مجلة البحوث الاقتصادية والمالية
ISSN: 2352- 9822 / E-ISSN: 2588-1574
المجلد:09 العدد: 02/ ديسمبر-2022
ص 802 - 824

OEB Univ. Publish. Co.

التدقيق الداخلي ودوره في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية –دراسة استطلاعية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الناشطة في ولاية المسيلة–

The role of internal audit in establishing principles of governance in economic institutions - an exploratory study of a sample active economic institutions in M'sila

د. محمودي مليك [1] [*]

[1] جامعة محمد بوضياف المسيلة (الجزائر)، *malik.mahmoudi@univ-msila.dz*

تاريخ الاستلام: 2022/09/30 تاريخ قبول النشر: 2022/11/24 تاريخ النشر: 2022/12/31

الملخص: أصبحت وظيفة التدقيق الداخلي وظيفة لا يمكن الاستغناء عنها إذ ينبغي أن يرتقي دور التدقيق الداخلي في المؤسسات إلى توجيه العمليات نحو النجاح من خلال فحص وتقويم النشاطات المالية والإدارية والتشغيلية، وتوفير المعلومات لأصحاب المصالح والإدارة في الوقت المناسب، بالإضافة إلى تفعيل دور التدقيق الداخلي في الإطلاع على إستراتيجية المتبناة من قبل المؤسسة ومنحه إمكانية تدقيق تنفيذها ومدى تحقق الأهداف المرجوة منها، وكذلك تحديد المخاطر التي تواجه المؤسسة ومتابعة كيفية علاجها

لذا فقد جاءت هذه الدراسة للإجابة على السؤال التالي:

"هل يساهم التدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية في الجزائر؟"

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، حوكمة المؤسسات، القوائم المالية.

تصنيف **JEL** : M41, M42, M48.

Abstract: The internal audit function has become an indispensable function as the audit role should be upgraded And to provide information to stakeholders and management in a timely manner, in addition to activating the role of internal auditing in the view of the strategy adopted by the institution and grant the possibility of auditing the implementation and the achievement of the desired objectives, As well as identify the risks facing the institution and follow-up how to treat them

So this study came to answer the following question: Does internal auditing contribute to the establishment of governance principles in economic institutions in Algeria?

Keywords: Internal Audit, Corporate Governance.
Jel Classification Codes: M41, M42, M48.

[*] **المؤلف المرسل:** محمودي مليك

1. مقدمة

في ظل التحولات الاقتصادية والاجتماعية التي اجتاحت العالم، خاصة في دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا، بالإضافة إلى الأزمات و الانهيارات والفضائح التي حدثت في شركات أمريكية عملاقة مثل شركة أنرون للطاقة، والتي تبعها إنهيار شركة آرثر أندرسون التي تمثل أكبر شركة تدقيق في العالم، هذا كله ساهم في ظهور بعض المصطلحات والمفاهيم المرتبطة بضبط الأداء المالي والممارسات الإدارية من خلال توفر العديد من الإجراءات التي تضمن الشفافية في العمل، مما يعزز ثقة المساهمين وتشجيعهم على الاستثمار ومن بين المصطلحات التي لاقت اهتمام كبير من قبل الباحثين وخبراء الاقتصاد مصطلحي التدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات.

ولقد أصبحت وظيفة التدقيق الداخلي وظيفة لا يمكن الاستغناء عنها إذ ينبغي أن يرتقي دور التدقيق الداخلي في المؤسسات إلى توجيه العمليات نحو النجاح من خلال فحص وتقويم النشاطات المالية والإدارية والتشغيلية، وتوفير المعلومات لأصحاب المصالح والإدارة في الوقت المناسب، بالإضافة إلى تفعيل دور التدقيق الداخلي في الاطلاع على إستراتيجية المتبناة من قبل المؤسسة ومنحه إمكانية تدقيق تنفيذها ومدى تحقق الأهداف المرجوة منها، وكذلك تحديد المخاطر التي تواجه المؤسسة ومتابعة كيفية علاجها مما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

هل يساهم التدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية في الجزائر؟

وكإجابة على السؤال الرئيسي تم وضع الفرضية الرئيسية التالية:

يساهم التدقيق الداخلي في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية في الجزائر

وللإلمام أكثر بموضوع الورقة البحثية تم تقسيمها إلى ثلاث محاور:

- الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات؛
- الإطار النظري مساهمة التدقيق الداخليّ في تطبيق الحوكمة؛
- دراسة تطبيقية المؤسسات الإقتصادية الناشطة في ولاية المسيلة.

2. الإطار المفاهيمي للحوكمة

1.2. تعريف الحوكمة والهدف منها

يعد مصطلح الحوكمة هو الترجمة المختصرة التي راجت للمصطلح CORPORATE GOVERNANCE، أما الترجمة العلمية لهذا المصطلح، والتي اتفق عليها، فهي: " أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة ".

وقد تعددت التعريفات المقدمة لهذا المصطلح، بحيث يدل كل مصطلح عن وجهة النظر التي يتبناها مقدم هذا التعريف.

فتعرف مؤسسة التمويل الدولية IFC الحوكمة بأنها: " **هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها** ". (Alamgir, 2007, p. 10)

كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD بأنها: " **مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين** ". (Freeland, 2007, p. 45)

وهناك من يعرفها بأنها: " **مجموع "قواعد اللعبة" التي تستخدم لإدارة الشركة من الداخل، ولقيام مجلس الإدارة بالإشراف عليها لحماية المصالح والحقوق المالية للمساهمين** " (العمري، 2021، صفحة 70). وبمعنى أخر، فإن الحوكمة تعني النظام، أي وجود نظم تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء، كما تشمل مقومات تقوية المؤسسة على المدى البعيد وتحديد المسئول والمسئولية.

وقد ظهرت الحاجة إلى الحوكمة في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية، خاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في عقد التسعينات من القرن العشرين، وكذلك ما شهده الاقتصاد الأمريكي مؤخرا من انهيارات مالية ومحاسبية خلال عام 2002. وتزايدت أهمية الحوكمة نتيجة لاتجاه كثير من دول العالم إلى التحول إلى النظم الاقتصادية الرأسمالية التي يعتمد فيها بدرجة كبيرة على الشركات الخاصة لتحقيق معدلات مرتفعة ومتواصلة من النمو الاقتصادي. وقد أدى اتساع حجم تلك المشروعات إلى انفصال الملكية عن الإدارة، وشرعت تلك المشروعات في البحث عن مصادر للتمويل أقل تكلفة من المصادر المصرفية، فاتجهت إلى أسواق المال. وساعد على ذلك ما شهده العالم من تحرير للأسواق المالية، فتزايدت انتقالات رؤوس الأموال عبر الحدود بشكل غير مسبوق، ودفع

اتساع حجم الشركات وانفصال الملكية عن الإدارة إلى ضعف آليات الرقابة على تصرفات المديرين، وإلى وقوع كثير من الشركات في أزمات مالية. ومن أبرزها دول جنوب شرق آسيا في أواخر التسعينات، ثم توالت بعد ذلك الأزمات، ولعل من أبرزها أزمة شركتي أنرون وورلد كوم في الولايات المتحدة في عام 2001. وقد دفع ذلك العالم للاهتمام بالحوكمة (شادي و بوطالبي ، 2022، صفحة 284).

