الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة –

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم التسيير

الموضـــــــــوع

دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات

"دراسة حالة: مجموعة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية"

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير

تخصص: محاسبة

إعداد الطالب:

عزيز لوجاني

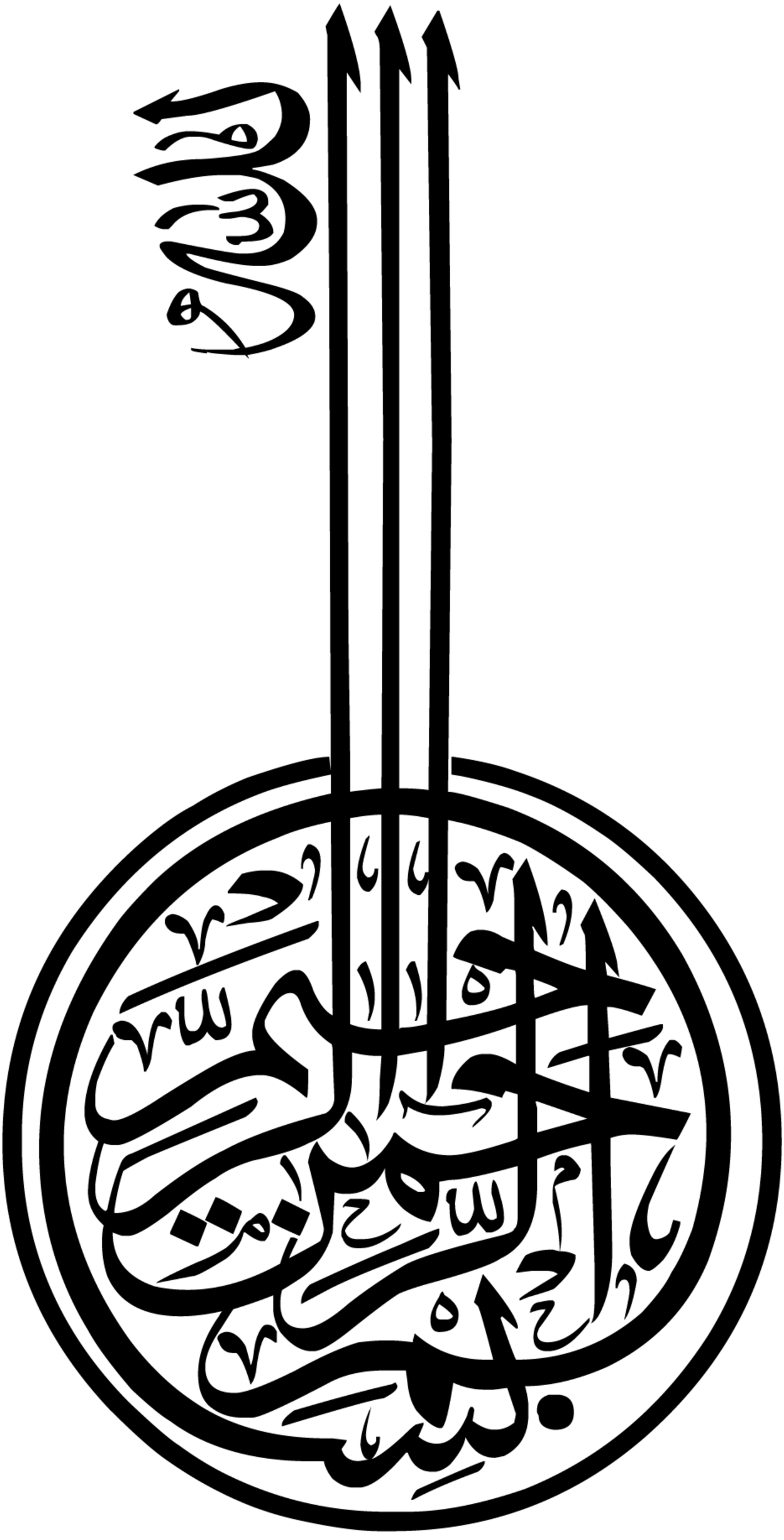
الأستاذة المشرفة:

أ.د/ مفيدة يحياوي

أعضاء لجنة المناقشة

د– جوامع إسماعين	أستاذ محاضر – أ–	جامعة بسكرة	رئيسا
أ. د– مفيدة يحياوي	أستاذة التعليم العالي	جامعة بسكرة	مشرفا ومقررا
د– حاج عامر	أستاذ محاضر – أ–	جامعة بسكرة	ممتحنا
أ.د– يحياوي نعيمة	أستاذة التعليم العالي	جامعة باتنة	ممتحنا
د– عريف عبد الرزاق	أستاذ محاضر –أ–	المركز الجامعي بريكة	ممتحنا
د– دمدوم زكرياء	أستاذ محاضر – أ–	جامعة الوادي	ممتحنا

السنة الجامعية: 2019 – 2020



شـــكـــر وتقـــديـــر

الحمدلله رب العالمين، نحمده حمدا كثيرا كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه، وعلى كل نعمة أنعمها علي وعلى والدي الكريمين.

الحمد والشكر لله وحده لاشريك له.

فحمدا وشكرا لله تعالى الذي أعانني وسدد خطاي وأنار لي طريق النجاح.

وعملا بالحديث النبوي الشريف " من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

حديث رواه (أحمد أبو داوود الترمذي)

أتقدم بوافر الشكر والتقدير الى الأستاذة الفاضلة الدكتورة **'يحياوي مفيدة'** على قبولها الإشراف على هذا العمل، وعلى كامل الدعم والمساندة والنصائح القيمة، وكافة التوجيهات وذلك طيلة إنجاز هذا العمل.

كما أتقدم بالشكر الجزيل الى أعضاء لجنة المناقشة الذين قبلوا إنجاز هذا العمل وإثرائه

كما أتقدم بالشكر الجزيل الى الأساتذة الأفاضل **"هوال عبدالنور"**، **"بوالريش مهني"**، **"حمريط محسن"**، على نصائحهم ومساعدتهم لي.

كما أتقدم بجزيل الشكر والتقدير والعرفان للأساتذة المحكمين، والذين كانوا دعما لي من خلال توجيهاتهم القيمة.

كما أتقدم بالشكر والتقدير للأستاذ **"بن رحمون سليم"** والطالب **"بن زطة إسماعيل"** على مساعدتهم في عملية توزيع إستمارات الإستبيان على مستوى ولايتي بسكرة وخنشلة.

وحتى لا أكون ناكرا للجميل، أتقدم بوافر الشكر والتقدير الى جميع موظفي المؤسسات الاقتصادية الذين استجابوا بقبول الإجابة على إستبيان الدراسة.

إهـــــــــــــــــــداء

بسم الله، اللهم لك الحمد ولك الشكر كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك،

والصلاة والسلام على نبينا محمد نبي الرحمة صلى الله عليه وسلم المبعوث رحمة للعالمين.

االلهم إهدنا لما تحب وترضى، اللهم هب لنا علما ينتفع به، وعملا يقربنا إليك، وهبنا صبرا وثباتا في الدين.

أهـــــــــــــــدي ثمرة هذا الجهد والعمل المتواضع الى من قال في شأنهما الله عز و جل:

"وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا".

والدي الحنون رحمة الله عليه.

والدتي الحنونة ومنبع العطاء، أطال الله في عمرها.

الى كل إخوتي وأخواتي.

الى زوجتي الكريمة " نادية ".

الى أبنائي " نور الإسلام ، عبد المعز ".

الى بناتي " لينة ، جنى "

الى كل أفراد عائلة غربي، الوالد رحمة الله عليه، حورية، جمال، عبدالحفيظ، فريد، عبدالرزاق، حسيبة، آمال، حياة، سارة.

الى كل من ساعدني ولو بكلمة طيبة في هذا العمل والجهد المتواضع، وأخص بالذكر جرمان عبدالسلام، سلطاني عصام، عماري مخلوف.

أهـــــــــــــــدي عملي هذا الى كل هؤلاء راجيا من الله تعالى أن يتقبل منا ثمرة هذا العمل والجهد المتواضع.

لوجاني عزيز

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات عن طريق تفعيل هذه الأخيرة، في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، حيث أصبحت اليوم حوكمة الشركات أولى إهتمامات هذه المؤسسات و خاصة المساهمين و كافة الأطراف الخارجية الأخرى و ذلك كحماية لأصول الشركة و حقوق ذوي الأقلية، و هذا بعدد سلسلة الفضائح و الهزات المالية العالمية التي عرفتها كبريات الشركات العالمية و إقتصاديات بعض البلدان.

وقد خلصت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي يسمح بإنتاج معلومات محاسبية و مالية ذات جودة مما يسمح بأن تكون بمثابة قاعدة بيانات لمتخذي القرار، كما يهدف التدقيق الداخلي إلى تفعيل حوكمة الشركات من خلال إرساء لمبادئ و قواعد حوكمة الشركات بفضل نظام الرقابة الداخلية و لجان التدقيق الداخلي و كذلك الإفصاح و الشفافية، و منه يعمل التدقيق الداخلي على حماية الشركة من كل الهزات و المخاطر المالية التي تؤثر بصفة سلبية على واقع المركز المالي لها، بالإضافة إلى أهمية الإستعانة بدور التدقيق الداخلي من خلال تحسين سمعة المؤسسة و منه زيادة القدرة التنافسية و العمل على جذب العديد من المساهمين و اكتساب حصص جديدة في السوق. و عليه يعد التدقيق الداخلي بمثابة المحرك الأساسي و صمّام الأمان للحوكمة الرشيدة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق، التدقيق الداخلي، حوكمة الشركات، جودة التدقيق

Abstract

The purpose of this study is highlighting the role played by internal audit in corporate governance in Algerian economic institutions, nowadays corporate governance has become the primary concerns of these institutions, especially shareholders and all other external parties to protect the company's assets and the rights of minorities after a series of scandals and global financial crisis that have recently affected themajor international companies and the economies of some countries.

.The study concluded that internal audit givesrise to a good accounting and financial information, which can be used as a database for decision makers, the internal audit also aims to activate corporate governance by laying down the principles and rules of corporate governance due to the internal control system and internal audit committees As well as disclosure and transparency, as a result the internal audit has a major role in protecting the company from all financial shocks and risks that can negatively affect the stance of its financial position, in addition the firm can rely on internal audit through reputation improvement that could lead to increased potential of competitiveness, stockholders attractiveness, and new market share gaining, therefore, internal audit can be considered as the primary driver and the safety measure for a good governance

Key words: audit, internal audit, corporate governance, audit quality.

فهرس

المحتويات

فهرس المحتويات

قائمة المحتويات	الصفحة
شكر وتقدير	–
إهـــــداء	–
فهرس المحتويات	**ا–ا**
قائمة الجداول	**ا–ا**
قائمة الأشكال	**ا**
قائمة الملاحق	**ا**
قائمة المختصرات	**ا–ا**
مقدمة	**أ– ض**
الفصل الأول: الاطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي	
تمهيد	02
المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق	03
المطلب الأول: مفهوم وأهمية وأهداف التدقيق	03
المطلب الثاني: التطور التاريخي للتدقيق	07
المطلب الثالث: فروض ومبادئ التدقيق	10
المطلب الرابع: معايير التدقيق	14
المطلب الخامس: تقسيمات التدقيق	18
المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي	21
المطلب الأول: نشأة وتطور التدقيق الداخلي	21
المطلب الثاني: تطور مفهوم التدقيق الداخلي والعوامل المساعدة على تطوره	27
المطلب الثالث: الفرق بين التدقيق الداخلي والخارجي	36
المطلب الرابع: مبادئ التدقيق الداخلي	41
المبحث الثالث: أساسيات حول التدقيق الداخلي	44
المطلب الأول: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي	44
المطلب الثاني: أنواع التدقيق الداخلي	48
المطلب الثالث: معايير التدقيق الداخلي	57
المطلب الرابع: خدمات التدقيق الداخلي	64
المبحث الرابع: أساسيات حول جودة التدقيق الداخلي	67
المطلب الأول: مفهوم و أهمية جودة التدقيق الداخلي	67

فهرس المحتويات

المطلب الثاني: خصائص و أهداف جودة التدقيق الداخلي	70
المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الداخلي	72
المطلب الرابع: قياس جودة التدقيق الداخلي	76
خلاصة الفصل	78
الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة الشركات	
تمهيد:	80
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات	81
المطلب الأول: التطور التاريخي لحوكمة الشركات ودوافع وعوامل الإنضمام لها	81
المطلب الثاني: ماهية حوكمة الشركات	86
المطلب الثالث: أهمية وأهداف حوكمة الشركات	91
المطلب الرابع: خصائص وأبعاد محددات الحوكمة	99
المبحث الثاني: الإطار المؤسسي لحوكمة الشركات	108
المطلب الأول: المنظمات الدولية وقواعد حوكمة الشركات	108
المطلب الثاني: الركائز الأساسية لحوكمة الشركات	117
المطلب الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	118
المطلب الرابع: نظام حوكمة الشركات ومتطلبات فعاليته	120
المبحث الثالث: تجارب بعض الدول في تطبيق حوكمة الشركات	123
المطلب الأول: تجربة الولايات المتحدة الأمريكية وإنجلترا	124
المطلب الثاني: تجربة فرنسا وألمانيا	129
المطلب الثالث: تجارب بعض الدول العربية في حوكمة الشركات	137
خلاصة الفصل	145
الفصل الثالث: إسهامات التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات	
تمهيد	147
المبحث الأول: نظام الرقابة الداخلية	148
المطلب الأول: مفهوم و خصائص و أهداف نظام الرقابة الداخلية	148
المطلب الثاني: مكونات و مقومات نظام الرقابة الداخلية	153
المطلب الثالث: أنواع الرقابة الداخلية	159
المطلب الرابع: أساليب تقويم نظام الرقابة الداخلية	160
المبحث الثاني: دور لجان التدقيق في إرساء نظام حوكمة الشركات	161

المطلب الأول: التطور التاريخي للجان التدقيق الداخلي وأسباب نشأتها	161
المطلب الثاني: تعريف وخصائص لجان التدقيق	165
المطلب الثالث: أهمية وأهداف لجان التدقيق	168
المطلب الرابع: القواعد والإجراءات المنظمة لعمل لجان التدقيق	172
المطلب الخامس: إسهامات لجنة التدقيق في دعم حوكمة الشركات	174
المبحث الثالث: دور الإفصاح في التقارير المالية في دعم حوكمة الشركات	179
المطلب الأول: الإطار النظري للإفصاح المحاسبي	179
المطلب الثاني: مقومات الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه	184
المطلب الثالث: أنواع وأساليب الإفصاح المحاسبي	188
المطلب الرابع: أثر تطبيق الإفصاح على حوكمة الشركات	191
خلاصة الفصل	194
الفصل الرابع: دراسة أثر التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات في مجموعة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية	
تمهيد	196
المبحث الأول: إجراءات الدراسة التطبيقية والوسائل المستخدمة	197
المطلب الأول: تحديد مجتمع الدراسة	197
المطلب الثاني: تقديم آداة الدراسة	198
المطلب الثالث: إختبار الثبات لفقرات الإستبيان	201
المبحث الثاني: التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة لمحاور الاستبيان	204
المطلب الأول: قياس الصدق للإتساق الداخلي لمحاور الإستبيان	204
المطلب الثاني: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة	211
المطلب الثالث: تحليل إتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة	216
المبحث الثالث: تحليل وإختبار الفرضيات	230
المطلب الأول: إختبار التوزيع الطبيعي المتغير المستقل – التدقيق الداخلي	230
المطلب الثاني: إختبار التوزيع الطبيعي المتغير التابع – حوكمة الشركات	233
المطلب الثالث: اختبار الفرضية الفرعية الأولى	234
المطلب الرابع: إختبار الفرضية الفرعية الثانية	238
المطلب الخامس: إختبار الفرضية الفرعية الثالثة	242
المطلب السادس: إختبار الفرضية الرئيسية	246

خلاصة الفصل	251
خاتمة	253
قائمة المراجع	258
الملاحق	282

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
جدول رقم (1-1)	التطور التاريخي لأهداف التدقيق	06
جدول رقم (1-2)	تطور مراحل مفهوم التدقيق الداخلي	31
جدول رقم (1-3)	خصائص التدقيق الداخلي	33
جدول رقم (1-4)	الفروق الموجودة بين أنواع التدقيق الخارجي	38
جدول رقم (1-5)	التفرقة بين التدقيق الداخلي والخارجي	40
جدول رقم (1-6)	معايير التدقيق الداخلي الدولية	63
جدول رقم (4-1)	عدد الإستمارات الموزعة والمسترجعة القابلة للتحليل	198
جدول رقم (4-2)	درجات سلم ليكارت الخماسي	201
جدول رقم (4-3)	المتوسط الحسابي و الأهمية النسبية لدرجات سلم ليكارت الخماسي	201
جدول رقم (4-4)	إختبار ثبات فقرات الإستبيان بإستخدام معامل Alpha Crounbach	202
جدول رقم (4-5)	إختبار الثبات لفقرات الإستبيان بإستخدام معامل التجزئة النصفية Split Half	203
جدول رقم (4-6)	صدق الإتساق الداخلي لمحاور الإستبيان الكلي	205
جدول رقم (4-7)	صدق الإتساق الداخلي لعبارات بعد نظام الرقابة الداخلية	206
جدول رقم (4-8)	صدق الإتساق الداخلي لعبارات بعد لجان التدقيق الداخلي	207
جدول رقم (4-9)	صدق الإتساق الداخلي لعبارات البعد الثالث (الإفصاح والشفافية)	208
جدول رقم(4-10)	صدق الإتساق الداخلي لأبعاد المحور الأول	209
جدول (4-11)	صدق الإتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني (حوكمة الشركات)	210
جدول رقم (4-12)	تصنيف أفراد العينة تبعا للمؤهل العلمي	212
جدول رقم (4-13)	تصنيف أفراد عينة الدراسة تبعا للوظيفة	213
جدول رقم (4-14)	تصنيف أفراد عينة الدراسة تبعا لسنوات الخبرة المهنية	214
جدول رقم (4-15)	توزيع أفراد عينة الدراسة تبعا للهيئة المستخدمة	215
جدول رقم (4-16)	تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة لبعد نظام الرقابة الداخلية	217
جدول رقم (4-17)	تحليل إجابات أفراد العينة على بعد لجان التدقيق الداخلي	219
جدول رقم (4-18)	تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة على بعد الإفصاح والشفافية	222
جدول رقم (4-19)	تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة على المحور الثاني (حوكمة الشركات)	224

جدول رقم (4-20)	إختبار التوزيع الطبيعي Kolomogrov – Smirnov و Shapiro – Wilk لبعد نظام الرقابة الداخلية	230
جدول رقم (4-21)	إختبار التوزيع الطبيعي Kolomogrov – Smirnov و Shapiro – Wilk لبعد لجان التدقيق الداخلي	231
جدول رقم(4-22)	إختبار التوزيع الطبيعي Kolomogrov – Smirnov و Shapiro – Wilk لبعد الإفصاح والشفافية	232
جدول رقم (4-23)	إختبار التوزيع الطبيعي Kolomogrov – Smirnov و Shapiro – Wilk للمتغير التابع حوكمة الشركات	233
جدول رقم (4-24)	اختبار العلاقة الخطية بين نظام الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات	235
جدول رقم (4-25)	معامل الارتباط Pearson بين نظام الرقبة الداخلية وحوكمة الشركات	236
جدول رقم (4-26)	إختبار $ANOVA^2$ لتحليل التباين بين نظام الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات	236
جدول رقم (4-27)	معاملات نموذج الانحدار الخطي بين نظام الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات	237
جدول رقم (4-28)	معامل التحديد R-deux لنظام الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات	238
جدول رقم (4-29)	إختبار العلاقة الخطية بين لجان التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات	239
جدول رقم (4-30)	معامل الارتباط Pearson بين لجان التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات	239
جدول رقم (4-31)	إختبار $ANOVA^2$ لتحليل التباين بين لجان التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات	240
جدول رقم (4-32)	معاملات نموذج الانحدار الخطي البسيط بين لجان التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات	241
جدول رقم (4-33)	معامل التحديد R-deux للجان التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات	242
جدول رقم (4-34)	إختبار العلاقة الخطية بين الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات	243
جدول رقم (4-35)	معامل الارتباط Pearson بين الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات	243
جدول رقم (4-36)	إختبار ANOVA2 لتحليل التباين بين الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات	244
جدول رقم (4-37)	معاملات نموذج الانحدار الخطي بين الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات	245

قائمة الجداول

جدول رقم (4-38)	**معامل التحديد R-deux للإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات**	246
جدول رقم (4-39)	**إختبار العلاقة الخطية بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات**	247
جدول رقم (4-40)	**معامل الارتباط Pearson بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات**	248
جدول رقم (4-41)	**إختبار ANOVA2 لتحليل التباين بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات**	248
جدول رقم (4-42)	**معاملات نموذج الانحدار الخطي بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات**	249
جدول رقم (4-43)	**معامل التحديد R-deux للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات**	250

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
شكل رقم (1-1)	معايير التدقيق المتعارف عليها	18
شكل رقم (2-1)	أهمية حوكمة الشركات	95
شكل رقم (2-2)	أهداف حوكمة الشركات	98
شكل رقم (2-3)	خصائص نموذج الحوكمة	100
شكل رقم (2-4)	المحددات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات	107
شكل رقم (2-5)	معايير حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية	112
شكل رقم (2-6)	مبادئ الحوكمة المصرفية وفق لجنة بازل للرقابة المصرفية	115
شكل رقم (2-7)	معايير حوكمة الشركات الصادرة عن مؤسسة التمويل الدولية	116
شكل رقم (2-8)	ركائز حوكمة الشركات.	118
شكل رقم (2-9)	الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	119
شكل رقم (2-10)	نظام حوكمة الشركات	122
شكل رقم (2-11)	الهيكل القانوني للحوكمة في ألمانيا	137
شكل رقم (2-12)	المبادئ الاساسية للحكم الراشد في الجزائر	140
شكل رقم (3-1)	المقومات والركائز التي يبنى عليها نظام الرقابة الداخلية	156
شكل رقم (3-2)	إجراءات الرقابة الداخلية	158
شكل رقم (3-3)	الجهات المستفيدة من لجنة التدقيق	168
شكل رقم (4-1)	نسبة توزيع أفراد عينة الدراسة تبعا للمؤهل العلمي	212
شكل رقم (4-2)	نسبة توزيع أفراد عينة الدراسة تبعا للوظيفة	214
شكل رقم (4-3)	نسبة توزيع أفراد عينة الدراسة تبعا لسنوات الخبرة المهنية	215
شكل رقم (4-4)	نسبة توزيع أفراد عينة الدراسة تبعا للهيئة المستخدمة	216

قائمة الملاحق

قـــائمة المـــــلاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
الملحق رقم 1	قائمة المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة	**284**
الملحق رقم 2	استمارة الإستبيان	**285**
الملحق رقم 3	قائمة الأساتذة المحكمين	**295**

قائمة المختصرات

الاختصار	تفسير الاختصار باللغة الأجنبية (الإنجليزية أو الفرنسية)	تفسير الاختصار باللغة العربية
AAA	**A**merican **A**ccounting **A**ssociation	جمعية المحاسبة الأمريكية
CSTC	**C**entre **S**uperieur des **T**echniques **C**omptable	المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة
IIA	The **I**nstitute of **I**nternal **A**uditors	المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين
IFACI	**I**nstitut **F**rançais d'**A**udit et **C**ontrol **I**nterne	المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية
CIF	The **C**anadian **I**nstitute of **F**inancial	المعهد المالي الكندي
ICC	**I**nternational **C**hamber of **C**ommerce	غرفة التجارة الدولية
IFA	**I**nternational **F**ederation of Accountants	الفيدرالية الدولية للمحاسبين
SEC	**S**ecurities and **E**xchange **C**ommission	هيئة الأوراق المالية
GAO	U.S **G**overnement **A**ccountal **O**ffice	مكتب المحاسبة العام الأمريكي
OECD	**O**rganisation for **E**conomic **C**operation **D**evelopement	منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية
COSO	**C**ommittée **O**f **S**ponsoring **O**rganisation	لجنة حماية التنظيمات الإدارية
IFC	**I**nternational **F**inance **C**orporation	هيئة التمويل الدولية
CARE	**C**ercle d'**A**ction et de **R**éflexion Autour de L'**E**ntreprise	نادي الحركة والتفكير حول المؤسسة
APAB	L'**A**ssociation des **P**roducteurs **A**lgérienns des **B**oissons	الاتحاد الجزائري لمنتجي المشروبات
GCGF	**G**lobal **C**orporate **G**overnance **F**orum	المنتدى العالمي لحوكمة الشركات
SPSS	**S**tatistical **P**ackage for **S**ocial **S**ciences	برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية
AICPA	**A**merican **I**nstitute of **C**ertified **P**ublic **A**ccountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين
CICA	The **C**anadian **I**nstitute of **C**haratered **A**ccountant	المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين

قائمة المختصرات

IASB	**I**nternational **A**ccounting **S**tandards **B**oard	مجلس معايير المحاسبة الدولية
SERVQUAL	**S**ervice **Q**uality	جودة الخدمات
SERVPERF	**S**ervice **P**erformance	أداء الخدمة

مقدمة

مقـــــــــدمـة

يعد التدقيق الداخلي اليوم جزءا لايتجزأ من الهيكل التنظيمي لأغلبية المؤسسات الاقتصادية وكوظيفة مستقلة الى جانب الإدارة العليا في هيكلها التنظيمي، وذلك نظرا للدور الذي أصبحت تقوم به من خلال التأكيد على مصداقية وعدالة القوائم المالية، وعليه فهي أداة مساعدة على زيادة معدلات نموها المالي وكذلك مردوديتها المالية والاقتصادية خاصة.

وحتى تقوم هذه الوظيفة بدورها الريادي على أكمل وجه وزيادة موثوقية وعدالة ونزاهة مخرجات النظام المالي والمحاسبي لهذه الشركات فيجب توفير الإطار البشري لهذه المهمة متمثلا في مدققين داخليين ذوي درجة علمية عالية وتكوين وتأهيل مهني عالي إضافة الى خبرة مهنية كبيرة تساعد المدققين الداخليين من جمع كل الأحداث الدائرة في المؤسسة أو الوحدة الاقتصادية، قصد الوصول الى إبداء رأي فني محايد وبكل موضوعية ونزاهة على صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة، والتي تعتبر بمثابة قاعدة بيانات للمؤسسة والأطراف الأخرى ذوي العلاقة، ومنه تزايد ثقة المساهمين والإدارة العليا والأطراف الخارجية في تقارير المدقق الداخلي وحتى اعتباره كمستند أولي للمدقق الخارجي وبالتالي الحكم على جودة التدقيق الداخلي، ومنه فان الصفات العامة للمدقق الداخلي من نزاهة وموضوعية وعدالة تعتبر بمثابة المرآة العاكسة على تقارير المدقق الداخلي.

فلقد نالت مهنة التدقيق والتدقيق الداخلي بصفة خاصة الاهتمام والعناية الواسعة سواء على المستوى العالمي أو المحلي، حيث تم إصدار مجموعة من المعايير أو مايعرف بالدليل الاسترشادي لمهنة التدقيق من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين سميت بمعايير التدقيق الدولية، حيث يتم الاسترشاد بها في العديد من الدول وخاصة مهنيي مهنة التدقيق والأكاديميين.

ومنه أصبح التدقيق الداخلي بمثابة الأداة الرقابية الفعالة لاكتشاف الأخطاء وتحسين جودة التقارير المالية والحد من كافة أساليب الغش والاحتيال ومحل مطالب المساهمين وذوي المصلحة ومنه زيادة موثوقية القوائم المالية للأطراف الخارجية.

كما يعتبر التدقيق الداخلي اليوم إحدى الآليات الرقابية الهامة لتجسيد مبادئ حوكمة الشركات والوصول الى حوكمة رشيدة وفعالة، وذلك من خلال آليات التدقيق الداخلي ممثلة في نظام الرقابة الداخلية ولجان التدقيق الداخلي وكذلك الإفصاح والشفافية حيث تعمل هذه الآليات فيما بينها بطريقة متكاملة للتجسيد الفعلي لنظام حوكمة الشركات ومنه ضمان حقوق المساهمين وزيادة القيمة المالية لأسهم الشركة ورفع حصصها في السوق المالي.فالتغيرات الاقتصادية التي عرفتها اقتصاديات العديد من البلدان خلال نهاية القرن الماضي وبداية القرن الحالي من توسع لأنشطة العديد من المؤسسات وزيادة انفصال الملكية عن الإدارة وتزايد حرية الأسواق المالية وانتقالها كل ذلك دفع بالعديد من هذه المؤسسات بضرورة البحث عن آليات أو ميكانيزمات تضمن حسن الإدارة والرقابة الفعالة على هذه الأنشطة وحماية الملاك والمساهمين.

حيث كانت الانهيارات المالية والإفلاس للعديد من الشركات على غرار شركة إنرون وشركة الاتصالات العالمية سنتي 2001 و 2002 على التوالي، إضافة الى أزمة أسواق المال التي عرفتها دول جنوب شرق آسيا سنة 1997 والتلاعب في الكشوفات المالية أو مايعرف بالمحاسبة الإبداعية أو الفساد المحاسبي بداية لعزوف العديد من المساهمين والملاك على الاستثمار والمطالبة بحماية حقوقهم من هذه الممارسات الإبداعية وذلك بعد فقدان الثقة كذلك في أعمال التدقيق.

وهذا مادفع بالعديد من المنظمات والهيئات الاقتصادية العالمية على غرار منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بدءا من سنة 1999 ومؤسسة التمويل الدولية الى زيادة الاهتمام بموضوع الحوكمة عن طريق وضع مجموعة مبادئ تمثل القواعد المثلى للممارسة السلبية ولقواعد العمل النظيف، وبالتالي زيادة حدود الرقابة على الأداء العام للشركات، فالحوكمة الرشيدة تعتبر بمثابة أداة من اجل الوصول الى تحسين جودة القوائم المالية، وذلك من خلال جودة المعلومات المحاسبية متمثلة في الخصائص الرئيسية والثانوية والذي لن يتأتى إلا من خلال تفعيل دور التدقيق الداخلي متمثلا في آلياته الداخلية على غرار نظام الرقابة الداخلية، لجان التدقيق الداخلي وكذلك الإفصاح والشفافية.

I – إشكالية الدراسة:

من خلال الطرح السابق، يمكن إبراز الإشكالية الرئيسية والتي تهدف الى معالجتها، وهذا من خلال هذه الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي:

" **مادور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية** ".

II – أسئلة الدراسة:

في إطار الإجابة عن التساؤل الرئيسي تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل تساهم آلية نظام الرقابة الداخلية كآلية رقابية داخلية في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟
- هل تساهم آلية لجان التدقيق الداخلي كآلية من آليات التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟
- هل يساهم الإفصاح والشفافية كآلية من آليات التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟
- هل يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

III – فرضيات الدراسة:

للإجابة عن الإشكالية الرئيسية المطروحة والأسئلة الفرعية تم صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية:

Ho: لايوجد للتدقيق الداخلي أثر في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى الدلالة الإحصائية **α=0.05**؛

H_1: يوجد للتدقيق الداخلي أثر في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى الدلالة الإحصائية **α=0.05**؛

وتنقسم هذه الفرضية الرئيسية الى الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى:

H_{01}: لايوجد لنظام الرقابة الداخلية أثر في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى الدلالة الإحصائية **α=0.05**؛

H_{11}: يوجد لنظام الرقابة الداخلية أثر في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى الدلالة الإحصائية **α=0.05**؛

الفرضية الفرعية الثانية:

H_{02}: لايوجد للجان التدقيق الداخلي أثر في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى الدلالة الإحصائية **α=0.05**؛

H_{12}: يوجد للجان التدقيق الداخلي أثر في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى الدلالة الإحصائية **α=0.05**؛

الفرضية الفرعية الثالثة:

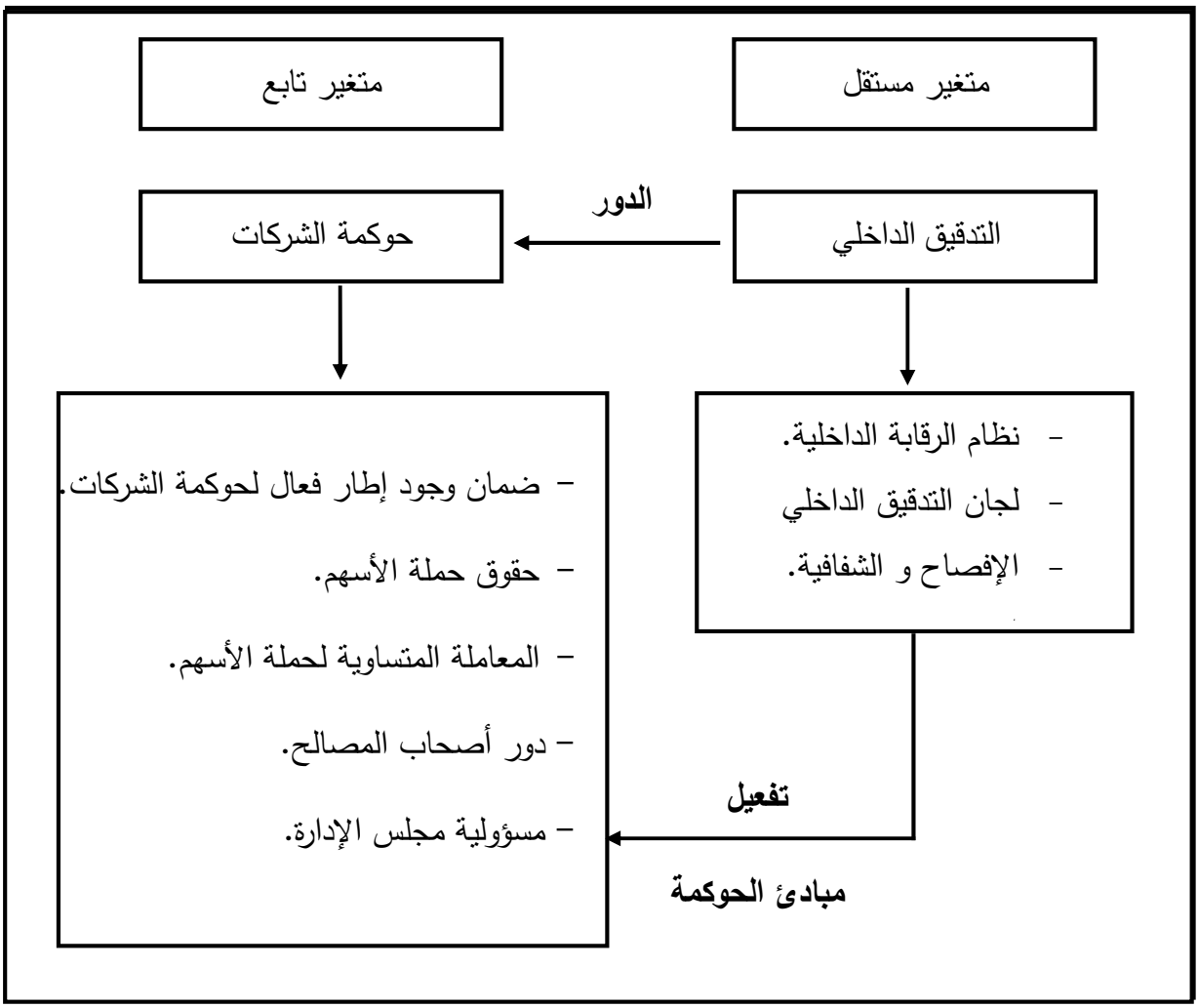
H_{03}: لايوجد للإفصاح والشفافية أثر في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى الدلالة الإحصائية **α=0.05**؛

H_{13}: يوجد للإفصاح والشفافية أثر في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى الدلالة الإحصائية **α=0.05**؛

IV – نموذج الدراسة:

لأجل معالجة الإشكالية المطروحة، تم صياغة نموذج تصوري مبسط، وذلك في شكل متغيرين أحدهما مستقل وهو التدقيق الداخلي وبأبعاده أو متغيراته الوسيطية الثلاثة، والآخر متغير تابع وهو حوكمة الشركات، وذلك وفق الشكل التالي:

الشكل رقم 01: نموذج الدراسة.



المصدر: من إعداد الباحث.

V – أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة الى إبراز الدور الريادي للتدقيق الداخلي في تفعيل وإرساء حوكمة الشركات بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، ومساهمة التدقيق الداخلي في تحسين جودة مخرجات النظام المالي

والمحاسبي، ومنه الوصول الى رقابة شاملة ممثلة في التحكم المؤسساتي مما يجعل هذه المؤسسات بمنأى عن الفساد المالي والإداري والتقليل من حدة المخاطر والهزات المالية وبالتالي الوصول الى حماية الأصول وممتلكات المؤسسة، وكذلك ازدياد الثقة في المعلومات المالية والمحاسبية لدى المساهمين والأطراف الخارجية الأخرى.

VI – أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في شقين، أهمية نظرية وأخرى تطبيقية.

أ– الأهمية النظرية:

– للدراسة أهمية بالغة في الجانب الأكاديمي للبحث وذلك إعتبار أن التدقيق الداخلي اليوم أصبح ضرورة ملحة لإضفاء المصداقية على عدالة القوائم المالية للمؤسسات من خلال إبداء رأي فني ومحايد، وزيادة الثقة في المعلومات المالية والمحاسبية للمؤسسات وكذلك زيادة ترشيد القرارات المالية والاستثمارية، وحفظ حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذوي العلاقة بالشركة؛

– إبراز أهمية الحوكمة وتطبيقاتها من خلال المبادئ التي جاءت بها مختلف المنظمات والهيئات المالية والاقتصادية لإرساء نظام الحوكمة الذي أصبح الشغل الشاغل لغالبية المؤسسات والحوكمات نظرا لدورها الرقابي في الحد من الممارسات غير القانونية أو مايعرف بالمحاسبة الإبداعية، وهذا مانلاحظه اليوم في زيادة مستويات الفساد المالي والإداري في العديد من المؤسسات والهيئات الحكومية.

ب– الأهمية التطبيقية: تكتسي هذه الدراسة أهمية لكل من:

– ممتهني مهنة التدقيق والمحاسبة لكل من خبراء ومحافظي الحسابات والمدققين وذلك من خلال التعرف على الطرق والمبادئ الجديدة في ميدان التدقيق خاصة التعديلات الحديثة فيما يخص معايير وإجراءات التدقيق؛

– الشركات الاقتصادية وذلك للأهمية البالغة للتدقيق الداخلي كآلية رقابية لأصول الشركة وأهميته في المحافظة على استقرارها المالي وحفظ حقوق المساهمين وكيفية الوصول الى التطبيق السليم لمبادئ وقواعد حوكمة الشركات؛

– كل المهتمين بالبحث في ميدان حوكمة الشركات والتدقيق والتدقيق الداخلي خاصة.

VII – منهج الدراسة:

قصد الإجابة عن أسئلة الدراسة، فلقد تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي من خلال الإلمام بعملية ضبط مختلف التعاريف والمفاهيم المتعلقة بالجانب النظري للدراسة، كما تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي عن طريق تصميم أداة متمثلة في استمارة استبيان، وهذا يفرض إجراء عملية اختبار الفرضيات، حيث تم الاستعانة ببرنامج "SPSSV.23"، وذلك لإجراء مختلف الاختبارات الإحصائية اللازمة لاختبار الفرضيات.

VIII – أدوات الدراسة:

تم الاعتماد على بعض الأدوات التي سمحت بعملية إعداد هذه الدراسة وذلك من خلال ما يلي:

- الاتصال المباشر مع بعض إطارات مؤسسات عينة الدراسة للاستفادة من بعض المعلومات حول واقع التدقيق والحوكمة بهذه المؤسسات، كما تم الاستعانة بخبرة بعض الأساتذة الجامعيين خاصة في ميدان الإحصاء والتحليل الإحصائي؛
- الاطلاع المكتبي على الكتب، المقالات، أطروحات الدكتوراه ذات العلاقة بموضوع الدراسة.

IX – حدود الدراسة:

- **الحدود الزمانية:** تم إجراء الدراسة التطبيقية خلال سنة 2019؛

- **الحدود المكانية:** تم اختيار مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تنشط على مستوى ولايات سكيكدة، عنابة، خنشلة، قسنطينة وبسكرة؛

- **الحدود الموضوعية:** تتطرق هذه الدراسة الى موضوع التدقيق الداخلي ودوره في حوكمة الشركات في دراسة لمجموعة مؤسسات اقتصادية.

X – دوافع اختيار البحث:

من بين الدوافع وراء اختيار موضوع الدراسة مايلي:

- أهمية الموضوع خاصة جانب حوكمة الشركات لإبراز أهمية استخدام الآليات الداخلية للتدقيق الداخلي لمعالجة مختلف حالات الغش والفساد المالي والإداري وكافة الممارسات الإبداعية في القوائم المالية، وإبراز أهمية التدقيق الداخلي لأغلبية المؤسسات الاقتصادية؛

– محاولة الاستفادة من التجارب العالمية في ميدان حوكمة الشركات وتكييف بعض التجارب الرائدة مع الواقع الاقتصادي الجزائري، والاستفادة من استخدام مختلف معايير التدقيق الدولية في بيئة الأعمال الجزائرية؛

– لإعتبار أن موضوع البحث يعد حديثا نسبيا واقترانه بشيوع حالات الفساد المالي والإداري في الواقع الاقتصادي الجزائري؛

– الرغبة الشخصية في البحث في موضوع التدقيق وحوكمة الشركات ومحاولة الاستفادة من الدراسات الخاصة به.

XI – الدراسات السابقة:

هناك العديد من الدراسات والبحث و العلمية والأكاديمية التي اهتمت بموضوع التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، حيث سنحاول تقديم عرض موجز لأهم الدراسات التي استطاع الباحث من الاطلاع عليها، وهذا من خلال أهم الدراسات ذات العلاقة بموضوع الدراسة للباحث والتي اهتمت ببعض أو كل جوانب موضوع الدراسة التالية:

– الدراسات التي تناولت التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية؛

– الدراسات التي تناولت حوكمة الشركات بالمؤسسات الاقتصادية؛

– الدراسات التي تناولت نظام الرقابة الداخلية؛

– الدراسات التي تناولت لجان التدقيق الداخلي؛

– الدراسات التي تناولت الإفصاح والشفافية.

أ– الدراسات العربية.

1– دراسة عوض بن سلامة الرحيلي (2008):

هدفت هذه الدراسة الى الاهتمام وإلقاء الضوء على مفهوم حوكمة الشركات، ودوافع الاهتمام بها في الدول المتقدمة والمنظمات العالمية مع تركيز الدراسة التطبيقية على دور لجان المراجعة كأحد أبرز الآليات الداخلية لحوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية وذلك كدراسة حالة، حيث توصلت هذه الدراسة الى النتائج التالية:

– رغم الاختلاف الموجود في مفهوم حوكمة الشركات، يوجد هناك إجماع مابين المنظمات والأكاديميين توجد دواعي وراء تبني هذا المفهوم وتطبيقه ميدانيا؛

– مسارعة العديد من الدول التي تبنت مفهوم حوكمة الشركات خاصة بعد الانهيارات التي حصلت في العديد من البلدان في شركاتها على غرار شركة إنرون وولدكوم في الولايات المتحدة الأمريكية؛

– أما فيما يخص بيئة الأعمال السعودية فهناك تحركا جاد في الاهتمام بحوكمة الشركات في كيفية تطبيقه رغم حداثة هذا المفهوم.

كما أوصت الدراسة في هذا الصدد بما يلي:

– ضرورة العمل على إنشاء مركز وطني تحت تسمية "المركز الوطني لحوكمة الشركات"؛

– الإسراع في مراجعة الأنظمة واللوائح خاصة المتعلقة بتنظيم الشركات والبنوك؛

– التأكيد على ضرورة الاهتمام بالتعاون والتنسيق مابين الدول خاصة ذات العلاقة بالبيئة السعودية، مثل هيئة المحاسبين القانونيين وهيئة سوق المال والهيئة العامة للاستثمار؛

– ضرورة إيجاد آلية واضحة ومحددة للإشراف ومتابعة تنفيذ الضوابط الجديدة؛

– أهمية التعاون بين لجنة المراجعة بالشركات المساهمة وكل من المراجع الداخلي والخارجي؛

– ضرورة إدخال مفهوم حوكمة الشركات في خطط المناهج والدراسات بالجامعات السعودية.

2– دراسة سامح محمد رضا رياض أحمد (2011):

هدفت هذه الدراسة الى إبراز دور لجان المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية في مصر، وذلك في دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المدرجة في بورصة مصر، وقد توصلت هذه الدراسة الى وجود أثر ايجابي لاستقلالية أعضاء لجنة المراجعة وحجمها والخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية، وقد توصلت هذه الدراسة الى النتائج التالية:

– تعمل حوكمة الشركات على تحقيق العديد من المزايا عند تطبيقها منها تحقيق المساءلة وزيادة الرقابة المحاسبية وتحقيق الإفصاح والشفافية والحد من الآثار السلبية لعملية إدارة الأرباح؛

– تعتبر لجان المراجعة أحد الركائز الأساسية لحوكمة الشركات؛

– أهمية التعاون بين لجنة المراجعة في الشركات المساهمة والمراجع الداخلي والمراجع الخارجي؛

- وجود لجان المراجعة في الشركات المساهمة المصرية سوف يؤدي الى تحسين جودة التقارير المالية؛

- عدد مرات اجتماع لجان المراجعة لاتأثير له على رأي مراجع الحسابات الخارجي.

3- دراسة أحمد مهدي هادي العنزي (2014):

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على أثر حوكمة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي وذلك من خلال التعرف على مفهوم حوكمة الشركات، وأهميتها وأهدافها وركائزها الداخلية والخارجية وذلك في دراسة تطبيقية على عينة من المصارف العراقية عددها 10 مصارف وذلك خلال السنوات من 2007 الى 2011، وقد توصلت هذه الدراسة الى النتائج التالية:

- لاوجود لنص قانوني أو تشريع قانوني صريح يؤكد على ضرورة تطبيق حوكمة الشركات وآلياتها في العراق؛

- الاهتمام الكبير من المؤسسات الدولية والإقليمية بإصدار العديد من الأسس والقواعد لضمان سير المؤسسات المالية مع البحث على تعزيز ممارسة حوكمة الشركات؛

- ان التطبيق الجيد لحوكمة الشركات يؤدي الى التقليل من المشاكل الحاصلة بسبب الفجوة بين حملة الأسهم والمديرين التنفيذيين وذلك بسبب الممارسات السلبية؛

- يساعد تطبيق حوكمة الشركات في العراق على تطوير الاقتصاد وذلك للحاجة الماسة الى جلب الاستثمارات خاصة بعد سنة 2003؛

- مجلس الإدارة هو الركيزة الأساسية لآليات حوكمة الشركات.

4- دراسة جنة آدم إسحاق حران (2014):

هدفت هذه الدراسة الى بيان دور نظام الرقابة الداخلية وأثره في حوكمة الشركات وذلك في عينة من الشركات المساهمة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية، من خلل إبراز دور نظام الرقابة الداخلية في تجسيد مبادئ حوكمة الشركات، وقد توصلت الدراسة الى النتائج التالية:

- يساهم نظام الرقابة الداخلية الكفء في تفعيل الإفصاح والشفافية بهدف الوصول الى الطريقة السليمة لتحديد عرض القوائم المالية؛

- يساهم نظام الرقابة الداخلية في تفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة لدعم القابلية للمحاسبة وتشجيع الاستخدام الأمثل للموارد؛

- يعمل نظام الرقابة الداخلية على تفعيل المعاملة المتساوية بين حملة الأسهم؛

- يساهم نظام الرقابة الداخلية في تفعيل دور لجان المراجعة وتوفير المصداقية في البيانات المالية؛

- يساهم نظام الرقابة الداخلية الكفء في حماية الشركة من كل إعسار مالي والمحافظة على حقوق أصحاب المصالح.

5- دراسة يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد بورة (2014-2015):

هدفت هذه الدراسة الى تحليل واقع مهنة التدقيق ومعوقات التطبيق الأمثل لها وذلك في دراسة مقارنة بين الجزائر وموريتانيا، حيث توصلت الدراسة الى أن مهنة التدقيق في البلدين مازالت تحتاج الى المزيد من التطور لأجل الرفع من آدائها ومواكبة التطورات الحاصلة في ميدان التدقيق، إضافة الى ان القوانين والتشريعات التي تنظم مهنة التدقيق في البلدين لاتستجيب لمتطلبات المهنة، وقد خلصت الدراسة الى تقديم العديد من الاقتراحات التالية:

- تفعيل مختلف القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة التدقيق لأجل الوصول الى تنظيم شامل لعملية التدقيق؛

- ضرورة اهتمام كل المؤسسات بإدارة التدقيق الداخلي؛

- توعية المدققين بقواعد وآداب وسلوك الأداء المهني؛

- وضع معايير التدقيق ومراجعتها.

6- دراسة خليدة عابي (2015-2016):

هدفت هذه الدراسة الى بيان الأثر وراء اعتماد آليات حوكمة الشركات في تحقيق الدعم وجودة خدمات المراجعة الخارجية في دراسة لحالة الجزائر، وهذا من خلال استقرار آراء ووجهة نظر المراجعين الخارجيين وكافة الأطراف المستفيدة من خدمات المدقق الخارجي، وقد خلصت هذه الدراسة الى النتائج التالية:

- هناك ارتباط قوي بين التطبيق السليم لحوكمة الشركات وجودة المراجعة وذلك من خلال التكامل بين آليات حوكمة الشركات؛

- وجود اختلاف في درجة الموافقة على دور آليات الحوكمة ودورها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية، وذلك لاعتماد المدقق الخارجي على الجانب الرقابي أكبر من الجانب الإشرافي؛

– عدم وجود اتفاق الأطراف المتفاعلة ضمن حوكمة الشركة على دور المراجعة الداخلية وأهدافها؛

– ان عدم الاتفاق بين المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة هو دليل على وجود فجوة حول دور مهام وآليات حوكمة الشركات في دعم جودة خدمات المراجعة الخارجية.

7- دراسة تريش حسينة (2016-2017):

هدفت هذه الدراسة الى إبراز دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية وذلك في دراسة تطبيقية على عينة من مهنيي التدقيق الخارجيين في الجزائر، وذلك من خلال معرفة مدى التنفيذ أو التزام المدقق الخارجي بقواعد ومبادئ حوكمة الشركات وآليات الحوكمة الرقابية الداخلية والتزامه كذلك بالدور الحكومي وراء تقييم قدرة الشركة في الاستمرار في النشاط، وقد خلصت هذه الدراسة الى النتائج التالية:

– يساهم المدقق الخارجي في الجزائر في تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط؛

– وجود علاقة تفاعلية بين الآليات الرقابية الداخلية لحوكمة الشركات والمدقق الخارجي؛

– وجود أهمية لدور المدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركات محل التدقيق؛

وقد خلصت هذه الدراسة الى تقديم التوصيات التالية:

– تفعيل دور لجان التكوين المنبثقة من المجلس الوطني للمحاسبة؛

– استكمال إصدار معايير التدقيق الجزائرية؛

– ضرورة تكوين لجنة تدقيق فرعية عن مجلس الإدارة.

8- دراسة لشلاش عائشة (2017-2018):

هدفت هذه الدراسة الى بيان كيفية تحقيق جودة التدقيق الخارجي من خلال تطبيق آليات حوكمة الشركات، وذلك في دراسة ميدانية، حيث خلصت هذه الدراسة الى وجود أثر لهذه الآليات خاصة مجلس الإدارة ونظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، وقد خلصت هذه الدراسة الى تقديم جملة من الاقتراحات لتفعيل دور آليات حوكمة الشركات في المؤسسات قصد تحسين جودة التدقيق الخارجي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية منها:

– ضرورة تحسين وعي المساهمين وتوفير كافة المعلومات اللازمة وفي الوقت المناسب وتفعيل هذه الآليات التي تمكنهم من المساءلة؛

- إعادة النظر في القوانين والتشريعات المنظمة لعمل الشركات؛

- إلزام الشركات بعرض لائحة حوكمة الشركات؛

- إخضاع المدققين الداخليين للتدريب واطلاعهم على كافة المستجدات الدولية.

ب- الدراسات الأجنبية:

1- دراسة Chekroun Meriem (2013-2014):

هدفت هذه الدراسة التي أجريت على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في البحث عن دور التدقيق الداخلي في كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، إضافة الى البحث عن المعوقات وراء فعالية هذا النظام وهذا في عينة الدراسة وقد خلصت هذه الدراسة الى النتائج التالية:

- في الجزائر تستطيع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مواصلة التنمية والنمو الاقتصادي وخاصة في إطار العولمة والمنافسة، وكذلك ثقافة الإفصاح والشفافية، لابد من وجود وظيفة التدقيق الداخلي قادرة على المنافسة وذو فعالية في الرقابة وإدارة نظام الرقابة الداخلية؛

- ان التدقيق الداخلي لايمكن اعتباره بمثابة قيد على الموظفين، بل يجب ان تكون الضوابط طبيعية وضرورة دمجها مع كافة الوظائف؛

- حسب عينة الدراسة فان وظيفة التدقيق الداخلي تراقب فعالية نظام الرقابة الداخلية؛

- حسب عينة الدراسة فان وظيفة التدقيق الداخلي داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لاتأخذ بعين الاعتبار كفاءة نظام الرقابة الداخلية.

2- دراسة Ziani Abdelhak (2013-2014):

وهي عبارة عن أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية حيث هدفت هذه الدراسة الى بيان دور التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات، وذلك من خلال إسقاط دراسة حالة على المؤسسات الجزائرية، وقد خلصت هذه الدراسة الى النتائج التالية:

- تولي المؤسسات الجزائرية أهمية بالغة للتدقيق الداخلي نظرا لدوره المهم في إدارة الأعمال والتسيير ولأجل تحسين الأداء وضمان المنافسة؛

- ان تطبيق معايير التدقيق الدولية وخاصة معيار الاستقلالية سوف يساعد التدقيق الداخلي ويعمل على تحقيق أهدافه؛

– يعد التدقيق الداخلي أحد العناصر الأساسية في تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية؛

– تعمل لجان التدقيق الداخلي وخاصة في البنوك على ضمان حسن سري عمل المهام المحددة من قبل الإدارة وإدارة المراجعة الداخلية مع ضمان جودة المعلومة المالية؛

– تعد إدارة المخاطر بمثابة أحد الأعمدة الرئيسية في حوكمة الشركات والبنوك وذلك لدورها في حماية المساهمين وبيان أن الأخطار المشتركة هي بصدد الرقابة والمتابعة؛

– أصبح للتدقيق الداخلي دورا جديدا وذلك عن طريق تمركز إدارة المخاطر وذلك من خلال المتابعة لهذه الأخطار الداخلية والخارجية؛

– وجود العديد من المؤسسات الاقتصادية التي تعرف تخلف في إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي.

3– دراسة Mohamed Barnia (2015) :

هدفت هذه الدراسة الى بيان دور التدقيق الداخلي في تكوين القيمة المضافة من الناحية الاقتصادية والاجتماعية وذلك في دراسة حالة لمؤسسات مغربية، وقد خلصت الدراسة الى أن سوء محيط العمل في غالبية المؤسسات المغربية أدى بالمسؤولين الى عدم الاهتمام التام بقواعد الشفافية؛

– عدم وجود الحماية القانونية للمدققين الداخليين وذلك في غياب قانون الحماية لهم؛

– غياب الاهتمام بقواعد الحوكمة الأساسية؛

– غياب دور لجان التدقيق وسوء تركيزها وغياب المعلومات حول أعضائها؛

– عدم وجود استغلالية في تركيبة وظيفة التدقيق الداخلي.

4– دراسة Fatma Sehaba et Lahlou Chérif (2018):

هدفت هذه الدراسة في البحث عن كيفية تحقيق الحوكمة والأداء العام للشركة، وذلك من خلال دور مجلس الإدارة، وذلك في دراسة حالة مؤسسة بيع العتاد الفلاحي، حيث أثبتت نتائج الدراسة التطبيقية للعلاقة بين خصائص مجلس الإدارة والأداء أن لا تأثير لحجم مجلس الإدارة ومدة اجتماعاته وعمر المدير التنفيذي وبين الأداء المالي والاقتصادي، في حين أن عقد اجتماعات منتظمة لمجلس الإدارة يطمئن المساهمين ويزيد من الأداء الاقتصادي والمالي للمؤسسة، وكنتيجة كذلك فان مكافأة السلطة التنفيذية عامل يسمح بتحسين الأداء لهذه المؤسسات.

XII – مميزات الدراسة عن الدراسات السابقة:

من خلال استعراض الدراسات السابقة نجد أنها اهتمت بالتدقيق الداخلي في إطاره النظري ودوره في حوكمة الشركات، أو اقتصار أحد آلياته في حوكمة الشركات على غرار الإفصاح والشفافية أو لجان التدقيق الداخلي أو نظام الرقابة الداخلية، أو ربط حوكمة الشركات ودورها في متغيرات أخرى على غرار جودة المعلومات المحاسبية، في حين أن هذه الدراسة جاءت فاعلة للدراسات السابقة وذلك عن طريق ربط الآليات الثلاثة مجتمعة ودورها في حوكمة الشركات في مجموعة مؤسسات اقتصادية، ومنه جاءت هذه الدراسة شاملا مقارنة بالدراسات السابقة، إضافة الى كونها تعالج واقع التدقيق الداخلي ودوره في حوكمة الشركات في بيئة أعمال جزائرية.

XIII – صعوبات البحث:

تم مواجهة بعض الصعوبات والعراقيل أثناء الدراسة متمثلة فيما يلي:

- صعوبة التجاوب من بعض المؤسسات الاقتصادية خلال تقديم استمارة الاستبيان وطول فترة الانتظار؛
- عدم اكتمال أجوبة بعض استمارات الاستبيان؛
- قلة الدراسات التي ربطت مباشرة التدقيق الداخلي بحوكمة الشركات خاصة الكتب.

XIV– تقسيم الدراسات:

لأجل معالجة الإشكالية المطروحة تم تقسيم هذه الدراسة الى أربعة فصول، ثلاثة منها متعلق بالجانب النظري، وآخر متعلق بالدراسة التطبيقية.

– **الفصل الأول** بعنوان "**الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي**": حيث تناولنا في المبحث الأول مدخل مفاهيمي للتدقيق، وذلك من خلال التطرق الى مفهوم وأهمية وأهداف التدقيق، التطور التاريخي للتدقيق، فروض ومبادئ التدقيق ومعايير التدقيق، إضافة الى تقسيمات التدقيق، أما المبحث الثاني فقد جاء تحت عنوان ماهية التدقيق الداخلي، وتم التطرق فيه الى نشأة وتطور التدقيق الداخلي، تطور مفهوم التدقيق الداخلي والعوامل المساعدة على تطوره، الفرق بين التدقيق الداخلي والخارجي و الى مبادئ التدقيق الداخلي، أما المبحث الثالث فقد خصص الى أساسيات حول التدقيق الداخلي من خلال التطرق الى أهمية وأهداف التدقيق الداخلي، أنواع التدقيق الداخلي، معايير التدقيق الداخلي، خدمات التدقيق الداخلي، أما المبحث الرابع فقد خصص الى أساسيات حول جودة التدقيق الداخلي وذلك من خلال التطرق الى مفهوم وأهمية جودة التدقيق

الداخلي، خصائص وأهداف جودة التدقيق الداخلي، العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الداخلي، وأخيرا قياس جودة التدقيق الداخلي.

– **الفصل الثاني** بعنوان "**الإطار النظري لحوكمة الشركات**"، حيث تناولنا في المبحث الأول الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات من خلال التطرق الى التطور التاريخي لحوكمة الشركات والدوافع وعوامل الاهتمام بها، ماهية حوكمة الشركات، أهمية وأهداف حوكمة الشركات، الخصائص والأبعاد ومحددات حوكمة الشركات، أما المبحث الثاني فكان للإطار المؤسسي لحوكمة الشركات، وذلك من خلال التطرق الى المنظمات الدولية وقواعد حوكمة الشركات، الركائز الأساسية لحوكمة الشركات، الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات ثم نظام حوكمة الشركات ومتطلبات فعاليته، بينما تم التطرق في المبحث الثالث والذي كان لتجارب بعض الدول في تطبيق حوكمة الشركات من خلال التطرق الى تجربة الولايات المتحدة الأمريكية وانجلترا، تجربة فرنسا وألمانيا وتجارب بعض الدول العربية.

– **الفصل الثالث** بعنوان "**إسهامات التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات**"، حيث تناولنا في المبحث الأول مفهوم وخصائص وأهداف نظام الرقابة الداخلية، المكونات والمقومات لنظام الرقابة الداخلية، أنواع الرقابة الداخلية، أما المبحث الثاني فكان لدور لجان التدقيق في إرساء نظام حوكمة الشركات وذلك من خلال التطرق الى التطور التاريخي للجان التدقيق الداخلي وأسباب تأسيسها، التعريف والخصائص، القواعد والإجراءات المنظمة لعمل لجان التدقيق الداخلي، في حين المبحث الثالث فقد قمنا من خلاله ببيان دور الإفصاح والشفافية في التقارير المالية في دعم حوكمة الشركات من خلال عرض للإطار النظري للإفصاح والشفافية المحاسبي، مقومات الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه، أنواع وأساليب الإفصاح الحاسبي، ثم بيان أثر تطبيق الإفصاح على حوكمة الشركات.

– **الفصل الرابع** وقد كان للدراسة التطبيقية بعنوان " **دراسة أثر التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**"، حيث تم إعداد استمارة استبيان قصد معالجة الإشكالية المطروحة وقد تم تقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث، تم التطرق في المبحث الأول الى تحديد مجتمع الدراسة، أداة الدراسة، اختبار الثبات لفقرات الاستبيان، أما المبحث الثاني فتم فيه تحليل المعطيات من خلال قياس الصدق للاستبيان واتساقه الداخلي، الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة، في حين خصص المبحث الثالث لاختبار فرضيات الدراسة.

في حين أن الخاتمة العامة تم التطرق فيها الى أهم النتائج المتوصل إليها، النظرية والتطبيقية، وتحديد نتائج الاختبار لهذه الفرضيات، مع تقديم أهم الاقتراحات والتوصيات، وأخيرا آفاق الدراسة.

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي

تمهيد:

أحدثت التغيرات المهنية والاقتصادية والاجتماعية تغيرات هامة في مهنة التدقيق بصفة عامة والتدقيق الداخلي بصفة خاصة، حيث لقي التدقيق الاهتمام الواسع والكبير من لدن مهتمي وظيفة التدقيق على غرار الهيئات الحكومية وكذلك مهني مهنة التدقيق، وكذلك الباحثين، الشيء الذي أدى إلى حصول تطور هائل في وظيفة التدقيق مماجعله محل اهتمام غالبية المؤسسات الاقتصادية.

