جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: مالية ومحاسبة التخصص: تدقيق مالي ومحاسبي

دور التدقيق الداخلي كآلية لحوكمة الشركات

مقدمة من طرف الطلبة:

رفاعي فؤاد

مولاي سماح

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بن زيدان ياسين	أستاذ محاضر " أ "	جامعة مستغانم
مقررا	ولد سعيد محمد	أستاذ محاضر "ب"	جامعة مستغانم
مناقشا	برياطي حسين	أستاذ محاضر " أ "	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2021/2020

دور التدقيق الداخلي كآلية لحوكمة الشركات

إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع عصارة جهدي إلى الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما ومتعهما بالصحة والعافية واللذان كانا بعد الله عز وجل سببا في إمدادنا بالقوة والعزيمة المعنوية والمادية وبدعواتهم الخالصة لأكمل هذا المشوار الدراسي وأصل إلى ما أنا فيه الآن ولله الحمد والشكر.

إلى كل الأشقاء كل باسمه، إلى كل زملائي المخلصين.

وإلى كل من رفع من معنوياتي في ساعة الضيق والعسر بالكلمة الطيبة وشجعني بصدق إلى المضي قدما.

الطالب: رفاعي فؤاد

أهدي هذا العمل المتواضع عصارة جهدي إلى من علمني أن الدنيا كفاح وسلاحها العلم والمعرفة.

إلى الذي لم يبخل علي بشيء.

إلى من سعى لأجل راحتي و نجاحي.

إلى من ناله التعب لتوفير مصاريفي.

إلى اعز و أعظم رجل في الكون: أبي العزيز.

إلى من ساندتني بدعائها، إلى من سهرت الليالي تنير دربي.

إلى نبع العطف.

إلى أجمل وأروع امرأة في الوجود إليك يا من الجنة تحت قدميك: أمي الغالية.

إلى الذين ظفرت بهما هدية من الرحمن إخوة فجسدا معنى الأخوة في حياتي.

إلى قطعة من قلبي

إلى أخوي: مروة وعبد المعين.

إلى اعز الأصدقاء: هاجر، خديجة، هناء، آية وعبد الغاني، الذين كانوا معي في كل خطوة وشجعوا خطواتي حين غالبتها الأيام.

إلى خالاتي اللاتي كن معي دائما فهن الأخوات والرفيقات.

إلى أفراد عائلتي جميعا.

إلى كل من ساهم في انجاز هذا البحث من قريب أو بعيد.

وأخيرا إلى كل طالب علم يسعى لكسب المعرفة و تزويد رصيده العلمي و المعرفي و الثقافي ولا يبحث عن مجرد أرقام وعلامات يشحنها من أستاذ لينهي مسيرته الدراسية.

إلى كل هؤلاء أهدي هذا البحث المتواضع.

الطالبة: مولاي سماح

تشكرات

بداية وقبل كل شيء نتوجه بشكرنا الخالص لرب السموات والأرض رب كل شيئ ولي الدنيا والأخرة على توفيقه لنا في إنجاز هذا العمل المتواضع و نرجوا أن يتقبله خالصا لوجهه الكريم وأن يفتح لنا به طريقا إلى الجنة.

كما نوجه تشكراتنا الصادقة إلى أستاذنا المحترم على إشرافه وملاحظاته القيمة أثناء إعدادنا لهذا التقرير شكلا ومضمونا.

الفهرس

عنوان	صفحة
مقدمة عامة	01
الفصل الأول : الإطار النظري للتدقيق الداخلي	06
المبحث الأول: مفاهيم حول التدقيق	08
المطلب الأول : التطور التاريخي للتدقيق	08
المطلب الثاني : أهمية التدقيق	10
المطلب الثالث: أنواع التدقيق و تقسيماته	11
المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي	14
المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي و أسباب تطوره	14
المطلب الثاني: أركان و أهداف التدقيق الداخلي	16
المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي	18
المبحث الثالث: أساسيات التدقيق الداخلي	19
المطلب الأول: أدوات التدقيق الداخلي	19
المطلب الثاني: مراحل عملية التدقيق الداخلي	22
الفصل الثاني: التدقيق الداخلي و حوكمة الشركات	26
المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات	28
المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات	28
المطلب الثاني: جذور حوكمة الشركات	29
المطلب الثالث: خصائص حوكمة الشركات	30
المبحث الثاني: الإطار الفكري لحوكمة الشركات	32
المطلب الأول: أهمية و أهداف حوكمة الشركات	32
المطلب الثاني: مبادئ حوكمة الشركات	35

المطلب الثالث: آليات حوكمة الشركات	37
المبحث الثالث: علاقة التدقيق المحاسبي المالي بحوكمة الشركات	38
المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات	38
المطلب الثاني: علاقة التدقيق الداخلي و حوكمة الشركات	40
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية للمؤسسة الإفريقية للزجاج"جيجل"	43
المبحث الأول: تقديم المؤسسة الإفريقية للزجاج AFRICAVER	45
المطلب الأول: نشأة و تطور المؤسسة الإفريقية للزجاج	45
المطلب الثاني:أهمية و أهداف المؤسسة الإفريقية للزجاج	47
المطلب الثالث: هيكل التنظيمي للمؤسسة الإفريقية للزجاج	48
المبحث الثاني: إطار المنهجي للدراسة الميدانية	54
المطلب الأول: المجتمع و عينة الدراسة	54
المطلب الثاني: أدوات الدراسة الميدانية	54
المطلب الثالث: أدوات المعالجة الإحصائية	55
المطلب الرابع: صدق و ثبات أداة الدراسة	58
المبحث الثالث: عرض نتائج الدراسة و اختبار الفرضيات	60
المطلب الأول: عرض البيانات الشخصية لإفراد العينة	60
المطلب الثاني: تحليل و تفسير إجابات أفراد العينة	65
المطلب الثالث: اختبار فرضيات و نموذج الدراسة	75
خاتمة عامة	80
ملخص	83

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1	توزيع العمال داخل الشركة الإفريقية للزجاج	47
2	أقسام الاستبيان	55
3	توزيع درجات مقياس ليكارت الخماسي	55
4	الاستمارات الموزعة على أفراد العينة	55
5	التوزيع لمقياس لكارت الخماسي	57
6	صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة	58
7	قيمة معامل alpha cronbach's للاستبيان	59
8	اختبار التوزيع الطبيعي	60
9	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	61
10	توزيع أفراد العينة حسب السن	62
11	توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي	63
12	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	64
13	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة حول مدى جودة التدقيق الداخلي في المؤسسة	65
14	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة حول مدى تطبيق ركيزة إدارة المخاطر	69
15	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة حول مدى تطبيق ركيزة الرقابة في المؤسسة	71
16	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة حول مدى تطبيق ركيزة الافصاح في المؤسسة	73
17	نتائج تحليل إجابات العينة على عبارات : تطبيق مبادئ الحكومة في المؤسسة	74
18	نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى	76
19	نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية	77
20	نتائج مخرجات تحليل الانحدار البسيط	78

قائمة الأشكال

رقم	عنوان	صفحة
01	خصائص حوكمة الشركات	31
02	هيكل التنظيمي للمؤسسة الإفريقية للزجاج	53
03	التمثيل البياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	61
04	التمثيل البياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير السن	62
05	التمثيل البياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي	63
06	التمثيل البياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	65

قـائمة المختصرات

المختصر	معنى المختصر	الترجمة
IFAC	International federation of accountants	لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين
IIA	Istitue of internal auditos	معهد المدققين الداخليين
SAS	Statements on Auditing standards	بيانات معايير التدقيق
AICPA	American institue if certified public accoutants	المعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونيين
OECCA	Organisation des Comptables et Comptables agréés	منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين
COSO	Sposoring Of Committee Organization	لجنة رعاية المنظمات
OECD	Organisation for Economic Co operation and Development.	منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية
CIPE	private international for Centre enterprise	مركز المشروعات الدولية الخاصة
IFC	International Finance Corporation	مؤسسة التمويل الدولية
IRM	Institute of Risk Management	معهد إدارة المخاطر
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences	برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

قـائمة المـلاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	الاستبيان	90
02	صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة	97
03	معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات محاور الدراسة	97
04	اختبار كالمجروف لاختبار التوزيع الطبيعي	97
05	خصائص عينة الدراسة	98
06	نتائج تحليل فقرات المحور الأول	99
07	نتائج تحليل فقرات المحور الثاني	100
08	نتائج فرضيات الدراسة	102
09	نتائج مخرجات تحليل الانحدار البسيط	103

مقدمة عامة

مقدمة عامة

لقد تزايد الاهتمام بمفهوم الحوكمة من طرف العديد من المنظمات العالمية خلال السنوات الماضية، وذلك بعد سلسلة الانهيارات المالية التي شهدتها كبرى الشركات العالمية، أبرزها الشركتين الأمريكيتين **"إنرون للطاقة"** وشركة" **ورلد كوم للاتصالات"**، ويرجع هذا إلى استخدامهم لطرق محاسبية معقدة إضافة إلى غياب نظام رقابي متكامل مما ساعد أعضاء مجلس الإدارة على التلاعب بحقوق المساهمين، وأصحاب المصالح في الشركة وبالتالي عدم مصداقية القوائم المالية، ما أدى إلى بروز مفهوم حوكمة الشركات كنظام رقابي متكامل بآلياته ومبادئه التي تسعى الى استعادة الثقة في المعلومات المالية. من جهة أخرى تعد وظيفة التدقيق الداخلي أحد أهم الآليات الرقابية الداخلية في المؤسسة، إذ يمتد دور المدقق الداخلي من تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة إلى دوره كآلية رقابية لكشف الأخطاء والتلاعب المحاسبي من خلال فحص وتقويم مختلف التقارير والعمليات المالية والإدارية والتشغيلية، وكذا تقديم استشارات وتحليلات واقتراحات لاتخاذ القرارات، وضمان حقوق المساهمين وأصحاب المصالح، وكذلك تقييم إدارة المخاطر والحماية منها مما يضمن بلوغ الشركة لأهدافها، ومن هنا يمكن القول أن التدقيق الداخلي يلعب دورا مهما في الرقابة على التقارير والقوائم المالية والعمليات التشغيلية للمؤسسة، ويعد أحد الآليات الرقابية الداخلية ضمن نظام حوكمة الشركات.

ثانيا: إشكالية الدراسة وأسئلتها

استنادا على ما سبق يمكن صياغة إشكالية بحثنا هذا وفق السؤال الرئيسي التالي:

ما هو دور التدقيق الداخلي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات في المؤسسة الإفريقية للزجاج؟

وفي محاولة للإجابة على التساؤل الرئيسي يتطلب الأمر الإجابة على جملة من الأسئلة الفرعية والمتمثلة أساسا في:

- ما المقصود بالتدقيق الداخلي وما هي أهدافه؟
- ما المقصود بحوكمة الشركات؟
- هل توجد علاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات؟

ثالثا: فرضيات الدراسة

قصد معالجة الإشكالية المطروحة تمت صياغة جملة من الفرضيات التي يتم إثباتها أو نفيها من خلال إنجاز البحث، وتتمثل هذه الفرضيات فيما يلي:

الفرضية الرئيسية: توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة المؤسسة الإفريقية للزجاج.

الفرضية الفرعية الأولى: توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على جودة التدقيق الداخلي في المؤسسة الإفريقية للزجاج.

الفرضية الفرعية الثانية: توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على تطبيق الحوكمة في المؤسسة الإفريقية للزجاج.

رابعا: أهمية وأهداف الدراسة

تنبع أهمية الدراسة من الأهمية التي تحظى بها حوكمة الشركات في الوقت الحالي، حيث أنها تسعى لحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح والحد من الفساد المالي الإداري وتقليل المخاطر داخل المؤسسة كما تبرز أهمية الدراسة في دور التدقيق الداخلي كونه آلية رقابية فعالية لتطبيق الحوكمة وحماية أصول الشركة وحقوق أصحاب المصالح، والحاجة الماسة لتفعيل هذه الآلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. وتسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على مفهوم التدقيق الداخلي و مراحله في المؤسسة الاقتصادية.
- إبراز المفاهيم الأساسية المتعلقة بحوكمة الشركات.
- معرفة العلاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.
- معرفة مدى جودة التدقيق الداخلي ومدى الدور الذي يلعبه كآلية لتطبيق حوكمة المؤسسة الإفريقية للزجاج.

خامسا: أسباب اختيار موضوع الدراسة

تبرز أهم الأسباب التي من شأنها تم اختيار الموضوع في النقاط التالية:

- الإلمام الشخصي بموضوع الدراسة.
- الرغبة الذاتية في تحليل الموضوع من الناحية النظرية والتطبيقية.
- أهمية وحداثة الموضوع على المستوى الدولي والمحلى.
- الحاجة الماسة للتدقيق الداخلي وتفعيل الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

سادسا: منهج الدراسة

لتجسيد موضوع الدراسة والوصول إلى النتائج المرجوة، فقد تم الاعتماد على المنهج الاستنباطي من خلال علاقة التدقيق الداخلي بحوكمة المؤسسات في الجانب النظري، والمنهج الوصفي التحليلي في دراسة حالة المؤسسة الإفريقية للزجاج، من خلال تصميم أداة الاستبيان للحصول عل أراء أفراد العينة حول مدى جودة التدقيق الداخلي، مدى تطبيق الحوكمة ومدى دور التدقيق الداخلي في تطبيقها باستخدام أساليب الإحصاء الوصفي اعتمادا في ذلك على برنامج SPSS.

سابعا: حدود الدراسة

تناولت هذه الدراسة في جانبها التطبيقي حالة الجزائر، في ولاية جيجل بالضبط في المؤسسة الافريقية للزجاج **AFRICAVER** ،وقد اقتصرت الفترة الزمنية للدراسة على معرفة دور التدقيق الداخلي كآلية لتطبيق حوكمة المؤسسة خلال الثلاث سنوات الأخيرة.

ثامنا: صعوبات الدراسة

تتمثل صعوبات الدراسة في مايلي:

- عدم القدرة على جمع الكم الكافي من مراجع الكتب في ظل جائحة كورونا.
- صعوبة تمديد الفترة الزمنية المدروسة بسبب العجز عن الحصول على المعلومات الكمية المتعلقة بالتدقيق الداخلي للمؤسسة محل الدراسة في ظل ظروف الحجر الصحي، وكذا تعذر

إجراء مقابلات مع المدقق الداخلي والمدقق الخارجي وكذلك إطارات الإدارة المعنية بسبب الإجراءات الصارمة جراء جائحة كورونا.

تاسعا: الدراسات السابقة

لقد نال هذا الموضوع دراسات كثيرة ومن بين الدراسات التي تم الحصول عليها هي كالاتي:

أ- دراسة زلاسي رياض، **إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، الجزائر 2012-2011، تناولت هذه الدراسة إشكالية مدى مساهمة حوكمة المؤسسات في الوصول إلى معلومات محاسبية ذات جودة عالية، وقد هدفت الدراسة إلى التعرف على ايجابيات ومزايا حوكمة المؤسسات وعرض الجوانب الفكرية لحوكمة المؤسسات والاستفادة منها في تطوير مفهوم جودة المعلومات المحاسبية، كذلك هدفت إلى محاولة التعرف على انعكاسات جودة المعلومات المحاسبية والتي تم تحقيقها في ظل حوكمة المؤسسات، وتوصلت الدراسة إلى أن حوكمة المؤسسات تساهم في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية من خلال آلياتها التي من أهمها المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة والمراجعة الخارجية.

ب- دراسة براهمة كنزة، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات**، الجزائر، 2014-2013، تناولت هذه الدراسة إشكالية تتمحور حول مدى إمكانية التدقيق الداخلي المساهمة في تفعيل حوكمة الشركات وضمان نجاح مسارها التطبيقي، وقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مختلف ادوار التدقيق الداخلي وتوجهاته الحديثة التي تسمح بتحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، كما هدفت كذلك إلى التعرف عمليا ما إذا كان لوظيفة التدقيق الداخلي دورا ايجابيا في تطبيق الحوكمة داخل المؤسسة، وتوصلت الدراسة إلى حوكمة المؤسسات تعبر عن القواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة المؤسسة من جهة وحملة الأسهم وأصحاب المصالح من جهة أخرى، إضافة إلى أن حوكمة المؤسسات بمثابة النظام الذي تدار وتراقب به المؤسسة.

ج- دراسة مسعود شيبان، **دور التدقيق الداخلي في دعم حوكمة المؤسسات**، الجزائر، 2016-2015، تناولت هذه الدراسة إشكالية مدى مساهمة التدقيق الداخلي في التطبيق السليم للحوكمة في المؤسسة الاقتصادية، حيث هدفت الدراسة إلى الدور البارز للتدقيق الداخلي والعوامل التي أدت إلى الاهتمام به، وكذلك معرفة العلاقة التعاونية للتدقيق الداخلي مع الأطراف ذات الصلة في إطار حوكمة المؤسسات، حيث توصلت الدراسة إلى أن هناك تطو ر واضح لمفهوم وظيفة التدقيق الداخلي في ظل حوكمة المؤسسات، حيث توسعت مهامه وتعدت الأنشطة المالية وأصبح يهتم بالأنشطة الأخرى في المؤسسة. كذلك استنتجت الدراسة أن التطبيق السليم لحوكمة المؤسسات يرتكز على مجموعة من الآليات أبرزها وأهمها التدقيق الداخلي كونه يتسم بالشمولية في التطبيق على كافة وحدات المؤسسة.

إن **ما ميز دراستنا عن باقي الدراسات السابقة** هو إبرازها لمقاييس جودة التدقيق الداخلي، ومدى تطبيق الحوكمة في المؤسسة الإفريقية للزجاج، ومن ثم معرفة مدى الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي كآلية لتطبيق حوكمة المؤسسة محل الدراسة من خلال أداة الاستبيان.

عاشرا: هيكل الدراسة

للوصول إلى الأهداف المرجوة من دراستنا، تم اعتماد خطة تتضمن ثلاثة فصول، خصص فصلين منها للجانب النظري، أما الفصل الثالث فخصص للجانب التطبيقي، إضافة إلى المقدمة والخاتمة التي تتضمن بعض النتائج المتوصل إليها.

بالنسبة للفصل الأول والمتمثل في الإطار النظري للتدقيق الداخلي، تم التطرق من خلاله لمفاهيم حول التدقيق الداخلي، ووظائفه، وكذلك محددات جودة التدقيق الداخلي، ومعاييره، كما تم التطرق إلى مفهوم نظام الرقابة الداخلية و أ هم مقوماتها، إضافة إلى مكونات هيكل الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO ، كما تطرقنا إلى دور المدقق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

أما بالنسبة للفصل الثاني والمتمثل في التدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات، تم التطرق من خلاله الى نشأة وتطور مفهوم حوكمة المؤسسات، أهميتها وخصائصها، آلياتها، كذلك مبادئ ومعايير تطبيق حوكمة المؤسسات ومحدداتها، كما تطرقنا إلى توضيح العلاقة بين حوكمة الشركات ونظام الرقابة الداخلية، إضافة إلى دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر لدعم حوكمة الشركات، دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية لدعم حوكمة المؤسسات، وأخيرا عالقة التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة لدعم حوكمة الشركات.

بالنسبة للفصل الثالث والمتمثل في الدراسة الميدانية للمؤسسة الإفريقية للزجاج AFRICAVER جيجل تم التطرق فيها إلى ثلاث عناصر، حيث تم التطرق في العنصر الاول إلى التعريف بالمؤسسة محل الدراسة أما العنصر الثاني فتناول الإطار المنهجي للدراسة الميدانية، أما العنصر الثالث فتم التطرق فيه إلى عرض النتائج ومناقشتها.

الفصل الاول : الاطار النظري للتدقيق الداخلي

تمهيد

إن التطور الذي شهدته المؤسسة ومختلف المجالات الاقتصادية وتوسع نطاق المبادلات التجارية عبر الزمن، الذي أدى بدوره إلى كبر حجمها وتشعب أعمالها ووظائفها مما نتج عنه فصل الملكية عن التسيير، وذلك حتم عليها تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي تسمح لها بتطبيق مراقبة أو فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف إدارة أو المديرية العامة قصد تسيير المؤسسة ومراقبة الوسائل المادية والبشرية، والمالية المستعملة وذلك من أجل تحديد الانحرافات و التلاعبات والأخطاء التي نتجت عن كثرة العمليات والمعلومات المتدفقة، ولذلك لابد من خلية أو قسم أو حتى مصلحة تخصص للتدقيق الداخلي في المؤسسة لتدقيق ومراقبة وتقييم أداء مختلف أقسامها الأخرى والمعلومات والعمليات التي تقوم بها، وهذا ما يمكن أصحاب رأس المال والإدارة العليا من السيطرة والتحكم في مختلف الموارد والأقسام وذلك من أجل تحسين التسيير ومعرفة مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية ودرجة سيطرة الإدارة على أقسامها.

ولدارسة أكثر تفصيل للتدقيق الداخلي، وانطلاقا مما سبق، سنحاول في هذا الفصل عرض الإطار النظري للتدقيق الداخلي، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث هي:

- **المبحث الأول** :مفاهيم حول التدقيق الداخلي
- **المبحث الثاني**:ماهية التدقيق الداخلي
- **المبحث الثالث** :أساسيات التدقيق الداخلي

المبحث الأول :مفاهيم حول التدقيق

يعتمد المديرون والمستثمرون والدائنون فصلا عن الجهات التنظيمية المختلفة على المعلومات في اتخاذ قراراتهم وحتى يتم اتخاذ قرارات سليمة وصائبة ومناسبة في الوقت المناسب يتعين أن يرتكز على معلومات موثوق منها وصادقة، ولا شك أن التدقيق يلعب دور هام مؤشرا في عملية اتخاذ القرار، ويعتبر المرآة العاكسة لمدى صدق وصحة وموضوعية نتائج هذا العمل في نهاية الفترة المالية.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق

1- التطور التاريخي للتدقيق

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، ولقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات، وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها وهكذا نجد أن كلمة" تدقيق "Audire"مشتقة من كلمة يونانية"Auditing" والتي معناها يدل على استماع أو يستمع .[1]

وإن ظهور نظرية القيد المزدوج في القرن الخامس عشر أدى إلى سهولة وتبسيط وانتشار تطبيق المحاسبة والتدقيق مما أدى إلى تطور مهنة المحاسبة والتدقيق[2]

لقد صاحب تطور التدقيق والمراقبة تطور النشاط التجاري والاقتصادي على حد سواء، فمنذ النهضة التجارية بايطاليا في القرنين الخامس عشر والسادس عشر، والتطور المستمر الذي تبع تطور المؤسسات الاقتصادية، فلم تكن الحاجة إلى المراقبة الخارجية قوية في المؤسسات الفردية الصغيرة إذا كان المالك هو المسير في نفس الوقت .غير أن ظهور المؤسسات الصناعية الضخمة في عهد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر، تميز بالحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة لمساير التطور، فكانت الأموال على مستوى الأفراد نادرة وكذا امتناع البعض، حيث تتوفر لديه على المخاطرة بها، مما أدى إلى ظهور شركات الأموال، وهذا أدى بدوره إلى انفصال الملكية عن التسيير تدريجيا[3]

وقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينسيا بايطاليا عام 1581 م، حيث تأسست كلية Roboratif لتكوين الخبراء المحاسبين، إذ يجب على مزاول مهنة التدقيق أن يكون عضوا في هذه الكلية، ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة، وقد كانت بريطانيا من الدول التي كان لها فضل السبق في هذا التنظيم، حيث أصبحت عملية تدقيق الحسابات مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشئت جمعية المحاسبين القانونيين بأدنبرة 1854 م بالرغم من أن المهنة نشأة هناك قبل ذلك بكثير 1773 م، وبعد ذلك صدر قانون الشركات سنة 1862 والذي ينص على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من تلاعب

---

[1] خالد عبد الله علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل، الأردن،2007 ، ص17، 18.

[2] أ رفت سلامة محمود وآخرون ، علم تدقيق الحسابات النظري، دار الميسرة، الأردن، 2011 ،ص 183.

[3] محمد بوتين المراجعة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون- الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008 ،ص08.

[4]الشركات، فهذا القانون ساعد مهنة التدقيق على التقدم بعض الخطوات إلى الأمام حيث ساعد على انتشارها الاهتمام بها أكثر[5].

ففي فرنسا ظهر في 1881 م، أما الولايات المتحدة الأمريكية في عام (1882 المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين 1916 م) وألمانيا سنة 1896 م، وكندا 1902 م، واستراليا 1904 م، وفنلندا سنة 1911 م، أما في الشرق العربي فكان لمصر فضل السبق في هذا المجال، حيث بدأت مزاولة مهنة فيها دون تنظيم، وظلت حرما مباحا حتى سنة 1909 م عند صدور قانون رقم (1) المنظم لمزاولة مهنة التدقيق، ولقد أنشأت جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية سنة 1953 م وكان الهدف الرئيسي لمحاولة تنظيم المهنة في مصر، ثم تحولت الجمعية إلى نقابة سنة 1955 م، وقد أصدرت هذه الأخيرة دستورا سنة 1958م ينظم أعمال وسلوك وآداب المهنة، وواجبات وحقوق ومسؤوليات المحاسبين لها .كما كانت هناك تشريعات مهنية متقدمة في فلسطين والعراق والأردن سنة 1919 م، وقد ظل القانون الهندي مطبقا في فلسطين حتى سنة 1948م أما العراق حتى سنة 1958 م حيث استبدل بقانون الشركات العراقي وأصبحت مهنة التدقيق خاضعة لقانون ينظم الدخول في هذه المهنة .أما الأردن حتى صدور قانون الشركات المؤقت سنة 1962 م والذي أصبح دائما حيث صدر باسم قانون رقم (12) وذلك سنة 1964 م .أما في الكويت فقد ظل قانون الشركات الهندي لسنة 1913 م مطبقا فيها حتى سنة 1960 م عندما صدر قانون الشركات الكويتي والذي تضمن المزيد من أصول التدقيق المتطور أكثر من القانون الهندي، وفي سنة 1962 م صدر قانون آخر نظم ممارسة مهنة التدقيق هناك، وأصبحت جميع الدول العربية تتمتع حاليا بتشريعات منظمة للمهنة وعلى رأسها المملكة العربية السعودية، والإمارات العربية المتحدة، وسلطنة عمان، واليمن وتونس والسودان وليبيا والجزائر والمغرب...الخ[6].

إن التطورات المتلاحقة للتدقيق كانت رهينة الأهداف المتوخاة منه من جهة، ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذا الأخير من الجانب النظري بغية جعله يتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدتها المؤسسات الاقتصادية على وجه الخصوص[7].

ثانيا :مفهوم التدقيق

تعرف جمعية المحاسبة الأمريكية AAA التدقيق على أنه عبارة عن" عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات بشكل موضوعي تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية، بهدف توفير وتأكيد على وجود درجة تطابق بين تلك التأكيدات مع المعايير المقررة وتبليغ تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين [8] " التدقيق بمعناه المهني يعني" عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحصا فنيا انتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة الكشوفات المالية للمؤسسة معتمدين في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية.[9]

4

[6] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي،المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2003 ،ص07.

[7] سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، م ا رجعة الخارجية، الدار الجامعية، مصر ،2002 ، 06.

[8] أمين السيد أحمد لطفي، الم ا رجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية ، مصر، 2004 ،ص18.

[9] أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء، الأردن، 2000 ، ص07.

عرفت منظمة العمل الفرنسية 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[10]."

ولم تكتفي المنظمة بالتعريف السابق وأضافت توضيح ينظر من خلاله للتدقيق من منظورين تبعا لأهداف المتوخاة منها[11]:

- تقدير نوعية المعلومات: أي تشكيل رأي حول المعلومات المنتجة داخل المؤسسة؛
- تقدير نجاعة وفعالية النظام المعلوماتي والتنظيم.

من خلال التعاريف السابقة نلاحظ أن التدقيق يرتكز على النقاط التالية[12] :

الفحص :أي فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.

التحقيق :وهو الحكم على صلاحية الكشوفات المالية الختامية للتعبير السليم على نتيجة أعمال المؤسسة، ومدى تشكيلها للمركز المالي الحقيقي لها.

التقرير :أي بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير موجه إلى الأطراف المعنية سواء داخلية أو خارجية.

استنادا على التعاريف السابقة يمكن تعريف التدقيق على أنه:

التدقيق هو طريقة أو عملية منهجية لجمع وتقييم أدلة الإثبات، يقوم بها شخص مهني مستقل مؤهل علميا وعمليا، سواء كان من داخل أو خارج المؤسسة، بفحص السجلات والمستندات المحاسبية والكشوفات المالية للتأكد من صحة وسلامة العمليات المنجزة للأحداث الاقتصادية، وإعطاء رأي فني محايد حول صلاحية الكشوفات المالية الختامية،وبلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير، وتبليغ النتائج إلى الأطراف المعنية خلال فترة زمنية معينة.

المطلب الثاني : أهمية التدقيق

ترجع أهمية تدقيق الحسابات إلى مستخدمي الكشوفات المالية أو المستفيدين منها، وكلما كبر حجم المؤسسة وزاد عدد مستخدمي البيانات المحاسبية كلما أصبت مهمة مدقق الحسابات أكثر صعوبة نظرا لاستخدام هذه الكشوفات في بناء القرارات الاقتصادية. ويتمثل دور المدقق في أنه يضيف قيمة للمعلومات الاقتصادية التي تنتج من النظام المحاسبي لمصلحة مستخدمي هذه البيانات لترشيد أحكامهم وقراراتهم، ويمكن وصف هذه القيمة بالرقابة والثقة. وعموما فأهمية عملية تدقيق الحسابات وأثارها على سلوك مستخدمي الكشوفات المالية في اتخاذهم لقراراتهم تتضح من خلال الآتي[13]:

1- تخفيض مقدار عام التأكد لدى مستخدمي المعلومات عن طريق تزويدهم بالمعلومات الكافية، وبالتالي تجنبهم مخاطر اتخاذ القرارات؛

---

[10] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص01.