وعلى ذلك، تهدف قواعد وضوابط الحوكمة إلى تحقيق الشفافية والعدالة، ومنح حق مساءلة إدارة الشركة، وبالتالي تحقيق الحماية للمساهمين وحملة الوثائق جميعا، مع مراعاة مصالح العمل والعمال، والحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة، بما يؤدى إلى تنمية الاستثمار وتشجيع تدفقه، وتنمية المدخرات، وتعظيم الربحية، وإتاحة فرص عمل جديدة. كما أن هذه القواعد تؤكد على أهمية الالتزام بأحكام القانون، والعمل على ضمان مراجعة الأداء المالي، ووجود هياكل إدارية تمكن من محاسبة الإدارة أمام المساهمين، مع تكوين لجنة مراجعة من غير أعضاء مجلس الإدارة التنفيذية تكون لها مهام واختصاصات وصلاحيات عديدة لتحقيق رقابة مستقلة على التنفيذ.

2.2. محددات الحوكمة

هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات من عدمه يتوقف على مدى توافر ومستوى جودة مجموعتين من المحددات: المحددات الخارجية وتلك الداخلية، ونعرض فيما يلي لهاتين المجموعتين من المحددات بشيء من التفصيل كما يلي:

1.2.2. المحددات الخارجية

وتشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، والذي يشمل على سبيل المثال: القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي (مثل قوانين سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس)، وكفاءة القطاع المالي (البنوك وسوق المال) في توفير التمويل اللازم للمشروعات، ودرجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج، وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية (هيئة سوق المال والبورصة) في إحكام الرقابة على الشركات، وذلك فضلا عن بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة (ومنها على سبيل المثال الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق، مثل المراجعين والمحاسبين والمحامين والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية وغيرها)، بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والمراجعة والتصنيف

الائتماني والاستشارات المالية والاستثمارية. وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة، والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص. (fawezy, April 2003, pp. 3-4)

2.2.2. المحددات الداخلية

وتشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، والتي يؤدى توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة. (fawezy, April 2003, p. 4)

وتؤدى الحوكمة في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي، وتعميق دور سوق المال، وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار، والحفاظ على حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين. ومن ناحية أخرى، تشجع الحوكمة على نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية، وتساعد المشروعات في الحصول على التمويل وتوليد الأرباح، وأخيرا خلق فرص عمل.

3.2. معايير الحوكمة

نظرا للاهتمام المتزايد بمفهوم الحوكمة، فقد حرصت عديد من المؤسسات على دراسة هذا المفهوم وتحليله ووضع معايير محددة لتطبيقه. ومن هذه المؤسسات: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وبنك التسويات الدولية BIS ممثلا في لجنة بازل، ومؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي.

وفي الواقع، نجد أنه كما اختلفت التعريفات المعطاة لمفهوم الحوكمة، فقد اختلفت كذلك المعايير التي تحكم عملية الحوكمة، وذلك من منظور وجهة النظر التي حكمت كل جهة تضع مفهوما لهذه المعايير، وذلك على النحو التالي:

1.3.2. معايير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

يتم تطبيق الحوكمة وفق خمسة معايير توصلت إليها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في عام 1999، علما بأنها قد أصدرت تعديلا لها في عام 2004. وتتمثل في: (شاكر ، 2005، صفحة 06)

- **ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات:** يجب أن يتضمن إطار حوكمة الشركات كلا من تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها، كما يجب أن يكون متناسقا مع أحكام القانون، وأن يصيغ بوضوح تقسيم المسئوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة.
- **حفظ حقوق جميع المساهمين:** وتشمل نقل ملكية الأسهم، واختيار مجلس الإدارة، والحصول على عائد في الأرباح، ومراجعة القوائم المالية، وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة.
- **المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين:** وتعنى المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية، والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية، وكذلك حمايتهم من أي عمليات استحواذ أو دمج مشكوك فيها، أو من الاتجار في المعلومات الداخلية، وكذلك حقهم في الاطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.
- **دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركة:** وتشمل احترام حقوقهم القانونية، والتعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق، وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة، وحصولهم على المعلومات المطلوبة. ويقصد بأصحاب المصالح البنوك والعاملين وحملة السندات والموردين والعملاء.
- **الإفصاح والشفافية:** وتتناول الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور مراقب الحسابات، والإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم، والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين. ويتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب ودون تأخير.
- **مسئوليات مجلس الإدارة:** وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية، وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية، ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية.

2.3.2. معايير لجنة بازل للرقابة المصرفية العالمية (Basel Committee)

وضعت لجنة بازل في العام 1999 إرشادات خاصة بالحوكمة في المؤسسات المصرفية والمالية، وهي تركز على النقاط التالية (شاكر ، 2005، صفحة 12):

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

- ❖ إستراتيجية للشركة معدة جيدا، والتي بموجبها يمكن قياس نجاحها الكلي ومساهمة الأفراد في ذلك؛
- ❖ التوزيع السليم للمسئوليات ومراكز اتخاذ القرار متضمنا تسلسلا وظيفيا للموافقات المطلوبة من الأفراد للمجلس؛
- ❖ وضع آلية للتعاون الفعال بين مجلس الإدارة ومدققي الحسابات والإدارة العليا؛
- ❖ توافر نظام ضبط داخلي قوي يتضمن مهام التدقيق الداخلي والخارجي وإدارة مستقلة للمخاطر عن خطوط العمل مع مراعاة تناسب السلطات مع المسئوليات (Checks & Balances)؛
- ❖ 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 إلى الخارج.

3.3.2. معايير مؤسسة التمويل الدولية

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

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

3. مساهمة التدقيق الداخليّ في تطبيق الحوكمة

يرى معهد المدققين الداخليّين IIA أنّ الحوكمة الجيّدة تتوقّف على المعلومات المتولّدة عن الأطراف الأربعة التي تشكّل نظام الحوكمة وهي: (مجلس الإدارة – الإدارة التنفيذيّة– المدققون الداخليّون– المدققون الخارجيّون) (كنوشة و سايح، 2022، صفحة 418)

وأنّ هذه العناصر الأربعة تشكّل الفهم الداخليّ لأنشطة المنشأة مع التقييم الخارجيّ المستقل (nstitute of Internal Auditors, 2002, p. 4). ومن ثم فإنّ إدارة التدقيق الداخليّ من الأطراف الرئيسيّة المعنيّة بتطبيق مفهوم الحوكمة ،كما أكّدت مبادئ وقواعد حوكمة الشركات على ضرورة تطوير وظيفة التدقيق الداخليّ، وتفعيل دوره في إطار آليّات الحوكمة، مع التركيز على علاقته بلجنة التدقيق والمدقق الخارجي (الحيزان ، 2008، صفحة 299) .