كما زاد انفصال الملكية وكبر حجم المؤسسات الاقتصادية وتعدد أنشطتها الاقتصادية وممتلكاتها دافعا رئيسيا للاهتمام بوظيفة التدقيق التي أصبحت بمثابة الوجه العاكس لصدق المعلومات المحاسبية والمالية لقوائمها المالية، كما يمثل تزايد مطالب المساهمين لموثوقية أكبر لهذه القوائم المالية والمحاسبية والحرص على حماية وضمان حقوقهم، وحقوق الأقلية الأخرى أحد الأسباب الدافعة للاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي وتطويرها، ومن هنا كان لابد من وجود مدققين داخليين ذوي خبرة لضمان صحة ودقة القوائم المالية والمحاسبية.

وعليه أصبح التدقيق الداخلي اليوم منذ انهيار العديد من الشركات الاقتصادية واقتصاديات بعض البلدان نهاية القرن الماضي وبداية القرن الحالي، ضرورة حتمية سواء لصالح المؤسسة وخدمة لأطراف خارجية أخرى على غرار المساهمين، الدولة والدائنين بوصفة الأداة الفاعلة لحماية أصول وممتلكات ونزاهة القوائم المالية والمحاسبية من حيث الموثوقية وجودة المعلومة، التي تبنى عليها مختلف قرارات المؤسسة المالية و الاستثمارية وبمثابة قاعدة قرار للأطراف الأخرى ذوي المصلحة.

وعليه ومن خلال هذا الطرح تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث الأساسية التالية:

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق؛

المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي؛

المبحث الثالث: أساسيات حول التدقيق الداخلي؛

المبحث الرابع: أساسيات حول جودة التدقيق الداخلي.

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق.

نشأت وتطورت مهنة التدقيق عبر العصور نتيجة التطور الحاصل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية للإنسان، كما تطور مفهومه كذلك بفضل التطور الحاصل في ميدان العوم الإنسانية والاجتماعية وتزايد الاهتمام بوظيفة التدقيق من لدن الملاك والشركات، ومنه حظي التدقيق بالعديد من الدراسات الأكاديمية المختلفة ليتطور من مفهومه البسيط في اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية إلى حماية أصول وممتلكات الشركة وخدمة الأطراف الخارجية الأخرى.

المطلب الأول: مفهوم وأهمية وأهداف التدقيق.

الفرع الأول: مفهوم التدقيق.

لقد تعددت التعاريف الخاصة بمفهوم التدقيق بفضل التطور الحاصل في مهنة التدقيق من جهة، والتغيرات التي عرفها العالم على المستوى الإقتصادي والمالي والإجتماعي، حيث عرف التدقيق من عدة جهات حكومية وأخرى أكاديمية.

التعريف 1: عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) التدقيق على انه "عملية نظامية ومنهجية لجميع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق".[1]

التعريف 2: عرف التدقيق " أنه النشاط الذي يطبق باستقلالية وفقا لمعايير وإجراءات من أجل القيام بالفحص قصد التقييم ومعرفة مدى ملائمة ودرجة ثقة وسير جميع الأنشطة داخل المؤسسة وفقا لمعايير محددة لها".[2]

التعريف 3: التدقيق هو "اختيار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات وفي كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة للوضعية المالية ونتائج المؤسسة".[3]

التعريف 4: التدقيق هو "فحص انتقادي يسمح بالتأكد من المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة، فالتدقيق هو الفحص الذي ينفذه مهني، مستقل وخارجي عن المؤسسة من أجل التصريح برأيه حول صحة ومصداقية

---

[1] محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق –الإطار النظري– معايير وقواعد**، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 29.

[2] Jean charles Becour, Henri Bouquin, **Audit operationnel**, Economica, 2émé Edition, Paris, France, 1996, p 12.

[3] Lionel Collins et Gérard Valin, **Audit et contrôle interne**, Dalloz, Paris, France, 1992, p 21.

الحسابات السنوية، فهذه الأخيرة يجب أن تعطي صورة صادقة لنتيجة عمليات السنة الماضية، بالإضافة إلى الحالة المالية لأصول المؤسسة في نهاية السنة المالية، فالتدقيق يهدف إلى المصادقة على الحسابات السنوية للمؤسسة".[1]

التعريف 5: التدقيق هو "تلك العملية المنظمة التي تؤدي عن طريق مدقق مؤهل وحيادي للتحقيق من صحة المعلومات، ومزاعم قابلية للتحقق منها تتعلق بأنشطة وأحداث مالية ومطابقة نتائجها الاقتصادية مع معايير محاسبية مقررة عن طريق جمع وتقييم أدلة الإثبات (إجراءات ومصادقات وملاحظات واستفسارات وفحص)، مع التقرير عن نتائج تلك العملية للأطراف المستخدمة لتلك المعلومات لاستخدامها في اتخاذ قراراتها".[2]

من التعاريف السابقة للتدقيق يمكننا وضع تعريف للتدقيق على أنه ذلك النشاط الذي يتولى القيام به شخص مستقل ومحايد يتمتع بكفاءة مهنية وعملية، للتأكد من صحة مطابقة القوائم المالية للمؤسسة مع معايير التدقيق المتعارف عليها والمبادئ المحاسبية المعروفة وللتأكد من عدالة نتائج الدورة المالية مع إعطاء رأي فني ومحايد يرفع إلى الهيئة المشرفة عن عملية التدقيق.

ومن التعاريف السابقة للتدقيق نجد أن التدقيق كنشاط يرتكز على ثلاثة نقاط أساسية وهي:[3]

- **الفحص:** ويعني فحص انتقادي للبيانات والسجلات، للتأكد من مدى صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها والقيام بتبويبها، بمعنى الفحص الكمي أو النقدي لمجمل الأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط الشركة؛

- **التحقق:** يبدي المدقق الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الرقابي والإداري وكذلك على مدى مصداقية تمثيل المركز المالي للشركة عن الوضعية الحقيقية للفترة محل التدقيق؛

- **التقرير:** ويعني قيام المدقق بإعداد تقرير نهائي في أشكاله المختلفة ليقدم إلى الجهات المهنية، سواء داخلية أو خارجية، حيث يعد التقرير حوصلة نهاية فترة المدقق في فحص وتدقيق شامل أو جزئي للقوائم المالية للمؤسسة.

---

[1] Béndiet.G et Kerovel.R, **Evaluation du contrôle interne**, Foucher, Paris, France, 1990, p 07.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة**، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 02.

[3] بن زعمة سليمة، بحري ريمة، تقرارات يزيد، **التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية**، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الإقتصادية، العدد 04، 2018، ص 85.

الفرع الثاني: أهمية التدقيق.

اكتسب التدقيق أهمية بالغة لدى العديد من الهيئات الحكومية وغير الحكومية وحتى الملاك مما جعله أهم أداة أو وسيلة رقابية تستخدم للتحقق من مدى سلامة وصحة القوائم المالية وعدالتها وفق مبادئ التدقيق ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

حيث أصبح التدقيق اليوم في خدمة عدة أطراف من لهم مصلحة في المؤسسة أو أطراف خارجية، وعليه تكمن أهمية التدقيق في خدمة الأطراف التالية:[1]

أولا: بالنسبة لإدارة المؤسسة: يعد التدقيق جد هام لإدارة المؤسسة إذ يمكنها من الاعتماد عليه في عملية التخطيط واتخاذ القرارات المالية والمستقبلية والرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق حاضرا للقيام بهذه المهام، كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار لمثل هذه المؤسسات؛

ثانيا: بالنسبة للمؤسسات المالية والتجارية والصناعية: يعد التدقيق بالغ الأهمية لمثل هذه المؤسسات خاصة المالية منها باعتمادها على القوائم المالية المدققة من طرف هيئة فنية محايدة عند تقديم طلب الاقتراض، كذلك يعد التدقيق الجيد للقوائم المالية ذو أهمية لرجال الإقتصاد عند تقديرهم للدخل القومي وفي عملية التخطيط الإجتماعي؛

ثالثا: المؤسسات الحكومية: تسمح القوائم المالية المدققة وتقرير المدقق المعد في شأن ذلك للمؤسسات الحكومية في التخطيط والمتابعة والرقابة والإشراف على الوحدات الاقتصادية، ومنه متابعة مدى التنفيذ والالتزام بالقوانين واللوائح؛

رابعا: رجال الأعمال والمستثمرين: ازداد إهتمام رجال الأعمال والمستثمرين بالقوائم المالية المعتمدة وتحتويه من بيانات مالية ومحاسبية في تحليلها وتقديرها للدخل القومي وكذلك في رسم برامج التخطيط الإقتصادي، حيث تعتمد الدقة في تقديراتهم وكفاءة برامجهم على دقة البيانات المحاسبية المعتمدين عليها، وذلك من خلال توجيه مدخراتهم واستثماراتهم بهدف تحقيق أكبر عائد ممكن؛[2]

---

[1] يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد بورة، **التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية – دراسة مقارنة**، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2014-2015، ص ص 14-15.

[2] أيمن محمد نمر الشنطي، **دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة تدقيق الحسابات**، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، العدد 27، 2011، ص 334.

خامسا:بالنسبة لمصالح الضرائب: تعتمد مصالح الضرائب المختلفة على القوائم المالية المدققة والمعتمدة لأجل تقليل الإجراءات الروتينية وحصولها على الكشف الضريبي في الوقت المناسب ومنه سرعة تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل مقدار الضريبة؛[1]

سادسا: النقابات العمالية: تعتمد النقابات العمالية على القوائم المالية المعتمدة في عملية التفاوض مع الإدارة وذلك لرسم السياسة العامة للأجور وحقوق العمال ومنه تحقيق مزايا نفعية أفضل للطبقة العمالية.[2]

الفرع الثالث: أهداف التدقيق.

لقد ساهم التطور التاريخي للتدقيق في تزايد وتعدد أهدافه المختلفة من هدف تقليدي أولي وهو محاولة اكتشاف التلاعب والاختلاس إلى أهداف حديثة وهو حماية المركز المالي للمؤسسة وأصولها وصولا إلى استخدام كبير في استعمال نظام الرقابة الداخلية.

ويمكن إبراز التطور الحاصل في التدقيق وفق الجدول التالي:

جدول رقم (1-1): التطور التاريخي لأهداف التدقيق.

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التحقق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1850	اكتشاف الغش والاختلاس	تفصيلي	غير مهمة
1905-1850	اكتشاف الغش والخطأ والاختلاس	بعض الاختبارات تفصيل مبدئي	غير مهمة
1933-1905	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	فحص اختباري	درجة الإهتمام بسيطة
1940-1933	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	إختباري	بداية الإهتمام
1960-1940	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	اختباري	إهتمام قوي وجوهري
1960-حتى الان	مراقبة الخطط، تقييم نتائج الأعمال وتحقيق الرفاهية الإجتماعية للمجتمع	اختباري	أهمية جوهرية للبدء في عملية التدقيق

المصدر: غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصرة** ، دار المسيرة للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص:18.

[1] رأفت سلامة محمود وآخرون، **علم تدقيق الحسابات النظري**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص 28.

[2] أيمن محمد نمر الشنطي، **مرجع سابق**، ص 334.

لقد تغيرت النظرة العلمية للتدقيق اعتبارا من سنة 1897 عندما قرر القضاء الانجليزي أن عملية اكتشاف الأخطاء والغش ليس هو الهدف الوحيد للتدقيق حيث لا يعد المدقق بمثابة جاسوسا أو بوليسيا سريا، وعليه تتمثل أهداف التدقيق في الأهداف التالية:[1]

- التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المؤسسة والسجلات وتقرير مدى الاعتماد عليها؛
- اكتشاف بقدر مايوجد في الدفاتر من أخطاء محاسبية أو غش؛
- التقليل من فرض الأخطاء والغش عن طريق زيادات المدقق المفاجئة للمؤسسة وتدعيم نظام الرقابة الداخلية.

أما الأهداف الحديثة أو المتطورة التي أصبح التدقيق يقوم بتحقيقها فهي:[2]

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها والتأكد من مدى تحقيق الأهداف وتحديد كافة الإنحرافات وأسبابها وطرق المعالجة لها؛
- تقييم نتائج الدورة وفقا للأهداف المرسومة؛
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية وذلك بالإقتصاد في المصاريف في كافة النواحي؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع.

المطلب الثاني: التطور التاريخي للتدقيق.

لقد استمدت مهنة التدقيق كباقي المهن الأخرى من حاجة الإنسان إلى وجوب التحقق وصحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في صناعة قراراته، والتأكد من سلامة المطابقة العملية في الواقع، حيث تولدت الحاجة إلى مهنة التدقيق في بادئ الأمر إلى الحكومات إذ تدل الوثائق التاريخية ان حكومات قدماء المصريين واليونان أولى من استخدموا المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، حيث كان المدقق يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات المحاسبية للوقوف على مدى صحتها وسلامتها من كل الأخطاء الواردة فيها، ومنه نجد أن كلمة تدقيق "Auditing" مشتقة من الكلمة اللاتينية "Audire" ومعناها يستمع.[3]

[1] احمد قايد نورالدين، **التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية**، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص ص 11-12.

[2] رأفت سلامة وآخرون، **مرجع سابق**، ص 26.

[3] خالد أمين عبدالله، **تدقيق الحسابات**، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر، 2014، ص 21.

أما في العهد الإسلامي فقد أولى الخليفة عمر رضي الله عنه عناية للتدقيق حيث جعل من موسم الحج فرصة لعرض الحسابات من طرف الولاة و إجراء عملية التدقيق عليها.[1]

كما ان المتتبع لأثر التدقيق عبر مراحله التاريخية يدرك بأن هذا الأخير قد جاء وتطور نتيجة الحاجة الماسة له بهدف بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال والحكومات على القائمين بعملية التحصيل والدفع.[2]

وعليه تقسم مراحل التطور التاريخي للتدقيق إلى المراحل التالية:

الفرع الأول: الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500:

ما ميز هذه الفترة وهو أن المحاسبة كانت مقتصرة وفقط على الوحدات الحكومية وكذلك المشروعات العائلية، حيث كان الهدف منها هو الوصول إلى الدقة، ومنع حدوث أي تلاعب أو غش في الدفاتر المحاسبية حيث ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات، إذ تدل الوثائق التاريخية على ان قدماء المصريين واليونان هم من استخدموا ذلك للتأكد من صحة الحسابات العامة، كما ظهرت ولأول مرة نظام لحماية المحاسبة العمومية لوقف كل أشكال الاختلاس وذلك بالفصل بين مسؤوليتي من يرفض بالإيرادات والنفقات، ومن يقوم بعملية تحصيل الإيرادات وتسديد النفقات، وحتى في التاريخ الصيني كانت بدايات قديمة للتدقيق من خلال وضع أنظمة الرقابة المتبادلة من أجل الفصل في الوظائف.[3]

كما شهدت هذه الفترة اتساع نطاق التدقيق ليشمل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة خاصة بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج في موسوعة "لوكا تشيلو" سنة 1494 حيث ساهمت في تطور مهنة المحاسبة والتدقيق.[4]

الفرع الثاني: الفترة من 1500 حتى 1850.

خلال هذه الفترة لم يتغير هدف التدقيق عن الفترة السابقة، بل اقتصر على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير في الدفاتر المحاسبية، غير أن هذه الفترة شهدت مايسمى بانفصال الملكية، وهو مازاد من الحاجة إلى المدققين ورغم ذلك بقيت ممارسة التدقيق تفصيلية.[5]

---

[1] هادي التميمي، **مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط3، 2006، ص 17.

[2] خالد أمين عبدالله، **علم تدقيق الحسابات**، الناحية النظرية، ط3، مطبعة الاتحاد، عمان، الأردن، 2008، ص 09.

[3] آسيا هيري، **فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق**، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، جامعة احمد دراية، الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2017-2018، ص 03.

[4] خالد أمين عبدالله، **علم تدقيق الحسابات**، الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، ط6، 2012، ص 18.

[5] أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 07.

كما ميز هذه الفترة ظهور أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق بفينيسيا بايطاليا سنة 1571 عندما تأسست كلية Roxonati لتكوين خبراء في المحاسبة.[1]

كما شهدت هذه الفترة الاعتراف والرغبة في وجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم المالية لأجل منع واكتشاف الغش والخطأ، والتغير الآخر وهو الاعتراف بوجود الحاجة إلى التدقيق من قبل شخص مستقل ومحايد، ومنه بداية ظهور مهنة المدقق.[2]

الفرع الثالث: الفترة مابين 1850 حتى 1905م.

شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة وهذا تزامنا مع الثورة الصناعية في بريطانيا، الذي أدى إلى انفصال بين الملكية والإدارة، ومازاد من مطالب المساهمين على المراجعين لأجل الحفاظ على أموالهم المستثمرة، وقد عزز ذلك صدور قانون الشركات البريطانية في سنة 1862، الذي ألزم على الشركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مراجع مستقل.[3]

وقد كان من أبرز أهداف التدقيق خلال هذه الفترة مايلي:[4]

- إكتشاف الغش والخطأ؛
- اكتشاف وضع الأخطاء الفنية؛
- اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

الفرع الرابع: الفترة من 1905 إلى يومنا هذا.

أهم ماميز هذه الفترة من بداية القرن العشرين وهو ظهور الشركات الكبرى وكذلك بداية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في ميدان المراجعة، بالإضافة إلى استخدام أسلوب العينات الإحصائية، كما تطور الهدف الرئيسي للتدقيق إلى محاولة إبداء الرأي الفني المحايد حول القوائم المالية، وكذلك مدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة والنتائج المسجلة، كما يسجل بداية الاستعمال والانتشار الكبير للمراجعة في كافة أنحاء العالم وعلى مستوى كافة المستويات.[5]

---

[1] خالد أمين عبدالله (2012)، **مرجع سابق**، ص 17.

[2] هادي التميمي، **مرجع سابق**، ص 17.

[3] أشتيوي عبدالسلام، **مراجعة المعايير والاجراءات**، ط4، دار النهضة العربية، لبنان، 1996، ص 16.

[4] آسيا هيري، **مرجع سابق**، ص 04.

[5] عبدالفتاح الصحن، **مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا**، مؤسسة دار الشباب الجامعية، مصر، 1993، ص 06.

كما عرفت هذه الفترة تطورات مهمة في أهداف التدقيق وإجراءاته وبرامجه، وكذلك مفاهيمه أهمها:[1]

- تغير أهداف التدقيق لحماية أصول وممتلكات الشركة من التلاعب والاختلاس إلى تقييم عدالة القوائم المالية؛
- زيادة مسؤولية المدقق اتجاه مستخدمي القوائم المالية؛
- تغيير طريقة وإجراءات التدقيق من تدقيق كامل وتفصيلي إلى تدقيق كامل وإختياري؛
- زيادة أهمية نظام الرقابة الداخلية كدليل لتوجيه التدقيق وتحديد نطاق عمله وتوقيته وإتساعه؛
- زيادة أهمية الإفصاح عن البيانات المالية والمعلومات الإضافية التي لها تأثير مباشر على القوائم المالية والمركز المالي والملاحظات ضمن الإبلاغ المالي؛
- ظهور نظام المعالجة الإلكترونية للبيانات ومنه تطور إجراءات التدقيق الحديثة والتوسع في إستخدام المحاسب الآلي في عملية التدقيق.

المطلب الثالث: فروض ومبادئ التدقيق.

يستمد التدقيق كغيره من باقي العلوم على مجموعة أسس علمية يعتمد عليها المدقق عند مزاولة نشاط التدقيق، وكما أن التنوع الذي عرضه التدقيق من حيث المصادر المختلفة جعل منه بمثابة علم يستند كذلك على مجموعة من المبادئ الأساسية لمهنة التدقيق التي تطورت بفعل الاجتهادات القائمة في ميدان التدقيق.

الفرع الأول: فروض التدقيق.

تعتبر الفروض بمثابة القاعدة الأساسية التي يعتمد عليها المدقق في نشاط التدقيق، وفي هذا الإطار يعرف Kohler الفروض بأنها "قاعدة تحظى بقبول عام، وتعبر عن التطبيق العملي، وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك".[2]

وتتمثل هذه الفروض في العناصر التالية:

[1] مسعودي عمر، **فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق**، أطروحة دكتوراه علوم، جامعة احمد دراية، أدرار، الجزائر، 2018-2019، ص ص 4-5.

[2] احمد حلمي جمعة، **مرجع سابق**، ص 20.

أولا: قابلية البيانات للفحص:

يرتبط هذا الفرض بجودة مهنة المراجعة، حيث اذا لم تكن البيانات المالية والمحاسبية للقوائم المالية قابلة للفحص والتدقيق فلا مبرر لوجود هذه المهنة، ولا وجود لاستقلالية المدقق حيث تستمد هذه الفرضية من المعايير المستخدمة لإيجاد نظام للاتصال بين معدل البيانات ومستخدميها وهي:[1]

أ- **الملائمة:** وتعني ضرورة ملائمة البيانات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين وارتباطها بالأهداف التي تعبر عنها؛

ب- **قابلية الفحص:** ويعني ذلك أنه اذا قام شخص أو أكثر بفحص البيانات نفسها فإنهما لابد أن يتوصلا إلى المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها؛

ج- **البعد عن التحيز:** ضرورة تسجيل الحقائق بطريقة عادية وموضوعية؛

د- **القابلية للقياس الكمي:** وهي خاصية أساسية يجب ان تتحلى بها المعلومات المحاسبية.

ثانيا: لاوجود للتعارض في المصالح بين المدقق والمعارض:

من الواضح ان هناك عملية تبادل للمنافع بين الإدارة ومدقق الحسابات، حيث ان الإدارة تستعمل المعلومات المالية التي قام المدقق بتدقيقها وإبداء رأي فني ومحايد حولها، في اتخاذ مجموعة من القرارات، كما استوجب وجود نوع من العلاقة التكاملية بين الإدارة والمدقق الخارجي بقدر الإمكان وهو الأمر الذي يساعد في إسراع عملية التدقيق.[2]

ثالثا: خلو القوائم المالية المقدمة للفحص من الأخطاء غير العادية أو التلاعب.

يقوم مدقق الحسابات بعملية التدقيق للقوائم المالية بفرض أن القوائم المالية المقدمة له خالية من كافة الأخطاء غير العادية وكل إشكال التلاعب، وفي حالة عدم ثبات هذا الغرض فان عمل المراجع يصبح تفصيلي لكافة البيانات وليس اختياري كما كان مفترض.[3]

رابعا: وجود نظام رقابي سليم للرقابة الداخلية.

يقوم نظام الرقابة الداخلية المطبق في الشركة على مجموعة من الأسس والقواعد والمفاهيم والذي يعمل على الابتعاد عن الخطأ أو التقليل منه، مما يجعل مدقق الحسابات ينجز عمله استنادا إلى وجود نظام

---

[1] عبدالفتاح الصحن وآخرون، **مدخل فلسفي تطبيقي**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 1986، ص 17.

[2] مسعودي عمر، **مرجع سابق**، ص 25.

[3] محمد سمير الصبان، عبدالوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 21.

رقابة داخلية سليم، غير أن ذلك لايعني عدم وجود أو حدوث الأخطاء، حيث بقدر ماكان نظام الرقابة الداخلية فعال بقدر ماكانت مخرجات نظام المعلومات المحاسبية سليمة، ويمكن الاعتماد عليها بدرجة أكبر من قبل الإدارة والملاك.[1]

خامسا: التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال.

تعتبر المبادئ المحاسبية المتعارف عليها المعيار الذي يسترشد به للحكم على مدى سلامة القوائم المالية، ويعني هذا الغرض أنه يفترض على مدققي الحسابات الاستناد على المبادئ المحاسبية عليها للحكم على سلامة تلك القوائم ونتائج الأعمال والمركز المالي للشركة، وكما يكون لهم سندا لتعزيز رأيهم الفني على صحة تلك القوائم.[2]

سادسا: العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:

يعني هذا الغرض انم دققي الحسابات اذا اتضح له إدارة المشروع أنها رشيدة في كافة تصرفاتها وأن الرقابة الداخلية كذلك سليمة، فانه يفترض استمرار الوضع كذلك في المستقبل، إلا في حالة اتضاح عكس ذلك، أي ميول الإدارة إلى تصرفات إبداعية متمثلة في التلاعب أو ضعف ملاحظته حول مستوى الرقابة الداخلية، ومنه وجب عليه الحرص واخذ ذلك في الحسبان مستقبلا.[3]

سابعا: مراقب الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط:

يقضي هذا الغرض أن بالرغم من تعدد الخدمات التي يقوم المدقق بتأديتها، فانه يحظر عليه تأدية مثل هذه الخدمات عندما يطلب منه إبداء رأيه الفني المحايد في المادة محل التدقيق، وأن يقتصر عمله على مهنة إبداء الرأي دون سواها، لأنه من غير الموضوعي إبداء رأي في قرارات إدارية سبق وأن أدى بشأنها خدمة للإدارة، وعليه يعتبر هذا الغرض بمثابة الدعامة الأساسية لاستقلالية المدقق وسندا أساسيا لجودة وفاعلية التدقيق.[4]

---

[1] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصرة**، الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 21.

[2] محمد سمير الصبان، عبدالعظيم عبدالله، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 34.

[3] محمد سمير الصبان، عبدالوهاب نصر علي، **مرجع سابق**، ص 22.

[4] مسعودي عمر، **مرجع سابق**، ص 27.

ثامنا: الإلتزامات المهنية المفروضة على المدقق:

يتطرق هذا الغرض إلى مجموعة من الالتزامات التي تفرض من مركز مراقبة الحسابات في شكل معايير التدقيق المتعارف عليها، والتي ألزمت على المدقق الالتزام بها أثناء تأدية مهامه خاصة مع العملاء.[1]

الفرع الثاني: مبادئ التدقيق.

يتكون التدقيق من ركنين أساسيين يمثلان المبادئ المتعارف عليها لمهنة التدقيق وهما ركن الفحص والتقرير.

1- المبادئ المرتبطة بركن الفحص: تتمثل هذه المبادئ في المبادئ التالية:[2]

أ- مبدأ التكامل والإدراك الرقابي: ويعني هذا المبدأ ضرورة المعرفة التامة بكافة أحداث المؤسسة وكامل آثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وكذلك علاقتها بالأطراف الأخرى، والوقوف على كافة احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية على هذه الآثار من جهة أخرى؛

ب- مبدأ الشمول في مدى الفحص الإختياري: ويعني هذا المبدأ أن يشمل الفحص كافة أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة من طرف المؤسسة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير؛

ج- مبدأ الموضوعية في الفحص: يشير هذا المبدأ إلى ضرورة تفادي والى أقصى جد ممكن التقرير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالإستناد إلى عدد كافي من الأدلة للإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خاصة تجاه المفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا وتلك التي يكون إحتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها؛

د- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: يشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة وبجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن كافة أحداث المؤسسة، حيث تعتبر هذه الكفاية المؤشر عن المناخ السلوكي للمؤسسة وهو دليل على ماتحتويه المؤسسة من فعالية لنظم القيادة والسلطة والحوافز والاتصال وكذلك المشاركة.

2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير: تتمثل هذه المبادئ في المبادئ التالية:[3]

---

[1] محمد سمير الصبان، عبدالوهاب نصر علي، **مرجع سابق**، ص 23.

[2] زوهري جليلة، **أثر الاختلافات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر**، مجلة الباحث الإقتصادي، مجلد 3، العدد 4، 2015، ص 56.

[3] إيمان لعماري، **دور التدقيق في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات المحاسبية في تفعيل الرقابة الداخلية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2017، ص ص 32-33.

أ- **مبدأ كفاية الإتصال:** يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير المدقق أداة لنقل أثر ونتائج العمليات الاقتصادية للمؤسسة إلى كافة المستخدمين لها، وذلك بصورة حقيقية تعكس الثقة وبالشكل الذي يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير؛

ب- مبدأ الإفصاح: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة عملية الإفصاح من كافة المعلومات المتعلقة بمدى تطبيق الشركة للمبادئ والإجراءات المحاسبية المتعارف عليها وكل التغيرات التي عدت ومدى التقيد بتنفيذ أهداف المؤسسة، وإبراز كافة جوانب الضعف في نظام الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات؛

ج- مبدأ الإنصاف: يشير مبدأ الإنصاف إلى مراعاة ان تكون محتويات تقرير المدقق، وكذلك التقارير المالية منصفة لجميع الأطراف ذات العلاقة والمهتمين بالمؤسسة سواء كانوا أطراف داخلية أو خارجية؛

د- مبدأ السببية: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة ان يشمل تقرير المدق تفسيرا واضحا ودقيقا لكل تصرف غير عادي يواجه المدقق، وأن تبنى كافة تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

المطلب الرابع: معايير التدقيق.

يعتمد التدقيق كغيره من العلوم الأخرى على العديد من المعايير أو المقاييس المتعارف عليها من لدى مستخدمي مهنة التدقيق كقواعد وجب الالتزام بها في العمل الميداني لأجل الوصول إلى تقارير نهائية تعبر عن الجودة في الأداء المهني.

فمعايير التدقيق هي "مقياس أو معايير الأداء المتعارف عليها لتنفيذ مهمة المراجع".[1]

لذلك يعد المعيار بمثابة الأساس العلمي الذي يعتمد عليه المدقق في تنفيذ مسار التدقيق، ومنه وجب الالتزام والتقيد بها لأجل توفير معلومات محاسبية ومالية كافية خدمة لمصالح الشركة بدرجة أولى ومستخدمي القوائم المالية الآخرين بدرجة ثانية.

يعد المعهد الأمريكي المحاسبين القانونيين أول من عمل جاهدا على وضع معاير أداء معينة، صدرت سنة 1954 ضمن كتاب تحت عنوان معايير التدقيق المتعارف عليها، حيث قسمت إلى ثلاث مجموعات رئيسية وهي:[2]

- معايير عامة تتعلق بالتكوين الشخصي أو الذاتي لمن يزاولون مهنة التدقيق، ومن هذا المنطلق أطلق عليها البعض الآخر معايير الشخصية؛

[1] محمد السيد ناغي، **المراجعة إطار النظرية والممارسة**، مكتبة الجلاء، المنصورة، مصر، 1998، ص 34.

[2] خالد أمين عبدالله(2014)، **مرجع سابق**، ص 53.

- معايير العمل الميداني وتختص بإجراءات تنفيذ عملية التدقيق؛

- معايير إعداد التقرير والشروط المتبعة في إعداده.

الفرع الأول: المعايير العامة.

تتعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي لمزاولة مهنة التدقيق لذلك وجب ان يتصف مزاولي هذه المهنة بالكفاءة والتأهيل العلمي والعملي اللازم، كما يلزم توافر بعض المواصفات الشخصية على غرار الاستقلال والسلوك المهني المطلوب.

وتنقسم المعايير العامة إلى:[1]

أ- **معيار التدريب والكفاءة:** يعني هذا المعيار ان الشخص القائم بعملية الفحص للقوائم المالية يجب ان يكون لديه كفاءة معينة، وان تتوفر لديه مواصفات فنية تظهر حجم الكفاءة، وحتى تعطي هذه المواصفات أثرها لابد ان يتمتع صاحبها بالتدريب والتأهيل المناسب وكذلك حتى تكون هناك درجة من الثقة لدى الأطراف المستعملة لآراء المراجع ضرورة توافر شروط التأهيل العلمي والعملي وكذلك الاستقلال عند إبداء الرأي:

1- التأهيل العلمي:

يعني التأهيل العلمي أن يتوفر لدى مزاول مهنة التدقيق مؤهلا جامعيا في تخصص المحاسبة أو المراجعة، كذلك الحصول على قدر كاف من المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى خاصة السلوك المهني وعلم الإدارة كالإقتصاد والإحصاء.

2- التأهيل العملي:

معنى هذا المعيار أنه يجب على الشخص الذي يرغب في أن يكون مدققا قضاء فترة تدريب معينة للتدريب العملي لدى مزاولي مهنة التدقيق وتحت إشراف ذوي الإختصاص وذوي الخبرة الكافية في مهنة التدقيق.

ب- الإستقلال (الحياد): على مدقق الحسابات أن يلتزم دوما باستقلالية تفكيره في كافة الأمور التي تنتمي إلى المهمة المنوطة به، لذلك فان الإستقلال هو أساس تعبيره الفكري، فالإستقلالية لاغنى عنها لكونها تزيد

[1] ديلمي عمر، **نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2016-2017، ص 15.

الثقة في البيانات المحاسبية التي يبدي المدقق رأيه فيها، خاصة وأن الدائنين والمستثمرين والدوائر الحكومية يعتمدون وبدرجة كبيرة على رأي المدقق بصفته خبيرا مستقلا ومحايدا.[1]

ج- **بذل العناية المهنية اللازمة.** يعني معيار بذل العناية المهنية اللازمة ان يقوم مدقق الحسابات ببذل العناية المهنية والجهود الممكنة والمناسبة من بداية علية التدقيق إلى غاية الانتهاء منها، فمثلا العناية اللازمة بأوراق العمل تتطلب أن تحتوي أدلة إثبات كافية لتأييد رأي مراقب الحسابات وأن يكون هذا الرأي متماشيا مع معايير التدقيق المتعارف عليها، كما يسترشد مدقق الحسابات في تحديد مستوى العناية المهنية اللازمة بدراسة مسؤولياته القانونية والمهنية وكذلك الالتزام بآداب وسلوك المهنة.[2]

كذلك يعني معيار العناية المهنية إلزام كل شخص يعمل في مكتب المراجع بتخطيط عملية المراجعة تخطيطا كافيا عن طريق جمع القدر اللازم من الأدلة للإثبات المقنعة للإثبات، وإعداد أوراق المراجعة بعناية لازمة وتقييم القوائم المالية، وإعداد التقرير الذي يحتوي على رأيه الفني المحايد بكل دقة.[3]

الفرع الثاني: معايير العمل الميداني.

من أجل ضمان نوعية جيدة للأعمال وجب على المدقق أن لايكون كفء ومستقل فقط بل يجب ان تحقق أعماله مستوى مقبول من حيث إنتظام ومصداقية الحسابات، حيث تتمثل معايير العمل الميداني في تلك الإرشادات التي يجب الإلمام بها في جمع الأدلة الفعلية.[4]

وتتمثل معايير العمل الميداني في ثلاثة معايير وهي:[5]

أ- **التخطيط والإشراف الملائمين:** يتناول هذا المعيار أهمية التحقق من أن مهمة التدقيق قد تم التخطيط لها بالشكل المناسب وهو مايوفر الإشراف الكاف والمناسب على أداء المساعدين، ذلك ان وجود الإشراف الكافي يعد أمرا ضروريا في عملية التدقيق، على اعتبار أن العديد من أنشطة التدقيق يتم عادة تنفيذها بواسطة مساعدين حيث خبرتهم غير كافية؛

---

[1] خالد أمين عبدالله (2014)، **مرجع سابق**، ص 54.

[2] علاء فريد عبدالأحد، علي صدام حسون، **أثر معايير التدقيق على أداء مراقب الحسابات في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية**، مجلة المنتى للعوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 2، العدد 3، 2012، ص 167.

[3] مصطفى حسين خضير، **المراجعة –المفاهيم والمعايير والإجراءات**، مطابع جامعة الملك سعود، السعودية، 1996، ص 45.

[4] زوهري جليلة، **مرجع سابق**، ص 59.

[5] ألفين ارينز، جيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، تعريب محمد محمد عبدالقادر الديسطي، أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 2002، ص 44.

ب- الرقابة الداخلية للعميل: تقع مهمة دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية والضبط الداخلي ضمن واجبات ومسؤوليات المدقق وذلك لتحديد مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية في سبيل تحديد نطاق عملية التدقيق وكذلك حدود عمل المدقق للوصول إلى المستوى المطلوب؛[1]

ج- معيار كفاية الأدلة: يلزم عمل المدقق الحصول وجمع قدر كاف من المعلومات كأدلة إثبات وذلك عن طريق فحص وتدقيق كامل السجلات والملاحظات المدونة لأجل الوصول إلى إبداء رأي سليم في صحة القوائم المالية المدققة، حيث يلزم أن تكون أدلته كقرائن وصالحة للإثبات وذات جودة وفعالية.[2]

الفرع الثالث: معيار إبداء الرأي.

يعرف التقرير على أنه وثيقة مكتوبة تصدر من شخص توافرت فيه كافة المقومات العملية والعلمية وشخصية معينة، وتوافرت له كافة الضمانات التي تمكنه من إبداء رأيه النهائي.[3]

وعليه فان تقرير المدقق يجب توافر فيه العناصر التالية كعناصر محددة لشكل ومضمون التقرير والمتمثلة في العناصر التالية:[4]

1- توضيح فيما اذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المعروفة؛

2- يجب أن يوضح التقرير مدى التزام المؤسسة بثبات إتباع المبادئ والقواعد المحاسبية وفي حالة عكس ذلك يجب الإشارة إلى ذلك، وتقديم الإضافات اللازمة وعرض الكشوفات المالية وفقا للطرق القديمة والجديدة مع إظهار كافة الفروقات الموجودة؛

3- الإفصاح عن المركز المالي وإظهار نتيجة النشاط بطريقة ملائمة وإلا وجب أن يتضمن التقرير كافة الإيضاحات اللازمة لتبرير ذلك؛

4- يجب ان يشمل تقرير المدقق على رأيه الفني حول كافة القوائم المالية كوحدة واحدة وذلك بإعداد تقرير حلو هذه القوائم بتقرير نظيف، أو تقرير تحفظي أو تقرير سالب أو بتقرير عدم إبداء رأي.

والشكل الموالي يبرز أهم معايير التدقيق:

---

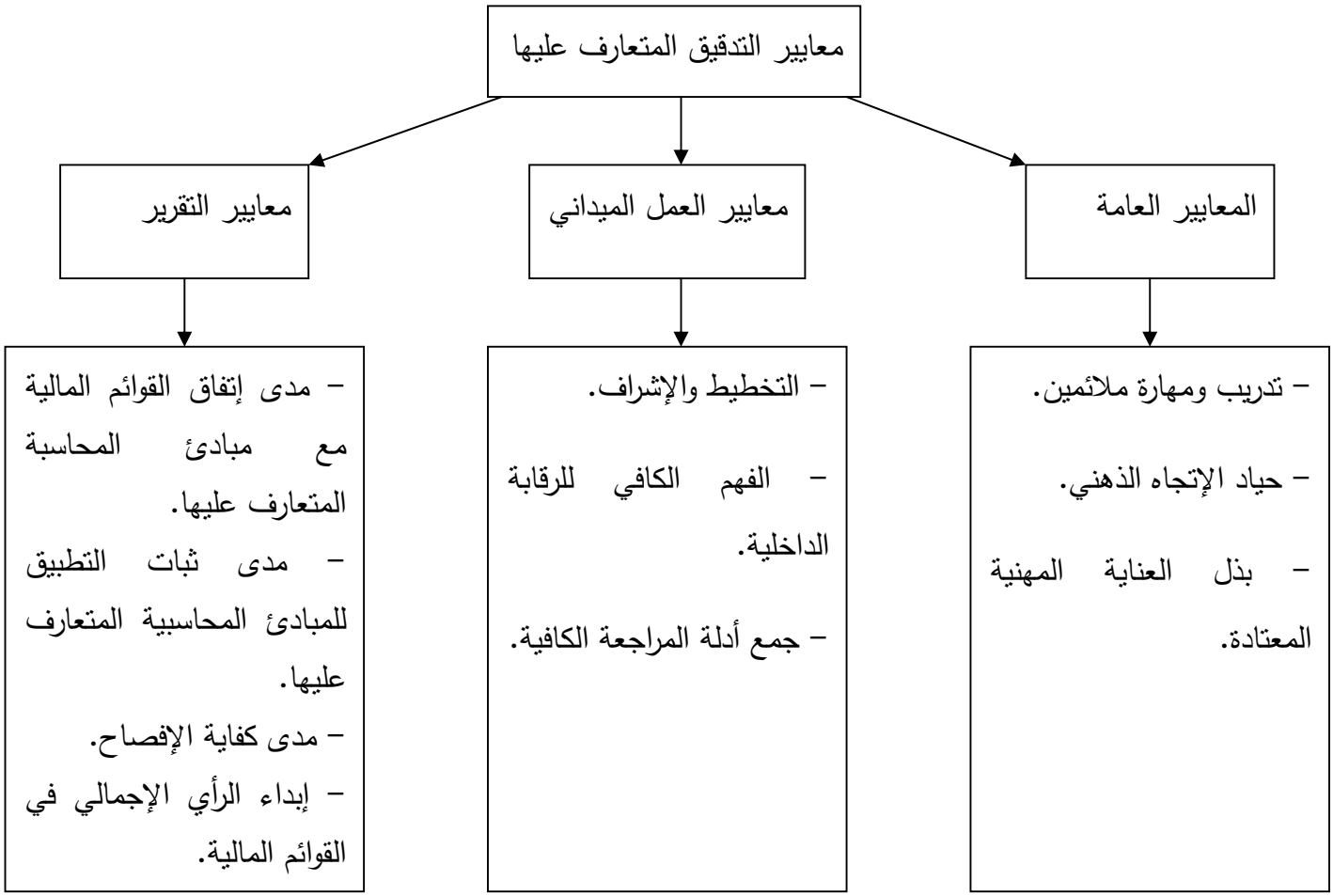
[1] عمر علي كامل الدوري، **دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع**، مجلة المنصور، العدد 14، الجزء الأول، 2010، ص 129.

[2] محمد السيد ناغي، **مرجع سابق**، ص 38.

[3] لشلالش عائشة، **جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجيلالي اليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2017-2018، ص 41.

[4] محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة وآليات التطبيق**، الدار الجامعية، مصر، 2003،ص 83.

الشكل رقم (1-1): معايير التدقيق المتعارف عليها.



المصدر: ألفين أرينز، جيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، تعريب محمد محمد عبدالقادر الديسطي، احمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 2004، ص:42.

المطلب الخامس: تقسيمات التدقيق.

تتعدد التقسيمات للتدقيق باختلاف الزاوية التي ينظر إليها، حيث تتنوع من حيث المفهوم في حين تشترك في قاسم مشترك واحد، وهو الفحص والإكتشاف للأخطاء ومحاولة خدمة الإدارة العامة، وخاصة حماية أصول الشركة.

1- من حيث الالتزام القانوني:

ينقسم التدقيق وفق الالتزام القانوني إلى:[1]

[1] القاضي حسين يوسف، دحدوح حسين أحمد، **مراجعة الحسابات المتقدمة " الاطار النظري والاجراءات العملية"** ج1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009، ص 50.

- **التدقيق الإجباري:** وهو التدقيق الذي يلزمه وينص عليه القانون، إذ يلزم المشرع العديد من الشركات بضرورة مراجعة حساباتها وخاصة شركات الأموال؛

- **التدقيق الاختياري:** هذا النوع يتم دون اللجوء إلى الصيغة الإلزامية القانونية، حيث يتم بناءا على اتفاق بين المؤسسات للقيام به عن طريق مراجع خارجي، حيث يتم اللجوء إلى هذا النوع من طرف شركات الأشخاص والشركات الفردية.

2- من حيث الجهة التي تقوم بعملية التدقيق: إلى:[1]

- **التدقيق الخارجي:** عملية تدقيقية مؤداة من طرف أطراف خارجية عن المؤسسة سواء كانوا خبراء محاسبية أو محافظي حسابات مستقلين عن المؤسسة محل التدقيق أو موظفيها ويطلق عليهم بالمراجعين الخارجيين ويتميزون بالتأهيل العلمي والخبرة المهنية والاستقلالية؛

- **التدقيق الداخلي:** يتم تنفيذ هذا النوع من التدقيق من أطراف داخل المؤسسة، حيث عادة ماتتمثل في الإدارة، غير أنه قد يتم أدائه كذلك عن طريق الموظفين فيها ويسمون بالمراجعين الداخليين.

3- من حيث النطاق: ينقسم التدقيق من حيث النطاق إلى الأقسام التالية:[2]

- **التدقيق الكامل:** يقوم به مدقق خارجي وذلك عن طريق الفحص الكامل للمستندات والعمليات المسجلة في الدفاتر، المتمثلة في التقييد والترحيل وترصيد وإعداد كافة الحسابات الختامية، وذلك بفرض وإبداء رأي فني ومحايد عن هذه القوائم المالية؛

- **التدقيق الجزئي:** يتم من طرف مدقق خارجي غير أنه ليس لغاية إعطاء رأي حول عدالة ونزاهة القوائم المالية، ولكن تحت شروط ملقاة من طرف الإدارة بتحديد أوجه النشاط أو العملية أو القائمة المالية التي يتم تدقيقها، إذ أن نشاط المدقق الخارجي هنا محدد ومشروط ومنه فان مسؤوليته مقتصرة إلا على الحالات المكلف بتدقيقها.

4- من حيث مدى الفحص أو حجم الامتيازات:

يمكن تقسيم التدقيق من حيث مدى الفحص الذي يقوم به المدقق إلى نوعين:[3]

- **التدقيق الشامل:** ويعني التدقيق الشامل أو التفصيلي، حيث يتولى المدقق تدقيق جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات والحسابات، أي يقوم بتدقيق جميع المفردات محل الفحص، حيث يصطلح هذا النوع

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **مراجعات مختلفة الأغراض**، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2005، ص ص 10-11.

[2] منصور حامد محمود وآخرون، **أساسيات المراجعة**، جامعة القاهرة، مصر، 1999، ص 11.

[3] أحمد قايد نورالدين، **مرجع سابق**، ص 19.

من التدقيق في المنشآت الصغيرة الحجم، ذلك ان باستخدامه في المنشآت الكبرى سوف يؤدي إلى زيادة أعباء العملية التدقيقية وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة، التي هي غاية المدقق الخارجي؛

- **التدقيق الاختياري:** هو التدقيق الذي يعتمد على اقتناع المدقق بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية المطبق، إذ يعتبر اليوم التدقيق الاختياري هو النوع السائد في ميدان التدقيق، في حين التدقيق الشامل أو التفصيلي يمثل استناد العمل به.

5- من حيث التوقيت:

ينقسم التدقيق كذلك حسب التوقيت لعملية التدقيق إلى نوعين وهما:

- **التدقيق النهائي:** يعتمد هذا النوع في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، لأن المراجع يبدأ عمله عادة بعد إقفال الدفاتر وترصيد الحسابات، ذلك لضمان عدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد مراجعتها، كما يؤدي كذلك إلى عدم حدوث أي ارتباك في العمل داخل المؤسسة، وهذا راجع لعدم استمرارية وتردد المدقق المتتالي على المؤسسة، كذلك يؤدي هذا النوع من التدقيق إلى تخفيض احتمالات السهو وانخفاض تكلفة التدقيق النهائي.[1]

غير أن هذا النوع من التدقيق يوجه له بعض الانتقادات منها:[2]

أ- قصر الفترة الزمنية للقائم بعملية التدقيق؛

ب- حدوث ارتباك في مكتب المدقق؛

ج- صعوبة أو عدم اكتشاف الغش والأخطاء؛

د- تأخر النتائج.

- **التدقيق المستمر:** يتولى المدقق تدقيق الحسابات والمستندات بصفة مستمرة، حيث يقوم بزيارات ميدانية متعددة للمؤسسة موضوع التدقيق طوال فترة التدقيق، ثم يقوم في نهاية السنة بإجراء عملية التدقيق للحسابات الختامية والميزانية، وعليه يصلح هذا النوع في المؤسسات ذات الحجم الكبير، ذلك أنه يصعب تطبيق التدقيق النهائي فيها.[3]

---

[1] ديلمي عمر، **مرجع سابق**، ص ص 8-9.

[2] أحمد قايد نورالدين، **مرجع سابق**، ص 20.

[3] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 33.

المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي.

لقد نشأ التدقيق الداخلي بتبلور من مجموعة من العوامل خاصة تطور وكبر حجم المؤسسات الاقتصادية وتزايد مطالب المساهمين بضرورة حماية حقوقهم، نتيجة التزايد في حالات الأخطاء المحاسبية والممارسات غير القانونية، ومنه كانت الحاجة إلى سن واستحداث وظيفة أساسية لذلك ممثلة في التدقيق الداخلي كأداة ووسيلة للكشف وتقييم مستوى الأداء للوحدات الاقتصادية.

المطلب الأول: نشأة وتطور التدقيق الداخلي.

سوف يتم التطرق في هذا المطلب إلى التطور التاريخي الذي عرفه التدقيق الداخلي على المستوى العالمي، والى التطور التاريخي له بالجزائر.

الفرع الأول: التطور التاريخي للتدقيق الداخلي على المستوى العالمي.

ظهرت الحاجة الماسة للتدقيق الداخلي مع التطور الحاصل في المؤسسات وتوسع أنشطتها الاقتصادية المختلفة حيث ظهر التدقيق الداخلي بعد ظهور التدقيق الخارجي وذلك بوقت طويل.[1]

إذ نشأ وتطور التدقيق لداخلي بتزايد الاحتياجات للجهات المسيرة للمؤسسة، وذلك من أجل فحص وتدقيق البيانات والسجلات المحاسبية ومحاولة تقييم لنظام الرقابة الداخلية، بهدف الوصول إلى تحقيق معلومات دقيقة، وتفاديا للغش والأخطاء المختلفة.[2]

كما تعود بداية الاهتمام بالتدقيق الداخلي لسنة 1941 عند إنشاء معهد التدقيق الداخلي، حيث اختصر حينها التدقيق الداخلي في بادئ الأمر على التدقيق المحاسبي واكتشاف الأخطاء والغش، ولكنه مع التطور الحاصل في حجم الشركات وزيادة التعقيد في العمليات والتطور التكنولوجي أصبح من الضروري تطوير التدقيق الداخلي وتوسيع دائرة نطاقه، ومنه أصبح بمثابة وظيفة لدعم الإدارة العليا والعمل على تحسين وتقييم مدى فاعلية الرقابة الداخلية وادراة المخاطر المختلفة.[3]

وفي عام 1964 تم اعتماد أول دليل تعريف للتدقيق الداخلي على أنه تدقيق للأعمال والسجلات، تتم داخل المنشأة وذلك بصفة مستمرة أحيانا وبواسطة موظفين مختصين لهذا الغرض، اذ يعتبر هذا التعريف

---

[1] عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، **الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي**، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، مصر، 1998، ص 139.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات- الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص 32.

[3] تمار خديجة، العيد محمد، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر المصرفية في الجزائر**، مجلة اقتصاديات الأعمال، العدد2، 2017، ص 189.

وفق هذا الدليل أولى الخطوات المجسدة لمحاولة تطوير مفهوم التدقيق الداخلي، حيث تم تشكيل لجانا لذات الغرض سنة 1974 لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني في التدقيق الداخلي.[1]

وفي عام 1977 انتهت اللجان من أعمالها والتي تم تشكيلها سنة 1974 وقد قدمت تقريرا بنتائج دراستها وتم التصديق النهائي عليها خلال المؤتمر الدولي السابع والثلاثين في سان فرانسيسكو عام 1978، والذي أصبح بمثابة المرجع والدليل الرئيسي لممارسي مهنة التدقيق كما يعد بمثابة ولادة وبزوغ مهنة جديدة.[2]

وفي سنة 1978 أصدر معهد المدققين الداخليين أول نسخة لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي حيث أصبحت بمثابة المرجع الأساسي الذي يستدل به، كما يساعد في ضمان تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي بشكل فعال، كما يضمن هذا الدليل للمدققين الداخليين الوفاء بمسؤولياتهم والتقيد والالتزام بهذه المعايير.[3]

وقد حدث تغيير جذري في وظيفة التدقيق الداخلي وذلك سنة 1987 بمناسبة تقديم تقرير لجنة تريدواي المشكلة للتحقيق من أسباب الاحتيال في التقارير المالية، حيث خلصت اللجنة إلى أنه يجب أن تكون وظيفة التدقيق الداخلي موجودة أولا على مستوى كافة المؤسسات العمومية.[4]

وفي ديسمبر 2003 أصدر معهد المدققين الداخليين آخر تعديلات وإضافات على المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي والتي أصبحت سارية المفعول اعتبارا في 1 جانفي 2004، ثم أجرى تعديل عليها في 15 افريل 2004 وذلك بالاعتماد على المفهوم الجديد الذي وضعه مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي تحت رقم 610 والذي أشار فيه إلى ان التدقيق الداخلي هو تقويم لأنشطة المنشأة المتعارف عليها كخدمة للمنشأة، ومن بين وظائفها ومن بين أشياء أخرى نظام الرقابة الداخلية وفعاليته.[5]

أما في جانفي 2011 حيث وفي الإطار الدولي لممارسة مهنة المراجعة الداخلية الصادر عن مؤسسات البحوث التابعة للجمعية الدولية للمدققين الدولي بفلوريدا بالولايات المتحدة الأمريكية تم تحديد تعريف جديد للتدقيق الداخلي على أنه "نشاط تحسين أعمال الوحدة الاقتصادية ويساعدها على تحقيق

---

[1] زغية طلال شريط حسين الأمين، **أهمية التدقيق الداخلي كأداة لقياس جودة القوائم المالية**، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد5، 2018، ص ص 196-197.

[2] خلف عبدالله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية**، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص ص 30-31.

[3] بن لدغم محمد، سعيداني محمد، نشمة ياسين، **دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر بالمؤسسة**، مجلة المؤشر للدراسات الاقتصادية، المجلة 1، العدد4، 2017، ص 35.

[4] Ziani Abdelhak, **le Rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise: cas entreprise Algériennes**, Thése de doctorat en science économique, université Aboubekr Belkaid, Telemcen, Algerie, 2013-2014, p 15.

[5] أحمد حلمي جمعة، **الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 28.

أهدافها من خلال إتباع مدخل منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فاعلية آليات إدارة المخاطر و الرقابة والحوكمة".[1]

وعليه فالملاحظ من التطور التاريخي للتدقيق الداخلي عالميا انه تطور من أداة تدقيق بسيطة مقتصرة على اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية إلى تدقيق حديث كأداة لخدمة الإدارة العليا ومساهم في إدارة المخاطر وحوكمة الشركات وشامل لكامل وظائف الشركة.

الفرع الثاني: التطور التاريخي للتدقيق الداخلي بالجزائر.

تطورت مهنة التدقيق الداخلي بالجزائر بالعديد من المراحل، وقد ساهمت مختلف القوانين والإصلاحات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر في تطور مهنة التدقيق الداخلي وذلك لأجل مسايرة التطورات الحاصلة عالميا في ميدان إصدار المعايير الدولية للتدقيق، إضافة إلى ذلك إصلاح النظام المحاسبي والمالي الجزائري، وقد مرت عملية التطور التاريخي بالجزائر بالمراحل التالية:[2]

1- مرحلة ماقبل الإصلاحات الاقتصادية:

ان النظام الاقتصادي السائد خلال تلك المرحلة هو الاقتصاد المخطط أو مايسمى بالاقتصاد الاشتراكي، حيث كانت جميع أوجه النشاط الاقتصادي تمتاز بالطابع العمومي وتخضع لوصاية مختلف والهيئات الوزارية التي تتولى مهمة التخطيط والتوجيه لمختلف المؤسسات الاقتصادية، كما خضعت الشركات لرقابة مجلس المحاسبة، حيث فرض القانون الخاص لهذه الهيئة على وجوب خضوع المدقق الداخلي لسلطة هذا المجلس، حيث "نصت المادة 36 من القانون 80-5 والمتعلق بإنشاء مجلس المحاسبة على ضرورة ان تتولى هذه الهيئة توجيه أشغال الرقابة الداخلية والخارجية للهيئات والمصالح المالية وهي بذلك تشرف على تنفيذ واستغلال نتائج أعمالهم"، ومنه فالإدارة العليا بهذا السلوك هي المسؤولة عن إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي كما تفقد مسؤولياتها وذلك بجعلها تحت سلطة ومسؤولية مجلس المحاسبة، وهذا بدلا من جعلها تحت سلطة ووصاية ومسؤولية الإدارة العليا.

[1] منى كامل حمد، **دور الاتجاهات المعاصرة للتدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي والإداري**، مجلة المحاسب، كلية اقتصاديات الأعمال، جامعة النهرين، المجلد23، العدد45، ص 5.

[2] العايب عبدالرحمن، **آليات تحسين ممارسة نشاط التدقيق الداخلي في الجزائر على ضوء واقع الممارسة والمتطلبات الجديدة للمهنة**، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، المجلد 5، العدد2، 2018، ص ص 215-216.

2- مرحلة الإصلاحات الاقتصادية:

منذ اختيار الجزائر الانتقال إلى اقتصاد السوق كنموذج اقتصادي، قامت الدولة الجزائرية بسن العديد من القوانين المساعدة في عملية الانتقال الاقتصادي من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق، حيث كان من هذه القوانين، القانون 88-1 والمتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية والذي كرس في مادته 40 إلزامية إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وضمن نفس القانون حددت السابقة بتحديد مهام هذه الوظيفة في المساعدة على التطوير والتحسين بشكل دائم ومستمر أساليب إدارة وتسيير المؤسسات الاقتصادية العمومية، إلا ان الملاحظ من التطور الذي عرفته وظيفة التدقيق الداخلي خلال هذه المرحلة هو انها لم ترقى إلى المستوى المطلوب الذي هو منتظر منها وذلك للعديد من الاعتبارات منها:

-اختلاف الزاوية التي ينظر منها للتدقيق الداخلي من طرف مسيري المؤسسات الاقتصادية العمومية حيث ان معظم المسيرين يرفضون أحد المبادئ الا وهو التقييم والحكم على تصرفات المسيرين حول الكيفية التي يتولون بها إدارة رؤوس الأموال الموضوعة تحت تصرفهم من طرف المساهمين، حيث لاقت هذه الفكرة الرفض من كافة المسيرين؛

-تعدد المشاكل التي تعاني منها المؤسسات الاقتصادية العمومية، بعد انتقالها إلى الاستغلالية كالصعوبات المالية وضعف الأداء التكنولوجي وغياب قنوات التسويق والتوزيع، مما جعل المسؤولين لايولون اعتبار لهذه الوظيفة اي اهتمام، ضف إلى ذلك ضعف العديد من المؤسسات الاقتصادية من حيث العدد التي لجأت إلى تطبيق هذه المادة؛

-اكتفاء السلطات العمومية بوضع مادة إلزامية تفرض على المؤسسات الاقتصادية العمومية إلزامية إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي دون اللجوء إلى وضع الإطار التنظيمي الذي يعمل على تسهيل مأمورية المسيرين، يعد بمثابة احد الأسباب التي لم تسمح بتطوير هذه الوظيفة كما ان المؤسسات التي أنشأت هذه الوظيفة قامت بإنشائها بأشكال مختلفة من مؤسسة إلى أخرى، كما حددت هذه المؤسسة مجالات تدخل المدققين الداخليين وكذلك الأمر بالنسبة لوجوده في الهيكل التنظيمي، حيث ان العديد من هذه المؤسسات ربطت هذه الوظيفة بمديريات مركزية مختلفة مما جعل النشاط للتدقيق الداخلي بفقد استقلاليته؛

-منحت لهذه الوظيفة عدة تسميات مختلفة، فهناك من أطلق عليها اسم مفتشية، أو مصلحة الرقابة، وهذا لأمر ما جعلها تنصرف عن تأدية مهامها الأساسية و تتولى القيام بمهام أخرى لاتدخل ضمن دائرة صلاحياتها.

3- المرحلة الحالية:

تمتد هذه المرحلة من سنة 1995 إلى يومنا هذا، حيث تميزت هذه المرحلة خلال سنة 1995 بإلغاء كافة قوانين الإصلاحات الاقتصادية، بما فيها قانون 88-1 وتعويضهم بالأمر الرئاسي رقم 95-25 المؤرخ في 25 سبتمبر 1995 والمتضمن تسيير رؤوس الأموال المنقولة ملك للدولة، كما تميزت هذه المرحلة بإلغاء المادة 40 من القانون 88-1 والتي كانت تفرض على المؤسسات العمومية الاقتصادية بضرورة الاهتمام بالتدقيق الداخلي، غير أن السلطات العمومية واصلت في إصدار التعليمات لفائدة مسيري المؤسسات الاقتصادية العمومية بضرورة الاهتمام بالتدقيق الداخلي ومن بين هذه التعليمات:

-التعليمة رقم 36/STP/DPE197 المؤرخة في 18 فبراير 1998 والصادرة من المجس الوطني الدولة؛

-التعليمة الثالثة لرئيس الحكومة بصفته رئيس مجلس مساهمات الدولة بتاريخ 20 ماي 2003؛

-التعليمة رقم 02-03 المؤرخة في 14 نوفمبر 2002 المتضمنة تقوية أنظمة الرقابة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية؛

-التعليمة رقم07/SG/079 المؤرخة في 30 جانفي 2007 الصادرة عن وزارة ترقية الاستثمارات والمتضمنة وضع مصلحة للتدقيق الداخلي وتقوية أنظمة الرقابة الداخلية.

وفي سياق الاهتمام بواقع تطور مهنة التدقيق الداخلي بالجزائر وفي دراسة ميدانية أجراها مكتب التدقيق العالمي DELOITTE وكذلك الجمعية الجزائرية للمدققين والاستشاريين الداخليين AACIA وقد توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:[1]

1- كل المؤسسات التي استجابت للدراسة لاتحتوي على وظيفة التدقيق الداخلي؛

2- محدودية حجم وظيفة التدقيق الداخلي لهذه المؤسسات؛

3- لم تقم وظيفة التدقيق الداخلي بوضع ميثاق للتطبيق، هذا الأخير تشترطه المعايير المهنية لممارسة نشاط التدقيق الداخلي؛

4- لاتحتوي معظم المؤسسات على لجنة التدقيق على مستوى مجلس الإدارة ومنه عدم وجود ارتباط لوظيفة التدقيق بهذه اللجنة؛

5- لاتقوم وظيفة التدقيق بتحديد مجالات تدخلها؛

[1] العايب عبدالرحمن ،**مرجع سابق**، ص ص 216-217.