[11] نفس المرجع،ص10.

[12] حميداتو صالح، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة2012 ، ص25.

[13] فاتح غلاب، "تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص إدارة أعمال الاستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011 ، ص51.

2- يستلزم اتخاذ قرار معين، وذلك من خلال المعلومات ذات قيمة التي يحصلون عليها من تقرير التدقيق والتي ترتبط بتحقيق أهداف معينة؛

3- تكون باعثا ودافعا لاتخاذ موقف مناسب يؤدي إلى تجنب النتائج غير المرغوب فيها.

من ناحية أخرى فكون المدقق عضو في التنظيم وهو مكتب التدقيق، فانه يمثل دورا آخر في الاتصال ويرمي هذا النوع من الاتصال(ويسمى الاتصال الموجه إلى الداخل)إلى تحقي الأهداف التالية[14]:

1- خلق وعي المدققين بأهداف مكتب التدقيق؛

2- تعليم المدققين التطورات الهامة، والتي تؤثر على مكاتب التدقيق؛

3- زيادة فعالية المدققين القائمين بالاتصال في المجتمع ؛

4- إشباع رغبات المدققين في الاطلاع على كل ما يجري في مكتب التدقيق.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق وتقسيماته

أنواع التدقيق :

إن الاختلاف بين الأنواع التدقيق قد يكون على حسب الزاوية التي ينظر من خلالها للتدقيق، فيمكن أن نجد عدة أنواع من خلال عدة زاويا وهي:

أ- من حيث زاوية الجهة التي تقوم بالتدقيق :

1- التدقيق الخارجي :يعرف التدقيق الخارجي بأنه عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم المؤسسة، بشأن الأحداث والتصرفات الاقتصادية، لتحديد مدى تماشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة وتوصيل النتائج لمستخدمي الكشوفات المالية لأصحاب المصلحة في المؤسسة.[15]

2- التدقيق الداخلي :هو نشاط تأكدي استشاري مستقل وموضوعي لإضافة قيمة للمؤسسة لتحسين عملياتها وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر، الرقابة والتوجيه (التحكم)، وذلك عن طريق إيجاد نظام رقابة كفؤ وبتكلفة معقولة[16].

ب- من حيث زاوية الإلزام القانوني :

1- التدقيق الإلزامي :تتم وفقا لإلزام قانوني أي تفرضه التشريعات القانونية فهو إجباري مقرون بعقوبات وجزاءات قانونية للمخالف لمواده، وذلك ضمانا وحماية لحقوق الهيئات والجهات المهتمة بالكشوفات المالية للمؤسسة .

2- التدقيق الاختياري :وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني لا يحتم القيام به، وإنما تطلبه المؤسسة الاقتصادية وخاصة المؤسسات الاقتصادية الفردية وشركات الأشخاص[17].

---

[14] فاتح غلاب، مرجع سابق،ص5 .

[15] فاتح غلاب، مرجع سابق، ص61 .

[16] بوبكر عميروش، " دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف 2011 ، ص13.

[17] حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية والدولية، مؤسسة الو ا رق، الأردن، 1999 ، ص17.

ج- من حيث زاوية نطاق التدقيق :

1- **التدقيق الكامل** :في هذا النوع من التدقيق يكون للمدقق عمل غير محدد إذ يقوم بفحص البيانات والسجلات المتعلقة بجميع العمليات التي تتم على مستوى المؤسسة خلال الفترة المحاسبية.[18] ويتعين على المدقق في هذا النوع من التدقيق، تقديم في نهاية الأمر الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة وصحة الكشوفات المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباراته، حيث أن مسؤولياته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص ويلاحظ في هذه الحالة أن للمدقق الحرية في تحديد مفرداته التي تشملها اختباراته.[19]

2- **التدقيق الجزئي** :وهو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعينة، أو هو بمثابة ذلك النوع من التدقيق الذي توضع فيه القيود على نطاق فحص المدقق بأي صورة من الصور وتحدد الجهة التي تعين المدقق تلك العمليات[20]

د- من حيث زاوية مدى الفحص وحجم الاختبارات[21] **:**

1- **التدقيق التفصيلي** :ويشمل كافة الدفاتر والمستندات المحاسبية، بهدف التأكد من خلوها للأخطاء والتلاعبات مع التحقق من أن العمليات مقيدة بانتظام وبشكل سليم، ويكون هذا النوع في المؤسسات الصغيرة.

2- **التدقيق الاختياري** :ويشمل اختيار عينة من المفردات المحاسبية وعند الوصول للنتائج يتم تعميمها على مجتمع الذي أخذت منه العينة ويتوقف تحديد العينة إما على الأسلوب الشخص ي أو الإحصائي، ويتم هذا النوع في المؤسسات الكبيرة نظرا لتعدد وتعقد العمليات مما تتطلب وقت وجهد كبير وتكلفة أكبر.

هـ- من حيث زاوية توقيت عملية التدقيق وإجراء الاختبارات [22]**:**

1- **التدقيق النهائي** :يقصد به بداية التدقيق في نهاية الفترة المالية للمؤسسة بعد أن تكون الدفاتر قد أقفلت، وقيود التسوية قد أجريت والكشوفات المالية قد أعدت.

2- **التدقيق المستمر** :يقصد به قيام عملية التدقيق والفحص بصفة مستمرة إذ يقوم المدقق ومندوبيه بزيارة المؤسسة في فترات متعددة خلال السنة المالية لتدقيق وفحص البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات بالإضافة لتدقيق نهائي للكشوفات المالية في نهاية السنة المالية بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر.

---

[18] كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006 ،ص 188.

[19] أحمد حلمي جمعة،مرجع سابق، ص11 .

[20] حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع سابق،

[21] قلاب ذبيح إلياس،" مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة،جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011 ، ص47 .

[22] رفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص31.

أنواع أخرى للتدقيق :

يقصد بالأنواع الأخرى للتدقيق تلك التي تكون مستقلة أي تختلف فيها مادة التدقيق من نوع إلى آخر وأهمها مايلي[23]:

أ - التدقيق المالي: هو قيام المدقق بفحص الحسابات الظاهرة على القوائم المالية وإبداء رأيه حولها

ب- تدقيق العمليات (التدقيق التشغيلي): هو التدقيق الذي يهتم بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة قصد مساعدة مراكز القرارات في المؤسسة والتخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحاليل موضوعية.

ج- تدقيق الإعلام الآلي: وهو التدقيق الذي يهتم بالجانب التقني للعمليات التسييرية ونخص بالذكر تدقيق الإعلام الآلي ومستويات الخدمات التي تستفيد منها المؤسسة.

د- التدقيق الاستراتيجي: يدرس هذا النوع من التدقيق الإستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة وما هي التغيرات التي يجب إدخالها فيها قصد مواجهة المحيط المعقد والمسيطر والغامض رغبة في التطور أو البقاء على الأقل.

هـ- تدقيق الجودة: هو عبارة عن فحص منهجي مستقل لنشاط ونتائج المؤسسة وهذا بالاعتماد على معايير جودة معينة ليتم إبداء رأي حول ما إذا كانت هذه النتائج والنشاطات تم انجازها بصفة فعالة وفقا لمعايير معينة من الجودة.

و- التدقيق البيئي: عملية فحص تهدف إلى التأكد من الالتزام بالنظم البيئية والتأكد من أن البيانات والمعلومات الواردة بالقائمة البيئية يمكن الاعتماد عليها .وأنه قد تم توفير كافة التفاصيل عن جميع القضايا البيئية الهامة والملائمة .

ز- التدقيق الاجتماعي: هو عملية فحص الأداء الاجتماعي وذلك بإجراء تشخيص منتظم لجمع الأدلة والقرائن والوصول إلى تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة ممثلا في البرامج والأنشطة الاجتماعية بهدف التأكد من مدى التزام المنظمة بمسؤوليتها الاجتماعية ومدى فعالية أدائها لهذه المسؤولية في ضوء مجموعة من المعايير المعتمدة والملائمة ثم التقرير عن ذلك كله لأطراف المعنية لمساعدتها في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها[24] .

س- التدقيق الجبائي: هي قيام التدقيق الجبائي بتشخيص مدى احترام الالتزامات الجبائية من طرف المؤسسة، ويكمن اعتبارها الفحص الانتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة تحليل التكاليف الجبائية وتقييم المخطر الجبائي لها .فالمدقق الجبائي يقوم بالفحص والمراقبة تكميلا لوظيفة التسيير الجبائي[25].

---

[23] حميداتو صالح، مرجع سابق،ص26،27.

[24] أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، مصر، 2007 ، ص530.

[25] مراد سكاك، تدقيق المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات دراسة ميدانية لبعض مؤسسات ولاية سطيف، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف العدد11 ، 2011،ص. 211 .

المبحث الثاني :ماهية التدقيق الداخلي

أصبح التدقيق الداخلي ذو أهمية بالغة في وقتنا الحالي باعتباره وسيلة للحذر، وذلك من أجل محاربة كل من الغش والإهمال، الأخطاء المهنية والمخالفات، فمن الممكن الارتكاز عليه في معرفة الوضعية الحقيقية للمؤسسة، لذا سنقوم بالتطرق في هذا المبحث إلى كل من :مفهوم التدقيق الداخلي وأسباب تطوره، خصائص وأركان التدقيق الداخلي.

المطلب الأول :مفهوم التدقيق الداخلي وأسباب تطوره

أولا :مفهوم التدقيق الداخلي

هناك عدة تعاريف منها:

حسب ما عرفه المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين " IFACT " التدقيق الداخلي هو عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف الإدارة العليا قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، هذا النشاط يقوم به قسم تابع لإدارة المؤسسة ومستقل عن باقي الأقسام الأخرى .إن الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي إذن تدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، أي أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة ومناسبة[26].

حسب ما عرفه معهد المدققين الداخليين " IIA " التدقيق الداخلي هو عبارة عن نشاط مستقل وموضوعي الذي يعطي تأكيدات للإدارة للمؤسسة على درجة سيطرتها على العمليات التي تقوم بها، وإعطاء النصيحة لتحسينها ويساعد على خلق قيمة مضافة، كما أنه يساعد على تنظيم وتحقيق أهدافها من خلال التقييم، وذلك بالإتباع نهج منظم ومنهجي لعمليات إدارة المخاطر والرقابة، وحوكمة الشركات وتقديم مقترحات لتعزيز فعاليتها"

أما في الجزائر فيمكن القول إن هذه الوظيفة الحديثة الاستعمال أو حتى حديثة الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه .فلم ينص عليها المشرع الجزائر إلا في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 88 / 01 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 التي تنص على أنه" :يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها تسييرها، كما أكمل في نص المادة 58 على أنه:

"لا يجوز لأحد أن يتدخل في إدارة وتسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية خارج الأجهزة المشكلة قانونا والعاملة في إطار الصلاحيات الخاصة بها، تشكل كل مخالفة لهذا الحكم تسييرا ضمنيا ويترتب عنها تطبيق قواعد المسؤولية المدنية والجزائية المنصوص عليها في هذا الشأن"

ثانيا: خصائص التدقيق الداخلي

يمكن استخلاص مجموعة من خصائص من التعاريف التي تناولناها سابقا وهي[27] :

1- التدقيق الداخلي وظيفة شاملة: تطبق في المؤسسات وفي كل الوظائف حيث تنصب على كل وظائف المؤسسات بهدف خدمة الإدارة.

---

[26] بوتين، محمد مرجع سابق، ص15.

[27] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد02 1988.القانون 88-01الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988.

2- التدقيق الداخلي وظيفة دورية: حيث تخضع لها مختلف الوحدات والمصالح لعمليات الفحص والتقييم بصفة مستمرة.

3- الاستقلالية: رغم أن التدقيق الداخلي وظيفة من وظائف المؤسسة إلا أنها مستقلة عن باقي الوظائف الأخرى، فعلى المدقق أن يكون مستقلا حتى يتسم عمله بالموضوعية.

بالإضافة إلى تلك الخصائص نذكر خصائص أخرى لها والمتمثلة في:

- التدقيق الداخلي دعامة أساسية من دعائم نظام الرقابة الداخلية
- التدقيق الداخلي وظيفة تقوم بها وحدة إدارية من وحدات المؤسسة
- التدقيق الداخلي تسعى لترشيد القرارات الإدارة من خلال توفير المعلومات الدقيقة والمناسبة في التوقيف المناسب .

ثالثا: أسباب تطور التدقيق الداخلي

1- أكبر حجم المشروعات وتعقد عملياتها :أدى ظهور شركات المساهمة إلى كبر حجم المؤسسات وانفصال الإدارة عن الملكية مما أدى إلى عدم قدرة إدارة المؤسسات على إلمام بكافة الأشياء.

2- التناثر الجغرافي للعمليات وتزايد نطاق العمليات الدولية :مع كبر حجم المؤسسات تم إنشاء فروع كثيرة في مناطق متباعدة أدى ذلك إلى إرسال مدقق داخلي لتدقيق أعمال هذه الفروع وقد أطلق على هذا المدقق بالمدقق المتجول لمتابعة مدى التزام العاملين بالسياسات الإدارية والاقتراح بعض التعديلات .فقد برز اهتمام التدقيق الداخلي بعمليات دولية وقد ترتب على ذلك بعض تغييرات جوهرية في وظيفة التدقيق الداخلي ومتمثلة فيما يلي:

- الزيادة في نطاق عمل المدقق الداخلي، وهذا يؤدي إلى تضييق نطاق عمل المدقق الخارجي
- اعتراف المدققين الخارجيين بالتدقيق الداخلي باعتبارها مهنة
- تزايد ضغوط الأطراف الخارجية لتحقيق المزيد من المساءلة المحاسبية وتوسيع وظائف التدقيق

3- لامركزية ا لإدارة :أدى كبر حجم المؤسسات وإنشاء فروع لها متباعدة جغرافيا إلى أن فوضت الإدارة العليا المركزية بعض السلطات إلى مديري هذه الفروع ويتم تقييم أداء مديري هذه الفروع وحتى تتأكد الإدارة العليا من مدى التزام هؤلاء المديرين بالسياسات المرسومة واستخدمت الإدارة العليا المدقق الداخلي في ذلك[28].

4- التوسع في احتياجات الإدارة :نجد أن الإدارة هي العميل الرئيس ي لقسم التدقيق الداخلي وعلى الإدارة هذا القسم توفير تلك الاحتياجات .حيث يرى معهد المدققين الداخليين في المملكة المتحدة انه يوجد طلب جديد يعكس تغير كبير في روح التدقيق الداخلي وممارساتها في تركيزها على الجانب المالي إلى اهتما واسع بتحليل مخاطر الأعمال الحرجة.

5- التحول إلى التدقيق الاختباري، مع كبر حجم هذه المشروعات وتعقد عملياتها لم يعد المدقق الخارجي يقوم بتدقيق كافة العمليات ولكنه بدأ يتحول إلى التدقيق اختباري وهي تدقيق عينه تمثل المجموع ويفترض أنها تمثل مجتمع العمليات .وعلى ذلك لابد في ظل اختبارات المعاينة أن يتوافر نظام رقاب

[28] محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر،1998 ص 43.

داخلية فعال، ويعتبر وجود تدقيق داخلي بالمؤسسة من أهم الركائز لنظام الرقابة الداخلية وعلى ذلك فانه من الناحية العملية كان لازما تواجد التدقيق الداخلي بالمؤسسة[29] .

6- تطور مفهوم الرقابة الداخلية :الرقابة الداخلية هي عملية تنجزها جهات متعددة وهي مجلس الإدارة، والإدارة وأفراد آخرون ويتم تصميمها للحصول على تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف التالية:

- معقولية التقرير المالي
- كفاءة وفعالية العمليات
- الالتزام باللوائح والتشريعات والنظم السارية .

ويتكون نظام الرقابة الداخلية من خمسة عناصر متداخلة هي :البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصالات، المتابعة.

وعلى ذلك فهناك علاقة وطيدة ومباشرة بين الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها والحصول على التأكيد معقول لها والعناصر المكونة لنظام الرقابة الداخلية والتي تمثل الاحتياجات اللازمة لتحقيق الأهداف.

7- أعمال مفهوم السيطرة على المؤسسة :حيث يعني مفهوم السيطرة قيام مجلس الإدارة بإلمام بمجريات الأمور بالمؤسسة والقدرة على إدارتها وتوجيهها نحو تحقيق الأهداف المخطط لها، وتجاوز المخاطر التي يمكن التعرض لها نتيجة بيئة الأعمال المتغيرة .وقد تم الاهتمام بمفهوم السيطرة على المؤسسة بعد صدور لجنة Cadbury سنة 1992 في المملكة المتحدة.

المطلب الثاني :أركان وأهداف التدقيق الداخل

أولا :أركان التدقيق الداخلي

لإكمال عملية التدقيق الداخلي وتحقيق الأهداف المرجوة منها وتنفيذها بالنهج الصحيح يجب توفر مجموعة من عناصر وأركان تتمثل فيما يلي[30] :

1- الفحص والتدقيق :يعتبر الفحص عنصرا وركنا أساسيا من أركان التدقيق الداخلي والذي يدور حول التأكد من مدى صحة العمليات المالية والمحاسبية من حيث:

- الدقة في تسجيل هذه العمليات دفتريا
- التوجه المحاسبي للعمليات المالية والتحديد السليم لطرفي العملية(مدين، دائن-)
- مدى صحة وقانونية المستندات الدالة على حدوث العمليات المالية باعتبارها من قرائن الأساسية أو الرئيسية للتدقيق

2- الالتزام :يتمثل هذا العنصر في الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي في سبيل التأكد من مدى التزام العاملين في المنشأة بالسياسات الإدارية المرسومة وأداء العمليات وفقا للنظم الموضوعة والقرارات المتخذة في هذا المجال.

3- التحليل :يتمثل هذا العنصر في عملية الفحص الانتقادي للسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية والسجلات والتقارير لتحديد نقاط الضعف فيها.

---

[29] رفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص194.

[30] كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا، ص 167- 168 .

4- التقييم :ويتمثل هذا في تحديد نتيجة العناصر السابقة على أن المدقق الداخلي يرتكز في هذا العنصر حول تقييم ما يلي:

- مدى كفاءة السياسات الإدارية المختلفة والإجراءات في تحقيق الأهداف
- مدى فعالية هذه السياسات والإجراءات في تحقيق الأهداف

5- التقرير :يعتبر التقرير العنصر الأخير من عناصر التدقيق الداخلي باعتباره الأداة الرئيسية التي يعبر فيها المدقق عنها يلي:

- المشاكل التي واجهها وأسبابها
- نقاط الضعف في السياسات والإجراءات
- التوصيات المناسبة لمعالجة نقاط الضعف ومحاولة حل أي مشاكل
- بلورة النتائج النهائية التي توصل إليها نتيجة عملية التدقيق الداخلي الذي قام به، ويرفع هذا التقرير إلى الإدارة العليا لتنفيذ ما جاء في التقرير من توصيات وأداء وملاحظات وتحفظات.

ثانيا :أهداف التدقيق الداخلي

يمكن تلخيص الأهداف في بعض النقاط الأساسية وهي[31] :

1- التأكد من دقة الأنظمة الرقابية وذلك من خلال تحقق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والمسائل الرقابية المصرح بها مختلف المستويات الإدارية.

2- التحقق من مدى الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة

3- كيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي

ولتنفيذ هذه الأهداف، يتطلب الأمر أن يقوم المدقق الداخلي بدور فعال داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة، بحيث يتولى المهام التالية :

أ- رقابة قبل الصرف، للتحقق من سلامة الإجراءات قبل إتمام الصرف الفعلي

ب- رقابة بعد الصرف(اللاحقة)، للتأكد من أن جميع المصروفات قد صرفت في أغراض محددة، ومرتبطة بأعمال المؤسسة.

ج- التأكد من مدى مسايرة العاملين بالمؤسسة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية الموضوعة.

د- التحقق من صحة المعلومات المحاسبية والإحصائية التي تقدمها الأقسام للإدارة العليا.

وهنا نود الإشارة إلى أن التدقيق الداخلي قد اقتصر في بادئ الأمر على المراجعة الحسابية للمستندات بعد الصرف (التدقيق اللاحق)، لغرض اكتشاف أخطاء التسجيل بالدفاتر .ولقد توسعت بعض المؤسسات لكي يشمل التدقيق الداخلي مراجعة الحسابية قبل الصرف لغرض التأكد من سلامة الإجراءات، ولقد اتضح بعد ذلك إمكانية استخدام التدقيق الداخلي لخدمة الإدارة العليا في جميع المجالات، مما استتبع معه ضرورة تطوير هذه الأداة وتوسيع نطاقها لتشمل جميع نواحي النشاط وذلك للتحقق من مدى فاعلية الأساليب الرقابية في متابعة تنفيذ المهام.

[31] عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة على حسن، أسس المراجعة(الأسس العلمية والعملية)الدار الجامعية، مصر ،2004.

المطلب الثالث :أنواع التدقيق الداخلي

يوجد هناك أربع أنواع التدقيق الداخلي والمتمثلة في:

1- التدقيق التشغيلي وتدقيق الأداء :يتضمن التدقيق التشغيلي(الشامل) مراجعة الطرق والإجراءات التشغيلية للمؤسسة من أجل تحديد كفاءتها وفعاليتها، وذلك من أجل تقديم التوصيات لتحسين الإجراءات، والتدقيق التشغيلي غالبا ما يتضمن مراجعة السياسات في المجالات التي يجب أن تعمل بكفاءة من أجل تلبية أهداف المؤسسة(الفاعلية) وتحقيق الأهداف في أحسن ما يمكن وبالطريقة الأقل هدرا للموارد(الكفاءة)، وحيث يمكن للسياسة أو الإجراء أن يكونا فاعلين وكفؤين، ولكن على مدار المدى الطويل يمكن أن تكون غير اقتصادية، لذا لابد من الأخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت المنافع المتعلقة بالسياسة أو الإجراء تزيد عن تكلفتها أم لا[32].

2- التدقيق المالي :إن أحد الأهداف وراء التدقيق المالي هو مساعدة المدققين الخارجيين عند قيامهم بالتدقيق المالي التقليدي، وينتج عن هذه التدقيقات تقارير تظهر ما إذا كانت المعلومات المالية التاريخية قد عرضت للأطراف الخارجية مثل الدائنين وكذلك الإدارة بعدالة .

ويمكن أن تشمل خصائص التدقيقات المالية الآتي:

- أن يكون هدف التدقيق المالية إضافة المصداقية لتمثل الإدارة في القوائم المالية
- إن المدقق شخص مستقل عن إدارة المؤسسة،
- تكوين المدققين لأمرائهم على أساس العدالة الشاملة، وذلك وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما للقوائم المالية، وذلك على أساس الاختيار الاختباري،
- في الوقت الذي يكون فيه المدققين غير متأكدين بشكل قطعي ما إذا كانت القوائم المالية صحيحة، فإن التدقيق المالي يمكن أن يقدم تأكيدا معقولا بأن القوائم المالية خالية من التحريف المادي[33].

3- التدقيق تكنولوجيا أو نظم المعلومات :يقصد بالتدقيق تكنولوجيا (الالكتروني) أو نظم المعلومات عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التخطيط والرقابة وتوثيق أعمال التدقيق" لذا فان التدقيق الالكتروني يتمثل في استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق لمساعدة المدقق عبر مراحل التدقيق المختلفة من تخطيط ورقابة وتوثيق[34].

4- تدقيق الالتزام(التطابق): إن خدمات تدقيق الالتزام تقيس مدى التزام التدقيق ومطابقته مع بعض المعايير الموضوعة مسبقا .وبعض المجالات التي تحتاج فيها تحديد الالتزام والتي يمكن أن تكون بحاجة إلى مراجعة، وتشمل الآتي:

- تحديد الالتزام بالسياسة أو الإجراءات الموضوعة مسبقا من قبل الإدارة
- تحديد مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات.

---

[32] نعيم دهمش، عفاف إسحاق أبو زور، مداخلة بعنوان" :الضوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات"، مؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس(اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية)، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، الأردن2005 ، ص4 .

[33] نعيم دهمش، عفاف اسحق أبو زر، مرجع سابق، ص 4.

[34] طلال حمدونه، علام حمدان، مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق(التدقيق التكنولوجي)في فلسطين وأثر ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية، مجلة الجامعية الإسلامية، المجلد السادس عشر، العدد الأول، 2008 ، ص926.

المبحث الثالث :أساسيات التدقيق الداخلي

سنتناول في هذا المبحث التزامات وأساسيات التدقيق الداخلي التي تحكمه والمتمثلة في :معايير أداء وظيفة التدقيق الداخلي، وصلاحيات المدقق الداخلي، مراحل وأدوات التدقيق الداخلي

المطلب الأول :أدوات التدقيق الداخلي

يستخدم المدقق الداخلي في إطار مهمته عدة أدوات لتحقيق الأهداف التي يريد التوصل إليها، وتتصف هذه الأدوات بثلاث خصائص أساسية:[35]

- لا تستخدم هذه الأدوات بشكل منهجي وإنما يختار المدقق الأداة المناسبة لتحقيق الهدف المراد تحقيقه؛
- لا يقتصر استخدام هذه الأدوات على التدقيق الداخلي بل يمتد استخدامه إلى أطراف عديدة كالمدققين الخارجين والمستشارين...الخ؛
- يمكن أن يستخدم المدقق أداتين مختلفتين في إطار عملية تدقيق واحدة تخص نفس العنصر بحيث تستخدم الأداة الثانية للتحقق من النتائج ثم التوصل إليها باستخدام الأداة الأولى.

ويمكن تصنيف هذه الأدوات إلى نوعين أساسين: الأدوات الوصفية والأدوات الاستفهامية.

أولا :الأدوات الوصفية

وفيما يلي سنعرضها بالتفصيل[36]:

أ- **السبر الإحصائي** :هو أداة تسمح انطلاقا من عينه محددة، يتم اختيارها بطريقة عشوائية، من المجتمع محل الدراسة إلى تعميم الصفات الملاحظة في العينة على كامل المجتمع ويتبع المدقق الداخلي عند استخدام هذه الطريقة ثلاث خطوات أساسية تصور السبر :يقوم المدقق الداخلي بتحقيق الهدف أو الأهداف المراد تحقيقها وهو ما يسمح بتحديد الرقابة التي يجب القيام بها بهدف تحديد نوع الخطأ أو الأخطاء التي يريد المدقق أن يتحقق منها، ويقوم ب:

- تحديد المجتمع أي كل المعلومات التي نرغب في تكوين رأي حولها وذلك حسب أهداف المدقق المراد تحقيقها .
- تحديد درجة الثقة المرغوب فيها والتي تتماش ى مع الموضوع المراد دراسته .
- تحديد معدل الخطأ المقبول أي الحد الأعلى كنسبة مئوية للخطأ المقبول لمجتمع ما ومعدل الخطأ المنتظر الوقوف عليه والذي ينبغي أن يكون أصغر من الخطأ المقبول.

ويقوم المدقق بتقسيم المجتمع إلى طبقات إذا كانت عملية السبر تخص القيم وتحديد المفردات المهمة مما سيؤدي إلى انخفاض حجم العينة.

- اختبار العينة :نميز بين نوعين من العينات[37] :

---

[35] محمد لمين عيادي،" مساهمة الم ا رجعة الداخلية في تقييم نظم المعلومات المحاسبي للمؤسسة"، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، فرع ادارة أعمال، جامعة الجزائر، 2008 - 2007 ، ص119.

[36] محمد لمين عيادي، مرجع سابق، ص119-122.

[37] محمد لمين عيادي، مرجع سابق، ص 119- 122.

1- العينات العشوائية :حيث تعطي أرقام لسلسلة من المفردات وتختار مفردات العينة باستخدام جدول العينات العشوائية وهي توفر احتمالا متساويا لجميع وحدات المجتمع لإمكانية انتمائها إلى العينة.

- **طريقة السبر الترتيبي**؛ انطلاقا من نقطة معينة يتم اختيار المفردات بشكل مرتب مثلا: 25 ، 35 ، 45، 55، 65،...الخ.

2- العينات غير الإحصائية :ويتم اختيار العينة باستخدام :

- **الطريقة الموجهة الشخصية** :يعتمد المدقق في اختيار العينة حسب حدسه الشخصي واعتمادا على مؤهلاته وخبرته
- **استغلال نتائج التدقيق** :يتم استغلال نتائج التدقيق بالقيام بنوعين من التحليل:
  - تحليل كمي للنتائج بحيث يتأكد من أن الأخطاء والانحرافات التي الوقوف عليها لا تتعارض مع الأهداف المسطرة
  - تحليل نوعي للأخطاء والانحرافات والتأكد فيما إذا كانت تكرارية أم لا أو معتمدة أولا وفي النهاية يتخذ المدقق قبول المجتمع أو عدم قبوله.