وقد دعا الاتّحاد الأوروبي لمعهد المدققين الداخليّين عام /1999/إلى المشاركة في المناقشات حول دور التدقيق الداخليّ في آليّات حوكمة الشركات، وقرّر بأن يضع في مسار عمله العلاقة بين التدقيق الداخليّ وحوكمة الشركات.

فلفهم دور التدقيق الداخليّ في حوكمة الشركات لابدّ لنا من البحث في نقطتين أساسيتين، وهما:

- المتطلّبات الأساسيّة من التدقيق الداخليّ في عمليّة الحوكمة.
- العلاقة بين التدقيق الداخليّ وباقي أطراف الحوكمة.

1.3. المتطلّبات الأساسيّة من التدقيق الداخليّ في عمليّة الحوكمة:

أكّدت معايير التدقيق الداخليّ الصادرة عن معهد المدققين الداخليّين الأمريكيّ على ضرورة أن يسهم نشاط التدقيق الداخليّ في تحسين إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة حيث يشير المعيار /2130/ إلى أنّه ينبغي أن يسهم نشاط التدقيق الداخليّ في عمليّات الحوكمة بواسطة تقييم وتحسين عمليّة الحوكمة من خلال الآتي (Glem, 2004, p. 115):

- التحقّق من وضع القيم والأهداف وتوصيلها؛
- مراقبة عمليّة إنجاز الأهداف؛
- التحقّق من المساءلة؛
- التحقّق من الحفاظ على القيم في المنشأة.

وتعتبر بيئة النشاط الحاليّة وظيفة التدقيق الداخليّ وظيفة مساعدة للإدارة التنفيذيّة ولجنة التدقيق والإدارة العليا والمدقق الخارجيّ وأصحاب المصالح الآخرين إذا تمّ تجهيزها (بالموارد والأفراد) فإنّها ستقوم بدور هام ورئيسي في تعزيز وتفعيل الحوكمة، وبالرغم من أنّ مجلس الإدارة هو المسؤول عن عمليّة الحوكمة بالمنشأة إلّا أنّه يعتمد على أطراف أخرى كالإدارة التنفيذيّة والمدراء والمدققين للمساعدة في القيام بمسؤوليّاته في الحوكمة، ومن ثم تعتبر التدقيق

الداخليّ أحد الأطراف التي تساعد الإدارة العليا في عمليّة الحوكمة فهي مصدر هام للأطراف الأخرى المشتركة في عمليّة الحوكمة (وهي لجنة التدقيق– الإدارة العليا– المدقق الخارجيّ) في متابعة وتعزيز عمليّة الحوكمة بالمنشأة (Gramling & Maletta, 2004, p. 240).

يرى معهد المراجعين الداخليّين IIA بأنّ المتطلّبات الأساسيّة من وظيفة المراجعة الداخليّة في عمليّة الحوكمة تتمثّل فيمايلي:

1.1.3. متطلّبات للإدارة العليا

كخدمات تأكيد بشأن نظم الرقابة وخدمات استشاريّة بشأن التعامل مع المخاطر، وتتمثل متطلّبات الإدارة من التدقيق الداخليّ في:

- ❖ تقييم مستقلّ لنظام الرقابة الداخليّة؛
- ❖ المساعدة في إعداد التقارير عن الرقابة الداخليّة؛
- ❖ تقييم كفاءة العمليّات؛
- ❖ تحليل المخاطر؛
- ❖ تأكيدات متعلّقة بالمخاطر؛
- ❖ إجراء التقييم الذاتيّ لكلٍّ من نظم الرقابة والمخاطر.

2.1.3. متطلّبات للجنة التدقيق

كخدمات تأكيد بشأن نظم الرقابة والمخاطر، وتتمثل متطلّبات لجنة التدقيق من التدقيق الداخليّ في:

- ❖ تأكيدات فيما يتعلّق بنظام الرقابة الداخليّة، بما في ذلك تقييم مستقل لذلك النظام بالمنشأة ككل؛
- ❖ تقييم مستقلّ عن الممارسات والعمليّات المحاسبيّة الموجودة بالتقارير الماليّة.
- ❖ تحليل المخاطر بالتركيز على التقارير الماليّة والرقابة المحاسبيّة الداخليّة؛
- ❖ القيام ببعض عمليّات الفحص الخاص.

3.1.3. متطلّبات للإدارة التنفيذيّة: كخدمات استشاريّة بشأن التعامل مع المخاطر.

كما أنّه للتدقيق الداخليّ دورٌ هامٌ في تقييم مدى التزام الإدارة التنفيذيّة بمبادئ الحوكمة وذلك من خلال إعطاء الثقة للمعلومات التي يحصل عليها مجلس الإدارة ولجنة التدقيق عن الحوكمة، فعلى المدقق الداخليّ التركيز على تنفيذ هذه المبادئ أو المواثيق وليس على الاعتراف بالالتزام

بها، ومن ثم على المدققين الداخليّين توسيع أفقهم والاطّلاع المستمرّ على التغيّرات المتسارعة في القوانين والتشريعات والإرشادات وفهم ليس ماذا تعني الكلمة.

2.3. العلاقة بين التدقيق الداخليّ وباقي أطراف الحوكمة

يدعم كل طرف من أطراف حوكمة الشركات الأربع (المدققين الداخليّين، المدققين الخارجيّين، لجنة التدقيق ومجلس الإدارة) غيره من الأطراف في علاقة تكامليّة متبادلة، فتلزم معايير التدقيق الدوليّة المدققين الخارجيّين بضرورة الاتّصال بأطراف الحوكمة للعميل موضوع التدقيق، وذلك في الأمور التي تستدعي انتباههم عند أداء مهام التدقيق، كما أنّ إصدارات معهد المدققين الداخليّين توصي المدققين الداخليّين بمناقشة البنود الهامّة مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، ومن ثم فإنّ أطراف الحوكمة يحصلون على المعلومات اللازمة لأداء مهامهم في حوكمة الشركات من مجموعتين من المدققين (عيسى، 2008، الصفحات 19-20).