6- مازالت وظيفة التدقيق الداخلي تركز معظم جهودها على الاهتمام بتدقيق وظيفة المحاسبة فقط؛

7- تجهل الجهات الخاضعة للتدقيق ماهية صلاحيات وظيفة التدقيق ومهامها ومسؤولياتها، حيث في معظم الحالات لايرونها الا من الزاوية السلبية معتبرين اياها والافراد الذين يكونونها على انها تلعب دور بوليسي وانها في خدمة الإدارة العليا، وان مهمتها تزويد الإدارة العليا بالمعلومات حول الانحرافات الإدارية للمسؤولين من اجل معاقبة الأفراد الذين هم مقصرين في تأدية مهامهم؛

8- في غياب مدققين مهنيين وحاصلين على تكوين في الاختصاص، فان غالبية المؤسسات تقوم بتدعيم وظيفة التدقيق الداخلي عن طريق الترقية وذلك بتحسين إطارات من أقام أخرى لشغل مدققين دون سابق معرفة وخبرة بالتدقيق الداخلي أو عن طريق اللجوء إلى توظيف حاملي شهادات جامعية حديثي التخرج لايكتسبون الخبرة الكافية في مجال التدقيق؛

9- عدم تحديد الاحتياجات الحقيقية من المدققين اللازمين لتشكيل فريق التدقيق، حيث نجد بعض المؤسسات لاتحتوي الا على مدقق واحد يشغل هذه الوظيفة في حين يصل تعداد بعض المؤسسات إلى 10 مدققين أو يزيد؛

10- لاتعتمد غالبية المؤسسات على نظام حقيقي لإدارة المخاطر، حيث من بين العينة المدروسة يوجد 20% فقط تفكر في وضع خريطة لإدارة المخاطر مستقبلا دون تحديد موعد زمني لذلك.

كما يرى البعض الخر ان تطور مهنة التدقيق سواء التدقيق الداخلي أو الخارجي قد تطور من خلال اعتماد وسن القوانين والمراسيم من طرف الدولة منذ الاستقلال، وتنقسم هذه المراحل إلى:[1]

1- مرحلة ماقبل الاستقلال: لقد كانت مهنة التدقيق خاضعة للمستعمر الفرنسي؛

2- مرحلة غداة الاستقلال: عاشت المؤسسات الجزائرية كما هو الحال لباقي الهيئات الأخرى فراغا كبيرا والكثير من المشاكل سواء من ناحية التنظيم أو التسيير وحتى التأطير والكفاءات اللازمة لإدارة وظيفة التدقيق الداخلي؛

3- مرحلة مابين (1970 – 1991): تميزت هذه المرحلة بإنشاء المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة (CSTC) وهذا تحت وصاية وزارة المالية، حيث أوكلت إليه تحضير المخطط الوطني للمحاسبة وضمان

[1] أوصيف لخضر، **نحو تحسين جودة التدقيق الداخلي لشركات المساهمة الجزائرية في ظل الممارسات والتطبيقات الدولية لحوكمة الشركات**، أطروحة دكتوراه علوم، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2016-2017، ص 129.

تنظيم مهنة المحاسبة ومهنة التدقيق، كما يتم إصدار القانون 91-08 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

كما عرفت هذه المرحلة إصدار قانون المالية لسنة 1970 وقف المرسوم 70-173 وظهور محافظ الحسابات و إلزامه بجملة من الواجبات والمهام التي يجب ان يخضع لها، غير ان اعتماده لتلك المهام يجب ان يخضع لضوابط وأسس غير واضحة المعالم، وهو الأمر الذي أدى بالدولة إلى إنشاء مجلس المحاسبة بموجب القانون 80-05 كهيئة ذات سيادة مكلفة بعملية الإشراف والرقابة وتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق؛[1]

4- مرحلة مابين (1992-2010): لم تعرف هذه المرحلة تغييرات كبيرة في تنظيم مهنة التدقيق حيث اقتصرت على بعض التعديلات في نصوص القوانين حيث أوكلت لمحافظ الحسابات مهام إعادة تقييم الاستثمارات بالأموال الثابتة العينية القابلة للاهتلاك في المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري وذلك وفق المرسوم 07-210 المؤرخ في 04 جوان 2006، كما تم إصدار القانون رقم 10-1 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي غيره بموجبه القوانين السابقة وأضاف قوانين جديدة.[2]

المطلب الثاني: تطور مفهوم التدقيق الداخلي والعوامل المساعدة على تطوره.

الفرع الأول: تطور مفهوم التدقيق الداخلي.

تميز مفهوم التدقيق الداخلي بالعديد من التطورات الحاصلة بداية من مراحله الأولية التي انحصرت في بادئ الأمر في محاولة الفحص والتأكد من صحة المعالجات المالية والمحاسبية داخل المؤسسة، وصولا إلى خدمة شاملة وفي خدمة الإدارة العامة وحماية أصولها وإدارة المخاطر وحوكمة رقابية فعالة، حيث تطور هذا المفهوم على النحو التالي:

-في سنة 1945 عرف حسب جمعية المراجعين الداخليين أو المدققين الداخليين على انه "نشاط تقويم مستقل يعمل بصفة أساسية في مجال الموضوعات المحاسبية والمالية ولكن من الجائز ان يتعامل في بعض المسائل ذات الطبيعة المستقلة".[3]

---

[1] محمد أمين لونيسة، **تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية**، أطروحة دكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر،2016-2017، ص 95.

[2] الأزهر عزة، **التنظيم القانوني لمهنة التدقيق في الجزائر بين التحديات والطموح**، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلة 5، العدد2، 2018، ص 04.

[3] سعودي بلقاسم، **المراجعة الداخلية**، مطبوعات محاضرات كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2016-2017، ص 8.

بعد هذا التعريف الصادر سنة 1945 أولى مراحل التطور في مفهوم التدقيق الداخلي، حيث اعتبر في بداية الأمر على انه نشاط تقويمي خصص لخدمة المؤسسة فقط؛

-وفي عام 1947 قدم معهد المدققين الأمريكي (IIA) أول تعريف له في نشرته الصادرة خلال سنة 1947 بأنه "نشاط تقييم مستقل في الوحدة الاقتصادية، عن طريق فحص وتقييم الأنشطة، وتقديم الخدمات الوقائية للوحدة الاقتصادية، وانه نوع من الرقابة الإدارية، ويعمل من خلال قياس وتقييم فاعلية آخر عنصر"؛[1]

-وفي سنة 1964 تم اعتماد دليل تعريف التدقيق الداخلي على انه "مراجعة الأعمال والسجلات، تتم داخل المؤسسة بصفة مستمرة أحيانا، وبواسطة موظفين مختصين لهذا الغرض، ويختلف نطاق وأهداف التدقيق الداخلي باختلاف حجم المؤسسات، ويتوسع في المؤسسات الكبيرة إلى أمور متعددة لاتتعلق مباشرة بالنواحي المالية"؛[2]

يعتبر هذا التعريف الصادر سنة 1964 بداية لمرحلة ثانية جديدة لمراحل تطور مفهوم التدقيق الداخلي حيث توسع نطاق عمل التدقيق الداخلي إلى مراحل اي نشاط لتسجيلات الأعمال المالية ككل، إضافة إلى انه أصبح بمثابة أداة الإدارة لتزويدها بمختلف الآراء والاقتراحات دعما لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛

-وفي سنة 1971 عرف معهد المدققين الداخليين في نشرته الصادرة خلال نفس السنة التدقيق الداخلي على انه "نشاط تقييم مستقل نشأ داخل المؤسسة، تعمل على مراجعة النواحي المحاسبية و المالية والأعمال الأخرى كخدمة الإدارة، وهو وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى"؛[3]

-وفي سنة 1978 وبمناسبة انعقاد المؤتمر الدولي السابع والثلاثين لمعهد التدقيق الداخلي الأمريكي حينها عرف التدقيق الداخلي على انه "وظيفة تقويم مستقلة يتم إنشائها داخل الوحدات الاقتصادية لفحص وتقويم أنشطتها المختلفة، وان هدف التدقيق الداخلي هو مساعدة أعضاء الوحدات الاقتصادية في تنفيذ

---

[1] محمد عبدالله ابراهيم، حسن فائز حسن، **دور معايير التدقيق الداخلي ل IIA في تحسين الدليل الاسترشادي المحلي وانعكاسه على كفاءة أداء وحدات التدقيق الداخلي**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، المجلد 24، العدد 168، ص 622.

[2] حدبي عبدالقادر، زيدان محمد، **فعالية التدقيق الداخلي في اكتشاف ومنع الاحتيال وانعكاسها على نظم حوكمة الشركات**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 14، العدد18، 2018، ص 244.

[3] خالد راغب الخطيب، **مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية**، مكتبة المجمع العربي للنشر، عمان، الأردن، 2010، ص 120.

مسؤولياتهم بفاعلية من خلال تزويدها بالبيانات وتقديم الاستشارات والتوصيات المناسبة بخصوص الأنشطة التي يتم التدقيق عليها"؛[1]

-وفي سنة 1994 اصدر مجمع المراجعين الداخليين تعريف جديد للمراعاة الداخلية حيث عرفت حينها بأنها "وظيفة تقييم مستقلة داخل المنشأة لفحص وتقييم أنشطتها لخدمة المنشأة، وهي تهدف إلى مساعدة جميع أفراد المنشأة بما في ذلك الإدارة والعاملين في القيام بمسؤولياتهم بشكل فعال وذلك عن طريق تزويدهم بتحليلات وتوصيات استشارية ومعلومات تخص الأنشطة الخاضعة للفحص".[2]

ومع تطور المفاهيم الأكاديمية للتدقيق الداخلي قام لمعهد الأمريكي للمدققين الداخليين سنة 1998 بصياغة دليل جديد لتعريف التدقيق الداخلي حيث عرف التدقيق الداخلي وفق الدليل الصادر على انه "نشاط نوعي، استشاري وموضوعي مستقل داخل المؤسسة، مصمم لتدقيق وتحسين انجاز أهداف المؤسسة من خلال التحقق من إتباع السياسات والمخطط والإجراءات الموضوعية واقتراح التحسينات اللازمة إدخالها حتى تصل إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى".[3]

-في حين عرف التدقيق الداخلي من قبل المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية (IFACI) بأنه "نشاط مستقل يهدف إلى إعطاء المنظمة الضمانات الكافية حول درجة التحكم في العمليات وإعطاء نصائح من اجل القيام بالتحسينات اللازمة والتي تساهم في تلف قيمة مضافة"؛[4]

يعد التعريف الصادر عن معهد التدقيق الداخلي بتاريخ 1999/06/29 بمثابة التعريف الأكثر شمولا للتدقيق الداخلي حيث أصبح التدقيق الداخلي يهدف إلى:[5]

- إضافة قيمة للشركة؛
- ضمان السيطرة على العمليات؛
- تحسين أداء الشركة؛

---

[1] عمار غازي ابراهيم، صالح مهدي حمادي، أمينة ابراهيم خلف، **دور استقلالية التدقيق الداخلي على تطبيق قواعد الحوكمة و أثره في جودة المعلومات المحاسبية**، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد والدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، المجلد11، العدد4، 2019، ص 856.

[2] Alain Mikol, **"formes d'audit: L'audit interne" encycheipédie de comptabilité**: contrôle de gestion et audit, édition economica, 2000, paris, p 740.

[3] خلف عبدالله الوردات، **مرجع سابق**، ص 32.

[4] Hamini Allel, **Le contrôle interne et L'élaboration du bilan comptable**, opu, Alger, 2003, p 35.'

[5] Mohamed Barnia, **La création de valeur ajoutée Socio-économique par l'Audit interne: Cas d'entreprise Marocaines**, Thése de doctorat en science de gestion, école doctorale Abbé Grégoire, France, 2015, p 17.

– تقديم الاستشارة.

–وفي جوان 1999 اصدر المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين تعريف جديد حيث عرف التدقيق الداخلي حينها بأنه "نشاط مستقل وموضوعي يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، وتساعد هذه الوظيفة في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال إتباع أسلوب منهجي لتقييم وتحسين فعالية عمليات الحوكمة والرقابة وإدارة المخاطر"؛[1]

–وفي 21 مارس 2001 صدر تعريف جديد للتدقيق الداخلي وأقره مجلس إدارة معهد التدقيق الداخلي الأمريكي حيث عرف التدقيق الداخلي على انه "نشاط مستقل وموضوعي، تأكيدي واستشاري يمنح للمنظمة الضمان حول درجة التحكم في عملياتها ويقدم لها النصائح والإرشادات التي تسمح بتحسينها، وهو بذلك يساهم في خلق القيمة المضافة لها، وبالتالي ساعد التدقيق الداخلي المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال التقييم الدائم وبشكل منهجي لعمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة، وبذلك تقديم الاقتراحات التي تساعدها على التقوية والرفع من فعاليتها"؛[2]

–وفي سنة 2014 وفي آخر تعديل لمعايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين الأمريكي عرف التدقيق الداخلي بأنه "نشاط مستقل وموضوعي ذو طبيعة استشارية 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، وعمليات التحكم المؤسسي"؛[3]

–أما في سنة 2017 وفي آخر إصدار لمعايير التدقيق الداخلي سنة 2017 أوضح معهد المدققين الداخليين ان التعريف الصادر سنة 1999 لم تجرى عليه اي تغييرات، حيث بقي ساري المفعول إلى غاية الفترة الحالية، حيث صمم هذا المفهوم لخدمة المؤسسة وتحسين عملياتها وإدارة المخاطر وكذلك الاهتمام بالرقابة وحوكمة الشركات؛[4]

وعليه فقد ساهمت العديد من المنظمات والأكاديميين في تطور مفهوم التدقيق الداخلي من مفهوم اختص في بداية الأمر بالفحص والرقابة إلى غاية شموليته لكافة أوجه وأنشطة المؤسسة وخدمة الإدارة العليا ومحاولة إدارة المخاطر الناشئة وحوكمة فعالة خدمة للمالكين وذوي الأقلية وحماية لأصول وممتلكات الشركة.

---

[1] يوسف داوود الصبح، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية**، الطبعة الثانية، اتحاد المصارف العربية، لبنان، 2010، ص 46.

[2] Z Woam L, Stevan J, Subnamoniam N, **Internal audit Involvement in entreprise Aisk** Mangement, Managerial Auditing Journal, Vol26, N:7, 2011, p 587.

[3] حسن عبدالكريم سلوم، **التدقيق الداخلي والتغيير الاستراتيجي**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد93، 2012، ص 99.

[4] محمد عبدالله ابراهيم، حسين فائز حسين، **مرجع سابق**، ص 622.

والجدول الموالي يبرز تطور مراحل مفهوم التدقيق الداخلي منذ نشأة معهد المدققين الداخليين سنة 1941.

جدول رقم (1-2):تطور مراحل مفهوم التدقيق الداخلي

الفترة الزمنية	الهدف من عملية التدقيق	نوع الفحص	دور الرقابة الداخلية
قبل 1940	-تحديد مدى عدالة وصحة المركز المالي. -اكتشاف أوجه التلاعب والأخطاء	تدقيق اختياري	بداية الاهتمام
1950-1941	-تحديد طبيعة وهدف التدقيق الداخلي. -هدف التدقيق وهو تحسين العمليات.	تدقيق مستمر	زيادة الاهتمام باعتباره جزء من الرقابة
1960-1950	-التركيز على الفعالية. -فحص وتقييم مستمر لعمل الوحدة.	تدقيق مستمر	اهتمام قوي
1970-1960	-التحقق من سلامة ودقة السجلات. -التحقق من عناصر الملكية.	تدقيق مستمر	اهتمام جوهري بنظام الرقابة الداخلية
1990-1980	-توسع نشاط التدقيق إلى جميع العمليات المالية.	تدقيق شامل ومستمر	اهتمام وتركيز جوهري لنظام الرقابة الداخلية
2000-1990	-تطور عمل التدقيق الداخلي من خلال الاستقلالية وتقديم خدمات استشارية لتحسين أداء الوحدة لكونه تأكيدي وموضوعي.	تدقيق شامل ومستمر	اهتمام وتركيز جوهري من نظام الرقابة الداخلية
2000 إلى غاية الآن	-تحسين وتقييم فاعلية الرقابة لإضافة قيمة عن طريق الاعتماد على مدخل منهجي منظم لتقييم ومساعدة الوحدة على تحقيق أهدافها.	تدقيق شامل ومستمر	أصبح التدقيق الداخلي دائرة أو قسم من نظام الرقابة الداخلية

المصدر: محمد عبدالله ابراهيم، حسن فائز حسين، **دور معايير التدقيق الداخلي(IIA) في تحسين الدليل الاسترشادي المحلي وانعكاسه على كفاءة أداء وحدات التدقيق الداخلي**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية بغداد، المجلد 24، العدد 108، 2018، ص:623.

الفرع الثاني: خصائص التدقيق الداخلي.

تحمل التعاريف الحديثة للتدقيق الداخلي التي جاءت بها الهيئات الأكاديمية جلة من الخصائص

تميز التدقيق الداخلي عن بقية الأنواع الأخرى، وتتمثل هذه الخصائص في العناصر التالية:[1]

1- التدقيق الداخلي هو نشاط: لقد تم ضبط تعريف التدقيق الداخلي على انه نشاط بدلا من وظيفة داخل المؤسسة وذلك للمبررين التاليين:

أ- تطبيق أحد الأنماط الحديثة لتسيير المؤسسات وهي الإدارة بالأنشطة والتي تتيح إمكانية تصنيف الأنشطة حسب الأهمية وعلى قدرتها في خلق قيمة مضافة؛

ب- تطبيق إستراتيجية المناولة التي تتيح فرصة اللجوء إلى أطراف خارجية حالة عجز المدقق الداخلي في تقديم خدمة بشكل جزئي أو كلي.

2- التدقيق الداخلي نشاط مستقل: يعني ان نشاط التدقيق الداخلي غير تابع بالسلطة والمسؤولية إلى الجهات الخاضعة للتدقيق، ومنه لابد ان يتبع لأعلى المستويات الإدارية في المؤسسة؛

3- التدقيق الداخلي نشاط موضوعي: ومعنى ذلك ضرورة ان يتحلى المدقق الداخلي بأعلى مستويات في الموضوعية عند تنفيذ مهامه وعرض نتائجه، كما يلزم عدم تأثير أحكامه بأموره الشخصية أو بآراء الأطراف الأخرى؛

4- تطور إستراتيجية التدقيق الداخلي إلى محاولة إضافة قيمة للمؤسسة، وذلك من خلال الإلمام بكافة عمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وحوكمة الشركات؛

5- يتميز التدقيق الداخلي بمنهجية واضحة ومعروفة حال تقديم الخدمات التأكيدية وكذلك الاستشارية؛

6- يتسم التدقيق الداخلي بالشمولية والديمومة: حيث يقصد بالشمولية وهو شمولية أوجه نشاط التدقيق الداخلي لكافة أنشطة المؤسسة دون استثناء بينما الديمومة تعني استمرارية نشاط التدقيق الداخلي بالرغم من محدودية وقت التدقيق.

كما يتميز التدقيق الداخلي وفق المفهوم الحديث بخصائص أخرى يمكن حصرها في الخصائص التالية:[2]

1- الإلتزام بتطبيق معايير التدقيق الدولية للتدقيق الداخلي وهذا أكثر من الاعتبارات التنظيمية والقانونية المتبعة بالمنظمة؛

---

[1] كشاط منى، بالرقي تيجاني، **الأدوار الحديثة للتدقيق الداخلي على ضوء مستجدات الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية**، مجلة رؤى اقتصادية، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، المجلد7، العدد2، 2017، ص ص 321-322.

[2] بوشمة بدرة، **دور التدقيق الداخلي في تحقيق التطبيق الفعلي لحوكمة الشركات داخل المؤسسات**، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد 5، العدد1، 2018، ص ص 63-64.

2- إرساء مبادئ حوكمة الشركات الأساسية التي تعبر عن الصورة التي يجب ان يكون عليها ممارسة مهنة التدقيق؛

3- التأكيد على الأخذ بعين الاعتبار لعناصر نظام الرقابة الداخلية على انها المدخل اللازم لمساعدة منظمات الأعمال في توفير نظام جيد ومقبول لحوكمة الشركات؛

4- فصل الكفاءة المهنية للمدققين الداخليين المبنية على المعرفة والمهارة وعنايتهم المهنية المبنية كذلك على قدرتهم في التركيز على أهداف العمل و محاولة تبني استراتيجيات لتنفيذ الأنشطة بكل أحكام ومستخدمين لتكنولوجيا المعلومات الحديثة؛

5- توسيع دائرة وظيفة التدقيق الداخلي لتغطي المسؤولين عن نظام حوكمة الشركات من جهة و تغطية الخاضعين لهذا النظام؛

6- العمل على مراجعة مبادئ حوكمة الشركات المتصلة بحماية حقوق المالكين والمعاملة المتكافئة لجميع المالكين ودور أصحاب المصالح والشفافية والإفصاح المالي وكذلك مسؤوليات مجلس الإدارة.

والجدول الموالي يلخص لنا خصائص التدقيق الداخلي:[1]

الجدول رقم(1-3): خصائص التدقيق الداخلي.

الخاصية	المفهوم
نشاط مستقل	بمعنى فسح المجال أمام المدقق الداخلي لأداء واجباته المهنية بحرية، بعيدا عن كل الضغوطات، الاستغلال التنظيمي، مما يمكنه من انجاز عملياته المتمثلة في الفحص والتقرير عن النتائج وتوصيلها إلى المستويات المناسبة بحرية تامة.
الموضوعية	موضوعية في تقييم الأدلة لغرض توفير تقييم مستقل عن الحوكمة وإدارة المخاطر إضافة إلى عمليات الرقابة.
خدمات استشارية	يعمل المدقق على تزويد الإدارة ومجلس الإدارة بالتحليلات والدراسات والاستشارات والاقتراحات لاتخاذ القرارات.
تحسين الفعالية	أصبح دور المدقق الداخلي هو توفير خدمة إضافية من خلال توصياته خاصة في مايخص الرقابة، إدارة المخاطر وعمليات الحوكمة.

المصدر: حاج قويدر قورين، احمد بن يوسف، **دور التدقيق الداخلي في دعم حوكمة المؤسسات الاقتصادية**، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 22، العدد2، 2019، ص:366.(بتصرف)

[1] حاج قويدر قورين، احمد بن يوسف، **دور التدقيق الداخلي في دعم حوكمة المؤسسات الاقتصادية**، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، مجلد 22، العدد2، 2019، ص 366.

الفرع الثالث: العوامل المساعدة على تطور مفهوم التدقيق الداخلي:

ساهمت العديد من العوامل والأسباب في تطور مفهوم التدقيق الداخلي من مفهوم تقليدي الذي كان ينحصر في اكتشاف الغش والأخطاء، إلى اتساع دائرة مفهومه إلى مفهوم حديث يعمل على مساعدة الإدارة وإدارة المخاطر، كما كان وراء هذا التطور وهو تعدد الدراسات الأكاديمية في زيادة تطور مفهوم التدقيق الداخلي.

وتتمثل العوامل التي ساعدت في تطور مفهوم التدقيق الداخلي في مايلي:[1]

1- ظهور الشركات المتعددة الجنسيات: يعد تعدد الفروع من العوامل الرئيسية لظهور التدقيق الداخلي، إذ كان يتطلب ذلك إرسال مدقق داخلي ملم بجميع سياسات الشركة كتأكيد من مدى قيام هذه الفروع بعملها وفقا للسياسات المرسومة، حيث كان في ذلك الوقت يسمى بالمدقق الداخلي المتنقل؛

2- زيادة حالات الفشل والإفلاس المالي: تشير الدراسات التي أجريت خلال فترة الأربعينيات من القرن الماضي في الولايات المتحدة الأمريكية ان السبب الرئيسي هو ضعف الأداء الرقابي في تلك الوحدات الاقتصادية نتيجة وجود حالات في التقصير في استقلالية مجلس الإدارة وانخفاض وجود كان التدقيق الداخلي؛

3- الحاجة إلى كشوفات مالية دورية دقيقة: ان الإدارة في حاجة إلى بيانات ومعلومات إدارية ومحاسبية ومالية دورية حيث تتمثل هذه الكشوفات في تقارير دورية على الحالة المالية والمحاسبية للشركة وذلك لمعالجة نقاط الضعف ومساعدتها في عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرار، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى التدقيق الداخلي حتى تؤكد الإدارة العليا على صحة ودقة المعلومات؛

4- اتساع حجم المشروعات وتعقد عملياتها: ان ظهور شركات المساهمة وتعدد المساهمين فيها و كبر حجم هذه الأخيرة، فضلا عن انفصال الملكية عن الإدارة العليا مما أدى إلى عدم استطاعة الإدارة الإلمام بكافة حاجيات الشركة، مما تطلب استحداث نظام فعال للرقابة الداخلية لأجل زيادة حرص الشركة على سلامة ممتلكاتها، وذلك باستحداث وظيفة التدقيق الداخلي أو المراجعة الداخلية كوظيفة فعالة وفاعلة لنظام الرقابة الداخلية.[2]

كما يرى آخرون ان من بين العوامل المساعدة على تطور مفهوم التدقيق الداخلي مايلي:[3]

---

[1] محمد عبدالله ابراهيم، حسن فائز حسين، **مرجع سابق**، ص 624.

[2] حسين احمد دحدوح، **دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد1، 2008، ص 269.

[3] احمد قايد نورالدين، **مرجع سابق**، ص ص 116-118.

1- رغبة الإدارة في تقديم البيانات الصحيحة للأطراف الخارجية: حيث انه اذا كانت الإدارة ترغب في الظهور بالمظهر الحسن تجاه الملاك أو المساهمين أو الدولة أو الجهات الخارجية فانه تصبح مجبرة على تقديم بيانات صحيحة إلى هذه الجهات لاستخدامها في اتخاذ القرارات، إذ ان وجود أخطاء في هذه البيانات أو التضليل، أو التأخر في موعدها، فانه يقع على الإدارة عقوبات بنص القوانين، كما سيستدعي الأمر وجود هذه البيانات حاضرة وصحيحة وفق الطلب، ومنه يكون للمراجعة الداخلية الدور الفعال في كفاءة نظام الرقابة الداخلية والتطبيق الفعلي له؛

2- التطور التكنولوجي: ان الاستخدام المتزايد لتكنولوجية المعلومات زاد من مخاوف الإدارة في حماية أصولها وأمن بياناتها المالية والمحاسبية خاصة، الأمر الذي أدى بهذه الشركات إلى تصميم نظام الرقابة الداخلية يمكنها من إدارة المخاطر بالشكل الملائم، إذ جعلت هذه التطورات الهامة في تكنولوجيا المعلومات زيادة الإهتمام للدور الهام للمراجعة الداخلية؛

3- تحول مهنة المراجعة الخارجية إلى مراجعة اختيارية: كانت مهنة المراجع الخارجي القيام بعملية التدقيق تفصيلية للعمليات المالية والتشغيلية للشركة عندما كان حجمها صغيرا ونشاطها محدود، ولكن باتساع حجم هذه الشركات وزيادة فروعها وتشعب عملياتها، أصبح وتعذر عليه القيام بهذه المهمة لكونه يتطلب وقتا أطول زيادة على ارتفاع تكلفة مهامه التي تكون غير اقتصادية على الشركة، ومنه كان لابد من استحداث نظام رقابة داخلي فعال وملم بكافة أنشطة الشركة متمثلة في التدقيق الداخلي الذي هو من أهم الأركان الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية.

كما يرى آخرون ان الأسباب الداعية لتطور مفهوم التدقيق الداخلي تتمثل في العوامل التالية:[1]

1- إتباع أسلوب اللامركزية الإدارية: ترتب على إتباع أو انتهاج أسلوب اللامركزية الإدارية في التسيير للفروع التابعة للشركات ضرورة تأكيد هذه الفروع على التأكيد من مدى التزام هذه الأخيرة بكافة الخطط والسياسات المنتهجة في الإدارة العليا وان تلك الإدارات الفرعية تحقق العائد الكافي من وراء رأس المال المنتظر، ومنه كان لابد من وجود دائرة مستقلة للتدقيق الداخلي في هذه الفروع التابعة لها؛

2- التغلب على صعوبات الظروف الاقتصادية: أصبح التدقيق الداخلي أداة رقابية فعالة للانجاز وإدارة الأنشطة والعمليات داخل المؤسسة كونها تساهم وتساعد الإدارة في مواجهة الظروف الاقتصادية المعقدة؛

3- تغير النظرة إلى مهنة التدقيق الداخلي التي كانت متمثلة في أدوات الرقابة الداخلية إلى تقييم متكامل للمخاطر ماأثر ذلك في مجال عمل التدقيق الداخلي أصبح يشمل كافة المنظمة بدلا من التركيز فقط على

[1] سعودي بلقاسم، **مرجع سابق**، ص 6.

العمليات المالية والمحاسبية ومنه تحول دور المدقق الداخلي إلى الاهتمام بتحديد عوامل الخطر المحتمل على مستوى المنظمة ككل.[1]

المطلب الثالث: الفرق بين التدقيق الداخلي والخارجي.

بعدما تطرقنا سابقا إلى تطور مفاهيم التدقيق الداخلي من مفهوم تقليدي إلى مفهوم حديث وفق لتسلسل تطور هذه المفاهيم من خلال الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق عالميا ومن خلال التعاريف الأكاديمية، وقبل التطرق إلى الفرق الموجود بين التدقيق الداخلي والخارجي تجدر بنا الإشارة إلى ماهية التدقيق الخارجي أولا.

الفرع الأول: مفهوم التدقيق الخارجي:

يعد التدقيق الخارجي وظيفة مستقلة يتم ممارستها من طرق شخص طبيعي أو معنوي متمتع بالاستقلالية المادية والمالية عن المؤسسة، ويحمل كامل المواصفات سواء العلمية والمهنية المؤهلة لإجراء عملية التدقيق على ان يكون من خارج موظفي المؤسسة وغير مساهم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة فيها.

وقد تعددت المفاهيم المتعلقة بمفهوم التدقيق الخارجي نبرز منها:

التعريف الأول: "الفحص الإنتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ومفردات القوائم المالية لإعداد تقرير يحتوي رأيا فنيا محايدا عن صحة القوائم المالية ومدى الاعتماد عليها للدلالة على الوضعية المالية ونتائج الأعمال".[2]

التعريف الثاني: "نشاط يتم من طرف خارجين عن الشركة يقوم بهذا النشاط على عملية الفحص المهني إلزامي إلى إبداء الرأي حول مصداقية المعلومة محل الفحص".[3]

التعريف الثالث: "الأداة الرئيسية المستقلة و الحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية ومن ناحية أخرى فان المراجعة الخارجية بمعناها المتطور والحديث والشامل ماهي الا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشأة موضوع المراجعة".[4]

---

[1] آدم حديدي، **دور التدقيق الداخلي في الحد من المخاطر التشغيلية في البنوك التجارية الجزائرية**، مجلة دفاتر اقتصادية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، المجلد7، العدد1، 2016، ص 5.

[2] رأفت سلامة محمود وآخرون، **علم تدقيق الحسابات العملي**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص 19.

[3] أ قاسم عمر، **التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر**، دار الكتاب العربي، الجزائر، 2016، ص 08.

[4] محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق**، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 41.

التعريف الرابع: "عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة لمزاعم العميل، بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تمشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية، أصحاب المصلحة في المشروع".[1]

التعريف الخامس: عرف PORTER التدقيق الخارجي بأنه "عملية الفحص الحيادي المستقل، والتي تتم وفقا لمتطلبات الأطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات المراجع، والتي تنتمي إلى إبداء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة عن طريق مراجع حيادي".[2]

من التعاريف السابقة للتدقيق الخارجي يمكننا صياغة تعريف للتدقيق الخارجي كما يلي:

"التدقيق الخارجي عملية منظمة وهادفة من شخص مستقل للقيام بعملية الفحص الانتقادي للقوائم المالية للمؤسسة من أجل إبداء رأي فني مستقل وحو مدى تطبيق المعايير والأهداف المحددة من خلال الخطة المرسومة من قبل الإدارة العليا".

ثانيا: خصائص التدقيق الخارجي:

يتميز التدقيق الخارجي كباقي أنواع التدقيق بالخصائص التالية:[3]

1- التدقيق الخارجي عملية هادفة: يهدف التدقيق الخارجي إلى إبداء رأي في صحة القوائم المالية والتي هي تقع تحت مسؤولية الإدارة التابعة بواسطة محاسبي الشركة وتحت إشرافها، فالمدقق الخارجي عند إبداء رأيه حول صحة ومصداقية القوائم المالية فهو يعتمد على التحقق من مدى التزام الإدارة بصفة عامة وحول الالتزام بتطبيق المعايير التي تحكم سلوك المحاسبين والمدققين؛

2- التدقيق الخارجي عملية منظمة: يبدأ المراجع الخارجي عملية جمع البيانات اللازمة حول منشأة العميل وذلك لاستكشاف البيئة أولا التي يعمل فيها الفحص، حيث تتم عملية المراجعة والتدقيق بعملية التقييم لنظام الرقابة الداخلية لتحديد نقاط القوة والضعف لهذا النظام؛

3- التدقيق يتم من مراجع مستقل: يجب ان تتوفر في المدقق الخارجي شروط التأهيل لممارسة المهنة من التأهيل العلمي والمهني لأن إبداء الرأي الفني والمحايد يجب ان يكون متحررا من كل قيود العميل؛

4-التدقيق الخارجي عملية اتصال متكامل: عملية التدقيق الخارجي قناة اتصال بين المدقق الخارجي والعميل حيث يعتبر المدقق الخارجي بالمرسل والعميل بالمستقبل للرسالة حيث يعتبر تقريره بمثابة قناة

---

[1] عبد الوهاب نصر وآخرون، **أساسيات المراجعة الخارجية وفقا للمعايير المصرية والدولية والأمريكية**، دار العلوم الأكاديمية للنشر والتوزيع، مصر، 2013، ص 09.

[2] Porter,B, **Principles of external auditing**, John wiley and sons, 1997, p 19.

[3] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية**، مصر، 2007، ص 08.

اتصال بينهما، في حين الرسالة تشتمل في الرأي الفني والمهني الذي يبديه المدقق الخارجي تجاه سلامة القوائم المالية للعميل في تقريره المعد لذلك.

ثالثا: أنواع التدقيق الخارجي.

ينقسم التدقيق الخارجي إلى ثلاثة أنواع رئيسية وهي:[1]

1- التدقيق القانوني: اي التي يفرضه القانون، ويشمل كل من أعمال الرقابة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات؛

2- التدقيق التعاقدي (الاختياري): والذي يقوم به محترف وذلك بطلب من أحد الأطراف الداخلية أو الخارجية المتعاملة مع المؤسسة، والتي يمكن تحديدها سنويا؛

3- الخبرة القضائية: يقوم بها شخص محترف خارجي وذلك بطلب من المحكمة.

والجدول الموالي يبين الفروق الموجودة بين الأنواع الثلاثة للتدقيق الخارجي:

الجدول رقم(1-4): الفروق الموجودة بين أنواع التدقيق الخارجي.

المميزات	تدقيق قانوني	تدقيق تعاقدي	الخبرة القضائية
طبيعة المهنة	مؤسساتية ذات طابع قانوني	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصورة الفوتوغرافية الصادقة، تدقيق معلومات مجلس الإدارة	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقديم مؤشرات الأرقام
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محدودة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة تجاه الأطراف

[1] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة التسيير من النظرية الى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008، ص 27.

مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا ولكن له تقديم إرشادات في التسيير	ينبغي احترامه
إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة(عادية وغير عادية)	المديرية العامة، مجلس الإدارة	القاضي المكلف بالقضية
شروط محاسبة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى المجلس القضائي
إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير مشروعة	نعم	لا	غير مهم
الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو النتائج حسب نوعية المهمة	بحسب النتائج مبدئيا
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مبدئية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية
التسريح	مهمة تأسيسية، عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
الأتعاب	قانون رسمي	محدد في العقد	اقتراح من الخبير، يحدد من طرف القاضي
طريقة العمل	تقييم الإجراءات والمراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	تقييم الإجراءات والمراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى مع حاجة الخبرة القضائية المطلوبة

المصدر: محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، 2008، ص:28.

ويمكن التفرقة بين التدقيق الداخلي والخارجي وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (1-5): التفرقة بين التدقيق الداخلي والخارجي.

معيار التفرقة	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الهدف	خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفء، يقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة ويكون الهدف كشف ومنع الأخطاء والانحراف عن السياسات الموضوعية	خدمة الملاك عن طريق إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية، بينما اكتشاف الأخطاء هو هدف ثانوي
نوع القائم بالمهمة	موظف من داخل المؤسسة ويعين بواسطة الإدارة	شخص مهني مستقل من خارج الوحدة الاقتصادية يعين بواسطة الملاك
المسؤولية	مسؤول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقرير نتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا	مسؤول أمام الملاك، ومن ثم تقديم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني في القوائم المالية إليهم
نطاق الفحص	تحدد الإدارة نطاق العمل فمقدار المسؤوليات التي تعهد للمراجعة الداخلية يكون نطاق عملها	يحدد ذلك أمر التعيين والأعراف السائدة والمعايير المهنية وماتنص عليه القوانين والأنظمة
توقيت الأداء	يتم الفحص بشكل مستمر على مدار السنة	يتم الفحص غالبا مرة واحدة نهاية السنة المالية وقد يكون أحيانا خلال فترات متقطعة من السنة

المصدر: حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2009، ص:50.

كما يشترك التدقيق الداخلي والخارجي في العديد من النقاط وتتمثل في العناصر التالية:[1]

1- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: يسعى كلا النوعين من التأكد من وجود نظام للرقابة الداخلية فعال في المؤسسة محل الفحص وذلك لتحديد نقاط القوة والضعف والتأكد من سلامة النظام المحاسبي والمالي ومدى قوته أو فعاليته؛

2- التقنيات المستخدمة: يشترك التدقيق الداخلي والخارجي في التقنيات المستعملة أثناء أداء الوظيفة مثل مخطط السير، الجرد المادي، الفحص المستندي؛

[1] مسعودي عمر، **مرجع سابق**، ص ص 17-18.

3- التعاون بين المدقق الداخلي والخارجي: لأجل منع ازدواجية العمل يشترك كلاهما في أعمال التدقيق بناء على خبرة المدقق الداخلي واستقلالية المدقق الخارجي.

ان أجمل صورة لواقع التدقيق الداخلي في المؤشر ينطوي على ضرورة تظافر جهود المدقق الداخلي مع المدقق الخارجي لبيان صحة وموضوعية القوائم المالية للمؤسسة ومن هناك تظهر ضرورة التكامل بين النوعين وصولا إلى تحقيق الجودة في التدقيق.

المطلب الرابع: مبادئ التدقيق الداخلي.

يعد التدقيق الداخلي مهنة كباقي المهن الأخرى، لذلك يستوجب على القائمين والعاملين في هذه الوظيفة الاستناد إلى مبادئ ومواثيق أخلاقية تحدد حقوقهم وواجباتهم المهنية.

وفي هذا الصدد حدد مجمع المدققين الأمريكي ميثاق للسلوك الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي تعتبر بمثابة المبادئ العامة لممارسي مهنة التدقيق وتتمثل هذه المبادئ في المبادئ التالية:

الفرع الأول: النزاهة.[1]

تعد النزاهة مبدءا أساسيا ومهما واجب التحلي به من قبل المدقق الداخلي في أي شركة أو منظمة، لأن توافرها سوف يؤدي إلى ترسيخ الثقة بالمدققين أنفسهم، لذلك وجب على المدقق الداخلي الالتزام بالواجبات التالية:

1- القيام بكل مصداقية ونزاهة مطلقة وبذل كل الجهود في تخفيف المسؤوليات الملقاة عليهم عند تأدية واجبهم؛

2- الالتزام بكافة القوانين الصادرة عن مهنة التدقيق الداخلي ومتابعة جميع التطورات الحديثة في ميدان التدقيق؛

3- بيان كافة الأنشطة غير قانونية أو أعمال منافية لتوجيهات مهنة التدقيق؛

4- احترام أهداف الشركة الأخلاقية والمساهمة الفاعلة في تحقيقها ببذل الجهد والوقت اللازم لتحقيق هذه الأهداف.

[1] علي حسين الدوغجي، **آليات حوكمة الشركات التي تؤثر في اتخاذ المدقق الداخلي للقرار الأخلاقي**، مجلة العولمة الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، المجلد 16، العدد 59، 2016، ص 256.

كما يقتضي مبدأ النزاهة في عملية التدقيق الداخلي بأن لايرتبط اسم المدقق الداخلي بأية تقارير أو معلومات أو اتصالات في حال كانت هذه التقارير تتضمن العناصر التالية:[1]

1- بيانات مالية محرفة أو مضللة؛

2- تقارير تحتوي على معلومات أو حسابات معدة بإهمال؛

3- تقارير ومعلومات غير مكتملة بسبب الحذف، أو تحتوي على نوع من الغموض الذي قد يؤدي إلى التضليل في البيانات.

الفرع الثاني: الكفاءة المهنية.

تعد وظيفة المدقق الداخلي من الوظائف المستمرة ومنه وجب عليه الحفاظ على كافة معارفه المهنية أو المهارة عند المستوى المطلوب للتأكد من أن الزبون أو متلقي خدمة التدقيق الداخلي خدمات ذات جودة مهنية عالية، حيث يعتمد المدقق الداخلي في هذا الشأن على كافة التطورات الجارية في ميدان التدقيق والمحاسبة والتشريعات والتقنيات الحديثة، إذ يعد المدقق بمثابة قاعدة بيانات عامة لايجوز أن يقبل أي عملية لايستطيع إتمامها بدرجة عالية ومعقولة من الكفاءة المهنية، كما يتطلب من المدقق الداخلي عند عدم قدرته على ذلك الاستعانة بالنصائح الفنية من الخبراء الآخرين.[2]

كما يفرض هذا المبدأ على ممارسي مهنة التدقيق بأن يلتزموا في إطار ممارسة هذه المهنة بما يلي:[3]

1- المحافظة على المعرفة والمهارة المهنية بالمستوى المطلوب وذلك لأجل الوصول إلى توصيل خدمة عالية من التدقيق؛

2- تأدية الواجب المهني والاجتهاد وفقا للمعايير المهنية والفنية المطبقة عند تأدية الخدمات المهنية؛

3- تحقيق درجة عالية من الكفاءة والمهارة في ميدان مهنة التدقيق؛

4- المحافظة على الكفاءة المهنية.

---

[1] محمد كاشاني بور، احمد شنان بحر، **مدى التزام مراقبي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني**، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد والدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، جامعة بابل، العراق، المجلد 11، العدد1، 2019، ص 355.

[2] تغريد سالم الليلة، **دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحسين أداء الإدارات المحاسبية**، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بابل، المجلد 33، العدد 98، 2010، ص 93.

[3] ابراهيم الهدي احمد، يوسف محمود حميدي، **مامدى التزام مراجعي الحسابات في ليبيا بقواعد وأخلاقيات مهنة المراجعة**، مجلة أكاديمية المالية، المجلد 9، العدد 1، 2018، ص 62.

الفرع الثالث: الموضوعية والاستقلال:

يجب ان يظهر المراجعون الداخليون أعلى درجات من الموضوعية المهنية في عملية الجمع والتقييم وإيصال المعلومات حول النشاط أو العمل الذي هو تحت الفحص، كما يلتزم المدققون الداخليون بالتقييم المتوازن لجميع الظروف ذات العلاقة وعدم التحيز للمصالح الشخصية أو بالأطراف الأخرى في إصدار الأحكام.[1]

وعليه تعد الموضوعية والاستقلال أساس الحياد في عمل المدقق والمحاسب فلابد ان يتحلوا بها وان يكونوا غير متسرعين في إصدار القرارات أو الأحكام الا بعد التأكد من جمع الأدلة وكافة الإثباتات وبعيدين عن مزاج وأهواء الإدارة وعليه المدقق يبدي رأيه ويتخذ حكمه بشكل مستقل وموضوعي دون تحيز أو عدم إستقلال ويجب أن يكون رأيه شاملا لما تم تدقيقه دون أي لبس كان.[2]

إضافة إلى ذلك فان الموضوعية تقدم قيمة للخدمات التي يقدمها مراجعوا الحسابات، حيث تعد بمثابة العلامة المميزة لمهنة المحاسبة والمراجعة، غير ان الموضوعية تتطلب من المراجعين بأن يكونوا محايدين ويتمتعون بالاستقلال الذهني في كل خدماتهم.[3]

كما يتصف المدقق الداخلي في مبدأ الاستقلالية بأربعة أوجه داعمة للاستقلالية والتي تتمثل فيما يلي:[4]

1- الاستقلال المهني حيث يتحقق ذلك من خلال لجنة التدقيق الداخلي داخل المؤسسة وذلك من خلال تعيينه في لجنة التدقيق والتفويض الكامل له للقيام بمهمة التدقيق وكل مايتعلق بقرار عزله أو نقله وتحديد الراتب والمكافآت؛

2- الاستقلال في الرأي وعدم التحيز؛

3- الاستقلال الفني ويتمثل في المهارة الفردية في الأداء ومكتسباته العلمية وتداريب تحسين المستوى المكتسبة؛

---

[1] حسين برقي، عمر علي عبدالصمد، ، **دور التدقيق الداخل في إدارة المخاطر وانعكاساته على تطبيق حوكمة المؤسسات**، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة سكيكدة، يومي 11-12 اكتوبر 2010، ص 07

[2] منال ناجي صالح، **المحاسبة القضائية ودورها في تعزيز الالتزام الأخلاقي لدى العاملين في مهنة المحاسبة والتدقيق**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 55، 2018، ص 174.

[3] محمد كاشاني بور، احمد شنان بحر، **مرجع سابق**، ص 356.

[4] عمار غازي ابراهيم، صالح مهدي حمادي، أمينة ابراهيم خلف، **مرجع سابق**، ص 860.

4- الاستقلال المالي ويتمثل في عدم تدخل الإدارة التنفيذية في عملية تعيين المدقق الداخلي وتحديد أتعابه وكل المكافآت المتحصل عيلها.

وتدعيما لمبدأ استقلالية المدقق بالجزائر فقد صدر قانون أخلاقيات مهنة التدقيق والمحاسبة وذلك وفق المرسوم التنفيذي رقم 96-136 والمؤرخ في 15 افريل1996، حيث نصت المادة الثالثة من هذا المرسوم على انه "تستند علاقات أعضاء النقابة بزبائنهم أو موكليهم إلى الأمان والاستقلال والى واجب القيام بمهامهم بشرف وضمير مهني".[1]

الفرع الرابع: يفرض مبدأ السرية في المجال المهني للتدقيق الامتناع عن الكشف عن معلومات سرية خارج الشركة واستخدامها سواء للمصلحة الشخصية أو لصالح أطراف أخرى، كما ينبغي على المدقق الداخلي المحافظة على سرية المعلومات لعميل محتمل ومنه ضرورة اتخاذ كافة الموظفين الذين هم تحت سيطرته المحافظة على سرية المعلومات، كما يجب على المدقق الداخلي الالتزام بسرية المعلومات حتى عند انتهاء عقد العمل.[2]

المبحث الثالث: أساسيات حول التدقيق الداخلي.

مع التطور الذي عرفته وظيفة التدقيق الداخلي والإهتمام المتزايد لها من قبل المنظمات الدولية والإقليمية، وكذلك المؤسسات الاقتصادية خاصة وذلك للدور الريادي الرقابي الهام في حماية أصول الشركة، كان لابد لهذه الوظيفة أن تلم بمجموعة القواعد الرقابية والتنظيمات القانونية، مما يسمح لها بأداء دورها الريادي خدمة للمؤسسة والأطراف الأخرى.

المطلب الأول: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي.

اكتسب التدقيق الداخلي أهمية بالغة في ميدان الأعمال وأصبح من بين الوظائف الأساسية والإلزامية للشركات بعد سلسلة الفضائح المالية حيث أصبح يولي أهمية كبيرة من قبل الإدارة العليا وكذلك المالكين ومنه تزايدت أهدافه وتطورت من أهداف تقليدية إلى أهداف حديثة.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 24 لسنة 1996، المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 27 ذي القعدة عام 1416هـ، الموافق ل15افريل1996، المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد.

[2] سوسن أحمد سعيد، عبدالواحد غازي محمد، **دراسة مقارنة لأخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق الدولية والإسلامية**، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، العراق، المجلد04، العدد3، 2014، ص 167.

الفرع الأول: أهمية التدقيق الداخلي.

يكتسي التدقيق الداخلي أهمية كبيرة للمؤسسة حيث يكمن أهمية التدقيق الداخلي في مايلي:[1]

1- مساعدة المدير في انجاز الوظائف اليومية في إدارة وتسيير شؤون المؤسسة، وذلك بضمان سلامة نظام الرقابة الداخلية؛

2- التحقق من سلامة نظام مسك الدفاتر المحاسبية واستمرارية عمل هذا النظام، والتأكيد على أن جميع المعلومات المتوفرة هي قاعدة بيانات يمكن للمؤسسة الإعتماد عليها؛

3- الإهتمام بمختلف الجوانب المالية، الإدارية، الجانب الاقتصادي للرقابة الداخلية وضمان سلامة هذا النظام ماليا وإداريا، والتحقق من سيرورة عمله.

كما تكمن أهمية التدقيق الداخلي في الدور الذي تلعبه وظيفته من حيث أنشطته المختلفة والأعمال التي يقوم بها المدققين الداخليين على درجة عالية من الكفاءة والفعالية والموضوعية، مما يسمح بضمان ديمومة مهام المؤسسة وإستدامة العمليات الداخلية فيها، كما تلعب هذه الوظيفة دورا رياديا في علاقة المؤسسة مع كافة المالكين وأصحاب المصالح، والعمل على تفادي تضارب المصالح والعمل على تحسين الأداء الوظيفي لمختلف مستويات المؤسسة ومنه التحكم في أصول الشركة وحمايتها.[2]

الفرع الثاني: أهداف التدقيق الداخلي.

نشأ وتطور التدقيق الداخلي بهدف الفحص واكتشاف حالات الغش ومساعدة الإدارة في إدارة شؤونها المختلفة، ومنه تطورت أهداف التدقيق إلى أهداف تقليدية وأخرى حديثة.

وتتمثل هذه الأهداف التقليدية والحديثة في الأهداف التالية:[3]

أ- الأهداف التقليدية:

انحصرت الأهداف التقليدية للتدقيق الداخلي في بادئ الأمر في اكتشاف الأخطاء وحالات الغش والتلاعب في العمليات المالية والمحاسبية، أي محاولة التحقق من سلامة القوائم المالية.

---

[1] بن الدين احمد، **أثر تكنولوجيا المعلومات على كفاءة التدقيق الداخلي في المؤسسات الإقتصادية**، مجلة الحقيقة، المجلد 13، العدد30، 2014، ص 186.

[2] محمد بن لدغم، محمد أمين لعريجي، **مساعدة التدقيق الداخلي للتدقيق الخارجي من أجل تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية**، مجلة التكامل الإقتصادي، المجلد6، العدد2، 2018، ص 81.

[3] زغبة طلال، شريط حسين الأمين، **أهمية التدقيق الداخلي كأداة لقياس جودة القوائم المالية**، مجلة الدراسات الإقتصادية المعاصرة، العدد05، 2018، ص 197.

ب- الأهداف الحديثة:

تم تحديد الأهداف الحديثة للتدقيق الداخلي في نشرة المعايير الدولية الصادرة سنة 1999 والمتعلقة بالممارسة العملية للتدقيق الداخلي، حيث اعتبرت هذه النشرة أن الهدف الأساسي لوظيفة التدقيق الداخلي وهو مساعدة جميع أعضاء المؤسسة على تأدية واجباتهم بكل فعالية، وتتمثل هذه الأهداف فيما يلي:

1- مراجعة وتقويم فعالية وكفاية الرقابة المالية والرقابة على العمليات وجعلها أكثر فاعلية والعمل على عقلانيتها؛

2- التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والخطط و الإجراءات الموضوعية؛

3- التحقق من مدى وجود الحماية الكافية لأصول المؤسسات من كافة الأخطار والخسائر؛

4- التحقق من إمكانية الوثوق والإعتمادية على الوثائق الإدارية للمؤسسات؛

5- رفع الإنتاجية ومنه زيادة قيمة مضافة للشركات؛

6- إجراء كافة الدراسات والاختبارات خاصة لبرامج الإنتاج بناءا على طلب الإدارة.

في حين حدد البعض الآخر أهداف التدقيق الداخلي في الأهداف التالي:[1]

1- المحافظة على أموال الوحدة من خلال بيان صحة إجراء العمليات المالية من مصاريف وإيرادات وذلك من بداية التسجيل المحاسبي لها إلى غاية التسجيل وإجراء المطابقة وعملية الفحص؛

2- ضمان وجود للأوامر والتعليمات والموافقات وكافة الوثائق الأصلية المبررة لتكوين الإيرادات أو اكتشاف المصاريف وإثباتها في سجلات المؤسسة؛

3- التأكيد على مواظبة العاملين في أداء مهامهم؛

4- التقرير على سلامة وقانونية الإجراءات المعمول بها؛

5- متابعة الأداء وتقويم الفاعلية بكل موضوعية.

في حين حدد آخرون أهداف التدقيق الداخلي بالأهداف التالية:[2]

[1] عمار غازي ابراهيم، صالح مهدي حمادي، أمينة إبراهيم خلف، **مرجع سابق**، ص ص 858-859.

[2] بوسكار ربيعة، **مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر على ضوء المعايير الدولية للتدقيق**، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، المجلد 17، العدد1، 2017، ص ص 422-423.

1- التأكد من مدى ملائمة مختلف السياسات وكافة إجراءات الضبط الداخلي المعتمدة من طرف الشركة لبيئة وظروف العمل داخل الشركة، وكما يلزم التأكد من التزام كافة الدوائر والمصالح بهذه السياسات والإجراءات؛

2- التأكد من صحة البيانات المالية وغير المالية وكافة العمليات لأخرى ذات العلاقة من مدى الموثوقية ودرجة الإعتماد عليها وذلك بإتباع أسلوب الفحص والمراقبة، تقييم المخاطر الموجودة؛

3- تدقيق إجراءات إدارة المخاطر بمختلف أنواعها وإجراء عملية التقييم لها، تقييم مدى كفاية رأس المال المستثمر في الشركة؛

4- إنجاز تقارير دورية سواء فصلية أو سنوية لكافة أعمال التدقيق ورفعه للإدارة العليا ومنه اقتراح كافة الإجراءات الضرورية لتحسين كفاءة وفعالية مختلف الدوائر والمصالح للشركة.

في حين حدد البعض الآخر أهداف التدقيق الداخلي في الأهداف التالية:[1]

أ- **هدف الحماية:** يعتبر هدف الحماية بمثابة الهدف التقليدي للمراجعة الداخلية، حيث كان ينصب نشاط وهدف التدقيق الداخلي في محاولة التأكيد على سلامة نظم الرقابة الداخلية والذي يهدف بدوره على حماية أصول الشركة من كافة أنواع الإختلاس والسرقة وذلك من خلال إعتماد المدقق الداخلي سلامة النظام المعلوماتي المعتمد، حماية أصول الشركة، التأكد من سلامة مختلف السياسات والخطط والإجراءات، كفاءة الموارد، الإنجاز المتقن والكفء للعمليات التشغيلية.

ب- هدف البناء: مع التطور الحاصل في ميدان التدقيق والمحاسبة تطورت أهداف التدقيق الداخلي وذلك من خلال اقتراح وسائل العلاج المناسبة وتقديم التوصيات من خلال مهام التدقيق المنوطة بالمدقق، ومنه تطورت أهداف التدقيق إلى أهداف إستشارية وتقديم إقتراحات إلى الإدارة العليا في الشركة.

كما يرى آخرون ان التدقيق الداخلي يهدف إلى:[2]

- المصادقة على الحسابات السنوية أو الحسابات الموحدة وفي كونها تعطي صورة حقيقية عن الوضعية الحالية؛

- دراسة جميع الحسابات السنوية أو الحسابات الموحدة؛

---

[1] نادر شعبان ابراهيم السواح، **النقود البلاستيكية واثر المعاملات الالكترونية على المراجعة الداخلية في البنوك التجارية**، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص ص 139-141.

[2] Ziani Abdelhak: OP, cit, p20.

- إصدار حكم حول جودة الأداء؛

- تحسين أداء المؤسسة محل التدقيق.

المطلب الثاني: أنواع التدقيق الداخلي.

تعددت الأنواع المختلفة للتدقيق الداخلي تبعا لتعدد الأغراض من وراء إجراء التدقيق الداخلي، والمتمثلة في الأهداف المستوفاة من وراء إجراء عملية التدقيق الداخلي، إذ تتمثل أنواع التدقيق الداخلي في الأنواع التالية:

الفرع الأول: التدقيق المالي.

I –مفهوم التدقيق المالي:

"هو عملية الفحص المنظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المحاسبية المتعلقة بوظيفة التدقيق، لمعرفة مدى التزام الشركة بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وكافة السياسات الإدارية وأي من متطلبات أخرى تم وضعها مسبقا".[1]

كما يعرف التدقيق المالي بأنه "التدقيق الذي يهتم بتتبع القيود المحاسبية للعمليات التبادلية التي تكون الوحدة الاقتصادية طرفا فيها والتحقق منها حسابيا ومستنديا، ومايتعلق بها من قوائم وتقارير".[2]

فالتدقيق المالي يتمثل في إجراء التحقق من مدى التزام المسؤولين عن تنفيذ أنشطة المؤسسة.

وذلك بتطبيق مختلف السياسات واللوائح والإجراءات المالية المناسبة التي تم اعتمادها من طرف الإدارة العليا للشركة، وهذا كأسلوب لأداء الأعمال المالية للشركة، تم الإقرار بمدى التزام الشركة بها، فضلا عن التأكد من صحة البيانات والتقارير المالية.[3]

II – أنواع التدقيق المالي: يقسم التدقيق المالي إلى نوعين هما:[4]

---

[1] أوصيف لخضر، **مرجع سابق**، ص 17.

[2] العمري، أحمد أحمد، وعبد المغني، فضل عبدالفتاح، **مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد2، العدد3، 2006، ص 346.

[3] علون محمد لمين، **دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الإقتصادية**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2015–2016، ص 34.

[4] أنور عباس ناصر، **دور التدقيق الداخلي في مكافحة الفساد المالي والإداري**، مجلة الدنانير، مجلد 1، العدد13، 2018، ص 494.

التدقيق الداخلي المالي قبل الصرف: يمثل أحد أنواع الرقابة الذاتية، ويتم عن طريق تكليف موظف بتدقيق عمل موظف آخر حتى يتم التحقق من سلامة الإجراءات واكتمال المستندات، ثم إجراء عملية الموافقة على التنفيذ؛

التدقيق الداخلي المالي بعد الصرف: يتم تنفيذ هذا النوع من التدقيق المالي حسب الخطة الموضوعة للتدقيق الداخلي وذلك باختبار عينات يتم إجراء عملية الفحص عليها وذلك في قسم الرقابة الحكومية حتى يتم التأكد من طرف هذه الأخيرة على مدى التزام الشركات بالقوانين والأنظمة المعمول بها.

III – أهداف التدقيق المالي:

يهدف التدقيق المالي بصفة عامة إلى محاولة إجراء رأي فني ومحايد وموضوعي حول صدق المعلومات المالية للقوائم المالية للشركة ومدى إتباعها للقواعد المحاسبية، وتتمثل أهداف التدقيق المالي في الأهداف التالية:[1]

1- التحقق من السجلات والطرق المحاسبية المستعملة؛

2- التحقق من إتمام العملية المالية بطريقة صحيحة؛

3- التحقق من مستوى مسؤولية المدراء الحاليين؛

4- التحقق من دقة التقارير المالية في كونها تعكس الواقع الفعلي والصورة العادلة والصادقة، وذلك طبقا للقواعد المحاسبية؛

5- التحقق من الوجود الفعلي للأصول؛

6- الفحص والتدقيق للإيرادات والمصاريف؛

7- التحقق من دقة العملية الحسابية للعمليات المالية والتأكد من التطبيق الفعلي للمبادئ المحاسبية المعروفة؛

8- منع واكتشاف التلاعب والتزوير في السجلات.

[1] محمد العيد، شملال نجاة، **التدقيق الداخلي أداة فعالة لتجسيد مبادئ حوكمة الشركات**، مجلة الإقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 6، العدد 03، 2015، ص 375.

الفرع الثاني: التدقيق التشغيلي:

I – مفهوم التدقيق التشغيلي:

"يعرف التدقيق التشغيلي بأنه "عملية تدقيق شاملة ومنتظمة تهدف للحصول على أدلة تتعلق بكفاءة وفعالية الأنشطة التشغيلية والأساليب المتبعة للحكم على مدى تحقيق أهداف المؤسسة من خلال هذه الأنشطة".[1]

كما عرفه المعهد الفدرالي المالي الكندي (CIF) كما يلي: "أن الهدف الأساسي لمراجعة العمليات هو مساعدة مراكز القرار في المؤسسة والتخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحاليل موضوعية، تقييم النشاطات وتقديم تعاليق واقتراحات حولها".[2]

كما يعرف التدقيق الداخلي التشغيلي بأنه "الفحص الشامل للوحدة التشغيلية أو المنشأة ككل لتقييم أنظمتها المختلفة ورقابتها الإدارية وأدائها التشغيلي وفقا لطريقة قياس محددة ضمن الأهداف الإدارية وذلك للتحقيق من كفاءة واقتصادية العمليات التشغيلية".[3]

كما عرف التدقيق التشغيلي بأنه "فحص مستقل يشمل جميع جوانب ووظائف التنظيم وتشتمل على فحص منظم لكافة أنشطة الشركة أو لقسم معين وعلاقته بأهداف معينة".[4]

من التعاريف السابقة للتدقيق الداخلي التشغيلي يمكننا ان نعرف التدقيق الداخلي التشغيلي بأنه عملية فحص كاملة وشاملة لأوجه النشاط للشركة أو لوظيفة معينة.

II – أنواع التدقيق الداخلي التشغيلي:

يقسم التدقيق الداخلي التشغيلي إلى ثلاثة أنواع وتتمثل في:[5]

1– تدقيق الأداء الوظيفي: يهتم بعملية التقييم الكلي لأداء الشركة على مستوى جميع الوظائف، ومحاولة اكتشاف جوانب القصور أو العيوب في الأداء ومنه محاولة العلاج الفوري لها؛

2– التدقيق التنظيمي: يتضمن التدقيق التنظيمي العناصر التالية:

---

[1] قاسم محمد، عوماري عائشة، **دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر البنكية**، مجلة الحقيقة، المجلد 16، العدد4، 2017، ص 794.

[2] Alain Mikol, L'audit financière, édition d'organisation, Paris, 1999, p 10.

[3] حميدوش حورية، **دور التدقيق الداخلي في تفصيل الحوكمة بشركات التأمين**، مجلة الإقتصاد والتنمية، المجلد 9، العدد1، 2018، ص 14.

[4] ناظم حسن عبدالسيد، **دور التدقيق الداخلي وفقا للمفاهيم والاتجاهات الحديثة في الرقابة على تكاليف الجودة ومؤشراتها**، مجلة العلوم الاقتصادية، الكلية التقنية للإدارة، العراق، المجلد 7، العدد26، 2010، ص 157.

[5] علون محمد لمين، **مرجع سابق**، ص ص 25–26.