ب- **المقابلة** : يهدف المدقق من خلالها إلى الحصول على مجموعة من المعلومات ويخضع الاستجواب إلى مجموعة من الشروط:

- يجب احترام خط السلطة وعدم القيام بأي استجواب دون علم المسؤول الأول عن القسم
- التذكير بمهمة التدقيق وأهدافها وإعلام الطرف المستجوب بسبب وكيفية الاستجواب
- يقوم المدقق بعرض الصعوبات، المشاكل، ونقاط الضعف التي تم اكتشافها قبل بداية الاستجواب
- يجب أن يصادق الطرف المستجوب عن نتائج الاستجواب الملخصة قبل تقديمها إلى المسؤولين
- يتفادى المدقق أن يستمع أكثر مما يتكلم ويقوم توجيه الاستجواب في إطار موضوع المهمة لتحقيق الهدف المسطر ويجب اعتبار الطرف الآخر في مرتبة مساوية من حيث ادارة الاستجواب

ثانيا :الأدوات الاستفهامية

ونميز الملاحظة المادية، السرد، المخطط الوظيفي، جدول تحليل الأعمال، مخطط التدفق، فيما يلي سنتطرق لها بالتفاصيل[38]:

أ- **ملاحظة المادية** :من الممكن أن يعتمد المدقق في عملية التدقيق على الملاحظة المادية المباشرة للتحقق من تطابق ما هو مدون على الوثائق مع ما هو موجود فعلا في الواقع، ويتعلق الأمر ب:

- الملاحظة المادية للإجراءات :تهدف ملاحظة الإجراءات إلى تحديد المراحل التي تمر بها عملية أو نشاط ما للتحقق من تطابقه مع ما هو مدون في دليل ا لإجراءات واحترام الأفراد لها.

[38] محمد لمين عيادي، المرجع السابق ص 122-125 .

- الملاحظة المادية للوثائق :تهدف إلى التحقق من الوثائق المحاسبية والمستندات المختلفة التي تستخدمها المؤسسة من حيث تصميمها، كيفية استخدامها وانتقالها،

- الملاحظة المادية للأصول :تهدف للتحقق من وجود الأصول وتطبق أساسا على المخزون، التثبيتات، السندات والنقدية .

- ملاحظة التصرفات :ويتعلق الأمر بالتدقيق الاجتماعي أي ملاحظة مدى احترام الأفراد للتعليمات وتصرفهم داخل الأماكن العمل.

- **ب-1- السرد الذي يقوم به الشخص الخاضع للتدقيق** :يكون في بداية مهمة التدقيق ويقوم المدقق بالاستماع إلى السرد الذي يقوم به الشخص الخاضع للتدقيق بهدف وصف الإطار العام للنظام أو النشاط الخاضع للتدقيق، وتطرح هذه الطريقة بعض النقائص المتعلقة بتحديد أهم المعلومات التي يحتاجها المدقق على جانب مدى صدق الشخص الذي يقوم بالسرد.

- **ب-2- سرد يقوم به المدقق** :يقوم المدقق بسرد ملاحظاته المادية ونتائج الاختبارات التي توصل إليها في حالة صعوبة وصفها عن طريق مخططات تدفق المعلومات وعلى المدقق أن يستغل ما قدمه جميع الأطراف،

ج- **مخطط الوظيفي** :يقوم المدقق الداخلي بإعداد المخطط الوظيفي انطلاقا من المعلومات التي تحصل عليها من عمليات الاستجواب والملاحظة والس رد التي قام بها في بداية المهمة، ويعرض هذا المخطط بإثراء المعارف المكتسبة والخاصة بوظائف المؤسسة وبتحليل مراكز العمل بهدف تحديد نقاط الضعف المرتبطة بسوء تقسيم العمل في المؤسسة.

د- **جدول تحليل الأعمال** :يستخدم هذا الجدول لتحليل الوظائف أو الإجراءات محل الدراسة إلى أعمال أولية بهدف تحديد نقائص، الفصل بين الوظائف داخل المؤسسة ومعالجتها، ويقسم الجدول إلى:

- العمود الأول : يتم تحديد الأعمال الأولية المتعلقة بالوظيفة أو الإجراء بشكل مفصل ومتسلسل، التنفيذية، الترخيص، التسجيل المحاسبي، والمراقبة.
- الأعمدة الموالية تحدد الأشخاص المسؤولين عن القيام بالأعمال الأولية
- العمود الأخير مخصص لتحديد الأعمال غير المنفذة

هـ- **خرائط التدفق** :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 اختيار دقة تطبيق الإجراءات وفعاليتها، وتستخدم لهذا الغرض رموز موحدة للتعبير عن مختلف العناصر.

و- **قوائم الاستقصاء** :وتسمى كذلك قوائم الاستبيان وهي قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة التي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، وخاصة العمليات المعتادة مثل العمليات النقدية، عمليات الشراء والبيع، أرصدة الدائنين والبنوك... الخ .حيث يقوم المدقق بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها ومن ثم تحليلها للوقوف عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة ومن الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة عدة أجزاء يخصص كل جزء منها مجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط وفي معظم الحالات تصمم هذه الأسئلة للحصول على الإجابات ب" نعم أو" لا "تعني احتمال وجود نقص في الرقابة الداخلية، وهذا الأسلوب يركز على الأعمال

التي يتم تنفيذها أكثر من التركيز على الأفراد أو المجموعات التي تؤدي هذه الأعمال .الإجابة عن الأسئلة يمكن لها أن

تكون روتينية دون الإشارة إلى ما يتم فعلا، مع وجود خطر احتمال أن تنقل إجابات السنة الماضية على قائمة أسئلة السنة الحالية خاصة إذا لم يطرأ عليها أي تعديل.

المطلب الثاني :مراحل عملية التدقيق الداخلي

تتميز مهمة التدقيق الداخلي بكونها تتبع نفس المنهجية مهما كان الهدف المسطر ويستخدم في ذلك تقنيات معترف بها تخضع لقواعد محددة يستوجب احترامها لتحقيق عمل، كامل، فعال، وتتكون مهمة التدقيق الداخلي من ثلاث مراحل أساسية وهي :مرحلة التحضير للمهمة، العمل الميداني للمهمة (مرحلة تنفيذ المهمة)، مرحلة عرض النتائج (إنهاء المهمة).

أولا :مرحلة التحضير للمهمة :إن مهمة التدقيق الداخلي تستوجب تحضيرا جيدا حتى يتمكن لها من تحقيق أهدافها المسطرة والتي تعتبر بمثابة الإطار الذي يحدد مجال تدخلها، فمهمة التدقيق الداخلي تبدأ غالبا بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة للأمر بالمهمة إلى قسم التدقيق الداخلي، وفيما يلي سنستعرض المراحل الفرعية لهذه المرحلة[39]:

أ- **الأمر بالمهمة** : **l'Ordre de mission** يتمثل الأمر بالمهمة في الوثيقة المسلمة من طرف الإدارة العامة للمؤسسة إلى قسم التدقيق الداخلي من أجل إعلام المسؤولين بالانطلاق في عملية التدقيق، فالأمر بالمهمة يحدد الأهداف المراد تحقيقها من طرف التدقيق الداخلي لصالح الإدارة العليا، كما يمكن لهذا الأمر أن يحدد العلاقة بين القائمين بعملية التدقيق والأشخاص أو قسم أو حتى الهيكل محل التدقيق لتفادي أي غموض[40] .

ب- **خطة التقرب** : **Plan d'approche** بعد حصول إدارة التدقيق الداخلي على الأمر بالمهمة، تنطلق في جمع معلومات أولية حول المحيط الاقتصادي الجبائي، معلومات حول السوق، هيكل القسم، تنظيمها والنتائج المسجلة من طرفها.

فهذه العملية التي تعتبر كمرحلة ثانية عند تحضير مهمة التدقيق، كما تقود كذلك للاستماع إلى الموظفين القدامى بالمؤسسة .كما خطة التقرب لا تقتصر فقط في الحصول على معلومات أولية حول القسم محل التدقيق، بل تصل إلى تكوين نظرة أولية حول كيفية تنفيذ المهمة أي مرحلة الدراسة التي تسبق تنفيذها، ومن ثم تنظيمها بطريقة يمكن تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا .كما أن خطة التقرب تحتوي على مرحلة أين يقوم المدقق الداخلي بتحليل المخاطر قبل القيام بمهمته، كما يمكن لخطة التقرب أن تأخذ شكل جدول يقسم النشاط محل التدقيق إلى الأعمال الأساسية والتي يجب القيام بها[41].

ج- **جدول القوى والضعف** : **Tableau des forces et faiblesses apparentes** هذا الجدول يعتبر كخاتمة لمرحل تحليل المخاطر المعدة على أساس الأهداف المعرفة في خطة التقرب فهو يعرض بطريقة

---

[39] لطفي شعباني،" الم ا رجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسير المؤسسة"، مذكرة ماجستير، منشورة، علوم اقتصادية، فرع إدارة الأعمال، جامعة الجزائر 3 ، 2004 - 2003 ، ص77-79.

[40] خالدي المعتز بالله،" مساهمة الم ا رجعة الداخلية في اتخاذ القرارات المالية"، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ، 2011 ، ص13 .

[41] محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول الم ا رجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1998 - ، ص90.

موجزة ومبررة لملاحظات أو رأي المدقق حول كل ما قام بدارستهن فهو يشكل نقاط القوة والضعف الحقيقية أو النسبية .فهذا الجدول يمسح بترتيب المخاطر بهدف تحضير التقرير التوجيهي.

فنقاط القوة والضعف تعرض على شكل نوعي أو حتى على شكل قيمة عددية أو كمية، ذلك حسب القواعد، وا لإجراءات، والنظم الموجودة، فرأي المدقق يجب أن يكون أساسا حول أهداف الرقابة الداخلية غير المحترمة أمن، صحة المعلومات وحماية أصول المؤسسة، وكذلك حسب النتائج المنتظرة . فمرحلة الدراسة التي يقوم بها المدقق الداخلي يجب أن تكون في معظمها عبارة عن تحليلا للمخاطر والتي يتم عرضها في جدول القوى والضعف.

د- **التفريق التوجيهي : RAPPORT D'Orientation** يعرف التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة التدقيق الداخلي وحدوده، ويعرض الأهداف التي يجب الوصول إليها من طرف التدقيق والمعنيين به . فاختار اتجاه مهمة التدقيق يكون انطلاقا من دول القوى والضعف الذي يولد في النهاية التقرير التوجيهي والذي يكون ممض ي من طرف مسؤول أو مشرف التدقيق.

و- برنامج التحقق : programme de vérification يستعمل هذا البرنامج لتحقيق الأهداف المسطرة في التقرير التوجيهي، فهو بمثابة وثيقة داخلية بقسم التدقيق، موجه لتعريف بالمهمة، توزيع الفريق، التخطيط ومتابعة أعمال المدققين، فهو يعرف أعمال المدققين وذلك للتحقيق منها، ومن حقيقة نقاط القوة والضعف، فمن خلاله نتأكد من وجود نقاط القوة، ومدى نقاط الضعف.

ثانيا :العمل الميداني للمهمة(مرحلة تنفيذ المهمة[42])

تعتبر هذه المرحلة كانطلاقة رسمية لعملية التدقيق والتي تهدف إلى الوصول لنتائج وأجوبة لتساؤلات مسيري المؤسسة الطالبين لخدماتها، فهذه المرحلة تحتوي أيضا على مراحل فرعية وهي: 1

أ- تخطيط عمل التدقيق : la planification de travail يعمل تخطيط عمل التدقيق على تنظيم مهمة التدقيق زمانا ومكانا، من نهاية مرحلة الدراسة إلى توزيع التقرير، فهو يعتبر كوسيلة لمراقبة مدى التقدم في عمل المدققين الداخليين المنفذين للمهمة، فيمكن اعتبار هذا التخطيط لهمل التدقيق بمثابة برنامج لها.

ب- ورقة التغطية : la feuille de couverture وهي وثيقة تعطى في نفس الوقت، وصف لطريقة تنفيذ العمل المعروف في برنامج التحقق، وإبراز النتائج المستخلصة في هذا الأخير، كما تعتبر وثيقة التغطية وسيلة للربط بين برنامج التحقق والعمل الميداني لقسم أو جزء منه بنتائجه.

ج- ورقة إبراز وتحليل المشاكل : la feuille de révélation et d' Analyse de problème ترتبط هذه الورقة بالمشاكل الميدانية التي يلتقي بها المدقق الداخلي عند قيامه بمهمته، ونعني بهذه المشاكل عدم إمكانية تطبيق إجراء معين أو غيابه كلية، فكل ورقة يقتبلها مشكل في إجراء معين، وعند جمع وترتيب مجمل هذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه الوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه المهمة كما يمكن أن تحتوي هذه الورقة على المشكل المتلقي به وكذلك الحلول المقترحة له، أما في حالة عدم وجود مشكل، يمكن الاستغناء عن استعمال هذه الورقة

[42] لطفي شعباني، مرجع سابق، ص80.

ثالثا :مرحلة عرض النتائج(إنهاء المهمة :)تعتبر هذه المرحلة كمرحلة أخيرة لمهمة التدقيق الداخلي والتي تنتهي بإعطاء تقرير نهائي يسلم إلى إدارة العليا أو لطالب خدماتها وبدورها أيضا تتضمن مراحل فرعية وهي:

أ- **هيكل التقرير : L'ossature du rapport** يتكون هيكل التقرير من المشاكل المذكورة في ورقة إبراز وتحليل المشاكل من جهة والنتائج المذكور ة في ورقة التغطية فيما يخص النقاط الايجابية من جهة أخرى، كما يعتبر لتحضير التقرير النهائي للمهمة.[43]

ب- **الاجتماع النهائي أو الإقفال** :يجتمع المشتركين في الاجتماع الافتتاحي لمهمة التدقيق،للاستماع إلى نتائج التي تم التوصل إليها، ويجب أن يتبع الاجتماع بخمسة مبادئ أساسية[44]:

الكتاب المفتوح :لن يتضمن التقرير النهائي إلا ما قد تم عرضه والتعليق عليه من قبل المدققين، ومنه يجب عرض الوثائق وعناصر الإثبات التي أدت تلك الملاحظات، طرح الشكوك والتأكيدات، المناقشة ملاحظة التناقضات بهدف المصادقة الكاملة على أعمال التدقيق.

خط الانتظار :يجب أن تعرض نتائج التدقيق بداية على الطرف الذي خضع للتدقيق وبالضبط المسؤول المباشر والذي لاسيتم معه المصادقة على النتائج، ولا يتم نشر التقرير إلا بعد الاجتماع النهائي وبعد المصادقة عليه.

الترتيب :يتضمن هذا المبدأ على عدم تقديم الأهمية لما لا يستحقها وعليه يتم عرض توصيات المدققين حسب أهميتها انطلاقا من الملاحظات التي تم عرضها على أوراق إبراز وتحليل المشاكل والعواقب.

مبدأ التدخل الفوري :أي لمجرد تبليغ المدقق عن المشاكل يتم تشجيعه للقيام الفوري بالعمال التصحيحية إذا توفرت له الوسائل اللازمة، ويتم ا لإشارة إلى ذلك في تقرير التدقيق ،

مبدأ المعرفة المشتركة :يجب التأكد من أن كل الأطراف المشاركة على علم بالمشاكل الملاحظة وألا يتم طرح مشاكل لم يتم التطرق إليها من قبل، وتقوم الأطراف المشاركة في الاجتماع النهائي بالمصادقة على تقرير الذي يوزع على المشاركين مسبقا، ويتم عرض الملاحظات التي تم تحريرها على أوراق إبراز وتحليل المشاكل مدعمة بأمثلة واقعية ومرفقة بأوراق العمل وأدلة الإثبات، ويقدم المدققون التوصيات المناسبة لتصحيح هذه المشاكل.

ج- **تقرير التدقيق الداخلي: le rapport d' Audit interne** يعد تقرير المدقق الداخلي الخطوة الأخيرة والهامة في إبلاغ الإدارة عن نتائج تدقيق العمليات وأنشطة المختلفة، وأوجه الخلل والقصور في نظام الرقابة الداخلية وعدم الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات وتنبيه الإدارة على مخاطر هذا الخلل والقصور[45].

---

[43] لطفي شعباني، مرجع سابق، ص 81.

[44] محمد لمين عيادي، مرجع سابق، ص 117-118.

[45] محمد لمين عيادي، مرجع سابق، ص118-119.

خلاصة الفصل الأول

ظهرت الحاجة إلى التدقيق الداخلي مع تطور وتوسع الأنشطة الاقتصادية بالإضافة المتزايدة لتعرف على مدى كفاءة العاملين في تنفيذ السياسيات الموضوعة من طرف الإدارة العليا وكذا التوجيهات المعمول بها .كل هذا أوجب وجود وظيفة التدقيق الداخلي التي من خلالها يتم فحص الدفاتر والسجلات وتقييم الأنشطة وإعطاء الرأي الفني حول مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية، حيث أنها تعتبر وظيفة شاملة ودورية مستقلة داخل المؤسسة،حيث يمكن أن تكون موجودة في صورة مراجعة محاسبية ومالية ومراجعة إدارية تشغيلية والتي تهدف إلى اكتشاف الأخطاء والتلاعبات وتصحيحها في الوقت المناسب .كل هذه العوامل ساعدت على زيادة فعالية وكفاءة التدقيق الداخلي وذلك من خلال تطبيق جملة من المبادئ والمعايير التي ألزم بها المدقق الداخلي مراعيا في ذلك قواعد السلوك المهني الأخلاقي الذي يجب أن يتحلى به أثناء قيامه بعملية التدقيق التي يمكن من خلالها تقييم نظام الرقابة الداخلية.

الفصل الثاني: التدقيق الداخلي و حوكمة الشركات

تمهيد:

ظهرت الحاجة الى مفهوم حوكمة الشركات على المستوى الدولي في العديد من الاقتصاديات المتقدمة و ذلك تزامنا مع الانهيارات الاقتصادية و سلسلة الأزمات المالية التي حدثت في العديد من الدول وما تبعها من فساد إداري و محاسبي،مما أدى الى طرح تساؤلات عديدة حول ضرورة وضع مبادئ مهنية و آليات رقابية كفيلة بحماية حقوق المساهمين و أصحاب المصالح في المؤسسة وذلك من خلال تفعيل نظام حوكمة الشركات.

ويتناول هذا الفصل العناصر التالية:

في المبحث الأول بعنوان "ماهية حوكمة الشركات" سيتم التطرق لماهية الحكومة ، وذلك بعرض نشأة وتطور مفهوم حوكمة الشركات و خصائص حوكمة الشركات.

في المبحث الثاني بعنوان "الإطار الفكري لحوكمة الشركات" سيتم التطرق الى أهمية حوكمة الشركات ومبادئ و آليات حوكمة الشركات.

في المبحث الثالث بعنوان "دور التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات "سيتم التطرق الى العلاقة بين حوكمة الشركات و نظام الرقابة الداخلية ،و علاقة لجنة التدقيق بحوكمة الشركات و آليات تنفيذها.

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات

المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات

تعتبر حوكمة الشركات من المصطلحات التي أخذت في الانتشار على الساحة الدولية، و لقد كان هناك اختلافات حول تعريفها ويرجع ذلك الى ارتباط هذا المفهوم و تشبعه في العديد من النواحي الاقتصادية و القانونية و الاجتماعية و المالية و كذا ارتباطه بمجموعة من الأطراف (المساهمين، الإدارة، والفئات المختلفة من أصحاب المصالح).

1 المفهوم اللغوي لحوكمة الشركات:

يأتي مصطلح حوكمة الشركات "gouvernance" لغويا من الفعل"couvern" و الذي يعني حكم أو سيطر أو أدار أو قاد أو احتوى أو مارس السلطة[46].

و يعتبر لفظ الحوكمة مستحدثا في قاموس اللغة العربية، وهو ما يطلق عليه النحت في اللغة، فهو لفظ مستمد من الحكومة، وما يعني الانضباط و السيطرة، و عليه فان لفظ الحوكمة يتضمن من الناحية اللغوية العديد من الجوانب منها [47] :

-**الحكمة:** وما تقتضيه من تقرير النصح، التوجيه، الإرشاد، القدوة، الاقتداء؛

-**الحكم:** وما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط و القيود التي تحكم و تتحكم في السلوك ووضع المقاييس و الموازين وفق مؤشرات عادلة و منصفة؛

-**الاحتكام:** وما يقتضيه من الرجوع الى مرجعيات أخلاقية و ثقافية والى خبرات ثم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة؛

-**التحاكم:** طلبا للعدالة خاصة عند انحراف سلطة الإدارة و تلاعبها بمصالح المساهمين.

2 اصطلاحا: لم تتفق الكتابات حول مفهوم واضح ومحدد لمصطلح حوكمة الشركة حيث أخذ المفكرون والباحثون وكذا المنظمات الدولية والمهنية بالتسابق لتعريفها، وقد رجع تنوع التعاريف إلى التداخل في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية، وهو الأمر الذي يؤثر في كل مجتمع واقتصاد على حدا ،إلا أنه يمكننا سرد مجموعة من التعاريف ثم نحاول من خلالها استنباط الخصائص الأساسية لحوكمة الشركات.

يعرف طارق عبد العال حماد الحوكمة على أنها: النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال الشركة ومراقبتها على أعلى مستوى من اجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والصراحة.

تعرف مؤسسة التمويل الدولية الحوكمة بأنها: النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها.

كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية: بأنها مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم و غيرهم من المساهمين.

---

[46] عيسى عبد الله الغنودي، دور قواعد الإدارة الرشيدة (الحوكمة) في دعم استقلال مراجعي الحسابات في ليبيا: دراسة استكشافية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الثاني، 2011، ص 462.

[47] أطروحة دكتوراه بعنوان "دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ظل بيئة الأعمال الجزائرية"، مجيلي خليصة، سنة 2018، ص 14.

بينما عرفها البنك الدولي: الحكم الراشد مرادف التسيير الاقتصادي الفعال والأمثل، الذي يسعى للإجابة عن مختلف الانتقادات الخاصة والموجهة للدول والمؤسسات التي تشكك في الإصلاحات الهيكلية المسيرة بطريقة علوية، أي من الأعلى نحو الأسفل[48].

وبالتالي يمكننا أن تستخلص من التعاريف السابقة أن حوكمة الشركات نظام يهتم بإيجاد وتنظيم التطبيقات والممارسات السليمة للقائمين على إدارة الشركة، يتضمن العديد من العناصر والمبادئ، الإجراءات التي تعمل معا على توزيع الحقوق والمسؤوليات بين الأطراف المختلفة المشاركة في المنظمة ووضع القواعد والإجراءات المتعلقة بشؤون المنظمة بما يحافظ على حقوق حملة الأسهم وحملة السندات والعاملين بالشركة وأصحاب المصالح وغيرهم.

المطلب الثاني :جذور حوكمة الشركات

تشير الأدبيات الاقتصادية المتعلقة بحوكمة الشركات بأن آليات حوكمة الشركات كفيلة بسد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين مديري ومالكي الشركة، من جراء الممارسات السلبية التي من الممكن أن تضر بالشركة وبالصناعة ككل، ازداد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات، حيث حرصت عدد من المؤسسات الدولية على تناول هذا المفهوم بالتحليل والدراسة، وعلى رأس هذه المؤسسات كل من صندوق النقد الدولي والبنك الدوليين، المركز الدولي المشروعات الخاصة و منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التي أصدرت في عام 1999 مبادئ حوكمة الشركات والمعنية بمساعدة كل من الدول الأعضاء وغير الأعضاء بالمنظمة لتطوير الأطر القانونية والمؤسسية لتطبيق حوكمة الشركات يكل من الشركات العامة و الخاصة سواء المكتتبة أو غير المكتتبة بأسواق المال، من خلال تقديم عدد من الخطوط الإرشادية لتدعيم إدارة الشركات و كفاءة أسواق المال واستقرار الاقتصاد ككل . و نتناول المبادئ الخمسة الصادرة عام 1999من منظمة التعاون الإنساني ولتنمية تطبيقات حوكمة المؤسسات في شان الحفاظ على حقوق حملة الأسهم وتحقيق المعاملة العادلة لحملة الأسهم، وإزكاء دور أصحاب المصالح والحرص على الإفصاح والشفافية وترتكز الحوكمة على العلاقة فيما بين الموظفين وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين و أصحاب المصالح، و كيفية التفاعل بين كل هذه الأطراف في الإشراف على عمليات المؤسسة .

كما عرفت مؤسسة التمويل "IFC" حوكمة الشركات بأنها: النظام الذي يتم من خلاله إدارة المؤسسة والتحكم في أعمالها.

[48] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات و معالجة الفساد الإداري والمالي، الإسكندرية، دار الجامعية، 2006 ، ص 12.

المطلب الثالث :خصائص حوكمة الشركات

بناءا على التعاريف السابقة فإن مصطلح الحوكمة يشير إلى الخصائص التالية:[49]

1- الانضباط: يعني إتباع سلوك أخلاقي مناسب وصحيح، وهذا الانضباط يتحقق من خلال مايلي:

- وجود الحافز لدى الإدارة لقاء تحقيق سعر أعلى للسهم؛
- الالتزام بالأعمال الرئيسية المحددة بوضوح؛
- التعبير السليم لعقوق الملكية.

2-الشفافية: يقصد بها تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث، كما العلنية في مناقشة الموضوعات، وحرية تداول المعلومات كما تتحقق هذه الشفافية من خلال مايلي:

- الإفصاح عن الأهداف المالية بدقة؛
- نشر التقرير السنوي في موعده؛
- الحفاظ على المعلومات وعدم تسريبها قبل الإعلان عنها؛
- الإفصاح العادل عن النتائج الختامية؛
- تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

3-الاستقلالية: وتعني لا توجد تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل، وتتحقق من خلال مايلي:

- وجود رئيس مجلس إدارة مستقل عن مجلس الإدارة العليا؛
- وجود لجنة مراجعة يرأسها عضو مجلس إدارة مستقل؛
- وجود لجنة لتحديد المكافآت برأسها عضو إدارة مستقل؛
- وجود مراجعين خارجيين غير مرتبطين بالمؤسسة.

4-المساءلة: أي إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية عن طريق تقديم كشف حساب عن تصرف ما و تشمل المساءلة جانبين هما :

التقييم لم الثواب أو العقاب : ويعني أن يتم أولا تقييم العمل ثم محاسبة القائمين عليه، وتتحقق من خلال:

- ممارسة العمل بعناية ومسؤولية والترفع عن المصالح الشخصية؛
- التصرف بشكل فعال ضد الأفراد الذين يتجاوزون حدودهم؛
- التحقيق الفوري في حالة إساءة الإدارة العليا؛
- وضع آليات تسمح بعقاب الموظفين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة .

5-المسؤولية: أي وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة، تتحقق إذا كانت هناك وجود لجنة مراجعة ترشح المراجع الخارجي وتراقب أعماله ووجود لجنة مراجعة تراجع تقارير المراجعين الداخليين وتشرف على أعمال المراجعة الداخلية بالإضافة إلى الاجتماعات الدورية لمجلس الإدارة، وعدم قيام مجلس الإدارة الإشرافي بدور تنفيذي.

---

[49] مليكة حفيظ شبايكي، نوارة محمد، حوكمة المؤسسات في الجزائر ومدى توافقها مع متطلبات مبادئ حوكمة المؤسسات الدولية، مجلة جديد الاقتصاد,العدد12،

6- العدالة: يجب احترام حقوق مختلف مجموعات أصحاب المصلحة في المؤسسة، وتتحقق العدالة عن طريق مايلي:

-المعاملة العادلة لكافة الموظفين؛

-حماية حقوق المساهمين؛

-إعطاء المساهمين حق الاعتراض عند إساءة حقوقهم؛

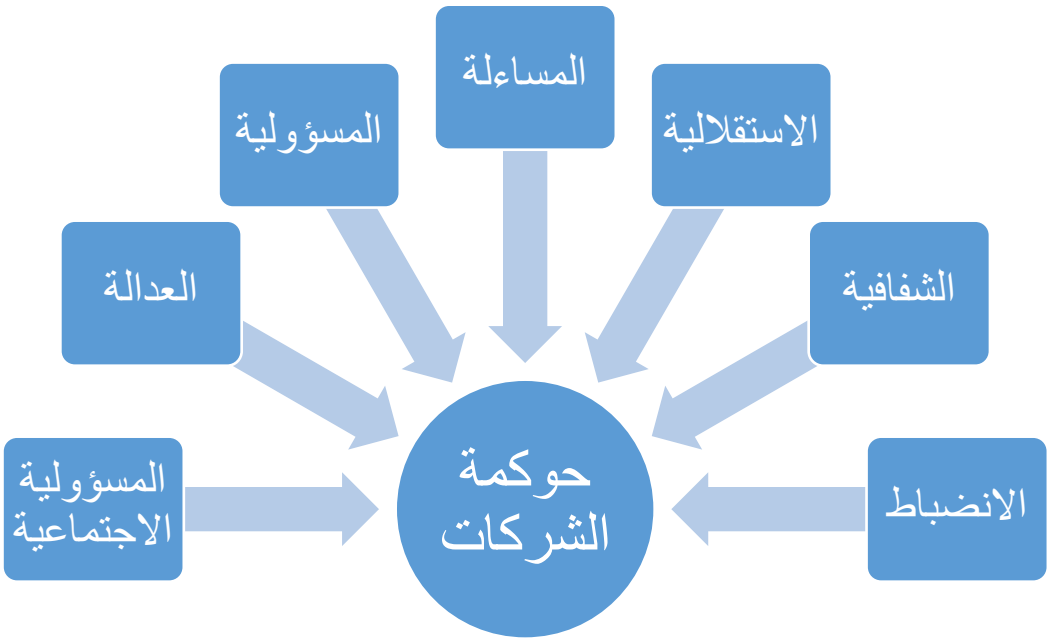
7- المسؤولية الاجتماعية: ويقصد بها المؤسسة كمواطن جيد يتحقق هذا من خلال مايلي:

- وجود سياسة واضحة تؤكد التمسك بالسلوك والأخلاق؛
- وجود سياسة توظيف واضحة وعادلة.