ووفقاً للإحصائيّات الحديثة فإنّ أكثر من نصف المنشآت الكبيرة التي أفلست منذ عام /1996/ والبالغ عددها /673/ منشأة، لم يقدّم المدقق الخارجيّ في تقريره أيّ تحذيرات باحتمال فشل تلك الشركات، بل على العكس من ذلك أصدر بشأنها تقريراً نظيفاً، وتشير هذه الاحصائيّات إلى أنّه كلّما كبر حجم المنشأة وازدادت درجة تعقيد نشاطها، كلّما كان من الصعب على المدققين الخارجيّين، الإدارة، واللجان تكوين صورة دقيقة للمخاطر التي تتعرّض لها المنشأة وإجراءات الرقابة عليها وتطبيق الحوكمة عليها، وهنا يأتي دور التدقيق الداخليّ ليقوم بمهامه من خلال علاقات تفاعليّة بينها وبين باقي أطراف الحوكمة،على النحو الآتي:

1.2.3. العلاقة بين التدقيق الداخليّ والمدقق الخارجي

تأتي أهميّة العلاقة بين التدقيق الداخليّ والمدقق الخارجيّ بالنسبة لحوكمة الشركات من خلال اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخليّ في تدقيق القوائم الماليّة وبمعنى آخر قرار الاعتماد Reliance Decision، ويتأثّر مدى الاعتماد على عمل التدقيق الداخليّ بنزاهة الإدارة، فكلّما زادت نزاهة الإدارة كلّما زاد اعتماد المدقق الخارجيّ على عمل إدارة التدقيق الداخلي.

ويعتمد المدققون الخارجيّون على عمل التدقيق الداخليّ في كل من اختبار الرقابة الداخليّة والاختبارات التفصيليّة، بالإضافة إلى اعتمادهم عليها عند التخطيط للتدقيق الخارجي.

ويجب أن يعلم المدقق الخارجيّ وأن يكون له اتّصال بتقارير التدقيق الداخليّ ذات العلاقة وأن يتمّ إعلامه بأيّ أمور مهمّة تصل إلى علم المدقق الداخليّ والتي قد تؤثّر على عمل المدقق الخارجيّ، وبالمثل يقوم المدقق الخارجيّ عادةً بإخطار المدقق الداخليّ بأيّ أمور مهمّة قد يكون لها أثر على التدقيق الداخليّ (العايب و عمارة ، 2021، صفحة 28).

ومن الجدير بالذكر أنّ عمل التدقيق الداخليّ والذي يعتمد عليه المدقق الخارجيّ يتمّ أداؤه بصفة مستقلّة عن التدقيق الخارجيّ وليس بغرض تقديم مساعدة مباشرة لها.

وفي الواقع يُستثمر هذا التعاون بين المدقق الداخليّ والمدقق الخارجيّ في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات وزيادة فعاليتها في عدّة نواحي أهمّها مايلي: (درويش ، 2008، صفحة 103)

- يستطيع المدقق الخارجيّ الاعتماد على المدقق الداخليّ في معرفة ما إذا كان نظام الرقابة الداخليّة ينفّذ بطريقة مرضية للحفاظ على دقّة وشفافيّة البيانات المسجّلة بالدفاتر وينعكس على عدالة الإفصاح؛
- يتوفّر للمدقق الخارجيّ المعلومات الكافية عن توزيع المهام والمسؤوليّات بين أفراد المنشأة؛
- يساعد المدقق الداخليّ المدقق الخارجيّ في نهاية السنة الماليّة في الحصول على مصادقات من العملاء بأرصدة حساباتهم وفي تحضير كشوف ومرفقات بعض بنود الميزانيّة؛
- يمكن للمدقق الخارجيّ الاعتماد على أوراق العمل والتقارير التي يقدّمها المدققون الداخليّون من خلال قيامهم بأنشطة التدقيق؛
- الاعتماد على المدقق الداخليّ بالنسبة لفحص عمليّات الفروع وعمليّات الجرد التي تتمّ فيها في حالة المنشآت ذات الفروع المنشرة جغرافيّاً؛
- اعتماد المدقق الخارجيّ على الداخليّ يقلّل من التفاصيل ويركّز على الأمور الجوهريّة؛
- اعتماد المدقق الخارجيّ على المدقق الداخليّ في مجال اكتشاف التلاعب نظراً لتواجده الدائم في المنشأة واحتكاكه بكافّة المستويات الإداريّة؛
- يجب أن يلتقي المدققون الداخليّون والمدققون الخارجيّون دوريّاً من أجل مناقشة الاهتمامات المشتركة والانتفاع من مهاراتهم المتكاملة وحصول كل منهم على فهم لنطاق عمل الآخر.

2.2.3. العلاقة بين التدقيق الداخليّ ولجنة التدقيق

لجنة التدقيق هي إحدى اللجان الرئيسيّة لمجلس الإدارة والمتكوّنة من الأعضاء غير التنفيذيّين بالمجلس، وينبغي النظر إلى تكوين لجان التدقيق على أنّه تطوير لعمليّة التدقيق في معناها الواسع، فهذه اللجان يمكن أن تدعم موضوعيّة ومصداقيّة إعداد التقارير الماليّة، كما يمكن أن تساعد المدراء التنفيذيّين في الوفاء بمسؤوليّاتهم، وتدعم وتقوّي دور المدراء غير التنفيذيّين، وتدعم استقلالية المدققين وتحسّن من أعمال التدقيق، وتحسّن الاتّصال بين المدراء والمدققين والإدارة، بالإضافة إلى ذلك تساعد في إيجاد نوع من الرقابة من قبل المساهمين على الإدارة، ويمكن اعتبارها أداة مفيدة ومعاونة لمجلس الإدارة في مراقبة أداء المنشأة وتسيير نشاطها (السيد و طه، 2002، صفحة 197).

وقد وضع معهد المدققين الداخليّين مادة في موقعه على الانترنيت عن التدقيق الداخليّ ولجنة التدقيق بأنّهما يعملان معاً نحو أهداف مشتركة كمايلي (طارق، 2007، صفحة 171):

"إنّ مهام ومسؤوليّات وأهداف لجنة التدقيق والتدقيق الداخليّ هما توأمان بوسائل عديدة، وبالتأكيد فإنّه مع زيادة حجم مسؤوليّة المنشأة فإنّ أهميّة لجان التدقيق والتدقيق والعلاقة بينهما سوف تزيد أيضاً، فلجنة التدقيق لها مسؤوليّات رئيسيّة في التأكّد من أنّ الآليّات داخل المنشأة تؤدّي وظيفتها بصفة مستمرّة وبوضوح، وإحدى هذه الآليّات القويّة والمتناغمة هي علاقة التعاون مع التدقيق الداخليّ، ومعهد المدققين الداخليّين في نشرته عن وضع لجان التدقيق قد خطا خطوة نحو رفع مستوى نوع العلاقة بما يساعد لجان التدقيق والتدقيق الداخليّ على العمل معاً نحو تحقيق الأهداف المشتركة".