أ- دراسته خطوط وقنوات الإتصال بالشركة وكفاءة الجهاز التنظيمي؛

ب- بيان سرعة تبادل المعلومات.

III - أهداف التدقيق التشغيلي:

يهدف التدقيق التشغيلي إلى تحقيق الأهداف التالية:[1]

1- تحديد ما اذا كانت الشركة تدير وتستعمل طرقها المتاحة من موظفين وممتلكات بدرجة عالية من الإقتصاد، أي العقلانية والتسيير الأمثل للموارد المتاحة؛

2- الوقوف على أسباب الإستعمالات التي تتسم بالكفاءة والإقتصاد في الموارد؛

3- معرفة مدى التزام الشركة بالأنظمة والتعليمات التي تهتم بالكفاءة والاقتصاد؛

4- وضع نظام معلوماتي سليم لتوفير معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب؛

5- الوقوف على مدى توافق السياسات والخطط والإجراءات والقواعد والقوانين المطبقة؛

6- تحقيق العقلانية في التسيير الأمثل للموارد الاقتصادية.

3- تدقيق المهام الخاصة: يتعلق موضوع هذا النوع من التدقيق بمهام إضافية تكلف الإدارة العليا بها المدقق الداخلي ومن أمثلة ذلك:

أ- أسباب انخفاض رقم أعمال الشركة؛

ب- الربحية المتوقفة لمنتجات جديدة؛

ج- طرق الزيادة في رأس المال أو القروض وأساليب حل بعض المشكلات التمويلية؛

د- مدى تناسب أسعار المؤسسة مع أسعار إمكانيات مالية وبشرية؛

و- فرض القيام ببعض الأعمال الجديدة في ضوء وجود إمكانيات مالية وبشرية؛

ي- إعداد الموازنات التقديرية لتكاليف الإنتاج والمبيعات.

[1] شملال نجاة، **تقييم أثر التدقيق الداخلي في فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية**، مجلة المالية والأسواق، المجلد 2، العدد04، 2016، ص 171.

الفرع الثالث: تدقيق الإلتزام.

يشمل تدقيق الالتزام فحص شامل لعمليات المؤسسة فيما اذا كانت أنشطتها منفذة وفقا للسياسات والأهداف والخطط المرسومة والمعلنة مسبقا، ومدى إمتثالها للقوانين والتشريعات الحوكمية ومنه الحكم على جودة الأنظمة التي وضعتها الإدارة.[1]

وعليه فإن تدقيق الالتزام هو تدقيق مقارن للنتائج المتوقعة مع النتائج المحققة فعلا.

الفرع الرابع: التدقيق الداخلي لأغراض خاصة.

يتعلق هذا النوع من التدقيق الداخلي حسب مايستجد من موضوعات خاصة للمدقق الداخلي وتكلفة الإدارة العليا للقيام به، حيث يتفق هذا النوع من التدقيق مع التدقيق المالي والتشغيلي من حيث الأسلوب والنطاق، غير أنه يختلف من حيث التوقيت اذا غالبا مايكون التدقيق لأغراض خاصة بصفة فجائية وغير مدرج ضمن خطة التدقيق، حيث هدف إلى اكتشاف عمليات الغش والفساد ومنه إجراء التحقيقات اللازمة بهذا الموضوع.[2]

الفرع الخامس: التدقيق الإداري.

هو فحص للأمور الهامة المتعلقة بالجانب الإداري للمؤسسة والتي تتجه نحو أهداف المؤسسة، إذ يتضمن التدقيق الداخلي الإداري عملية فحص وتدقيق للسياسات والإجراءات والخطط والأنظمة والأساليب وكافة طرق العمل بهدف مساعدة الإدارة في اتخاذ القرار ومنه اقتراح جملة من الحلول المناسبة للمشاكل الإدارية المطروحة.[3]

وعليه يمكن القول أن عمل المدقق الداخلي وفق هذا النوع من التدقيق يتعدى الأعمال المالية و المحاسبية التقليدية إلى الجوانب الإدارية والتنظيمية.

ويهدف التدقيق الداخلي الإداري إلى تحقيق الأهداف التالية:[4]

1- التأكد من الإستخدام الأمثل للإمكانيات الاقتصادية المتاحة، أي التأكد من كفاءة الإستخدام لها؛

---

[1] طلال محمد على الحجاوي، محمد محسن عبد الرضا الزرفي، **إطار مقترح لحوكمة المؤسسات البلدية للحد من عمليات الإحتيال**، مجلة الإدارة والإقتصاد، كلية بغداد العلوم الاقتصادية، المجلد 6، العدد24، 2017، ص 182.

[2] أنور عباس ناصر، **مرجع سابق**، ص 494.

[3] طلال محمد علي الحجاوي، محمد محسن عبد الرضا الزرفي، **مرجع سابق**، ص 182.

[4] خالد عبدالمنعم زكي لبيب وآخرون، **دراسات في المراجعة**، جهاز المكتب بكلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، الإصدار الثاني، 2017-2018، ص 378.

2- مساعدة الإدارة في تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية؛

3- تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية، وذلك لأجل الحفاظ على ممتلكات الشركة وحماية أصولها، ومنه زيادة الثقة من حيث الالتزام بالسياسات وموثوقية البيانات المالية.

الفرع السادس: أنواع أخرى للتدقيق الداخلي.

مع تطور وكبر حجم المؤسسات ظهرت أنواع جديدة للتدقيق الداخلي تهدف في مجملها إلى خدمة المؤسسات وتتمثل هذه الأنواع في مايلي:

I - التدقيق الإستراتيجي:

ان الغرض من التدقيق الاستراتيجي هو التأكد من أن النتائج التي حققتها المؤسسة تتوافق مع الأهداف المحددة.[1]

وعليه فهو يهدف للوقوف على مدى نجاعة الاستراتيجيات المتبعة مع المردودية والنتائج المحققة.

II - تدقيق الأداء:

يشير تدقيق الأداء إلى مدى تحقق الرقابة بمختلف أنواعها الفاعلة وذات الكفاءة العالية لما تم انجازه من أهداف وذلك قياسا بالنهايات المنشودة ودرجة التوافق مابين الموارد المستخدمة والإنفاق العقلاني والمنع لكل مظاهر الفساد والهدر للمال سواء المال العام أو الخاص، ومنه فان تدقيق الأداء يهدف إلى التدقيق من كفاءة الإدارة في حسن الاستغلال الأصيل والعقلاني للموارد المتاحة على أفضل وجه تحقيقا للأهداف المرسومة ومحاولة تقديم كافة الإقتراحات اللازمة.[2]

III - التدقيق البيئي:

يعرف التدقيق البيئي بأنه "عملية تحقق موثقة ونظامية تتم بشكل موضوعي من خلال الحصول على أدلة، والقيام بعملية تقييمها من أجل التحقق ما اذا كانت هناك اختراقات بيئية متعلقة بالنشاطات التي تؤثر في البيئة".[3]

---

[1] Ziani Abdelhak: OP, cit, p 48.

[2] خولة حسين حمدان، جبار ياسر عبيد، **دور المدقق الخارجي في التدقيق الإجتماعي**، مجلة الكوت للعلوم الإقتصادية والإدارية، المجلد1، العدد4، 2011، ص 07.

[3] احمد فيصل خالد الحايك، **التدقيق الداخلي البيئي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية**، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 40، العدد 2، 2013، ص 396.

كما عرف التدقيق البيئي بأنه "تقييم موضوعي منظم داخلي، يتم من خلال تحديد ما اذا كانت المؤسسة تلتزم بالقوانين واللوائح والتشريعات البيئية، وتحديد المخاطر التي تواجهها المؤسسة، والتأكد من تنفيذ برامج الغدارة البيئية بكفاءة وفعالية وفقا للسياسات والأهداف البيئية للمؤسسة.[1]

كما عرفته غرفة التجارة الدولية (ICC) بأنه "أداة إدارية داخلية تعمل على التقييم الدوري الموثق والمنظم لدى كفاءة أداء نظام الإدارة البيئية، ومدى اهتمام الإدارة بحماية البيئة من خلال رقابتها على الأنشطة البيئية ومدى تنفيذ البرامج والسياسات المرتبطة بهذه الأنشطة والتي من خلالها يتم الوفاء بمتطلبات التشريعات والقوانين البيئية".[2]

كما يهدف التدقيق البيئي إلى تحقيق الأهداف التالية:[3]

1- التأكد من صحة البيانات المالية المتعلقة بالأداء البيئي للمؤسسة والمقيدة في دفاترها؛

2- التحقق من سلامة العرض والإفصاح عن الالتزامات والخسائر الناجمة عن الأمور البيئية بالقوائم المالية؛

3- إبداء رأي فني ومحايد عن مدى صدق وسلامة التقرير عن الأموال المنفقة على برامج النشاط البيئي؛

4- التقرير عن مدى الالتزام الفعلي بتطبيق مختلف القوانين والنظم واللوائح التي تحكم أداء المؤسسة البيئي؛

5- معرفة معوقات تحقيق مطالب الأداء البيئي؛

6- الوصول إلى صياغة نظام متكامل للمعلومات البيئية مما يساعد على تحقيق أهداف خطة الدولة البيئية وتدقيقها.

---

[1] رشا الغول، **المراجعة البيئية**، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، مصر، 2014، ص 24.

[2] أمين السيد احمد لطفي، **معايير المراجعة المهنية للرقابة على جودة أداء مراقبي الحسابات**، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1997، ص 147.

[3] شريفي عمر، إبراهيمي لبنى، **دور التدقيق البيئي في تحقيق التنمية المستدامة**، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد 4، العدد 1، 2017، ص 114.

IV – تدقيق نظم المعلومات:

يعرف تدقيق نظم المعلومات على أنه "عملية جمع وتقييم أدلة الإثبات لتحديد ما اذا كان النظام المعتمد على المحاسب يساهم في حماية الأصول والحفاظ على سلامة البيانات وإدارة لموارد بكفاءة وتحقيق أهداف المؤسسة".[1]

كما تم تعريف تدقيق نظم المعلومات أو التدقيق الإلكتروني على انه "عملية فحص وتقييم نظم المعلومات الآلية والعمليات غير الآلية بها والتفاعل فيما بينهما، بهدف تقديم تأكيد معقول بأن ضوابط الرقابة الداخلية تحقق متطلبات تكنولوجيا المعلومات".[2]

كما عرف تدقيق نظم المعلومات على انه "عملية تجميع وتقويم الأدلة لتحديد مدى كون نظام الكمبيوتر قد تم تصميمه ليحتفظ بالبيانات متكاملة، ويحمي الأصول، ويسمح بتحقيق الأهداف التنظيمية واستخدام الموارد بفعالية".[3]

من التعاريف السابقة لتدقيق نظم المعلومات يمكن ان نعرف بأنه المعالجة الآلية لمعلومات المالية والمحاسبة للشركة بطريقة آلية وقدرته على الحفظ للبيانات ومنه حماية ممتلكات الشركة من الضياع وربح الوقت.

وتتمثل أهداف تدقيق نظم المعلومات في الأهداف التالية:[4]

1- حماية وتأمين موارد وأصول الشركة؛

2- سلامة البيانات وصيانتها؛

3- كفاءة نظام المعلومات المستخدم؛

4- فعالية نظام المعلومات؛

5- تقييم مخاطر إدارة المعلومات؛

---

[1] Ravi Muthukrishnon, **The Auditors prenogative to Review interne controls**, information systems, control, Journal, Volume 02, USA, 2004, P 01.

[2] Richard E, Cascarino, **Auditor's Guide to information Systems Auditing**, information systems control journal, Volume 01, USA, 2008, P 01.

[3] عباس نوار كحيط الموسوي، **مدى كفاءة أساليب التدقيق الخارجي في ظل التشغيل الإلكتروني لنظم المعلومات المحاسبية**، مجلة الكوت للعلوم الإقتصادية، العراق، المجلد 1، العدد 1، 2009، ص 114.

[4] جيهان عبد المعز الجمال، **المراجعة في البيئة الإلكترونية**، دار الكتاب الجامعي، العين، الإمارات العربية المتحدة، 2014، ص ص 68-76.

6- التقرير عن فعالية نظام الحوكمة الخاص بنظم المعلومات؛

7- اقتراح تحسينات في نظم المعلومات.

V - التدقيق الإجتماعي:

نتيجة التزايد في الأداء الوظيفي للشركات الاقتصادية وما نلاحظه اليوم من تزايد في حجم الأعمال لهذه الشركات اتسعت دائرة الاهتمام لهذه الشركة بالناحية الاجتماعية خاصة المجتمع والعاملين فظهرت مايعرف بماهية المسؤولية ومنه ظهور التدقيق الإجتماعي.

حيث يعرف التدقيق الإجتماعي على انه "الفحص المنظم للسياسات والإسهامات الاجتماعية والبيئية للوحدة الاقتصادية بهدف التأكد من مدى وفائها وتحقيقها للمعايير الخاصة للأداء، وقياس مدى تقدمها وتحقيق أهدافها المرسومة والمساعدة على إيجاد مقاييس لنجاحها ورفع مستوى أهدافها الإستراتيجية".[1]

كما عرف التدقيق الداخلي على انه "عملية فحص لإدارة الموارد البشرية المتصلة في التوظيف، والتقييم والتدريب وغياب الأفراد، ونظام التعويض وعلاقات العمل والتواصل الإجتماعي، وفي حالات أخرى يمكن أن يشمل التدقيق حالة معينة أو خاصة لتقييم تماسك السياسة الإجتماعية وخاصة في حالة الإندماج أو إعادة الهيكلة اي العلاقات الإستراتيجية مع الجهات الداخلية أو الخارجية".[2]

كما عرف التدقيق الإجتماعي على انه "وسيلة لقياس وفهم الوضع الحقيقي، وإعداد التقارير لتحسين الأداء الإجتماعي والأخلاقي للمؤسسة".[3]

من التعاريف السابقة للتدقيق الإجتماعي نجد أن أغراضه وهو الإهتمام بالمسؤولية الإجتماعية للمؤسسة تجاه العاملين وذلك تطبيقا لقوانين العمل الوطنية وحتى التابعة لمنظمة العمل الدولية وهذا حفاظا على حقوق وواجبات الموظفين سواء الوطنية أو الأجانب.

ويهدف التدقيق الداخلي الإجتماعي إلى تحقيق الأهداف التالية:[4]

1- إجراء المعاينة الدقيقة للحصول على المعلومات الصادقة حول مجال الأهداف الخاصة بالأفراد وذلك من ناحية التوظيف، رفع معنويات العامل وذلك بتحسين الأجور وظروف العمل؛

---

[1] خولة حسين حمدان، جبار ياسر عبيد، **مرجع سابق**، ص 05.

[2] Pascalchar Pentier, **Management et gestions des Organisation**, éditions Armande colin, Paris, 2007, p 101.

[3] John R. Schermerhorn, Richardn, 05born, James G. Hunt, Claire Billy, **comportement Humaine et Organisation**, 3eme edition EERPI, Canada, 2006, p 144.

[4] أيمن محمد نمر الشنطي، **قياس أثر التدقيق الإجتماعي على تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية**، مجلة الإبداع، جامعة البليدة 2، المجلد 5، العدد 05، 2015، ص ص 188-189.

2- التحكم الأمثل في التكاليف الإجتماعية المباشرة منها وغير المباشرة؛

3- سرعة التنبؤ بالأخطار وفي الوقت المناسب ومنه منع وتجنب التعقيدات التي قد تنشأ؛

4- يستخدم التدقيق أساليب الحوار والمفاوضات مع كافة المتعاملين؛

5- يستعمل التدقيق الإجتماعي كذلك عند حالات إندماج الشركات؛

6- يستعمل من طرف فريق عمل جديد قصد معرفة الحقائق ومنه تحديد الأهداف وذلك بالإعتماد على سلم الأولويات وتحليل الإنحرافات وتحليل النتائج.

VI - تدقيق المطابقة:

يمثل تدقيق المطابقة في مختلف الإيرادات البسيطة والتقليدية التي يستخدمها المدقق للتأكد من التطبيق الجيد والفعال للقواعد والإجراءات وكل مواصفات منصب العمل، الهيكل التنظيمي ونظم المعلومات وذلك عن طريق المطابقة بين القواعد الفعلية المتاحة والمحققة.[1]

المطلب الثالث: معايير التدقيق الداخلي.

في منتصف سنة 1999 توصل مجلس إدارة معهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA) إلى وضع إطار مهني جديد لوظيفة التدقيق الداخلي، إذ تم تطوير معايير التدقيق الداخلي إلى مجموعتين مجموعة الصفات والآداء، حيث تم العمل بها ابتداءا من بداية جانفي 2003، وكما تم مراجعة هذه المعايير وأصبحت سارية المفعول بداية من الفاتح جانفي 2007، كما أجرى آخر تعديل على هذه المعايير سنة 2012 وأصبحت سارية المفعول اعتبارا من 1 جانفي 2013.[2]

وتشمل هذه المعايير المنظمة لوظيفة التدقيق الداخلي في المعايير التالية:[3]

الفرع الأول: معيار الأهداف، الصلاحية والمسؤولية.

يجب تحديد الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات المختلفة لنشاط التدقيق الداخلي، وذلك ضمن وثيقة رسمية تعد بمثابة عقد توثيقي مبرم بين طرفين، وذلك بما يتماشى والمعايير الدولية المهنية للتدقيق الداخلي،

---

[1] العايب عبدالرحمن، جعفري أسماء، **تأصيل نظري لأثر التدقيق المتكامل على تحسين الأداء الإستراتيجي للمؤشر الإقتصادي**، مجلة وحدة البحث في تنمية الموارد البشرية، المجلد 8، العدد 2، 2017، ص 159.

[2] محمد عبدالله ابراهيم، حسن فائز حسن، **مرجع سابق**، ص 626.

[3] خلف عبدالله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص ص 77-98.

كما يجب على الرئيس التنفيذي لإدارة التدقيق الداخلي مراجعة دورية لوثيقة التدقيق الداخلي وإلزامية تقديمه للإدارة العليا ومجلس الإدارة بغرض الموافقة عليه حتى يصبح ساري المفعول، كما ينص هذا المعيار على أن الوثيقة أو العقد التوثيقي يجب أن يشمل العناصر الأساسية التالية:

1- يجب تحديد طبيعة خدمات التوكيد المقدمة للمؤسسة بوثيقة التدقيق، أو حتى جهات أخرى خارجية؛

2- تحديد نوع وطبيعة الخدمات الإستشارية ضمن وثيقة التدقيق؛

3- الإعتراف بمبادئ وأخلاقيات مهنة التدقيق، وأن يناقش الرئيس التنفيذي للتدقيق مفهوم التدقيق وأخلاقيات مهنة التدقيق ومعايير التدقيق الداخلي مع كافة موظفي التدقيق ولجنة التدقيق الداخلي.

الفرع الثاني: معيار الإستقلالية والموضوعية.

يجب أن يتمتع نشاط التدقيق الداخلي بالإستقلالية، كما يجب على المدققين الداخليين أن يتحلوا بالموضوعية والموثوقية أثناء ممارستهم نشاطهم التدقيقي، كما يشتمل هذا المعيار على ثلاثة معايير فرعية والمتمثلة في:

1- الإستقلال التنظيمي: يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي بعيد كل البعد عن كل تدخل في صلاحيات المدقق الداخلي وان يعمل على إيصال نتائج عمله التدقيقي مباشرة إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا وهذا بعيدا عن كل الضغوطات المهنية؛

2- موضوعية المدققين: يجب أن يتصف المدقق الداخلي بالنزاهة والحياد وغير متحيز لجهة معينة، ويعمل على تجنب كافة تضارب المصالح، غير متأثر بالبيئة التي يعمل بها؛

3- ضعف الإستقلالية أو الموضوعية: يجب على المدقق الداخلي إذا أحس بنوع من الضعف في الاستقلالية أو الموضوعية نتيجة عوامل معينة، ان يقوم بالإفصاح عن ذلك إلى الأطراف المناسبة لاتخاذ الإجراءات الضرورية، وتختلف طبيعة وحجم الإفصاح عن هذه المعوقات حسب حجم الضعف الذي وجده المدقق.

الفرع الثالث: معيار البراعة وبذل العناية المهنية.

يجب أن يلتزم المدقق الداخلي بتنفيذ أعمال التدقيق بكل حرفية ومهارة كبيرة، وإمتلاك لمقومات علمية ومهنية كافية، يتفرع هذا المعيار إلى ثلاثة معايير فرعية كما يلي:

1- البراعة: هي المؤهلات والقدرات العلمية المكتسبة قصد آداء مهنة التدقيق؛

2- بذل العناية المهنية: يجب أن يكون المدقق الداخلي عند مستوى المسؤولية الملقاة، وأن يبذل كافة مكتسباته في خدمة نشاط التدقيق؛

3- التطوير المهني المستمر: يجب على المدقق الداخلي تطوير معارفه عن طريق مسايرة الأحداث والتعديلات التي تطرأ على مهنة التدقيق، كذلك من خلال إجراء دورات تكوينية سواء داخلية أو خارجية.

الفرع الرابع: معيار التوكيد على الجودة وبرنامج التحسين.

يجب على مدير التدقيق الداخلي ان يعمل على تطوير برامج ضبط جودة التدقيق الداخلي وأن يعمل على الإحتفاظ به، كما يلتزم بالرقابة الدورية لفاعلية هذا البرنامج، وأن يصمم هذا البرنامج خدمة لأنشطة التدقيق الداخلي ويعمل على إضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها المالية و التشغيلية.[1]

ويتفرع هذا المعيار إلى أربعة معايير فرعية كما يلي:[2]

1- الإعداد والإبلاغ لنتائج التقارير وبرنامج تأكيد وتحسين الجودة للإدارة العليا ومجلس إدارة الشركة؛

2- استخدام تعبير "تم إجراءه وفقا للمعايير الدولية المهنية لمزاولة التدقيق الداخلي": إذ لايجوز للرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي الحكم على أن نشاط التدقيق الداخلي هو يتوافق مع كافة المعايير المهنية الدولية إلا اذا تأكدت النتائج وفق برنامج تحسين الجودة؛

3- تحسين جودة البرنامج: ضرورة المراقبة المستمرة لفاعلية برنامج تحسين جودة التدقيق وذلك بأخذ كافة الملاحظات وتدوينها سواء كانت داخلية أو خارجية؛

4- الإفصاح عن حالات عدم التقيد بالمعايير: يجب الإفصاح للإدارة العليا عن كافة المعاملات التي يراها المدقق الداخلي من شأنها عدم التوافق مع مبادئ وأخلاقيات المهنة والمعايير الدولية المنظمة.

الفرع الخامس: معايير الآداء.

تتمثل معايير الأداء في المعايير التالية:[3]

---

[1] إكتفاء رجم محسن، إحسان شمران الياسري، **أثر التدقيق الداخلي في تحسين أداء البنك المركزي العراقي**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 14، العدد 46، 2019، ص 159.

[2] علون محمد لمين، **مرجع سابق**، ص 37

[3] محمد مصطفى الجبو، **تقييم مدى مساهمة إدارة المراجعة الداخلية بالشركات الصناعية الليبية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات من خلال تطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية**، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، المجلد 5، عدد خاص، 2017، ص ص 226-228.

I – معيار إدارة نشاط المراجعة الداخلية:

يجب على المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي ضرورة إدارة نشاط التدقيق الداخلي بكل فاعلية وذلك لضمان تحقيق قيمة مضافة للشركة، ويتفرع هذا المعيار إلى سبعة معايير فرعية وهي:

1- التخطيط: ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع برامج وخطط مرتكزة على المخاطر، وذلك بتحديد سلم الأولويات لنشاط التدقيق الداخلي، مراعيا في ذلك أهداف المؤسسة؛

2- التبليغ والموافقة: يجب على الرئيس التنفيذي لدائرة التدقيق الداخلي أن يبلغ كافة خطط نشاط المراجعة الداخلية وحصر الموارد المالية اللازمة لها، وكل تغييرات مرحلية عدت إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة، وذلك للمراجعة والموافقة عليها؛

3- إدارة الموارد: يتطلب ويجب على المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي التأكد من أن المواد للتدقيق الداخلي هي مناسبة وكافية لفرض التدقيق الداخلي، ويتم توظيفها توظيفا عقلانيا لتحقيق الخطة المعتمدة؛

4- السياسات والإجراءات: يجب أن يتولى المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي عملية وضع كافة السياسات والإجراءات التنفيذية الكفيلة بتوجيه نشاط التدقيق الداخلي؛

5- التنسيق: ينبغي على المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي ضرورة إجراء عملية التنسيق والتشاور وتبادل المعلومات مع كافة الجهات الخارجية منها، وهذا لأجل ضمان حسن تغطية عملية التدقيق و منع تصادم وازدواجية الجهود المبذولة؛

6- **إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة:** يجب على المدير التنفيذي العمل على الإبلاغ الدوري للإدارة العليا ومجلس الإدارة عن الأغراض من وراء التدقيق الداخلي والأدلة، وذلك وفق الخطة الموضوعة؛

7- الجهات الخارجية الأخرى المقدمة للخدمات: على الجهات الخارجية التي تقدم خدمات خارجية لنشاط التدقيق الداخلي أن تحيط وتعلم المؤسسة بذلك، وعلى هذه الأخيرة أن تضطلع بمسؤولية المحافظة على نشاط التدقيق الداخلي.

II – طبيعة عمل التدقيق الداخلي:

يجب أن يتولى نشاط التدقيق الداخلي المساهمة الفعالة في عمليات إدارة المخاطر بأنواعها وحوكمة الشركات والرقابة ويتفرع هذا المعيار إلى المعايير الفرعية التالية:

1- الحوكمة: يجب أن يتولى نشاط التدقيق الداخلي الإلمام بنظام الحوكمة، والعمل على وضع الإجراءات والتوصيات الهامة لتحسينها، وذلك لغاية تحقيق أهداف الشركة؛

2- إدارة المخاطر: يجب أن يساهم نشاط التدقيق الداخلي في عملية التقييم الفعال لعمليات إدارة المخاطر وأن يعمل على تحسين آدائها؛

3- الرقابة: يجب ان يساعد نشاط التدقيق الداخلي في عملية الحفاظ على كافة الإجراءات الرقابية والضوابط الفاعلة، وذلك من خلال تقييمها والعمل على تطوير وتحسين أدائها.

III - تخطيط مهام التدقيق الداخلي: يجب ان يتولى بوضع خطة عمل لكل مهمة من مهام التدقيق الداخلي حيث تتولى هذه الخطة الأهداف، نطاق العمل، التوقيت المناسب، وكافة الموارد المخصصة لذلك، ويتفرع هذا المعيار إلى المعايير الفرعية التالية:

1- غاية التخطيط: يجب على المدققون الداخليون أخذ الإعتبارات التالية في كل مهمة تدقيق:

- هدف النشاط المدقق ووسائله؛
- مخاطر النشاط المدقق؛
- مدى ملازمة وفاعلية نظام الحوكمة؛
- اعتبارات إدخال تحسينات على مسار الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة.

2- أهداف مهنة التدقيق الداخلي: يجب على مدير التدقيق تحديد وبدقة الأهداف المرجوة من كل مهمة تدقيق معينة؛

3- نطاق مهمة التدقيق: يجب أن يكون نطاق التدقيق الداخلي كافيا حتى يتم تحقيق الأهداف المستوفاة في مهمة التدقيق؛

4- تخصيص الموارد اللازمة لمهمة التدقيق: يجب على المدققين الداخليين حصر كافة الموارد المالية والمادية والبشرية الكافية لمهمة التدقيق؛

5- برنامج عمل مهمة التدقيق: ضرورة إعداد خطة عمل لمهمة التدقيق وتوثيقها بالتنسيق مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة.

IV - تنفيذ مهام التدقيق الداخلي:

يجب ان يقوم المدققون الداخليون بالعمل على حصر وتحليل وتقييم وتوثيق كافة المعلومات اللازمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق، ويتفرع هذا المعيار إلى المعايير الفرعية التالية:

1- تحديد المعلومات الكافية والمفيدة والإعتماد عليها؛

2- تحليل وتقييم النتائج المتحصل عليها؛

3- توثيق وتدوين المعلومات لتدعيم النتائج؛

4- الإشراف العملي للطاقم البشري لمهمة التدقيق والعمل على تطوير وتنمية كفاءاته المهنية والعلمية.

V - تبليغ النتائج المتحصل عليها:

يجب على المدققين الداخليين تبليغ نتائج مهمة التدقيق المتوصل إليها، ويتفرع هذا المعيار إلى المعايير الفرعية التالية:

1- مقاييس التبليغ: يجب أن تشمل عملية تبليغ النتائج المتوصل إليها كل من الأهداف، نطاقها، والإستنتاجات المتوصل إليها، وكافة التوصيات المناسبة المقترحة؛

2- جودة التبليغات: إعتماد الموضوعية، والوضوح، الإختصار والوقت المناسب؛

3- حالات السهو والخطأ في حالة حدوث خطأ أو سهو في التبليغ النهائي، على المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي الإبلاغ عن المعلومات الصحيحة إلى كافة الأطراف المستفيدة سابقا من التبليغ النهائي؛

4- إستخدام تعبير "تم إجراؤه وفق المعايير الدولية المهنية لمزاولة التدقيق الداخلي"؛

5- الإفصاح عن حالات عدم التقيد عندما يؤثر عدم التوافق مع تعريف التدقيق الداخلي وميثاق وأخلاقيات المهنة ومعايير التدقيق، وذلك بالإفصاح عن الحالات أو المبادئ المعتمدة، تأثير عدم التقيد على النتائج؛

6- الآراء العامة: عند تولي المدققين الداخليين إبداء آراء عامة معينة، فإنه يجب الأخذ بعين الإعتبار تأثيرها على الشركة من حيث الأهداف، وعلى أن تكون هذه الآراء مدعمة لمعلومات كافية وذات موثوقية ومفيدة وذات صلة بالنتائج المتوصل إليها؛

VI - مراقبة سير العمل المنجز: على المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي رسم خطة عمل ونظام لمتابعة حسن سير النتائج التي تم تبليغها، ومتابعة كل مايتخذ إزاء النتائج التي تم تبليغها؛

VII - إبلاغ قبول المخاطر: في حالة أن الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي إعتقاده أن الشركة قد قبلت بمستوى عال من المخاطرة، عليه أن يناقش ذلك مع الإدارة، وفي حالة الإنسداد يجب عليه إبلاغ مجس الإدارة بذلك.

والجدول الموالي يلخص معايير التدقيق الداخلي الدولية:[1]

الجدول رقم (1-6): معايير التدقيق الداخلي الدولية.

معايير الخصائص		معايير الأداء	
رقم المعيار	اسم المعيار	رقم المعيار	اسم المعيار
1000	الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات	2000	إدارة نشاط التدقيق الداخلي
1100	الإستقلالية والموضوعية	2100	طبيعة العمل
1200	المهارة والعناية المهنية اللازمة	2200	تخطيط مهام التدقيق الداخلي
1300	برنامج تأكيد وتحسين الجودة	2300	تنفيذ مهام التدقيق الداخلي
1311	معيار أعمال التقييم الداخلية	2400	تبليغ النتائج
1312	معيار أعمال التقييم الخارجية	2500	مراقبة سير العمل
1322	معيار الإفصاح عن عدم التوافق	2600	إبلاغ قبول المخاطر

المصدر: محمد مصطفى الجبو، **تقييم مدى مساهمة إدارة المراجعة الداخلية بالشركات الصناعية الليبية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات من خلال تطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية**، مجلة دراسات الإقتصاد والأعمال، المجلد5، عدد خاص، 2017، ص:228.

تعد المعايير السابقة والصادرة عن معهد التدقيق الدولي بمثابة النموذج والمقياس الذي يتم الإعتماد عليه في عملية قياس أنشطة التدقيق الداخلي، حيث تهدف جملة إلى تحقيق الأهداف التالية:[2]

- إظهار أهم المبادئ الأساسية لممارسة وظيفة التدقيق الداخلي؛
- وضع إطار لتحقيق قيمة مضافة من وراء أنشطة التدقيق الداخلي؛
- وضع الأسس اللازمة لقياس وتقييم أداء وظيفة التدقيق الداخلي؛
- تحسين مردودية الأنشطة التنظيمية والتشغيلية.

[1] محمد مصطفى الجبو، **مرجع سابق**، ص 228.

[2] حاج قويدر قورين، احمد بن يوسف، **مرجع سابق**، ص 367.

المطلب الرابع: خدمات التدقيق الداخلي.

لقد نشأ وتطور التدقيق الداخلي لخدمة المؤسسة كمنظومة متكاملة وليس بخدمة الإدارة دون سواها، ذلك ان وجود المدقق الداخلي داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة هو بهدف وجود حماية وخدمة للمؤسسة، ومنه تتمثل الخدمات التي يسعى المدقق الداخلي إلى تقديمها للمؤسسة في الخدمات التالية:[1]

1- تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية: حيث تقوم الإدارة بالتخطيط والتنظيم والإشراف بطريقة تسمح بتوفير ضمان معقول من الأهداف والغايات التي سوف يتم تحقيقها، كما أن هناك تأثير معقول على أن الأهداف المنشودة سوف يتم تحقيقها، ولذلك فان جميع أنظمة وعمليات وأنشطة المؤسسة هي خاضعة ميدانيا للتدقيق الداخلي من اجل تقييمها؛

2- حماية أصول الشركة: يعمل المدقق الداخلي على ضرورة تجنب الخسائر الناتجة عن السرقة والحريق، وكل التصرفات غير القانونية في ممتلكات المؤسسة، ومنه فان الرقابة التشغيلية الجيدة تعمل على منع سوء استخدام الأصول و حماية أصول وممتلكات الشركة من كافة المخاطر المحتملة وذلك من خلال التأمين عليها ضد هذه المخاطر؛

3- قابلية المعلومات للإعتماد عليها: يجب أن تكون المعلومات المالية والتشغيلية المقدمة للإدارة العليا دقيقة وكاملة ومفيدة، وان تكون قد قدمت في الوقت المناسب حتى تتمكن الإدارة العليا من الإعتماد عليها لاتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب؛

4- الإلتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية: يعمل التدقيق الداخلي على التحقق من أن منتسبي الشركة يقومون بما هو مطلوب منهم القيام به، من خلال إتباع السياسات والخطط والإجراءات وكافة الأنظمة والتعليمات الصادرة من الإدارة العليا، وفي حالة عدم الإلتزام بذلك فإن المدقق الداخلي يحدد أسباب ذلك؛

5- الوصول إلى الأهداف والغايات: توضع الأهداف والغايات وإجراءات الرقابة من طرف الإدارة، في حين يقوم المدقق الداخلي بتحديد ما اذا كانت متوافقة مع أهداف وغايات الشركة؛

6- تحديد مواطن الخطر: على المدقق الداخلي أن يحدد كافة المناطق والأنشطة التي تتضمن مخاطرة بدقة وعناية ويعمل على إعلام الإدارة بها واذا كانت تتطلب أمر، يتم إخضاعها للمدقق الداخلي للاستفادة من خبرته السابقة، أو من خلال معلومات مستقاة من مصادر أخرى، أو من مشاكل موجودة في شركات أخرى مماثلة، أو من خبرة المدقق ومعرفته العامة؛

[1] خلف عبدالله الوردات، **مرجع سابق**، ص ص 39-41.

7- منع واكتشاف الغش والإحتيال: تقع مسؤولية منع الغش والإحتيال على إدارة الشركة، فعلى مدقق الشركة العمل على فحص وتقييم كفاية وفعالية الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة العليا وذلك للحيلولة دون وقوع الغش، كما انه ليس من مسؤولية المدقق الداخلي اكتشاف الغش ولكن وجب عليه ان تكون له معرفة كافية لطرق واحتمالات للغش حتى يكون قادرا على تحديد أماكن الغش والإحتيال، كما يجب على المدقق اكتشاف مناطق ضعف نظام الرقابة الداخلية؛

8- البنك المهني: يجب على المدقق الداخلي ان يخطط وينفذ كافة أعمال التدقيق أخذ بعين الإعتبار البنك المهني، حيث لايجب عليه إقتراض عدم الأمانة للجهات الخاضعة للتدقيق، وخلافا على ذلك وجب على المدقق تقييم قرائن وأدلة الإثبات للتدقيق بموضوعية، كما وجب عليه الإهتمام بالظروف والأحوال التي ان وجدت فلا بأس عليه ضرورة أخذ الحيطة والحذر في عملية تطبيق إجراءات التدقيق؛

إضافة إلى هذه الخدمات فان التدقيق الداخلي يقدم خدمات أخرى تتمثل في مايلي:[1]

9- خدمات وقائية: تتمثل في الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي من أجل:

أولا: حماية موجودات المؤسسة من السرقة والإختلاس؛

ثانيا: منع الغش والإختلاس.

10- خدمات تقييمية: تتمثل في الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي من أجل:

أولا: مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة؛

ثانيا: كفاءة نظام الرقابة الداخلية.

11- خدمات إنشائية: تتمثل في المهام التي يقوم بها المدقق الداخلي والتي تهدف إلى:

أولا: توفير المعلومات المالية والمعلومات التشغيلية المقدمة للإدارة العليا والتأكد من أنها تتم بدرجة عالية من الصحة والمصداقية، كافية ودقيقة.

12- خدمات علاجية: تتمثل هذه الخدمات في الأساليب والطرق التي يستخدمها المدقق الداخلي من أجل تصحيح الخطاء والإنحرافات التي يكتشفها؛

13- الخدمات الإستشارية: وهي عمليات المشورة التي تقدم إلى الوحدات التنظيمية داخل المنشأة أو حتى خارجها، وتهدف الشركة من وراء ذلك إلى إضافة قيمة للشركة ومحاولة تحسين عملياتها داخليا.

[1] أسيل جبار عنبر، ضياء زامل خضير، **فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في مكافحة الفساد الإداري والمالي**، مجلة الدنانير، العدد 13، 2018، ص 471.

وخارجيا، ومن أمثلة ذلك إجراءات تداريب للعمال، النصح، إعداد تصاميم لنماذج المستويات.[1]

14- خدمات التأكيد: وهي الفحص الموضوعي لأدلة الإثبات بهدف توفير تقويم موضوعي ومستقل لفاعلية وكفاءة إدارة المخاطر وكافة أنظمة الرقابة الداخلية الموجودة داخل المؤسسة، مثل أنظمة امن المعلومات، اللوائح التنظيمية، الأداء المالي والتشغيلي.[2]

وتتحدد طبيعة ونطاق مهمة التأكيد بواسطة المدقق الداخلي إذ توجد ثلاثة أطراف مشاركة في خدمات التأكيد والتي هي:[3]

- الشخص أو المجموعة المشاركة مباشرة في العملية التدقيقية؛
- الشخص أو المجموعة القائمة بعملية التقييم (المدقق الداخلي)؛
- الشخص أو المجموعة المستفيدة في عملية التقييم (المؤسسة).

كما قامت اللجنة الخاصة المنبثقة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بتقديم ستة أنواع من خدمات التأكيد الأخرى وتتمثل هذه الخدمات في:[4]

1- تقييم المخاطر: تسمح بتقدير ان مخاطر الأعمال خاصة بالمؤسسة ككل، ومدى وجود نظام فعال لإدارة هذه المخاطر بكل فعالية وحساب كل الإحتمالات العكسية لذلك؛

2- قياس آداء المشروع: مدى سلامة وصلاحية نظام قياس الآداء المالي والتشغيل للمؤسسة ودرجة الموثوقية والاعتماد عليه، لقياس الأهداف المحققة ومقارنتها بالمؤسسات المنافسة؛

3- إمكانية الإعتماد على نظم المعلومات: التأكيد على مدى سلامة نظام المعلومات المالي والتشغيلي للشركة في كونه يوفر معلومات كافية يمكن الإعتماد عليها لإتخاذ القرارات، ومدى سلامة هذه المعلومات ونظام الرقابة الداخلية المطبق؛

4- التجارة الإلكترونية: التأكيد على سلامة نظام الأمن والسلامة لإجراء التجارة الإلكترونية ومدى إمكانية الإعتماد على البيانات والمعلومات المتحصل عليها؛

---

[1] بوسكار ربيعة، **مرجع سابق**، ص 422.

[2] بوسالم ابوبكر، صلاح سعاد، **التدقيق الداخلي ضمن إطار الحوكمة ودوره في إدارة المخاطر المصرفية**، مجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة والمالية، المجلد 6، العدد 1، 2017، ص 200.

[3] أحمد حلمي جمعة، **الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 30.

[4] جيهان عبد المعز الجمال، **المراجعة وحوكمة الشركات**، دار الكتاب الجامعي، الإمارات، 2014، ص ص 48-49.

5- قياس أداء العناية الصحية: التأكيد على فعالية خدمات الرعاية الصحية المقدمة من طرف الأطباء والمستشفيات والموردين الآخرين وذلك حفاظا على الأداء الكلي والرعاية الصحية لكافة موظفي المؤسسة، حيث يقوم المدقق بتقييم موضوعي لفعالية وأداء المكلفين بالعناية الصحية؛

6- العناية بالمهنيين: يؤكد المدقق الداخلي بأن الأهداف المحددة لهذه الفئة قد تم الوفاء بها فعلا، عن طريق ممثلي الرعاية الصحية، حيث ان هذه الخدمات المقدمة تمثل أدلة إثبات في ما اذا كان مانحي الرعاية يحققون معيارا دقيقا ومتفقا عليه.

المبحث الرابع: أساسيات حول جودة التدقيق الداخلي.

إن التزايد لحالات الفشل المالي للعديد من المؤسسات و الهيئات المالية العالمية و الانهيار لعديد من الأسواق المالية كانت بداية أولى إهتمام المنظمات المهنية للتدقيق و المحاسبة بضرورة الإهتمام بالتدقيق الداخلي كأحد الآليات المهمة لضبط و رقابة جودة الأداء المالي و المحاسبي لهذه الشركات. و ذلك عن طريق إقرار العديد من الضوابط و المعايير المنظمة لمهنة التدقيق قصد الوصول إلى مخرجات القوائم المالية ذات جودة و تلقى قبول عام من مستخدمي هذه القوائم المالية و منه الدفع قدما إلى تطوير الأداء المهني لمدققي الحسابات.

المطلب الأول: مفهوم و أهمية جودة التدقيق الداخلي.

الفرع الأول: مفهوم جودة التدقيق الداخلي.

التعريف الأول: عرّفها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين " جودة التدقيق تعني تطبيق المعايير المهنية للتدقيق و ما تتضمنه من قواعد و آداب السلوك المهني، فالإلتزام يتعلق بمراجعة القوائم المالية، أما قواعد السلوك المهني فتمثل المستويات المقبولة لجودة سلوك المدقق" [1]

التعريف الثاني: كما عُرّفت جودة التدقيق الداخلي من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) بأنه عبارة عن " كافة السياسات التي تتبناها مؤسسة التدقيق لغرض توفير ضمان أكبر و معقول بأن كافة عمليات التدقيق التي تقوم بها هذه المؤسسات قد تم إنجازها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما و المتحكمة بعملية التدقيق".[2]

---

[1] أوصيف لخضر، **طبيعة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي و حوكمة الشركات**، إدارة المخاطر و الرقابة الداخلية في ظل المعيار 2100 (طبيعة العمل)، مجلة العلوم الإقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، العدد 17، 2017، ص 159.

[2] أحمد حسين نصيف مجي، تيسير جواد كاظم علي بيج، **تقييم آليات جودة التدقيق الداخلي في العتبات المقدسة**، مجلة الكلية الإسلامية الجامعة، المجلد 2، العدد 37، 2016، ص 258.

التعريف الثالث: تعرف جودة التدقيق الداخلي على أنها " إحتمال إكتشاف و الإبلاغ عن الأخطاء الجوهرية والمعلومات غير الصحيحة في القوائم المالية، وتعتمد هذه الاحتمالية على خبرة المدققين للكشف عن تلك الأخطاء و الحوافز الخاصة بهم للإبلاغ عن تلك الأخطاء".[1]

التعريف الرابع: يعتبر الباحث (De Angelo) من الأوائل الذين عملوا على وضع تعريف لجودة التدقيق حيث عرف جودة التدقيق بأنها " إحتمالية شرط قيام المحاسب القانوني باكتشاف الأخطاء و الثغرات في النظام المحاسبي للعميل، و القيام بتسجيل ذلك في التقدير الذي يصدره".[2]

و من التعاريف السابقة لجودة التدقيق الداخلي يمكننا أن نعرّف جودة التدقيق الداخلي بأنها قدرة المدقق الداخلي من الوصول إلى قوائم مالية و محاسبية خالية من الأخطاء و معبرة عن قدرته على الإلتزام بمعايير التدقيق و السياسات المحاسبية و المسؤولية المهنية و الأخلاقية.

الفرع الثاني: أهمية جودة التدقيق الداخلي

بعد سلسلة الإخفاقات التي عرفاها كبريات الشركات الأمريكية و تزايد موجة الانتقادات لمخرجات القوائم المالية لهذه الشركات كان لابد من الاهتمام بجودة التدقيق التي أصبحت بمثابة المطلب الرئيسي لمستخدمي القوائم المالية، حيث تنبع أهمية جودة التدقيق من خلال المجالات التالية.[3]

1- الإلتزام بالمعايير المهنية: إذ تعد المعايير المهنية المنظمة لمهنة التدقيق بمثابة إرشادات قصد التحديد و التطبيق الفعلي لإجراءات التدقيق، حيث تحتوي هذه المعايير و خاصة معايير رقابة الجودة على كافة السياسات و الإجراءات الهادفة إلى تحسين أداء العاملين في مكاتب التدقيق، كما أن الحكم على عملية التدقيق بمستوى جودة ملائم ما هو إلا دلالة على مدى إلتزام المدققين بالمعايير المهنية؛

2- تقليص فجوة التوقعات في التدقيق: تتمثل فجوة الجودة في الاختلاف الكائن ما بين التوقعات المنتظرة من قبل مستخدمي القوائم المدققة و المدققين من جهة أخرى، من الخدمات المنتظرة من حيث المدققين، ذلك أن السبب الرئيسي لحدوث هذه الفجوة هو الإنخفاض في الأداء الفعلي للمدققين نتيجة عدم الالتزام بكافة المعايير المتعارف عليها،إضافة إلى معايير الجودة، و منه فإن تحسين جودة خدمات التدقيق الداخلي هو الآلية المناسبة قصد تطبيق هذه الفجوة؛

---

[1] بشرى فاضل خضير، عمار لؤي عبد الرزاق، **تأثير خبرة المدقق على جودة التدقيق الداخلي**، مجلة العلوم الإقتصادية و الإدارية، المجلد 23، العدد 10، 2017، ص 613.

[2] صفاء أحمد محمد العاني، رائد فاضل حمد القيسي، **إستراتيجية مخاطر الأعمال و دورها في جودة أعمال التدقيق**، مجلة العلوم الإقتصادية و الإدارية، المجلد 22، العدد 87، 2016، ص 463.

[3] إسراء كاظم عبيد حسن اللهيبي، صلاح نوري خلف، **نموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق**، مجلة دراسات محاسبية و مالية، المجلد 8، العدد 23، 2013، ص 265.

3- إمكانية إكتشاف الأخطاء و المخالفات في القوائم المالية: إن المدقق ذو الجودة العالية له الإمكانيات الكبيرة في عملية اكتشاف الأخطاء و المخالفات الموجودة في القوائم المالية و هذا بالشكل الأفضل مقارنة بالمدققين ذوي الجودة المنخفضة؛

4- تخفيض صراعات الوكالة: كلما زاد التعارض في المصالح ما بين الإدارة و المساهمين كلما زادت تكلفة الوكالة و منه زيادة الحاجة إلى مكاتب تدقيق تعمل على تقديم جودة خدمات عالية، و ذلك على العكس من الشركات التي تقل فيها درجة التعارض في المصالح و منه انخفاض تكلفة الوكالة، إذ أنه كلما زادت حدة الصراعات كلما كانت الحاجة أكبر إلى مكاتب تدقيق ذات جودة عالية، أي أن هناك علاقة طردية ما بين صراعات الوكالة و الطلب على مستويات عليا من جودة للتدقيق الداخلي.

5- الإسهام في تدعيم مفهوم حوكمة الشكات: تعمل جودة التدقيق الداخلي على إرساء رقابة فعالة و إرساء و ضبط للتشريعات القانونية اللازمة التطبيق، و الإلتزام بكافة السياسات و التشريعات القانونية و الإدارية و هو ما يعكس بالضرورة الدعم لمفهوم الحوكمة من خلال التحقق من درجة الالتزام و سلامة الأداء.

كما تكمن أهمية جودة التدقيق الداخلي في العناصر التالية:[1]

- تمكن جودة التدقيق الأطراف المستفيدة من التدقيق من اتخاذ قرارات سلمية؛
- تحسين أوراق العمل و ذلك من خلال خلق نوع من روح التعاون و الالتزام بمعايير التدقيق؛
- الحرص على تعيين مدققين من ذوي الخبرة و الكفاءة المهنية؛
- زيادة ثقة الجمهور في القوائم المالية و منه تحسين نظرة المجتمع لمهنة التدقيق؛
- تشكل جودة التدقيق التدقيق قاعدة صلبة لتدقيق أعمال الشركات الأخرى و ذلك في حالة العمل بتدقيق النظير؛
- مساعدة مكاتب التدقيق على تجنب العقوبات المهنية و القانونية، جراء المخالفات أو كل تقصير في المهام.

[1] فداء عدنان، **علاقة جودة تدقيق القوائم المالية بإدارة الأرباح**، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، المجلد 2015، العدد 6، 2015، ص 457.

المطلب الثاني: خصائص و أهداف جودة التدقيق الداخلي.

الفرع الأول: خصائص جودة التدقيق الداخلي

تحقق المؤسسات التي تتبع نظام رقابة داخلي محكم مبني وفق أسس علمية محكمة جملة من المزايا و الخصائص من جودة التدقيق الداخلي، حيث أن التطبيق السليم لمعايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها يحقق مزايا عديدة يمكن تلخيصها في ما يلي: [1]

1- يمكن من منح تأكيدات معقولة بأن أعمال جهاز التدقيق الداخلي يجب أن تتماشى مع كافة المتطلبات المهنية أو معايير التدقيق الدولية، مع العمل على التقليل من الأخطاء و المخالفات في ميدان التدقيق؛

2- يعمل على تحسين كافة أعمال المدققين الداخليين و ذلك من خلال الإتباع لكل الإرشادات و المعايير الصادرة عن الجمعيات المهنية المنظمة للرقابة على جودة عملية التدقيق؛

3- إن إتباع الأساليب الحديثة و الموثوقة في عملية التدقيق تعد بمثابة أداة إقناع لمستخدمي القوائم المالية؛

4- تمثل المصداقية و الموثوقية التي تلقاها القوائم المالية دلالة عل صحة جودة التدقيق و منه خلو هذه القوائم من الأخطاء الجوهرية قدر الإمكان؛

5- يعكس نمط التدقيق ذو الجودة العالية سلامة و أهمية نظلم الرقابة الداخلية المطبق في الشركة،

كما تتمتع جودة التدقيق الداخلي بالعديد من المزايا أو الخصائص يمكن إجمالها فيما يلي: [2]

- إن المراجعة ذات الجودة العالية هي دلالة على سلامة و مصداقية نظام رقابة أصحاب المصالح في المنشأة، خاصة في حالة عدم قدرتهم على الرقابة المباشرة على تصرفات الإدارة في إدارة الشركة؛

- نظير إزدياد حدة المنافسة بين مكاتب التدقيق فقد اتجهت كافة أنظار المدققين و العملاء إلى الاهتمام بجودة المراجعة و ذلك كعامل ترجيحي للتميز بين كفاءة و مهنية مكاتب التدقيق.

[1] أحمد حسين نصيف مجي، تيسير جواد كاظم علي بيج، **مرجع سابق** ، ص 261.

[2] موسى رحماني، فاتح سردوك، **مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية و الهيئات المهنية للمراجعة**، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 34، 2014، ص 195.

الفرع الثاني: أهداف جودة التدقيق الداخلي.

يمكن تحديد أهداف جودة التدقيق الداخلي بمجموعتين أساسيتين و هما أهداف تقليدية و أهداف حديثة و متطورة كما يلي: [1]

1- الأهداف التقليدية: تنقسم بدورها إلى نوعين:

أ- أهداف رئيسية: و تتمثل في الأهداف التالية:

- التحقق من صحة و سلامة البيانات المحاسبية المنبثقة في الدفاتر المحاسبية و مدى الإعتماد عليها؛
- الإبداء لرأي فني محايد مستند على أدلة إثبات قوية و ذلك عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

ب- أهداف ثانوية: تتمثل الأهداف الثانوية في ما يلي:

- التقليل من الأخطاء و الغش في القوائم المالية و ذلك عن طريق وضع ضوابط و إجراءات قانونية تحول دون ذلك؛
- الإعتماد على التقارير المالية ذات الجودة العالية في رسم السياسات الإدارية و منه اتخاذ القرارات الحالية و المستقبلية؛
- المساعدة في عملية التحصيل الضريبي من قبل إدارة الضرائب؛
- المساعدة في إعداد التقارير الدورية خاصة الموجهة إلى الدوائر الحكومية و ذلك بمساعدة المدقق.

2- الأهداف الحديثة: يهدف التدقيق الداخلي ذو الجودة العالية إلى تحقيق مايلي:

- الرقابة و المتابعة للخطة المرسومة و مدى تحقيق الأهداف المسطرة و الرقابة على الانحرافات الموجودة؛
- التقييم لأعمال الشركة وفقا للأهداف المرسومة؛

[1] حيدر عباس عبد العطار، **تأثير جودة التدقيق الداخلي على كفاءة تنفيذ مشاريع الموازنة الاستثمارية في الجامعات العراقية**، مجلة المثنى للعلوم الإدارية و الإقتصادية، المجلد 6، العدد 2، 2016، ص 70.

– تحقيق أقصى قدر ممكن من التطور و الرفاهية للمجتمع.

كما تحق جودة التدقيق أهداف أخرى تتمثل في الأهداف التالية:[1]

– توفير الإرشادات حول الإجراءات و السياسات المتبعة من طرف مكتب التدقيق قصد زيادة الإقناع لدى مستخدمي القوائم المالية؛

– كسب ثقة العملاء و ذلك من خلال زيادة الدقة و الانتباه أثناء ممارسة مهنة التدقيق؛

– التقليل من التكاليف التشغيلية خاصة المتعلقة بتدقيق العمليات؛

– الرفع من الروح المعنوية لكافة أعضاء مكاتب التدقيق؛

– المساهمة في الجهد الوطني و ذلك قصد الرفع و الإرتقاء بمهنة التدقيق، و الحد من الممارسات التعسفية و المساءلات القانونية للمدققين و منه الحد من التقصير في المهام و الإهتمام بأداء الواجب المهني.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الداخلي.

ساهمت العديد من العوامل في التأثير على عملية جودة التدقيق منها ما هو مرتبط ارتباط مباشر بمكتب التدقيق، و منها ما هو مرتبط بطريقة ثانية بالعملية التدقيقية نفسها، و منها ما هو مرتبط أو متعلق بالأطراف الخارجية.

الفرع الأول: عوامل مرتبطة بمكتب التدقيق.

لمكاتب التدقيق دورا مهما و فعال في التأثير على جودة التدقيق، و تتعلق هذه العوامل بالنقاط التالية:[2]

1- عامل حجم مكاتب التدقيق: لمكاتب التدقيق الكبيرة السمعة العالية بسبب قلة أخطاءها و ذلك مقارنة بالمكاتب الصغيرة و منه فهناك علاقة إيجابية بين جودة التدقيق و حجم مكاتب التدقيق؛

[1] منا محمد، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الداخلي**، مجلة إضافات إقتصادية، المجلد 2، العدد 3، 2018، ص ص 61-62.

[2] يخلف صفية، سايح جبور علي، **متطلبات تحسين جودة التدقيق الداخلي من أجل إرساء التطبيق السليم لحوكمة الشركات**، مجلة بحوث الإدارة و الإقتصاد، المجلد 01، العدد 2، 2019، ص ص 91-92.

2- عامل سمعة مكتب التدقيق: تمثل الشهرة المكتسبة من خلال الممارسات المهنية و قدرة مكتب التدقيق على تقديم دراسات ذات جودة عالية، ذلك أن سمعة مكتب التدقيق هي مدى تداول اسم مكتب التدقيق بين العملاء من حيث الخدمة المقدمة؛

3- عامل المنافسة: يعتبر من بين أهم العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية، حيث أن عملية المنافسة تتم من خلال المنافسة على الأتعاب، و هو ما ينعكس مباشرة على نوعية المراجعة، ضف إلى ذلك أن زيادة عملية إجتذاب زبائن آخرين هو عامل أو دافع لدى الزبائن على تغير المدقق سواء من خلال محاولة تخفيض التكلفة، أو لأجل البحث عن مراجعين يكونوا أكثر ولاء للإدارة؛

4- عامل الإرتباط بمعايير التدقيق المتعارف عليها: إن الإلتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها يمثل علاقة وطيدة مع جودة التدقيق، و هو ما نصت عليه نشرة معايير التدقيق رقم 25 الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، و التي أوصت بضرورة تأسيس سياسات و إجراءات لرقابة الجودة لتعد بمثابة الضمان المعقول لتناسق أداء مكاتب التدقيق مع معايير التدقيق المتعارف عليها؛

5- عامل طول فترة الإرتباط مع الزبون: ينبغي على المدقق أن تكون له الدراية الكافية و العميقة لطبيعة نشاط الزبون و كل العوامل المؤثرة عليه، لكون طول فترة ارتباط المدقق مع الزبون يجعل منه في موقف أفضل و منه المعرفة الجيدة لنشاطه مما يساهم في إختصار الوقت و منه إنجاز مهمة التدقيق بأكثر فاعلية و كفاءة.

الفرع الثاني: عوامل مرتبطة بفريق عمل التدقيق

تتمثل هذه العوامل في جملة من المكتسبات العلمية و الخبرة المهنية التي يكتسبها المدقق من خلال ممارسات لمهنة التدقيق و التي اكتسبها من خلال الدراسة الأكاديمية كذلك و التي تعد بمثابة عوامل تزيد من جودة التدقيق و هي: [1]

1- مستوى التأهيل العلمي للمدقق: تتمثل في الشهادة العلمية المطلوبة لممارسة مهنة التدقيق خاصة خبراء المحاسبة أو شهادات معادلة لها؛

2- التخصص العلمي للمدقق: يعد التخصص المهني للمدقق جد مهم، خاصة تخصص محاسبة، لكون العملية التدقيقية تتصب حول أعمال محاسبية غير أن هناك من يمارسون أعمال التدقيق من ذوي إختصاصات أخرى الأمر الذي يؤثر في معرفة المدققين و منه فقد يؤثر بدوره على جودة العملية التدقيقية؛

[1] بشرى فاضل خضير، عمار لؤي عبد الرزاق، **مرجع سابق** ، ص 616.

3- سنوات الخبرة في مجال التدقيق: تتمثل في سنوات الخبرة المكتسبة في مجال التدقيق و التي من خلالها يكون المدقق شخصيته المهنية و هو ما يؤهله إلى التقدم و الترقية في عمله؛

4- سنوات الخبرة في مجالات أخرى غير التدقيق: تتمثل في سنوات الخبرة التي يمارسها المدقق خارج دائرة الرقابة و التدقيق، مما يكسبه الخبرة الإضافية في المجالات المالية و غير المالية و التي تعد بمثابة إضافة إلى مساره المهني؛

5- مواكبة التطورات المهنية و الفنية: تتمثل في إلمام المدقق الداخلي بالبرامج العلمية الحديثة و تطبيقاتها خاصة في ميدان المحاسبة و التدقيق، و الاستعمال الأمثل و الصحيح لها في مجال عمله اليومي؛

6- الإشتراك في الدورات التدريبية: تعمل هذه الأخيرة على تحسين المستوى و منه زيادة التأهيل العلمي، غير أنه يجب إجتياز هذه الدورات التخصصية بنجاح.

الفرع الثالث: عوامل مرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق.

تتمثل هذه العوامل المرتبطة ارتباطا مباشر بالوحدة الاقتصادية الخاضعة للعملية التدقيقية في العوامل التالية:[1]

1- حجم الوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق: تعددت شركات التدقيق في سوق العمل، غير أن حجم الشركة هو أحد مجالات التميز بينها، فهناك الشركات الفردية و هي شركات تتميز بأنها ذات حجم صغير، كما أن هناك شركات الأشخاص و هي الشركات ذات الحجم المتوسط، زيادة عن ذلك ظهور شركات المساهمة و التي تتميز بكبر حجمها و إنفصال الملكية. حيث تعد شركات المساهمة أكثر الأنواع جذب و أهمية لما لها من دور فعّال في إنعاش الإقتصاد الوطني، كما تعد هذه الشركات أكثر الأنواع طلبا للعملية التدقيقية نظراً لزيادة الصراعات للوكالة و إنفصال الملكية، و عليه فإن حجم الوحدة الاقتصادية دور إيجابي على جودة التدقيق لكون هذا النوع من المؤسسات يسعى دوما للمحافظة على الوضع المالي للمؤسسة و حصة الشركة في السوق المالي لذلك فهي تسعى إلى الارتباط بمكاتب تدقيق أكثر كفاءة؛

2- نظام الرقابة الداخلية: يعمل نظام الرقابة الداخلية في شكل متكامل و من الأنظمة الفرعية على إضافة قيمة مالية للشركة و تحقيق أهدافها المنشودة، إضافة إلى تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، و السعي وراء الإلتزام بالقوانين و الأنظمة و السياسات الموضوعية و منه حماية أصول و ممتلكات الشركة و إدارة مخاطر الأعمال، لذلك زاد الإهتمام بنظام الرقابة الداخلية كأداة فعالة بعد سلسلة الإنهيارات المالية

[1] مرتضى محمد شاني الحسيني، إبراهيم عبد موسى السعبرى، **توظيف مكونات الرقابة الداخلية لتعزيز جودة التدقيق الخارجي**، مجلة جامعة بابل للعلوم الصرفة و التطبيقية، المجلد 25، العدد 4، 2017، ص ص 1540-1541.

لكبرى الشركات العالمية المالية و الاقتصادية لمالها من دور في التقليل من كمية أدلة الإثبات، و أن الرقابة الجيدة هي أداة مانعة لوقوع الكثير من الإختلالات و الإختلاسات المالية؛

3- تعقد مهمة التدقيق: إن تعقيد مهمة التدقيق إحدى أهم المحددات الأساسية لشكل و تفاصيل برنامج التدقيق، المتمثل في الإجراءات المحددة سلفا للقيام بمهمة التدقيق. حيث تعد المؤشرات التالية الدلالة على تعقد مهمة التدقيق في المؤسسات الاقتصادية:

- نوع صناعة و القطاع الصناعي الذي ينتمي إليه الزبون؛
- عدد الفروع التابعة للوحدة الاقتصادية للزبون؛
- تعقد بيئة معالجة البيانات المحاسبية.