ويتضح أن الشفافية والمساءلة والمصداقية تعد من العوامل المهمة لتفعيل الحوكمة وتطوير الأطر المؤسسية وتحسين كفاءة أداء الأجهزة الحكومية والخاصة، مما يؤدي في النهاية إلى رفع معدل النمو الاقتصادي وتفعيل درجة المشاركة لجميع أفراد المجتمع ومؤسساته في صنع القرارات والقوانين، ومراقبة مستوى الأداء.

والشكل التالي يلخص خصائص حوكمة الشركات:

الشكل رقم(01): خصائص حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على ما سبق

المبحث الثاني :الإطار الفكري لحوكمة الشركات

لقد تعاظم الاهتمام بحوكمة الشركات في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خاصة عند العقود القليلة الماضية بعد سلسلة الأزمات والانهيارات التي مست عدة بلدان ما يدفعنا للتساؤل عن أهمية وأهداف الحوكمة في هذه الاقتصاديات ومبادئها.

المطلب الأول: أهمية وأهداف حوكمة الشركات

1- أهمية حوكمة الشركات

حظيت حوكمة الشركات باهتمام بالغ، وذلك لأسباب كثيرة منها اهتمام الدول والشركات باجتناب الاستثمار وتحسين الأداء، فإن المصالح المالية وهروب الأموال في جميع أرجاء العالم ومن ثم فإن الإرشادات الموجودة حاليا في مكون من بين العديد من المكونات الضرورية وغير الكافية لإقامة نظام سليم لحوكمة الشركات، ومن هنا يمكن تلخيص أهمية حوكمة الشركات في النقاط التالية:

- تخفيض المخاطرة؛
- تعزيز الأداء؛
- تحسين الوصول إلى الأسواق المالية؛
- زيادة القابلية التسويقية للسلع والخدمات؛
- إظهار الشفافية وقابلية المحاسبة من المسؤولية الاجتماعية.[50]
- ويمكن توضيح هذه النقاط من منظور مستخدميها وذلك كما يلي:

أولا: أهمية الحوكمة بالنسبة للشركات

تتمثل فيما يلي:

- تمكن من رفع الكفاءة الاقتصادية الشركة من خلال وضع أسس العلاقة بين مديري الشركة والمساهمين ومجلس الإدارة؛
- تعمل على وضع الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله تحديد أهداف الشركة وسبل تحقيقها، من خلال توفير الحوافز المناسبة لأعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية لكي يعملوا على تحقيق أهداف الشركة التي تراعي مصالح المساهمين؛
- تؤدي إلى الانفتاح على أسواق المال العالمية، وجذب قاعدة عريضة من المستثمرين الأجانب لتمويل المشاريع التوسعية، فإذا كانت الشركات لا تعقد على الاستثمارات الأجنبية يمكن زيادة ثقة المستثمر المحلي وبالتالي زيادة رأس المال بتكلفة أقل؛
- تحظى الشركات التي تطلق قواعد الحكومة بزيادة ثقة المستثمرين، لأن تلك القواعد تضمن حماية حقوقهم، ولذلك تجد أن المستثمرين في الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة قد يقوموا بالتفكير جيدا قبل بيع أسهمهم.

ثانيا :أهمية الحوكمة بالنسبة للمساهمين

في ضمان الحقوق لكافة المساهمين مثل حق التصويت، حق المشاركة في القرارات الخاصة باي تغيرات جوهرية قد تؤثر على أداء الشركة في المستقيل، والإفصاح الكامل على أداء الشركة والوضع المالي

---

[50] البشير زبيدي، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة التقارير المالية و تحسين الأداء المالي، أطروحة دكتوراه علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2016 ، ص 16.

والقرارات الجوهرية المتحدة من قبل الإدارة العليا كما يساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار في هذه الشركات".

ثالثا :أهمية الحوكمة من الناحية الاقتصادية

أن طريقة الحديد النشاط الاقتصادي لها تأثير قوي على تخطيط الأعمال ونشاط الاستثمار وخفض تكاليف المعاملات وتكاليف التنظيم وإدارة الأعمال، وتمثل تكاليف المعاملات ما يلي:

- تكلفة بيع وشراء السلع والخدمات والحصول على التحويل ورأس المال؛
- تكلفة ضمان وتنفيذ حقوق الملكية والحصول على معلومات بشأن الأعمال وفرص الشراكة؛
- تكلفة تكوين المؤسسات وتنظيمها؛
- تكلفة نقل وتصدير واستيراد السلع والالتزام باللوائح والتمثيل الحكومي أهم مشكل تعاني منه المؤسسات سواء كانت صغيرة أو متوسطة هو التأثير النسبي لارتفاع تكاليف المعاملات، لأنها تتضمن عناصر كثيرة هذا ما يؤثر سلبيا على حجم هيكل الشركات[51].

رابعا: أهمية الحوكمة من الناحية القانونية

يهتم القانونيون بآليات حوكمة الشركات كونها تعمل على الوفاء بكافة حقوق الأطراف المنتمية للمؤسسة وهم حملة الأسهم ،مجلس الإدارة المديرين التنفيذيين العاملين المقرضين وأصحاب المصالح وغيرهم من هذا المنطق فإن التشريعات واللوائح المؤسسة العمل المؤسسة هي المبادئ واليات الحوكمة التي تعمل على ضبط العلاقة بقوانين وقرارات محددة بين الأطراف المنتمية للمؤسسة وتتداخل قواعد حوكمة الشركات بعدد من القوانين مثل قوانين المؤسسات، أسواق المال البنوك المحاسبة والمراجعة المنافسة المشروعة ومنع الاحتكار قانون الضرائب والعمل كما أنها تعمل على تنفيذ العقود بطريقة فعالة وفي هذا الصدد اقترحت مؤسسة التمويل الدولية في سنة 2002 يتم إصدار البنود التشريعية لحوكمة المؤسسات تتضمن أسواق المال والمؤسسات رغم اختلاف القوانين والأنظمة الأساسية المرتبطة بحوكمة الشركات إلا أن الأنظمة القانونية تعد عاملا أساسيا لضمان تطبيق جود لقواعد الحوكمة، فضلا عن أهمية معايير الإفصاح والشفافية والمراجعة والمحاسبة.

خامسا: أهمية الحوكمة من الناحية المحاسبية والرقابية

الأمر الذي يعد أكثر أهمية هو مدى كفاءة المناخ التنظيمي والرقابي، وأن أهمية دور أجهزة الإشراف في متابعة الأسواق تزداد من خلال التركيز على ثلاثة عوامل أساسية في الإفصاح، الشفافية والمعايير المحاسبية السليمة، وسعيه لضمان المزيد من الانضباط أصدرت الولايات المتحدة الأمريكية برنامجا حديثا أطلق عليه اسم "Oxley sarhane" ينص على أهمية إنتاج آليات دورية وسريعة لضمان الحصول على الإفصاح والشفافية المطلوب ويدعو إلى تشكيل لجان عن أعضاء مستقلين لمتابعة أعمال مراجعة الحسابات والقوائم المالية بحماد نام كما يشير أيضا إلى أهمية إنشاء جهاز متابعة ومراقبة أداء مؤسسات المحاسبة والمراجعة وضمان كفاءة أداء مهامها.

[51] محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 28.

2- أهداف حوكمة الشركات

يعد أسلوب حوكمة الشركات وسيلة تمكن المجتمع من التأكد من مدى إدارة الشركات بطريقة تحيي أموال المستثمرين و المقرضين، كما يؤدي إلى خلق ضمانات ضد الفساد وسوء الإدارة، ويظهر ذلك من خلال إيضاح الأهداف التي تصبو الحوكمة إلى تجسيدها كما يرى البعض أن حوكمة الشركات تستهدف تحقيق ما يلي :

- العدالة والشفافية والمعاملة لجميع الأطراف ذوي المصلحة المشتركة؛
- حماية حقوق المساهمين بصفة عامة سواء كانوا أقلية أو أعلمية وتعظيم عوائدهم؛
- منع استغلال السلطات المتاحة من تحقيق مكاسب غير مشروعة والمتاجرة بمصالح الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح؛

بينما يرى آخرون أن حوكمة الشركات الجيدة تحقق العديد من الأهداف ومن أهمها مايلي:

- محاربة الفساد بكل سوره سواء كان فسادا ماليا أم محاسبيا أم سياسيا؛
- جدب الاستمارات سواء الأجنبية أو المحلية والحد من هروب رؤوس الأموال؛
- تحقيق الاستقرار والمصداقية للقطاعات المالية على المستوى المحلي والدولي؛
- تحسين وتطوير إدارة الشركات ومساعدة المدير ومجلس الإدارة على بناء إستراتيجية سليمة وضمان اتخاذ قرارات الدمع أو السيطرة بناءا على أسس سليمة بما يؤدي إلى دفع كفاءة الأداء[52].
- تحقيق إمكانية المنافسة بين الأجل الطويل، وهذا يؤدي إلى خلق حوافز لزيادة سرعة وجودة المنتجات وتخفيض التكاليف الإنتاجية وزيادة القابلية التسويقية لسلع وخدمات الشركة لتتمكن من الصمود أمام المنافسة القوية للمنتجات الأجنبية.

وبالتالي تسعى حوكمة الشركات من خلال الأهداف لتحقيق ما يلي:

- تحسين أداء الشركات؛
- وضع الأنظمة الكفيلة بمعالجة الغش وتضارب المصالح والتصرفات غير المعقولة ماديا وأخلاقيا؛
- وضع أنظمة الرقابة على إدارة الشركات وأعضاء محل إدارتها
- وضع أنظمة الإدارة للشركة وفقا للهيكل بعد توزيع كل الحقوق والمسؤوليات فيما بين مجلس الإدارة والمساهمين؛
- وضع القواعد والإجراءات المتعلقة بسير العمل داخل الشركة لتحقيق أهدافها.

[52] عبد الوهاب الضر علي شعالة السيد شعالة مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات الإسكندرية دار الجامعية 2006 - 2007 ، ص 18.

المطلب الثاني: مبادئ حوكمة الشركات

نظرا للاهتمام المتزايد بمفهوم الحوكمة فقد حرصت العديد من المؤسسات على دراسة هذا المفهوم وتحليله ووضع مبادئ محددة لتطبيقه ومن هذه المؤسسات مؤسسة التعاون الاقتصادي والتنمية الدولية مثلا في لجنة بازل، ومؤسسة التمويل الدولية كما اختلفت التعريفات المعطاة لمفهوم الحوكمة، فقد اختلفت كذلك المعايير التي تحكم عملية الحوكمة التي حكمت كل جهة تضع مفهوما لبدء المعاينة وذلك على النحو التالي:

أولا: مبادئ مؤسسة التعاون الاقتصادي والتنمية: يتم تطبيق الحوكمة وفق سير معايير توصلت إليها مؤسسة التعاون الاقتصادي والتمنية في عام 1999م، علما بأنها قد أصدرت تعديلا لها في عام 2004 ، وتتمثل فيما يلي:

1- **ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات:** يحب أن يتضمن إطار حوكمة المؤسسات من تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها، كما يجب أن يكون متناسقا مع أحكام القانون وأن يضيف بوضوح تقسيمه للمسؤوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة.

2- **حفظ حقوق جميع المساهمين:** وتشمل نقل ملكية الأسهم، واختيار مجلس الإدارة والحصول على حصته في الأرباح، ومراجعة القوائم المالية، وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة.

3- **المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين:** وتعني المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية وكذلك حمايتهم من أي عملية استحواذ أو دمج مشكوك فيها، أو من الاتجار في المعلومات الداخلية وكذلك حقهم في الإطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.

4- **دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالمؤسسة:** وتشمل احترام حقوقهم القانونية والتعويض عن أي انتهاك للحقوق وكذالك الآليات الفعالة في الرقابة على المؤسسة وحصولهم على المعلومات المطلوبة ويقصد أصحاب المصالح البنوك والعاملين وحملة السندات والموردين والعملاء.

5- **الإفصاح والشفافية:** ويتناول الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور عراف الحسابات في الإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم، والإفصاح التعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين ويتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب ودون تأخير.

6- **مسؤوليات مجلس الإدارة**: وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية وكيفية اختيار أعضاته ومهامه الأساسية ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية.

ثانيا: مبادئ لجنة بازل

وضعت لجنة بازل في العام 1999 إرشادات خاصة بالحوكمة في المؤسسات المصرفية والمالية، وهي تركز على النقاط التالية:

- قيم المؤسسة ومواثيق الشرف التصرفات السليمة وغيرها من المعايير للتصرفات الجيدة والنظم التي يتحقق من باستخدامها هذه المعايير؛

- إستراتيجية للمؤسسة معدة جيدا، والتي بموجبها يمكن قياس نجاحها الكلي ومساهمة الأفراد في ذلك؛

-التوزيع السليم للمسؤوليات ومراكز اتخاذ القرار متضمنا تسلسلا وظيفيا للموافقات المطلوبة من الأفراد المجلس الإدارة؛

- وضع آلية للتعاون الفعال بين مجلس الإدارة ومراجع الحسابات والإدارة العليا؛

- توافر نظام ضبط داخلي قوي يتضمن مهام التدقيق الداخلي والخارجي وإدارة مستقلة للمخاطر عن خطوط العمل مع مراعاة تناسب السلطات مع المسؤوليات؛

- مراقبة خاصة لمراكز المخاطر في المواقع التي يتصاعد فيها تضارب المصالح، بما في ذلك علاقات العمل مع المقترضين المرتبطين بالمصرف وكبار المساهمين والإدارة العليا أو متخذي القرارات الرئيسية في المؤسسة؛

- الحوافز المالية والإدارية للإدارة العليا التي تحقق العمل بطريقة سليمة، وأيضا بالنسبة للمديرين أو الموظفين سواء كانت في شكل تعويضات أو ترقيات أو عناصر أخرى؛

- تدفق المعلومات بشكل مناسب داخليا أو خارجيا[53].

ثالثا: مبادئ مؤسسة التمويل الدولية

وضعت مؤسسة التمويل الدولية التابعة البنك الدولي عام 2003 قواعد مبادئ عامة تراها أساسية الدعم الحوكمة في الموئسات على تنوعها سواء كانت مالية أو غير مالية و دلك على مستويات أربعة كالتالي:

-الممارسات المقبولة للحكم الرشيد ؛

-خطوط إضافية لضمان تحكم الجيد؛

-إسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محليا للقيادة.

إن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يؤدي الى تحقيق الآتي:

طمأنة المساهمين على الحصول على عائد استثماراتهم، تمكن المساهمين من جعل المديرين يعيدون إليهم بعض الأرباح، تأكد المستثمرين من أن المديرين لن يهدروا المال الذي يستثمرونه في المؤسسة، التأكد من أن الشركة لا تستثمر في مشاريع فاشلة ولهذا يجب أن تتميز حوكمة الشركات بما يلي:

- القدرة على توفير الضمان من خلال قيام الوكيل بتقييم القرارات؛

- أساس العقد الذي تم إبرامه مع المالك، بين الوكيل والمالك؛

- ضمان استمرار تدفق رأس المال والذي يعد أحد مؤشرات نجاح المؤسسة، إذ انه لا يمكن تطبيق المبادئ إلا بواسطة آليات، حيث أن هذه الأخيرة تساعد في تطبيق مبادئ الحوكمة.

[53] حنوف عبد الرحمان ,حوكمة المؤسسات في المصارف الجزائرية وفقا لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية و مبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية, مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر, قسنطينة,2012 , ص 15.

المطلب الثالث: آليات حوكمة الشركات

يتم تطبيق الحوكمة من خلال مجموعة من الآليات صنفت إلى آليات حوكمة داخلية وأخرى خارجية. وسيتم تناولها بشكل مختصر وكما يأتي:

أولا :الآليات الداخلية الحوكمة الشركات: تنصب آليات حوكمة الشركات الداخلية على أنشطة وفعاليات الشركة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة، ويمكن تصنيف آليات حوكمة الشركات الداخلية إلى ما يأتي :

1- **مجلس الإدارة** :بعد مجلس المراقبين أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ أنه يحمي رأس مال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين و إنشاء ومكافأة الإدارة العليا، كما إن مجلس الإدارة القوي يشارك بفاعليه في وضع إستراتيجية الشركة ويقدم الحوافز المنسبة للإدارة ويراقب سلوكها ويقيم أدائها، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة ولكن تكون هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة الشركة وفي ذات الوقت باعد الأهداف الاجتماعية الشركة بعين الاعتبار.

كما يجب أن تمتلك السلطة اللازمة لممارسة أحكامها القاسية بعيدا عن التدخلات السياسية والبيروقراطية وتقوم باختيار الإدارة العليا والإشراف المستمر على أداء الشركة و الإفصاح عن ذلك.

2- **التدقيق الداخلي**: تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دورا مهما في عملية الحوكمة إذ أنها تعزز هذه العملية وذلك بزيادة قدرة المواطنين على مساءلة الشركة، حيث يقوم المدققين الداخليين من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات المملوكة للدولة وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي فقد أكدت لجنة كادبيري على أهمية مسؤولية المدقق الداخلي في منع اكتشاف الغش و التزوير ولتحقيق هذه الوظيفة لأهدافها يجب أن تكون مستقلة وتنظم بشكل جيد و تستند الى تشريع خاص بها[54].

ثانيا: الآليات الخارجية لحوكمة الشركات: تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية بالرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجين على الشركة، والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر أحد المصادر الكبرى المولدة لضغط عال من أجل تطبيق قواعد الحوكمة[55].

من الأمثلة على هذه الآليات مايلي:

1- **منافسة سوق المنتجات(الخدمات) وسوق العمل الإداري**: تعد منافسة سوق المنتجات أو الخدمات أحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات، حيث إذ لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح (أو أنها غير مؤهلة) فسوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة و التالي تتعرض للإفلاس، إذ إن منافسة سوق المنتجات أو الخدمات يهذب سلوك الإدارة، وخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري للإدارة العليا، وهذا يعني أن إدارة الشركة إلى حالة الإفلاس سوف يكون له تأثير سيئ على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة

[54] حنوف عبد الرحمان، مرجع سبق ذكره،ص 17.

[55]بلقاسم بوفاتح، عبد القادر بلعربي، التكامل بين التدقيق الخارجي والآليات الداخلية كأساس لتفعيل حوكمة المؤسسات، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 06 ، ديسمبر 2006، ص 256-257.

فغالبا ما تحدد اختبارات الملائمة للتعيين أنه لا يتم إشغال مواقع المسؤولية من أعضاء مجلس الإدارة أو مديرين تنفيذيين سبق أن قادوا شركائهم إلى الإفلاس أو التصفية والإكتسابات الاندماجية بما لا شك فيه أن الاندماجات والإكتسابات من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في أنحاء العالم.

2- **التدقيق الخارجي External Auditing:** يمثل التدقيق الخارجي حجر الزاوية لحوكمة جيدة للشركات المملوكة للدولة إذ يساعد المدققين الخارجيين هذه الشركات على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها ,ويغرسون الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام. ويؤكد معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية على أن دور التدقيق الخارجي يعزز مسؤوليات الحوكمة في الإشراف، التبصر، ينصب الإشراف على التحقق مما إذا كانت الشركات المملوكة للدولة لعمل ما هو مفروض أن تعمله، ويفيد في اكتشاف ومنع الفساد الإداري والمالي أما التبصر فإنه يساعد متخذي القرارات، وذلك بتزويدهم بتقويم مستقل للبرامج والسياسات لعمليات النتائج وأخيرا تحدد الحوكمة الاتجاهات والتحديات التي تواجهها الشركة ولإنجاز كل دور من هذه الأدوار يستخدم المدققون الخارجيون التدقيق المالي، وتدقيق الأداء, والتحقق من الخدمات الاستشارية.

3- **التشريع والقوانين** :لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعليين الأساسيين في عملية الحوكمة ,ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية بل على كيفية تعاملهم مع بعضهم ,و لهذا غالبا ما تشكل و تؤثر علية التشريعات و القوانين على التفاعلات التي تجري بين الفاعليين الأساسيين في عملية الحوكمة.

المبحث الثالث: علاقة التدقيق المحاسبي المالي بحوكمة الشركات

إن الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي ولجان المراجعة في إنجاح تطبيق الحوكمة وفي إعداد تقارير مالية تتضمن بيانات ومعلومات مالية تتميز بالدقة، والتماثل والملائمة ذلك في الوقت المناسب، ما يكسبها ثقة مستخدميها الخارجيين، خاصة المستثمرين، ولمعرفة كيف يمكن التأكد من علاقة الربط بين نجاعة التدقيق في التطبيق السليم للحوكمة يستدعي التعرف على بعض الجوانب المحاسبية لحوكمة الشركات، والتي مصدرها بالدرجة الأولى المراجع الداخلي الذي يعتبر أحد أهم ركائز الحوكمة، ويقدم رؤية موضوعية لوضعية الشركة، وذلك من خلال تأكيد دقة الحسابات أو تقديم تقارير عن الوضعية المالية الشركة.

المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات

أولا: دور التدقيق الداخلي في التطبيق الفعال لمبادئ حوكمة الشركات: إن الدور الذي يلعبه المراجع الداخلي والحان المراجعة في إنجاح تطبيق الحوكمة في إعداد تقارير مالية تتضمن بيانات ومعلومات مالية تتميز بالدقة، و التماثل والملائمة ذلك في الوقت المناسب. ما يكسبها ثقة مستخدميها الخارجيين , خاصة المستثمرين ,ولمعرفة كيف يمكن التأكد من علاقة الربط بين نجاعة المراجعة الداخلية في التطبيق السليم للحوكمة يستدعي التعرف على بعض الجوانب المحاسبية لحوكمة الشركات والتي مصدرها بالدرجة الأولى المراجع الداخلي الذي يعتبر احد أهم ركائز الحوكمة. ويقدم رؤية موضوعية

لوضعية الشركة وذلك من خلال تأكيد دقة الحسابات أو تقديم تقارير عن الوضعية المالية للشركة، ومن هذه الأبعاد نذكر[56]:

1- **المساءلة والرقابة المحاسبية**: ويعني هذا ضرورة قيام المساهمين بمساءلة أعضاء مجلس الإدارة، والذين يتعين عليهم توفير البيانات والمعلومات اللازمة، لان المساهمين لديهم المسؤولية والحق باعتبارهم ملاكا، وقد أشارت المعايير الموضوعة من قبل بورصة نيويورك للأوراق المالية عام 2001 والقاصية حوكمة الشركات. إلى ضرورة تفعيل الدور الرقابي للمساهمين من خلال المشاركة في جميع القرارات الأساسية للشركة.

2- **المراجعة الداخلية**: تساعد المراجعة الداخلية في نجاح الحوكمة وبالتالي تحقيق أهداف الشركة من خلال الرقابة الداخلية، والتي تعمل على تقييم الأداء من الجانب المحاسبي والمالي للشركة خاصة فيما يتعلق بإدارة الخاطر والرقابة عليا، فالمراجعة الداخلية تساعد في حماية أموال الشركة والخطط الإدارية الموضوعة، من خلال سماته دقة البيانات التي تستخدمها الإدارة في توجيه السياسة العامة المشتركة والمساهمة في إدخال الحسابات على الأساليب الإدارية والرقابية المعتمدة[57].

3- **المراجعة الخارجية** :لها دور مهم وفعال في إنجاح حوكمة الشركات لأنها تقلص من التعارض بين المساهمين والإدارة، فالمراجع العادي يضيف مصداقية على المعلومات المحاسبية من خلال المصادقة على القوائم المالية التي لعدها الشركة، وذلك بعد مراجعتها والتأكد من صحة البيانات والمعلومات الواردة فيها، بحيث يقوم بإعداد تقارير مفصلة ترفق بالقوائم لجان المراجعة في تأكيد صحة البيانات والمعلومات المحاسبية الوارد بالتقارير والقوائم المالية.

4- **لجان المراجعة**: تتمثل مهمتها في المراجعة الداخلية والخارجية وقد أكدت الدراسات المنجزة بخصوص حوكمة الشركات على ضرورة وجود مراجعة داخل الشركة، فهي التي تسهر على تطبيق الحوكمة وتضمن جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية بما يحسن جودتها وبالتالي الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة وقد أكدت بعض الدراسات بخصوص دور لجان المراجعة في زيادة الثقة في المعلومات المحاسبية بان الشركات التي توجد بها لجان المراجعة في الممارسات المالية غير الشرعية، كما يساهم الإعلان عن تشكيل لجان المراجعة في تنشيط حركة أسهم الشركة في سوق الأوراق المالية.

5- **تحقيق الإفصاح والشفافية** : كما تم التعرض له سابقا، وضمن مبادئ الحوكمة، فان الإفصاح هو احد المبادئ الأساسية التي تقوم عليا حوكمة الشركات، حيث أن الإفصاح الأمثل والشفافية في عرض المعلومات المتعلقة بالأداء العام للشركة، وخاصة المالي والمحاسبي، يعد من الدعائم الأساسية لنجاح تطبيق الحوكمة وإنتاج المعلومات ذات الجودة العالية، وبالتالي المساهمة في تحقيق مصالح الأطراف ذات العلاقة بالشركة.

---

[56] بوطمينة ابراهيم، ,دور التدقيق المحاسبي في حوكمة الشركات، مذكرة ماستر وبسكرة، كلية العلوم الاقتصادية، 2012-2013.

[57] بوطمينة ابراهيم ,مرجع سبق ذكره ,ص 59.

ثانيا: دورالتدقيق الداخلي في تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات:

1- **تعظيم القيمة للعملاء :** يضع هذا الدور المراجع الداخلي أمام تحدي يتمثل في سعيه لاكتساب مهارات جديدة تساير التطور في مختلف مجالات العمل في الشركة، ليس هذا فحسب بل تطوير آليات تنفيذ مهامه بما يدعم جهود الشركة في تعظيم القيمة أو المنفعة المتحققة العميل، في إطار تغيير النظرة إليه من مجرد مسلك لمنتجات وخدمات الشركة إلى شريك في عملية الحوكمة، وطالما أن فاعلية تنفيذ الحوكمة تتوقف على كفاءة الرقابة الداخلية في الشركة، و هنا يتضح بعد دور آخر المراجع الداخلي في زيادة القيمة المتحققة للعميل، من خلال سعيه إلى التقييم الفعال للنظم الرقابية وتقديم التوصيات الكفيلة يرفع مستوى جودتها.

2- **تعظيم القيمة للمساهمين:** ينوب مجلس الإدارة عن المساهمين في إدارة أموالهم، وهذا يعني أن المجلس مسؤول بالوكالة عن الوفاء باحتياجات ومصالح المساهمين، والمتمثلة في ضرورة الإفصاح عن مدى فاعليته في إدارة ما أوكل إليه من مهام حيث تمثل التقارير المالية التي يشرف مجلس الإدارة على إعدادها معيارا يتم على أساسه اتخاذ قرارات وسلوكيات من طرف المستثمرين الحاليين والمرتقيين، وهنا يتضح دور المراجعة الداخلية كعنصر فعال في ضمان دقة ونزاهة التقارير المالية وتعزيز قدرة المساهمين على مساءلة مجلس إدارة الشركة. وكذا مساهمتها بالتعاون مع الإدارات المسؤولة في الحد من المخاطر التي تتعرض لها الشركة، حيث تساعده هذه الميزة مما يضمن الاستخدام الأمثل لأصول الشركة، وحمايتها من الأخطار التي قد تنشأ نتيجة الغش أو عدم الالتزام بالقوانين والإجراءات المطبقة في الشركة .

3- **تعظيم القيمة لأصحاب المصالح:** يتمثل أصحاب المصالح في الموظفين والموردين والدائنين والاتحادات النقابية والمجتمع المحيط، الذين لهم مصالح فردية أو جماعية في نجاح الشركة واستمراريتها، فهي التي توفر فرص العمل وتدفع الضرائب وتقدم السلع والخدمات، فاستمرارية الشركة تمثل مصلحة مشتركة للمساهمين والأطراف الأخرى المرتبطة والمتأثرة بنشاطها، ولا تتوقف استمرارية الشركة على مدى كفاءة وفعالية عملياتها، بل أيضا التحسين المستمر لتلك العمليات، وهنا يبرز دور المراجعة الداخلية حيث يمكنه من خلال التقييم الذاتي لنظم الرقابة الداخلية، ومساهمها في إدارة المخاطر وتعزيز قدرة المساهمين على مساءلة مجلس إدارة الشركة والرفع من مستوى وجودة كفاءة عمليات الشركة وتعظيم ما يتولد منها من قيمة أو منفعة لأصحاب المصالح[58].

المطلب الثاني : العلاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات

يتضمن مفهوم حوكمة الشركات عدة آليات رقابية تعمل على تحقيق أهداف الشركة، ويمكن تقسيم هذه الآليات إلى ما هو داخلي كالمراجعة الداخلية ولجان المراجعة ونظام الرقابة الداخلية، ومنها ما خارج المراجعة الخارجية، كما للحوكمة دور بالغ الأهمية في التنسيق بين هذه الآليات والعمل على تطورها، فنجد أن المراجعة الداخلية دور في تقويم نظام الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات. ولكي يأتي التقويم لنظام حيوي مثل نظام الرقابة الداخلية لابد له من نظام مراجعة داخلية قوى للتأثير فيه

[58] عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات، مذكرة تخرج لشهادة ماستر، 2008-2009 ص 87.

وعليه سوف يدور الحديث الآن عن تطور نظام المراجعة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات مما أدى إلى تقويم نظام الرقابة الداخلية بشكل سليم وبدوره إحداث التوافق بين الآليات بفعل الحوكمة.