حيث تتحمّل إدارة التدقيق الداخليّ التزامات مباشرة تجاه لجنة التدقيق، ونعرض فيمايلي أهم مجالات خدمات التدقيق الداخليّ للجنة التدقيق (السيد و طه، 2002، الصفحات 212-214):

- **التقارير الماليّة والإفصاح المحاسبيّ:** من المعروف أنّ مجلس الإدارة هو الذي يتحمّل المسؤوليّة الأولى عن إعداد التقارير الماليّة وما تتضمّنه من مبادئ محاسبيّة، ويتّجه مجلس الإدارة إلى تشكيل لجنة التدقيق لمساعدته في الوفاء بهذه المسؤوليّة وذلك لتأمين خبرة معيّنة في القضايا الفنيّة المرتبطة بهذه التقارير، ورغم أنّ لجنة التدقيق تتلقى مساعدات هامّة من المدقق الخارجيّ بهذا الخصوص، إلّا أنّه يتعيّن عليها البحث عن آليّات أخرى

مساعدة، وأحد هذه الآليّات هي التدقيق الداخليّ، ومن ثم فإنّ هناك هدف ومصلحة مشتركة بين المدققين الداخليّين ولجنة التدقيق فيما يتعلّق بالإفصاح المحاسبيّ والتقارير الماليّة.

- **مدى ملائمة الرقابة الماليّة المحاسبيّة:** تتحمل لجنة التدقيق مسؤوليّة خاصة في مجال ملائمة الرقابة الداخليّة المحاسبيّة في المنشأة، فيتعيّن عليها البحث عن مساعدة أطراف متعدّدة كالتدقيق الداخليّ والإدارة الماليّة والتدقيق الخارجيّ، ويعتبر التدقيق الداخليّ في موقع متميّز لمساعدة لجنة التدقيق لارتباط عملها بمدى ملائمة وفعاليّة النظام الكلّي للرقابة الداخليّةً.
- **رقابة الانحرافات والمخالفات الماليّة:** تشير إحدى الدراسات المسحيّة إلى أنّ90% من المدققين الداخليّين يعتمدون بمسؤولياتهم عن التقرير عن الانحرافات والمخالفات إلى لجنة التدقيق، وتظهر فعاليّة لجان التدقيق في مراقبة تصحيحات العيوب والأخطاء التي ترد في تقارير المدقيقين الداخليّين (Kalbers, 1999, p. 38):
- **أنشطة التدقيق:** ينبغي أن يكون المدقق الداخليّ قادراً على الوفاء باحتياجات لجنة التدقيق من غير تلك التي تحصل عليها من المدقق الخارجيّ، ويجب أن يقدّم المدقق الداخليّ خدماته كجزء متكامل لبرنامج التدقيق الكلّي الذي يتمّ تنظيمه بواسطة لجنة التدقيق كما ينبغي على لجنة التدقيق أن تحدّد ما إذا كانت أنشطة التدقيق تنفّذ وفقاً لمعايير التدقيق.
- حيث تكون لجنة التدقيق مسؤولة بصفة عامّة عن استعراض نظام وبرامج التدقيق الداخليّ ولدى استكمال عمليّات التدقيق الداخليّ تقوم لجنة التدقيق باستعراض أيّ نتائج مع المدقق الداخليّ كما يجب أن تستعرض أيّة توصيات أو إجراءات قامت بها إدارة المنشأة.

3.2.3. العلاقة بين التدقيق الداخليّ ومجلس الإدارة

أصبحت الإدارة تعتمد على التدقيق الداخليّ في تحسين عمليّة الحوكمة أكثر من أيّ وقت مضى، وذلك لما للمدققين الداخليّين من دور محوريّ في التحقق، الاستشارة، وإدارة المخاطر، وقد أشارت المعايير الدولية للممارسة المهنيّة للتدقيق الداخليّ إلى أنّه يمكن للمدققين الداخليّين تقديم العون للإدارة ومجلس الإدارة في الوفاء بمسؤولياتهم في حوكمة الشركات، وذلك على النحو الآتي (Whitley, 2005, p. 21):

- ❖ مساعدة مجلس الإدارة في التقييم الذاتي للحوكمة؛
- ❖ تقديم أفكار أفضل لتنفيذ إجراءات الرقابة الداخليّة وعمليّة إدارة المخاطر للجنة التدقيق؛
- ❖ البحث عن فرص أفضل لتحقيق الالتزام بغرض تخفيض التكلفة على المدى الطويل؛
- ❖ فحص قواعد وآداب السلوك الأخلاقي بالمنشأة للتحقّق من مدى كفايتها لتحقيق الهدف منها ومن أنّها بُلّغت للعاملين؛
- ❖ تنفيذ التدقيق السنويّ بالعناية اللازمة وإعداد تقرير بالنتائج يُرفع إلى لجنة التدقيق؛
- ❖ مراعاة الإفصاح والشفافيّة عند إعداد وتنفيذ خطّة التدقيق السنويّة؛

وتحتاج إدارة التدقيق الداخليّ لدعم من مجلس الإدارة والإدارة العليا لكي تستطيع القيام بذلك، فهذا الدعم ضروري لعدة أسباب (كزار، 2005، صفحة 113):

- ❖ خلق الجو المناسب للعمل معاً لتحقيق الأهداف الكليّة للمنشأة ككل؛
- ❖ تكوين وحدة قويّة للتدقيق الداخليّ تجعل العاملين لديها راضين عن أنفسهم وعن الأعمال والخدمات التي يقدّمونها وهذا ما يؤدّي لزيادة فعاليّة وكفاءة هذه الخدمات؛
- ❖ إنّ سلوك العاملين تجاه التدقيق الداخليّ ومن يقوم بها يصبح تعاونيّاً وإيجابيّاً عندما يدركون أنّ وحدة التدقيق الداخليّ تحظى باهتمام الإدارة العليا.

ويتولّى مجلس الإدارة في هذا الشأن:

- ❖ التأكّد من وجود ذراع فعّال للتدقيق الداخليّ يرتبط مباشرة بالمسؤول التنفيذيّ الأوّل ويرفع إليه تقاريره، ولديه في نفس الوقت حقّ الاتّصال في جميع الأوقات برئيس لجنة التدقيق.
- ❖ وضع سياسة لشغل وظائف التدقيق الداخليّ.
- ❖ المحافظة بشكلٍ كافٍ على استقلاليّة وكفاءة موظّفي التدقيق الداخليّ.
- ❖ تلقّي تقارير من المدققين الداخليّين والإدارة التنفيذيّة ولجنة التدقيق بشأن مخالفة القوانين والقواعد واللوائح الإشرافيّة، وضمان قيام الإدارة باتّخاذ الإجراءات اللازمة.
- ❖ تقدير مدى الحاجة إلى التدقيق الداخليّ والنظر فيما إذا كانت هناك عوامل وثيقة الصلة بأنشطة المنشأة تتطلّب الحاجة إلى التدقيق الداخليّ.