و منه فإن تزايد درجة التعقيد لأنشطة الزبون سوف يزيد من أتعاب المدقق من حيث الجهد و الوقت إضافة إلى الأتعاب لعملية التدقيق و منه التأثير على جودة التدقيق، و عليه فإن حجم العراقيل التي يواجهها المدقق في عملية التدقيق و فهم عمل الزبون يعدان من العوامل المؤثرة سلبا على جودة التدقيق.

كما يمكن القول بأن هناك عوامل أخرى متنوعة لها من درجة التأثير على جودة التدقيق الداخلي و التي يمكن تلخيصها في العوامل التالية: [1]

1- العوامل الأخلاقية: يعد الصدق و الأمانة من بين المبادئ الأخلاقية عند كافة الشعوب، كما أن الحرص و العمل على تحقيق المصلحة العامة و عدم التوافق مع المفسدين و كل هذا النوع من الأخلاق يؤدي في النهاية إلى جودة تدقيق أعلى إذا ما تحلى بها فريق التدقيق؛

2- العوامل السياسية: تؤثر الثقافة السياسية و التدخلات السياسية تأثير سلبي في سير عمليات التدقيق، مما يؤثر سلبا في جودة التدقيق غير أن الحزم و التطبيق الصارم للقوانين و سن قوانين لمكافحة الفساد و منح استقلالية تامة للمدققين سوف يزيد من جودة التدقيق؛

3- العوامل الأمنية: إن فقدان المدقق لشعور الأمن على نفسه و زيادة الأزمات الأمنية التي تؤثر على البلاد و بصورة عامة، تؤثر تأثيرا سلبيا و تضعف من جودة التدقيق الداخلي؛

[1] عبد الرحمان سعيد علي، **الأزمة المالية و أثرها على جودة التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية**، مجلة تكريت للعلوم الإدارية و الإقتصادية، المجلد 15، العدد 45، 2019، ص 170.

4- الأزمات المالية: تلعب الأزمات المالية التي تعصف بالعديد من إقتصاديات البلدان دورا مهما في العمليات الاقتصادية و الأداء المالي في الوحدات الاقتصادية، حيث يمكن أن يكون لها الأثر السلبي أو الإيجابي في جودة التدقيق؛

5- اتساع و كبر حجم المؤسسات الاقتصادية: و ذلك من خلال فتح فروع جديدة لهذه المؤسسات نظرا لاتساع نشاط عملها مما يتطلب حاجة هذه الأخيرة إلى قدرة مدققين و محاسبين مهنيين لتولي مهام التدقيق الداخلي و هو ما يعزز من جودة التدقيق الداخلي؛ [1]

6- نظرة المجتمع للمهنة: تختلف نظرة المجتمع لمهنة التدقيق من دولة إلى أخرى، حيث نجد في أمريكا و بريطانيا مثلا و هما من أرقى الدول المنظمة لمهنة التدقيق أن هذه الوظيفة هي من أرقى الوظائف بالإضافة إلى معرفة و تقدير المجتمع لهذه الوظيفة قد ساهمت في تحسين جودة التدقيق لما لهذه الوظيفة الأثر الفعال على إقتصاديات هذه البلدان.[2]

المطلب الرابع: قياس جودة التدقيق الداخلي

نتيجة عدم وجود مفهوم أو تعريف موحد يلقى قبول عام لجودة التدقيق لدى جميع الأطراف ذات المصلحة، قد أكسب عملية قياس جودة التدقيق المزيد من الغموض و قد جعل من الصعب إثباتها بصورة مباشرة و هذا ما أشار إليه كل من (WARRMING – RASMUSSEN ET JENSEN) في سنة 1998 حيث أوضحا أن تقويم أو قياس عملية جودة التدقيق الداخلي يعد أمرا يحتمل النقاش في جوهره لمستخدمي القوائم المالية بشكل عام.[3]

تختلف وجهات النظر بين الأكاديميين في طرق قياس جودة التدقيق. إذ أن هناك طريقتين لقياس جودة التدقيق و هما: [4]

1- الطريقة الغير المباشرة: تعتمد هذه الطريقة على علاقة جودة التدقيق بعوامل مرتبطة ببعضها البعض كما الدعاوي القضائية، و أتعاب التدقيق؛

---

[1] حيدر عباس عبد العطار، **مرجع سابق** ، ص 71.

[2] منهلا مجيد أحمد العلي، شيماء محمد سعيد الراوي، **تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات وفقا لمعايير التدقيق**، مجلة تكريت للعلوم الإدارية و الإقتصادية، المجلد 6، العدد 19، 2010، ص 170.

[3] فراس خضير الزبيدي، **العوامل المؤثرة في جودة أعمال التدقيق من وجهة نظر مراقبي الحسابات العراقيين**، مجلة المثنى للعلوم الإدارية و الإقتصادية، المجلد 3، العدد 7، 2014، ص 53.

[4] مرتضى محمد شاني الحسيني، إبراهيم عبد موسى السعري، **مرجع سابق** ، ص 1536.

2- الطريقة المباشرة: و يطلق عليه كذلك بالمنهج السلوكي، حيث يقوم هذا المنهج بإفتراض أن إحتمالية الكشف و الإبلاغ عن الخروقات هي تتعلق أساسا بعقد التدقيق سوف ينعكس في مخرجات العملية التدقيقية مثل الأخطاء التي يرتكبها المدققين.[1]

لقد شكلت عملية البحث و وضع أساليب لقياس جودة التدقيق مجالا واسعا قصد النهوض و مسايرة العملية التدقيقية، حيث توصلت جهود الباحثين إلى وضع نموذجان رئيسيان يعتبران من بين النماذج ذات الصدارة و هما نموذج الفجوة SERVQUAL و نموذج الأداء SERUPERG. حيث أستخدما هذان النموذجان على نطاق واسع في قياس جودة التدقيق.[2]

1- نموذج الفجوة SERVQUAL:

تم إقتراح هذا النموذج سنة 1985 من طرف PARASURAMAN، ليكون إحدى الطرق المفضلة في قياس جودة الخدمات و ذلك إنطلاقا من رضا متلقي الخدمة، حيث يعرض نموذج الفجوة على أنه الفرق بين توقعات العميل و الخدمة الفعلية و يدعى هذا الفرق بالفجوة و من هنا سمي بنموذج الفجوة، حيث تحسب الفجوة كما يلي:

SERVQUAL = الأداء – التوقع حيث:

الأداء > التوقع ⟵ الخدمة أكثر من مرضية.

الأداء < التوقع ⟵ الخدمة أقل من مرضية.

2- نموذج الأداء SERVPERF:

تم صياغة هذا النموذج سنة 1992 من طرف CRONIN و TAYLOR و هو نموذج مشتق من نموذج الفجوة و هذا نظرا للصعوبات التي يعانيها النموذج السابق، حيث يركز هذا النموذج على الأداء الفعلي متجاهل كافة التوقعات للعملاء، حيث أن الأداء المرتفع وفق نموذج الأداء هو دلالة على وجود جودة خدمة مرتفعة، هذا و يستخدم نموذج الأداء نفس الأبعاد المستخدمة في نموذج الفجوة المتمثلة في كل من: الملموسية، الموثوقية، الإستجابة، الثقة و التعاطف.

[1] حوراء عبد الأمير أحمد، **أثر جودة التدقيق على عملية إدارة الأرباح**، مجلة كلية الإدارة و الإقتصاد للدراسات الإقتصادية، العراق، المجلد 11، العدد 3، 2019، ص 111.

[2] عصام تريكي الشاهين، **أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق**، أطروحة دكتوراه في تدقيق الحسابات، غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الإقتصاد، 2015، ص ص 77 – 78.

خلاصة الفصل:

يعد التدقيق بمثابة الفحص الانتقادي المنظم للوقوف على صحة وسلامة أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسة، ولإبداء الرأي حول عدالة وموثوقية القوائم المالية والمحاسبية، وعلى مدى التزام الشركة بتطبيق المبادئ المحاسبية ومعايير التدقيق المتعارف عليها، وعليه فإن التدقيق هو الفحص الفني لواقع أعمال المؤسسة وذلك خلال فترة زمنية معينة.

ومن بين التقسيمات الهامة للتدقيق نجد التدقيق للهيئات والمنظمات الدولية وكذلك المساهمين، بضرورة إدراجه على مستوى كافة المؤسسات ذو مكانة رائدة في سلم الهرم التنظيمي للمؤسسة، مع منحه كافة الاستقلالية ليكون الدليل المرشد للمؤسسة والإدارة العامة بصفة خاصة على مدى تقييد والتزام المؤسسة بتطبيق كافة السياسات المحاسبية والمالية، ومنه أصبح بمثابة الذراع الأيمن للإدارة العليا لتزويدها بكافة البيانات المالية والمحاسبية في الوقت المناسب، وكضمان وصمام أمان لأصولها وحماية حقوق الأطراف الأخرى، ولأجل الوصول إلى ذلك ينبغي توظيف مدققين ذوي خبرة جيدة وعالية لأجل الإلمام بوظيفة التدقيق في شكل الفحص والتقويم للقوائم المالية وكافة الأنظمة الرقابية للوصول إلى إعداد تقرير نهائي يبلغ للإدارة العليا ليكون قاعدة بيانات لاتخاذ القرارات حيث أن جودة التدقيق الداخلي من جودة المعلومات التي يحتويها التقرير المعبر عن مدى الالتزام بتطبيق كافة السياسات المحاسبية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وكذلك معايير التدقيق.

الفصل الثاني

الإطار النظري لحوكمة الشركات

تمهيد:

ازداد الإهتمام بموضوع حوكمة الشركات وأخذ في الإنتشار في مختلف الأدبيات الإقتصادية والمالية وذلك بعد الانهيارات المالية والإدارية التي عرفتها كبريات الشركات مثل شركة إنرون وولدكووم، كذلك مخلفات الأزمة المالية التي عرفتها دول جنوب شرق آسيا في نهاية القرن الماضي، وذلك كنتيجة حتمية للتلاعب في التقارير المالية والكشوفات المالية لهذه المؤسسات أو مايعرف بالغش، الفساد المالي، الأمر الذي أدى بالمنظمات والهيئات الدولية للبحث عن ميكانيزمات أو مبادئ لوضع حد لهذا التلاعب في التقارير المالية، على غرار صندوق النقد الدولي والبنك الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي، وذلك لأجل حماية المساهمين والملاك وحتى الوصول الى إعداد تقارير مالية ذات مصداقية.

وفي هذا الإطار ولأجل الإلمام بموضوع الحوكمة من حيث المفاهيم والمبادئ والآليات، تم تقسيم هذا الفصل الى ثلاثة مباحث كما يلي:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات؛

المبحث الثاني: الإطار المؤسسي لحوكمة الشركات؛

المبحث الثالث: تجارب بعض الدول في تطبيق حوكمة الشركات.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات.

لقد حظي مفهوم حوكمة الشركات بالكثير من الإهتمام من لدن المنظمات الاقتصادية والمالية العالمية والإقليمية، وكذلك الباحثين، خاصة بعد سلسلة الانهيارات المالية للعديد من الشركات، وذلك لارتباطه بالدور الرقابي على القوائم المالية للمؤسسات ومحاولة إيجاد آلية لتنظيم العلاقة بين الإدارة والمساهمين وذلك للحد من تضارب المصالح.

المطلب الأول: التطور التاريخي لحوكمة الشركات ودوافع وعوامل الإنضمام لها.

لم تنشأ حوكمة الشركات وليدة الصدفة، بل كانت تبعية أحداث متتالية خاصة بعد أزمة 1929، ثم تزايد الصراع والإهتمام بين المالكين من جهة وإدارة الشركات مما دفع بالباحثين والمنظمات للانضمام بوضع القواعد والأسس والمبادئ الأولى لهذا المصطلح.

الفرع الأول: التطور التاريخي لحوكمة الشركات.

تعود الجذور الأولى لفكرة الحوكمة الى المفكرين القدامى "دافيد هيوم"، "وجون جاك روسو"، حيث تم طرحهم لأفكار أن الإستقرار والحرية والديمقراطية لاتتحقق إلا عن طريق وجود رضا للفرد عن الحاكم واحترام الإدارة العليا، مع ضرورة الإحتكام للعقل الرشيد.[1]

في حين يعد الأمريكيين BERLE وMEONS من الأوائل من تناول فصل الملكية عن الإدارة وذلك عام 1932 ومنه اعتبر ان آليات الحوكمة للشركات كفيلة بسد الفجوة التي يمكن ان تحديث بين المديرين والملاك.[2]

هذه الفجوة أو الهوة التي يمكن ان تحدث من جراء بعض الممارسات السلبية والتعسفية والتي يمكن ان تنعكس سلبا على أداء الإدارة والشركة ككل.

ومنه ظهرت نظرية الوكالة والتي عرضها كل من MECKLING و JENSEN على أنها "عقد يقوم بموجبه واحدا أو أكثر من الأفراد بتحيين واحدا أو أكثر لكي ينجز بعض الأعمال والخدمات بالنيابة عنه، وفي المقابل يعوض الأصيل الوكيل في اتخاذ بعض القرارات".[3]

---

[1] عبدالقادر سليمان، **الأسس العقلية للسياسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 26.

[2] بكري الطيب موسى، **متطلبات تطبيق حوكمة الشركات في البلاد العربية**، مجلة جامعة يخت الرضا العلمية، العدد 6، 2013، ص 125.

[3] طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات**، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2007-2008، ص 69.

فلقد أدى ظهور نظرية الوكالة الحد من تصادم المصالح التي تقع داخل الشركة نتيجة التنوع الحاصل في المساهمين والمسيرين جراء نظرية الوكالة.

كما صدر في عام 1933 قانون الأوراق المالية الأمريكي وتلاه في عام 1934 قانون تبادل الأوراق المالية الأمريكي، وفي عام 1938 صدرت أولى التوصيات لتشكيل لجنة التدقيق السابقة لمجلس الإدارة التي بدأ العمل بها عام 1978.[1]

في حين تعد أولى الكتابات في مجال الحوكمة عام 1937 عندما نشر RONALD COASE أول مقال يبين فيه طريقة التوفيق بين الملاك والمسيرين للشركة، وفي عام 1976 أشار كل من MECKLING و Jensen وكذلك OLIVIER WILLIAMSONعام 1979 الى مشكلة الوكالة والى حتمية حدوث صراع بالشركة بسبب الفصل بين الملكية ولإدارة وظهور نظرية الوكالة.[2]

فبعد Jenson وMECKLING ، تطرق FAMA عام 1980 الى مشكلة الوكالة ومايمكن أن تؤديه كذلك من صراع بالشركة عندما يكون هناك فصل بين الملكية والإدارة.[3]

بينما في سنة 1987 قامت اللجنة الوطنية والخاصة بالانحرافات في إعدام القوائم المالية والتابعة ل SEC بإصدار تقريرها المسمى TREDMAY COMMISSION والذي تضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد الحوكمة ومايرتبط بها من منع حدوث الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية وذلك عن طريق الاهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية وقوية مهنة المراجعة أمام مجالس إدارات الشركة.[4]

وقد عرفت الحوكمة بعدا عالميا وتغير جذري وزيادة الإهتمام بها من قبل الهيئات والمنظمات الدولية، حيث يعتبر عام 1992 بداية الاهتمام الحقيقي بمفهوم الحاكمية المؤسسية مع إصدار لجنة كادبوري (CADBURY COMMITTEE) المشكلة من قبل مجلس التقارير المالية وسوق لندن للأوراق المالية تقريرها بعنوان "الأبعاد المالية للحاكمية المؤسسية" والذي طالبت فيه الشركات بإتباع معايير ومبادئ الحاكمية

[1] خليل أبو سليم، **قياس أثر الالتزام بتطبيق حوكمة الشركات على جذب الاستثمارات الأجنبية**، مجلة جامعة جازانا فرع العلوم الإنسانية، المجلد 3، العدد 1، 2014، ص 169.

[2] بكري الطيب موسى، **مرجع سابق**، ص 125.

[3] يحي سعيدي، لخضر أوصيف، **دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 5، 2012، ص 183.

[4] نوال صبايحي، **واقع الحكومة في دول مختارة–مع التركيز على التجربة الجزائرية**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة الشلف أيام 19–20 نوفمبر 2013، ص 08.

المؤسسية، من أجل تحسين عملية اتخاذ القرار والرقابة على أنشطة هذه الشركات وذلك بعد تراجع ثقة المساهمين في التقارير المالية للشركات المدرجة في بورصة لندن.[1]

وبعدها زاد الاهتمام بدراسة موضوع الحوكمة من قبل المنظمات والهيئات الدولية، حيث حرصت العديد من المؤسسات الدولية على تناول هذا المفهوم بالتحليل والدراسة وعلى رأس هذه المؤسسات كل من صندوق النقد والبنك الدوليين، ومنظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OECD) التي أصدرت في عام 1999 مبادئ الحوكمة وقامت بتعديلها عام 2004.[2]

ولقد عرفت الحوكمة تغيرات جذرية وأبعاد أخرى سنة 2001 حيث في جويلية 2002 أصدرت الولايات المتحدة الأمريكية قانون ساربنز أوكسلي المعروف خلافا لذلك بإسم قانون الإصلاح المحاسبي للشركات العامة وحماية المستثمرين سنة 2002.[3]

والذي يعتبر القانون الفدرالي الأكثر أهمية ودراية ووثيقة الصلة بحوكمة الشركات ضد صدور قانون الأوراق المالية، حيث يعد هذا القانون الجديد الذي تم إصداره من قبل هيئة الأوراق المالية الأمريكية كقانون معدل جاء من أجل دفع أكثر للقانون السابق وذلك من أجل ضمان الحماية اللازمة والقانونية للمستثمرين ومنه رفع وتيرة وإنعاش البورصة بعد انهيارها سنة 2001 وإفلاس العديد من الشركات نتيجة الفساد المالي والإداري الذي لحق بالعديد من الشركات.

الفرع الثاني: دوافع الإهتمام بحوكمة الشركات.

تتشكل الفضائح المالية وانهيار كبريات الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية وأزمة أسواق المالية لدول جنوب شرق آسيا، وبعض دول أمريكا اللاتينية الأسباب الرئيسية لبداية الإهتمام بحوكمة الشركات، فهناك عوامل رئيسية للإهتمام بحوكمة الشركات تتمثل في:[4]

1- الكوارث المؤسسية: بسبب السيطرة والرقابة الضعيفة لمجالس الإدارة ذات الاستقلالية الضعيفة، ولجان التدقيق غير الكفؤة وذات جودة أداء منخفضة، وضعف أنظمة الرقابة والتدقيق الداخلية والخارجية وكل ذلك

[1] تركي راجي الحمود، إياد عيسى السرطاوي، أسامة خليل بلوط، **أثر ممارسات الحاكمية المؤسسية على أداء الشركات المساهمة العامة الأردنية**، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية تجربة الأسواق الناشئة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، الأردن، المنعقد أيام 17-18 أفريل 2013، ص 67.

[2] سليمان بوفاسة، الرشيد سعيداني، **لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة**، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 3، 2015، ص 15.

[3] سلطان محمد الحاج، **آليات حوكمة الشركات ودورها في تضييف فجوة التوقعات في المراجعة في شركات المساهمة العامة السودانية**، مجلة العلوم الإنسانية والإقتصادية، العدد الأول، 2002، ص 50.

[4] رافد عبيد النواس، **أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات**، مجلة المحاسب للعوم القانونية والتدقيقية، العدد 45، المجلد 23، سبتمبر، 2016، ص 08.

أدى الى انهيار وإفلاس عدد كبير من الشركات مثل: (إنرون)، (XENOX, WATERGATE, ANDERSON, QUEST).

إذ شهد الإقتصاد الأمريكي تضخما بالأرباح نتيجة مغالاة بعض الشركات الكبيرة في تصميم أرباحها بأكثر من 150%.

إن هذا التلاعب صاحبه عدم الالتزام بقواعد ومبادئ السلوك المهني وأخلاقيات المهنة بل السعي وراء الحصول على المكاسب السريعة، إذ كانت شركة ENRON الأمريكية من ضمن الشركات التي أشهرت إفلاسها في كانون الأول عام 2001 في الوقت الذي كان سعر السهم الواحد فيها 83 دولار ثم انخفض بافتراض أن القوائم المالية المنشورة كانت صحيحة.

2- التغيرات في حصة ملكية الأسهم: تعد قضايا حوكمة الشركات أكثر صراحة ووضحا لأنشطة المستثمرين والمساهمين خاصة عندما أصبحت ملكية الأسهم في الشركات العامة أكثر تركيزا في أيدي المستثمرين المؤسسين، في الجانب الآخر عندما تكون ملكية أسهم الشركة أكثر انتشارا بين المستثمرين الآخرين فضلا عن المستثمرين المؤسسين، فان قدرة هؤلاء المستثمرين للضغط على الشركة لتلبية طلباتهم تكون أقل، إذ أنه وبغرض توفر حوكمة الشركات بشكل أفضل يجب تخفيض المخاطر التي تتعرض لها الشركات فضلا عن تخفيض كلفة رأس المال للشركة.

3- البيئة القانونية: تأتي أهمية حوكمة الشركات في الناحية القانونية للتغلب على سلبيات تنفيذ التعاقدات التي تتم بين جميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة وبالشكل الذي يضمن حقوق كل طرف من الممارسات السلبية.

4- الفصل بين الملكية والإدارة: في الشركات المملوكة للجمهور يسعى المستثمرين الى استثمار رؤوس أموالهم في الشركات بجانب ان الكثير منهم ليس لديه القوت أو الخبرة الكافية للإدارة مما يضطرهم الى الاستعانة بأفراد خارجيين ذوي خبرة وكفاءة إدارية لانجاز الأعمال الإدارية الخاصة بالشركة.

فبالإضافة الى الأسباب السابقة يرى بعض الكتاب الآخرين ان الدوافع وراء الإهتمام بحوكمة الشركات يرجع الى:

1- غياب التحديد الواضح لمسؤولية مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين أمام أصحاب المصالح والمساهمين؛

2- انتشار أمراض الفكر والتطبيق المحاسبي؛

3- متطلبات المؤسسات الإستثمارية العالمية تستدعي مستوى عال من الحوكمة حتى تقبل توجيه استثماراتها.

ومن الأسباب الدافعة الى ظهور حوكمة الشركات يمكن إيجاز الأسباب التالية:[1]

- الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة وهذا بفعل ظهور نظرية الوكالة بعد تعدد صراع المصالح؛

- إيجاد الهيكل الذي يحدد من خلاله أهداف الشركة ووسائل تحقيقها أي توضيح الرؤية المستقبلية للشركة وذلك تشجيعا لزيادة الإستثمارات وجذب قدر كبير من المساهمين؛

- تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والرقابة الداخلية، وتحقيق فاعلية الإنفاق وربط الإنفاق بالإنتاج وذلك بفعل آليات الحوكمة مثل لجان المراجعة الداخلية؛

- البحث عن المعاملة العادلة لجميع المساهمين وذلك بعد عزوف المساهمين عن الاكتساب بفعل فقدان الثقة في التقارير المالية المتتالية جراء الفضائح المالية؛

- محاولة تحقيق قدر كاف من الشفافية والإفصاح العادل لكشوفات المالية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية؛

- ضمان أعلى قدر من الفاعلية لمراقبي الحسابات الخارجيين مع ضرورة التأكد من الإستقلالية الكاملة لهم ومع ضمان عدم تعرضهم لأي ضغوط من قبل الإدارة.

الفرع الثالث: العوامل الدافعة الى الحاجة الى حوكمة الشركات.

من العوامل التي جعلت الحاجة الى الحوكمة كآلية ملحة مايلي:[2]

- إهتزاز الثقة في الأسواق حيث عانت معظم الأسواق العالمية من عملية فقدان الثقة وبالتالي عزوف آلاف المستثمرين وفقدان ملايين العمال لمناصب عملهم ومنه توالي الخسائر في كبريات الشركات وإفلاس العديد منها؛

- الشعور بالانخداع والقهر من قبل المساهمين وبالتالي وجودهم في مواجهة معيار مصير مجهول وتعرضهم الى النهب وسرقة حقوقهم؛

---

[1] عبدالقادر عيادي، **دور محددات حوكمة الشركات في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية**، مجلة الإقتصاد الجديد، العدد 8، 2013، الجزائر، ص 163.

[2] عبدالقادر بريش، محمد حمو، **الملتقى العالمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة المالية**، جامعة فرحات عباس، سطيف، أيام 20-21 اكتوبر 2009، ص 03.

– الشعور بالاكتئاب والإحباط الاستثماري وذلك بسبب توالي الفضائح المالية ومنه قلة جذب الاستثمارات؛

– الانسحاب من سوق الاستثمار المحلي أو العالمي؛

– تقيد المعاملات الآجلة وانكماش السوق الإئتماني وهو ماانعكس سلبا على الوضعية المالية للبنوك من حيث قلة الودائع المالية وبالتالي قلة الإئتمان المصرفي.

المطلب الثاني: ماهية حوكمة الشركات.

بعد ظهور مصطلح حوكمة الشركات الى الوجود، ونتيجة الإفلاس العديد من الشركات زاد الاهتمام بهذا المصطلح من طرف الهيئات المالية الدولية، ومن قبل المهتمين من الباحثين في إثراء هذا المفهوم لحوكمة الشركات الذي تعددت التعاريف بشأنه.

الفرع الأول: المفهوم اللغوي لحوكمة الشركات.

اهتم أدباء اللغة العربية بترجمة مصطلح CORPORATE GovernAnce في البداية الى اللغة العربية بالإدارة الرشيدة أو الحازمة، وفي عام 2002 اعتمد مجتمع اللغة العربية كلمة الحوكمة بوصفها لترجمة GOVERNANCE، و أصبحت مستخدمة منذ ذلك الوقت في معظم التراجم والكتابات العربية.[1]

وبالرجوع الى معاجم اللغة العربية يلاحظ ان الحوكمة مشتقة من جذر الكلمة الثلاثي المتمثل في (حكم) الذي لايقتصر على معنى واحد بل له معان متعددة أهمها:[2]

1- حَكَمَ: المنع من الظلم والوقوع فيه؛

2- حَكَمَ فلان في كذا: إرجاع الأمر إليه؛

3- حَكَمَ: إتقان الفعل أو الأمر أي أصبح ممكنا؛

4- حَكَمَ: اسم مشتق من الحوكمة أي رد الرجل عن الظلم؛

5- حَكَمَ من الحكمة: الإنسان مقدمة وجهه ورأسه وشأنه؛

6- حَكَمَ من احتكم: أي التوثيق للشيء؛

[1] فاتن حنا كيرزان، **مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المصارف السورية العامة والخاصة**، مجلة المنارة، المجلد 19، العدد 4، 2013، ص 93.

[2] عدنان حسن، حريث أمير حسن التميمي، **مفهوم نظام حوكمة الشركات المساهمة، النظرة القانونية مقارنة بالشريعة الإسلامية**، مجلة الثقافة العالمية ،المجلد 5، العدد 2، 2015، ص 125.

7- حَكَمَ الشيء وأحكمه: المنع من وقوع الفساد؛

8- حَكَمَ من الحكيم: العالم الذي يضع الشيئ المناسب في مكانه المناسب.

يتضح من المعنى اللغوي لمصطلح الحوكمة أنها تهدف الى إرساء قواعد الإدارة المتينة عن طريق السيطرة على عملية تسيير وإدارة الشركة عن طريق مجموعة قواعد وأسس كفيلة بحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح، ومانعة لتعسف وظلم الإدارة تجاه الأطراف ذات العلاقة بالشركة مثل المساهمين والدائنين وكذا عمال الشركة.

الفرع الثاني: المفهوم المحاسبي والقانوني والإداري والاجتماعي للحوكمة.

تعددت المفاهيم لمصطلح الحوكمة بتنوع الزوايا والقرارات الإقتصادية والإدارية والقانونية التي ينظر إليها، حيث لايوجد تعريف واحد متفق عليه من قبل الجهات المحاسبية والقانونية والإدارية، وذلك بسبب تعدد المجالات والرؤى التي أصبحت الحوكمة مطبقة فيها وعليه تعرف الحوكمة من الناحية المحاسبية والقانونية والإدارية كما يلي:[1]

1- المفهوم المحاسبي: يشير المفهوم المحاسبي للحوكمة الى توفير مقومات حماية أموال المستثمرين وحصولهم على العوائد المناسبة وضمان عدم استخدام أموالهم في مجالات أو استثمارات غير آمنة وعدم استغلالها من قبل الإدارة أو المديرين لتحقيق منافع خاصة ويتم ذلك من خلال مجموعة الإجراءات والضوابط والمعايير المحاسبية؛

2- المفهوم القانوني للحوكمة: يشير الاصطلاح من المنظور القانوني الى الإطار التشريعي والقواعد القانونية التي تحمي مصالح الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة أو الشركة، وتناولها كتاب القانون على أنها إطار متكامل من القواعد القانونية الحاكمة لإدارة شؤون المشروعات والمنظمات، وبالتالي يهتم القانونيون بالقواعد والنواحي الإجرائية التي توفر متطلبات المحافظة على الكيان المؤسسي للشركات وتوفير ضمانات الحماية لحقوق كافة الأطراف ذوي العلاقة أو المستفيدين من نشأة الشركة وبقائها ونحوها؛

3- المفهوم الإداري للحوكمة: لم يتحدد بدقة المفهوم الإداري لاصطلاح الحوكمة، إلا ان هناك استخدامات لهذا المصطلح في بعض الكتابات الإدارية، منها أنها مجموعة القواعد والضوابط والإجراءات الداخلية في المؤسسة التي توفر ضمانات تحقيق حرص المديرين على حقوق الملاك والمحافظة على حقوق الأطراف ذات المصالح بالمؤسسة، أو هي مجموعة ممارسات تنظيمية وإدارية تضبط العلاقة بين أصحاب

[1] عدنان بن حيدرين درويش، **حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة**، اتحاد المصارف العربية، 2007، ص ص 03-14.

المصالح، بمن فيهم متلقوا الخدمة، وتحمي حقوق الأطراف الأخرى ذوي العلاقة من الممارسات الخاطئة للمديرين؛

4- المفهوم الإجتماعي: حيث يتسع مفهوم حوكمة الشركات من المعنى الواسع ليشمل الجوانب الإقتصادية مثل حماية الأطراف الأخرى وضمان المسؤولية الإجتماعية للشركات تجاه المجتمع من خلال زيادة الرفاهية العامة للمجتمع والمؤسسات وذلك قصد الوصول الى التنمية المستدامة للإقتصاد ككل والمجتمع خاصة.[1]

من المفاهيم السابقة لحوكمة الشركات نجد ان هذه الأخيرة قد لمت بمختلف العلوم ضمن المحاسبة حيث تناولت مفهوم العائد والتسجيل المحاسبي لمخرجات نظام المحاسبة وذلك وفقا لمعايير المحاسبة ومبادئها والآليات الداخلية للرقابة كالتدقيق الداخلي، بينما نجدها في المفهوم القانوني مفرزة لدور الضوابط والإجراءات القانونية الهادفة الى ضمان وحماية حقوق المساهمين، ومنه جاء المفهوم القانوني لتجسيد الضوابط الكفيلة من قوانين وتشريعات مانعة لتضارب المصالح وخاصة حقوق المساهمين وأصول الشركة، ومنه تعزيز الثقة بين المالك والإدارة، بينما في العلوم الإدارية فتستمد الأطر التنظيمية والعلاقات بين مختلف المصالح والدوائر داخل الشركة من خلال هيكلها التنظيمي.

الفرع الثالث: المفهوم الإصطلاحي لحوكمة الشركات.

ان تزايد الاهتمام بمصطلح الحوكمة من قبل المنظمات والهيئات الدولية، وكذلك الباحثين في مختلف المجالات سواء المحاسبية أو القانونية أو الاقتصادية والإدارية مما يصعب من وجود تعريف واحد وجامع لهذا المصطلح، لذلك سوف نورد بعض التعريفات لهذا المصطلح لبعض الهيئات المالية والاقتصادية والمحاسبية الدولية وكذلك تعريفات لبعض الباحثين في هذا المجال.

أولا: تعريفات لحوكمة الشركات للهيئات الدولية:

اختلفت التعاريف لمصطلح حوكمة الشركات من قبل الهيئات الدولية التي ساهمت في وضع تعريف لمصطلح الحوكمة حيث عرفت من قبل الهيئات الدولية كما يلي:

1- في التقرير الصادر سنة 1992 من قبل لجنة كادبيري عرفت الحوكمة على أنها "نظام بمقتضاه تدار الشركات وتراقب"؛[2]

[1] احمد على خضر، **حوكمة الشركات**، دار الفكر الجامعي، مصر، 2012، ص 91.

[2] Report of the comittee on the financial Aspects of corporate governance, **The financial Aspects of corporate governance,** London, Burges Science press, 1 December, 1992, p:14.

2- تعريف البنك الدولي: اورد البنك الدولي تعريف لحوكمة الشركات حيث عرفت الحوكمة على أنها "هي ممارسة للسلطة السياسية، ورقابة إدارة الموارد المؤسساتية من أجل تنمية اقتصادية واجتماعية"؛[1]

3- تعريف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية: عرفت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية حوكمة الشركات كما يلي "حوكمة الشركات تؤطر مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها وحملة الأسهم وغيرها من أصحاب المصالح، وهكذا فهي توفر الهيكل الذي من خلاله يتم تحديد الأهداف والوسائل التي تساعد في بلوغها، وتشخيص معايير الأداء اللازم لقياس مدى انجاز الأهداف"؛[2]

4- تعريف معهد المدققين الداخليين: عرفت حوكمة الشركات من طرف معهد المدققين الداخليين على أنها "هي العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح، من أجل توفير إشراف على إدارة المخاطر ومراقبة مخاطر الشركة، والتأكيد على كفاية الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيم الشركة، من خلال أداء التحكم المؤسسي في الشركة"؛[3]

5- تعريف مؤسسة التمويل الدولية: عرفت مؤسسة التمويل الدولية حوكمة الشركات "بأنها النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها".[4]

ثانيا: تعريفات لحوكمة الشركات من طرف بعض الباحثين.

عرفت حوكمة الشركات من قبل العديد من الباحثين المختصين حيث اختلفت التعريفات من باحث الى آخر باختلاف الرؤية والناحية التي عرفت فيها، وفي ذلك ندرج التعريفات التالية لمصطلح حوكمة الشركات.

1- تعريف حوكمة الشركات بأنها "الإدارة الرشيدة للشركات لتقييم وتحسين الإطار القانوني والمؤسسي والتنظيمي للشركات من خلال توفير الإرشادات والمقومات لبورصات الأوراق المالية والمستثمرين والشركات والأطراف الأخرى"؛[5]

---

[1] Carlos Santios, **good gouvernance and aid effectivenss, the world bank and conditionality**, the Georgetown public policy review, volume 7 november 1 fall 2001, p:5.

[2] محمد طارق يوسف، **حوكمة الشركات والتشريعات اللازمة لسلامة تطبيق مبادئ وممارسة حوكمة الشركات**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009، ص 120.

[3] خلف عبدالله الوردات، **مرجع سابق**، ص 42.

[4] Yuch-Hsing Lin, Shing-Yang Hu,, Ming-Shen Chen, **Managerial optimism and corporate investement: Some empirical evidence from Taiwan**, Pacific- Basin Finance Journal, Vol 13, N=°1, 2005, p528.

[5] أحمد علي خضر، **مرجع سابق**، ص 81.

2- حوكمة الشركات هي "القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين الإدارة من ناحية وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة (حملة السندات، العمال، الموردين، الدائنين، المستهلكين من ناحية أخرى)"؛[1]

3- عرفت الحوكمة بأنها "مجموعة الآليات والإجراءات والقوانين والنظم والقرارات التي تضمن كلا من الانضباط "Discipline"و الشفافية "Transparency" والعدالة "Fainess" وبالتالي تهدف الى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق تفعيل تصرفات الإدارة فيما يتعلق باستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة لديها، بما يحقق أفضل منافع ممكنة لكافة الأطراف ذوي المصلحة والمجتمع ككل"؛[2]

4- كما عرفها GERARD CHARREAUX بأنها "مجموعة الآليات التنظيمية التي من شأنها الحد والتأثير على قرارات المسيرين والتحكم في توجيهاتهم وتبين مجال صلاحياتهم"؛[3]

5- كما عرفت الحوكمة على أنها "نظام يتم بواسطته توجيه منظمات الأعمال والرقابة عليها، حيث تحدد هيكل وإطار توزيع الواجبات والمسؤوليات بين المشاركين في الشركة المساهمة، مثل مجلس الإدارة والمديرين وغيرهم من ذوي المصالح، وتضع القواعد والأحكام لاتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون الشركة".[4]

ان كل هذه التعاريف تبين التعقيد الذي يكتنف مفهوم حوكمة الشركات، فهو مفهوم تطور بمرور الوقت، ويبقى على الدول ضرورة تكيفه وفق إطارها القانوني والسياسي المتاح.[5]

من التعاريف السابقة لحوكمة الشركات من قبل المنظمات الدولية وكذا مجموعة الباحثين يرى الباحث ان حوكمة الشركات تتشكل مما يلي:

- مجموعة آليات وقواعد قانونية تعمل على ضمان السير الحسن للشركة والعمل على تعظيم قيمة الشركة؛

- حوكمة الشركات مجموعة توجيهات استشارية تعمل على تحقيق مصالح الأطراف المختلفة للشركة مراعاة في ذلك للقواعد السلوكية والأخلاقية؛

---

[1] أحمد علي خضر، **مرجع سابق**، ص 28.

[2] عبدالوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 17.

[3] Gérard charreaux, **Le gouvernement des entreprises**, ed, economic, France, 1997, p:01

[4] عمر اقبال توفيق المشهداني، **تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها** "إطار مقترح"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 02، 2013، ص 235.

[5] Fatma Sehaba, Lahlou Chérif, **Gouvernance d'entreprise et performance rôle du conseil d'administration d'une entreprise publique Algérienne**, international journal of Business et economic startegy, Vol 10, 2019; p 62.

– حوكمة الشركات قاعدة، سلوك وآلية لمكافحة الفساد المالي والإداري للشركات؛

– حوكمة الشركات تشكل أداة رقابة فعالة وحسن أمان ضد كل التلاعبات التي يمكن ان تحصل في الكشوفات والقوائم المالية وتهدف لبلوغ درجة عالية من الإفصاح؛

– حوكمة الشركات دليل إرشادي لكافة المستخدمين داخل الثكنة، وهو حامي لصغار المساهمين وذوي المصالح تطبيقا لمبدأ العدالة والشفافية.

وعليه يرى الباحث أنه يمكن تعريف حوكمة الشركات على أنها "مجموعة من الآليات والقواعد القانونية التي تشكل قواعد للسلوك المهني، وتهدف الى تعظيم قيمة الشركة بعيدا عن كل التلاعب في القوائم المالية، وحماية لكل الأطراف ذوي المصلحة في الشركة".

المطلب الثالث: أهمية وأهداف حوكمة الشركات.

الفرع الأول: أهمية حوكمة الشركات.

ان الالتزام بقواعد ومبادئ حوكمة الشركات أصبح من ضروريات العمل اليومي للشركات لتحسين صورتها إمام المساهمين خاصة ولتأكيد مدى الشفافية للتقارير المالية ودعم الالتزام للإدارة بمبدأ النزاهة والشفافية والمعاملة المثلى، كل ذلك لأجل تحقيق أهداف ذات صيغة اقتصادية واجتماعية وقانونية.

أولا: الأهمية المحاسبية والرقابية: تتجسد أهمية الحوكمة بما يأتي:[1]

1– محاربة الفساد المالي والإداري في الشركات وعدم السماح بوجوده أو عودته مرة أخرى؛

2– تحقق ضمان النزاهة والحيادية والاستقامة لكافة العاملين في الشركة بدءا من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين حتى ادني مستوى للعاملين فيها؛

3– تفادي وجود أخطاء عمدية أو انحراف متعمدا كان اوغير متعمدا ومنع استمراره أو العمل على تقليله الى أدنى قدر ممكن، وذلك باستخدام النظم الرقابية المتطورة؛

4– تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والمراقبة الداخلية، وتحقيق فاعلية الإنفاق وربط الإنفاق بالإنتاج؛

5– تحقيق قدر كاف من الإفصاح والشفافية في الكشوفات المالية؛

[1] محمد عمر شقلون، عبدالحفيظ ميرة، **الحاكمية المؤسسية وعلاقتها بالخصخصة والمسؤولية الإجتماعية، مداخلة ضمن المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة**، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، أيام 17–18 افريل 2013، ص 109.

6- ضمان أعلى قدر من الفاعلية لمراقبي الحسابات الخارجيين، والتأكد من كونهم على درجة عالية من الإستقلالية وعدم خضوعهم لأية ضغوط من مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.

ثانيا: أهمية حوكمة الشركات على الصعيد الإجتماعي:

اما على الصعيد الاجتماعي فيذكر مركز الحوكمة في الجامعة التكنولوجية في سيدني أنها:[1]

-تهتم بتحقيق التوازن بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية؛

- يشجع إطار الحكومة الشركات الإستخدام الكفء للموارد وضمان حق المساءلة عن السيطرة عليها؛

- تهدف الى ربط مصالح الأفراد والشركات والمجتمع ككل؛

- كما يؤكد في نفس الإتجاه HITETAL ان حوكمة الشركات ذات أهمية كذلك للشعوب إذ يرغب كل بلد أن تزدهر وتنمو الشركات العاملة ضمن حدوده لتوفير فرص العمل أو الخدمات الصحية والإشباع للحاجات الأخرى، ليس لتحسين مستوى المعيشة فحسب بل لتعزيز التماسك الإجتماعي.

ثالثا: أهمية حوكمة الشركات بالنسبة للشركة.

تكتسي الحوكمة أهمية بالغة بالنسبة للشركة، حيث ان وضع هذه الأخيرة موضع التنفيذ ووقف أسس وقواعد وقوانين وفي ظل الشفافية والالتزام بمبادئ العمل الأخلاقي تعمل على كسب أهمية ذات فائدة على الشركة، حيث تتجلى أهمية الحوكمة بالنسبة للشركة في العناصر التالية:[2]

أ- تمكن من رفع الكفاءة الاقتصادية للشركة من خلال وضع أسس العلاقة بين مدراء الشركة والمساهمين؛

ب- تعمل على وضع الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله تحديد أهداف الوحدة الإقتصادية وسبل تحقيقها من خلال توفير الحوافز المناسبة للإدارة لتحقيق الأهداف؛

ج- الانفتاح على الأسواق العاملية وجذب قاعدة عريضة من المساهمين لتمويل المشاريع التوسعية وبالتالي زيادة رأس المال بتكلفة أقل؛

[1] محمد عمر شقلون، عبدالحفيظ ميرة، **مرجع سابق**، ص 109.

[2] جليلة عيدان حليحل، حسين صالح كريم، **دور الحوكمة ومسؤولية مراقب الحسابات في إستمرارية الوحدة الإقتصادية**، مجلة المحاسب للعوم المحاسبية والتدقيقية، العدد 47، المجلد 24، مارس 2017، ص 179.

د- زيادة ثقة المساهمين بالوحدات الإقتصادية التي تطبق الحوكمة لأنها تمثل ضمانة وحماية لحقوقهم إضافة الى ثقتهم بتلك الوحدات على التغلب على الأزمات الإقتصادية التي قد تؤدي الى انخفاض أسعار الأسهم حيث تمتلك الشركة القدرة على الصمود خلال فترة تلك الأزمات.

رابعا: أهمية حوكمة الشركات بالنسبة للمساهمين:

تكمن أهمية الحوكمة بالنسبة للمساهمين في:[1]

أ- تساعد في ضمان الحقوق لكافة المساهمين مثل حق التصويت، حق المشاركة في القرارات الخاصة بأي تغييرات جوهرية قد تؤثر على أداء الوحدة الإقتصادية في المستقبل؛

ب- الإفصاح عن أداء الوحدة الإقتصادية والوضع المالي لها وكافة القرارات الجوهرية المتخذة من قبل الإدارة العليا مما يساعد على تحديد المخاطر المترتبة على الإستثمار في هذه الوحدات الإقتصادية؛

ج- كما تعمل الحوكمة على فرض ضمانات كفيلة بحماية حقوقهم من الآثار السلبية الناتجة عن تعارض مصالحهم مع إدارة الشركة.

حيث من أهم ضمانات حماية حقوق حملة الأسهم في حوكمة الشركات هو الفصل بين الملكية وسلطة الإدارة من خلال الإعتماد على مدراء مستقلين لاتربطهم بملكية الشركة مصالح شخصية تدعوهم الى استغلال مراكزهم الإدارية لمصالح خاصة في أجواء تقل فيها سلطة الرقابة، كأن يكون مديروا الشركة هم المالكين لأغلبية الأسهم فيها والمطلعين على مركزها القانوني والمالي، كما أنه مما يضمن أيضا حقوق المساهمين هو حقهم في الاطلاع على نشاط الشركة، حيث أنه في إطار حوكمة الشركات ينبغي اعتماد الشفافية والقيام بالإفصاح عن جميع المسائل الهامة التي تخص المركز المالي والقانوني للشركة وسياسات توزيع الأرباح فيها ومقدار إلتزامها بحوكمة الشركات. [2]

تبرز أهمية حوكمة الشركات في كونها أداة رقابية أولية ضرورية لاجل بلوغ الأهداف المنشودة، وذلك لأجل ضمان وتفصيل الدور الرقابي للمساهمين في الشركة وزيادة روح المسؤولية والنزاهة والشفافية لمجلس إدارة الشركة وحماية ذوي الأقلية.

[1] جليلة عيدان حليحل، حسين صالح كريم، **مرجع سابق**، ص 179.

[2] الصالحين محمد العيش، **حوكمة الشركات بين القانون واللائحة**، المجلة الدولية للقانون، العدد 4، 2016، ص 04.

وتستمد الحوكمة أهميتها من إختصاصها بالجوانب التالية:[1]

- تحقيق الحياد والإستقلال لكافة العاملين في الشركات سواء على مستوى مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والعاملين بها؛

- تقليل الأخطاء الى ادني قدر ممكن، والاعتماد على الضوابط الوقائية التي تمنع حدوث الأخطاء ومن ثم تحاشي حدوثها؛

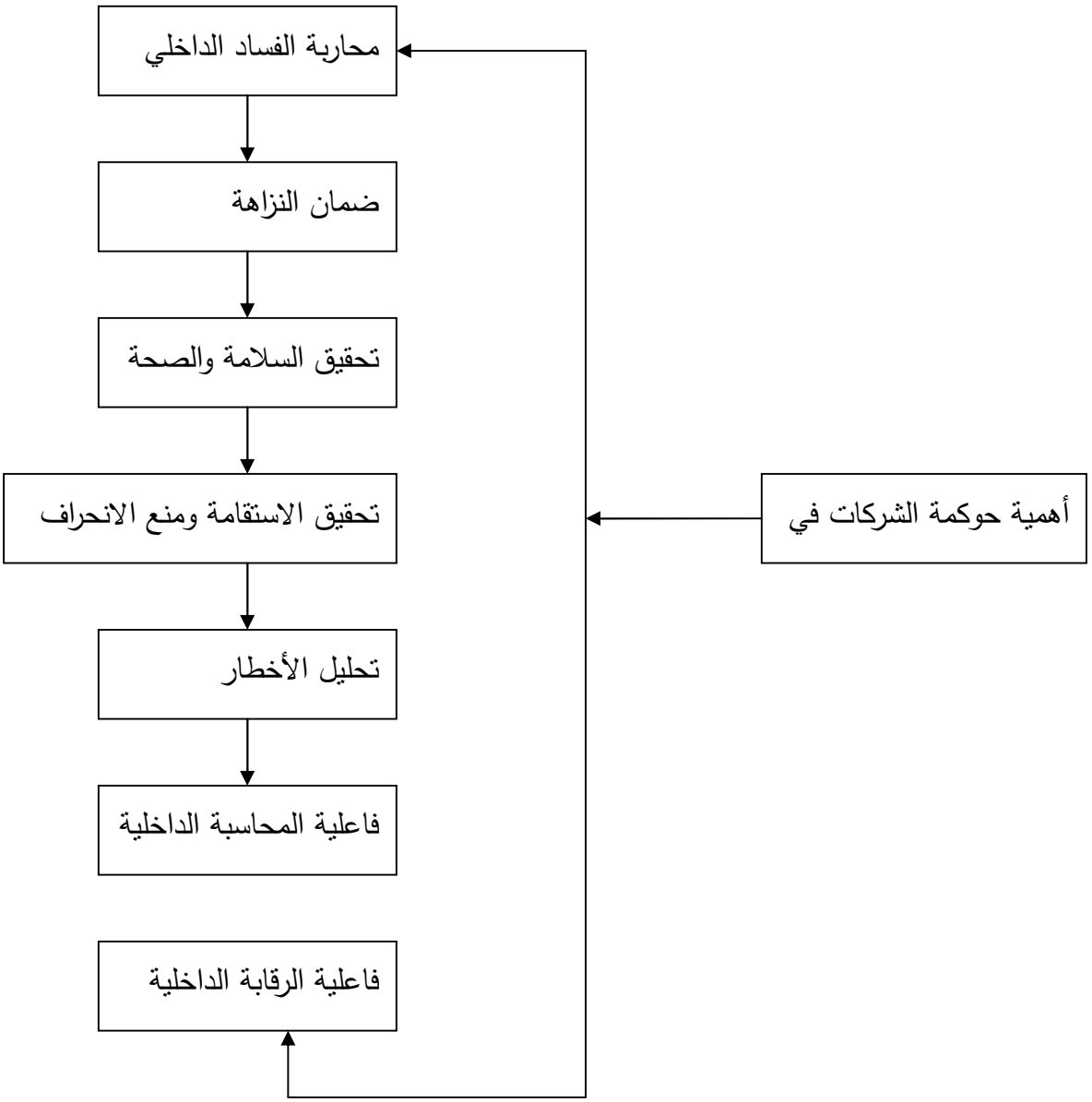
- ضمان الاستفادة القصوى من نظم الرقابة الداخلية، خاصة فيما يتعلق بالضبط الداخلي وخفض الإنفاق؛

- التأكد من مثالية مراجعي الحسابات الخارجيين خاصة وأنهم على درجة عالية من الحياد والإستقلال وضمان عدم تأثرهم بأي ضغوط من مجلس إدارة الشركة او من جانب المديرين التنفيذيين العاملين بها.

وعليه يمكننا عرض أهمية حوكمة الشركات وفق الشكل التالي:

[1] مجدي محمد سامي، **دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشودة في بيئة الأعمال المصرية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 2، المجلد 46، 2009، ص 18.

الشكل رقم(2-1): أهمية حوكمة الشركات.



المصدر: محسن أحمد الخضري، **حوكمة الشركات**، القاهرة، مصر، مجموعة النيل العربية، 2005، ص:57. (بتصرف)

الفرع الثاني: أهداف حوكمة الشركة.

تختلف أهداف حوكمة الشركات باختلاف نموذج الحوكمة المطبق والذي يعكس في حقيقته الأهداف الضمنية لنشاطات المؤسسة وتنوع الأهداف المرتبطة معها في مختلف دول العالم، ففي بلدان مثل الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة تهدف حوكمة الشركات الى حماية حقوق المساهمين وتعظيم القيمة في الأمد الطويل، وفي المقابل تهدف الشركات ف ألمانيا الى حماية حقوق الآخرين من أصحاب المصلحة (الى جانب حقوق حملة الأسهم)، ولاسيما الدائنين والتي تعد أطرافا لاتقل أهمية عن حملة الأسهم، وعليه تهدف

حوكمة الشركات الى تشجيع مجالس الإدارة لرقابة الإدارة والإشراف عليها من أجل تقرير رفاهية اقتصاد تلك الشركات وبما فيها رفاهية حملة الأسهم والعاملين ورفاهية العامة.

وبناءا على ماسبق تهدف قواعد الحوكمة الى ضبط وتوجيه الممارسات الإدارية والمالية والفنية واحترام الضوابط والسياسات المرسومة، فهي تتناول الممارسة السلبية للقواعد وتساعد على جذب الإستثمارات وزيادة القدرة التنافسية وممارسة الفساد بكل صورة سواء كان إداريا او ماليا او محاسبيا، وتدعيم استقرار أسواق المال وتحسين الإقتصاد وذلك من خلال:[1]

- تحسين وتطوير الشركة ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على بناء إستراتيجية سليمة وضمان اتخاذ قرارات للسيطرة السليمة على كفاءة الأداء؛

- تجنب حدوث الأزمات حتى في الدول التي لايوجد لشركاتها تعامل نشط في الأسواق المالية؛

- تقوية ثقة الجمهور في نجاح الخوصصة وضمان تحقيق الدولة لأفضل عائد على إستثماراتها ومن ثم إتاحة المزيد من فرص العمل وزيادة التنمية الإقتصادية؛

- ضمان التعامل بطريقة عادلة بالنسبة للمساهمين والعمال والدائنين والأطراف الأخرى ذوي المصلحة، في حالة تعرض الشركة للإفلاس؛

- وجوب إلزامية الرفاهية الفعالة وتدعيم المساءلة المحاسبية والمراجعة المالية على النحو الذي ينمكن من ضبط وكشف عناصر الفساد في أي مرحلة وحيث تتنوع الأساليب والأدوات والآليات التي يمكن الإعتماد عليها في تحقيق أهداف تلك الحوكمة، وتعتبر المراجعة الداخلية و الخارجية من ضمن الآليات التي يعتمد عليها في تحقيق البعد الرقابي للحوكمة؛

- التأكيد على الإلتزام بأحكام القانون والعمل على ضمان مراجعة الأداء المالي ووجود هياكل إدارية تمكن من محاسبة الإدارة إمام المساهمين، مع تكوين لجنة مراجعة من غير أعضاء مجلس الإدارة تكون لها مهام واختصاصات وصلاحيات عديدة تحقق رقابة مستقلة؛

- تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركة وإجراءات المحاسبة والمراجعة المالية وبالشكل الذي يمكن من ضبط عناصر الفساد في أي مرحلة؛

[1] مراد كواشي، **أهمية الحوكمة في تحسين الأداء الشامل لمنظمات الأعمال**، مجلة بابل للعلوم المصرفية والتطبيقية، العراق، المجلد 25، العدد 1، 2017، ص ص 176-177.

– تحسين كفاءة استخدام موارد الشركة وتعظيم قيمتها بالأسواق، والقدرة على جذب مصادر التمويل المحلية و العالمية اللازمة للتوسع والنمو، بحيث يجعلها قادرة على إيجاد فرص عمل جديدة مع الحرص على تدعيم استقرار الأسواق، الذي ينعكس الى تحقيق الكفاءة والتنمية؛

– زيادة الثقة في الإقتصاد القومي، وتطبيق دور سوق المال وزيادة قدرته على تنمية المدخرات ورفع معدلات الإستثمار ودعم القدرة التنافسية؛

– الإشراف على المسؤولية الإجتماعية للشركة عن طريق إجراءات مناسبة لنشاطاتها من خلال خدمة البيئة والمجتمع؛

– خفض تكلفة رأس المال للشركة وضمان استمراريتها، حيث تساعد الحوكمة على الحد من هروب رأس المال ومكافحة الفساد الإداري والمالي اللذان يقفان عثرة في طريق التنمية؛

– تحقيق إمكانية المنافسة في الأجل الطويل، وهذا مايؤدي الى خلق حوافز للتطوير وتبني التكنولوجيا الحديثة ودرجة الوعي عند المستثمرين حتى تتمكن الشركة من الصمود أمام المنافسة.

كما يمكن القول ان أهداف الحوكمة الجيدة يمكن ان تتحقق من خلال الأهداف التالية:[1]

1- تحسين قدرة المؤشرات الإقتصادية على تحقيق أهدافها من خلال تحسين الصورة الذهنية والإنطباع الإيجابي عنها؛

2- تحسين عملية صنع القرار في الوحدات الإقتصادية بزيادة إحساس المديرين بالمسؤولية وإمكانية محاسبتهم من خلال الجمعيات العامة؛

3- تحسين خاصية مصداقية البيانات المالية والمعلومات وتحقيق سهولة فهمها عبر الحدود؛

4- إدخال اعتبارات القضايا البيئية والأخلاقية في منظومة صنع القرار؛

5- تحسين درجات الشفافية والوضوح والإفصاح ونشر البيانات والمعلومات؛

6- زيادة قدرة الوحدات الإقتصادية على تحسين موقعها وجذب استمارات ورؤوس أموال أخرى؛

7- زيادة قدرة الإدارة على تحفيز العاملين وتحسين معدلات دوران العمالة واستقرار العاملين.

كما ان هذه الأهداف والمبادئ لايمكن ان تتحقق بدون وجود مجموعة من الأركان او العناصر الأساسية التي تساعد على بقاء واستمرار الوحدة الإقتصادية وهي:[1]

[1] جليلة عيدان، حسين صالح كريم، **مرجع سابق**، ص 179

1- وجود مجلس إدارة بأعضاء لديهم الأهلية والمهرة و الكفاءة والخبرة اللازمة للقيام بواجباتهم دونما خضوع لأي مؤثرات؛

2- وجود خطط وأهداف إستراتيجية للوحدات الإقتصادية تعمل على تحقيقها؛

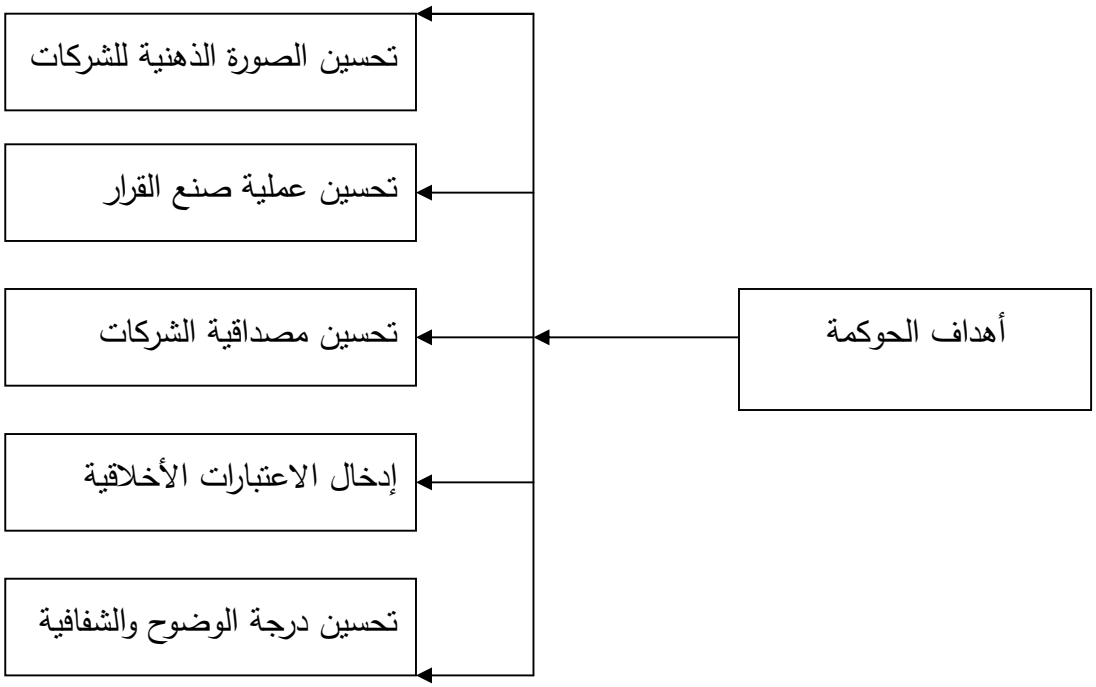
3- تحديد خطوط واضحة للمسؤولية والمساءلة؛

4- وضع نظام رقابة داخلية فعال مع تدقيق خارجي مؤهل ومستقل باعتباره ركيزة أساسية تقوم عليها حوكمة الوحدة الإقتصادية؛

5- المنافسة والتي تعتبر من العوامل المهمة في تشجيع الوحدة الإقتصادية على تبني وتطبيق مبادئ حوكمة الوحدة الإقتصادية.

ويمكننا حصر أهم أهداف حوكمة الشركات من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (2-2): أهداف حوكمة الشركات.



المصدر: بوزوينة هجيرة، درواسي مسعود، **أثر الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات على الرفع من جودة المعلومات المالية وكفاءة الأسواق المالية**، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 6، العدد 12، 2017، ص:218.

[1] جليلة عيدان، حسين صالح كريم، **مرجع سابق**، ص 179

المطلب الرابع: خصائص وأبعاد محددات الحوكمة.

الفرع الأول: خصائص حوكمة الشركات.

تتميز حوكمة الشركات بالعديد من الخصائص جعلتها تلقى اهتمام كبير لدى المنظمات والهيئات المالية وكذلك المهنيين والكتاب، وتتمثل هذه الخصائص في مايلي:

1- **الإنضباط:** وتعني إتباع السلوك الأخلاقي المناسب من لدن القائمين بها؛[1]

2- **الشفافية:** أي تقديم الصورة الحقيقية لكل مايحدث داخل وخارج المؤسسة؛[2]

3- **الإستقلالية:** بمعنى لايوجد تأثيرات غير لازمة نتيجة الضغوطات؛[3]

4- **المساءلة:** أي إمكانية تقييم وتقدير أعمال كل من مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛[4]

5- **المسؤولية:** وتعني تحميل المسؤولية إمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في الشركة؛[5]

6- **العدالة:** أي يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في الشركة؛[6]

7- **المسؤولية الإجتماعية:** النظر الى الشركة كمواطن جيد.[7]

ويمكننا توضيح خصائص التطبيق الجيد والفعال لحوكمة الشركات من خلال الشكل التالي:

---

[1] وئام صلاح، **دور حوكمة الشركات في تحقيق الثقة في المعلومة المحاسبية**، مجلة الآفاق للدراسات الإقتصادية، العدد 1، المجلد 1، العدد 1، 2016، ص 209.

[2] بوزونية هجيرة، درواسي مسعود، **أثر الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات على الرفع من جودة المعلومات المالية وكفاءة الأسواق المالية**، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 6، العدد 12، 2017، ص 217.

[3] سعيدي يحي، لخضر أوصيف، **مرجع سابق**، ص 185.