التدقيق الداخلي في ظل حوكمة الشركات: بعد الفضائح والانهيارات المالية للوحدات الاقتصادية العالمية أصبح التدقيق الداخلي من ضروريات التي تشغل البيئات العلمية في الوقت الحالي، إذ أوصت التقارير العلمية في جميع دول العالم على ضرورة الاهتمام بالدور الذي يلعبه في الشركات فالتدقيق الداخلي هو عبارة عن خدمات الفحص والتقويم وهذا ما تم استنتاجه من مقارنة التعريفات المختلفة، وهذا من وجهة نظر التعريفات التقليدية أما بالنسبة للتعريفات الحديثة فيشتمل التدقيق الداخلي على وظيفتين، خدمة التأكيد الموضوعي، والخدمات الاستشارية، وهذا التطور في المفهوم أدى إلى حدوث تطور في أهداف التدقيق والتي أصبحت كالأتي:

1- زيادة قيمة الشركة وتحسين عملياتها من خلال مشاركة الإدارة في تخطيط إستراتيجية الشركة وتوفير المعلومات التي تساعدها في تنفيذ تلك الإستراتيجية.
2- تقويم وتحسين فعالية إدارة المخاطر .
3- تقويم وتحسين فعالية الرقابة الداخلية.
4- تقويم وتحسين فعالية عمليات حوكمة الشركات[59].

وبصدد تطور التدقيق الداخلي نجد تطور الميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي لأنها أصبحت عاملا أساسيا في دعم حوكمة الشركات، إذ أن وظيفة التدقيق الداخلي أصبحت بتطورها تخدم أطراف يمارسون دورا هاما في حوكمة الشركات وكذلك تضيف قيمة لهم عن طريق التأكد من رسم الأهداف الإستراتيجية للوحدات الاقتصادية بطريقة تحقيق مصالح جميع الأطراف وبأساليب نزيهة، وانطلاقا من كون التدقيق الداخلي أحد عوامل الإسناد لحوكمة الشركات وانعكاسا لتطور معايري التدقيق الداخلي على دور المدقق الداخلي، فقد تغير الدور التقليدي للمدقق الداخلي وتجاوز عملية تحديد مخاطر نظام الرقابة الداخلية ليصل إلى القيام بدور استشاري كبير لتطوير وتعديل مؤشرات تشغيل الأداء الرئيسي، وأصبح المدقق الداخلي مطالبا بأن يكون لديه عدد من المهارات الفنية لتساعده في فهم الخطط وأسس بناء البرامج .

و بعد الأحداث الاقتصادية المهمة التي تمثلت بانهيار شركات عالمية كبرى، والتي كانت أهم أسباب انهيارها أزمة اللفة الناتجة عن ضعف الأداء الرقابي والتدقيق الداخلي في الشركات إذ أخذ التدقيق الداخلي أهمية كبيرة كونه الأساس الذي يرتكز عليه حوكمة الشركات في ظل الفصل بين الملكية والإدارة، إذ يقوم التدقيق الداخلي من منظور حوكمة الشركات بدور مهم إذ يأخذ على عاتقه تقويم نظم الرقابة الداخلية والعمل على تطويرها، وكذلك تقويم إدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة[60].

[59] بن داود محمد عبد النور، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة شهادة ماستر ، ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية، 2014-2015، ص87.

[60] عمر علي عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص 88.

خلاصة الفصل الثاني

تعتبر الحوكمة إحدى المتطلبات الجديدة للاقتصاديات العربية، ولهذا الأسلوب أسسه ومقوماته القائمة على الإفصاح والشفافية، وهي عناصر شبه غائبة عن واقع المنطقة العربية أو غير متحكم فيها إلى حد كبير وتعد حوكمة الشركات وسيلة تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركات بطريقة تحمي أموال المستثمرين والمقرضين، وقد تبين الآن أكثر من أي وقت قد مضى أن تبني نظام شفاف وعادل يؤدي إلى خلق ضمانات ضد الفساد وسوء الإدارة، كما يؤدي إلى تطوير القيم الأساسية لاقتصاد السوق والارتقاء بالاقتصاديات العربية إلى مستويات التنافسية الدولية، و يعتبر التدقيق الداخلي محورا أساسيا داخل المؤسسة فمن خلاله يتم تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة وإدارة مخاطرها مما يساعد على تحقيق أهدافها التشغيلية و الاستراتيجية.

الفصل الثالث :الدراسة الميدانية للمؤسسة الافريقية للزجاج "جيجل"

تمهيد

تهدف هذه الدراسة الميدانية إلى التعرف على آراء ووجهة نظر عينة من الأفراد الموظفين لدى المؤسسة الإفريقية للزجاج AFRICAVER حول مدى الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة المؤسسة الإفريقية للزجاج AFRICAVER، ولتسليط الضوء أكثر على الموضوع واختبار فرضيات الدراسة للإجابة عن إشكالية الدراسة، ارتأينا الاعتماد على الاستبيان كأداة للدراسة حيث تم توزيعه على عينة من الموظفين العاملين بالمؤسسة محل الدراسة.

ويتناول هذا الفصل العناصر التالية:

في المبحث الأول بعنوان " تقديم المؤسسة الإفريقية للزجاج AFRICAVER " سيتم التطرق لنشأة وتطور المؤسسة الإفريقية للزجاج، أهمية وأهداف المؤسسة الإفريقية للزجاج، ثم الهيكل التنظيمي للمؤسسة الإفريقية للزجاج.

في المبحث الثاني بعنوان " الإطار المنهجي للدراسة الميدانية " سيتم عرض الإجراءات والطرق الإحصائية المعتمدة في الدراسة الميدانية.

في المبحث الثالث بعنوان "عرض نتائج الدراسة واختبار الفرضيات" سيتم عرض نتائج توزيع الاستبيان وتحليلها ومن ثم اختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الأول: تقديم المؤسسة الإفريقية للزجاج AFRICAVER

المطلب الأول: نشأة وتطور المؤسسة الإفريقية للزجاج

تعد المؤسسة الإفريقية للزجاج امتدادا لوحدة الزجاج المسطح ثم مركب الزجاج قبل أن يتم إعطائها التسمية الحالية وذلك في إطار إعادة هيكلة المؤسسات الوطنية عام 1996م لتصبح منذ ذلك التاريخ فرع من فروع مجمع المؤسسة الوطنية للزجاج والمواد الكاشطة(GROUPE-ENAVA).

ويمكن تلخيص أهم مراحل تطور المؤسسة زمنيا في ثلاث مراحل هي:[61]

أولا: مرحلة النشأة 1982-1987م

في إطار دراسة قام بها مكتب إنجليزي مختص (PELKINGTON) في عقد السبعينات، وبناء على استنتاجه تم إبرام عقد إنجاز بين الشركة الوطنية للصناعات الكيميائية (SNIC) والشركة الفرنسية (TECHNIP) سنة 1982م وذلك لإنجاز وحدة الزجاج الأمني بطاقة 20.000 ط/س من زجاج البناء الشفاف و 44000 وحدة من زجاج السيارات الأمامي ثم إنجاز مشروع الزجاج المسطح بين سنتي 1982 و1986م، وقد عرف بعض التأخر لأسباب تقنية ومالية وانطلق عمليا في الإنتاج في 01 أوت 1987م وخلال مدة الإنجاز تواكبت ثلاث مؤسسات وطنية على متابعة أشغال الإنجاز وهي:

- شركة SNIC: 82-84 إنجاز.
- شركة EDIC: 84-86 متابعة الأشغال.
- شركة ENAVA: استلمت المشروع في ماي 86 للاستغلال.

ثانيا: مرحلة التوسع 1987- 1996م

بعد انطلاق وحدة الزجاج المسطح في النشاط ووفقا لسياسة تنمية وتطوير معتمدة أنذلك تم تسطير برنامج توسيع الوحدة إلى وحدات جديدة تشمل إنجاز مشاريع أخرى لصناعة أنواع متعددة من الزجاج بمختلف استعمالاته وأنواعه، تمثلت هذه المشاريع في إنجاز:

أ- وحدة جديدة للزجاج الأمني: زجاج سيارات أمامي، جانبي وخلفي، زجاج مصفف feuillète، زجاج مقاوم trempé، زجاج مصقع blindé، انطلقت في الإنتاج سنة 1992م وأنجزت من طرف شركة فلندية تدعى TAMGLASS، أما الطاقة النظرية للإنتاج فقدرت بـ:

- زجاج السيارات (زجاج أمامي، خلفي، جانبي) 200.000 وحدة سنويا؛
- زجاج مصفف 80.000 وحدة سنويا.

ب- وحدة جديدة للزجاج السائل: وتظم هذه الوحدة ثلاث خطوط لإنتاج الزجاج المطبوع، الأجور الزجاجي والأكواب، أنجزت هذه الوحدة من طرف شركة BASSE SAMBRE البلجيكية، وانطلق خط إنتاج الزجاج المطبوع سنة 1994م، في حين انطلق مشروع الأجور الزجاجي في نهاية نفس السنة ليتوقف هذا الخط عن الإنتاج سنة 1996م لأسباب تجارية بحتة مرتبطة بعدم استيعاب السوق للكمية المعروضة

[61] مقابلة مع المدقق الداخلي للمؤسسة، يوم 25 فيفري 2020 على الساعة 11:30.

وتكلفة الإنتاج الكبيرة، أما الخط الثالث فلم ينطلق لنفس الأسباب رغم توفر التجهيزات واكتمال المشروع، ولمواجهة إشكالية استغلال هذان الخطان لجأت الشركة إلى تحويل الأفران لإنتاج مادة سيليكات الصودا التي تستعمل عادة كمادة أولية لصناعة المنظفات Détergents، حيث قدرت الطاقة النظرية للإنتاج:

- الزجاج المطبوع 15000 طن /سنويا؛

- سيليكات الصودا 12000 طن/ سنويا.

ج- وحدة إنتاج ومعالجة المواد الأولية: إضافة إلى الورشة تم إنجاز وحدة جديدة لمعالجة المواد الأولية مثل : رمل السيليس، الدولومي.....الخ، ونشاط الوحدة المذكورة يمثل أهم ورشة مدعمة للمادة الأولية لوحدة الزجاج السائل، أنجزت هذه الوحدة المذكورة أيضا من طرف شركة BASSAMBR وانطلقت سنة 1994م. إضافة إلى هذه المشاريع التي أنجزت وانطلقت في الإنتاج كما هو مبين هنالك مشاريع أخرى تغيرت وتوقفت لأسباب مالية مرتبطة بالظروف الاقتصادية العامة باعتبار تمويل إنجازها مصدره خزينة الدولة فإن عملية التمويل توقفت مع مطلع سنة 1994م كما توقفت هذه المشاريع بدورها وهي[62]:

- **مشروع تجديد فرن الزجاج المسطح:** كون أفران الزجاج تشتغل بدورات حياة محددة عادة بين خمسة وتسع سنوات فإن فرن الزجاج المسطح توقف عن الإنتاج في فيفري 1994م، بعد سبع سنوات تقريبا من النشاط ونظرا لعدم توفر غلاف مالي لتجديده حينها والتطور التكنولوجي الحاصل في مجال صناعة الزجاج تم التخلي نهائيا عن عملية تجديده أملا في الحصول على شراكة تمكن من إنجاز مشروع زجاج الفلوت FLOAT الأكثر ملائمة تكنولوجيا.

- **مشروع الزجاج المقعر H28:** رغم اكتمال إنجاز خط هذا المشروع التابع لوحدة الزجاج السائل، ورغم وجود كل التجهيزات فإن عملية انطلاقه تغيرت لأسباب مرتبطة أساسا بالنجاعة باعتبار طاقة إنتاجه تفوق طاقة استيعاب السوق المحلي إضافة إلى وجود منافسة شديدة في هذا المجال تجعل عملية تسويق منتوجاته في غاية الصعوبة بسبب النوعية وسعر التكلفة.

- **مشروع الزجاج الحراري BOROSILICATE:** نسبة إنجاز هذا المشروع وصلت إلى حدود 80% ورغم وجود التجهيزات والآلات بالمصنع لم ينطلق لأسباب مالية وتجارية أيضا، هذا المشروع كان موجه لإنتاج الأواني المنزلية، مصابيح السيارات والزجاج المضغوط.

ثالثا : مرحلة الاستقلال منذ 1997

أخذت المؤسسة الإفريقية للزجاج استقلاليتها عن الشركة الأم في جانفي 1997م، حيث أصبح لدينا ذمة مالية وشخصية معنوية[63]. ويمكن توضيح المجال البشري داخل المؤسسة الإفريقية للزجاج لسنة 2009 من خلال الجدول الآتي:

[62] مقابلة مع المدقق الداخلي للمؤسسة، يوم 26 فيفيري 2020 على الساعة 11:00.

[63] مقابلة مع المدقق الداخلي للمؤسسة يوم 27 فيفري 2020 على الساعة 11:30.

الجدول رقم (01): توزيع العمال داخل المؤسسة الإفريقية للزجاج

العمال	العدد
إطارات	40
عمال مؤهلين	33
عمال التنفيذ	190
المجموع	263

مصدر: مديرية الموارد البشرية للمؤسسة.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف المؤسسة الإفريقية للزجاج

أولا: أهمية المؤسسة الإفريقية للزجاج

- تلعب صناعة الزجاج الدور الفعال في تطور اقتصاديات الدول بسبب الاستعمالات المتعددة لهذه المادة التي تدخل في عدة نشاطات صناعية وتجارية منها كقطاع البناء، صناعة زجاج السيارات، الصناعات الكهرومنزلية وتبرز أهمية المؤسسة بصفة عامة وصناعة الزجاج بصفة خاصة فيما يلي:

- تلعب دورا اجتماعيا واقتصاديا هاما لما لها من أثر فعال في بعض النشاطات التجارية والصناعية، إذ تعتبر مجالا خصبا للتشغيل خاصة في القطاع الجغرافي؛

- لها نفس الأهمية، في المجال الصناعي حيث أن مادة الزجاج بمختلف أنواعه تدخل كمادة أولية مكملة لبعض الصناعات الأخرى؛

- تشكيلة منتجات المؤسسة الإفريقية للزجاج تبرز أهمية المؤسسة في المجال الاقتصادي الوطني وذلك باعتبارها الممون الرئيسي لعدة شركات أخرى ذات أهمية بالغة مثل: الشركة الوطنية للسيارات الصناعية (رويبة)، المؤسسة الوطنية لعتاد الأشغال العمومية (قسنطينة، شركات التنظيف (هنكل).

ثانيا: أهداف المؤسسة الإفريقية للزجاج

تهدف المؤسسة الإفريقية للزجاج إلى تحقيق ما يلي[64]:

- تنمية صناعة الزجاج في الجزائر؛

- تلبية حاجيات وطلبات الاقتصاد الوطني في مواد الزجاج في قطاع البناء، قطاع صناعة وتركيب السيارات وقطاع الصناعة الكهرومنزلية؛

- مواكبة التطور التكنولوجي؛

- العمل على تصدير المنتجات وإدخالها في السوق الدولية؛

[64] مقابلة مع المدقق الداخلي للمؤسسة يوم 2 مارس 2020 على الساعة 20: 10.

- تحسين رأس مال الشركة؛

- وضع سياسة تجارية فعالة لاقتحام السوق الوطني والدولي على حد سواء؛

- المساهمة في ترقية السوق الوطني؛

- تدعيم وتنمية صناعة الزجاج وفتح ورشات في مختلف أنحاء الوطن؛

- السهر على إعطاء الوجه الحضاري للمؤسسة من خلال استعمال تقنيات حديثة تتلاءم مع متغيرات العصر؛

- تحسين وتطوير منتوجات المؤسسة وتوسيع شبكة التوزيع.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الإفريقية للزجاج

يتكون الهيكل التنظيمي للمؤسسة الإفريقية للزجاج من ما يلي[65]:

أولا: المديرية العامة

أ- المدير العام

هو الذي يشرف على جميع المصالح المشكلة للمؤسسة ويترأسها في المجالس الإدارية، كما يقوم بوضع الأهداف والسياسات التي تسعى المؤسسة لتحقيقها مستقبلا، وتتجلى مهامه في:

- إبرام الصفقات مع الموردين المحليين والأجانب؛

- تمثيل المؤسسة في المحافل والمناسبات الدولية؛

-إصدار القرارات والأوامر الضرورية التي تخدم مصالح الشركة؛

- إمضاء جميع الوثائق الخاصة بالمؤسسة؛

- تطبيق إستراتيجية المؤسسة وسياستها.

ب- نائب المدير العام

هو المسؤول عن تسيير شؤون المؤسسة بالتنسيق مع المدير العام، يتولى المهام التالية:

- إمضاء الوثائق الخاصة بالموظفين؛

- العمل بالتنسيق مع جميع المديريات؛

- السهر على ضمان الانضباط العام داخل المؤسسة؛

- إصدار القرارات المتعلقة بمصالح المؤسسة.

ج- مساعد المدير العام مكلف بالسكريتاريا

هو المسؤول عن ضمان خدمات إدارة المديرية العامة وتتولى المهام التالية:

- استقبال البريد الخاص بالمدير العام؛

[65] مقابلة مع المحقق الداخلي للمؤسسة يوم 2 مارس 2020 على الساعة 20: 10.

- ترتيب الوثائق في خزائن الأرشيف؛

- تحرير المراسلات؛

- استقبال وإرسال الفاكس وتحويل المكالمات الهاتفية الخاصة بالمدير العام.

د. مساعد المدير العام المكلف بالتدقيق والتسيير والمراقبة

يشارك ويساعد في تحسين تسيير مختلف الأعمال داخل المؤسسة، يتولى المهام التالية:

- مساعدة مسؤولي الوحدات في طرق التسيير والتنظيم؛

- الحضور مع المدير العام في مختلف اللقاءات الدورية بين المديريات؛

- الحرص على اللقاءات المبرمجة بين المدير العام ومختلف الهيئات الأخرى؛

- القيام بعمليات المراقبة دوريا أو بطلب من الإدارة العامة؛

- إنجاز مختلف التقارير وتحضير المخططات المالية؛

- إنجاز تقارير النشاطات اليومية، الشهرية، الثلاثية، والسنوية؛

- تسطير السياسة العامة للمؤسسة مع المدير العام.

هـ - مساعد المدير العام المكلف بالبيئة والأمن والجودة

يهتم بالدراسات المتعلقة بالمنتوج والنمو، وتتمثل مهامه فيما يلي:

- تطبيق سياسة الجودة بالمؤسسة؛

- تسهيل عمل مختلف الأقسام من خلال تقديم المعلومات التقنية الخاصة ببرنامج تأهيل المؤسسة للحصول على شهادة ISO؛

- تطبيق مقاييس المطابقة الدولية لمنتجات الزجاج الأمني المتمثلة في معيار R43؛

- إعداد الدراسات والوضعيات المتعلقة بالتخطيط لمشاريع جديدة.

كما يشرف على المكاتب التالية:

- ✓ البحث والتطوير؛
- ✓ التخطيط والمشاريع؛
- ✓ الأمن الصناعي؛
- ✓ التحاليل والمراقبة؛
- ✓ المقاييس والدراسات التقنية.

ثانيا: مسؤول إدارة الجودة

هو المسؤول عن تطبيق نظام الجودة والنوعية، يتولى المهام التالية:

- ✓ إيجاد الوسائل لضمان المراقبة التقنية للجودة؛
- ✓ التعريف بالمشاكل المتعلقة بالإنتاج وطرق نظام الجودة؛
- ✓ العلم بجميع التغيرات وتطبيقها في مجال ضمان الجودة؛
- ✓ برمجة وتوجيه ومراقبة كل الأعمال في إطار مخطط الجودة؛
- ✓ السهر على الإجراءات المتعلقة بشهادة الجودة والتجديد الدوري لها.

ثالثا: المدقق الداخلي

هو المسؤول عن تعليمات التسيير ومدى تطبيقها باستمرار، يتولى المهام التالية:

- ✓ مراقبة تطبيق طرق وقواعد التسيير؛
- ✓ تقديم تقرير للمسؤول المعني عن كل الأخطاء والعيوب الموجودة؛
- ✓ إنشاء برامج التدقيق لنظام المراقبة الداخلية؛
- ✓ تنفيذ كل التحقيقات المطلوبة من طرف المدير العام.

رابعا: المكلف بالمنازعات

هو المسؤول عن تسيير ملفات المنازعات، يتولى المهام التالية:

- ✓ تحويل الملفات إلى المحامي المستشار للمؤسسة؛
- ✓ متابعة مختلف القضايا الخاصة بالمنازعات؛
- ✓ تكوين ملف المنازعات وتحرير عريضة من أجل الدفاع عن المؤسسة؛
- ✓ تمثيل المؤسسة أمام مختلف الجهات الإدارية؛
- ✓ تكوين ملفات خاصة بديون المؤسسة من أجل استرجاعها مثل : إرسال إعذارات.

خامسا: المسؤول التجاري

وهو يعمل تحت الإشراف المباشر للمديرية العامة، بحيث يضع مخططات البيع والتسويق ويضع الإستراتيجية الخاصة بهما وذلك بالتنسيق مع باقي المديريات، كما يمثل المؤسسة مع باقي المتعاملين التجاريين والزبائن، ويتفاوض معهم بخصوص الاتفاقيات التجارية ويحرص على تنفيذها من خلال مجموعة من الأعوان الذين يشرف عليهم.

سادسا: مسؤول التسويق

هذا الأخير يقوم بإعداد المخططات التسويقية بحيث يقوم بدراسة السوق، المنافسة والأسعار، الجودة وطرق التوزيع، وهنا يقوم برفع تقارير في ذلك إلى المديرية العامة، كما يحضر مختلف التظاهرات التجارية والمعارض والملتقيات وذلك من أجل التعريف بمنتجات المؤسسة وكسب زبائن جدد، ويقوم بإعداد تحقيقات عن المنتجات المتشابهة والزبائن.

سابعا: مديرية الإمداد والصيانة

وهي مشكلة من قسم الإسناد والمشتريات وقسم الصيانة والضروريات.

أ- بالنسبة للقسم الأول: تقوم بشراء المواد الأولية وقطع الغيار الصناعية من السوق المحلية أو الدولية وضمان الخدمات المرتبطة بها كالتأمين والجمركة والنقل.

ب- بالنسبة للقسم الثاني : فهو ينقسم إلى فرعين هما: فرع الصيانة الميكانيكية وفرع الصيانة الكهربائية وهذان الفرعان يتدخلان لإصلاح الأعطاب المختلفة في المصنع زيادة على ذلك الصيانة العادية للتجهيزات والعتاد إضافة إلى تسيير مخزونات قطع الغيار والمواد الأولية المختلفة وكذا المنتوجات الجاهزة.

ثامنا: مديرية المالية والمحاسبة

تهتم بمتابعة نشاط المحاسبين، الميزانية المالية وأيضا مراقبة التسيير وتتمثل مهامها في:

- ✓ الإشراف على تطبيق السياسة المالية للمؤسسة؛
- ✓ توفير اللوازم المالية والإدارية كالورق؛
- ✓ الإشراف على عمليات المحاسبة وإعداد التقارير الشهرية وتحليلها ؛
- ✓ تسيير مختلف مداخيل المؤسسة وتكاليف الإنتاج؛

وتشرف على:

- ❖ مصلحة المالية والمحاسبة؛
- ❖ مصلحة المحاسبة التحليلية.

تاسعا: مديرية الاستغلال

وهي مديرية تنقسم إلى ثلاث وحدات رئيسية كما يلي:

- ➢ **وحدة الزجاج السائل:** وينتج بها الزجاج المطبوع الموجه للبناء ووكلاء معتمدين؛
- ➢ **وحدة الزجاج الأمني :** تتشكل من فرعين، فرع الزجاج المورق وفرع الزجاج المنقوع؛
- ➢ **وحدة معالجة و إنتاج المواد الأولية:** وهي وحدة تقوم باستغلال الرمل ومعالجته بالغسل والتصفية وكذا باقي المواد التي تدخل في صناعة الزجاج والسيليكات كالكالكير، الفلدصباط والدلومي ... إلخ.

عاشرا: مديرية الموارد البشرية

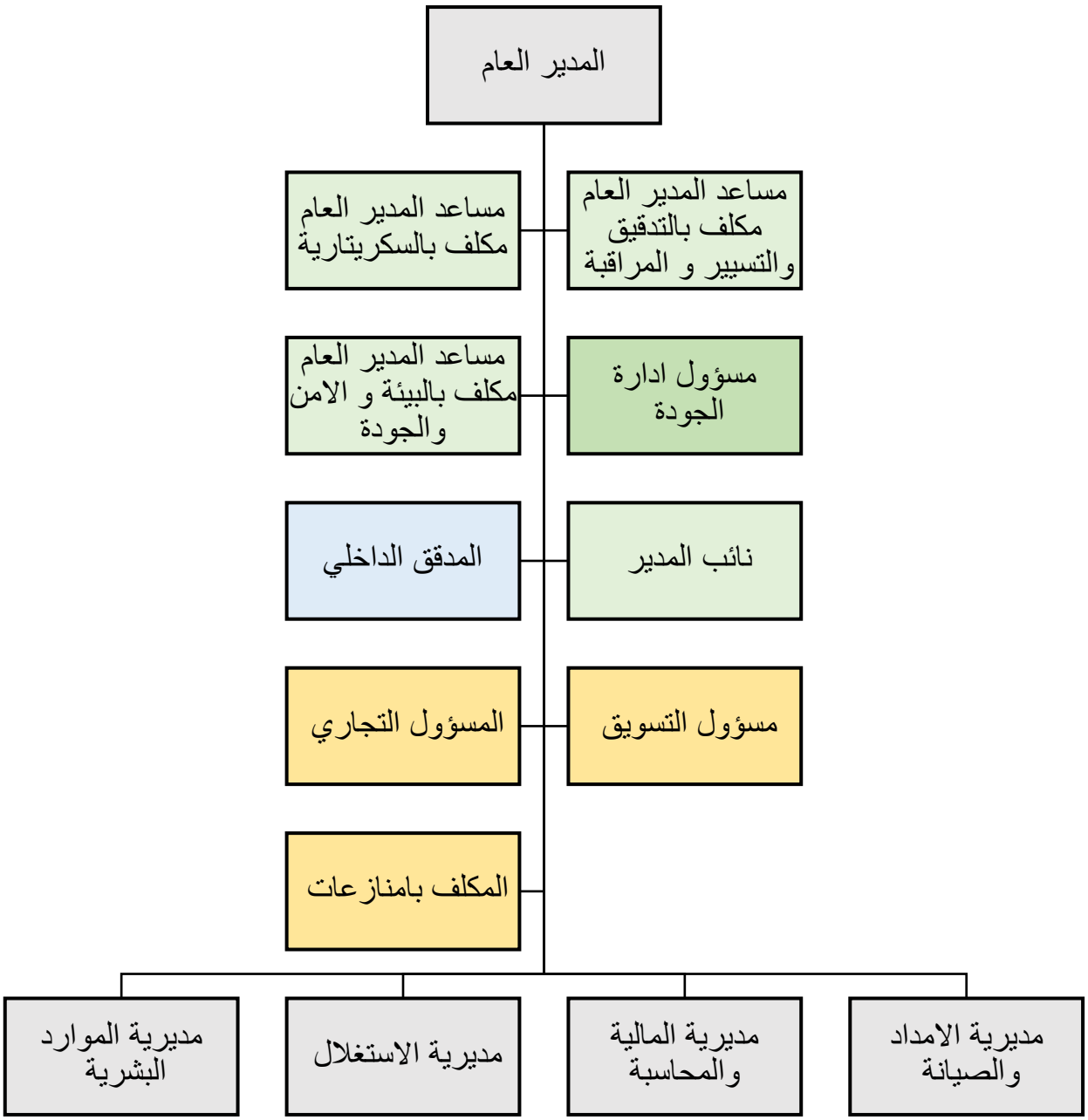
تهتم بإنجاز سياسة المؤسسة بخصوص شؤون الموظفين والعمال، وتتمثل مهامها في:

- ❖ الإشراف على تطبيق سياسة المؤسسة الخاصة بالموارد البشرية والمتمثلة في التوظيف، التكوين، الأجور وتسيير المستخدمين.
- ❖ متابعة وتسير كل ماله صلة بالجانب البشري والمهني للمؤسسة هذه الجوانب تتمثل أساسا في تسير المستخدمين وتسير وضعيتهم المهنية من التوظيف، الترقية إلى التسريح من جهة ومن جهة أخرى إعداد الأجور وتصنيف مناصب العمل وفقا للاتفاقية الجماعية والتشريعات المعمول بها.
- ❖ إعداد مخططات التكوين ومتابعتاها وتتشكل مديرية الموارد البشرية بالمؤسسة الإفريقية للزجاج من:

- رئيس مصلحة الموارد البشرية؛
- مسير المستخدمين؛
- مسؤول الأجور والخدمات الاجتماعية.

ويوضح الشكل الآتي الهيكل التنظيمي للمؤسسة الإفريقية للزجاج:

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي للمؤسسة الإفريقية للزجاج



المصدر: وثائق مقدمة من طرق المؤسسة

المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة

أولا: مجتمع الدراسة

يعرف مجتمع الدراسة على أنه: "جميع المفردات التي تمثل الظاهرة موضوع البحث، وتشترك في صفة معينة أو أكثر المطلوب جمع البيانات حولها"[66]، وبالتالي فإن مجتمع هذه الدراسة يتمثل في كل الموظفين والمسيرين لدى المؤسسة الإفريقية للزجاج.