لذا يجب على مجلس الإدارة إدراك أهميّة عمليّة التدقيق والعمل على نشر الوعي بهذه الأهميّة لدى كافة العاملين في المنشأة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لدعم استقلاليّة ومكانة المدققين.

4. دراسة إستطلاعية حول المؤسسات الإقتصادية الناشطة في ولاية المسيلة

قمنا بدراسة إستطلاعية على مستوى مؤسستين اقتصاديتين جزائريتين (مؤسسة مطاحن الحضنة، مؤسسة الأنسجة صناعية والتقنية)، حيث سنتناول في هذا الجزء من الدراسة التعريف بمجتمع وعينة الدراسة المختارة والأدوات البحثية المستخدمة في جمع البيانات.

1.4. طريقة البحث وادوات الدراسة

سنتطرق في هذا الجزء من الدراسة الى التعرف على عينة وأدوات الدراسة.

1.1.4. مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مؤسستين اقتصاديتين (مؤسسة مطاحن الحضنة، مؤسسة الانسجة صناعية والتقنية) بولاية المسيلة، وبناء على ذلك فان المجتمع المستهدف لهذه الدراسة يتكون من عدد من المدققين والموظفين وقد بلغ عددهم 50 فرد، والجدول التالي يوضح عدد استمارات الموزعة والمسترجعة ونسبتها المئوية

الجدول رقم (01): عدد الاستمارات المزعة والمسترجعة

البيان	التكرار	النسبة
عدد الاستمارات **الموزعة**	50	% 100
عدد الاستمارات الغير مسترجعة	6	%12
الاستمارات الصالحة للاستعمال	44	%88

المصدر: من اعداد الباحث.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (01) ما يلي: تم توزيع 50 استمارة استبيان وتم استرجاع 44 استمارة بنسبة 88%، في حين بلغ عدد الاستمارات غير المسترجعة 6 استمارات بنسبة 12% من عدد الاستمارات الموزعة.

2.1.4. أداة الدراسة (استبيان)

لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة، قد تم جمع البيانات الأولية من خلال استبيان كأداة رئيسية للبحث، حيث شمل على عدد من العبارات، تضمنت استمارة الاستبيان 22 سؤال، وقد اعتمد الباحث في أداة الدراسة على طريقة الإجابة الخماسية أي سلم ليكارت الخماسي، وقد تم تقسيم الاستبيان كما يلي:

- بيانات عامة: تضمنت المعلومات الوظيفية.
- المحور الأول: يضم 8 أسئلة والذي يهتم بواقع التدقيق الداخلي في المؤسسة.
- المحور الثاني: يضم 7 أسئلة والذي يهتم بمبادئ حوكمة الشركات.

- المحور الثالث: يضم 7 أسئلة يحتوي على علاقة التدقيق الداخلي بحوكمة الشركات وكل الأسئلة كانت لها أجوبة محددة من أجل تسهيل المعالجة الإحصائية، وقد تم الاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي لتحديد آراء العينة المدروسة حول المحاور التي تناولها الاستبيان.

الجدول رقم (02): يوضح طريقة الإجابة على أسئلة الاستبيان (سلم ليكارت الخماسي)

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

لتحديد طول كل بعد من أبعاد مقياس ليكارت الخماسي – الحدود الدنيا والعليا – المستخدم في محاور الدراسة تم حساب المدى(5-1=4) ثم تقسيمه على أبعاد المقاييس الخمسة للحصول على طول البعد أي (5/4=0.80) وبعد ذلك تم إضافة هذه القيمة الى أقل قيمة في المقياس وهي الواحد الصحيح، وذلك لتحديد الحد الأعلى للبعد الأول، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم(03): يوضح مقاييس الإجابة على فقرات الاستبيان

العدد	الأهمية النسبية	مجال الموافق=0.8	درجة الموافقة
1	ضعيف جدا	1-1.8	غير موافق بشدة
2	ضعيف	1.8-2.60	غير موافق
3	متوسط	2.61-3.40	محايد
4	كبير	3.41-4.20	موافق
5	كبير جدا	4.21-5	موافق بشدة

المصدر: من اعداد الباحث.

2.4. الأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة

سنتطرق من خلال هذا الجزء الى الأدوات الإحصائية المستخدمة في معالجة البيانات المجمعة من الاستبيان.

1.2.4. الأساليب الإحصائية المستخدمة

لمعالجة المعطيات تم الاعتماد على برنامج EXCEL لترجمة الجداول الى رسومات بيانية في دوائر نسبية لتسهيل عملية الملاحظة والتحليل، وتتمثل هذه الأساليب فيما يلي:

- تم تحليل البيانات ومعالجتها بواسطة برنامج SPSS.
- استخدام معامل الفا كرونباخ لقياس الثبات.

- ❖ قياس المتوسطات الحسابية لكل عبارة استبيان.
- ❖ قياس الانحراف المعياري لمعرفة مدى انحراف إجابات افراد عينة الدراسة.

2.2.4. اختبار ثبات أداة الدراسة

جدول رقم (04): معامل الفا-كرونباخ لمحاور الاستبيان

عنوان المحور	قيمة الفا كرونباخ
المحور الأول	**0.97**
المحور الثاني	**0.98**
المحور الثالث	**0.97**

المصدر: من اعداد الباحث الاعتماد على برنامج spss.

يتضح من الجدول رقم 04: الفا كرونباخ للثبات انحصرت بين (0.97) كأدنى قيمة، و(0.98) كأعلى قيمة، وهذا ما يؤكد تمتع الاستبيان بدرجة مرتفعة من الثبات وصلاحيته، مما يجعلنا على ثقة تامة بصحة استمارة الأسئلة وصلاحيتها لتحليل وتفسير نتائج الدراسة واختبار فرضيتها.

3.4. عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

سنتطرق في هذا الجزء لعرض النتائج المتوصل اليها باستخدام الأدوات الإحصائية والقياسية والبرامج المستعملة في معالجة البيانات، التي تم جمعها عن طريق الاستبيان.

1.3.4. عرض النتائج وتحليل المعلومات العامة

لقد تمت دراسة خصائص لأفراد العينة التالية: المؤهل العلمي، الموقع الوظيفي، الخبرة الوظيفية.

- ❖ **توزيع العينة حسب المؤهل العلمي**

الجدول رقم (05) التوزيع النسبي لعينة الدراسة حسب مستواهم العلمي

المؤهل العلمي	التكرارات	النسب المئوية
ليسانس	10	%22.7
ماستر	15	%34.1
دكتوراه	02	%4.6
شهادة أخرى	17	%38.6

المصدر: من اعداد الباحث الاعتماد على برنامج spss.