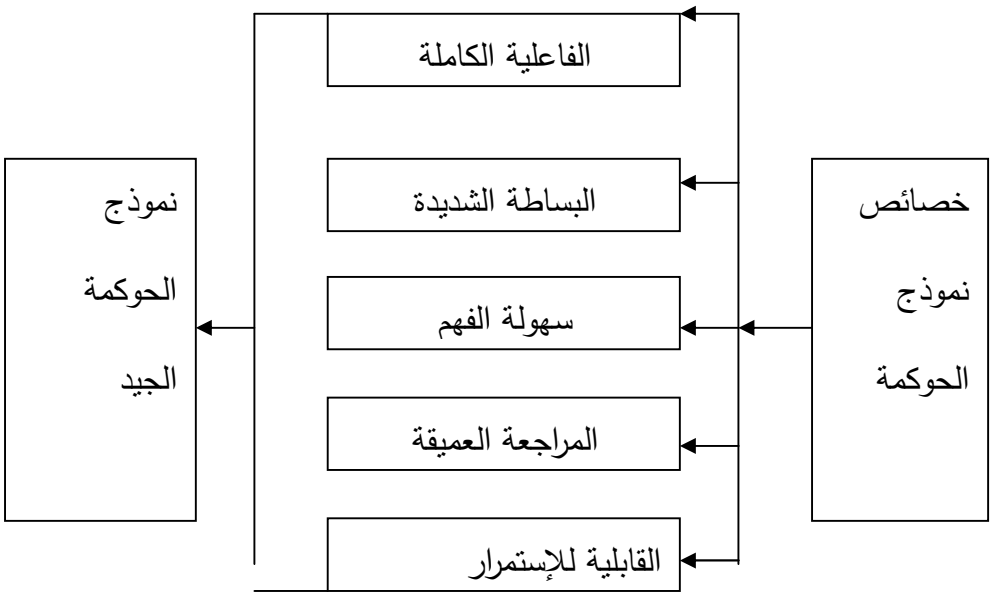
[4] جميلة خرخاش، بلعجوز حسين، **دور الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات لدى البنوك التجارية الجزائرية**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، دراسات اقتصادية، المجلد 31، العدد 1، 2015، ص 218.

[5] النواس رافد عبيد، **أثر حوكمة المؤسسات على جودة أداء مراقب الحسابات**، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 14، العدد 50، 2000، ص 243

[6] جميل حسن النجار، عليل خليل عقل، **قياس أثر الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات على الأداء المالي**، مجلة جامعة فلسطين التقنية للأبحاث، المجلد 4، العدد 2، 2016، ص 4.

[7] عيشور ذهبية، **أثر تطبيق حوكمة الشركات على مصداقية القوائم المالية**، مجلة آفاق العلوم، جامعة الجلفة، العدد 6، 2017، ص 353.

الشكل رقم (2-3): خصائص نموذج الحوكمة.



المصدر: جميل حسن النجار، علي خليل عقل، **قياس أثر الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركة على الأداء المالي**، مجلة جامعة فلسطين التقنية للأبحاث، المجلد 04، العدد 20، 2016، ص: 04.

الفرع الثاني: أبعاد حوكمة الشركات.

أولا: الأبعاد المحاسبية.

تتعدد الأبعاد المتنوعة لحوكمة الشركات من أبعاد تنظيمية وقانونية وإجتماعية ومحاسبية، إلا ان الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات تتشكل الإطار الهام والفعال للحوكمة لذلك فهي ذات اهتمام كبير من قبل المهنيين، ومع ذلك يمكن تحديد الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات في النقاط التالية:[1]

1- المساءلة والرقابة المحاسبية: أشار تقرير لجنة CADBURY الصادر سنة 1992 في البند الثاني منه، بان يقوم المساهمون بمساءلة مجلس الإدارة، وكل من له دور في تفعيل تلك المسألة، فمجلس الإدارة يقوم بدوره في توفير البيانات الجيدة للمساهمين، وعلى المساهمين القيام بدورهم في إبداء رغبتهم في ممارسة مسؤوليتهم كملاك، وأشار تقرير بنك كريدي ليوني في القسم الذي يحمل عنوان المحاسبة عن المسؤولية بأن دور مجلس الإدارة إشرافي أكثر منه تنفيذي، والى قدرة أعضاء مجلس الإدارة على القيام بتدقيق فعال، كما أشار في القسم الخامس منه، والذي يحمل عنوان المسؤولية الى ضرورة وضع آليات تسمح بتوقيع عقاب على الموظفين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة، اذا لزم الأمر ذلك.

[1] عمر اقبال توفيق المشهداني، **مرجع سابق**، ص ص 240-241.

كما ان تقرير منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OECD)، أشار في المبدأ الخاص بمسؤوليات مجلس الإدارة، الى ضرورة المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وكذلك مساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين؛

2- دور التدقيق الداخلي: يساعد التدقيق الداخلي في عملية حوكمة الشركات من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للوحدة الإقتصادية، على اعتبار ان التدقيق الداخلي نشاطا مستقلا عن الإدارة التنفيذية نتيجة تبعيتها الى لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة كما أنها تقوم بعرض تقاريرها الى مجلس الإدارة والى المساهمين عند الضرورة؛

3- دور المدقق الخارجي: يقوم المدقق الخارجي من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده حول القوائم المالية، في إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية وذلك من خلال قياسه بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعده الوحدات الإقتصادية، وعلى ذلك فان المدقق يلعب دور حوكمي، قانوني وتنظيمي، في أنشطة التقرير المالي للإدارة، من خلال إبلاغهم لمستخدمي التقارير المالية ان هذه التقارير عرضت بشكل عادل وصادق، فالمدقق يعمل مع العوامل والجهات التي تشترك في عمليات الحوكمة لضمان أن أصحاب المصلحة يحصلون على أعلى جودة للتقارير المالية، بالإضافة الى المساعدة في حماية المصالح الحالية والمستقبلية لحملة الأسهم والمستثمرين وغيرهم من أصحاب المصلحة؛

4- دور لجان التدقيق: تفسير لجان التدقيق من المفاهيم التي توصي العدد من المنظمات المهنية بتكوينها نظرا للدور الذي تقوم به في مراقبة عمليات التقرير المالي والإفصاح لحملة الأسهم والتأكد من مصداقيتها، وكذلك في تدعيم استقلال عملية التدقيق، الأمر الذي حدا ببعض الدول الى إصدار التشريعات الملزمة لوجودها داخل شركات المساهمة العامة.

لقد طرحت فكرة إنشاءه وتكوين لجان التدقيق بغرض زيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية التي تعدها الإدارة للمساهمين والمستثمرين وكذلك لمساعدة الإدارة العليا للقيام بمهامها المنوط للقيام بها كفاءة وفعالية ولتدعيم استغلالية المدقق الداخلي وحماية حيادية المدقق الخارجي فضلا عن تحسين جودة أداء نظام الرقابة الداخلية ومايستتبعه من رفع كفاءة آداء عملية المدققة؛

5- تحقيق الإفصاح والشفافية: يعد وجود نظام إفصاح قوي يشجع على الشفافية الحقيقية أحد الملامح المحورية والرئيسية التي تساعد المساهمين على ممارسة حقوقهم على أسس مدروسة، وأظهرت التجارب في الدول ذات أسواق الأسهم الضخمة والنشيطة ان الإفصاح يمكن ان يكون أداة قوية للتأثير على سلوك الشركات وحماية المستثمرين، فنظام الإفصاح القوي يمكن ان يساعد على اجتذاب رأس المال و المحافظة على الثقة في أسواق رأس المال، وعلى النقيض فان ضعف الإفصاح والممارسات غير الشفافة يمكن ان يسهم في السلوك غير الأخلاقي وضياع نزاهة السوق وبتكلفة ضخمة للشركات والاقتصاد في مجموعة، لذا

فان مبادئ حوكمة الشركات يجب ان تضمن وجود إفصاح دقيق و شفاف وفي التوقيت السليم من كافة الأمور الهامة المتصلة بالوحدات الإقتصادية فيما يتعلق بمركزها المالي والأداء المالي والتشغيلي والنقدي والجوانب الأخرى المتصلة بأعضاء مجلس الإدارة والإدارة المالية.

كما يرى آخرون ان الأبعاد المحاسبية لعملية الحوكمة تغطي ثلاث مراحل من مراحل العمل المحاسبي وهي:[1]

أ- **مرحلة الرقابة:** وتشمل نوعين من الرقابة، رقابة سابقة لما قبل العمل المحاسبي وأخرى لاحقة أثناء وبعد الإنتهاء من إعداد التقارير المالية؛

ب- **مرحلة الممارسة الفعلية:** تقوم على ضرورة مراقبة الإلتزام الفعلي من تطبيق المعايير المحاسبية، ومتابعة الأداء الفعلي للشركة وإدارة الأرباح، وصولا الى ضرورة الإفصاح الكامل عن هذه الممارسات وإعداد التقارير المالية والقوائم المالية اللازمة؛

ج- **مرحلة مابعد الممارسة الفعلية:** هنا يأتي دور لجان المراجعة والمراجعة الخارجية وذلك لإضفاء نوع من الثقة والمصداقية ومدى شفافية التقارير المالية.

كما يضيف آخرون ان الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات تتمثل كذلك في:[2]

1- إدارة الأرباح: حيث تمارس بعض الوحدات الاقتصادية لسياسة إدارة الأرباح لبلوغ الكثير من الأهداف، ذلك ان إدارة الأرباح ماهي إلا أسلوب إبداعي للتلاعب في البيانات المحاسبية الواردة في التقارير المالية بغض النظر عن الهدف؛

2- تقييم آداء الوحدات الاقتصادية: ذلك ان من أهمية حوكمة الشركات هو زيادة الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة وتعظيم قيمة المؤسسة وتدعيم القدرة التنافسية لها بالأسواق.

ثانيا: البعد الرقابي لحوكمة الشركات.[3]

يتعلق بتدعيم وتفعيل الرقابة سواء على المستوى الداخلي او الخارجي للشركة، فعلى المستوى الداخلي يتناول نظم الرقابة الداخلية ونظم إدارة المخاطر، إما على المستوى الخارجي فيتناول القوانين

---

[1] سعود جايد مشكور، حيدر عباس عبد، **علاقة نظام الحوكمة بجودة التدقيق وأثرها في محاربة الفساد المالي والإداري**، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة واسط، المجلد 1،العدد 24 ، 2016، ص 10.

[2] رابح بوقرة، عريوة معاد، **مدى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في البنوك التجارية في إطار المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، لتفعيل رقابتها وتحسين أدائها المصرفي**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 1، العدد 1، 2016، ص 39.

[3] سليم طرابلسي، خير الدين معطاالله، **المراجعة الداخلية كآلية لإرساء وتعزيز حوكمة الشركات**، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 09، العدد 2، 2016، ص ص 457-458.

واللوائح، وقواعد التسجيل في البورصة، وإتاحة الفرصة لحملة الأسهم والأطراف ذات المصلحة في الرقابة، فصلا عن توسيع نطاق مسؤوليات المراجع الخارجي وتدعيم استقلاله وكل هذا يتحقق من خلال:

أ- **الإلتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة:** يشجع تطبيق دور الإدارة في اختيار السياسة المحاسبية المناسبة وبالتالي فالحوكمة تعارض الاتجاه نحو الالتزام بمعايير محاسبية محددة، كما أنها تساعد في فهم مشكلة إساءة استخدام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة؛

ب- **دور المراجعة الداخلية:** ترتبط ترتبط المراجعة والمحاسبة سواء على المستوى المهني او المستوى التنظيري بالحوكمة ارتباطا وثيقا، حيث تعتبر المحاسبة والمراجعة من أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثيرا وتأثرا بمبادئ وإجراءات الحوكمة فلا يمكن لمبادئ وإجراءات الحوكمة ان تطبق بفاعلية وتؤتي ثمارها بدون دعم مهنة المحاسبة والمراجعة، كما أن مبادئ وإجراءات الحوكمة تؤدي دورا كبيرا في مجال تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة.، ولذلك يتبين الدور الذي تقوم به المراجعة الداخلية في مساعدة الوحدة الاقتصادية في تحقيق أهدافها وتأكيد فعالية الرقابة الداخلية والعمل مع مجلس الإدارة ولجنة المراجعة من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها في عملية حوكمة الشركات من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للوحدة الاقتصادية؛

ج- **دور المراجع الخارجي:** نتيجة لما يقوم به المراجع الخارجي من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية وذلك من خلال قيامه بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الوحدات الإقتصادية من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده، فان دور المراجعة الخارجية أصبح جوهريا وفعالا في مجال حوكمة الشركات لأنه يحد من التعارض بين الملاك وإدارة الوحدة، كما أنه يحد من مشكلة عدم الالتزام بمبادئ وسلوك المهنة؛

د- **دور لجان المراجعة:** تقوم لجان المراجعة بدور حيوي في ضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية نتيجة لما تقوم به من تطبيق لقواعد الحوكمة، فالوحدات الاقتصادية التي لديها لجان مراجعة يحدث خفض لديها معدل حدوث التصرفات المالية غير القانونية، بجانب زيادة درجة الثقة في معلومات القوائم المالية وخاصة الوحدات الاقتصادية المسجلة أسهمها في سوق الأوراق المالية، الأمر الذي دعا الشركات الى الإهتمام بوجود لجان مراجعة تأخذ على عاتقها متابعة تطبيق قواعد الحوكمة وتقييم فاعلية مستويات الأداء اللازمة لزيادة كفاءتها.

الفرع الثالث: محددات حوكمة الشركات.

وفقا للتصنيف الذي طوره G. Charreaux سنة 1997، توجد هناك نوعان من الآليات لحوكمة الشركات، آليات داخلية وآليات خارجية.[1]

فالوصول الى درجة عالية من الشفافية والإفصاح في القوائم المالية للشركة يعتمد بدرجة كبيرة على مجموعة من الآليات الداخلية والخارجية، تتشكل فيما بينها نوع من التكامل يهدف الى الوصول الى خدمة وفعالية نظام الحوكمة، حيث ان الآليات او المحددات الداخلية تتمثل في التنظيمات او الترتيبات الداخلية للنظام الهيكلي للمؤسسة، بينما تتمثل المحددات الخارجية في القوانين والتشريعات الخارجية المتعلقة عادة بمناخ الاستثمار الذي تنشط فيه المؤسسة.

أولا: المحددات الخارجية: تمثل البيئة او المناخ الذي تعمل من خلاله الوحدات الإقتصادية، وتختلف من دولة الى أخرى ولكن أهمها القوانين التي تنظم العمل بالأسواق مثل قوانين الشركات وسوق المال، والقوانين المتعلقة بالإفلاس والقوانين التي تنظم المنافسة وتعمل على منع الاحتكار ووجود نظام مالي جيد يضمن توفير التمويل اللازم للمشروعات وبالشكل المناسب الذي يشجع على التوسع في الأعمال والمنافسة.[2]

تؤثر هذه المحددات الخارجية بشكل مباشر في المحددات الداخلية ويمكن عرض هذه المحددات في النقاط التالية:[3]

1- قطاع مصرفي منظم: حيث ان القطاع المعرفي يعمل على جذب وتوفير رأس المال والسيولة اللازمة لعميلات الشركة وتسويتها أي ضمان قدر من التمويل اللازم؛

2- وجود أسواق تنافسية: وذلك باعتبارها ترغم الشركات على العمل على أساس الكفاءة والإنتاجية العالية خشية فقدان او انخفاض حصتها السوقية، وهنا يترتب على الحكومات ان تعمل على خلق القوانين واللوائح الهادفة الى إنشاء بيئة اقتصادية تتسم بالوضوح والتنافسية؛

3- نظم ضريبية واضحة وشفافة: يجب إصلاح النظم الضريبية حتى تتميز بالوضوح والبساطة و الدقة، لأن ذلك يساعد على الحد من ظاهرة التقارير المالية المتعددة التي تجسدت حالات تزايد الفساد، فضلا على ذلك يجب ان تكون هذه النظم منسجمة مع الإفصاح الملائم في التقارير المالية؛

---

[1] Ftama Sehaba, Lahlou Chérif: OP, cit, p 61.

[2] انتصار حسين عليا عبد الله، **لجان المراجعة في ظل حوكمة الشركات وأثرها على جودة التقارير المالية**، رسالة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة، جامعة الرباط الوطنية، السودان، 2016، ص 77.

[3] عبدالقادر عيادي، **دور محددات حوكمة الشركات في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية**، مجلة الاقتصاد الجديد، الجزائر، العدد 08، ماي 2013، ص ص 157-158.

4- نظام قضائي مستقل: يعتبر وجود نظام قضائي عادل ومستقل من أهم المحددات التي يمكن أن تؤثر في التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات وذلك من اجل تنفيذ القوانين بكفاءة وعدالة خاصة تلك القوانين التي تحدد العلاقة بين الشركة وأصحاب المصالح؛

5- جهاز إعلامي يتسم بالشفافية: ان مراقبة وتتبع آداء المديرين وأعضاء مجلس الإدارة يتطلب توافر جهاز إعلامي يتميز بالشفافية، حيث ان المستثمرين والدائنين وغيرهم من أصحاب المصالح يحتاجون الى معلومات عن مدى كفاءة المدراء وأعضاء مجلس الإدارة وكذلك عن آداء المؤسسة، وهنا يأتي دور الإعلام وخاصة الإعلام المالي؛

6- تشريعات تضمن حقوق الملكية: تعتبر تشريعات حقوق الملكية من التشريعات الأساسية والأكثر أهمية في نظام حوكمة الشركات على اعتبار ان هذا النظام هو الذي ينسئ ويحمي حقوق الملكية الخاصة من خلال لوائحه ومعايير تحدد كيفية تبادل هذه الحقوق؛

7- قانون العقود: ان إجراء العمليات التجارية والمالية والقانونية يتطلب توافر تشريعات ولوائح تضمن سلامة العقود المبرمة، وفي هذه الحالة يجب العمل على تفعيل التشريعات الخاصة بتسجيل إبرام العقود بين الأطراف أصحاب المصالح في الشركات لتفعيل ممارسات حوكمة الشركات على اعتبار ان الحوكمة تبحث أساس في تنظيم العلاقة بين تلك الأطراف؛

8- استراتيجيات مناهضة للفساد: يكون عن طريق تحديد النصوص القانونية والتنظيمية والتنسيق فيما بينها وتنفيذ مبادئ الشفافية الدولية، ويتطلب ذلك ان يتضمن الإطار القانوني للدولة حماية النشاط الإقتصادي بما يضمن الجدية في ضرب مظاهر الفساد والإستغلال؛

9- قوانين الإفلاس: من المعروف ان كافة المشاريع تحمل في طياتها مخاطر الفشل او الإفلاس، ومن هنا تأتي أهمية إحداث تشريعات ملائمة تضع آليات منتظمة للخروج من السوق.

ان وجود المحددات الخارجية للحوكمة وتفاعلها مع المحددات الداخلية يجسد التنفيذ الفعال للقوانين والتشريعات المنظمة لنشاط المؤسسة وهو مايعزز ويقوي السير الحسن للجهاز الإداري ومنه تقليل درجة المخاطر والحد من التعارض بين أطراف الحوكمة، وبالتالي الوصول الى بيانات مالية ذات قيمة وشفافة وبالتالي الوصول الى حوكمة فعالة.

ثانيا: المحددات الداخلية: تشير الى القواعد والأسس التي تحدد كيفية إتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل المنظمة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى الى تقليل التعارف بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة.[1]

ويمكن تصنيف هذه الآلية الداخلية الى مايلي:

1- مجلس الإدارة: ان مجلس الإدارة في ظل مفهوم حوكمة الشركات يقوم بصفة محددة نيابة عن المستثمرين بمساءلة المديرين عن آدائهم لغرض تحقيق أهداف المساهمين وتحقيق مصالح الأطراف الأخرى، ويعد هذا السبب من الأسباب الرئيسية التي دعت الى وجوب إعطاء درجة كافية من الإستقلال لمجلس الإدارة وتمكينه من رقابة المدراء وفصلهم اذا لم يحققوا الأداء المطلوب او عمدوا الى الإضرار بمصالح الشركة.[2]

وحسب النظرية التنظيمية يعد مجلس الإدارة المسؤول الأول عن تحديد الاتجاهات الإستراتيجية، فهو جزء لا يتجزأ من تطور الإستراتيجية التي تتبعها الشركة، ذلك أن حجم مجلس الإدارة وتكوينه، له دور وأثر فعال على الأداء العام للشركة.[3]

وحتى يؤدي مجلس الإدارة المهام الموكلة له على أحسن وجه فهو يقوم بتشكيل عدة لجان فرعية من بين أعضائه، ومن بين أبرز هذه اللجان الفرعية مايلي:[4]

أ- **لجنة التدقيق:** وهي لجنة دائمة منبثقة عن مجلس الإدارة تتكون من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، أما عددها فلايقل عن ثلاثة أعضاء، وتعد هذه اللجنة من أهم اللجان المكونة لكون المسؤولية الملقاة عليها مسؤولية كبيرة، إذ يجب ان يكون أعضاءها من ذوي هذه اللجنة صلاحية العمل طبقا للأحكام التي يصدرها المجلس؛

ب- **لجنة تحديد المكافآت:** تتكون هذه اللجنة من ثلاثة أعضاء من غير التنفيذيين في مجلس الإدارة وتتكون من ثلاثة أعضاء هذه اللجنة أن يكونوا مستقلين أيضا.

2- تركز الملكية: يعد تركز الملكية أحد آليات حوكمة الشركات التي نالت أهمية كبيرة بسبب زيادة مطالبات حماية الأسهم وإهتمامهم بتبني آليات الحوكمة الجيدة من أجل السيطرة على القرارات الإدارية حيث نتجدد

---

[1] محمد ياسين غادر، **محددات الحوكمة ومعاييرها**، مداخلة ضمن المؤشر العلمي الدولي حول حوكمة الإدارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، أيام 15-17 ديسمبر 2012، ص 17.

[2] علي حسين سلمان، ناظم شعلان جبار، **تطبيق آليات حوكمة الشركات وأثره على مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية**، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 28، المجلد 1، 2017، ص 07.

[3] Ftama Sehaba, Lahlou Chérif: OP, cit, p 61.

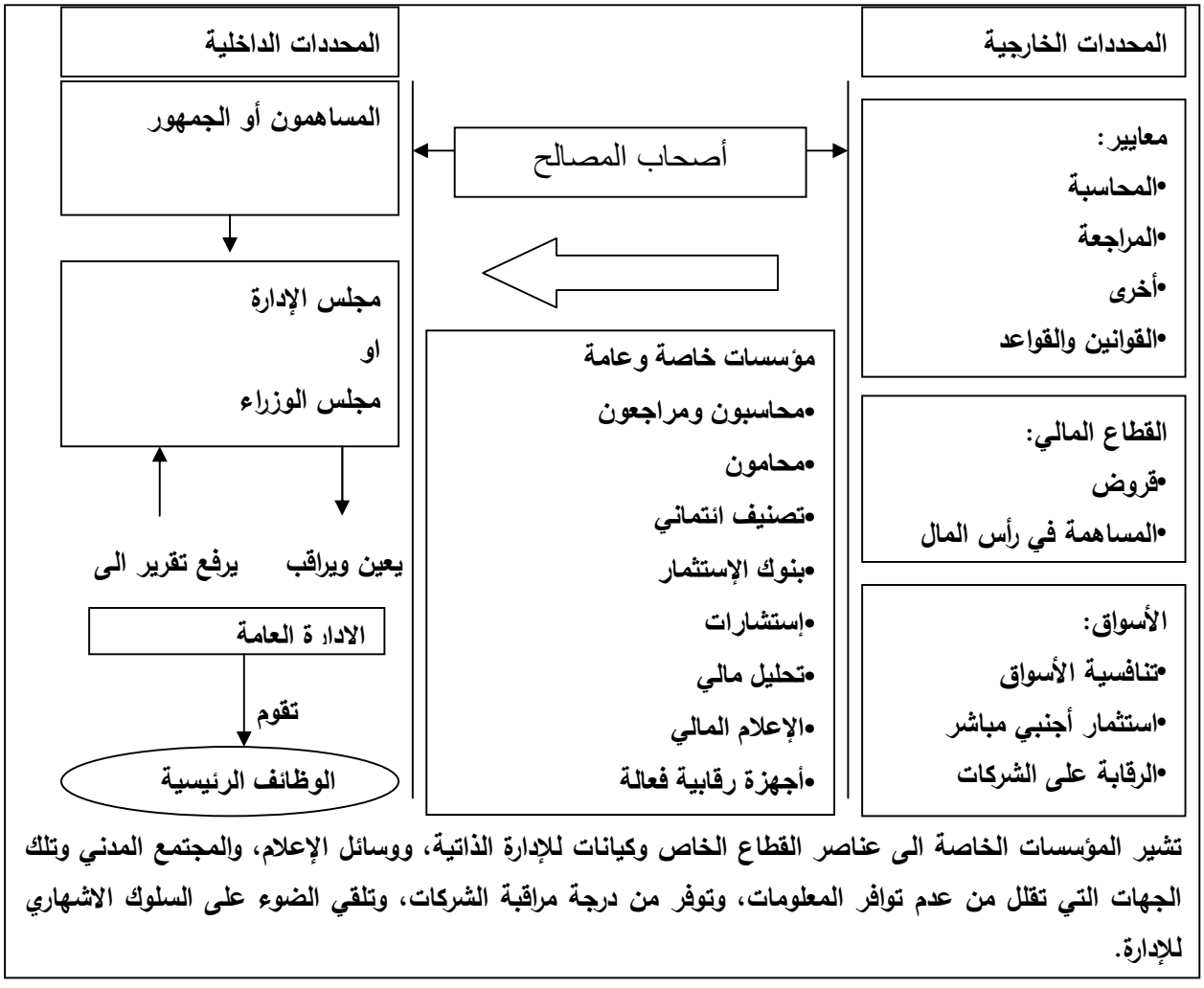
[4] علي حسين سلمان، ناظم شعلان جبار، **مرجع السابق**، ص 07.

تركز الملكية بعدد حملة الأسهم الكبار ونسبة للأسهم التي يملكونها، وحملة الأسهم الكبار يمتلكون على الأقل نسبة 50% من أسهم الشركة المصدرة.[1]

3- آلية الملكية الإدارية: وتعني مقدار او نسبة او حصة الإدارة في الملكية وان المديرين يكونون أكثر ميلا للرقابة إذا كان لديهم ملكية كبيرة في الشركات، وحيث ان السبب الرئيسي لمشكل الوكالة هو انفصال الإدارة عن المالكين وان الإدارة سوف تعمل على تعظيم مصالحها على حساب مصالح حملة الأسهم.[2]

والشكل الموالي يمثل المحددات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات.

الشكل رقم(2-4): المحددات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات.



تشير المؤسسات الخاصة الى عناصر القطاع الخاص وكيانات للإدارة الذاتية، ووسائل الإعلام، والمجتمع المدني وتلك الجهات التي تقلل من عدم توافر المعلومات، وتوفر من درجة مراقبة الشركات، وتلقي الضوء على السلوك الاشهاري للإدارة.

المصدر: محمد ياسين غادر، **محددات الحوكمة ومعاييرها**، مداخلة ضمن المؤتمر العلمي الدولي حول حوكمة الإدارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، أيام 15-17 ديسمبر 2012، ص:17.

[1] ابراهيم محمد علي الجزراوي، **نموذج مقترح للإفصاح عن حوكمة الشركات وآلياتها الداخلية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 39، 2014، ص 336.

[2] بشرى عبدالوهاب محمد حسن، حسين جليل حسين، **تأثير آليات حوكمة الشركات في ممارسات التحفظ المحاسبي**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 22، العدد 93، 2016، ص 479.

يرى الباحث من المشكل أعلاه ان ضرورة توافر المحددات الداخلية والخارجية في آن واحد يعمل على ضمان السير الحسن للشركة ومنه حسن تنفيذ القوانين والتشريعات المشيرة للشركة وبالتالي الحد من تقارب المصالح وحماية ذوي الأقلية وبالتالي الحد من الفساد المالي والإداري داخل الشركة، ومنه فلما لأمان بالنسبة للأطراف ذوي المصلحة في الشركة.

المبحث الثاني: الإطار المؤسسي لحوكمة الشركات.

تعد الحوكمة ضرورة ملحة لمنظمات الأعمال، فأصبحت كمطلب ملح عند كافة المستويات وذلك نتيجة التلاعبات التي حصلت في قوائم العديد من الشركات، وهو مايعرف بالفضائح المالية أو الفساد المالي، وعليه سوف نتطرق في هذا المبحث الى المنظمات الدولية وقواعد الحوكمة كمطلب أول والركائز الأساسية للحوكمة كمطلب ثاني والأطراف المعنية بها كمطلب ثالث ونظام الحوكمة وكفاءته كمطلب رابع.

المطلب الأول: المنظمات الدولية وقواعد حوكمة الشركات.

اهتمت العديد من المنظمات الدولية والمتخصصة في الاجتهاد بوضع معايير ومبادئ التطبيق الفعال لحوكمة الشركات قصد الوصول الى المعاملة المتساوية بين جميع الأطراف والحماية اللازمة ضد تعسف الإدارة، كما اهتمت العديد من الدول كذلك بوضع مواثيق وطنية معتمدة على مبادئ هذه المنظمات الدولية والخاصة، ومحاولة التكيف معها.

الفرع الأول: مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

لقد أدت الانهيارات المالية التي اجتاحت بعض دو العالم وكذلك تعرض العديد من الشركات والمؤسسات المالية الى الإفلاس و اتجاه أغلب بلدان العالم نحو اعتماد اقتصاد السوق، الى بحث البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، وقطاع الأعمال والمستثمرين والاتحادات المهنية وغيرها من الأطراف المعنية مع منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية مجموعة من المعايير والإرشادات حول حوكمة الشركات، وقد تجسدت نتائج ذلك من خلال المستوى الوزاري في سنة 1999، حيث تم اعتماد و إقرار خمس مبادئ أساسية للحوكمة.[1]

لقد أصبحت المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الصادرة سنة 1999 بمثابة المعايير الدولية لحوكمة الشركات وفي كافة مبادرات الإصلاح للعديد من الحكومات في إطار ممارساتها الحوكمية.[2]

[1] ولد محمد عيسى محمد محمود، **قراءة في نظام حوكمة الشركات**، مجلة الإستراتيجية والتنمية، المجلد 3، العدد 5، 2013، ص 258.
[2] Mohamed Barnia: OP, cit, p 38.

ومنذ ان أقدمت هذه المنظمة على وضع مبادئ لحوكمة الشركات وهي تلجأ الى تحديثها، وهذا حتى تجعلها مواكبة للتطورات التي تمس الاقتصاد العالمي، إن أبرز تلك التعديلات هي التي أحدثتها سنة 2004 وآخر تحديث طرأ عليها كان في شهر ماي 2011.[1]

المبدأ الأول: حقوق المساهمين:

ينبغي للحوكمة ان تحمي وتصون حقوق المساهمين وأن يمارسوا حقوقهم بكل شفافية وذلك عن طريق المشاركة في إجتماعات الهيئة العامة وحماية طرق تسجيل الملكية، انتقال او تحويل المساهمات والحصول على معلومات مادية بما يخص الشركة على أساس منتظم وفي الوقت المحدد، ولهم الحق في المشاركة والتصويت وأيضا لهم الحق في انتخاب أعضاء مجلس الإدارة ونزع عضويتهم، أي المشاركة الفعالة في اجتماعات الهيئة العامة، كما لهم الحق في أرباح الشركة، وأن تكون البرامج والخطط الخاصة لمنح المكافآت وأعضاء المجلس والموظفين على درجة عالية من العدالة والمساواة وتخضع لموافقة المساهمين.[2]

المبدأ الثاني: المعاملة العادلة لحملة الأسهم:

وتعني المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة وحقهم في الدفاع عن امتيازاتهم القانونية والتصويت في الجمعية العامة على القرارات المهمة وحمايتهم من حالات الإستحواذ والربح المشكوك فيه، أو في الإتجار بالمعلومات الداخلية والإطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين.[3]

ويتحقق هذا المبدأ من خلال:[4]

1- المساواة في توفير المعلومات لمختلف الفئات؛

2- المساواة في المعاملة للفئات المتكافئة من المساهمين؛

3- الدفاع عن حقوق القانونيين؛

4- الإفصاح عن المصالح الخاصة بمجلس الإدارة والمديرين؛

---

[1] عبد الرحمان العايب، **دور التدقيق الداخلي في الممارسة السلمية لحوكمة الشركات على ضوء المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 16، 2016، ص 62.

[2] صادق راشد الشمري، **الحوكمة- دليل عمل للاصلاح المالي والمحاسبي مجلة كلية بغداد للعوم الاقتصادية**، العدد 17، 2008، ص 129.

[3] عبدالسلام ابراهيم، فاضل عباس كريم، **حوكمة الشركات ضرورة إستراتيجية لمنظمات الألفية الجديدة**، مجلة الفري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 2، العدد 12، 2009، ص 164.

[4] علي سليمان النعامي، **مدى تأثير ممارسة الأبعاد المحاسبية لقواعد حوكمة الشركات على جودة الإفصاح المالي للشركات المساهمة العامة والمؤسسات بمحافظة غزة**، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد 15، 2013، ص 19.

5- التعويض عن حالات التعدي على حقوقهم.

المبدأ الثالث: مسؤولية مجلس الإدارة:

ينبغي في إطار حوكمة الشركات أن يضمن التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة والرقابة الفعالة لمجلس الإدارة على المجلس ومحاسبة مجلس الإدارة على مسؤوليته إمام الشركة والمساهمين، ومن أهم مسؤوليات مجلس الإدارة:[1]

- إعداد استراتيجيات الشركة وتوجيهها، وخطط العمل الرئيسية، والموازنات التقديرية وسياسة المخاطر ووضع أهداف الأداء ومراجعة التنفيذ؛
- الإشراف على متابعة ممارسات حوكمة الشركات و إجراء التغييرات إذا لزم الأمر؛
- اختيار وتحديد مكافآت ورواتب الإشراف على كبار التنفيذيين للشركة؛
- مراعاة التناسب بين مكافآت كبار التنفيذيين بالشركة؛
- ضمان الشفافية في عملية ترشيح مجلس الإدارة وانتخابه؛
- رقابة وإدارة أي تعارض محتمل في مصالح الشركة وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين؛
- ضمان نزاهة حسابات الشركة ونظم إعداد قوائمها المالية بما في ذلك المراجعة المستقلة وخصوصا وجود نظم لإدارة المخاطر والرقابة المالية ورقابة العمليات؛
- الإشراف على عمليات الإفصاح.

المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح في الشركة:

يجب أن ينطوي إطار حوكمة المؤسسات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصلحة كما يرسيها القانون، وان يعمل على تشجيع التعارف بين المؤسسات وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الإستدامة للمشروعات القائمة على أسس سليمة، إضافة الى مايلي:[2]

1- يجب أن يعمل إطار حوكمة المؤسسات على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون؛

---

[1] أمينة جودي، ابتسام بن غزال، **مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل حوكمة الشركات**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 10، الجزء2، 2017، ص ص 224-225.

[2] حسين سعداوي، **حوكمة المؤسسات: مدخل للتسيير الفعال تجارب بعض الدول الإقتصادية الكبرى**، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، المجلد 2، العدد 27، 2013، ص 121.

2- حينما يحمي القانون حقوق أصحاب المصالح فإن أولئك ينبغي ان تتاح لهم فرصة الحصول على تعريفات في حالة انتهاك حقوقهم؛

3- يجب أن يسمح إطار حوكمة المؤسسات بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح وأن تكفل تلك الآليات بدورها تحسين مستويات الآداء؛

4- حينما يشارك أصحاب المصالح في عملية حوكمة المؤسسات، يجب أن تكفل لهم فرصة الحصول على المعلومات المتصلة بذلك.

المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية:

تناول هذا المبدأ 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.[1]

المبدأ السادس: الإطار الفعال لحوكمة الشركات:

يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات مجموعة من الأسس التي تساعد على تحقيق الشفافية، بل وتضمن كفاءتها وفعاليتها لضمان تحقيق نتائج إيجابية للأداء الاقتصادي بالمنظمة ولابد ان يكون ذلك في إطار مجموعة من القوانين واللوائح التنظيمية التي وزع وتحدد المسؤوليات بوضوح بين جميع السلطات التنظيمية والإشرافية والتنفيذية المختلفة.[2]

بعد عرض لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية المقدمة، يرى الباحث أن هذه المبادئ تهدف في الأخير الى معالجة أهم الاختلالات الهيكلية للمؤسسات لاسيما المالية منها، والحد من الفساد المالي والإداري، ومنه فإن حسن التطبيق الفعال لها يعمل على تعزيز جودة التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية للشركة.

لقد تم مراعاة عدة مبادئ عند إعداد قواعد حوكمة الشركات، منها العدالة، النزاهة والمعاملة المتساوية بين المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى، وكذلك الشفافية والإفصاح عن كافة الأمور المالية وغير المالية، وهذا بالشكل الذي يمكن كافة المساهمين والجمهور من تقييم وضعية الشركة ومستوى آدائها

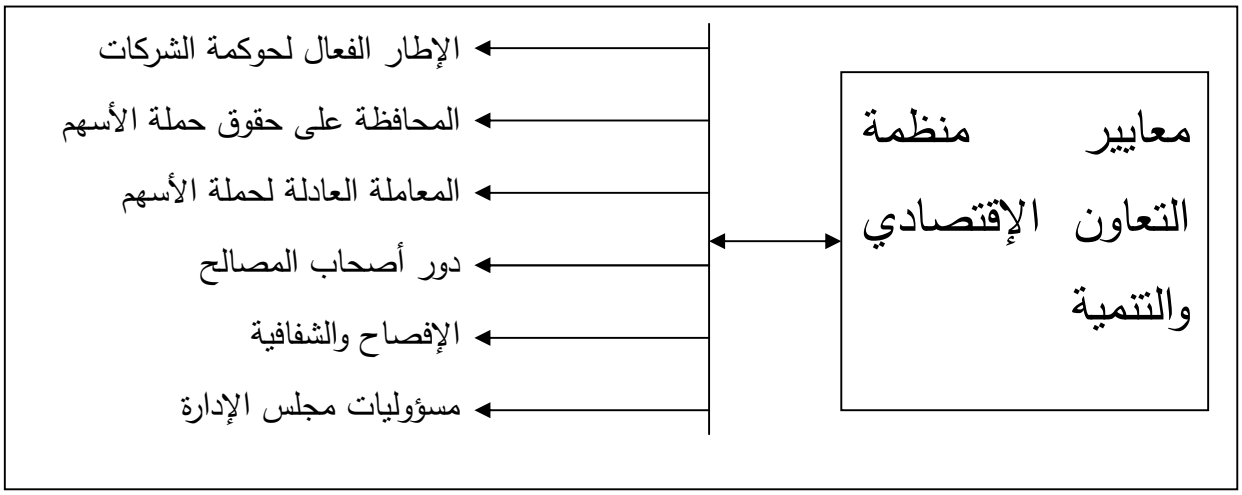
[1] علي عبدالغني اللايذ وآخرون، **أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية**، مجلة التقني، المجلد 26، العدد 04، 2013، ص 100.

[2] سامي محمد أحمد غنيم، **مدى ايجابية الأزمة المالية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات في منظمات الأعمال- دراسة تحليلية**، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد 2، 2013، ص 18.

المالي خاصة، وكذلك المساءلة والعلاقات مع مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية، ذلك أن مبادئ حوكمة الشركات تركز بشكل عام على إيجاد حل لكافة المشكلات التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة والتفويض والوكالة في الإدارة، وكذلك المشاكل بين أصحاب الملكية الحاكمة في الشركة وصغار المساهمين.[1]

والشكل التالي يبين معايير حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

الشكل رقم(2-5): معايير حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية.



المصدر: عبدالسلام ابراهيم، فاضل عباس كريم، **حوكمة الشركات ضرورة إستراتيجية لمنظمات الألفية الجديدة**، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 2، العدد 12، 2009، ص:165.

يرى الباحث من الشكل أعلاه أن التطبيق السليم لحوكمة الشركات على أرض الواقع قصد الوصول الى الشفافية والإفصاح الجيد للمعلومات للشركات أنه يتأثر بأربعة أطراف رئيسية تؤثر وتتأثر فيما بينها فكلهم يشكل حلقة متكاملة ومتجانسة تهدف الى تلبية الحاجة الخاصة أولا، والرقي وتعظيم قيمة الشركة والمحافظة على مكانتها التنافسية ثانية، فهي أطراف فاعلة ووجودها ضروري لخدمة الشركة.

الفرع الثاني: مبادئ لجنة بازل للرقابة المالية.

أصدرت لجنة بازل للإشراف المصرفي في عام 1999 دليلا لمساعدة مشرفي المصارف لتبني مبادئ الحوكمة، وقد تم إستلهامها من مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التي نشرت سنة 1999، ومتابعة للتطورات المتعلقة بالحوكمة والتي اجتذبت إهتماما من قبل المستويات الدولية.

[1] جميل حسن النجار، علي خليل عقل، **مرجع سابق**، ص 5.

أصدرت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية مبادئ الحوكمة المعدل سنة 2004، واعترافا بأن هذا الدليل المعدل يمكن أن يساعد المصارف والمسؤولين في تطبيق وفرض الحوكمة بما يناسب المصارف والمسؤولين ووضعها المميز، فقد أصدرت اللجنة المبادئ المعلنة في دليل 1999، وقد تم اعتماد هذا الدليل الجديد سنة 2006.[1]

لقد أقرت لجنة بازل للرقابة المالية ثمانية مبادئ للممارسة السليمة للحوكمة ودعم الجهاز المصرفي للمؤسسات المالية وهذه المبادئ هي:[2]

1- التأكد من كفاءة أعضاء مجلس الإدارة وإدراكهم الكامل لمفهوم الحوكمة ودورهم في هذا الإطار، وان لديهم القدرة على إصدار القرارات والأحكام المناسبة لإدارة شؤون المؤسسة المالية وأعمالها اليومية؛

2- وضع الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة المالية من قبل الإدارة ومتابعتها؛

3- التوزيع السليم للمسؤوليات من قبل أعضاء مجلس الإدارة ووضع قواعد وحدود واضحة لها، والمساءلة والمحاسبة داخل المؤسسة المالية سواءا لأنفسهم أو لجميع العاملين على حد سواء؛

4- وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المؤسسة المالية و إدراك المراقبين لأهمية دورهم؛

5- مراقبة خاصة لمراكز المخاطر في الموقع التي يتصاعد فيها تضارب المصالح، بما في ذلك علاقات العمل مع المقرضين المرتبطين بالمؤسسة المالية وكبار المساهمين للإدارة العليا؛

6- ان توافق سياسات المكافآت المالية والحوافز وتطبيقاتها مع الثقافة العامة للمؤسسة المالية ومع الإستراتيجية والأهداف الطويلة الأجل؛

7- توافر الشفافية والإفصاح وكافة أعمال وأنشطة المؤسسة المالية والإدارة في التقارير الصادرة عنها؛

8- تفهم أعضاء المجلس والإدارة التنفيذية العليا للبيئة التشريعية التي تحكم العمل في المؤسسة المالية وكذلك الهيكل التشغيلي فيها، والالتزام الكامل بالقوانين والتعليمات السارية.

---

[1] محمد جاسم محمد، **الحوكمة المصرفية وفق مبادئ لجنة بازل وأثرها في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمصارف دراسة في عينة من المعارف التجارية الخاصة العراقية**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 20، العدد 80، 2014، ص 366.

[2] ثابت حسان ثابت، سيد احمد حاج عيسى، **دور الحوكمة في تعزيز أداء المؤسسات المالية**، دراسة ميدانية في عينة من المؤسسات المالية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، العدد 6، 2017، ص 62.

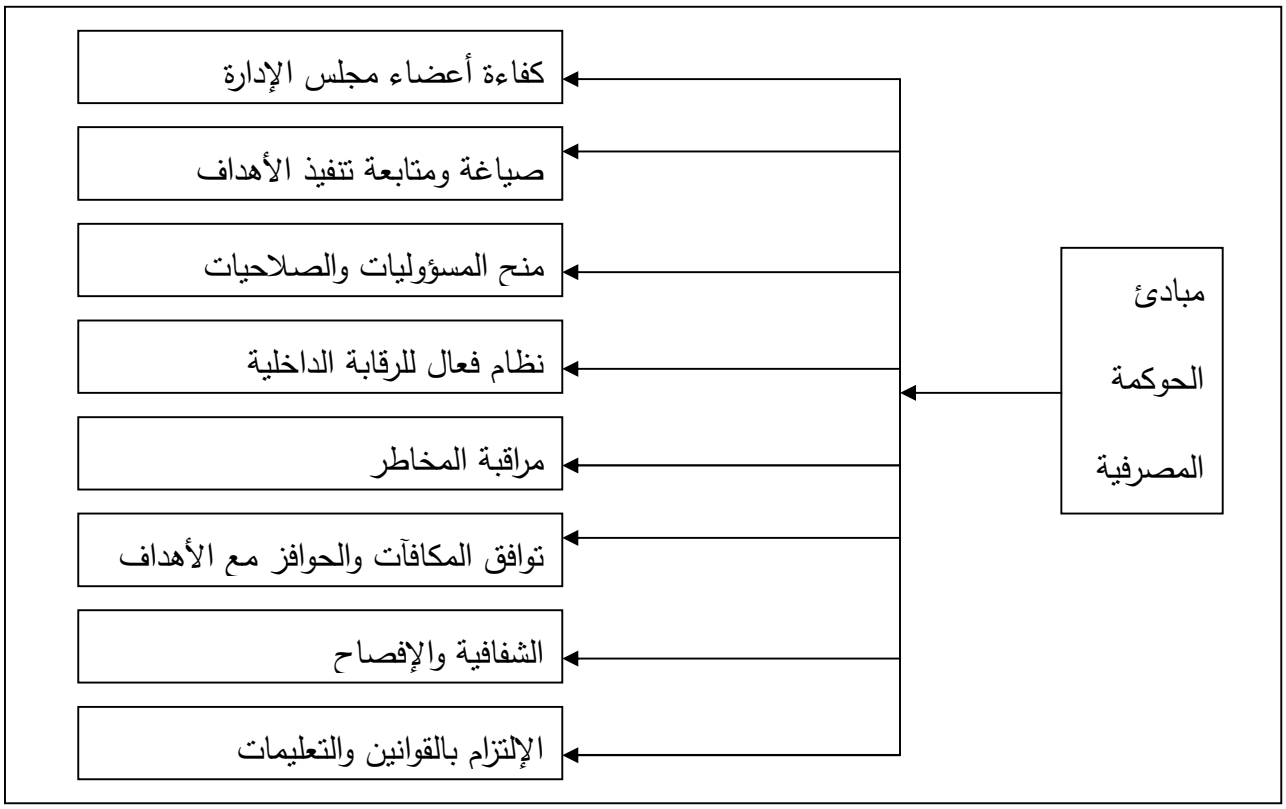
كما أصدرت لجنة بازل العديد من الأوراق والتقارير التي تبين من خلالها القواعد والشروط اللازمة للتطبيق الناجح للحوكمة المصرفية، ومن هذه الأوراق والتقارير مايلي:[1]

- إصدار دليل عمل ومعايير السلوك الملائم، ونظام لقياس مدى الإلتزام بهذه المعايير؛
- وضع إستراتيجية واضحة للبنك يتم بناءا عليها قياس مدى النجاح ومدى مساهمة الأفراد في هذا النجاح؛
- التوزيع العادل للمسؤوليات ومراكز اتخاذ القرار؛
- توفير نظم قوية للرقابة الداخلية، تتضمن تحديد وظائف المراجعة الداخلية ووظائف إدارة المخاطر؛
- إعداد رقابة خاصة لمراكز المخاطر في المواقع التي يتضارب فيها المصالح؛
- إعداد قناة اتصال معلوماتي داخل وخارج البنك من حيث تداول هذه المعلومات.

والشكل الموالي يمثل مبادئ الحوكمة المصرفية طبقا لمبادئ لجنة بازل للرقابة المالية.

[1] جميلة خرخاش، بلعجوز حسين، **مرجع سابق**، ص 220.

الشكل رقم (2-6): مبادئ الحوكمة المصرفية وفق لجنة بازل للرقابة المصرفية.



المصدر: محمد جاسم محمد، **الحوكمة المصرفية وفق مبادئ لجنة بازل وأثرها في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمصارف دراسة في عينة من المصارف التجارية الخاصة العراقية**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 20، العدد 80، 2014، ص:967.

الفرع الثالث: معايير مؤسسة التمويل الدولية:

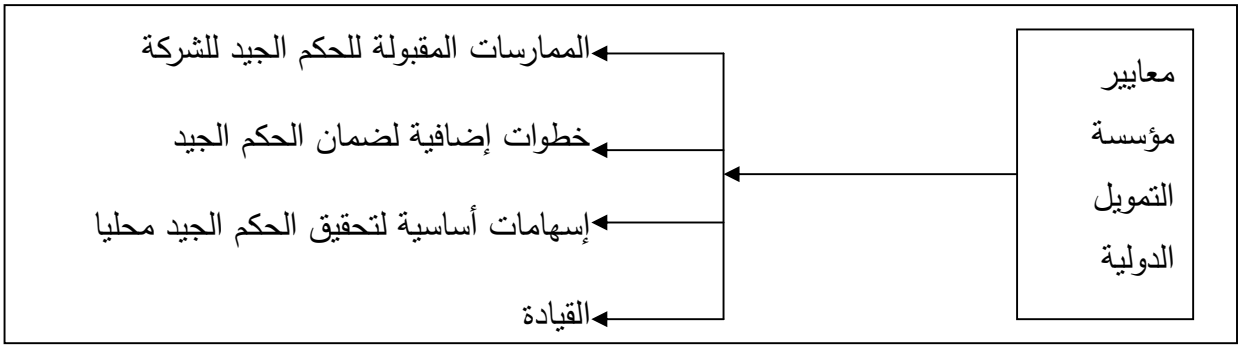
أولا: المعايير: في سنة 2003 وضعت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي قواعد وأسس ومعايير مالية وإدارية، هدفها دعم الحوكمة داخل المؤسسات وأهم هذه الأسس مايلي:[1]

- يجب أن تكون الممارسات داخل الشركات جيدة ومقبولة؛
- إيجاد خطوات جديدة تتضمن توفر أدوات التحكم الجيد جديدة في الشركات؛
- تقديم إسهامات أساسية لتطوير وتحسين أنظمة التسيير الجيد محليا؛
- القيادة الجيدة.

[1] شرف الدين أمين بن عواق، **تطبيقات حوكمة الشركات ودورها في محاربة الفساد المالي والإداري**، مجلة الباحث الإقتصادي، العدد 3، 2015، ص 147.

والشكل الموالي يبين معايير الحوكمة الصادرة عن مؤسسة التمويل الدولية.

الشكل رقم(2-7): معايير حوكمة الشركات الصادرة عن مؤسسة التمويل الدولية.



المصدر: عبدالسلام ابراهيم، فاضل عباس كريم، **حوكمة الشركات ضرورة إستراتيجية لمنظمات الألفية الجديدة**، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 2، العدد 1، 2009، ص:165.

ثانيا: مبادئ مؤسسة التمويل الدولية.

كما أصدرت مؤسسة التمويل الدولية مجموعة مبادئ للحوكمة متمثلة في المبادئ التالية:[1]

- حماية حقوق المساهمين؛
- تركيب مجلس الإدارة ومسؤولياته؛
- التأكيد على ضرورة المراجعة المحاسبية؛
- الشفافية بخصوص هيكل ملكية المنظمة؛
- البيئة التنظيمية المنظمة.

الفرع الرابع: مبادئ سوق نيويورك للأوراق المالية.

الزمت بورصة نيويورك الشركات المدرجة فيها بتطبيق مجموعة من مبادئ الحوكمة منها:[2]

- أن تكون أغلبية مجلس الإدارة أعضاء مستقلين؛
- أن تحتوي الشركات المدرجة على لجان المراقبة ولجان المكافآت، لجنة التعيينات، كما يجب أن تكون هذه اللجان من أعضاء مجلس الإدارة مستقلين؛

[1] عطية عزالدين، **المبادئ الدولية في مجال الحوكمة**، المجلة المركزية للدراسات السياسية، المجلد 3، العدد 2، 2016، ص 151.
[2] **نفس المرجع**، ص 149.

- عدم ارتباط مدير الشركة بأي علاقة قبل تعيينه في مجلس الإدارة؛
- تكوين وظيفة المراجعة الداخلية؛
- الإفصاح عن مهام الشركة وضرورة وجود نظام أساسي للحوكمة وميثاق لها.

المطلب الثاني: الركائز الأساسية لحوكمة الشركات.

من أجل الإرساء السليم لمبادئ حوكمة الشركات وضمان الشفافية والنزاهة في التقارير المالية والوصول الى المساواة بين المساهمين وحفظ حقوق ذوي الأقلية فإن حوكمة الشركات ترتكز على ركائز تعد بمثابة خطوط دفاعية لها تسمح بالحد من الإحتيال والتلاعب في القوائم المالية، وكذلك مع الفساد المالي والإداري، وتتمثل هذه الركائز في الركائز التالية:

1- أخلاقيات الأعمال: إن تعزيز قواعد الحوكمة الرشيدة بالقيم والسلوكيات التابعة من مرجعية أصيلة وأخلاقية هو البلسم الشافي من الممارسات اللاأخلاقية، إذ أن وضع أسس قوية لحوكمة الشركات هو أحد الطرق لمجابهة هذه المعضلة، ومعضلات أخرى، هو أمر آخذ في الازدياد، ليس فقط كأداة لزيادة الكفاءة وتحسين فرص إتاحة رأس المال وتأمين الحفاظ عليه، بل أيضا كأداة فعالة لمكافحة الفساد وباختصار فإن تحالف كل من الحوكمة الرشيدة للشركات والقيم و المبادئ الأخلاقية يساعد الشركات على إجتياز حقول ألغام الفساد بها.[1]

2- الرقابة والمساءلة: ان وجود نظام متكامل من المحاسبة والمساءلة السياسية والإدارية للمسؤولين في وظائفهم العامة والمؤسسات والمجتمع المدني والقطاع الخاص والقدرة على محاسبة المسؤولين عن إدارتهم للموارد العامة ولاسيما تطبيق مبدأ فصل الخاص عن العام وحماية الصالح العام من تعسف واستغلال السياسيين يعتبر مساهمة في تفعيل أدوار أصحاب المصالح لنجاح المنشأة، إذ لا يقتصر الدور الرقابي على أداء الشركات على طرف واحد بل يشترك في ذلك العديد من الأطراف وهي:[2]

أ- أطراف رقابية عامة: والتي بمجموعها تكون سوق الرقابة على الشركات وتشمل الحكومات والسلطات الرقابية التابعة لها كهيئة سوق المال ومصلحة الشركات والبورصة والبنك المركزي، يتعلق الدور الرئيسي لهذه الأطراف بتقوية الإنضباط والرقابة الخارجية؛

[1] مصباحي محمد الأمين، **حوكمة الشركات ودورها في زيادة مستوى الإفصاح وتقليل الفساد وأثرها على كفاءة الأسواق المالية**، مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية، الجزء 1، العدد 10، 2017، ص ص 192-193.

[2] الندية مروان سلطان الحيالي، ليث محمد سعيد محمد الجعفر، **دور الحوكمة في دعم قرار الاستثمار**، دراسة تطبيقية على عينة من الشركات في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة الإقتصاد و المالية، العدد 00، 2015، ص ص 17-18

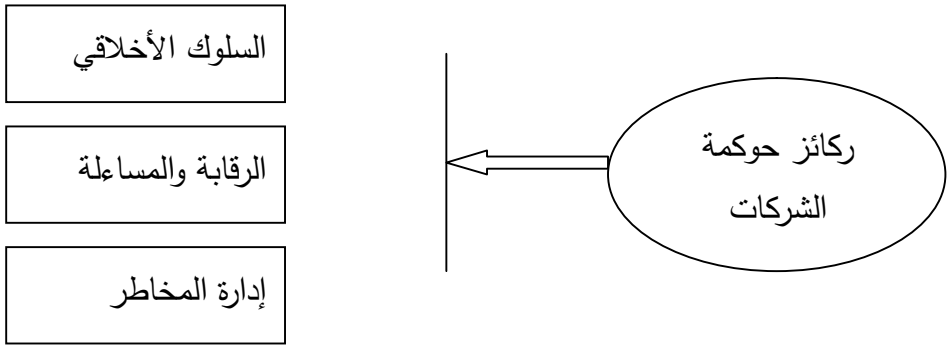
ب- أطراف رقابية مباشرة: وتشمل المساهمون، ومجلس الإدارة، ولجنة المراجعة والمراجعون الداخليون والخارجيون؛

ج- أطراف أخرى: وتشمل الموردون والعملاء والمستهلكين والمودعين والمقرضين، حيث تعتمد الشركة إعتمادا كليا على كفاءة هؤلاء الموردين في توريد المواد و السلع في الوقت المناسب وبالجودة المناسبة.

3- إدارة المخاطر: تتعلق هذه الركيزة بإدارة المخاطر لحماية الشركة ومختلف أصحاب المصالح فيها ولرفع آدائها المالي.[1]

ويمكن تمثيل هذه الركائز وفق الشكل التالي:

الشكل رقم(2-8): ركائز حوكمة الشركات.



المصدر: محمد يزيد صالحي، **أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة، 2016، ص:70.

المطلب الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات.

توجد أربعة أطراف لحوكمة الشركات معنية بالتطبيق السليم والناجح لقواعد الحوكمة وهي:

1- المساهمون: وهم من يقومون بتقديم رأس المال الى الشركة عن طريق امتلاكهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لإستثماراتهم، وكذلك تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، وهم من لهم الحق في إختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم؛[2]

[1] وئام ملاح، **دور حوكمة الشركات في تحقيق الثقة في المعلومة المحاسبية**، مجلة الآفاق للدراسات الإقتصادية، المجلد 1، العدد 1، 2016، ص 210.

[2] سعود جايد مشكور، حيدر عباس عبد، **مرجع سابق**، ص 09.

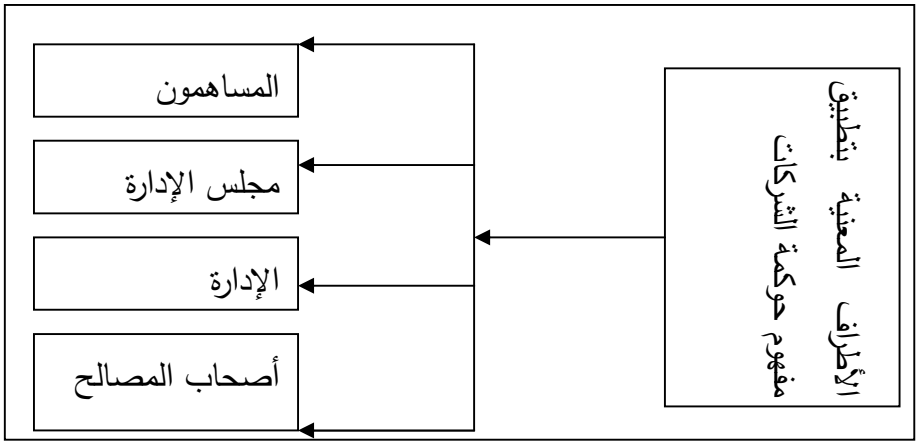
2- مجلس الإدارة: وهو من يمثل المساهمون وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، ويقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال المؤسسة، بالإضافة الى الرقابة على أدائهم، كما يقوم برسم السياسات وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين؛[1]

3- الإدارة: وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء الى مجلس الإدارة، وتعتبر مسؤولة عن تعظيم الأرباح للشركة وزيادة قيمتها بالإضافة الى مسؤولياتها اتجاه الإفصاح والشافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين؛[2]

4- أصحاب المصالح: وخاصة الدائنين حيث ان مصلحتهم تتركز في تعظيم احتمالات تسديد الديون، ويتضمن المتعاملين مع الشركة أطراف أخرى مهمة وهم الموظفين والموردين والعملاء بصفة عامة.[3]

والشكل التالي يمثل الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات.

الشكل رقم (2-9): الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات



المصدر: محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص:17.

[1] عقبة خطاف، بشير بن عيشي، **دور الآليات الداخلية لحوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات الإقتصادية**، مجلة الإقتصاد الصناعي، العدد 13، 2017، ص 133.

[2] فضيلة بن شهدة، محمد رمضاني، **العلاقة التبادلية بين حفظ حقوق المساهمين وتفعيل حوكمة المؤسسات**، مجلة دفاتر بوادكس، العدد 7، 2017، ص 44.

[3] عبدالرزاق جبار، **الالتزام بمتطلبات لجنة بازل كمدخل لإرساء الحوكمة في القطاع المصرفي العربي**، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد 07، 2009، ص 77.

المطلب الرابع: نظام حوكمة الشركات ومتطلبات فعاليته.

تشكل حوكمة الشركات نظام متكامل من المدخلات وآلية تشغيل تعمل فيما بينها بشكل متناسق وبتوافر عناصر مادية كمقومات للشركة، وأخرى ذات طابع معنوي وأخلاقي في شكل قوانين وتشريعات تهدف كلها أخيرا الى ضبط الآداء المالي للشركة والوصول الى مخرجات ذات قيمة وبكل شفافية، خدمة لجميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة، غير أن ذلك يتطلب العديد من المطالب للوصول الى فعالية أفضل وكفاءة عالية لهذا النظام.

الفرع الأول: نظام حوكمة الشركات.[1]

يعد نظام حوكمة الشركات من النظم ذات العلاقة بسياسات حدية السوق وتفعيل الآليات القانونية وأحكام السوق في ذات الوقت، لذلك يعد بمثابة نظام فعال لجذب الإستثمارات الأجنبية لأي دولة، ولأي شركة من الشركات، وهذا مايؤدي في النهاية الى تحقيق نتيجة مضافة والى تراكم رؤوس الأموال، كما يعمل على تحقيق النتائج التالية:

1- الإقتصاد والإستغلال الأمثل:

تعمل حوكمة الشركات على القضاء على كافة أشكال الفساد المالي والإداري وعدم السماح بهدر الموارد المالية والمادية المتاحة مما يرفع من معدل تخفيض التكلفة، حيث تسمح حوكمة الشركات بتخفيض التكاليف الى حد كبير.

2- الإرتقاء الإنتاجي:

ويتم ذلك عن طريق الرفع من إنتاجية عوامل الإنتاج الخاصة بالشركة، حيث تعمل على رفع الطاقات التشغيلية للموارد المتاحة مما يساعد على زيادة الإنتاجية وإمتلاك إقتصاديات أفضل خاصة إقتصاديات الحجم، وما يحقق ذلك كإضافة من التأثير على زيادة القدرة والميزة التنافسية.

3- إقتصاديات العائد والمردود الإستثماري:

يتعلق ذلك بربحية رأس المال المستثمر في الشركة، وذلك عند انخفاض التكاليف وزيادة قدرة الشركة على تخفيض تكاليف عوامل الإنتاج، ومنه زيادة القدرة التسويقية للمنتوجات.

[1] دلال العابدي، **حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة بسكرة، 2015-2016، ص ص 20-21.

ومنه يتدخل نظام حوكمة الشركات كنظام فعال في الإستغلال الأمثل والعقلاني لهذه الموارد المتاحة ويتفاعل مع كل من مدخلاته المختلفة لتحقيق نتائج مرضية لصالح الشركة.