ثانيا: عينة الدراسة

يقصد بالعينة أنها جزء من المجتمع السابق تحديده، يتم اختيارها بأحد طرق المعاينة المعروفة[67]. وتتكون عينة الدراسة من 38 مفردة تشتمل على الموظفين العاملين لدى المؤسسة الإفريقية للزجاج من حيث الفئات (محاسب، مدير تنفيذي، مدقق خارجي، مدقق داخلي، عضو في مجلس الإدارة، عامل في المؤسسة) حيث اختيرت العينة بطريقة عشوائية وتم جمع 38 استبيان سيتم تجميع بياناته وتحليلها باستخدام أساليب المعالجة الإحصائية وباستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS (الإصدار26)

SPSS: Statistical Package for the Social Sciences.

المطلب الثاني: أدوات الدراسة الميدانية

أولا: المقابلة الشخصية

تم إجراء مقابلات مع موظفي المؤسسة وذلك بهدف تقديم موضوع الدراسة والهدف منه وكذا الأخذ بآرائهم في استبيان الدراسة ومحاولة معرفة نقاط القوة والضعف ومدى إمكانية إسقاط الدراسة النظرية على حالة المؤسسة الإفريقية للزجاج.

ثانيا: الاستبيان

تم إعداد استبيان الدراسة بشكل يساعد على جمع البيانات واعتمد في تصميمه ما تم تناوله في الجانب النظري وأيضا ما تم التطرق إليه في الدراسات السابقة، مع مراعاة وضوح العبارات لتسهيل فهمها من طرف عينة الموظفين المدروسة، وقد خلصنا إلى بناء الاستبيان ليصبح في صورته النهائية متكونة من 64 عبارة على شكل قسمين كما يلي:

---

[66] رزيقة خليفي، هجيرة شيقارة، **منهجية تحديد نوع وحجم العينة في البحوث العلمية**، مجلة المعارف علمية دولية محكمة، جامعة البويرة، العدد 23 ديسمبر 2017، ص 282.

[67] جمال محمد شاكر، **التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام SPSS**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الأسكندرية، 2005، ص 30.

الجدول رقم (02): أقسام الاستبيان

أقسام الاستبيان	عدد العبارات	
القسم الأول	الخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة	
القسم الثاني: محاور الاستبيان	**محور الأول : مدى جودة التدقيق الداخلي في المؤسسة**	من العبارة رقم 1 إلى العبارة رقم 27.
	المحور الثاني :مدى تطبيق الحوكمة داخل المؤسسة	يتضمن من العبارة رقم 1 إلى العبارة رقم 37.
مجموع عبارات الاستبيان		64 عبارة

مصدر: من إعداد الطالبتين أنظر الملحق رقم (01).

تم الاعتماد على مقياس ليكارت (Likert Scale) الخماسي، بحيث تقابل كل عبارة قائمة (بدائل) ويرمز لها رقميا خلال إدخال البيانات لبرامج الحاسوب ب (1،2،3،4،5) على التوالي.

الجدول رقم (03): توزيع درجات مقياس ليكارت الخماسي

بدائل القياس	غير مو افق بشدة	غير مو افق	محايد	مو افق	مو افق بشدة
الدرجة/الترميز	**01**	**02**	**03**	**04**	**05**

المصدر: من إعداد الطالبتين.

ثالثا: نتائج توزيع الاستبيان

تم توزيع 50 استمارة على أفراد العينة مباشرة، وبعد جمعهم تحصلنا على 38 استمارة صالحة كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (04): الاستمارات الموزعة على أفراد العينة

البيان	الاستبيان	
	العدد	**النسبة المئوية%**
عدد الاستمارات الموزعة الصالحة للتحليل	**38**	**76**
الاستمارات الملغاة	**4**	**8**
الاستمارات المفقودة	**8**	**16**
مجموع الاستمارات الموزعة	**50**	**100**

المصدر: من إعداد الطالبتين.

ونلاحظ من خلال الجدول أن هناك 4 استمارات ملغاة و8 مفقودة وذلك للأسباب التالية:

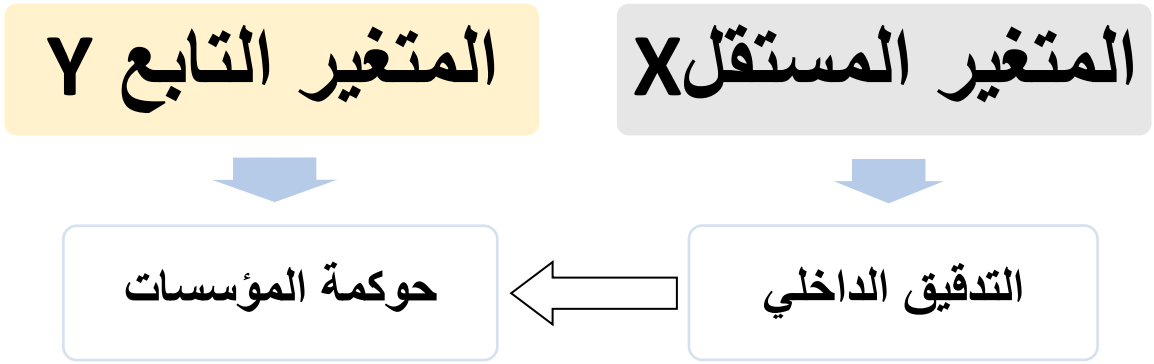
- عدم توافر الشروط المحددة في الاستمارة؛

- استلام متأخر لبعض الاستمارات تزامنا مع الشروع في تحليل النتائج.

رابعا: بناء نموذج الدراسة

يمثل نموذج الدراسة معادلة انحدار خطي بسيط مكونة من متغيرين أحدهما مستقل والآخر تابع، ويمكن تمثيل نموذج افتراضي للدراسة في الشكل الآتي:

الشكل رقم (07): نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبتين.

المطلب الثالث: أدوات المعالجة الإحصائية

لقد استخدم في التحليل برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية **SPSS: Statistical Package for the Social Sciences** ، وفيما يلي مجموعة الأساليب الإحصائية التي تم استخدامها:

أ- **المدى:** ويساوي (أعلى درجة في مقياس– أدني درجة في مقياس) و بتطبيق على استبيان الدراسة نجد:

- المدى =(5-1)=4 وللحصول على طول الفئة وتحديد المجالات الموافقة نقوم بقسمة المدي على عدد درجات المقياس وذلك على النحو التالي: **طول الفئة = المدى/ عدد درجات المقياس.**

- طول الفئة =5/4=0.8 وبإضافة هذه القيمة في كل مرة للحد الأدنى لدرجة الموافقة نحصل على الحد الأعلى لكل مجال مثلا: 1+0.8= 1.80 فنحصل على مجال [1-إلى- 1.80] وهو مجال موافقة بدرجة منخفضة جدا، وهكذا مع كل مجالات الموافقة، وتفيد هذه العملية في التعرف على الموقف المشترك لإجمالي أفراد العينة على كل عبارة وعلى كل محور حيث نحصل على المجالات كما يلي:

الجدول رقم (05): التوزيع لمقياس لكارت الخماسي

مجال المتوسط الحسابي	درجة المقياس	مستوى المو افقة
[1 - 1.80]	غير موافق بشدة	منخفضة جدا
[1.81 - 2.60]	غير موافق	منخفضة
[2.61 - 3.40]	محايد	متوسطة
[3.41 - 4.20]	موافق	عالية
[4.21 - 5]	موافق بشدة	عالية جدا

المصدر: من إعداد الطالبتين.

ب- التكرارات والنسب المئوية: من أجل التحليل الوصفي لمتغيرات الشخصية لأفراد عينة الدراسة.

ج- الأشكال البيانية: وهي مخططات بيانية عبارة عن تمثيل مرئي للبيانات لتكون أوضح وأسهل للفهم مثل الرسم البياني الدائري، الأعمدة البيانية...الخ).

د- المتوسط الحسابي: وهي تعتبر من أهم مقاييس النزعة المركزية حيث تكمن أهميته في معرفة خصائص البيانات الإحصائية للعينة المدروسة.

ه - الانحراف المعياري : يعتبر الانحراف المعياري أحد أهم مقاييس التشتت، يستعمل لمعرفة تباعد البيانات فيما بينها، وهو أكثر استخداما في البحوث العلمية حيث يقيس تشتت القيم عن وسطها الحسابي.

و- معامل الارتباط بيرسون: يقيس درجة الارتباط من خلال تحديد نوع وشدة العلاقة بين المتغيرين التابع والمستقل، وكذلك حساب الاتساق الداخلي وصدق فقرات الاستبيان.

ز- اختبار الثبات ألفا كرونباخ: وذلك لاختبار مدى موثوقية أداة جمع البيانات المستخدمة في قياس المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة.

ح- اختبار التوزيع الطبيعي كولمجروف سمرنوف: يستخدم اختبار كولمجروف سمرنوف في معرفة ما إذا كانت البيانات محل الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي أم لا.

ط- الانحدار الخطي البسيط: يستعمل لاختبار تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع.

ي - اختبار T(One Sample T-Test): تم استخدامه للتأكد من دلالة المتوسط لكل محور من محاور الاستبانة، وذلك لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الاستجابة قد وصل إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم زادت أو قلت عن ذلك.

المطلب الرابع: صدق وثبات أداة الدراسة

يعتبر صدق وثبات أداة الاستبيان من خصائص أداة الدراسة، حيث قمنا بدراستهما على النحو التالي:

أولا: صدق الاستبيان

يقصد بصدق أداة الدراسة، أن تقيس عبارات الاستبيان ما وضعت لقياسه، وقد تم الاعتماد على قياس صدق الاتساق البنائي لمحاور الاستبانة فقط كبديل متاح دون الاعتماد على صدق الاتساق الظاهري للاستبيان وذلك لصعوبة التواصل مع المحكمين في ظل الظروف الصحية الراهنة.

أ- صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة

للتأكد من صدق الاستبيان تم الاعتماد على الصدق البنائي لمحاور الاستبيان، والذي يمثل أحد مقاييس صدق الأداة يسعى لقياس مدى تحقق الأهداف المراد الوصول إليها من قبل الأداة ويوضح أيضا مدى ارتباط الدرجة الكلية لإجمالي عبارات كل محور من محاور الدراسة مع الدرجة الكلية لفقرات الاستبانة، والجدول التالي يبين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبيان:

الجدول رقم (06): صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة

	الدرجة الكلية لجميع عبارات الاستبيان		
	الارتباط بيرسون	Sig القيمة الاحتمالية	النتيجة
جميع عبارات المحور01: مدى جودة التدقيق الداخلي في المؤسسة	0.941**	0.000	دال
جميع عبارات المحور02: مدى تطبيق الحوكمة داخل المؤسسة	0.969**	0.000	دال
دال: أي يوجد ارتباط معنوي بين المحور و الدرجة الكلية للاستبيان. ** تدل في برنامج SPSS على وجود دلالة الإحصائية و* تدل على عدم وجود دلالة إحصائية.			
قاعدة: إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ (Sig) أقل من أو تساوي مستوى الدلالة 0.05 فإنه يوجد ارتباط معنوي بين المحور والدرجة الكلية للاستبيان.			

المصدر: مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه نجد معاملات الارتباط بيرسون بين **جميع عبارات المحور 01: مدى جودة التدقيق الداخلي في المؤسسة** والدرجة الكلية للإجمالي عبارات الاستبيان، بلغت 0.941 وهي قيمة دالة إحصائيا لأن قيمة Sig (القيمة الاحتمالية) أقل من مستوى دلالة 0.05، أيضا بالنسبة **للمحور02: مدى**

تطبيق الحوكمة داخل المؤسسة بلغت 0.969 وهي قيمة دالة إحصائيا لأن قيمة Sig أقل من مستوى دلالة 0.05، ومنه تعتبر عبارات محاور الاستبيان صادقة ومتسقة لما وضعت لقياسه.

ثانيا: قياس ثبات الاستبيان

يقصد بثبات أداة الدراسة الاستقرار في نتائج الاستبيان، وقد تم التحقق من ذلك من خلال استخدام طريقة معامل ألفا كرونباخ، ويكون مقبولا كلما كان أكبر أو يساوي0.60، أما إذا كانت نسبته تقدر ب 0.80 يعتبر ذو مستوى ممتاز من الثقة والثبات في القياس.

ويمكن عرض نتائج اختبار الثبات ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (07): قيمة معامل Cronbach's Alpha للاستبيان

محاورو أبعاد الاستبيان	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	نتيجة الاختبار
جميع عبارات المحور 01: مدى جودة التدقيق الداخلي في المؤسسة	27	**0.946**	ثابت
جميع عبارات المحور 02: مدى تطبيق الحوكمة داخل المؤسسة	37	**0.956**	ثابت
جميع فقرات الاستبيان	64	**0.973**	ثابت
قاعدة: إذا كانت قيمة معامل الثبات أكبر من 0.6 فإن أداة الدراسة تتميز بالثبات في النتائج.			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه نجد أن قيمة معامل ألفا كرونباخ ذات قيم جيدة حيث بلغت قيمة معامل الثبات بالنسبة للمحور المتعلق بقياس مستوى جودة التدقيق الداخلي في المؤسسة 0.946 والذي يضم 27 عبارة وبلغت قيمة معامل الثبات بالنسبة للمحور المتعلق بقياس الحوكمة داخل المؤسسة 0.956 والذي يضم 37 عبارات، وأن القيمة إجمالية جميع عبارات الاستبيان بلغت 0.937 بإجمالي 64 عبارة مما وهي أكبر من الحد الأدنى 0.6 مما يدل على ثبات أداة الدراسة وتجدر الإشارة أنه معامل ألفا كرونباخ كلما اقتربت قيمته من 01 دل على أن قيمة الثبات مرتفعة.

من خلال نتائج حساب (قيم مؤشرات صدق الثبات) للاستبيان نكون قد تأكدنا من صدق أداة الدراسة وثباتها، مما يجعلنا على ثقة بصحة الاستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

ثالثا: اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة

تم استخدام اختبار كولمجروف سمرنوف Kolmogorov-Smirnov في معرفة ما إذا كانت البيانات محل الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري في حالة الفرضيات لأن أغلب الاختبارات المعلمية تشترط أن توزيع البيانات طبيعيا.

والجدول الآتي يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي:

الجدول رقم (08): اختبار التوزيع الطبيعي

رقم المحور	العنوان	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية Sig	نوع التوزيع
1	مدى جودة التدقيق الداخلي داخل المؤسسة	0.061	0.200	طبيعي
2	مدى تطبيق الحوكمة داخل المؤسسة	0.084	0.200	طبيعي

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات

نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لكل محور أكبر من (0.05) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي وبذلك يمكن استخدام الاختبارات المعلمية.

المبحث الثالث: عرض نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

يتم التطرق في هذا المبحث إلى تحليل نتائج توزيع الاستبيان على العينة المدروسة في المؤسسة الإفريقية للزجاج، والوقوف على خصائص العينة، ثم اختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: عرض البيانات الشخصية لأفراد العينة

لقد تمت دراسة خصائص أفراد العينة حسب المتغيرات التالية: الوظيفة، السن، المستوى التعليمي، الخبرة المهنية.

أولا: توزيع العينة حسب متغير الوظيفة

يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث الوظيفة وفق ما يوضحه الجدول الموالي:

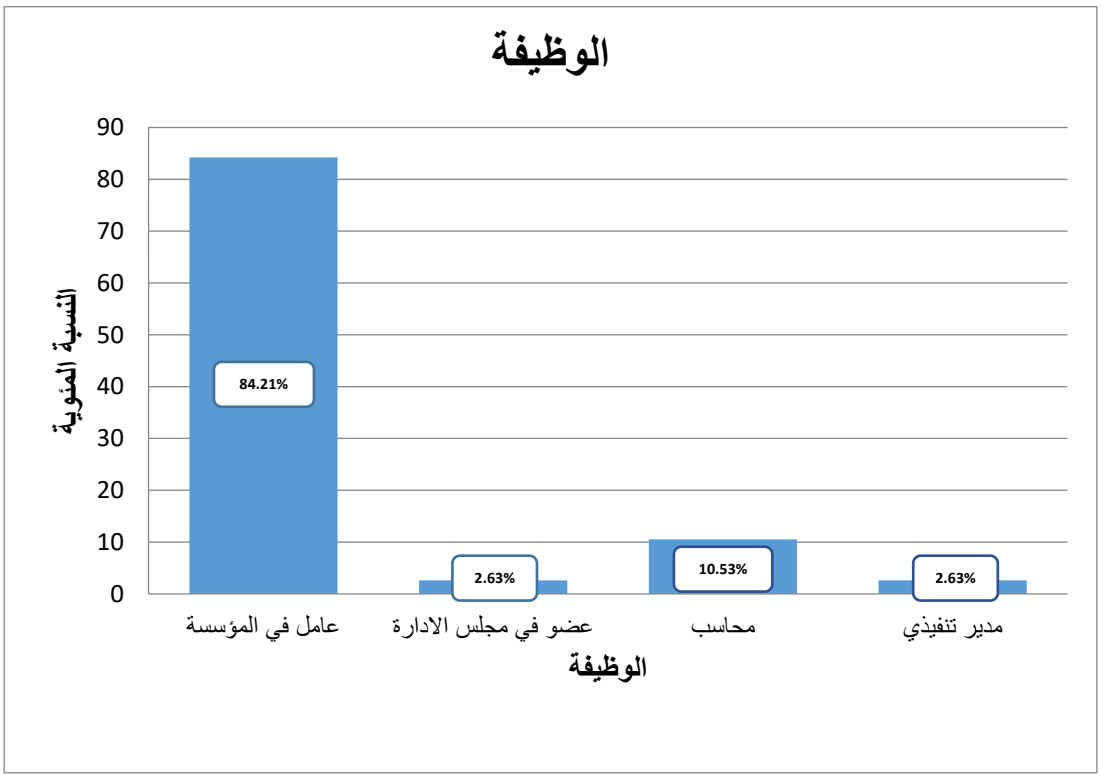
الجدول رقم (09): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة%
عامل في المؤسسة	32	84.2
عضو في مجلس الإدارة	1	2.6
محاسب	4	10.5
مدقق داخلي	0	0
مدقق خارجي	0	0
مدير تنفيذي	1	2.6
المجموع	**38**	**100.0**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات العينة البالغ عددها 38 فردا، نلاحظ أن أفراد العينة يتوزعون حسب متغير الوظيفة بعدد 32 بنسبة84.20 % لصالح موظفين بالمؤسسة محل الدراسة، وهي أكثر فئة تكرارا، في حين باقي الأفراد محاسبين بلغ 4 بنسبة 10.50% ومدير التنفيذي وعضو في مجلس الإدارة من إجمالي أفراد العينة.

الشكل رقم (03): التمثيل البياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

ثانيا: توزيع العينة حسب متغير السن

يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث الوظيفة وفق ما يوضحه الجدول الموالي:

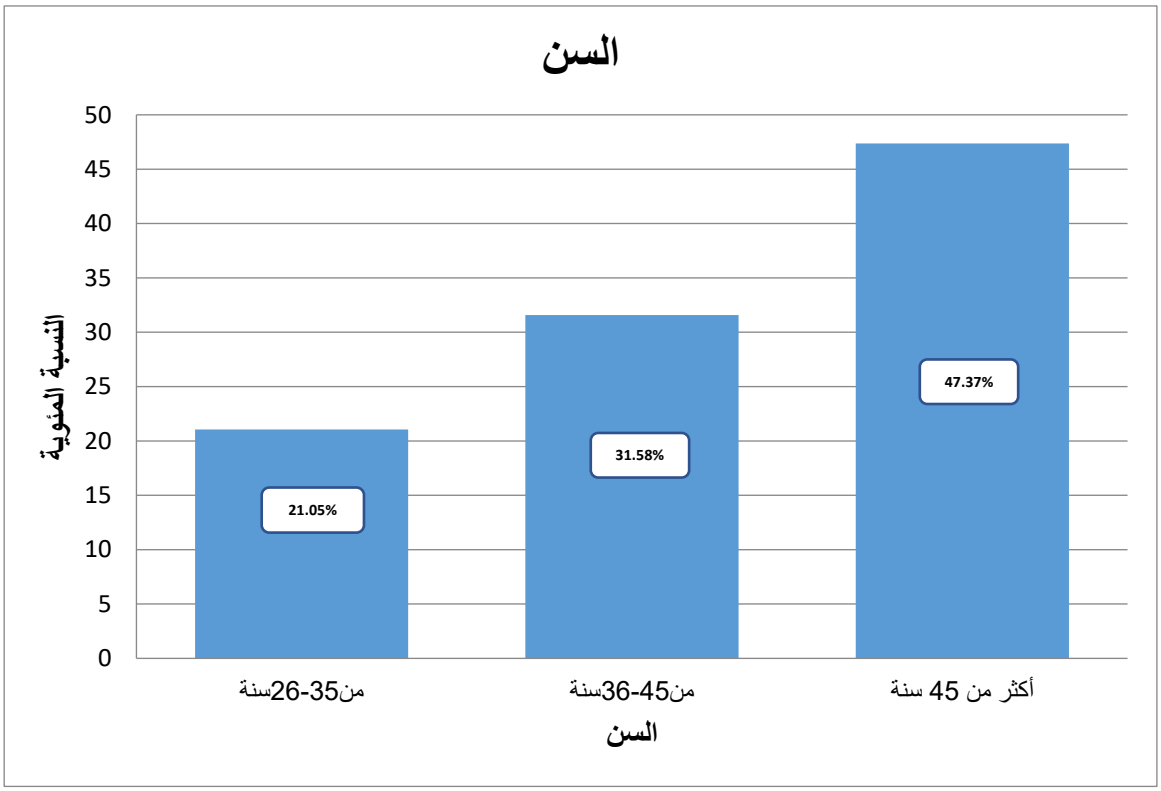
الجدول رقم (10): توزيع أفراد العينة حسب السن

السن	التكرار	النسبة % |
أقل من 25 سنة	0	0
من 26-35سنة	8	21.1
من 36-45سنة	12	31.6
أكثر من 45 سنة	18	47.4
المجموع	**38**	**100.0**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات العينة البالغ عددها 38 فردا، نلاحظ اختلاف عدد أفراد العينة باختلاف فئات متغير السن حيث كانت أكبر فئة بعدد 18 فرد بنسبة 47.40% لصالح الفئة العمرية (أكثر من 45 سنة) وبعدد 12 فرد بنسبة 31.60 % لصالح الفئة العمرية (من 36-45 سنة) وبعدد 08 أفراد بنسبة 21.10% لصالح الفئة العمرية (من 26-35 سنة) كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل رقم (04): التمثيل البياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير السن



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

ثالثا: توزيع العينة حسب متغير المستوى التعليمي

يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث المستوى التعليمي وفق ما يوضحه الجدول الموالي:

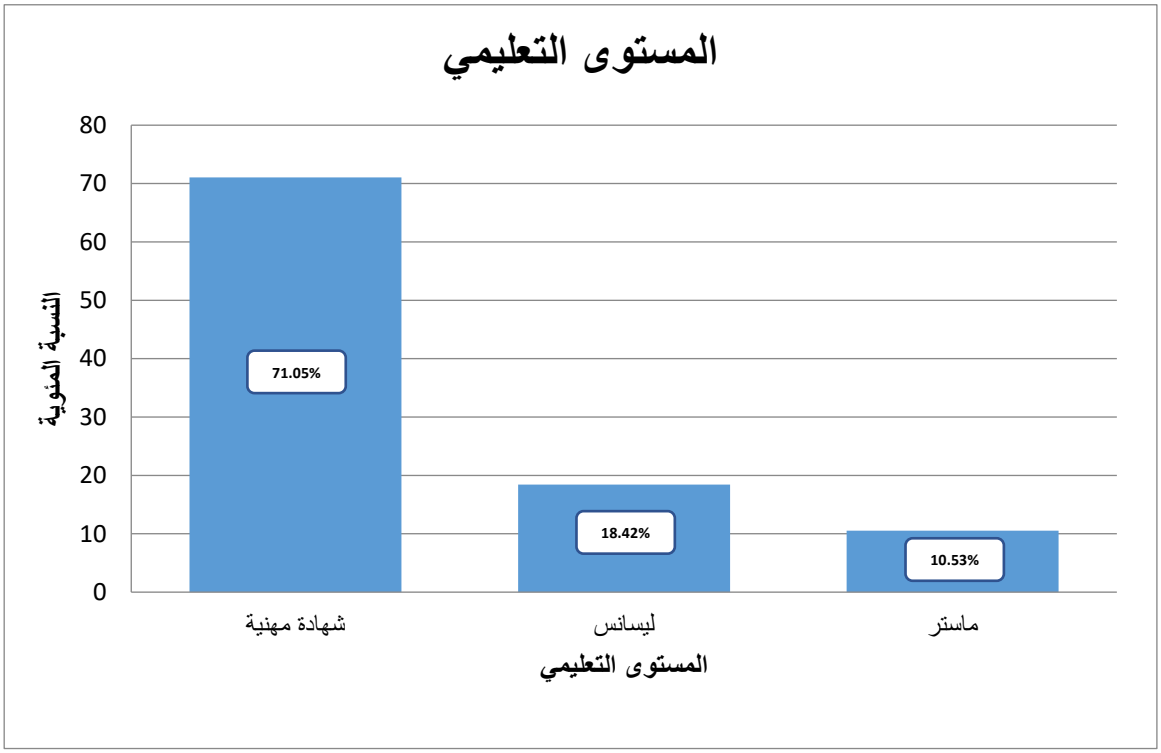
الجدول رقم (11): توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي

المستوى التعليمي	التكرار	النسبة%
شهادة مهنية	27	71.7
ليسانس	7	18.4
دكتوراه	0	0
ماستر	4	10.5
المجموع	**38**	**100.0**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS -

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات العينة البالغ عددها 38 فردا، نلاحظ أن أغلب أفراد العينة درجاتهم العلمية شهادة مهنية، حيث نجد 27 فرد متحصل عليها بنسبة 71.10 % من مجموع عينة الدراسة ويليهم الأفراد الحاملين لشهادة لسانس بتكرار مقداره 7 بنسبة 18.40%، أما المرتبة الأخيرة فكانت من نصيب حاملي شهادة ماستر بتكرار 4 ونسبة مئوية تقدر بـ 10.5% كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل رقم (05): التمثيل البياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

رابعا: توزيع العينة حسب متغير الخبرة المهنية

يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث الخبرة المهنة وفق ما يوضحه الجدول الموالي:

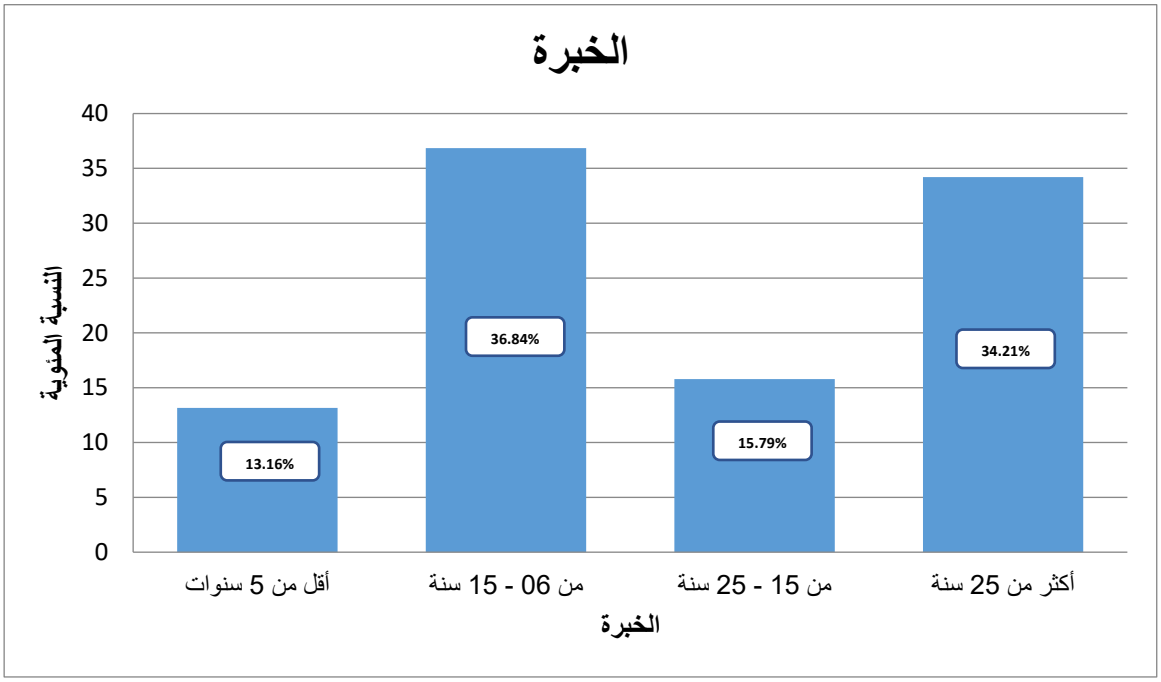
الجدول رقم (12): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

سنوات الخبرة المهنية	التكرار	النسبة %
أقل من 05 سنوات	**5**	**13.2**
من 06 إلى 15 سنة	**14**	**36.8**
من 15 إلى 25 سن	**6**	**15.8**
أكثر من 25 سنة	**13**	**34.2**
المجموع	**38**	**100.0**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات العينة البالغ عددها 38 فردا، نلاحظ أن أفراد العينة يتوزعون حسب متغير سنوات الخبرة المهنية بعدد 14 فردا بنسبة 36.80 % لصالح الفئة ذات خبرة مهنية (من 06 – 15 سنة)، وبعد 13 فردا بنسبة 34.20 % لصالح فئة (أكثر من 25 سنة) وما نستنتجه أن المستجوبين لهم فترة خبرة مهنية كبيرة مما يدعم النتائج التي سنتوصل إليها ويعطي ثقة في بيانات دراسة بحكم خبرتهم في الميدان، كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل رقم (06): التمثيل البياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغيرة الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

المطلب الثاني: تحليل وتفسير إجابات أفراد العينة

بعد الحصول على النتائج المتحصل عليها من قبل أفراد العينة تم اعتماد معيار المتوسط الحسابي الاختبار درجة الموافقة على كل عبارة من عبارات المحورين، كما تم اعتماد معيار الانحراف المعياري لمعرفة مدى تشتت أفراد العينة من متوسطاتها الحسابية.