نلاحظ من خلال الجدول رقم 07 وبالنظر الى تكرارات أفراد عينة الدراسة البالغ حجمهم إجمالا 44فرد، أن عدد الافراد الذين ذوي المؤهل العلمي ليسانس قدر بـ 10 فرد بنسبة 23%، في حين نلاحظ ان عدد الافراد ذوي المؤهل ماستر قدر بـ 15 فرد بنسبة 34% والافراد الحاصلين على شهادة الدكتوراه قدر عددهم بفردين (02) ما نسبته 4% وأخيرا الحاصلين على شهادة أخرى قدر عددهم ب 17 فرد أي نسبة 39% وهم أعلى نسبة.

❖ **توزيع العينة حسب الموقع الوظيفي**

يبين الجدول أدناه التوزيع النسبي لعينة الدراسة حسب موقعهم الوظيفي.

الجدول رقم (06): يوضح توزيع افراد العينة حسب متغيرات الموقع الوظيفي

الموقع الوظيفي	التكرارات	النسبة المئوية
مدير	01	%2.3
مدقق داخلي	00	%00
رئيس قسم	12	%27.3
موظف	31	%70.4

المصدر: من اعداد الباحث الاعتماد على برنامج spss.

من خلال الجدول رقم 06 وبالنظر الى تكرارات افراد عينة الدراسة يتضح لنا توزيع النسب حسب الموقع الوظيفي لأفراد العينة حيث كانت النسبة الكبيرة للموظفين الذي بلغ عددهم 31 موظف بنسبة 71% تليها من يشغلون منصب رئيس قسم البالغ عددهم 12 بنسبة 27% وتأتي بعدها المدراء حيث كان مدير واحد بنسبة 2% الى انه انعدم وجود موظف المدقق الداخلي.

❖ **توزيع العينة حسب الخبرة الوظيفية**

يبين الجدول ادناه التوزيع النسبي لعينة الدراسة حسب خبراتهم الوظيفية.

الجدول رقم (07): يوضح توزيع افراد العينة حسب الخبرة الوظيفية

الخبرة الوظيفية	التكرارات	النسبة المئوية
اقل من 5 سنوات	11	%25
5-10 سنوات	10	%22.7
11-15 سنة	5	%11.4
أكثر من 15 سنة	18	%40.9

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج spss.

من خلال الجدول رقم 07 وبالنظر الى تكرارات افراد العينة، نلاحظ أن عدد الافراد الذين لديهم مدة خبرة اقل من 5 سنوات قدر بـ 11 فرد بنسبة 25%، في حين نلاحظ ان عدد الافراد الذين لديهم مدة خبرة تتراوح ما بين 5 الى 1خ سنوات قدر بـ 10 افراد بنسبة 23%، اما الافراد الذين تتراوح لديهم خبرة ما بين 11 الى 15 سنة فقد بلغ عددهم 5 افراد ما نسبته 11%، وأخيرا الافراد الذين تفوق لديهم خبرة أكثر من 15 سنة والمقدر عددهم 18 بنسبة 41% وهم الاعلى نسبة وهذا يدل على ان معظم افراد العينة يمتلك خبرة وظيفية جيدة.

2.3.4. عرض نتائج المحاور وتحليلها

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

❖ **نتائج آراء عين الدراسة حول المحور الأول**

الجدول رقم (08): يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات محور واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
01	تتميز وظيفة التدقيق الداخلي في الجزائر بالتنظيم الجيد الذي يضمن لها الاستقلالية والموضوعية.	3.82	0.92
02	يساهم التدقيق الداخلي في تحسين كفاءة وفعالية المؤسسة.	4.09	0.47
03	استقلالية التدقيق الداخلي تعمل على تحسين بيئة الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية.	4.09	0.6
04	يتميز المدقق الداخلي في الجزائر بالدراية التامة بالمعايير المهنية للتدقيق.	3.84	0.81
05	يمتلك المدقق الداخلي المعرفة والكفاءة اللازمتين للقيام بالأعمال والمسؤوليات الموكلة إليه بكفاءة وفاعلية.	4.09	0.8
06	يقوم المدقق الداخلي بالتدقيق في مختلف عمليات المؤسسة.	4.11	0.44
07	يتعاون المدقق الداخلي مع مسيري المؤسسة في إطار عملية التدقيق.	4	0.61
08	يكمن نجاح المؤسسة في مصداقية القوائم المالية التي يساهم المدقق الداخلي بإعدادها.	4	0.65
	المتوسط العام	4.01	0.66

المصدر: من اعداد الباحث الاعتماد على برنامج spss.

من الجدول رقم (08) يتضح لنا أن إجابات أفراد عينة الدراسة تميل نحو الجانب الإيجابي(موافق) وفق المقياس المعمول به، وذلك بمتوسط حسابي قدره4.01 وانحراف معياري يقدر بـ 0.66 لكامل فقرات محور واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة ومنه فهو يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة، (أنظر الجدول رقم 4).

❖ **نتائج اراء عين الدراسة حول المحور الثاني**

الجدول رقم (09): يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات محور مبادئ حوكمة الشركات

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
01	وجود آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة لضمان استمرارية المؤسسة.	3.98	0.59
02	تعمل إدارة المؤسسة على ضمان سياسة توافق سياسات الإفصاح وإجراءاته مع القواعد العامة لمبادئ حوكمة الشركات.	3.89	0.54
03	تعمل إدارة المؤسسة على تقديم معلومات جيدة وكافية للمساهمين على اجتماعات مجلس الإدارة.	3.98	0.63
04	تتولى إدارة المؤسسة ضمان الحماية الكاملة والكافية لحملة الأسهم.	3.75	0.81
05	يتم تزويد المساهمين بالمعلومات الكافية والدقيقة التي تضمن لهم حماية حقوقهم.	4	0.65
06	للمساهمين الحق في المشاركة في القرارات المتعلقة بالتغييرات الأساسية في المؤسسة	4.05	0.65
07	وجود أساس محكم وفعال يضمن ويساهم في تطبيق الجيد لحوكمة الشركات.	3.96	0.61
	المتوسط العام	4	3.94

المصدر: من اعداد الباحث الاعتماد على برنامج spss.

من الجدول رقم (09) يتضح لنا أن إجابات أفراد عينة الدراسة تميل نحو الجانب الإيجابي وفق المقياس المعمول به، وذلك بمتوسط حسابي قدره3.94وانحراف معياري يقدر بـ 0.64 لكامل فقرات محور واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة ومنه فهو يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة، (أنظر الجدول رقم 4) خاص بسلم ليكارت الخماسي.