الفرع الثاني: مكونات نظام حوكمة الشركات.

يتكون نظام حوكمة الشركات من مدخلات للنظام ونظام تشغيل ومخرجات لهذا النظام:[1]

أولا: مدخلات النظام.

يتضمن نظام الحوكمة مجموعة من المتطلبات القانونية والتشريعية، الإدارية والإقتصادية كمدخلات والتي تحكمها منهجيات تتفاعل فيما بينها من أجل تحقيق مخرجات أصحاب المصالح وتحقيق الشفافية، وعليه فإن مدخلات هذا النظام تشمل المساهمين بالحوكمة، حيث تعمل هذه الأطراف معا لتحقيق الأهداف المرسومة.

ثانيا: نظام التشغيل.

يتمثل في الجهات المسؤولة عن تطبيق الحوكمة او جهات الرقابية الداخلية او الخارجية المساهمة في تنفيذها، وهو مايتطلب مصادر لمراقبة الأخطار وأن هذه المصادر هي الموجهة نحو مساعدة الشركة لتحقيق أهدافها المنشودة.

ثالثا: مخرجات نظام الحوكمة.

تعد الحوكمة بمثابة أداة ووسيلة وليست هدف أو غاية، فهي أداة رقابية لتحقيق النتائج التي يهدف إليها كل الأطراف لاسيما الشركة، لذلك فان أحد المخرجات للحوكمة الرشيدة وهو وجود مجلس إدارة يتفهم إستراتيجية الشركة، وأن يكون واعيا لكافة المخاطر المرتبطة بهذه الإستراتيجية ويحوز على كافة الأنظمة الرقابية الفعالة لبيان المواضع التي تتجاوز حدود المخاطر.

والشكل الموالي يبين نظام حوكمة الشركات.

[1] فائزة ابراهيم محمود وآخرون، **الحكومة المصرفية ومدى توافر دعائمها للوقاية من الأزمات المالية في المصارف العراقية الخاصة المقيدة في سوق العراق للأوراق المالية**، مجلة دراسات محاسبة ومالية، المجلد 6، العدد 16، 2011، ص ص 11-12.

الشكل رقم(2-10): نظام حوكمة الشركات.

مدخلات النظام
متطلبات قانونية
متطلبات تشريعية
متطلبات إقتصادية
متطلبات إدارية

معالجة النظام	
عناصر داخلية	عناصر خارجية
– المراجعة الداخلية – مجلس الإدارة – لجنة المراجعة	– أسواق رأس المال – الهيئات المهنية – المراجعة الخارجية
حوكمة تفاعلية بين الأطراف	

مخرجات النظام
– حماية حقوق المساهمين – حماية حقوق أصحاب المصالح – تحقيق الإفصاح والشفافية – المعاملة المتساوية والعادلة – تفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة – ضمان تفعيل أخطار الحوكمة

المصدر: فائزة ابراهيم محمود وآخرون، **الحوكمة المصرفية ومدى توافر دعائمها للوقاية في الأزمات المالية في المصارف العراقية الخاصة المقيدة في سوق العراق للأوراق المالية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 6، العدد 16، 2011، ص:13.

من الشكل أعلاه يرى الباحث أن نظام الحوكمة الفعال الهادف لضمان سيرورة الشركة والإرتقاء بالقيمة السوقية لأسهمها بتطلب مجموعة آليات أو محددات تشريعية وقانونية وإقتصادية وإدارية، ممثلة في قوانين ضريبية وأحكام تشريعية وفق مناخ الإستثمار للبلد وأخرى ذات طبع إداري محتلة في مجال إدارة كفء يسهر على حماية وضمان إدارة تسييرية عقلانية.

وآليات أخرى بغرض معالجة هذه المدخلات ممثلة في الآليات الداخلية والخارجية للحوكمة وذلك بهدف الوصول الى مخرجات في صالح الشركة وجميع من ذو علاقة بها كحماية حقوق المساهمين وتحقيق العدالة والشفافية والإفصاح الشامل، وزيادة فعالية مجلس الإدارة.

الفرع الثالث: متطلبات فعالية نظام حوكمة الشركات.

ان الوصول الى درجة عالية من التسيير العقلاني للموارد المتاحة يتطلب وجود طاقم إداري ممثل في مجلس إدارة يتمتع بدرجة عالية في الأداء والقيادة الرشيدة، ذلك أن الوصول الى فعالية في نظام حوكمة الشركات لايتحقق إلا عن طريق تحديد الأهداف المراد الوصول إليها، مع وجود أنظمة رقابة داخلية وأخرى

خارجية ومحاولة تحليل النتائج المتوصل إليها أخيرا، بهدف تفادي الإنحرافات الموجودة والحكم على سلامة وكفاءة نظام حوكمة الشركات.

ان سيرورة الرفع من كفاءة حوكمة الشركات تتطلب العناصر التالية:[1]

1- صياغة وإتباع خطة تساعد في إتخاذ القرار.

إن صياغة خطة جيدة من شأنها أن تعكس أهداف الشركة وتحديد الأولويات الإستراتيجية، لأنها تعبر عن الخارطة التي تساعد على تحديد كيفية توزيع الموارد في الشركة كما تشتمل هذه الخطة على تحديد التوجهات الإستراتيجية للشركة بوضوح بحيث تبين طبيعة عمل الشركة والفئات التي تخدمها، والخدمات التي تقدمها.

2- تعريف وثيقة حوكمة الشركات.

تعمل هذه الوثيقة على تحديد المهام والمسؤوليات الخاصة بكل عضو في الشركة، مع بيان الأسس التي تم إعتمادها لاختيار هؤلاء الأعضاء، كما تقوم كذلك ببيان المشاريع ذات الأولوية الواجب تنفيذها، مع بيان كيفية توزيع الموارد، وتقديم التوصيات المتعلقة بالسياسات والمعايير التي تعمل على تطوير الجهود ولتحسين الأداء.

3- تحديد عمليات حوكمة الشركات.

تتعلق بتعريف تلك العمليات المتعلقة بالاتصالات والاجتماعات التي يتم تنظيمها، والتي يتم من خلالها مناقشة الأهداف العامة والتفصيلية، حيث قد تكون هناك إجتماعات غير عادية، ولكنها على درجة عالية من الكفاءة، حيث كان هناك إحساس من لدى أعضاء الإدارة بالمسؤولية بسبب مشاركتهم في وضع الأهداف، كلما تولد هناك زيادة في كفاءة وفعالية نظام حوكمة الشركات.

المبحث الثالث: تجارب بعض الدول في تطبيق حوكمة الشركات.

عرفت العديد من الدول المتقدمة وحتى النامية تجارب عديدة في مجال التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات نتيجة الأحداث المتسارعة لإقتصاديات هذه البلدان من جهة، ومن جهة أخرى لمحاولة إضفاء الشفافية والمصداقية في تقارير الشركات، ولمتطلبات العولمة من جهة أخرى، كما ان الانهيارات المالية التي هزت كبريات الشركات العالمية كان لها الأثر البالغ كذلك، في محاولة غرس قواعد متينة لحوكمة الشركات.

[1] محمد سفير، يوسف قاشي، **مطبوعة محاضرات في حوكمة الشركات**، جامعة العقيد أ علي محند أولحاج، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2017/2016، ص 53.

وسنحاول في هذا المبحث التطرق الى بعض التجارب في مجال حوكمة الشركات.

المطلب الأول: تجربة الولايات المتحدة الأمريكية وإنجلترا.

الفرع الأول: تجربة الولايات المتحدة الأمريكية.

إن الإرتباط الوثيق بين إقتصاد الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة نتيجة إرتباط العديد من شركات البلدين فيما بينها وكذلك التطور الذي حصل في ميدان المحاسبة والمراجعة، كانت الدافع الأولي للإهتمام بنظام حوكمة الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية، مع إلزام هذه الشركات بالتطبيق السليم لأفضل الممارسات التي تضمن التنفيذ والتطبيق العادل بقواعد ومبادئ حوكمة الشركات.[1]

تعد الولايات المتحدة الأمريكية من الدول الأولى الرائدة في تطبيق نظام حوكمة الشركات وذلك كنتيجة حتمية للأهداف التي عرفتها فترة الثمانينات من القرن الماضي، من تعثر وانهيار العديد من الشركات الأمريكية، ومن ثم بداية إرساء العديد من التطبيقات والتجارب للعديد من القوانين في سبيل تطبيق الحوكمة، الأمر الذي جعل الولايات المتحدة الأمريكية تقود حملة من الإصلاحات الهامة في ذلك المجال في سبيل تعزيز الحوكمة.[2]

فلقد ظهرت حوكمة الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية اعتبارا من جانفي 1978 عند قيان المائدة المستديرة للشركات بإصدار تقريرها بعنوان "دور وتكوين مجلس إدارة شركة كبيرة مساهمة"، حيث كان هذا التقرير كبداية لوضع وسن قوانين للحد من عملية الشراء وعمليات الإستحواذ على كبريات الشركات بطريقة عدوانية، حيث تم سن العديد من القوانين منها تحديد ماهية الواجبات والمسؤوليات الرئيسية للمدير، في شكل الإشراف والإختبار والتعاقب لأعضاء مجلس الإدارة، المراجعة الدورية لإجراءات وقواعد الإدارة الجيدة، الأداء المالي للشركة، وضمان الإلتزام بالقانون.[3]

إن التطور الذي عرضه سوق الأوراق المالية في الولايات الأمريكية مع وجود هيئات رقابية ذات فعالية عملت على إضفاء الشفافية في التقارير المالية والمعلومات التي تصدرها الشركات لمستعملي هذه القوائم، كذلك اتساع وتطور مهنة التدقيق والمحاسبة، والإهتمام بنظام الرقابة الداخلية، كل هذه العوامل أدت الى تزايد الإهتمام بمفهوم الحوكمة، ومع التزام هذه الشركات بالتطبيق النزيه والسليم لمبادئ الحوكمة خاصة من جهة الشركة المدرجة في البورصة، حيث كانت الصورة الأولى للإهتمام قيام صندوق المعاشات العامة، وهو أكبر صندوق في الولايات المتحدة الأمريكية بتعريف حوكة الشركات مع التركيز على أهميتها ودور هذه

[1] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 79.

[2] دلال العابدي، **مرجع سابق**، ص ص 39-40.

[3] محمد البشير بن عمر، **دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الأداء المالي للمؤسسات**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2017، ص 67.

الأخيرة في حماية المساهمين، حيث أصدر هذا الصندوق مجموعة من المبادئ التي تعتبر بمثابة دليل إرشادي للتطبيق السليم للحوكمة، حيث تم تقسيم هذه المبادئ الى مبادئ جوهرية وخطوات إرشادية، ومنذ ذلك الحين توالت عملية صدور التقارير والقوانين المعززة لمبادئ حوكمة الشركات والتي يمكن إبرازها كما يلي:[1]

1- تقرير ترادواي Treawway Comission:

عبارة عن لجنة وطنية شكلت سنة 1985 حيث أوكلت لها مهمة دراسة التقارير المالية المزورة في المؤسسات الأمريكية، حيث تتشكل هذه اللجنة من معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي، وجمعية المحاسبين الأمريكية، ومعهد المديرين الماليين الأمريكي، ومعهد المدققين الداخليين الأمريكي، ومعهد المحاسبين الإداريين الأمريكي.

ففي سنة 1987 قامت اللجنة الوطنية الخاصة بالانحرافات في إعداد القوائم المالية والمعروفة بلجنة (COSO)، بإصدار تقريرها "Treadway Comission"، حيث تضمن هذه التقارير جملة من التوصيات الخاصة بتطبيق مفهوم وقواعد حوكمة الشركات من أجل منع الغش في القوائم المالية، والتلاعب في إعداد هذه القوائم وذلك عن طريق تعزيز دور نظام الرقابة الداخلية، وتعزيز دور إدارة المخاطر من جهة أخرى، وتقوية مهنة التدقيق الداخلي والخارجي والإهتمام بدور لجنة التدقيق الداخلي.

2- تقرير Bleyribbon:

في سنة 1999 تم إصدار تقرير "BleuRibbon Report" من طرف كل من " New York Stock Exchange" و "Association of securities Dealers"، تقريرها الذي اهتم بالدور الفعال الذي يمكن أن تؤديه لجان المراجعة للشركات في سبيل الإلتزام بمبادئ حوكمة الشركات، حيث تضمن هذا التقرير جملة من التوصيات متعلقة بالشروط الواجب توفرها في عضوية لجنة المراجعة من حيث الاستقلالية والموضوعية، وكذلك الخبرة في ميدان المحاسبة والمراجعة حتى يتسنى له من مزاولة نشاطه بكل نزاهة وموضوعية وحياد كامل.

3- قانون Sarabanes Oxleyact:

بعد الانهيارات المالية التي عرفتها كبريات الشركات الأمريكية سنة 2002 حيث أظهرت التحليلات التي أجريت لمعرفة أسباب تلك الإنهيارات، الى وجود تلاعبات في ممارسة مهنتي المحاسبة والمراجعة، حيث أصدرت الحكومة الأمريكية تشريع جديد لممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة سمي بقانون "ساربنز

[1] وسيلة سعود، **حوكمة المؤسسات كاداة لرفع أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016، ص ص 40-41.

اوكسلي" والذي أوصى بضرورة التقيد به من طرف كافة الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية وذلك بتعزيز وتفعيل دور الأعضاء غير التنفيذيين في مجالس الإدارة، مع التوصية بأن تكون غالبية أعضاء مجلس الإدارة من الأعضاء غير التنفيذيين، لقد ساهم قانون "ساربنز اوكسلي" في وجود قفزة نوعية واضافية للحكومة.

لقد ركزت تجربة الولايات المتحدة الأمريكية على ضرورة وجوب ان تتضمن قيادة حوكمة الشركات الرئيسية لأغلبية أعضاء مجلس الإدارة من بين أعضاء مستقلين، كما أن لجان مجالس الإدارة و المكونة كذلك من أعضاء مستقلين تعمل على المراجعة الدورية وتعيين الأعضاء، كما تعمل على تقييم كل أعمال المجلس مع التحديد الدقيق لأجور الجهاز التنفيذي، كما ألزمت التجربة الأمريكية بمنع عضو مجلس الإدارة بأي عمل استشاري او أي خدمة يقدمها للشركة على ان تكون المكافآت المالية من خلال الدمج بين المبالغ النقدية والأوراق المالية للشركة، وفي هذا الصدد ألزمت بورصة نيويورك باقتراح قواعد تلزم الشركات بضرورة تحديد مديرين مستقلين لحضور اجتماع مجلس الإدارة، هذا من جهة ومن جهة أخرى قامت الرابطة الوطنية لمديري الشركات بتشكيل لجنة مهامها المتابعة الدورية لمخاطر الشركات لأجل التدعيم النوعي للمديرين المستقلين والمراجع الدورية لأي مخاطر احتمالية مستقبلية.[1]

الفرع الثاني: تجربة انجلترا.

1- دوافع إختيار التجربة الانجليزية في تطبيق نظام حوكمة الشركات:

ان دوافع اختيار التجربة الانجليزية تكمن في المبررات التالية:[2]

- تعد المملكة المتحدة من بين أولى الدول الرائدة التي طبقت نظام حوكمة المؤسسات وهذا مادفع بموضوع الحوكمة أن يأخذ أهمية بالغة على المستوى الدولي؛

- تعد الأحداث التي عرفتها فترة الثمانينات ومانتج عنه من تغيير مالي للعديد من الشركات وراء ظهور حوكمة المؤسسات، وهذا مادفع بالمملكة المتحدة من أن تقود حملة إصلاحات في الميدان المالي خاصة؛

- تعتبر المملكة المتحدة من بين أولى دول الإتحاد الأوروبي التي تسن تشريعا يهدف الى تشجيع التطبيق الاختياري للممارسات المفضلة لإدارة المؤسسات؛

---

[1] عوض خلف دلف العيساوي وآخرون، **دور الإفصاح المحاسبي في حوكمة الشركات**، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 4، العدد 11، 2008، ص ص 130-131.

[2] عبد الحميد حسياني، **أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية كإطار لتفعيل حوكمة الشركات**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر 03، 2010، ص 34

– المساندة التي لاقاها هذا التوجه من قبل العديد من المنظمات و المجمعات المهنية، خاصة من قبل الاتحاد البريطاني للمؤمنين، الإتحاد الوطني لصناديق التقاعد، إتحاد مديري الصناديق الاستثمارية، مجمع المحاسبين في انجلترا وويلز وغيرهم؛

ومن جهة أخرى أجرت الحكومة البريطانية سلسلة من الإصلاحات الشاملة لقانون الشركات، رغم ان هذا القانون والذي صدر سنة 1985 والقوانين الأخرى على درجة عالية من الجودة، وفي هذا الصدد تم تشكيل لجنة لهذا الغرض سنة 1998، حيث أنهت عملها في شهر يوليو 2001، وقد تضمن هذا التقرير العناصر التالية:

– تبسيط القواعد الخاصة بالشركات الصغيرة الخاصة؛

– تحديد واجبات مديري الشركات ومسؤولياتهم؛

– تحديد مدة تعيين المديرين لفترة معينة؛

– تحديد متطلبات الإفصاح عن مؤهلات المديرين؛

– زيادة متطلبات الشفافية لصالح المستثمرين؛

– توضيح حدود الأقلية؛

– تحسين جودة التقارير المالية؛

2– تقييم تجربة المملكة المتحدة في تطبيق حوكمة الشركات:

يعتبر تقرير كادبوري (Cad Bury) من بين أهم التقارير التي أهتمت بموضوع حوكمة الشركات، والذي يحول في بعد الى أهم المعايير الموحدة لحوكمة الشركات، والتي حلت محل التقرير الذي أصدر في ديسمبر 1992 من طرف لجنة الجوانب المالية في سنة 1990 وكذلك سوق لندن للأوراق المالية كمايلي:[1]

أ– دور مجلس الإدارة والهيئة الإدارية:

أشار هذا التقرير الى الدور الفعال لمجلس الغدارة من حيث تطبيق حوكمة الشركات ووضع الاستراتيجيات المناسبة والتوفير للقياديين اللازمين لأداء وتنفيذ تلك الإستراتيجيات، والرقابة عن إدارة الشركة وكذلك إعداد التقارير للمساهمين حول إدارتهم للشركة، مع بيان مدى الفعالية لنظام الرقابة الداخلية المطبق

[1] دلال العابدي، **مرجع سابق**، ص ص 42–44.

داخل الشركة، مع الإشارة الى ان دور المساهمين هو تعيين المديرين ومراقبي الحسابات مع ضمان إرساء هيكل نظام محكم مما يستجيب لتحقيق متطلبات حوكمة الشركات.

ب- مساءلة مجلس الإدارة والهيئة الإدارية:

لقد أشار هذا التقرير الى ان دور المساهمين هو مساءلة مجلس الإدارة، فكل طرف له دور فعال في تلك المساءلة حيث أن مجلس الإدارة يقوم بدوره وذلك بتوفير البيانات وهو إبداء رأيهم ورغبتهم في ممارسة مسؤولياتهم بصفتهم ملاك الشركة.

ج- حجم وتشكيل وإستغلالية الإدارة وإجراءات الترشيح:

لقد أوصى هذا التقرير وذلك من خلال تبني معايير أفضل الممارسات بأن يحتوي مجلس الإدارة على العدد الكافي من المديرين غير التنفيذيين وذوي الكفاءة اللازمة، حيث يتمثل الدور المنوط بهم في

تقديم رأي مستقل حول كل المساءل ذات البعد الاستراتيجي وحول الأداء والموارد.

د- آلية عمل مجلس الإدارة والهيئة الإدارية:

ذكر التقرير بأن يكون للمجلس جدول من الموضوعات والتي تتطلب إتخاذ قرارات تسيير الأعمال بالاتجاه والأحكام المطلوبين وعلى رئيس المجلس العمل على ضمان

وصول كافة المعلومات المطلوبة على الشكل الذي يعني بكافة الإحتياجات للمدربين غير التنفيذيين.

هـ- تشكيل لجان مجلس الإدارة:

أوصى التقرير بضرورة تشكيل لجنة الترشيح بعضوية المجلس، ولجنة المراجعة، بحيث يكون تشكيل معظم أعضائه من بين المديرين غير التنفيذيين، كما أوصى التقرير بأن تقوم لجنة المراجعة بالمهام التالية:

- تقديم توصيات حول تعيين مراقب الحسابات؛
- مراجعة القوائم المالية قبل تقديمها لمجلس الإدارة؛
- منافسة طبيعية ومجال عملية المراجعة مع مراقب الحسابات؛
- مراجعة قرارات الشركة حول نظام الرقابة الداخلية.

و- مكافئة مجلس الإدارة والهيئة الإدارية:

لقد أوصى التقرير بتشكيل لجنة خاصة بالمكافآت من مديرين غير تنفيذيين، حيث توصي بضرورة تخصيص مكافئة للمديرين غير التنفيذيين، مع ضرورة الإفصاح الكامل عن رواتب المديرين التنفيذيين بدلا منهم، والإشراف والتنظيم لنظام الرقابة الداخلية ولعلاقة مجلس الإدارة بالمراجع الخارجي.

كما أوصى التقرير من خلال معايير "أفضل الممارسات" بأنه على المجلس تقديم وتقييم متوازن ومفهوم حول مركز الشركة، وعلى أن يحتفظ المجلس بعلاقة ذات موضوعية ومهنية مع كافة المراجعين، وأن يلتزم بتقديم تقرير حول فعالية نظام الرقابة الداخلية في الشركة.

ي- حقوق المساهمين وأصحاب المصالح:

أوصى التقرير بتفعيل سياسة الاتصال المباشر لأجل توصيل مختلف الآراء للمساهمين لمجلس الإدارة، أو من خلال الجمعية العامة للمساهمين، كما ركز التقرير على حق التصويت الذي اعتبرته مكسب ويجب على المؤسسات الاستثمارية بيان سياستها في إستخداماتها له.

ر- المساواة في معاملة المساهمين وحقوق أصحاب المصالح في الشركة:

لم يتم التطرق الى هاذين الموضوعين.

المطلب الثاني: تجربة فرنسا وألمانيا.

الفرع الأول: تجربة فرنسا.

لقد ساهمت مجموعة من العوامل التي دفعت بالأفراد بفرنسا الى بداية الإهتمام بقواعد وأسس إدارة المؤسسات، من بينها نظام الخوصصة وتزايد عدد المساهمين من جانب الشركات الفرنسية، ضف الى ذلك بروز صناديق المعاشات بفرنسا ورغبة هذه الأخيرة في الرفع وتعزيز سوق المال وتحسين دور البورصة بفرنسا.[1]

تطور مفهوم حوكمة الشركات بفرنسا من خلال جملة التقارير المنشورة خلال الفترة مابين 1995 الى 2003، وما يميز نشأة هذا المفهوم وهو بناء هذه التقارير نصوصها التشريعية والتنظيمية من القوانين الدولية الصادرة بخصوص حوكمة الشركات قبل قانون كادبوري لسنة 1992، وكذلك قانون منظمة التعاون

[1] وسيلة سعود، **مرجع سابق**، ص 43.

الاقتصادي والتنمية لسنة 1999، غير ان مايعاب على هذه التقارير الصادرة بقيت مجرد تقارير إرشادية وليست إلزامية التطبيق، وتتمثل هذه التقارير في مايلي:[1]

1- تقرير فينو الأول: "Viénot I":

عقب صدور قانون فينو الأول سنة 1995 المستوفى من قانون كادبوري والصادر تحت إشراف الجمعية الفرنسية لمؤسسات القطاع الخاص والملجس الوطني لأصحاب الأعمال الفرنسيين وقد سمي ب"مجلس الإدارة للشركات المدرجة بالبورصة"، من ذلك بدأ الإهتمام بحوكمة الشركات في فرنسا، وقد قسم هذا التقرير الى ثلاثة أقسام:

القسم الأول: مهام وتعيين مجلس الإدارة:

تتمثل أهم النصوص التنظيمية لهذا القسم في:

- لم يتطرق التقرير الى وجود مشاكل تنظيمية تتطلب إدراج بنود تشريعية او قانونية في مايخص العلاقة بين مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين؛

- من حيث العلاقة بين مجلس الإدارة والسوق المالي نص التقرير على ضرورة تحقيق الشفافية في السوق المالي وهذا مايوجب على مجلس الإدارة ان يفصح عن رأيه حول الشروط والعمليات الخاصة بأسهم الشركة؛

- أوصى التقرير بضرورة الفصل بين وظيفة الإدارة العامة ورئيس مجلس الإدارة.

القسم الثاني: مكونات مجلس الإدارة:

من ضمن النصوص التي تضمنها مايلي:

- يجب ان يتضمن مجلس الإدارة للشركات المدرجة في البورصة على الأقل مديريتين مستقلتين، في حين ان لجنة التعيينات فتتكون من 3 الى 5 أعضاء، وتضم الرئيس و على الأقل إداري مستقل، في حين ان لجنة المكافآت فيرى التقرير ان تضم على الأقل 03 إداريين ومن ضمنهم إداري واحد على الأقل مستقل؛

[1] أمين مخفي، آمنة فداوي، **تجارب وممارسات الدول النامية والمتقدمة في مجال تكريس مبادئ حوكمة المؤسسات لتحقيق التنمية المستدامة**، مداخلة ضمن الملتقى العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة أيام 25-26 نوفمبر 2013، ص ص 210-212.

– يتكفل المديرون التنفيذيون برعاية حقوق الأقلية من المساهمين أي ليس من الضروري أن يمثل هذه الفئات في مجلس الإدارة؛

– عملية اختيار المديرين ضرورة ان يكون في كل مجلس لجنة ترشيحات خاصة ومسؤولة عن اختيار المديرين والموظفين وعملية استبدالهم، وعلى ان تحتوي هذه اللجنة من ثلاثة الى خمس أعضاء مع رئيس اللجنة كما يتواجد بها على الأقل مدير واحد ومستقل.

القسم الثالث: وظائف مجلس الإدارة:

– لم يلزم التقرير بعدد معين لاجتماعات مجلس الإدارة ولكن أوصى بوجوب وجود تقرير رسمي مكتوب نهاية كل اجتماع.

– في حالة عدم وصول المعلومات الضرورية لأحد المدراء من حق هذا الأخير مطالبة المجلس بتزويده بتلك المعلومات وهذا دعما للشفافية.

– من بين نصائح هذا التقرير هو إنشاء لجنة للعيينات، ولجنة للمكافآت، ولجنة الحسابات او المراجعة مع تأكيده على الدور الذي تلعبه هذه اللجان في ضمان سيرورة نشاط المجلس؛

– في حالة وجود تضارب في المصالح من حق أي مدير إخطار ذلك.

2– تقرير ماريني "Marini":

نص هذا التقرير على النقاط التالية:

– إمكانية وليس إلزاما الفصل بين وظيفتي رئيس مجلس الإدارة و المدير التنفيذي بالنسبة للوظيفة الأولى فيفضل ان يكون رئيس مجلس الإدارة ممثلا عن المساهمين، قيادة الإدارة لتنفيذية والإلمام بالرقابة في حالة تضارب المصالح في الشركة.– منح الإهتمام الأكبر للجان مجلس الإدارة؛

– السماح بالرقابة من طرف المساهمين وتثمين حقهم في الإدلاء بأصواتهم مما يفرز الشفافية داخل الجمعية العامة للمساهمين.

بعد تقرير فينو الأول وتقرير ماريني وفي إطار تعزيز دور حوكمة الشركات في الاقتصاد الفرنسي ومحاولة إحاطة دور الحوكمة في جميع جوانب الإدارة خاصة التسييرية منها والتنظيمية، توالت العديد من التقارير المعززة لحوكمة الشركات وتمثلت هذه التقارير في مايلي:[1]

3- تقرير فينو الثاني "Viénot II ":

صدر هذا التقرير سنة 1999 وذلك بطلب من نفس المشرفين عن التقرير الأول ولكن بأعضاء جدد وهذا مما يعزز الحوكمة بطبيعة فرنسية محضة، وقد جاء هذا التقرير تحت عنوان "تقرير على حوكمة الشركات.

وقد تضمن هذا التقرير جملة من التوصيات والتي أصبحت فيما بعد بمثابة المرجع وهي:

- الفصل الكامل بين وظائف رئاسة المجلس ورئاسة المديرية العامة؛

- إعلام ونشر المكافآت؛

-ضرورة توافر النوعية في المعلومات الصادرة بالتقارير السنوية؛

- تدعيم الاستقلالية عن طريق تواجد فريق من المدراء يتمتعون بدرجة من الاستقلالية، حيث ان نسبة الإداريين المستقلين تعادل الثلث في مجلس الإدارة، الثلث في لجنة التدقيق والنصف في لجنة المكافآت.

4- إصلاح قانون الشركات:

تم صدور هذا القانون في 15 ماي 2001 وجاء تعزيزا وتكريسا للمبادئ والتوصيات التي جاءت في تقرير فينو الأول والثاني فمن بين الإضافات التي جاء بها هذا القانون وهو توسيع مفهوم الحوكمة لتصبح تشمل العلاقات بين أصحاب المصالح سواء كانوا مساهمين أو أجراء وقد ركز قانون 15 ماي 2001 على العناصر التالية:

01- خلق توازن بين السلطات فيما يخص الأجهزة المشيرة مع التوضيح لمهمة خاصة مجلس الإدارة والفصل بين وظائف الرئاسة للمجلس ومنصب المدير العام؛

[1] نبيل حمادي، عمر علي عبد الصمد، **النماذج الدولية لحوكمة المؤسسات دراسة مقارنة للولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا**، مداخلة ضمن الملتقى العالمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، أيام 25-26 نوفمبر 2013، ص ص 840-842.

02- تقليل الى حد ما أمكن من تعدد المهام للإداريين ودلك دعما للرقابة داخل مجلس الإدارة، أي عدم الجمع بين عدة وظائف؛

03- الشفافية فيما يخص المتعاقدين الاجتماعيين وتنوع التعاقدات القانونية؛

04- إحداث تعريفة رقمية تنظيمية للمساهمين مما يسمح بمعرفة عدد المساهمين المقيمين وغير المقيمين؛

05- تدعيم سلطة ذوي الأقلية بتخفيض نسبتهم من 10% الى 05% فيما يخص نسبة رأس المال المملوك؛

06- استعمال التكنولوجيا الحديثة في الشركات خاصة فيما يتعلق بالتصويت الإلكتروني لذوي الأقلية في التصويت في الجمعية العامة والمداولات في البورصة.

5- تقرير بوتون "Bouton":

بعد سلسلة الانهيارات العالمية التي عرفتها كبريات الشركات العالمية مثل شركة إنرون، صدر تقرير بوتون بتاريخ 23سبتمبر 2002 والذي تم إعداده من لجنة مكونة من 14 عضوا، يمثلون كبريات الشركات الفرنسية، بالإضافة الى رئيس اللجنة "دانيال بوتون"، ومن ضمن ماجاء في هذا التقرير مايلي:

- تحسين التطبيقات العملية للحوكمة؛
- دراسة جدوى ملائمة المعايير المحاسبية الدولية الصادرة والتطبيقات المحاسبية لها؛
- تعزيز الشفافية لدى محافظي الحسابات؛
- ترقية وتحسين نوعية المعلومات المالية والإتصال المالي؛
- فعالية أدوات الرقابة الداخلية والخارجية؛
- تحسين علاقة المؤسسة مع مختلف فئات المساهمين؛
- دور إستقلالية فاعلي السوق المالي.

الفرع الثاني: تجربة ألمانيا.[1]

بعد سلسلة الانهيارات والمصاعب المالية التي عرفتها الشركات الألمانية الكبيرة استطاعت حوكمة الشركة ان تكتسب قواعد للحوكمة للمؤسسات الألمانية، حيث في جويلية من سنة 2003 أصدرت مجموعة مبادرة برلين، القواعد الألمانية لإدارة المؤسسات والشركات التي تعتمد على التطبيق الطوعي، مما أوجبت على الشركات ان يتضمن تقريرها السنوي القواعد التي يتم إتباعها مع ذكر الأسباب الدافعة الى ذلك.

وفي هذا الصدد تم صدور دليل حوكمة الشركات في ألمانيا في جوان 2005، هذا الدليل الذي يوفر مختلف الإجراءات التنظيمية والقانونية للإدارة والرقابة على مستوى الشركات والمؤسسات المدرجة في البورصة، حيث يحتوي هذا الدليل على معايير للحوكمة معترف بها وطنيا ودوليا من أجل حوكمة مؤسسات جيدة، بينما الغرض من هذا الميثاق وهو إرساء نظام حوكمة للمؤسسات الألمانية يتسم بالشفافية والفهم والإدراك من قبل كل الأطراف، كما يهدف الى تعزيز الثقة المحلية و الدولية للمساهمين، الزبائن، العاملين، وكافة الجمهور بينما أهم المبادئ التي تضمنها هذا الدليل وأعتمد عليها هي:

1- المبدأ الأول: المساهمين واجتماع الجمعية العامة:

- يمارس المساهمين حقوقهم عند اجتماع الجمعية العامة بالتصويت؛
- مبدئيا، كل سهم يمثل صوت حيث لايوجد سهم له أصوات مضاعفة؛
- يرفع مجلس الإدارة الى اجتماع الجمعية العامة القوائم المالية السنوية والقوائم المالية الموحدة؛
- على المؤسسة إعلام جميع المساهمين باجتماع الجمعية، المحليين منهم والأجانب إضافة الى جمعيات المساهمين ومقدمي الخدمات المالية وقبل الموعد المحدد ب12 شهرا.
- ينبغي على المؤسسة توفير إمكانية متابعة المساهمين لاجتماع الجمعية عبر وسائل الإعلام والاتصال الحديثة كالأنترنت.

2- المبدأ الثاني: التعاون بين مجلس الإدارة ومجلس الرقابة والإشراف:

- ينسق مجلس الإدارة مع مجلس الرقابة بخصوص الأمور الإستراتيجية للمؤسسة؛
- على مجلس الإدارة إعلام مجلس الرقابة وبدون تأخير عن كل القضايا المهمة بالمشروع التي تندرج في خطط العمل وعن وضعية المخاطر وإدارتها؛

[1] محمد البشير بن عمر، **مرجع سابق**، ص ص 61-62.

- حصول مجلس الرقابة على المعلومات الكافية وهي من مسؤوليات مجلس الإدارة ومجلس الرقابة نفسه؛

- حوكمة المؤسسات الجيدة يتطلب نقاش ومناقشة مفتوحة بين مجلس الإدارة ومجلس الرقابة.

3- المبدأ الثالث: مجلس الإدارة:

- يعتبر مجلس الإدارة مسؤول عن الاستقلالية في الإدارة المشروع وهو ملزم بوضع قوانين تحفظ المصالح الفضلى للمؤسسة؛

- يتضمن مجلس الإدارة إدارة ملائمة ومناسبة للمخاطر والتحكم فيها؛

- خلال مدة العمل بالمؤسسة فإنه على أعضاء مجلس الإدارة الخضوع والاستناد الى مبدأ فهم لاتنافسية الواجبات وتضاربها؛

- أعضاء مجلس الإدارة مقيدين بخدمة مصلحة المؤسسة فقط، وليس مصالحهم الشخصية عند إتخاذ القرارات و من خلال التصرفات الانتهازية؛

- ينبغي على أعضاء مجلس الإدارة الإفصاح لدى مجلس الرقابة عن تضارب المصالح وبدون تأخير وإعلام باقي أعضاء المجلس بذلك.

4- المبدأ الرابع: مجلس الرقابة:

- يكلف مجلس الرقابة بتقديم المشورة الى مجلس الإدارة والرقابة على عملية إدارته للمؤسسة؛

- يعين ويعتزل مجلس الرقابة أعضاء مجلس الإدارة كما يستطيع مجلس الرقابة تفويض سلطة تعيين مجلس الإدارة الى لجنة متخصصة التي يمكنها تحديد شروط عقود التشغيل؛

- على مجلس الرقابة تشكيل لجنة مراجعة والتي تختص بإدارة المخاطر والمحاسبة على إستقلال المراجعين.

- ينبغي على رئيس مجلس الرقابة التنسيق في العمل مع المجلس، و كذلك ترأس اللجان التي تربطها عقود مع أعضاء مجلس الإدارة؛

- على كل عضو في مجلس الرقابة ان يكون له الوقت الكافي لأداء مهمته كمنتسب.

5- المبدأ الخامس: الشفافية:

- يقوم مجلس الإدارة بالإفصاح على المعلومات والمتعلقة مباشرة بالمؤسسة او الشركة بدون تأخير؛

- على المؤسسة احترام معاملتها للمساهمين من حيث عرض المعلومات بأسلوب متوازن بينهم؛

- على المؤسسة إستعمال وسائل الإعلام والاتصال كالأنترنت لإعلام المساهمين والمستثمرين بطريقة سريعة.

6- المبدأ السادس: التقرير والمراجعة في القوائم المالية السنوية؛

- القوائم المالية الموحدة ينبغي تحضيرها من طرف مجلس الإدارة و فحصها من طرف مراجعين ومجلس الرقابة، كما تقوم سلطة الرقابة الفدرالية بضبط تلك القوائم المالية والتأكد من إستعمال القواعد المحاسبية في تشكيلتها؛

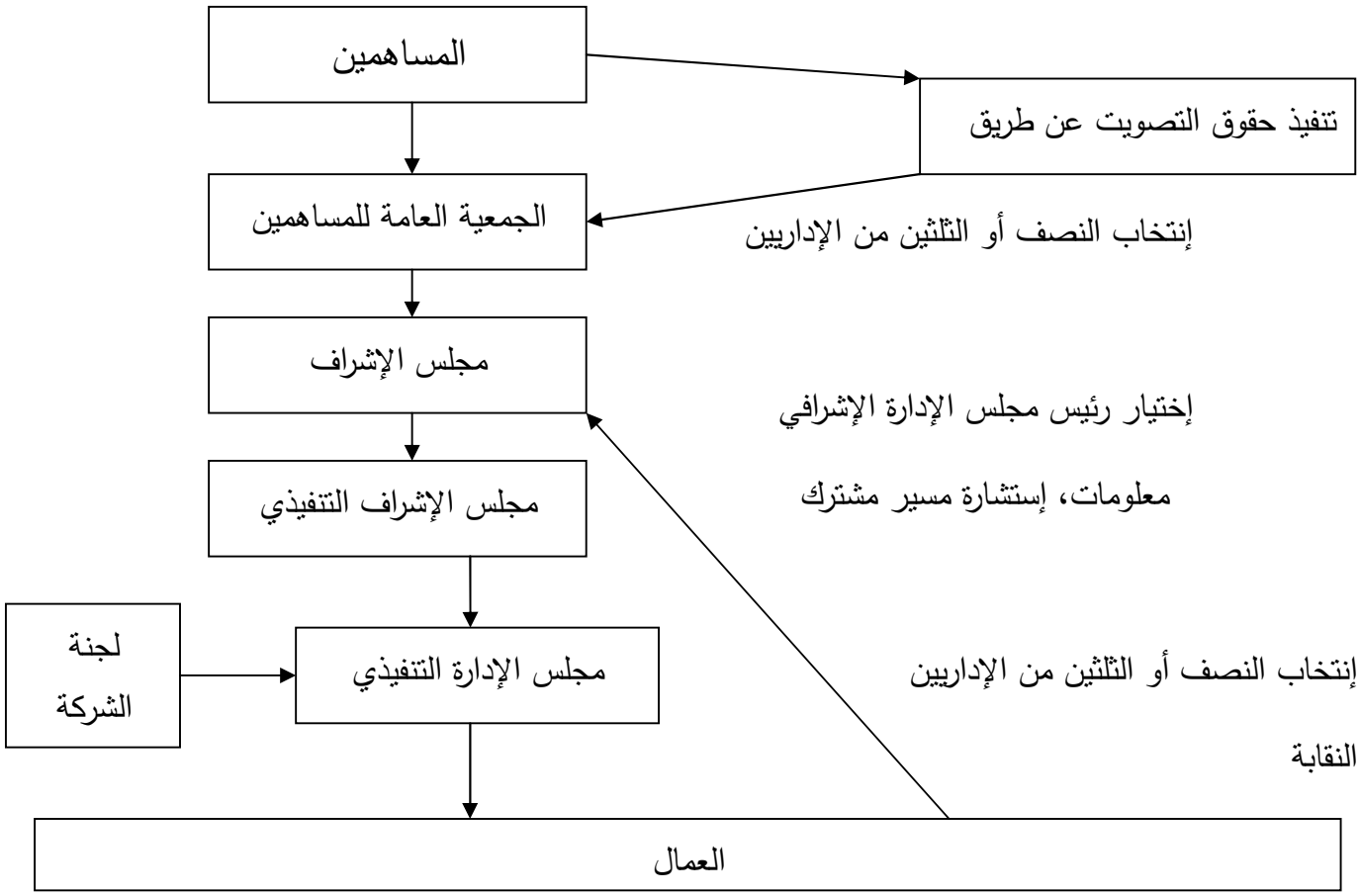
- يأخذ المراجعون عند التقرير عن نتائج المراجعة، حيزا من نشرات مجلس الرقابة في القوائم المالية السنوية والقوائم المالية الموحدة، وفي التقارير السنوية والدورية.

كما تستمد عملية التمويل في الإقتصاد الألماني على نظام يسمى بنظام HavsBank والذي بمقتضاه تتم عملية التمويل للشركات الكبرى بصفة مستمرة من قبل البنك نفسه، حيث لايكتفي البنك بدوره التقليدي التمويلي فقط بل يتعدى ذلك الى وضع أسس رقابية طويلة المدى و مستمرة مما يكسبها صفة الدائنية والمساهمة وتدقيق الحسابات في آن واحد.[1]

والشكل الموالي يبرز نظام الحوكمة في ألمانيا.

[1] محمد سفير، يوسف قاشي، **مرجع سابق**، ص 13

الشكل رقم (2-11): الهيكل القانوني للحوكمة في ألمانيا.



المصدر: محمد سفير، يوسف قاشي، **محاضرات في حوكمة الشركات**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2016-2017، ص:14

المطلب الثالث: تجارب بعض الدول العربية في حوكمة الشركات.

الفرع الأول: تجربة الجزائر:

الجزائر كغيرها من البلدان العربية والعالمية التي استحدثت و اهتمت بالحوكمة رغبة في مسايرة التطورات الحاصلة في الميدان الاقتصادي العالمي، كالعولمة ورغبة في إضفاء نوع من الشفافية والنزاهة والحد من التلاعب في القوائم المالية، وكذلك الحد من الفساد المالي والإداري.

1- أسلوب ظهور الحوكمة في الجزائر:

لقد تبلورت مجموعة من الأسباب منها ماهو سياسي واقتصادي وإجتماعي عجلت بظهور مفهوم "الحكم الراشد" بالجزائر، وبشكل عام يمكن تبويب هذه الأسباب ضمن أربعة فئات أساسية.[1]

[1] خضرة صديقي، **مدى مساهمة ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية في تطبيق الحوكمة**، مجلة البشائر الاقتصادية، العدد 07، 2016، ص ص 2-3.

1-1- الأسباب السياسية: تتضمن اندماج الجزائر في العولمة وما تحتضنه من إشاعة للمفاهيم الديمقراطية العربية وتزايد عدد المنظمات غير الحكومية، إضافة الى تصاعد مسببات الفساد الإداري والبيروقراطية، وضعف البنية المؤسسية والإدارة في إدارة مؤسسات الدول؛

1-2- الأسباب الإقتصادية: تعتبر أزمة المديونية الدولية والتي عكست ضعف تلك الحكومات على إدارة مواردها وضرورة التحول الى الحوكمة خاصة على مستوى الميزانية العامة للدولة؛

1-3- **الأسباب الإجتماعية:** أهمها تدني معدلات التنمية البشرية، إنتشار ظاهرتي البطالة والأمية...الخ؛

1-4- الأسباب العلمية: بالإضافة الى الأسباب السابقة ظهور عوامل أخرى مثل تطور مفاهيم التنمية، وظهور دراسات حقوق الإنسان والتطور لعلم الإدارة والتسيير.

2- إصدار ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية:

يعد مجتمع الأعمال الآخذ بمبادرة وضع مدونة الحوكمة، وهذا بتظافر جهود ثلاث مؤسسات وهي: مؤسسة الفكر والعمل حول المشاريع الخاصة CARE، ومعهد رؤساء المؤسسات، والاتحاد الجزائري لمنتجي المشروبات APAB، وقد تم وضع وتطوير المدونة بدعم من هيئة التمويل الدولية IFC، والمنتدى العالمي لحوكمة الشركات GCGE، بينما يقوم مركز المشروعات الدولية الخاصة حاليا بدعم التنفيذ.[1]

هذا وتم إصدار ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر في 11 مارس 2009.[2]

وفي إطار التشريعات والقوانين المنظمة للحوكمة في الجزائر عرف مصطلح الحوكمة ضمن القانون رقم 06-06 الخاص بالقانون التوجيهي للمدينة وذلك ضمن المادة الثانية من الفصل الأول للمبادئ العامة حيث عرفته المادة الثانية منه كما يلي "الذي بموجبه تكون الإدارة مهتمة بانشغالات المواطن، وتعمل للمصلحة العامة في إطار الشفافية".[3]

3- مكونات ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية:

يتكون ميثاق الحكم الراشد من جزئين هامين وملاحق.[4]

---

[1] سفير محمد، حيدوشي عاشور، **دور حوكمة الشركات في تدعيم نمو و استمرارية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، مجلة اقتصاديات المال والأعمال، المجلد 1، العدد 2، 2017، ص 277.

[2] خضرة صديقي، **مرجع سابق**، ص 03.

[3] **المادة 2**، القانون رقم **06-06** المؤرخ في 21 محرم 1427 الموافق ل 20 فيفري 2006، والمتضمن **القانون التوجيهي للمدينة، الجريدة الرسمية**، العدد 15، ص 18.

[4] وسيلة سعود، **مرجع سابق**، ص 54.

3-1- الجزء الأول: جاء تحت عنوان "ضرورة ميثاق جزائري للحكم الراشد للمؤسسة"، حيث يتناول الظروف الدوافع التي أدت الى إصدار هذا الميثاق، وكذا المؤسسات المستهدفة به ومختلف المشاكل المتعلقة بالحوكمة في الجزائر؛

3-2- الجزء الثاني: يمثل "المعايير الأساسية للحكم الراشد في المؤسسة"، ويتطرق الى المقاييس الأساسية التي تبنى عليها الحوكمة في المؤسسات وكما يعرض مايلي:

- الأطراف الفاعلين الداخليين وعلاقتهم المتبادلة؛
- علاقات المؤسسة مع الأطراف الفاعلين الخارجيين؛
- النوعية ونشر المعلومات والمتعلق أساسا بالمعلومات المالية والالتزامات القانونية؛
- انتقال ملكية المؤسسة وكل مايصاحب ذلك من إجراءات قانونية او صراعات لابد من حلها.

أما الجزء الخاص بالملاحق يضم أساسا أدوات ونصائح عملية للمؤسسات، إذ تعد كل المؤسسات الجزائرية معنية بتطبيق هذا الميثاق، إلا انه لايطبق على المؤسسات، إذ تعد كل المؤسسات الجزائرية معنية بتطبيق هذا الميثاق، إلا انه لايطبق على المؤسسات ذات رأس المال العمومي والتي تخرج إشكالية الحكم الراشد فيها عن نطاق الميثاق الحالي، لأنها ترتبط بمقاربة خاصة تتوقف على الاستعمال الجيد للأموال العمومية.

4- مبادئ الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية:

عند إصدار ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية قام هذا الأخير على أربعة مبادئ أساسية: الإنصاف، الشفافية، المساءلة، المحاسبة.[1]

4-1- الإنصاف: الحقوق والواجبات الخاصة بالأطراف الشريكة، وكذلك الإمتيازات والالتزامات المرتبطة بهم، يجب ان توزع بصورة منصفة؛

4-2- الشفافية: الحقوق والواجبات، وكذا الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة عن ذلك، يجب أن تكون واضحة وصريحة للجميع؛

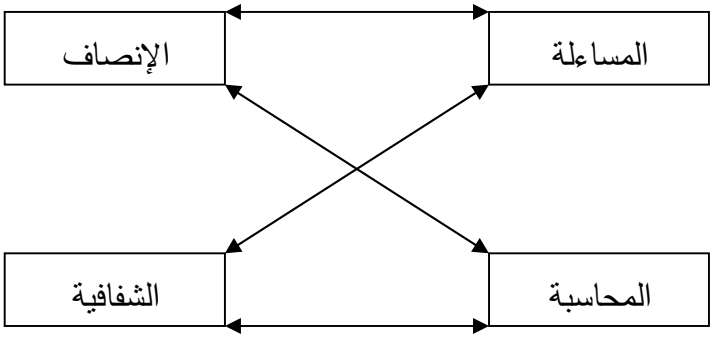
4-3- المساءلة: مسؤولية كل طرف محددة على حدى بواسطة أهداف محددة وغير متقاسمة؛

4-4- المحاسبة: كل طرف شريك يكون محاسبا أمام طرف آخر عن الشيء الذي هو مسؤول عنه.

[1] محمد البشير بن أ عمر، **مرجع سابق**، ص 75.

ويمكن توضيح المبادئ الأربعة التي يقوم عليها الحكم الراشد في المؤسسة الجزائرية كما يلي:

الشكل رقم (2-12): المبادئ الأساسية للحكم الراشد في الجزائر.



المصدر: محمد البشير بن أ عمر، **دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الأداء المالي للمؤسسات**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2017، ص:75.

من الشكل السابق يتضح أن مبادئ الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر تشكل نسيج متداخل غير قابل للإنقسام إذ تشكل هذه المبادئ فيما بينها كتلة واحدة غير قابلة للإنقسام، ففقدان إحداها سيشكل تنازلا كليا عن المبادئ التي قام لأجلها هذا الميثاق، حيث أن بقاء الشركة في أرض المنافسة واستمرارية نشاطها ونجاحها يعني ضرورة الإلتزام الكلي لهذه المبادئ جملة دون إنقسام.

5- أهداف ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية.

يهدف وضع ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية الصادر سنة 2011 الى الأهداف التالية:[1]

- وضع تحت تصرف المؤسسات الجزائرية الخاصة جزئيا أو كليا، وسيلة عملية مبسطة تسمح بفهم المبادئ الأساسية للحكم الراشد للمؤسسة قصد الشروع في مسعى يهدف الى تطبيق هذه المبادئ على ارض الواقع؛

- ان الغاية المرجوة وراء تنفيذ هذا الميثاق ومبادئه ليست هي ان تجعل من المؤسسة منغلقة على نفسها بمحض إرادتها أو مقيدة بقيود صارمة لدرجة عرقلة نشاطها، بل على العكس، فهو يمنحها أدوات تساعدها على تحرير تسييرها عن طريق توفير أقصى قدر من الأمن؛

- كما يندرج هذا الميثاق ضمن سياق القوانين والنصوص التنظيمية السارية المفعول وبذلك، فهو يأتي موافقا لها غير أنه لايدعي الكمال، خاصة وأن النصوص في هذا المجال وفيرة، حيث لايشمل

[1] **وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية**، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، إصدار 2009، ص 16.

مجموعة شاملة لمدونة النصوص القانونية والتنظيمية وإنما هو وثيقة مرجعية ومصدر هام في متناول المؤسسات.

6- مشاكل ومعوقات تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر:

يكتنف تطبيق ميثاق الحوكمة في الجزائر والحوكمة بصفة عامة في الجزائر جملة من المشاكل والمعوقات، تقف كعقبة أمام التطبيق الفعال لمبادئ الحوكمة، فحسب تقرير الحوكمة الصادر سنة 2009، من طرف وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة فان تطبيق الحكم الراشد او حوكمة الشركات تعترضها جملة من المشاكل منها:[1]

6-1- سوء العلاقة بين المؤسسات والبنوك: تتمثل في صعوبة التمويل البنكي لبعض المشاريع خاصة عملية الاقتراض حيث صعوبة الحصول على القروض البنكية راجع بالدرجة الأولى لضعف رأس مال هذه الشركات وكذلك الى ضعف الضمانات المقدمة من قبل هذه الأخيرة كضمان مقابل القروض المتحصل عليها؛

6-2- عدم فتح رأس المال: نتيجة للحذر وحتمية فقدان عملية الرقابة والتسيير الذي يميز خاصة الشركات العائلية أدى الى ضعف الاستثمارات وعدم تنوعها؛

6-3- غياب الثقة تجاه مصلحة الضرائب: ازدادت عملية فقدان الثقة من قبل الشركات الخاصة مع مصالح الإدارة الجبائية خاصة، حيث تعتبر هذه الأخيرة عبء على كاهل المؤسسات الخاصة نظرا لعدم شفافية ونزاهة حساباتها وعليه وجب بناء علاقة نزيهة وشفافة مع الإدارة الجبائية من أجل بناء غد أفضل لهذه المؤسسات ومن أجل كذلك الاستفادة من إجراءات الدعم التي تقدمه الدولة لهذه الشركات؛

6-4- عدم وضوح العلاقة بين المساهمين: حيث تعرف بالصراعات الداخلية بين المساهمين في الجمعية العامة نتيجة الغموض الذي يكتنف بعض الأنظمة الداخلية لهذه الجمعيات، في حين كانت هذه الأخيرة هي الملاذ الأول والأخير الذي يضمن حقوق وواجبات المساهمين؛

6-5- الغموض في العلاقة بين الأطراف الفاعلة: حيث يطلق عليها أزمة الوكالة الناتجة بين المسيرين والمساهمين بفعل التداخل في الصلاحيات؛

6-6- ضعف التسيير: حيث اللامبالاة ووضعية صعبة سيئة نظرا لنقص وعدم نزاهة المسيرين من جهة وانعكاس ذلك على عدم الضبط الدقيق للنتائج المحققة والأهداف المسطرة؛

[1] حسام الدين غضبان، **محاضرات في نظرية الحوكمة**، دار مكتبة الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2015، ص ص 280-281.

6-7- غياب الرؤية المستقبلية: إذ أن غالبية المؤسسات غير قادرة على تحديد الإستراتيجية الطويلة الأمد المحددة الأهداف، ووفق برامج عملية وعلمية دقيقة، إذ أن غالبية المؤسسات يهمها البقاء حاضرا دون التخطيط للمستقبل القريب.

الفرع الثاني: تجربة مصر:

بدأ الاهتمام بالحوكمة في مصر عام 2001 بمبادرة من وزارة الاقتصاد والتجارة الخارجية، حيث وجدت الوزارة ان برنامج الإصلاح الاقتصادي الذي بدأته مصر منذ أوائل التسعينات لايكتمل إلا بوضع إطار تنظيمي و رقابي يحكم عمل القطاع الخاص في ظل السوق الحرة.[1]

وبالفعل تم دراسة وتقييم مدى التزام مصر بالقواعد والمعايير الدولية لحوكمة الشركات، حيث أعد البنك الدولي بالتعاون مع وزارة التجارة الخارجية وهيئة سوق المال وبورصة الأوراق المالية بالإضافة الى عدد من المراكز البحثية وشركات المحاسبة والمراجعة والمهتمين من الاقتصاديين والقانونيين أول تقرير لتقييم حوكمة الشركات في مصر وكان من أهم نتائج التقييم:[2]

أ- ان القواعد المنظمة لإدارة الشركات والمطبقة في مصر تتماشى مع المبادئ الدولية في سياق 39 مبدأ من إجمالي 98 مبدأ، حيث تنص مبادئ حوكمة الشركات وبورصات الأوراق المالية على ذات المبادئ، كما أن تطبيقاتها تتم بصورة كاملة مع المعايير الدالة على حسن الأداء.

فمن أهم القوانين الداعمة لتطبيق مبادئ الحوكمة نجد قانون للشركات رقم 159 لسنة 1981 وقانون قطاع الأعمال العام رقم 203 لسنة 1991 وقانون سوق رأس المال رقم 95 لسنة 1992 وقانون الاستثمار رقم 08 لسنة 1997، وقانون التسوية والإيداع والحفظ المركزي رقم 93 لسنة 2000.

ب- لايتم تطبيق بعض المبادئ الواردة في حوكمة الشركات في السوق المصرية بشكل عملي، وقد يرجع هذا الى ضعف وعي المساهمين أو إدارة الشركات بتلك المعايير ومن ثم لاتتماشى هذه القواعد عمليا مع المبادئ الدولية في سياق 07 مبادئ من إجمالي 48 مبدأ، وهناك اثنان لاتطبق نهائيا في السوق المصرية.

أما التقرير الثاني والذي صدر في أغسطس 2002 والذي ينداي بالوفاء بكافة متطلبات معايير الحوكمة بحيث إن وجد أي تصور لايكون ذا دعوى ومساءلة لعدم قدرة السلطات المسؤولة على تحقيق كافة المتطلبات دون قصور، والتقرير الثالث في أفريل 2003 والذي نادى بتقويم مبادئ الحوكمة في مصر في ضوء المبادئ التي وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لسنة 2009، والتقرير الرابع في مارس

[1] خولة عبد الحميد محمد، **دور حوكمة الشركات في إرساء الأسس العملية لعمل الشركات المساهمة في العراق**، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 8، العدد 25، 2012، ص 67.

[2] شرف الدين أمين بن عواق، **مرجع سابق**، ص ص 150-151.

2004 والذي نادى بتقويم مبادئ الحوكمة في مصر، في ضوء المبادئ التي وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بعد تعديلها عام 2004.[1]

الفرع الثالث: تجربة المملكة المغربية:[2]

في التقرير الصادر عن المنظمة العالمية للشفافية الصادر بتاريخ 26 سبتمبر 2007، احتلت المملكة المغربية المرتبة 76، حيث تعمل المملكة المغربية جاهدة على ترسيخ أنظمة حوكمة الشركات ضمن أساليبها التسييرية، وقد تجسدت هذه المظاهر لإهتمام المغرب بحوكمة الشركات من خلال إدراج حوكمة الشركات ضمن التكوين الجامعي في منهج الدراسات العليا في جامعة الملك الحسن الثاني، حيث يتمحور هذا المقرر الدراسي حول فكرة حوكمة الشركات وأسس نظام حوكمة الشركات، والتحديات الخاصة بحوكمة الشركات التي تواجهها الاقتصاديات الصاعدة، كما تتضمن الموضوعات الواردة في البرنامج حقوق الملكية و الإدارة، ودور الجهات التنظيمية في حوكمة الشركات ودور البنوك في حوكمة الشركات، وكافة اللوائح والتنظيمات مثل قانون الولايات، أما القسم الخاص بالاقتصاديات الصاعدة فيتناول المقرر الدراسي بنية حوكمة الشركات في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، خاصة العوائق أمام ممارسة الحوكمة في المغرب.

الفرع الرابع: تجربة لبنان.[3]

لأجل إرساء مبادئ حوكمة الشركات بلبنان قام مركز المشروعات الدولية الخاصة بعقد المنتدى الإقليمي الثاني للحوكمة ببيروت سنة 2004، وبموجبه تم صدور تقرير بعنوان "الحوكمة في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا: تحسين الإفصاح والشفافية"، حيث أكد هذا التقرير على أن الحوكمة تلعب دورا كبيرا من خلال تعزيز قيم الشفافية والمحاسبة والمسؤولية في إدارة الشركات، وبمقتضى هذا التقرير أوصى بالعديد من التوصيات منها:

- ضرورة اعتبار الحوكمة بمثابة الحجر الأساسي لكل تطور ونمو اقتصادي؛
- ضرورة تطبيق معايير المحاسبة والتدقيق وكذلك مبادئ الحوكمة؛
- تشكيل مجموعة عمل قومية للحوكمة في كل دولة من الدول المشاركة وإجراء عملية مسح للحوكمة في كافة دول المنطقة.

---

[1] فهيم سلطان محمد الحاج، **مرجع سابق**، ص 53.

[2] صديقي خضرة، **واقع تطبيق الحوكمة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، أطروحة دكتوراه في تسيير الموارد البشرية، جامعة أبوبكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2014-2015، ص 68 .

[3] حكيمة بوسلمة، نجوى عبدالصمد، **تجارب الدول في إرساء مبادئ الحوكمة للحد من الفساد المالي والإداري**، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد 05، العدد 01، 2018، ص 98.

وقد توج هذا المنتدى في سنة 2006 بإصدار الجمعية اللبنانية لتعزيز الشفافية النظام اللبناني للإدارة الرشيدة والحوكمة حيث تم التركيز بموجبه على حقوق المساهمين والتزاماتهم، هيكلة مجلس الإدارة ومسؤولياته ودور اللجان المنبثقة منه.

خلاصة الفصل:

بعد الدراسة النظرية لهذا الفصل الخاص بالإطار النظري يتضح ان حوكمة الشركات قد اكتسبت أهمية كبيرة ومتزايدة في العديد من الإقتصاديات العالمية سواء المتقدمة أو الناشئة خاصة خلا السنوات الأخيرة، وذلك كنتيجة لإنهيار كبريات الشركات العالمية، بالإضافة الى تنامي الأزمات المالية التي عرفتها الأسواق المالية.

فلقد كان الدافع الأساسي من وراء هذا الإهتمام بحوكمة الشركات وهو التلاعب في الكشوفات المالية والمحاسبية والإستخدام اللاعقلاني للأساليب والطرق المحاسبية اللاأخلاقية أو مايعرف بالمحاسبة الإبداعية، مما أدى الى ضياع حقوق المساهمين وأصحاب المصالح وجميع الأطراف ذوي العلاقة.

إلا أن الملاحظ أنه بالرغم من تزايد الإهتمام بهذا المصطلح من قبل الأكاديميين والمنظمات العالمية الإقتصادية والمالية إلا أنه لايوجد تعريف واحد كاف نظرا لتشعب إستخدام هذا المصطلح في العديد من المجالات سواء المحاسبية، المالية، الإقتصادية، الإجتماعية والسياسية.

والجزائر كواحدة من الدول التي انتهجت منهج تطبيق حوكمة الشركات رغبة منها في مسايرة الأحداث المتسارعة في مجال المال والأعمال ومحاولة الرقابة على الأداء المالي والمحاسبي للشركات، فلقد سنت قانون الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية بداية من سنة 2007.

الفصل الثالث

إسهامات التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات

تمهيد:

إسهامات التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات بعد التوسع الذي عرفته الشركات العالمية خاصة مع بداية القرن الماضي. من زيادة نشاطها المحلي و العالمي. و ظهور خاصة الشركات المتعددة الجنسيات، إضافة إلى ظهور المنظمات العالمية الاقتصادية على غرار منظمة التعاون الاقتصادي و الإصدار لعدة قوانين وتشريعات ذات الصلة بحوكمة الشركات، مما أوجب على الشركة أن تقف على قدم و ساق لأجل ضمان حماية أصولها و حقوق المساهمين و كل من ذو علاقة بالشركة على غرار الدائنين و ذوي الحقوق. لأجل ذلك كان لابد من توافر آليات رقابية لأجل الوصول إلى معلومات مالية و محاسبية شفافة تكون ذات قيمة لمستخدمي هذه القوائم المالية.