أولا: تحليل فقرات المحور الأول

الجدول الموالي يوضح النتائج المتحصل عليها حول أسئلة المحور الأول من الاستبيان والمتعلق بمدى جودة التدقيق الداخلي في المؤسسة.

الجدول رقم (13): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة حول مدى جودة التدقيق الداخلي في المؤسسة

الرقم		المتوسط الحسابي Mean	الانحراف المعياري Std. Deviation	المتوسط الحسابي النسبي %	الترتيب	الاتجاه العام للعينة نحو المو افقة على مضمون العبارات
1	توجد خلية تدقيق داخلي في المؤسسة.	3.89	1.025	77.80	1	**مو افقة عالية**
2	تتكون خلية التدقيق الداخلي في المؤسسة	3.42	1.05	68.40	21	**مو افقة عالية**

	من أكثر من محقق واحد.					
3	المدقق الداخلي متحصل على شهادة أكاديمية في ميدان المالية أو المحاسبة أو التدقيق.	3.34	1.212	66.88	25	**متوسطة**
4	المدقق الداخلي متحصل على شهادة مهنية في ميدان المالية أو المحاسبة أو التدقيق.	3.58	1.052	71.60	7	**مو افقة عالية**
5	المدقق الداخلي يتمتع بخبرة مهنية لعدة سنوات في ميدان التدقيق الداخلي.	3.53	1.134	70.60	14	**مو افقة عالية**
6	توجد علاقة صداقة متينة بين المدقق الداخلي وإدارة المؤسسة.	3.42	0.985	68.40	19	**مو افقة عالية**
7	تم تعيين المدقق الداخلي للمؤسسة بعد مسابقة مهنية.	3.18	1.081	63.60	27	**متوسطة**
8	يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية عند إعداد تقريره الدوري.	3.47	1.044	69.40	17	**مو افقة عالية**
9	لا يمارس المدقق الداخلي وظائف تنفيذية أخرى داخل المؤسسة	3.5	1.127	70.00	15	**مو افقة عالية**
10	تشارك إدارة المؤسسة المدقق الداخلي في كل مراحل إعداد تقريره.	3.61	0.981	72.20	6	**مو افقة عالية**
11	يشارك المدقق الداخلي باستمرار في دورات تكوينية وتدريبية في ميدان التدقيق الداخلي.	3.21	1.001	64.20	26	**متوسطة**
12	يتوفر لدي خلية التدقيق الداخلي بالمؤسسة الوسائل المادية والبشرية الضرورية.	3.39	1.143	67.80	24	**متوسطة**
13	هناك تواصل مستمر بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي للمؤسسة.	3.47	0.957	69.40	16	**مو افقة عالية**
14	يوجه تقرير المدقق الداخلي دوريا لإدارة المؤسسة.	3.79	1.032	75.80	2	**مو افقة عالية**

15	يوجه تقرير المدقق الداخلي دوريا للمدقق الخارجي.	3.55	0.945	71.00	11	**مو افقة عالية**
16	يقوم المدقق الداخلي دوريا بفحص وتقييم هيكل إدارة المخاطر في المؤسسة.	3.63	0.924	72.60	5	**مو افقة عالية**
17	يقوم المدقق الداخلي دوريا بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.	3.42	1.024	68.40	20	**مو افقة عالية**
18	يكتشف المحقق الداخلي باستمرار حالات الأخطاء أو الغش الممكنة في محاسبة المؤسسة.	3.45	1.085	69.00	18	**مو افقة عالية**
19	يقوم المدقق الداخلي بالتخطيط الجيد لعملية التدقيق	3.58	1.075	71.60	8	**مو افقة عالية**
20	يوجد دليل لعملية المراجعة الداخلية في المؤسسة بالشركة.	3.55	0.935	71.00	10	**مو افقة عالية**
21	يوجد نظام لرقابة جودة أداء المدقق الداخلي للمؤسسة.	3.53	0.957	70.60	13	**مو افقة عالية**
22	يقوم المدقق الداخلي بتحديد مدى ملائمة إجراءات المحاسبة عن أصول المؤسسة.	3.55	0.886	71.00	9	**مو افقة عالية**
23	يتم اعتماد المعايير المهنية لوظيفة التدقيق عند أداء مهام المدقق الداخلي.	3.53	0.915	70.60	12	**مو افقة عالية**
24	يحصل المدقق الداخلي على تحفيزات ومكافآت مالية من طرف إدارة المؤسسة.	3.39	1.062	67.80	23	**متوسطة**
25	يتضمن تقرير المدقق الداخلي ملاحظات حول نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.	3.68	0.943	73.60	3	**مو افقة عالية**
26	يعد تقرير المدقق الداخلي ويسلم في الوقت المناسب.	3.66	0.865	73.20	4	**مو افقة عالية**
27	تهتم إدارة المؤسسة بالتوصيات التي يقدمها المدقق الداخلي في تقريره.	3.42	1.06	68.40	22	**مو افقة عالية**
المحورككل		3.5097	0.65899	70.19	**بدرجة عالية**	

ملاحظة:

الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي (%) = (المتوسط الحسابي *100) /5					
مجال المتوسط الحسابي	**من 01 إلى 1.80**	**من 1.81 إلى 2.60**	**من 2.61 إلى 3.40**	**من 3.41 إلى 4.20**	**من 4.21 إلى 5**
مستوى الموافقة	درجة منخفضة جدا	درجة منخفضة	درجة متوسطة	درجة عالية	درجة عالية جدا

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول رقم (13) أنه وبشكل عام بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات المستجوبين على جميع عبارات المحور قيمة 3.5097 وهو ضمن المجال موافقة مرتفع (3.41- 4.20) وبانحراف معياري قدره: 0.658 ، وهو يشير إلى تقارب أراء الأفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي، حيث تشتت بين آرائهما ضعيف وبالتالي تعطينا هذه القيم نتيجة إحصائية أنه لا يوجد تشتت كبير في آراء المستجوبين وهذا يدعم النتائج المتحصل عليها فيما أن المتوسط الحسابي الإجمالي يمثل مركز البيانات الاتجاهات أفراد العينة أي كلهم موافقون وبنسبة 70.19 % على أن مستويات جودة التدقيق الداخلي بالمؤسسة محل الدراسة هو بدرجة عالية حسب وجهة نظرهم وهذا ما نلاحظه إزاء إجاباتهم على مضمون عبارات المحور حيث كانت معظمها بدرجات عالية إلى متوسطة حيث متوسطاتها الحسابية محصورة بين (3.89 أعلى قيمة لدى العبارة رقم 01 إلى أدنى قيمة بلغت 3.18 لدى العبارة رقم 07) وفيما يلي ترتيب شرح العبارات الأكثر أهمية لدى المستجوبين بمؤسسة حسب أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة كما يلي:

الفقرة (01): حيث احتلت المرتبة الأولى من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمته 3.89، والانحراف المعياري 1.025 ، حيث يقع هذا المتوسط الحسابي ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكارث الخماسي من (3.41 - 4.20)، وهي الفئة التي تشير إلى درجة عالية، وهذا يدل على أنه بالمؤسسة توجد خلية تدقيق داخلي وهذا بنسبة تأكيد من المستجوبين بلغت 77.80 % حسب وجهة نظرهم.

الفقرة (14): حيث احتلت المرتبة الثانية من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمته 3.79 والانحراف المعياري 1.032، حيث يقع هذا المتوسط الحسابي ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكارث الخماسي من (3.41 - 4.20)، وهي الفئة التي تشير إلى درجة عالية من قبل المستجوبين على أنه بالمؤسسة محل الدراسة يوجه تقرير المدقق الداخلي دوريا لإدارة المؤسسة وهذا بنسبة تأكيد بلغت 75.80 % حسب وجهة نظرهم.

الفقرة (25): حيث احتلت المرتبة الثالثة من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمته 3.68 والانحراف المعياري 0.943، حيث يقع هذا المتوسط الحسابي ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكارث الخماسي (3.41 - 4.20)، وهي الفئة التي تشير إلى درجة عالية من قبل المستجوبين على أنه

بالمؤسسة محل الدراسة يتضمن تقرير المدقق الداخلي ملاحظات حول نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

الفقرة (07): حيث احتلت المرتبة الأخيرة من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمته 3.18 والانحراف المعياري 1.081، حيث يقع هذا المتوسط الحسابي ضمن الفئة الثالثة من فئات مقياس ليكارث الخماسي (2.61 - 3.40)، وهي الفئة التي تشير إلى درجة متوسطة من قبل المستجوبين على أنه بالمؤسسة محل الدراسة تم تعيين المدقق الداخلي بعد مسابقة مهنية وهذا بنسبة تأكيد بلغت 63.60 % حسب وجهة نظرهم.

ثانيا: تحليل فقرات المحور الثاني

فيما يلي نوضح النتائج المتحصل عليها حول أسئلة المحور الثاني من الاستبيان والمتعلق بمدى تطبيق الحوكمة داخل المؤسسة، وذلك من خلال مدى تطبيق ركائزها الثلاث التالية: إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة.

أ- مدى تطبيق ركيزة إدارة المخاطر في المؤسسة محل الدراسة

يبين الجدول الآتي نتائج تحليل إجابات أفراد العينة حول مدى تطبيق ركيزة إدارة المخاطر في المؤسسة:

الجدول رقم (14): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة حول مدى تطبيق ركيزة إدارة المخاطر

الرقم		المتوسط الحسابي Mean	الانحراف المعياري Std. Deviation	الاهمية النسبية %	الترتيب	الاتجاه العام للعينة نحو المو افقة على مضمون العبارات
1	يتم إعداد تقرير سنوي لإدارة مخاطر المؤسسة.	3.24	1.051	64.74	03	متوسطة
2	توجد خلية مختصة بإدارة مخاطر المؤسسة.	3.32	1.141	66.32	01	متوسطة
3	يتم تحديد مخاطر المؤسسة دوريا.	3.00	1.115	60.00	04	متوسطة
4	يتم التقييم الدوري لمخاطر المؤسسة.	3.26	0.921	65.26	02	متوسطة
5	يتم اقتراح أنشطة رقابية للسيطرة على مخاطر المؤسسة دوريا.	2.84	1.103	56.84	05	متوسطة
الجزء ككل		**3.131**	**0.83863**	**62.63**	**بدرجة متوسطة**	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أنه وبشكل عام بلغ المتوسط حسابي الإجمالي لإجابات المستجوبين على جميع العبارات المحور قيمته 3.131 وهو ضمن المجال موافقة محايد [2.61 - 3.40] وبانحراف معياري قدره: 0.83863، وهو يشير إلى تقارب أراء الأفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي حيث تشتت بين آرائهما ضعيف وبالتالي تعطينا هذه القيم نتيجة إحصائية أنه لا يوجد تشتت كبير في آراء المستجوبين وهذا يدعم النتائج المتحصل عليها فيما أن المتوسط الحسابي الإجمالي يمثل مركز البيانات لاتجاهات أفراد العينة أي أنهم موافقون وبنسبة 62.63 % على أن مستويات تطبيق ركيزة إدارة المخاطر بالمؤسسة محل الدراسة هو بدرجة مقبولة من حيث النسبة حسب وجهة نظرهم وهذا ما نلاحظه إزاء إجاباتهم على مضمون عبارات المحور حيث كانت معظمها بدرجات عالية إلى متوسطة حيث متوسطاتها الحسابية محصورة بين (3.32 أعلى قيمة لدى العبارة رقم 2 إلى أدنى قيمة بلغت 2.84 لدى العبارة رقم 5) وفيما يلي ترتيب شرح العبارات الأكثر أهمية لدى المستجوبين حسب أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة كمايلي:

الفقرة (02): حيث احتلت المرتبة الأولى من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمته 3.32 والانحراف المعياري 1.141، حيث يقع هذا المتوسط الحسابي ضمن الفئة الثالثة من فئات مقياس ليكارث الخماسي من (2.61 - 3.40)، وهي الفئة التي تشير إلى درجة متوسطة، وهذا يدل على أنه بالمؤسسة توجد خلية مختصة بإدارة مخاطر وهذا بنسبة تأكيد من المستجوبين بلغت 66.32 % حسب وجهة نظرهم.

الفقرة (05): حيث احتلت المرتبة الأخيرة من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمته 2.84 والانحراف المعياري 1.103، حيث يقع هذا المتوسط الحسابي ضمن الفئة الثالثة من فئات مقياس لكارث الخماسي من (2.61- 3.40)، وهي الفئة التي تشير إلى درجة متوسطة، وهذا يدل على أنه بالمؤسسة محل الدراسة يتم اقتراح أنشطة رقابية للسيطرة على مخاطر المؤسسة دوريا، وهذا بنسبة تأكيد من المستجوبين بلغت 56.84 % حسب وجهة نظرهم.

ب - مدى تطبيق ركيزة الرقابة في المؤسسة محل الدراسة

يبين الجدول الآتي نتائج تحليل إجابات أفراد العينة حول مدى تطبيق ركيزة الرقابة في المؤسسة.

الجدول رقم (15): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة حول مدى تطبيق ركيزة الرقابة في المؤسسة

الرقم		المتوسط الحسابي Mean	الانحراف المعياري Std. Deviation	الاهمية النسبية %	الترتيب	الاتجاه العام للعينة نحو المو افقة على مضمون العبارات
6	يتم إعداد تقرير سنوي حول نظام الرقابة متوسطة الداخلية في المؤسسة.	3.13	0.991	62.63	4	متوسطة
7	يضم مجلس الإدارة أعضاء غير تنفيذيين (ليس مديرين تنفيذيين).	3.29	0.802	65.79	1	متوسطة
8	وجود لجنة تعيين للوظائف مستقلة تابعة للإدارة التنفيذية.	2.92	1.075	58.42	15	متوسطة
9	يتم الفصل بين وظيفتي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي.	3.08	0.969	61.58	9	متوسطة
10	يتم تعيين لجنة التحقيق من الأعضاء الغير التنفيذيين بمجلس الإدارة.	3.00	0.986	60.00	13	متوسطة
11	تقوم لجنة التحقيق بالرقابة على التقارير المالية وفحصها.	3.08	0.997	61.58	10	متوسطة
12	تقوم لجنة التحقيق بدعم وظيفة التدقيق الخارجي.	3.13	1.119	62.63	5	متوسطة
13	تقوم لجنة التدقيق بالإشراف على أداء المدقق الداخلي.	2.97	1.052	59.47	14	متوسطة
14	تقوم لجنة التدقيق بفحص هيكل إدارة المخاطر.	3.08	1.124	61.58	12	متوسطة
15	تقوم لجنة التدقيق بفحص نظام الرقابة الداخلية.	3.08	1.024	161.58	11	متوسطة
16	السمعة الجيدة للمدقق الخارجي للمؤسسة.	3.11	1.158	62.11	7	متوسطة

17	الشهادة الأكاديمية للمدقق الخارجي للمؤسسة في ميدان المالية والمحاسبة أو التدقيق.	3.21	1.044	64.21	2	**متوسطة**
18	الخبرة المهنية للمدقق الخارجي للمؤسسة.	3.16	1.068	63.24	3	**متوسطة**
19	متوسطة طول عهدة نفس المدقق الخارجي في المؤسسة (عدة سنوات).	3.11	1.060	62.11	8	**متوسطة**
20	تمثل أتعاب المدقق الخارجي نسبة كبيرة من إجمالي إيرادات المؤسسة.	3.11	1.060	62.11	6	**متوسطة**
الجزء ككل		**3.0970**	**0.72873**	**61.94**		**متوسطة**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من الجدول أعلاه أنه وبشكل عام بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات المستجوبين على جميع العبارات قيمته 3.0970 وهو ضمن المجال موافقة متوسط (2.61 - 3.41) وبانحراف معياري قدره 0.728 ، وهو يشير إلى تقارب أراء الأفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي، حيث تشتت بين آرائهما ضعيف وبالتالي تعطينا هذه القيم نتيجة إحصائية أنه لا يوجد تشتت كبير في آراء المستجوبين وهذا يدعم النتائج المتحصل عليها فيما أن فالمتوسط الحسابي الإجمالي يمثل مركز البيانات الاتجاهات أفراد العينة أي كلهم موافقون وبنسبة 61.94 % على أن مستويات الرقابة بالمؤسسة محل الدراسة هو بدرجة متوسطة حسب وجهة نظرهم وهذا ما نلاحظه إزاء إجاباتهم على مضمون عبارات المحور حيث كانت معظمها بدرجات متوسطة حيث متوسطاتها الحسابية محصورة بين (3.29 أعلى قيمة لدى العبارة رقم 07 إلى أدنى قيمة بلغت 2.92 لدى العبارة رقم 08)، وفيما يلي ترتيب شرح العبارات الأكثر أهمية لدى المستجوبين حسب أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة كما يلي:

الفقرة (07): حيث احتلت المرتبة الأولى من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمته 3.29 والانحراف المعياري 0.802، حيث يقع هذا المتوسط الحسابي ضمن الفئة الثالثة من فئات مقياس ليكارث الخماسي من (2.61 - 3.40)، وهي الفئة التي تشير إلى درجة متوسطة، وهذا يدل على أنه بالمؤسسة محل الدراسة يضم مجلس الإدارة أعضاء غير تنفيذيين (ليس مديرين تنفيذيين) وهذا بنسبة تأكيد من المستجوبين بلغت 65.79 % حسب وجهة نظرهم.

الفقرة (08): حيث احتلت المرتبة الأخيرة من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمته 2,92 والانحراف المعياري 1.075، حيث يقع هذا المتوسط الحسابي ضمن الفئة الأولى من فئات مقياس ليكارث الخماسي من [1 – 1.80] ، وهي الفئة التي تشير إلى درجة منخفضة جدا، وهذا يدل على أنه بالمؤسسة محل الدراسة يضم مجلس الإدارة أعضاء غير تنفيذيين (ليس مديرين تنفيذيين) وهذا بنسبة تأكيد من المستجوبين بلغت 58.42% حسب وجهة نظرهم.

ج- مدى تطبيق ركيزة الإفصاح في المؤسسة محل الدراسة

يبين الجدول الآتي نتائج تحليل إجابات أفراد العينة حول مدى تطبيق ركيزة الإفصاح في المؤسسة.

الجدول رقم (16): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة حول مدى تطبيق ركيزة الإفصاح في المؤسسة

الرقم		المتوسط الحسابي Mean	الانحراف المعياري Std. Deviation	الاهمية النسبية %	الترتيب	الاتجاه العام للعينة نحو المو افقة على مضمون العبارات
21	الإفصاح الدوري عن السياسات المحاسبية.	2.95	1.064	59.00	02	متوسطة
22	الإفصاح الدوري عن سياسات توزيع الأرباح.	2.76	1.101	55.20	06	متوسطة
23	الإفصاح الدوري المفصل عن مكافآت مجلس الإدارة.	3.00	1.185	60.00	01	متوسطة
24	الإفصاح الدوري عن الأحداث اللاحقة للميزانية.	2.89	1.008	57.80	03	متوسطة
25	الإفصاح عن التقارير المالية للمؤسسة.	2.82	1.062	56.40	04	متوسطة
26	الإفصاح الدوري عن الالتزامات المحتملة.	2.79	0.963	55.80	05	متوسطة
المبدأ ككل		**2.868**	**0.89389**	**57.37**		**متوسطة**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من الجدول أعلاه أنه وبشكل عام بلغ المتوسط حسابي الإجمالي الإجابات المستجوبين على جميع العبارات قيمته 2.868 وهو ضمن المجال موافقة متوسط (2.61- 3.41) و بانحراف معياري قدره: 0.893 وهو يشير إلى تقارب أراء الأفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي، حيث تشتت بين آرائهما ضعيف وبالتالي تعطينا هذه القيم نتيجة إحصائية أنه لا يوجد تشتت كبير في آراء المستجوبين وهذا يدعم النتائج المتحصل عليها فيما أن فالمتوسط الحسابي الإجمالي يمثل مركز البيانات الاتجاهات أفراد العينة أي كلهم موافقون وبنسبة 57.37 % على أن مستويات الإفصاح بالمؤسسة محل الدراسة هو بدرجة متوسطة حسب وجهة نظرهم وهذا ما نلاحظه إزاء إجاباتهم على مضمون عبارات المحور حيث كانت معظمها بدرجات متوسطة حيث متوسطاتها الحسابية محصورة بين (3.00 أعلى قيمة لدى العبارة رقم 23 إلى أدنى قيمة بلغت 2.76 لدى العبارة رقم 22)، وفيما يلي ترتيب شرح العبارات الأكثر أهمية لدى المستجوبين حسب أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة كما يلي:

الفقرة (23): حيث احتلت المرتبة الأولى من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمته 3.00 والانحراف المعياري 1,185، حيث يقع هذا المتوسط الحسابي ضمن الفئة الأولى من فئات مقياس ليكارث الخماسي من [1- 1.80]، وهي الفئة التي تشير إلى درجة منخفضة جدا، وهذا يدل على أنه

بالمؤسسة محل الدراسة يتم الإفصاح الدوري المفصل عن مكافآت مجلس الإدارة وهذا بنسبة تأكيد من المستجوبين بلغت 60.00% حسب وجهة نظرهم.

الفقرة (22): حيث احتلت المرتبة الأخيرة من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمته 2.76 والانحراف المعياري 1.101، حيث يقع هذا المتوسط الحسابي ضمن الفئة الأولى من فئات مقياس ليكارث الخماسي من [1 - 1.80] ، وهي الفئة التي تشير إلى درجة منخفضة جدا، وهذا يدل على أنه بالمؤسسة محل الدراسة يتم الإفصاح الدوري عن سياسات توزيع الأرباح وهذا بنسبة تأكيد من المستجوبين بلغت 55.20% حسب وجهة نظرهم.

د- مدى تطبيق مبادئ حوكمة في المؤسسة محل الدراسة

يبين الجدول الآتي نتائج تحليل إجابات أفراد العينة حول مدى تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسة:

الجدول رقم (17): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات: تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسة

الرقم		المتوسط الحسابي Mean	الانحراف المعياري Std. Deviation	الأهمية النسبية %	الترتيب	الاتجاه العام للعينة نحو المو افقة على مضمون العبارات
27	يوجد الأساس الفعال لتطبيق الحوكمة في المؤسسة.	2.76	1.195	55.26	11	متوسطة
28	يتم توزيع واضح للمسؤوليات داخل المؤسسة بين الجهات الإشرافية والرقابية والتنفيذية.	2.95	1.161	58.95	09	متوسطة
29	لدى الهيئات الإشرافية والرقابية والتنفيذية السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها.	2.84	1.151	56.84	10	متوسطة
30	لملاك الشركة الحق في الحصول على المعلومات المتعلقة بالمؤسسة في الوقت المناسب.	3.42	1.081	68.42	02	عالية
31	لملاك الشركة الحق في ممارسة الرقابة والاطلاع على التقارير داخل مؤسستهم.	3.50	1.059	70.00	01	عالية
32	لملاك الشركة الحق في انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة داخل المؤسسة.	3.29	0.956	65.79	03	متوسطة
33	يتم احترام مبدأ حقوق المساهمين داخل المؤسسة.	3.26	1.057	65.26	04	متوسطة

34	تتم المعاملة المتكافئة بين ملاك الشركة.	3.11	1.060	62.11	08	**متوسطة**
35	لملاك الشركة الحق في الحصول على تعويض في حال انتهاك حقوقهم وتعرضهم للمخاطر.	3.24	1.149	64.74	06	**متوسطة**
36	لأصحاب المصالح الحق في الاتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم اتجاه التصرفات متوسطة غير القانونية الممكنة لحماية حقوقهم.	3.24	0.943	64.74	05	**متوسطة**
37	يتم تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة بكل دقة ووضوح.	3.18	1.227	63.68	07	**متوسطة**
المبدأ ككل		**3.162**	**0.71462**	**63.25**		**متوسطة**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من الجدول أعلاه أنه وبشكل عام بلغ المتوسط حسابي الإجمالي الإجابات المستجوبين على جميع العبارات البعد قيمة 3.162 وهو ضمن المجال موافقة متوسط (2.61- 3.41) وبانحراف معياري قدره 0.714، وهو يشير إلى تقارب أراء الأفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي، حيث تشتت بين آرائهما ضعيف وبالتالي تعطينا هذه القيم نتيجة إحصائية أنه لا يوجد تشتت كبير في آراء المستجوبين وهذا يدعم النتائج المتحصل عليها فيما أن فالمتوسط الحسابي الإجمالي يمثل مركز البيانات الاتجاهات أفراد العينة أي كلهم موافقون وبنسبة 63.25 % على أن مستويات الإفصاح بالمؤسسة محل الدراسة هو بدرجة متوسطة حسب وجهة نظرهم.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات ونموذج الدراسة

أولا: اختبار مدى جودة التدقيق الداخلي في المؤسسة الإفريقية للزجاج

تمت صياغة الفرضية الفرعية الأولى للدراسة كما يلي:

الفرضية الفرعية الأولى : توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على جودة التدقيق الداخلي في المؤسسة الإفريقية للزجاج.

من أجل اختبار هذه الفرضية يعاد صياغتها إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) كما يلي:

الفرضية الصفرية (H_0): لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على جودة التدقيق الداخلي في المؤسسة الإفريقية للزجاج عند مستوى دلالة (0.05).

الفرضية البديلة (H_1): توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على جودة التدقيق الداخلي في المؤسسة الإفريقية للزجاج عند مستوى دلالة (0.05).

والجدول الأتي يبين نتائج اختبارا للمتوسط الحسابي لفقرات المحور الأول من الاستبيان:

الجدول رقم (18): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى

Mean المتوسط الحقيقي	المتوسط الفرضي	Mean Difference	T-TEST القيمة الإحصائية للاختبار	Df درجة الحرية	Sig القيمة الاحتمالية	النتيجة عند مستوى الدلالة 0.05	95% Confidence Interval of the diffrence مجالات الثقة	
							Lower	Upper
3.5097	Test Value = 3	0.50975	2.802	37	0.008	**دال إحصائيا**	0.1412	0.8783
القيمة T الجدولية= 2.0273 عند مستوى دلالة 0.05 و درجة حرية= 38 =37-1								

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه وجدنا أن القيمة الاحتمالية المحسوبة sig بلغت 0.008 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يدل أن نتائج المستجوبين دال إحصائيا، هذا كله يقودنا إلى أن نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1، أي أنه توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على جودة التدقيق الداخلي في المؤسسة الإفريقية للزجاج.

ثانيا: اختبار مدى تطبيق الحوكمة في المؤسسة الإفريقية للزجاج

تمت صياغة الفرضية الفرعية الثانية للدراسة كما يلي:

الفرضية الفرعية الثانية: توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على تطبيق الحوكمة في المؤسسة الإفريقية للزجاج.

من أجل اختبار هذه الفرضية يعاد صياغتها إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) كما يلي:

الفرضية الصفرية (H_0): لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على تطبيق الحوكمة في المؤسسة الإفريقية للزجاج عند مستوى دلالة 0.05.

الفرضية البديلة (H_1): توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على تطبيق الحوكمة في المؤسسة الإفريقية للزجاج عند مستوى دلالة 0.05.

والجدول الآتي يبين نتائج اختبار T للمتوسط الحسابي لفقرات المحور الثاني من الاستبيان:

جدول رقم (19): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية

Mean المتوسط الحقيقي	المتوسط الفرضي	Mean Difference	T-TEST القيمة الإحصائية للاختبار	Df درجة الحرية	Sig القيمة الاحتمالية	النتيجة عند مستوى الدلالة 0.05	95% Confidence Interval of the diffrence مجالات الثقة	
							Lower	Upper
3.0839	Test Value = 3	0.08393	0.784	37	0.438	**غير دال إحصائيا**	0.1412	0.8783
القيمةT الجدولية= 2.0273عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية =38=37-1								

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه وجدنا أن القيمة الاحتمالية المحسوبة sig بلغت 0.438 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 مما يدل أن نتائج المستجوبين غير دال إحصائيا، هذا كله يقودنا إلى أن نرفض الفرضية البديلة H_1،ونقبل الفرضية الصفرية H_0، أي أنه لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على تطبيق الحوكمة في الشركة الإفريقية للزجاج عند مستوى دلالة **0.05.**

ثالثا: اختبار نموذج الدراسة

يظهر نموذج الدراسة على شكل معادلة انحدار خطي بسيط كما يلي:

$$CG = \beta 0 + \beta 1(IA) + ei$$

حيث أن:

CG: المتغير التابع و الذي يمثل حوكمة المؤسسات ويمكن اعتباره متغير متصل، يمكن قياسه من خلال قيمة المتوسط الحسابي للمحور الثاني من الاستبيان، **مدى تطبيق الحوكمة داخل المؤسسة.**

$\beta 0$**:** تمثل قيمة الثابت.

ei**:** تمثل الخطأ.

$\beta 1$**:** تمثل معامل نموذج الانحدار.