❖ **نتائج اراء عين الدراسة حول المحور الثالث**

الجدول رقم (10): يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات محور علاقة التدقيق الداخلي بحوكمة الشركات

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
01	وجود نظام جيد للتدقيق الداخلي يساهم في تفعيل مبادئ الحوكمة.	3.93	0.76
02	القيام بالتدقيق الداخلي وفقا للمعايير المهنية للتدقيق يساهم في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.	4	0.43
03	تساهم كفاءة وجودة الخدمات التي يقدمها المدقق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.	3.91	0.6
04	تساهم استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات	3.89	0.62
05	يقدم المدقق الداخلي تقريرا دوريا لمجلس الإدارة حول مدى التزام المؤسسة بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات	4.05	0.61
06	استقلالية المدقق الداخلي تمنحه الحق في الاتصال مع كل الأطراف مما يسمح بتفعيل مبادئ حوكمة الشركات.	4.07	0.7
07	التفاعل بين المدقق الداخلي والأطراف الفعالة في المؤسسة يؤدي إلى تفعيل مبادئ الحوكمة.	4.05	0.78
	المتوسط العام	4	0.64

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج spss.

من الجدول رقم (10) يتضح لنا أن إجابات أفراد عينة الدراسة تميل نحو الجانب الإيجابي وفق المقياس المعمول به، وذلك بمتوسط حسابي قدر 4 وانحراف معياري يقدر بـ 0.64 لكامل فقرات محور واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة ومنه فهو يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة، (أنظر الجدول رقم 4).

5.الخاتمة

1.5. نتائج الدراسة: خلصت الدراسة للنتائج الآتية:

- بشكل عام يساهم التدقيق الداخليّ في تطبيق الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية؛
- لا يوجد اشراف كامل لإدارة التدقيق الداخلي على فعالية ممارسة الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية؛

- ❖ لا يضمن التدقيق الداخلي حماية كاملة لحقوق الأقلية من المساهمين من الممارسات الاستغلالية للمساهمين المسيطرين وكذلك بالنسبة للمشاركة الفعالة للمساهمين في القرارات الرئيسية في المؤسسات الإقتصادية.

2.5.الإقتراحات: بناءً على ما توصّل إليه هذا البحث من نتائج, تأتي التوصيات الآتية:

- ❖ ضرورة تفعيل الحوكمة كوظيفة جديدة للتدقيق الداخليّ في المؤسسات اللإقتصادية؛
- ❖ إصدار التشريعات المناسبة، لتمكين إدارة التدقيق الداخلي على ممارسة الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية؛
- ❖ حث الادارات العليا في البنوك العامة على دعم دوائر التدقيق الداخلي واعطائها الصلاحيات اللازمة لتحمّل مسؤولياتها وأن تكون تبعيتها للجان التدقيق لضمان استقلاليّتها لتحقيق اشراف مناسب على فعالية ممارسة الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية بما يضمن حماية كاملة لحقوق الأقلية من المساهمين وحق مراقبة عملية مشاركة المساهمين في اتخاذ القرارات الرئيسية او التصويت عليها كما يتطلبه دليل الحوكمة .

6. قائمة المراجع:

أسامة بن فهد الحيزان . (2008). تطوير أداء وظيفة التدقيق الداخليّ لتفعيل متطلبات الحوكمة، ، كليّة التجارة، جامعة القاهرة. مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين.

السقا أحمد السيد، و المدثر أبو الخير طه. (2002). مشاكل معاصرة في التدقيق. طنطا: كلية التجارة جامعة طنطا.

حمادة عبد العال طارق. (2007). حوكمة الشركات (شركات قطّاع عام وخاص ومصارف– المفاهيم– المبادئ– التجارب– المتطلّبات). مصر: الدار الجامعيّة.

سمير كامل محمد عيسى. (2008). العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخليّة في تحسين جودة حوكمة الشركات. مجلة كليّة التجارة للبحوث الاسكندريّة، 45(01).

شادي كزار. (2005). كفاءة وفعاليّة إدارة الرقابة الداخليّة (المراجعة الداخليّة) في سورية مع التطبيق العملي على بعض مؤسّسات التجارة الداخليّ. رسالة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة. جامعة دمشق، كلية الإقتصاد، سورية.

عبد الباسط مبروك شادي ، و معمر بوطالبي . (2022). أثر الحوكمة على الأداء االمالي في المؤسسات المصرفية دراسة حالة البنك الإسلامي للتنمية. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، 07(01)، 282–299.

عبد الوهاب كنوشة ، و الطيب سايح. (جوان, 2022). دور التدقيق الداخلي في السيطرة على الخطر الجبائي المتعلق بالرسم على القيمة المضافة دراسة حالة مؤسسة نفطال قسنطينة. مجلة البحوث الإقتصادية والمالية، 09(01)، 415-439.

علاء عبد الله العمري. (جوان, 2021). أثر خصائص الحوكمة المصرفية في تحسين الأداء المالي: تقنيات المنحاسبة الإدارية كمتغير معدل. مجلة البحوث الإقتصادية والمالية، 08(01)، 61-83.

فؤاد شاكر . (2005). الحكم الجيد في المصارف والمؤسسات المالية العربية حسب المعايير العالمية. الشراكة بين العمل المصرفي والاستثمار من أجل التنمية.

فوزية العايب ، و مريم عمارة . (ديسمبر , 2021). مدخل للحوكمة الفعالة منخلال الترابط بين التدقيق الداخلي والخارجي إستنادا إلى معيار التدقيق الجزائري NAA610-دراسة تحليلية-. مجلة البحوث في العلوم الملية والمحاسبية، 06(02)، 20-64.

مراد فيصل درويش . (2008). دور المراجعة الداخليّة في حوكمة الشركات في سورية. رسالة ماجستير في المحاسبة. جامعة دمشق، كليّة الاقتصاد والتجارة.

Alamgir, m. (2007). Corporate Governance: A Risk Perspective. Coorporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability and Development, a conference organized. Cairo: the Egyptian Banking Institute.

fawezy, s. (April 2003). Assessment of Corporate Governance in Egypt. Egypt: The Egyptian Center for Economic Studies.

Freeland, c. (2007). Basel Committee Guidance on Corporate Governance for Banks. Coorporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability and Development. Cairo: the Egyptian Banking Institute.

Glem, I. (2004). Internal Audit's Role in Governance, Risk and Control. CIA Review.

Gramling, A., & Maletta, M. (2004). The Role of Internal Audit Function in Corporate Governance. Journal of Accounting Literature, 23.

Kalbers, L. (1999). Audit Committees and Internal Auditors. Internal Auditor, 49.

nstitute of Internal Auditors, n. (2002). Internal Auditors: Integral to Good Corporate Governance.

Whitley, j. (2005). Internal Auditing's Role in Corporate Governance. The Internal Auditor, 62(5).