IA**:** المتغير المستقل الذي يمثل التدقيق الداخلي، وهو متغير متصل يتم قياسه من خلال قيمة المتوسط الحسابي للمحور الأول من الاستبيان، **مدى جودة التدقيق الداخلي في المؤسسة.**

وفيما يلي جدول ملخص مخرجات تحليل الانحدار البسيط:

الجدول رقم (20): نتائج مخرجات تحليل الانحدار البسيط

	معاملات الانحدار		قيمة Beta	قيمة t	مستوى المعنوية (Sig.)
	B	Std. Error			
ثابت الانحدار	1.655	0.2730		6.069	0.000
X	0.3840	0.0740	**0.6540**	5.185	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضمن جدول تحليل الانحدار البسيط ما يلي: تشير قيمة معامل الانحدار المذكورة في الجدول أعلاه والمقدرة ب (0.6540=B) وهو موجب، ما يفسر أنه إذا تغيرت قيمة مستويات التدقيق الداخلي بزيادتها بوحدة واحدة، تؤدي إلى رفع من درجات تطبيق مبادئ وركائز الحوكمة لدى المؤسسة الإفريقية للزجاج (AFRICAVER) بقيمة 0.6540، وأن العلاقة طردية بين المتغير المستقل والتابع، وهي قيمة مقبولة مما يعطينا فكرة واضحة حول أهمية الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة الإفريقية للزجاج وما ينتج عنه من زيادة في درجات تطبيق الحوكمة في المؤسسات وهذه نتيجة تدعم الإطار النظري لدراستنا.

من خلال هذه النتائج أيضا يتضح أنه هناك أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الداخلي على تطبيق الحوكمة لدى المؤسسة الإفريقية للزجاج (AFRICAVER). حيث تشير Bo (الباقي الثابت Constant) من خلال الجدول أعلاه إلى قيمة 1.655=Bo وأن هذه المعلمة في نموذج الانحدار دالة إحصائيا لأن القيمة الاحتمالية 0.000=Sig، أقل من مستوى 0.05، وهي تعبر عن قيمة الحوكمة في المؤسسة الإفريقية للزجاج (AFRICAVER) في حالة انعدام التدقيق الداخلي، ما يفسر وجود حد أدنى من تطبيق الحوكمة يلعب التدقيق الداخلي فيه دورا إيجابيا بحكم وجود المؤشرات ذات دلالة إحصائية على جودته، وأن ضعف تطبيق الحوكمة في المؤسسة الإفريقية للزجاج تتحكم فيه عوامل أخرى ليس لها علاقة بوظيفة التدقيق الداخلي.

خلاصة

في هذا الفصل تعرفنا على المؤسسة محل الدراسة واعتمدنا في هذه الدراسة على الاستبيان الذي تم توزيعه على عينة من الأفراد بالمؤسسة محل الدراسة، وتضمنت الاستمارة محورين أساسين يهدفان إلى قياس مستويات جودة التدقيق الداخلي بالمؤسسة وكذا مدى تطبيق الحوكمة بها، وتوصلت الدراسة التطبيقية إلى تواجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على جودة التدقيق الداخلي في المؤسسة الإفريقية للزجاج، وعدم وجود مؤشرات ذات دلالة إحصائية على تطبيق الحوكمة في المؤسسة، في حين أكدت الدراسة على أنه توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) على دور التدقيق الداخلي كآلية رقابية فعالة ضمن منظومة حوكمة المؤسسة الإفريقية للزجاج (AFRICAVER) من وجهة نظر المستجوبين.

الخاتمة

تضمنت هذه الدراسة دور التدقيق الداخلي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات، إذ يعود الاهتمام بمهنة التدقيق الداخلي إلى رغبة المؤسسات في الحفاظ على قيمتها الاقتصادية وحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح وذلك نتيجة لأزمة الثقة التي ضربت بكبرى الشركات العالمية نتيجة زيادة التلاعبات بالقوائم المالية وللإلمام أكثر بالموضوع تم تسليط الضوء على الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي كآلية رقابية داخلية لتطبيق الحوكمة في الشركات الاقتصادية الجزائرية أخذا بعين الاعتبار حالة المؤسسة الإفريقية للزجاج بولاية جيجل حيث تم التطرق في الجانب النظري إلى الجانب المفاهيمي للموضوع قصد الوقوف على خلفيته النظرية، أما الجانب التطبيقي فكان عبارة عن دراسة ميدانية في المؤسسة الإفريقية للزجاج من خلال توزيع استبيان على عينة من موظفي المؤسسة قيد الدراسة، احتوى الاستبيان على مجموعة من الفقرات التي من خلالها تمت الإجابة على إشكالية الدراسة واختبار فرضياتها، وفي ما يلي مجموعة من النتائج النظرية والتطبيقية التي توصلت إليها الدراسة:

أولا: نتائج الدراسة النظرية

- يعتبر التدقيق الداخلي آلية رقابية داخلية في المؤسسة يتم من خلالها تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة مخاطر المؤسسة للوقوف على نقاط القوة والضعف، حماية أصول المؤسسة، وتحقيق أهدافها الإستراتيجية.

- يفترض أن يمارس المدقق الداخلي مهامه داخل المؤسسة بكفاءة واستقلالية، وأن يتمتع بالكفاءة والخبرة المهنية والأكاديمية، الموضوعية والحياد.

- يعد المدقق الداخلي برنامج عمله سنويا بناءا على نظام إدارة مخاطر المؤسسة، وأهدافها الإستراتيجية ويقوم بفحص نظام الرقابة الداخلية لكل أقسام وهياكل المؤسسة، ويعتمد في ذلك على فحص الدفاتر والمستندات المحاسبية والمالية، وينتهي عمله بتقرير مفصل يتضمن أهم الأنشطة الرقابية الضرورية للسيطرة على مخاطر المؤسسة وتقييم فعالية نظام رقابتها الداخلي.

- يعد نموذج COSO واحدا من النماذج المقترحة عالميا في التقييم الفعال لنظام الرقابة الداخلية والتي يمكن اعتمادها في التدقيق الداخلي للشركات.

- حوكمة الشركات هي ذلك النظام الرقابي المتكامل بمجموعة من الآليات الرقابية الداخلية والخارجية، يقوم على مجموعة من الركائز وهي الرقابة، الإفصاح وإدارة المخاطر، كما يقوم على مجموعة من المبادئ الواجب احترامها والمقترحة من طرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD.

- للتدقيق الداخلي دور هام ضمن منظومة تطبيق حوكمة الشركات حيث يعتبر من أهم الآليات الرقابية الداخلية التي تعتمد عليها المؤسسة.

ثانيا: نتائج الدراسة التطبيقية

توصلت الدراسة التطبيقية إلى النتائج التالية:

- توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على جودة التدقيق الداخلي في المؤسسة الإفريقية للزجاج.

- لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على تطبيق الحوكمة بجميع مقاييسها في المؤسسة الإفريقية للزجاج.

- أكدت الدراسة على أنه توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) على دور التدقيق الداخلي كآلية رقابية فعالة ضمن الحد الأدنى من منظومة حوكمة المؤسسة الإفريقية للزجاج (AFRICAVER) من وجهة نظر المستجوبين.

- ❖ ومن خلال نتائج دراستنا نستنتج أن الفرضية الأساسية صحيحة والفرضية الفرعية الأولى أيضا صحيحة و يمكننا نفي الفرضية الفرعية الثانية .

ملخص

العنوان: دور التدقيق الداخلي كآلية لحوكمة الشركات- دراسة حالة المؤسسة الإفريقية للزجاج -

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار مدى دور التدقيق الداخلي كآلية لتطبيق حوكمة المؤسسات في المؤسسة الإفريقية للزجاج، وذلك من خلال الاعتماد على الاستبيان كأداة للدراسة حيث تم توزيعه على عينة مكونة من 38 مفردة اشتملت على الموظفين العاملين لدى المؤسسة الإفريقية للزجاج من الفئات (محاسب، مدير تنفيذي، مدقق خارجي، مدقق داخلي، عضو في مجلس الإدارة، عامل في المؤسسة)، وتوصلت الدراسة إلى أنه توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على جودة التدقيق الداخلي في المؤسسة الإفريقية للزجاج، في حين لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على تطبيق مفهوم الحوكمة فيها بجميع أبعاده، و أكد اختبار نموذج الدراسة على تواجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور التدقيق الداخلي كآلية رقابية داخلية فعالة ضمن منظومة حوكمة المؤسسة الإفريقية للزجاج (AFRICAVER) من وجهة نظر المستجوبين، وفي ضوء النتائج المتوصل إليها أوصت الدراسة بضرورة زيادة الاهتمام بمفهوم الحوكمة كنظام رقابي ولزام على المؤسسات الجزائرية العمل بها.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، حوكمة الشركات، المؤسسة الإفريقية للزجاج.

Abstruct

This study aimed to test the extent of internal auditing role as a mechanism for applying corporate governance taking the case of African Glass Company,by relying on the individuals that included questionnaire as a study tool, as it was distributed to a sample of 38 employees working in the African Glass Company fromthe categories (accountant, executive member of the board of directors, worker in the director , External auditor, internal auditor, there are statistically significant indicators on the institution), the study concluded that African Glass Company, while there are no statistically quality of internal auditing in the application of the concept of governance in all its dimensions, so significant indicators on the confirmed the presence of statistically significant indicators on the role of the study model auditing as an effective internal control mechanism within the governance system in internal study African Glass Company (AFRICAVER) from the viewpoint of respondents, the an integrated recommended the need to increase attention to the concept of governance as and obligatory monitoring system in the Algerian companies.

Keywords: Internal audit, Corporate governance, African Glass Company.

المراجع

❖المـمـراجـع :

- أ رفت سلامة محمود وآخرون ، علم تدقيق الحسابات النظري، دار الميسرة، الأردن، 2011
- أ رفت سلامة وآخرون، علم تدقيق الحسابات العملي،دار المسيرة، الأردن، 2011
- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء، الأردن، 2000
- أمين السيد أحمد لطفي، الم ا رجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية ، مصر، 2004
- أمين السيد أحمد لطفي، د راسات متقدمة في الم ا رجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، مصر، 2007
- حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية والدولية، مؤسسة الو ا رق، الأردن، 1999
- خالد عبد الله علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل، الأردن،2007
- سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، م ا رجعة الخارجية، الدار الجامعية، مصر ،2002 ، 06
- عبد الوهاب الضر علي شعالة السيد شعالة مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات الإسكندرية دار الجامعية 2006 – 2007
- فاتح غلاب، "تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص إدارة أعمال الاستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011
- كمال الدين الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006 ،
- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي،المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2003
- محمد بوتين المراجعة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون-الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008
- محمد مصطفى سليمان ,حوكمة الشركات و معالجة الفساد الاداري والمالي,الاسكندرية ,دار الجامعية,2006

❖المجـلات و الجـر ائـد :

- بلقاسم بوفاتح ,عبد القادر بلعربي , التكامل بين التدقيق الخارجي و الاليات الداخلية كاساس لتفعيل حوكمة المؤسسات , مجلة الباحث الاقتصادي ,العدد 06 ,ديسمبر 2006
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد02 1988.القانون 88-01الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988
- طلال حمدونه، علام حمدان، مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق(التدقيق التكنولوجي)في فلسطين وأثر ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد

للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية، مجلة الجامعية الاسلامية، المجلد السادس عشر، العدد الأول، 2008 ،

- الغنودي ,دور قواعد الادارة الرشيدة (الحوكمة) في دعم استقلال مراجعي الحسابات في ليبيا : دراسة استكشافية , مجلة جامعة دمشق عيسى عبد الله للعلوم الاقتصادية و القانونية ,المجلد 27 , العدد الثاني , 2011
- مراد سكاك، تدقيق المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات د ا رسة ميدانية لبعض مؤسسات ولاية سطيف، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف العدد11 ،2011
- مليكة حفيظ شبايكي ,نوارة محمد,حوكمة المؤسسات في الجزائر ومدى توافقها مع متطلبات مبادئ حوكمة المؤسسات الدولية,مجلة جديد الاقتصاد,العدد12,ديسمبر

❖ الاطروحات و الرسائل :

- اطروحة دكتوراه بعنوان "دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ظل بيئة الاعمال الجزائرية", مجيلي خليصة,سنة 2018,
- البشير زبيدي ,دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة التقارير المالية و تحسين الاداء المالي,اطروحة دكنوراه علوم تجارية,كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم النسيير ,جامعة المسيلة, 2016
- بن داود محمد عبد النور ,دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات ,مذكرة شهادة ماستر ,ورقلة , كلية العلوم الاقتصادية,2014-2015
- بوطمينة ابراهيم ,دور التدقيق المحاسبي في حوكمة الشركات ,مذكرة ماستر وبسكرة ,كلية العلوم الاقتصادية , 2012-2013
- حنوف عبد الرحمان ,حوكمة المؤسسات في المصارف الجزائرية وفقا لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية و مبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية, مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر, قسنطينة,2012
- خالدي المعتز بالله،" مساهمة الم ا رجعة الداخلية في اتخاذ القرارات المالية"، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ، 2011 ،
- عمر علي عبد الصمد ,دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات ,مذكرة تخرج لشهادة ماستر ,2009-2008
- قلاب ذبيح إلياس،" مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية"، مذكرة ماجيستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة،جامعة محمد خيضر، بسكرة،2011
- لطفي شعباني،" الم ا رجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسير المؤسسة"، مذكرة ماجستير، منشورة، علوم اقتصادية، فرع ادارة اعمال، جامعة الجزائر 3 ،2004 – 2003
- محمد لمين عيادي،" مساهمة الم ا رجعة الداخلية في تقييم نظم المعلومات المحاسبي للمؤسسة"، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، فرع ادارة أعمال، جامعة الجزائر،2008 – 2007

الملاحق

الملحق رقم 01: الإستبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحي -جيجل-
كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم المالية **الطالبتين: دوزة فاطمة الزهرة**

تخصص: محاسبة وجباية معمقة **نصروش مروة**

استبيان

نحن طلبة السنة الثانية ماستر في إطار تحضير مذكرة مكملة للحصول على شهادة الماستر تخصص محاسبة وجباية معمقة تحت عنوان دور التدقيق الداخلي كآلية لتطبيق حوكمة المؤسسات -دراسة ميدانية في المؤسسة الإفريقية للزجاج AFRICAVER-

نلتمس من سيادتكم الإجابة على هذه الأسئلة بكل دقة وموضوعية علما أن صحة نتائج هذا الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجابتكم ونؤكد لكم بأن إجابتكم ستعامل بسرية تامّة وسيقتصر استخذامها في أغراض البحث العلمي فقط

تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير على حسن تعاونكم.

الجزء الأول: المعلومات الشخصية

يرجى وضع علامة (X) أمام الإجابة المناسبة :

1/ الوظيفة:

محاسب ☐ مدقق داخلي ☐ مدير تنفيذي ☐

عامل في المؤسسة ☐ مدقق خارجي ☐ عضو في مجلس الإدارة ☐

2/ السن:

أقل من 25 سنة ☐ 26_ 35 سنة ☐

36_45 سنة ☐ أكثر من 45 سنة ☐

3 /المستوى التعليمي:

شهادة مهنية ☐ ليسانس ☐ ماستر ☐ دكتوراه ☐

4 /الخبرة المهنية:

أقل من 5 سنوات ☐ من 6 إلى 15 سنة ☐

من 15 إلى 25 سنة ☐ أكثر من 25 سنة ☐

الجزء الثاني: شرح المفاهيم الأساسية للدراسة

1 / مفهوم التدقيق الداخلي:

هو عبارة عن نشاط مستقل وموضوعي واستشاري مصمم لزيادة قيمة المنظمة وتحسين عملياتها. ويساعد التدقيق الداخلي المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال انتهاج مدخل موضوعي ومنظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر، الرقابة، عمليات التحكم.

2 / مفهوم حوكمة المؤسسات:

يعرف بأنه النظام الذي يوجه ويضبط أعمال المؤسسة، حيث يصف ويوزع الحقوق والواجبات بين مختلف الأطراف في المؤسسات مثل مجلس الإدارة، الإدارة، المساهمين وذوي العلاقة ويضع القواعد والإجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات الخاصة بشؤون المؤسسة، كما يضع الأهداف اللازمة لتحقيقها.

الجزء الثالث: دور التدقق الداخلي كآلية لتطبيق حوكمة المؤسسة

المحور الأول: مدى جودة التدقيق الداخلي في المؤسسة

الرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	توجد خلية تدقيق داخلي في المؤسسة.					
2	تتكون خلية التدقيق الداخلي في المؤسسة من أكثر من مدقق واحد.					
3	المدقق الداخلي متحصل على شهادة أكاديمية في ميدان المالية أو المحاسبة أو التدقيق.					
4	المدقق الداخلي متحصل على شهادة مهنية في ميدان المالية أو المحاسبة أو التدقيق.					
5	المدقق الداخلي يتمتع بخبرة مهنية لعدة سنوات في ميدان التدقيق الداخلي.					
6	توجد علاقة صداقة متينة بين المدقق الداخلي و إدارة المؤسسة.					
7	تم تعيين المدقق الداخلي للمؤسسة بعد مسابقة مهنية.					
8	يتمتع المدقق الداخلي بالإستقلالية عند إعداد تقريره الدوري.					
9	لا يمارس المدقق الداخلي وظائف تنفيذية أخرى داخل المؤسسة.					
10	تشارك إدارة المؤسسة المدقق الداخلي في كل مراحل إعداد تقريره.					
11	يشارك المدقق الداخلي باستمرار في دورات تكوينية و تدريبية في ميدان التدقيق الداخلي.					

12	يتوفر لدى خلية التدقيق الداخلي بالمؤسسة الوسائل المادية والبشرية الضرورية.					
13	هناك تواصل مستمر بين المدقق الخارجي و المدقق الداخلي للمؤسسة.					
14	يوجه تقرير المدقق الداخلي دوريا لإدارة المؤسسة.					
15	يوجه تقرير المدقق الداخلي دوريا للمدقق الخارجي.					
16	يقوم المدقق الداخلي دوريا بفحص وتقييم هيكل إدارة المخاطر في المؤسسة.					
17	يقوم المدقق الداخلي دوريا بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.					
18	يكتشف المدقق الداخلي باستمرار حالات الأخطاء أو الغش الممكنة في محاسبة المؤسسة .					
19	يقوم المدقق الداخلي بالتخطيط الجيد لعملية التدقيق.					
20	يوجد دليل لعملية المراجعة الداخلية في المؤسسة بالشركة.					
21	يوجد نظام لرقابة جودة أداء المدقق الداخلي للمؤسسة.					
22	يقوم المدقق الداخلي بتحديد مدى ملائمة إجراءات المحاسبة عن أصول المؤسسة.					
23	يتم إعتماد المعايير المهنية لوظيفة التدقيق عند أداء مهام المدقق الداخلي.					
24	يحصل المدقق الداخلي على تحفيزات ومكافآت مالية من طرف إدارة المؤسسة.					
25	يتضمن تقرير المدقق الداخلي ملاحظات حول نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.					
26	يعد تقرير المدقق الداخلي ويسلم في الوقت المناسب.					
27	تهتم إدارة المؤسسة بالتوصيات التي يقدمها المدقق الداخلي في تقريره					

المحور الثاني: مدى تطبيق الحوكمة داخل المؤسسة

الرقم		الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	ركيزة إدارة المخاطر	يتم إعداد تقرير سنوي لإدارة مخاطر المؤسسة.					
2		توجد خلية مختصة بإدارة مخاطر المؤسسة.					
3		يتم تحديد مخاطر المؤسسة دوريا.					
4		يتم التقييم الدوري لمخاطر المؤسسة.					
5		يتم اقتراح أنشطة رقابية للسيطرة على مخاطر المؤسسة دوريا.					
6	ركيزة الرقابة	يتم إعداد تقرير سنوى حول نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.					
7		يضم مجلس الإدارة أعضاء غير تنفيذيين (ليس مديرين تنفيذيين).					
8		وجود لجنة تعيين للوظائف مستقلة تابعة للإدارة التنفيذية.					
9		يتم الفصل بين وظيفتي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي.					
10		يتم تعيين لجنة التدقيق من الأعضاء الغير التنفيذيين بمجلس الإدارة.					
11		تقوم لجنة التدقيق بالرقابة على التقارير المالية وفحصها.					
12		تقوم لجنة التدقيق بدعم وظيفة التدقيق الخارجي.					
13		تقوم لجنة التدقيق بالإشراف على أداء المدقق الداخلي.					

14		تقوم لجنة التدقيق بفحص هيكل إدارة المخاطر.						
15		تقوم لجنة التدقيق بفحص نظام الرقابة الداخلية.						
16		السمعة الجيدة للمدقق الخارجي للمؤسسة.						
17		الشهادة الأكاديمية للمدقق الخارجي للمؤسسة في ميدان المالية والمحاسبة أو التدقيق.						
18		الخبرة المهنية للمدقق الخارجي للمؤسسة.						
19		طول عهدة نفس المدقق الخارجي في المؤسسة (عدة سنوات).						
20		تمثل أتعاب المدقق الخارجي نسبة كبيرة من إجمالي إيرادات المؤسسة.						
21	ركيزة الإفصاح	الإفصاح الدوري عن السياسات المحاسبية.						
22		الإفصاح الدوري عن سياسات توزيع الأرباح.						
23		الإفصاح الدوري المفصل عن مكافآت مجلس الإدارة.						
24		الإفصاح الدوري عن الأحداث اللاحقة للميزانية.						
25		الإفصاح عن التقارير المالية للمؤسسة						
26		الإفصاح الدوري عن الالتزامات المحتملة.						
27	مبادئ حوكمة المؤسسة	يوجد الأساس الفعال لتطبيق الحوكمة في المؤسسة.						
28		يتم توزيع واضح للمسؤوليات داخل المؤسسة بين الجهات الإشرافية والرقابية والتنفيذية.						
29		لدى الهيئات الإشرافية والرقابية والتنفيذية السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها.						
30		لملاك الشركة الحق في الحصول على المعلومات المتعلقة بالمؤسسة في الوقت المناسب.						

100

31		لملاك الشركة الحق في ممارسة الرقابة و الإطلاع على التقارير داخل مؤسستهم.						
32		لملاك الشركة الحق في انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة داخل المؤسسة.						
33		يتم احترام مبدأ حقوق المساهمين داخل المؤسسة.						
34		تتم المعاملة المتكافئة بين لملاك الشركة.						
35		لملاك الشركة الحق في الحصول على تعويض في حال انتهاك حقوقهم وتعرضهم للمخاطر.						
36		لأصحاب المصالح الحق في الاتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم اتجاه التصرفات غير القانونية الممكنة لحماية حقوقهم.						
37		يتم تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة بكل دقة ووضوح.						

101

الملحق رقم 02: صدق الإتساق البنائي لمحاور الدراسة

Correlations

		xxx	yyyy	TOTAL
TOTAL	Pearson Correlation	.941**	.969**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	
	N	38	38	38

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

الملحق رقم 03:معامل ألفا كرومباخ لقياس ثبات محاور الدراسة

Correlations

		xxx	yyyy	TOTAL
TOTAL	Pearson Correlation	.941**	.969**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	
	N	38	38	38

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=x1 x2 x3 x4 x5 x6 x7 x8 x9 x10 x11 x12 x13 x14 x15 x16 x17 x18 x19
x20 x21 x22 x23 x24
    x25 x26 x27
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.946	27

الملحق رقم 04: اختبار كالمجروف لاختبار التوزيع الطبيعي

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
xxx	.061	38	.200*	.983	38	.836
Yyyy	.084	38	.200*	.979	38	.689

*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction

الملحق رقم 05: خصائص عينة الدراسة

Frequency Table

الوظيفة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	عامل في المؤسسة	32	84.2	84.2	84.2
	عضو في مجلس الإدارة	1	2.6	2.6	86.8
	محاسب	4	10.5	10.5	97.4
	مدير تنفيذي	1	2.6	2.6	100.0
	Total	38	100.0	100.0	

السن

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	من26-35سنة	8	21.1	21.1	21.1
	من36-45سنة	12	31.6	31.6	52.6
	أكثر من 45 سنة	18	47.4	47.4	100.0
	Total	38	100.0	100.0	

المستوى التعليمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	شهادة مهنية	27	71.1	71.1	71.1
	ليسانس	7	18.4	18.4	89.5
	ماستر	4	10.5	10.5	100.0
	Total	38	100.0	100.0	

الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 05 سنوات	5	13.2	13.2	13.2
	من06--15 سنة	14	36.8	36.8	50.0
	من15 الى 25 سنة	6	15.8	15.8	65.8
	أكثر من 25سنة	13	34.2	34.2	100.0
	Total	38	100.0	100.0	

الملحق رقم 06: نتائج تحليل فقرات المحور الاول

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=x1 x2 x3 x4 x5 x6 x7 x8 x9 x10 x11 x12 x13 x14 x15 x16
x17 x18 x19 x20 x21
    x22 x23 x24 x25 x26 x27 xxx
  /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.
```

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
x1	38	1	5	3.89	1.025
x2	38	1	5	3.42	1.050
x3	38	1	5	3.34	1.212
x4	38	1	5	3.58	1.052
x5	38	1	5	3.53	1.134
x6	38	1	5	3.42	.985
x7	38	1	5	3.18	1.081
x8	38	1	5	3.47	1.044
x9	38	1	5	3.50	1.127
x10	38	1	5	3.61	.981
x11	38	1	5	3.21	1.001
x12	38	1	5	3.39	1.143
x13	38	1	5	3.47	.957
x14	38	1	5	3.79	1.032
x15	38	1	5	3.55	.945
x16	38	1	5	3.63	.924
x17	38	1	5	3.42	1.024
x18	38	1	5	3.45	1.085
x19	38	1	5	3.58	1.075
x20	38	1	5	3.55	.935
x21	38	1	5	3.53	.957
x22	38	1	5	3.55	.886
x23	38	1	5	3.53	.915
x24	38	1	5	3.39	1.062
x25	38	1	5	3.68	.943
x26	38	1	5	3.66	.865
x27	38	1	5	3.42	1.060
xxxx	38	1.11	5.00	3.5097	.65899
Valid N (listwise)	38				

الملحق رقم 07: نتائج تحليل فقرات المحور الثاني

مدى تطبيق ركيزة إدارة المخاطر في المؤسسة محل الدراسة

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=ya1 ya2 ya3 ya4 ya5 Y01
  /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX
```

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
ya1	38	1	5	3.24	1.051
ya2	38	1	5	3.32	1.141
ya3	38	1	5	3.00	1.115
ya4	38	1	5	3.26	.921
ya5	38	1	5	2.84	1.103
Y01	38	1.40	5.00	3.1316	.83863
Valid N (listwise)	38				

مدى تطبيق ركيزة الرقابة في المؤسسة محل الدراسة

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=yb6 yb7 yb8 yb9 yb10 yb11 yb12 yb13 yb14 yb15 yb16 yb17
yb18 yb19 yb20 Y02
  /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.
```

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
yb6	38	1	5	3.13	.991
yb7	38	1	5	3.29	.802
yb8	38	1	5	2.92	1.075
yb9	38	1	5	3.08	.969
yb10	38	1	5	3.00	.986
yb11	38	1	5	3.08	.997
yb12	38	1	5	3.13	1.119
yb13	38	1	5	2.97	1.052
yb14	38	1	5	3.08	1.124
yb15	38	1	5	3.08	1.024
yb16	38	1	5	3.11	1.158
yb17	38	1	5	3.21	1.044
yb18	37	1	5	3.16	1.068
yb19	38	1	5	3.11	1.203
yb20	38	1	5	3.11	1.060
Y02	38	1.00	4.87	3.0970	.72873
Valid N (listwise)	37				

مدى تطبيق ركيزة الإفصاح في المؤسسة محل الدراسة

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=yc21 yc22 yc23 yc24 yc25 yc26 Y03
  /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.
```

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
yc21	38	1	5	2.95	1.064
yc22	38	1	5	2.76	1.101
yc23	38	1	5	3.00	1.185
yc24	38	1	5	2.89	1.008
yc25	38	1	5	2.82	1.062
yc26	38	1	5	2.79	.963
Y03	38	1.00	4.83	2.8684	.89389
Valid N (listwise)	38				

مدى تطبيق مبادئ حوكمة في المؤسسة محل الدراسة

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=yd27 yd28 yd29 yd30 yd31 yd32 yd33 yd34 yd35 yd36 yd37
Y04
  /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.
```

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
yd27	38	1	5	2.76	1.195
yd28	38	1	5	2.95	1.161
yd29	38	1	5	2.84	1.151
yd30	38	1	5	3.42	1.081
yd31	38	1	5	3.50	1.059
yd32	38	1	5	3.29	.956
yd33	38	1	5	3.26	1.057
yd34	38	1	5	3.11	1.060
yd35	38	1	5	3.24	1.149
yd36	38	1	5	3.24	.943
yd37	38	1	5	3.18	1.227
Y04	38	1.00	4.55	3.1627	.71462
Valid N (listwise)	38				

الملحق رقم 08: نتائج اختبار فرضيات الدراسة

T-Test

نتائج الفرضية الفرعية الأولى

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
xxxxxxxxxxxxxxx	38	3.5097	1.12132	.18190

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
xxxxxxxxxxxxxxx	2.802	37	.008	.50975	.1412	.8783

```
T-TEST
  /TESTVAL=3
  /MISSING=ANALYSIS
  /VARIABLES=yyyy
  /CRITERIA=CI(.95).
```

نتائج الفرضية الفرعية الثانية

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
yyyy	38	3.0839	.66014	.10709

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
yyyy	.784	37	.438	.08393	-.1331-	.3009

الملحق رقم 09: نتائج مخرجات تحليل الانحدار البسيط

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
		B	Std. Error	Beta	t	Sig.
1	(Constant)	1.655	.273		6.069	.000
	xxxxxxxxxxxxxx	.384	.074	.654	5.185	.000

a. Dependent Variable: xxx