و كما ساهمت الانهيارات المالية التي عرفتها كبريات الشركات العالمية بضرورة إعادة النظر في الدور الذي يقوم به التدقيق الداخلي في الكشف عن الأخطاء. و تصحيحها قصد إعداد كشوفات مالية ذات مصداقية. و منه نادت العديد من الهيئات و المنظمات العالمية بضرورة تفعيل الدور الريادي للتدقيق الداخلي.

و عليه سنحاول في هذا الفصل إبراز الآليات التي يستخدمها التدقيق الداخلي للإسهام في تفعيل حوكمة الشركات، و ذلك من خلال المباحث الثلاثة التالية:

المبحث الأول: نظام الرقابة الداخلية؛

المبحث الثاني: الإفصاح و الشفافية؛

المبحث الثالث: لجان التدقيق الداخلي.

المبحث الأول: نظام الرقابة الداخلية.

نتيجة تزايد أعمال الشركة و توسيع نشاطها الداخلي و الخارجي كان لابد من تفويض و تعيين خبراء مكلفين بإدارة الشركة للسهر على حماية ممتلكاتها. و ضمان لحقوق المساهمين، و منه كان لابد من توفر نظام للرقابة الداخلية للتأكد من مدى سلامة المهام الموكلة لهم.

حيث تعد الرقابة الداخلية بمثابة وسيلة و صمام أمان لاكتشاف الأخطاء و محاولة إصلاحها لإعداد تقارير مالية و كشوفات مالية تكون بمثابة مرآة عاكسة لصدق الصورة المالية للشركة.

المطلب الأول: مفهوم و خصائص و أهداف نظام الرقابة الداخلية.

الفرع الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية.

التعريف الأول: عرّف المعيار رقم 400 نظام الرقابة الداخلية بأنه "كافة السياسات و الإجراءات (الضوابط الداخلية) التي تتبانها إدارة المنشأة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدفها في ضمان إدارة منظمة و كفاءة للعمل، و المتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة و حماية الأصول و منع و اكتشاف الغش و الخطأ، و دقة اكتمال السجلات المحاسبية و تهيئة معلومات مالية موثوقية في الوقت المناسب".[1]

التعريف الثاني: عرّف نظام الرقابة الداخلية من قبل هنري فايول بأنها "التحقيق من أن التنفيذ يتم طبقا للخطة الموضوعية و التعليمات الصادرة و المبادئ المقررة فهي عملية كشف عما إذا كان كل شيء يسير حسب الخطط الموضوعة و ذلك لغرض الكشف عما يوجد من نقاط الضعف و الأخطاء و علاجها و تفادي تكرارها، و قد جعل الرقابة أحد عناصر أو وظائف الإدارة (التخطيط، التنظيم، التنسيق، الرقابة) التي هي ضرورية و لازمة ليست فقط للخدمات و المشروعات بل أيضا جهد جماعي مهما كان غرضه".[2]

التعريف الثالث: عرّف مكتب المحاسبة العام الأمريكي GAO الرقابة الداخلية بأنها "هي خطة للتنظيم و كل الطرق الخاصة باستعمال الأصول التي تمتلكها الوحدة و المحافظة عليها، و مراجعة مدى دقة و توثيق البيانات المحاسبية و تحسين الهيكل التنظيمي و العمل على تحقيق أهداف الخطة و الإنتاجية، المبرمجة، الكفاءة، الاقتصاد، الفعالية و تشجيع التعاون بين العاملين

[1] غسان فلاح المطارنة، **مرجع سابق**، ص 207.

[2] علي عباس، **الرقابة الإدارية في منظمة الأعمال**، إثراء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 25.

و اتخاذ السياسات الإدارية المناسبة".[1]

التعريف الرابع: عُرّفت الرقابة الداخلية من لجنة coso بأنها "العملية التي يتم تصميمها لتوفير تأكيد مناسب بفعالية و كفاءة عمليات التشغيل و بإمكانية الثقة في القوائم المالية و بالتزام القوانين و اللوائح، و هي عملية تتأثر بمجلس الإدارة، و يتم تصميمها لإعطاء تأكيد معقول و ليس تأكيد مطلق". [2]

من التعاريف السابقة يمكن أن نعرف الرقابة الداخلية بأنها "تلك الخطة التنظيمية التي تشمل مختلف الطرق و المقاييس التي تعتمدها الشركة لأجل ضمان و حماية أصولها و التأكد من صحة السجلات المحاسبية و محاولة منع و اكتشاف الأخطاء و العمل على تحسين مخرجات النظام المحاسبي و المالي".

كما يمكن استخلاص من التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية على أن الرقابة الداخلية هي:

1- آلية و نظام ممارس على مجمل الوثائق المحاسبية للشركة؛

2- خطة تنظيمية تعمل على ضمان الحماية الكاملة لأصول الشركة و مدى التطبيق السليم لكافة الإجراءات و السياسات المحاسبية المتبعة؛

3- عبارة عن معايير و قياسات تتبناها الشركة؛

4- تعمل الرقابة الداخلية على اكتشاف و تصحيح و منع الأخطاء؛

5- تعمل على تحديد المسؤوليات و منه دقة البيانات المحاسبية.

التعريف الخامس: عرفت الرقابة الداخلية من طرف Nguyén Hongthai سنة 1999 على أنها "جميع الإجراءات التي تقوم بها الادارة العامة بمشاركة الموظفين وتحت إشراف مجلس الإدارة، للوفاء بالالتزامات الربحية والامتثال القانوني وشفافية العمليات عن طريق الحد من مخاطر الفشل في تحقيق الأهداف.[3]

---

[1] عبد الكريم أبو مصطفى، **الإدارة و التنظيم، المفاهيم – الوظائف – العمليات مجموعة النيل العربي**، طباعة نشر و توزيع، مصر، 2001، ص 246.

[2] محمد السيد سريا، شحاتة السيد شحاتة و آخرون، **الرقابة و المراجعة الحديثة**، دار التعليم الجامعي، مصر، 2013، ص 23.

[3] Eustache Ebondo Wa Mandzila, **La contribution du contrôle intérieur et de l'audit au gouvernement d'entrepris**e, thèse en vue de l'obtention du grade de docteur en science de gestion, université Paris XII val de MARNE, France, 2004, p 67.

الفرع الثاني: خصائص نظام الرقابة الداخلية

حتى تستطيع الشركة بلوغ أهدافها المنشودة و بأقل تكلفة ممكنة يجب أن يتمتع نظام الرقابة الداخلية المطبق بمجموعة من الخصائص التي تعد بمثابة الركيزة الأساسية لبلوغ هذه الأهداف، ذلك أن عدم تميز نظام الرقابة الداخلية بهذه الخصائص فهو حكم مسبق على ضعف نظام الرقابة الداخلية و منه زيادة ضعف الأداء المالي.

تتمثل خصائص نظام الرقابة الداخلية في الخصائص التالية: [1]

أ- **الفصل بين المسؤوليات و الاختصاصات:** يجب أن يكون لكل مؤسسة اقتصادية نظام رقابة داخلية مع توافر ضمن هذا النظام خاصة الفصل بين المسؤوليات و اختصاصات العاملين و هذا على مختلف مستوياتهم لأجل التقليل من حدوث الأخطاء و كذلك الغش و المخالفات غير المعتمدة في البيانات المحاسبية، و ذلك على افتراض عدم التواطؤ من طرف الموظفين في التلاعب بالسجلات و محاولة إخفاء حقيقة أو حدوث الخطأ، و منه فإن عملية الفصل الجيد بين مستويات الموظفين و العاملين يجب أن تشمل كذلك الفصل في المهام المنوطة بهم مثل الاحتفاظ بالأصل أو حيازته، القيد و الإثبات في السجلات، سلطة الاعتماد أو التصريح أو التصديق؛

ب- **وضوح خطط السلطة و المسؤولية:** إن أداء الوظائف في كل وحدة اقتصادية يقوم به عدد معتبر من الموظفين، لأجل تحقيق رقابة فاعلة على كل وظائف الوحدة، و عليه يسأل العامل أو الموظف عن مجموعة الأصول أو الخصوم أو المهام المرتبطة بوظيفته و ذلك عن طريق تحديد المسؤوليات و المهام بدقة عالية و هذا باستخدام دليل الإجراءات و العقوبات لتحديد و وصف اختصاصات و مهام على كل وظيفة من الوظائف المبينة في الهيكل التنظيمي؛

ج- **كفاءة الموظفين:** ترتكز فاعلية نظام الرقابة الداخلية على درجة كفاءة العاملين بالوحدة الاقتصادية، حيث تقع على عاتقهم مسؤولية تنفيذ تلك النظم، فرغم الوضوح السليم للخطط المرسومة و المسؤولية المحددة مسبقا و صحة و سلامة توزيع المهام و الاختصاصات وفقا لنظام الرقابة الداخلية، إلا أن فشل أو عدم نجاح نظام الرقابة الداخلية و منه عدم تحقيق أهداف الوحدة، نظرا لعدم كفاءة أو أمانة الموظفين في تأدية مهامهم و مسؤولياتهم، لذلك يجب توافر قدر معين من المؤهلات العلمية و المهنية، و كما يجب التأمين على الموظفين المسؤولين عن الاحتفاظ بالأصول و حيازتها ضد خيانة الأمانة أو الإهمال؛

[1] فيحاء عبد الخالق يحي البكوع، منهل مجيد أحمد، **تفعيل نظم الرقابة الداخلية للحد من ظاهرة الفساد المالي و الإداري في الوحدات الخدمية**، مجلة الإدارة و الاقتصاد، العراق، العدد 92، 2012، ص 176.

د- سلامة السجلات و إجراءات التصديق عليها: إن عملية الحصول على المعلومات بشأن المهام و المسؤوليات المنجزة و التي تتم لأغراض التقييم و المحاسبة و المسألة من السجلات و الدفاتر المحاسبية و غير المحاسبية، حيث توضح هذه السجلات مدى النجاح المحقق في الأهداف المرسومة، بحيث تعتبر هذه السجلات المحاسبية بمثابة أداة المحاسبة عن عملية تحقيق الأهداف، و كذلك الموازنات التقديرية و أدوات التحليل المختلفة فهي تعد بمثابة وسيلة رقابية عن الأداء، كما أن عملية التصديق و الاعتماد لهذه العمليات تعتبر ذات أهمية بالغة خاصة من حيث تقييم و تحديد مسؤولية تنفيذ خطوات أية عملية على عدد من الموظفين و كما تساعد في عملية اتخاذ القرار.

كما يرى آخرون أن نظام الرقابة الفعال يجب أن يتميز كذلك بالخصائص التالية:[1]

1- أن تكون الرقابة اقتصادية: حيث ينظر دوما إلى أي نشاط من زاوية العائد المراد تحقيقه و التكلفة ذلك أن أي نشاط يجب أن يحقق عائد يفوق التكلفة المرتبطة به و من ثم مقارنة العائد من وضع نظام رقابي سليم بالتكلفة الخاصة به، ذلك أن وضع نظام رقابي سليم لتسجيل البيانات و تحليلها و كتابة التقارير المالية له تكلفة معينة فيجب على الأقل أن تساوي العائد أو المنفعة التي تحصل عليها الشركة من جراء تطبيق ذلك النظام؛

2- أن يكون النظام الرقابي سهل الفهم: لكي يكون للرقابة معنى و تحقق أهدافها يجب على الأفراد تفهم ما تسعى إلى تحقيقه الرقابة و كيفية استعمال النتائج المحققة، لذلك يجب أن يتصف النظام الرقابي بسهولة الفهم من قبل العاملين و الموظفين قبل التطبيق له؛

3- ارتباط الرقابة بمراكز القرار: و تعني ارتباط الرقابة الداخلي بصناع القرار في الشركة، حيث يجب على صناع القرار بالشركة تحديد الأهداف بوضوح لأجل إقناع الآخرين. لذلك يتطلب تصميم نظم معلومات بحيث يكون لكل مسؤول المعلومات الضرورية التي تمكنه من الرقابة في مجال عمله؛

4- سرعة تسجيل الانحرافات: يتصف نام الرقابة الفعال بسرعة تسجيل أي انحرافات في الأداء، ذلك أن الوضع المثالي هو ضرورة اكتشاف أي مشاكل قبل حدوثها في الواقع العملي؛

5- مرونة النظام الرقابي: يجب أن يتصف نظام الرقابة الفعال بالتكييف السريع من مختلف الظروف المتغيرة إذ أن التشابه في المشاكل و أسباب حدوث هذه الانحرافات يتطلب التصرف

[1] علاء عبد الكريم البلداوي، زينب صادق إبراهيم، **الرقابة الداخلية و تأثيرها في مخاطر التأمين**، مجلة دراسات محاسبية و مالية، المجلد 9، العدد 29، 2014، ص 106-107.

المناسب و العقلاني لطبيعة الموقف لذلك يجب أن يتوافر لدى المسؤول كافة الأساليب الرقابية اللازمة التي تمكنه من إتباع كثير من التصرفات المختلفة.

الفرع الثالث: أهداف نظام الرقابة الداخلية

لكل نظام مالي أو محاسبي أو معلومي جملة من الأهداف يسعى إلى تحقيقها، و نظام الرقابة الداخلية كجزء من الأنظمة المختلفة التي يعتمد عليها من طرف الشركات يسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:[1]

أ- **حماية أصول الوحدة الاقتصادية:** من الأنشطة الفعالة لنظام الرقابة الداخلية تخصيص أماكن مغلقة للمخازن و الاستخدام لوسائل حديثة لفتح و غلق تلك المخازن و ذلك منعا للسرقة، و كذلك استخدام الخزائن الرقمية و التأمين ضد المخاطر و السرقة و الاختلاس و الكوارث. كل ذلك خدمة لحماية أصول الشركة؛

ب- **التحقق من صحة البيانات و التقارير المحاسبية:** و معنى ذلك ضرورة الاعتماد على صحة التسجيل للعمليات و تشغيلها حيث يتطلب ذلك مهمة تقسيم العمل و التدقيق في كل عملية من حيث صحة المستندات أو من ناحية صحة عملية التسجيل المحاسبي، حيث يستند في ذلك إلى وجود إدارة مستقلة للتدقيق الداخلي لتكون ذات دور كبير في هذا الشأن؛

ج- **رفع مستوى الكفاية الإنتاجية:** يتم ذلك من خلال الاستخدام الأمثل و العقلاني في الموارد المتاحة و تجنب الإسراف و القصور و عملية التبذير أثناء استخدام هذه الموارد المتاحة. لأجل الوصول إلى تحقيق الأهداف المسطرة بأقل تكلفة ممكنة؛

د- **الالتزام بالسياسات و القرارات الإدارية:** يهدف نظام الرقابة الداخلية الفعال للوصول إلى تحقيق الأهداف المرسومة عن طريق الالتزام بمختلف السياسات المحاسبية و المالية و كذلك القواعد والإجراءات المرسومة من أجل التقليل من الأخطاء و السرقة التي قد تحدث، كما يعمل نظام الرقابة الداخلية على ضرورة الالتزام باللوائح و القوانين الملائمة و تحديد الإجراءات التنفيذية بالطريقة التي تضمن عملية انسياب و سيرورة العمل.[2]

---

[1] مرتضى محمد شاني الحسيني، إبراهيم عبد موسى السعبري، **توظيف مكونات الرقابة الداخلية لتعزيز جودة التدقيق الخارجي**، مجلة جامعة بابل للعلوم الصرفة و التطبيقية، العدد 4، المجلد 25، 2017، ص 1530.

[2] صلاح صاحب شاكر البغدادي، أحمد نوفل عوده، **كفاءة و فاعلية الرقابة الداخلية في تقييم آداء المؤسسات الحكومية**، مجلة كلية التراث الجامعة، العراق، العدد 20، ص 180.

و هناك أهداف أخرى للرقابة الداخلية يمكن حصرها في ما يلي: [1]

1- التوفيق بين تصرفات و سلوك العاملين و أهداف المؤسسة التي تسعى إلى تحقيقها؛

2- تنظيم المشروع لتوضيح السلطات و الصلاحيات و المسؤوليات؛

3- الاعتماد على أسلوب الإدارة بالاستثناء بحيث تركز الإدارة جهدها في رسم السياسات و القرارات الإدارية و منه مراقبة النتائج الشاذة التي تخرج عن النطاق المعروف؛

4- اطمئنان الإدارة على حسن سير العمل وفق نظام الرقابة الداخلية و منه منع الغش و التزوير و الأخطاء و تقسيم العمل و تحديد المسؤوليات.

المطلب الثاني: مكونات و مقومات نظام الرقابة الداخلية.

الفرع الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية.

في سنة 1992 أصدرت لجنة COSO و هي إحدى اللجان المنبثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي تقريرها تحت عنوان الإطار المتكامل للرقابة الداخلية، حيث حدد هذا التقرير مكونات الرقابة الداخلية بخمس مكونات أساسية و هي:[2]

1- بيئة الرقابة: تمثل بيئة الرقابة كافة السياسات و التصرفات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة بشأن نظام الرقابة الداخلية في المنظمة، كما أن لبيئة الرقابة التأثير الجوهري على الطريقة التي بواسطتها يتم إدارة الأنشطة المختلفة و كذلك عملية تقدير لمختلف المخاطر، كما أن لبيئة الرقابة التأثير المباشر في ثقافة الشركة حيث تتأثر بها، كما تؤثر على وعي الموظفين و سلوكهم؛

2- تقدير المخاطر: تخضع كافة مكونات نظام الرقابة الداخلية الخمس إلى تقييم المخاطر التي تتضمنها إذ تعمل الشركة على تقييم كلي للمخاطر و هذا كجزء من تصميم نظام الرقابة الداخلية لأجل تقليل الأخطاء و المخالفات؛

3- أنشطة الرقابة: تتمثل في السياسات و الأنشطة التي تساعد الشركة في التأكد من أن تعليمات الإدارة قد تم تنفيذها، فهي تساعد على التأكد من أن كافة التصرفات الضرورية قد تم اتخاذها لمواجهة مختلف المخاطر المتعلقة بشأن تحقيق أهداف المنظمة؛

---

[1] جنة آدم إسحق حران، **نظام الرقابة الداخلية و أثره في حوكمة الشركات**، أطروحة دكتوراه في فلسفة المحاسبة و التمويل، غير منشورة، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، 2014، ص 67.

[2] صلاح صاحب شاكر البغدادي، أحمد نوفل عوده، **مرجع سابق** ، ص 181.

4- المعلومات و الاتصالات: إذ يجب أن تكون المعلومات ملائمة و محددة و مقدمة للنظام في الوقت المناسب، كما يجب أن تتميز هذه المعلومات بخاصية الدقة و القابلية للمقارنة. حيث يوفر نظام المعلومات الفعال المدخل الملائم لأجل تحديد الطرق التي تسجل كافة العمليات المالية وفقا لسلم زمني مناسب و وفق تحليل كاف مما يسمح بإعداد تقارير مالية صحيحة قابلة للعرض و القياس و الإفصاح في القوائم المالية؛[1]

5- المراقبة: تمثل أحد المسؤوليات المنوطة بالإدارة عملية وضع نظام رقابة داخلي و محاولة الإبقاء على استمراريته مع مرور الوقت، و منه عملية مراقبة عناصر نظام الرقابة الداخلية ما هو إلا تقييم لمدى فاعلية أداءه مع مرور الوقت للتأكد من سلامته ليتماشى و التغيرات في الأساليب و السياسات المحاسبية للشركة.[2]

الفرع الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية.

المقومات الأساسية للرقابة الداخلية تتمثل في مجموعة القواعد العامة التي ينبغي توافرها كحد أدنى داخل الشركة لقيام نظام سليم و فعال للرقابة الداخلية، فرغم عدم إمكانية وضع نظام رقابي مثالي على اختلاف أنواعها بسبب الظروف الخاصة بكل شركة و التي تختلف عن باقي الشركات إلا أن هناك مجموعة من القواعد العامة الأساسية التي يمكن اعتبارها بمثابة مقومات أساسية لنظام رقابي سليم. حيث يمكن تطبيقها في كافة الشركات على حد سواء.[3]

كما ان إلحاق الرقابة الداخلية بمجلس الإدارة من شأنه أن يمنح هذا الأخير سلطة للتحكم في عمل المؤسسة وبقدر ماسيكون له من معلومات تشغيلية وإستراتيجية، حيث ان التطور في مفهوم الرقابة الداخلية أدى الى توسيع أهدافه ومجال تطبيقه.[4]

و تتمثل هذه المقومات في المقومات الأساسية التالية: [5]

---

[1] بوطورة فضيلة، بقة الشريف، **دور نظام الرقابة الداخلية في كشف و رصد المخاطر الائتمانية في البنوك التجارية**، مجلة المثنى للعلوم الإدارية و الاقتصادية، العراق، المجلد 5، العدد 1، 2015، ص 249.

[2] قاسم محمد عبد الله البعاج، **تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في وحدات قطاع التعليم العالي**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية و الاقتصادية، العراق، المجلد 13، العدد 4، 2014، ص 80.

[3] مرتضى محمد شاني الحسيني، إبراهيم عبد موسى السعبري، **مرجع سابق**، ص 1530.

[4] Eustache Ebondo Wa Mandzila: OP, cit, p 67.

[5] كرار حميدي و آخرون، **أهمية لجنة التدقيق و دورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية**، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية و الإدارية، العراق، المجلد 14، العدد 3، 2017، ص 773 – 774.

1- هيكل تنظيمي إداري: يجب أن يراعى في تصميم الهيكل الإداري للشركة التسلسل في الاختصاصات بكل دقة و وضوح و ذلك منعا للغش والتعارض للمصالح مع مراعاة تحديد المسؤوليات بكل دقة، و ذلك منعا لكل تداخل في المسؤوليات و الوظائف؛

2- نظام محاسبي: يراعى وجود مجموعة متكاملة من السجلات و الدفاتر و المستندات و دليل للممارسة المهنية للمحاسبة و ذلك لغرض الإثبات لصحة التسجيلات المحاسبية للشركة و كدليل إثبات لمختلف العمليات التي تقوم بها الشركة و مع باقي الأطراف الأخرى؛

3- الإجراءات التفصيلية لتنفيذ الواجبات: إن عملية وضع جملة الإجراءات التي تحدد أداء كل عملية تقتضي بالضرورة التغيير في الواجبات الموكلة بالموظفين من حين لآخر، لكون عملية تغير المهام المنوطة بالموظفين تساعد على كشف الأخطاء التي يكون الموظف السابق قد ارتكبها، و منه ضرورة تصحيحها في الوقت المناسب؛

4- اختيار الموظفين الأكفاء و وضعهم في مراكز مناسبة: يضمن ذلك التوظيف الدقيق للعاملين في الوظائف العامة للشركة مع ضرورة وضع برنامج تدريبي للعاملين بما يضمن حسن اختيارهم. بحيث يتم وضع كل موظف في المكان المناسب و الأجدر، مما يمكن الشركة من الاستفادة من الكفاءات المختلفة الموجودة؛

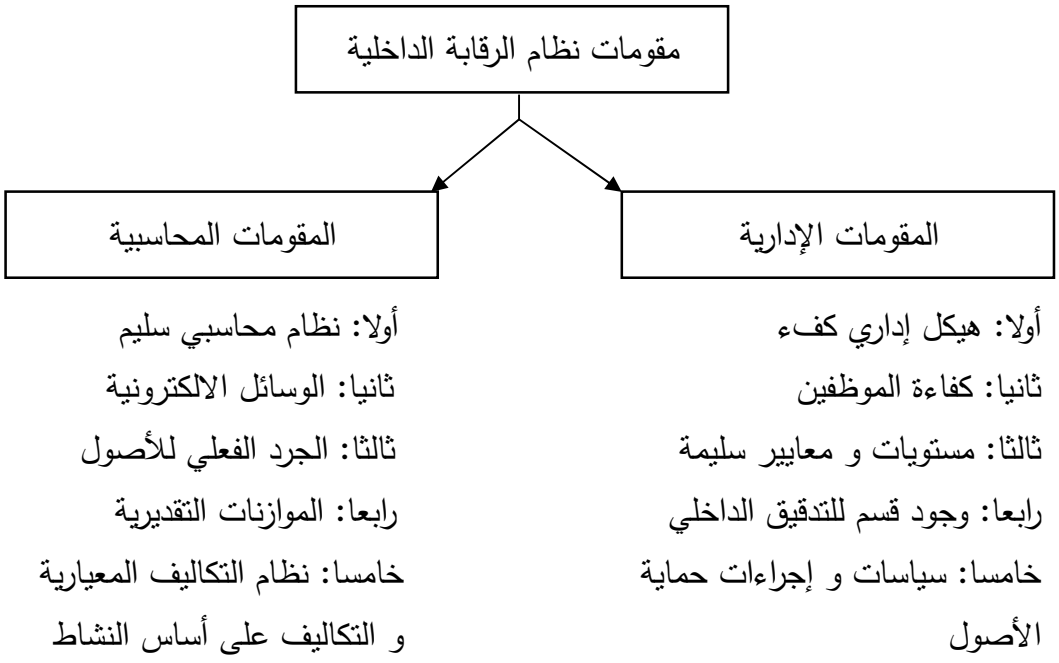
5- استخدام الوسائل الآلية و الالكترونية: يتم استخدام الوسائل الالكترونية في عملية الرقابة الداخلية و ذلك من أجل التأكد من صحة البيانات المسجلة و الحفاظ على الموجودات من كل تلاعب أو اختلاس، كما يمكن الاعتماد على دليل يسمح بتحديد و بدقة أسباب الأخطاء المرتكبة و كيفية المعالجة الآلية لها بسرعة مما يؤدي إلى الوصول إلى معلومات رقابية فورية حيث يقترن زمن حدوثها مع زمن اكتشافها، تلك المطابقة الزمنية تسمح للإدارة و منه نظام الرقابة الداخلية من القيام بردّ سريع، و بالتالي التأثير في عملية المعالجة و بنية الرقابة الداخلية.[1]

و الشكل الموالي يبين مجموعة المقومات و الركائز التي يبنى عليها نظام الرقابة الداخلية.[2]

[1] إيمان لعماري، **دور التدقيق في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات المحاسبية في تفعيل الرقابة الداخلية**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2017، ص 86.

[2] أشرف عبد ربه أحمد، **فحص و تقويم نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO في التعليم الجامعي الأهلي**، مجلة المثنى للعلوم الإدارية و الاقتصادية، العراق، المجلد 8، العدد 2، 2018، ص 148.

الشكل رقم (3-1): المقومات والركائز التي يبنى عليها نظام الرقابة الداخلية.



المصدر: أشرف عبد ربه أحمد، **فحص و تقويم نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO في التعليم الجامعي الأهلي**، مجلة المثني للعلوم الإدارية و الاقتصادية، العراق، المجلد 8، العدد 2، 2018، ص 148.

يتضح من الشكل السابق لمقومات نظام الرقابة الداخلية أنه يشكل جملة من المقومات الإدارية و المحاسبية في شكل متداخل و متكامل ذلك أنه لا يمكن الاستغناء على أحد المقومات في نجاح و سلامة نظام الرقابة الداخلية فكلى النوعين مكملان لبعضهما البعض.

الفرع الثالث: إجراءات نظام الرقابة الداخلية

يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الإجراءات التي تساعد في السير الحسن للأنشطة التشغيلية للشركة و تتمثل هذه الإجراءات في الإجراءات التنظيمية و الإدارية و الإجراءات المحاسبية و إجراءات عامة.[1]

1- إجراءات تنظيمية و إدارية: تضم هذه الإجراءات النواحي التنظيمية التالية:

- التحديد الجيد لاختصاصات الإدارات و الأقسام المختلفة بشكل و يضمن عدم التداخل؛

- توزيع الواجبات بين الموظفين بالشكل الذي يضمن عدم انفراد الموظف بعملية ما من البداية إلى النهاية؛

[1] ابتسام أحمد فتاح، رجاء جاسم محمد، **تقويم نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة لصناعة البطاريات**، مجلة دراسات محاسبية و مالية، الجلد 7، العدد 20، 2012، ص ص 241-242.

- التوزيع الواضح للمسؤوليات بالشكل الذي يضمن تحديد تبعة الخطأ و الإهمال؛

- التقسيم الجيد للعمل بين الإدارات و الموظفين؛

- تنظيم الأقسام بالشكل الذي يضمن تجميع الموظفين الذين يقومون بعمل واحد في قسم واحد؛

- إجراء عملية التبادل و التنقلات بين الموظفين بالشكل السليم على أن لا يتعارض مع السير الحسن للعمل.

2- **إجراءات محاسبية:** تتضمن الإجراءات المحاسبية النواحي التالية:

- إصدار تعليمات بضرورة إثبات العمليات بالدفاتر المحاسبية فور وقوعها؛

- عدم إشراك أي موظف في مراجعة عمله، بل يوكل ذلك إلى موظف آخر؛

- استخدام وسائل التوازن المحاسبي مثل ميزان المراجعة؛

- الجرد المفاجئ للنقدية و البضاعة و المشتريات؛

- إصدار تعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمدا من الموظفين المسؤولين؛

- الاستعمال للآلات المحاسبية بالشكل الذي يضمن الضبط المحاسبي و منته التقليل من حدة الأخطاء؛

- إجراء عملية المطابقة الدورية بين الكشوفات الواردة و أرصدة دفاتر الشركة و سجلاتها.

3- **إجراءات عامة:** تتمثل الإجراءات العامة لنظام الرقابة الداخلية في النواحي التالية:

- تأمين ممتلكات الشركة ضد جميع الأخطار؛

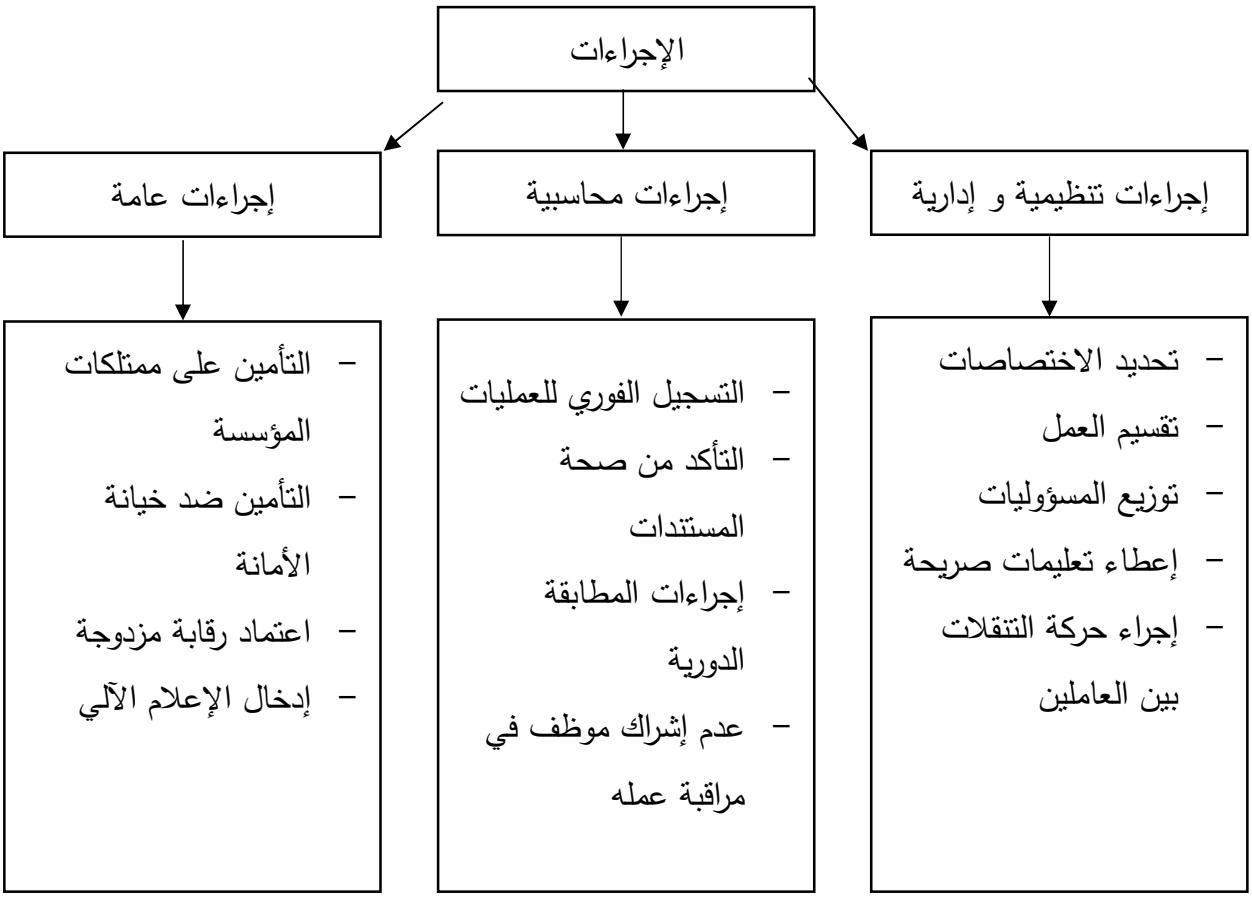
- التأمين على الموظفين الذين بحوزتهم عهد النقدية أو بضائع أو أوراق مالية، ضد خيانة الأمانة؛

- وضع نظام رقابي فعال لمراقبة البريد الوارد و الصادر؛

- استعمال وسائل الرقابة المزدوجة.

و الشكل الموالي يوضح الإجراءات الثلاثة لنظام الرقابة الداخلية.[1]

الشكل رقم (3-2): إجراءات الرقابة الداخلية.



المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة و تدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 123.

يشير الجدول السابق إلى التكامل بين الإجراءات الثلاثة لنظام الرقابة الداخلية ذلك أن السير الحسن و الجيد للعمليات التشغيلية و المالية و الإدارية داخل الشركة يكون متكامل من الإجراءات إذ لا يمكن فصل إحداهما عن الآخر فكل إجراء يكمل الآخر.

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة و تدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 123.

المطلب الثالث: أنواع الرقابة الداخلية.

تتكون الرقابة الداخلية من أنواع مختلفة و التي تختلف باختلاف الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، حيث يمكن تقسيم الرقابة الداخلية إلى ما يلي: [1]

الفرع الأول: الرقابة الإدارية.

تم تعريفها من قبل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بأنها تحتوي بدون تحديد على الخطة التنظيمية و كل ما يرتبط بها من إجراءات و مقاييس تتعلق بشأن تفويض السلطة و عملية اعتماد العمليات و التي تعد من بين المسؤوليات الرئيسية للإدارة العليا لأجل تحقيق الأهداف المنشودة، حيث يتكفل هذا النوع من الرقابة الداخلية بعملية الرفع من الكفاءة الإنتاجية للشركة و زيادة الفعالية و ذلك عن طريق ضمان التنفيذ الجيد و السليم لكافة الخطط و السياسات بالأسلوب الذي تحدده الإدارة، و كما يشمل هذا النوع من الرقابة الداخلية الاستخدام للأساليب الإحصائية و المحاسبية مثل الموازنات التقديرية و طريقة التكاليف المعيارية و التقارير الإدارية لأجل تحقيق قدر أكبر من الكفاية و الفعالية الاقتصادية؛

الفرع الثاني: الرقابة المحاسبية.

تشمل الرقابة المحاسبية الخطة التنظيمية و كافة الوسائل الهادفة إلى اختيار البيانات المحاسبية و درجة الوثوق و الاعتماد عليها من مخرجات النظام المحاسبي للشركة، حيث تهدف الرقابة المحاسبية إلى:

- حماية أصول الشركة من كل استخدام غير مصرح به أو من الضياع؛
- توفير الدقة في القوائم المالية لدى مستخدميها.

الفرع الثالث: الضبط الداخلي.

يشمل الضبط الداخلي على الخطة التنظيمية و كل وسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة إلى حماية أصول الشركة أو المشروع من كل أشكال الاختلاس و الضياع أو سوء الاستعمال، إذ يعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على عملية تقسيم العمل و المراقبة الذاتية، حيث يخضع بموجبه عمل كل موظف إلى التدقيق من قبل موظف آخر يشاركه عملية التنفيذ، و كما يعتمد الضبط الداخلي على عملية تحديد الاختصاصات و المسؤوليات و توزيع السلطات و المهام بين الموظفين؛[2]

---

[1] كبرى محمد طاهر، حاتم رشيد تركي، **متطلبات الرقابة الداخلية في ظل الحكومة الالكترونية**، مجلة تكريت للعلوم الإدارية و الاقتصادية، العراق، المجلد 9، العدد 28، 2013، ص 274.

[2] حسين جاسم فلاح، علي توفيق جميل، **اعتماد إطار إدارة مخاطر المشروع (ERM) لتأكيد جودة الرقابة**، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية و الإدارية، العراق، العدد 17، 2015، ص 8.

الفرع الرابع: جهاز التدقيق الداخلي.

يعد بمثابة جهاز مستقل ضمن مكونات الشركة إذ يعتبر بمثابة أحد الوسائل العامة لنظام الرقابة الداخلية الفعالة، حيث يتم إنشاءه للقيام بخدمات التأكيد على صحة البيانات المحاسبية و اكتشاف الأخطاء و من أجل الاطمئنان على أن كافة وسائل الضبط الموضوعة هي على درجة عالية من التطبيق و كافية بالشكل الذي يضمن دقة البيانات المحاسبية و الإحصائية و للتأكد من حماية أصول و أموال الشركة و التحقق من إتباع موظفي الشركة و تطبيقهم لكافة السياسات و الخطط و الإجراءات الإدارية المرسومة لهم.[1]

المطلب الرابع: أساليب تقويم نظام الرقابة الداخلية.

يعتمد مراقب الحسابات في سبيل تقويم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الوسائل و الأساليب التالية: [2]

الفرع الأول: الملخص التذكيري.

يقوم بموجبه المدقق بوضع قواعد و أسس نظام الرقابة الداخلية و طرق تحديد الأسئلة و الاستفسارات اللازمة، و من مزايا هذه الطريقة و هو الاقتصاد في الوقت، غير أنه يؤخذ على هذه الطريقة بأن لا يتم التدوين الكتابي و متروك الأمر لكل مدقق بأن يضع الأسس التي يراها مناسبة لذلك.

الفرع الثاني: التقرير الوصفي.

يطلب بموجبه من القائمين بعملية المسح و محاولة تقديم تقرير خاص يشرح كافة الإجراءات المتبعة في كل عملية من العمليات التي تحدث داخل الشركة، حيث يبين بموجبه المدقق نقاط القوة و الضعف في النظام، يستخدم هذا الأسلوب في الشركات الصغيرة جدا التي يكون فيها نظام الضبط الداخلي محددا أو بسيطا.

الفرع الثالث: فحص النظام المحاسبي.

وفق هذا الأسلوب يحصل المدقق على قائمة بالسجلات المحاسبية و كل أسماء المسؤولين عن إنشائها و عهدتها و تدقيقها، و قائمة أخرى بطبيعة السندات و الدورة المستندية، و من خلال هذه القوائم

[1] عمار غازي إبراهيم، قصي جدعان مهدي التميمي، **سبل تفعيل التكامل في نظم الرقابة لتحقيق العدالة الضريبية**، مجلة الإدارة و الاقتصاد، العراق، العدد 116، 2018، ص 267.

[2] ابتسام أحمد فتاح، رجاء جاسم محمد، **مرجع سابق**، ص 243.

يستطيع الحكم على درجة سلامة و دقة نظام الرقابة الداخلية المتبع داخل الشركة.[1]

الفرع الرابع: طريقة قائمة الاستقصاء.

تعتمد هذه الطريقة على إعداد قائمة بأسئلة تشمل مختلف إجراءات الرقابة الخاصة بكل دورة عمليات تحدث في الشركة، بشرط أن تكون هذه الأسئلة معدة بطريقة تمكن من الاستفسار عن كافة تفصيلات العمل و كل الخطوات المتبعة في مراكز النشاط في الشركة، غير أنه يراعي إضافة إلى ذلك تحديد العلاقة بين كافة الأسئلة المختلفة بالأسلوب الذي يمكن المدقق من مراعاة الاعتبارات التالية:

- بيان مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابة عن كل سؤال و التحقيقات التي تمت للتأكد منها؛
- إجراء التفرقة بين نقاط الضعف و إجراءات الرقابة الداخلية؛
- الاحتواء على وصف تفصيلي لمختلف جوانب الضعف في إجراءات الرقابة الداخلية.[2]

الفرع الخامس: أسلوب خرائط التدقيق.

يساعد أسلوب خرائط التدقيق بصفة خاصة في عملية فهم التسلسل في العلاقات بين أوجه النشاط و كل ما يتعلق بها من مستندات، حيث توضح هذه الطريقة سير العمليات التشغيلية بين أجزاء النظام، في حين أن من بين عيوبها هو صعوبة رسم الخرائط و استنتاج درجة صلابة نظام الرقابة الداخلية.[3]

المبحث الثاني: دور لجان التدقيق في إرساء نظام حوكمة الشركات.

استمدت لجان التدقيق الداخلي دورها الفعال من تجسيد مبادئ ونظام حوكمة الشركات، لتكون بمثابة الهيئة الوسيطية بين وظيفة التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة، وعليه تعد اليوم في أغلب المؤسسات أكثر من ضرورة لحل مشاكل تضارب المصالح.

المطلب الأول: التطور التاريخي للجان التدقيق الداخلي وأسباب نشأتها.

الفرع الأول: التطور التاريخي للجان التدقيق.

لقد بدأ الاستعمال لمصطلح لجان المراجعة في أواخر الثلاثينيات 1930 عند قيام لجنة تداول الأوراق المالية بضرورة التوصية على إنشاء لجنة تتكون من الأعضاء غير التنفيذيين لمجلس الإدارة، حيث

[1] عباس حميد التميمي، فاطمة فزع هداب، **تقويم نظام الرقاب الداخلية في المنظمات غير الحكومية**، مجلة دراسات محاسبية و مالية، العراق، المجلد 13، العدد 42، 2018، ص 67.

[2] تونسي نجاة، **تدقيق الحسابات و تقييم نظام الرقابة الداخلية**، مجلة المالية و الأسواق، المجلد 2، العدد 04، 2016، ص 141.

[3] ابتسام أحمد فتاح، رجاء جاسم محمد، **مرجع سابق**، ص 243.

تكون المهمة الرئيسية لها وهو تعيين المراجع الخارجي مع تحديد أتعابه، ويعود ذلك بعد الهزات المالية التي عرفتها المؤسسات الأمريكية خلال تلك الفترة والتي نتجت عن تلاعب المؤسسات في التقارير المالية والتي كان من أبرزها التلاعب في التقارير المالية لهذه المؤسسات.[1]

وفي سنة 1967 أوصى AICPA جميع الشركات العامة العاملة في هذا الميدان بضرورة انشاء لجنة المراجعة بحيث يكون على عاتقها مسؤولية حل المشاكل التي قد تنشأ بين المراجع وإدارة المؤسسة خاصة تلك المتعلقة بالنواحي المحاسبية وطريقة الإفصاح عن هذه المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، حيث تعتبر هذه اللجنة بمثابة قناة اتصال بين المراجع الخارجي ومجلس الإدارة، كما زاد الاهتمام بهذه اللجنة حيث تم إصدار جملة من التوصيات من طرف لجنة تداول الأوراق المالية SEC عام 1972 بضرورة إنشاء لجان مراجعة تكون عضويتها مقتصرة على الأعضاء غير التنفيذيين من مجلس الإدارة، كما طالبت المؤسسات بضرورة الإفصاح عما إذا كانت قامت بإنشائها لجان المراجعة أم لا.[2]

وفي سنة 1976 أوصت لجنة الكونغرس الأمريكي بضرورة إنشاء لجان للمراجعة في الشركات المساهمة، وبعد ذلك وفي سنة 1978 أصدرت بورصة نيويورك للأوراق المالية جملة من التوصيات كان من أهمها وهو إلزام الشركات المسجلة لديها بتكوين لجان مراجعة وثيقة، بعد ذلك إصدار المعيار رقم 61 الذي يحدد طبيعة العلاقة بين لجنة المراجعة والمحاسب القانوني.[3]

بينما في سنة 1978 طالبت الهيئة الشركات بتحديد عدد الاجتماعات التي تعقدها اللجنة سنويا مع ضرورة توضيح الوظائف والمهام التي تؤديها اللجنة، كما أوصت اللجنة التنفيذية لمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكي بتشكيل لجان تدقيق مكونة من أعضاء مستقلين.[4]

وهو مايعزز جودة التقارير المالية وكان ذلك سنة 1999.[5]

---

[1] حسياني عبدالحميد، صلاح حواسي، **أهمية تعزيز لجان المراجعة لمواجهة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد الأول، العدد 6، 2013، ص 231.

[2] يونس زين، **أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية لتعزيز استقلال مراجع الحسابات**، مجلة رؤى اقتصادية، العدد 6، 2014، ص 41.

[3] عوض بن سلامة الرحيلي، **لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات**، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز للإقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد 1، ص 194.

[4] لشلاش عائشة، بوعلي هشام، **لجنة التدقيق كأحد دعائم حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 3، العدد 1، 2017، ص 177.

[5] شقبقب عيسى، زغار عيسى، **فعالية لجان المراجعة للحد من آثار المحاسبة الإبداعية**، مجلة المؤسسة، المجلد 4، العدد 1، 2015، ص 69.

أما في سنة 2002 فقد صدر قانون ساربنس أوكسلي والذي يعد من أهم القوانين المعدلة لإجراءات لجنة التدقيق والذي صادقت عليه الحكومة الأمريكية، حيث طبقا للقسم 301 من هذا القانون، فان لجنة التدقيق تعد المسؤولة المباشرة عن تعيين المدقق الخارجي والذي يجب أن يوجه تقريره الى لجنة التدقيق.[1]

وفي سنة 2003 وبمناسبة تقديم تقرير "سميث"، "Smith Report"،الذي أوصى بضرورة تقديم تقرير سنوي حول المسؤوليات المنفذة خلال السنة.[2]

كما ساهمت العديد من العوامل على زيادة الاهتمام بلجنة التدقيق كأحد الدعائم الأساسية لحوكمة الشركات ومن أهم هذه العوامل:[3]

- تزايد حالات الفشل المالي والإفلاس للعديد من المؤسسات والبنوك؛
- التناقض الموجود بين المدققين الخارجيين وبين إدارة المؤسسة خاصة في مجال المحافظة على إستقلالية المدقق؛
- وضع حد لحالات الغش والتلاعب وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية؛
- حاجة أصحاب المصلحة في الشركات الى البحث عن آلية تساهم في عملية الضبط والرقابة على الأداء وتكون كوكيل عندهم خاصة في الأمور المالية.

وفي سنة 1979 قامت اللجنة الخاصة بلجان التدقيق المنبثقة عن المعهد بتشجيع الشركات العامة على ضرورة تشكيل لجان التدقيق وقد اقترحت هذه اللجنة الوظائف التالية:[4]

- الموافقة على اختيار المدقق الخارجي؛
- مراجعة ترتيبات التدقيق ونطاقه؛
- دراسة ملاحظات المدقق الخارجي حول نظام الرقابة الداخلية المعتمد داخل المؤسسة؛
- المراجعة لنظام الرقابة الداخلية المحاسبية مع أقسام المحاسبة المالية؛

---

[1] لشلاش عائشة، بوعلي هشام، **مرجع سابق**، ص 178.

[2] Chekroun Meriem, **Le Rôle de l'audit interne dans le Pilotage et la Performance du systéme de contrôle interne: cas d'un échantillon d'entreprises Algeriennes**, thése de doctorat en sciences de gestion LMD, université Aboubakr Belkaid, Telemcen, Algerie, 2013-2014, p 39.

[3] بوفاسة سليمان، سعيداني الرشيد، **لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة**، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 3، 2015، ص 21.

[4] خولة حسين حمدان، **لجنة التدقيق التشكيل والمهام**، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العراق، العدد 19، 2015، ص 4.

– مراجعة أعمال المدقق الداخلي وتوصياته؛

– كل عمل إضافي يتم تكليفهما به من طرف مجلس الإدارة خاصة مراجعة القوائم المالية ومراجعة التغيرات الخاصة بالمبادئ المحاسبية أو طرق تطبيقها وغيرها.

أما في سنة 1987 فقد أصدرت لجنة تريدواي تقريرا يؤكد أهمية تشكيل لجان المراجعة من الأعضاء غير التنفيذيين وكما حدد هذا التقرير المسؤولية الأساسية لهذه اللجان والتي تتمثل في اكتشاف التلاعب والغش وضرورة منه من الحدوث في التقارير المالية، ثم تلتها لجنة بلو–ريبون به مجموعة من التوصيات بهدف زيادة أداء لجان المراجعة.

أما في انجلترا فقد أنشأت لجان المراجعة لعدة أسباب ومن أهم هذه الأسباب وهو الإفلاس الذي عرفته العديد من الشركات مع مطالبة مختلف المساهمين والمستثمرين بضرورة الحصول على تقارير مالية غير مضللة مع رغبة مجالس إدارات الشركة في التنفيذ سياسات الشركة في وجود رقابة فعالة ومنه دعت عدة مؤسسات مالية بضرورة إنشاء لجان التدقيق مثل بنك انجلترا سنة 1987 الذي نادى بإنشاء لجان تدقيق في الشركات المساهمة، ثم في سنة 1991 تم تشكيل لجنة كادبوري Cadbury Report والتي أوصت في نهاية سنة 1992 بتكوين لجان التدقيق في الشركات المساهمة بالكامل خلال عامين.[1]

وفي سنة 2003 وبمناسبة تقديم تقرير "سميث"، "Smith Report"،الذي أوصى بضرورة تقديم تقرير سنوي حول المسؤوليات المنفذة خلال السنة.

وعليه يمكن القول أن الأسباب الداعية وراء ظهور وتطور مفهوم لجان التدقيق وهو الفشل والإفلاس المالي الذي عرفته كبريات الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية وانجلترا نتيجة التلاعب في إعداد الكشوفات المالية، وهو ماجعل الحكومات والهيئات المالية الدولية تسعى جاهدة وراء إنشاء هذه اللجان وزيادة فعاليتها من أجل إسهام عملية الرقابة المالية ودعم المدققين الداخليين والخارجيين.

الفرع الثاني: أسباب نشأة لجنة التدقيق.

لقد ارتبط ظهور مفهوم لجان المراجعة في الولايات المتحدة بأزمة الكساد الاقتصادي الكبير التي هزت العالم آنذاك، حيث كان الهدف الأساسي من وراء إنشاء هذه اللجان هو دعم استقلالية المراجع الخارجي والعمل على مساعدته ومساعدة مجلس الإدارة حتى يفي بكافة التزاماته، وهذا بإعتبار أن لجنة

[1] إنتصار حسين علي عبدالله، **لجان المراجعة في ظل حوكمة الشركات وأثرها على جودة التقارير المالية**، رسالة دكتوراه غير منشورة في المحاسبة، جامعة الرباط الوطني، السودان، 2016، ص 34.

التدقيق هي لجنة وسيطة بين المراجع الخارجي ومجلس الإدارة، حيث ساهمت العديد من الأسباب في زيادة العمل بهذه اللجان، والتي يمكن تلخيصها في الأسباب التالية:[1]

- تطور حجم الأنشطة الاقتصادية واتساعها؛
- تزايد أهمية شركات المساهمة؛
- ضعف نظام الرقابة الداخلية في شركات المساهمة؛
- ضغوط الإدارة التعسفية على المراجع الخارجي؛
- انتشار الدعاوي القضائية ضد المراجعين خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية؛
- الدور الريادي للجنة التدقيق في الحد من التلاعب في القوائم المالية وزيادة فاعلية بيئة الرقابة الداخلية ودعم استقلالية المراجع الخارجي؛
- عدم التجانس بين أعضاء مجلس الإدارة وضخامة عددهم ما لايتناسب مع القيام بمهام كبرى مثل المهام الموكلة الى أعضاء لجنة التدقيق.[2]

المطلب الثاني: تعريف وخصائص لجان التدقيق.

الفرع الأول: تعريف لجان التدقيق.

بدأ انتشار استعمال مصطلح لجان التدقيق ضمن القوانين الدولية وحتى ضمن قوانين الدول الخاصة، مما أدى الى تعدد المفاهيم الخاصة بلجان التدقيق، إذ لايوجد تعريف واحد وجازم لها غير أنه سوف نتطرق الى بعض التعاريف الخاصة به على النحو التالي:

- عرفتها الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين CICA " بأنها لجنة مكونة من مدراء الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها الى مجلس الإدارة، وتتلخص في مهامها في ترشيح المدقق الخارجي، ومناقشة نطاق ونتائج التدقيق معه، وكذلك مراجعة نظام الرقابة الداخلية للشركة والتأكد من فعاليته وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر".[3]

[1] محمد لمين ميرة، الأزهر عزة، **دور لجان لمراجعة الحسابات في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 10، الجزء 1، 2017، ص 237.

[2] شقبقب عيسى، زغار عيسى، **مرجع سابق**، ص 70.

[3] خولة حسين حمدان، **مرجع سابق**، ص 3.

– عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها "الأداة التي يتم من خلالها كبح جماح التصرفات غير الشرعية من قبل الإدارة العليا للشركات".[1]

– عرفت كذلك بأنها "لجنة منبثقة عن مجلس إدارة الشركة وتقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين أو غالبيتها من الأعضاء غير التنفيذيين، ومسؤولياتها يجب أن تشمل على مراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة داخل الشركة والاجتماع بالمراجع الخارجي ومناقشته حول نتيجة عملية المراجعة، وأيضا التأكيد على مراقبة نظام الرقابة المالية بالشركة".[2]

كما عرفت لجنة التدقيق بأنها "عبارة عن مجموعة من ثلاثة أعضاء على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين غير التنفيذيين، ويمتلك أحد أعضاءها على الأقل خبرة مالية أو محاسبية، وتتشكل هذه اللجنة من قبل مجلس الإدارة ويحكم عملها دليل مكتوب يبين بوضوح مسؤولياتهم وطرق القيام بها".[3]

وكما عرفت لجنة التدقيق بأنها "لجنة فرعية تابعة لمجلس إدارة الشركة، تتكون أساسا من أعضاء مجلس الإدارة من غير العاملين بها ومن ذوي الخبرة و الكفاءة، وتكون مهمتها الأساسية مساعدة مجلس الإدارة للوفاء بمسؤولياته من خلال تأكيد وضمان جودة التقارير والقوائم المالية، وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية، ودعم الاستقلال للمراجعين الداخليين والخارجيين والتنسيق بينهما". [4]

كما عرفها Marrian على أنها "لجنة مكونة من ثلاثة الى خمسة مديرين غير مكلفين بالمسؤوليات التنفيذية للإدارة المالية ومن أهم أعمالها مراجعة التقارير المالية وتقويم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية والمحاسبية للشركة، ومناقشة نتائج التدقيق مع كل من المدقق الداخلي والخارجي، وإعطاء التوصيات بشأن ترشيح وتحديد أتعاب المدقق الخارجي".[5]

وعليه يمكن أن نعرف لجنة التدقيق بناءا على التعاريف السابقة بأنها "لجنة منبثقة من مجلس إدارة الشركة وتتكون من ثلاثة الى خمسة أعضاء من المديرين غير التنفيذيين على أن يتمتع أعضاءها بالخبرة المالية والمحاسبية ومناقشة نتائج تقارير المدقق الخارجي، ونظام الرقابة الداخلية مع التأكيد على مدى فعاليته دعما لحوكمة الشركات".

---

[1] عمر احمد محمد، حسين احمد دحدوح، **دور لجان التدقيق في الحد من الاحتيال في الشركات المساهمة السورية**، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 29، العدد 2، 2013، ص 470.

[2] محمد لمين ميرة، الأزهر عزة، **مرجع سابق**، ص 237.

[3] سامح محمد رضا رياض احمد، **دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7، العدد 1، 2011، ص 51.

[4] صالح ميلود خلاط، عبدالحكيم محمد مصلي، **دور لجان المراجعة في دعم وكفاءة وفاعلية وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية**، المجلة الجامعة، المجلد 1، العدد 16، 2014، ص 158.

[5] خولة حسين حمدان، **مرجع سابق**، ص 03.

الفرع الثاني: خصائص لجان التدقيق.

حتى تتمكن لجنة التدقيق العمل وفق أحسن الظروف المتاحة وبفاعلية أكبر وصولا الى تحقيق دورا فعالا في التحكم المؤسساتي فانه ينبغي توافر مجموعة من الخصائص وهي:[1]

- **الإستقلالية:** ضرورة تمتع أعضاء لجان المراجعة بكامل الاستقلالية لأجل القيام بدورهم على أكمل وجه، وتحقيق الأهداف المرجوة، حيث لايمكن الوصول الى الأهداف المرجوة مالم يتمكن أعضاء لجنة التدقيق من التمتع بالاستقلالية التامة.

- **الخبرة المهنية لأعضاء لجنة التدقيق:** إذ يجب توافر بعض الخصائص النوعية في أعضاء لجنة التدقيق منها:

  - التكريس لكامل الوقت لخدمة اللجنة ومسؤولياتها؛
  - تخصيص الوقت اللازم لأجل العمل وعلى الدراية الكاملة بعمل الشركة والتحضير لاجتماعاتها.
  - الموضوعية في العمل وتوافر القدرة على إصدار الأحكام؛
  - الخبرة في المجال المالي أو العملي وان يكون على دراية كاملة بأعمال الشركة.

بالإضافة الى خاصية الاستقلالية والخبرة المهنية لأعضاء لجنة التدقيق فإنها تتميز بالخاصيتين التاليتين كذلك وهما:[2]

- **حجم لجنة التدقيق:** ضرورة انسجام حجم لجنة التدقيق من حيث عددها مع المسؤوليات الواجب القيام بها، وان يكون عددها مزيج من الخبرات والقدرات التي تمكنها من القيام بدورها على أكمل وجه لأجل تحقيق الأهداف المرجوة، إذ يتراوح عددها مابين ثلاثة الى خمسة أعضاء وقد يشمل سبعة أعضاء كما هو الحال في الولايات المتحدة وبريطانيا واستراليا ومصر والسعودية.

- **عدد مرات الاجتماع:** يعتبر الحد الأدنى المطلوب أربعة اجتماعات على الأقل خلال العام الواحد.

ان الخصائص النوعية الأربعة متى توافرت في لجنة التدقيق فإنها تعد بمثابة مقياس لفعالية لجنة التدقيق ومقومات أساسية لإنجاح دورها ومنه تفعيل حوكمة الشركات بالشكل الايجابي.

---

[1] حواس صلاح، حسياني عبدالحميد، **لجان المراجعة وتطورها في ظل القوانين والتقارير الصادرة عن الهيئات المهنية على الصعيدين الدولي والمحلي**، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، المجلد 3، العدد 28، 2013، ص ص 221-222.

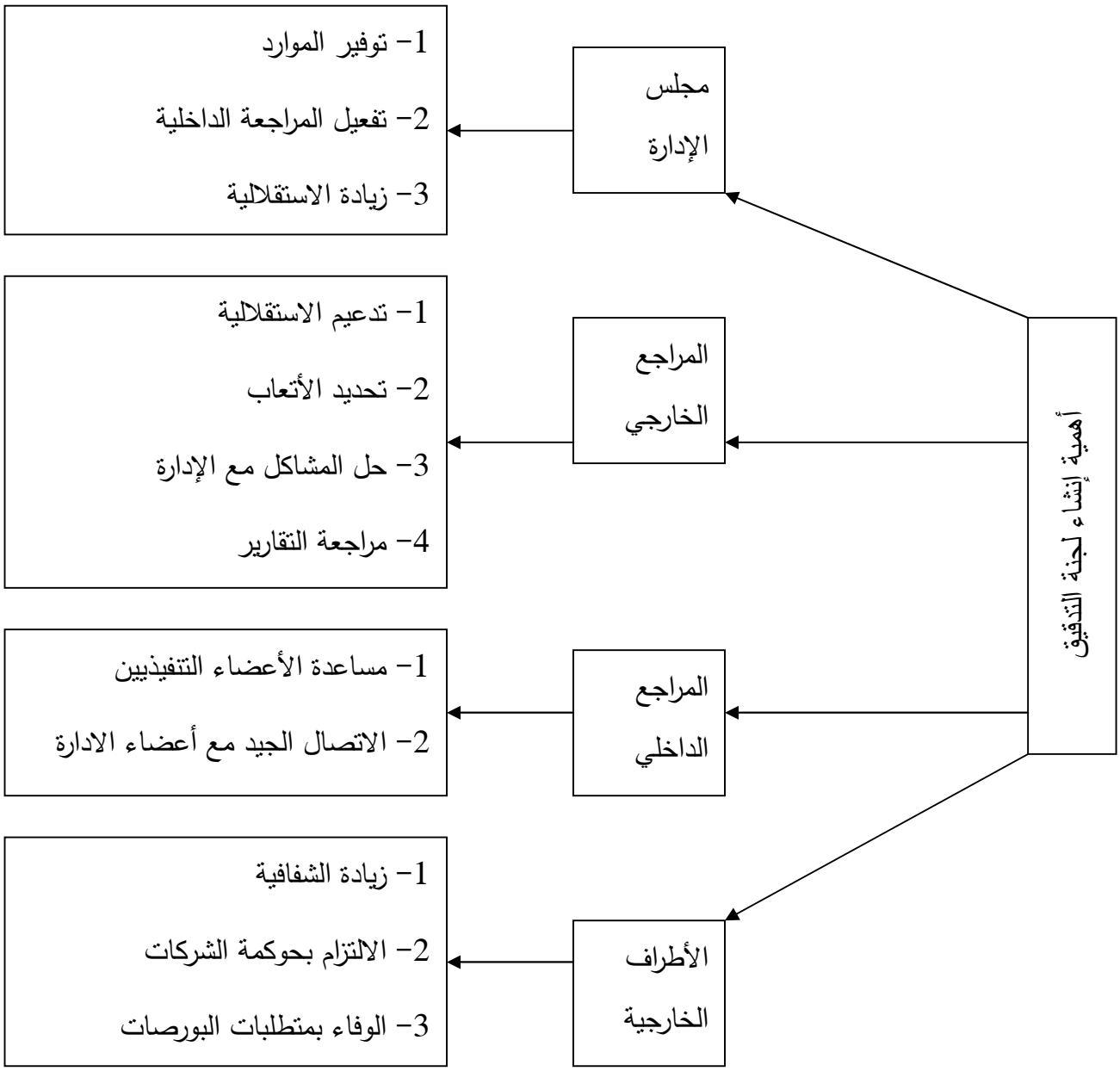
[2] علاء حسن كريم الشرع، **دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الإرباح وأثرها على جودة التقارير المالية المنشورة لشركات المساهمة العراقية**، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 7، العدد 1، 2017، ص 29.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف لجان التدقيق.

الفرع الأول: أهمية لجان التدقيق.

أصبح اليوم تكوين لجان التدقيق من أولويات الشركات خاصة شركات المساهمة والبنوك وذلك الامتيازات التي تقدمها هذه الأخيرة لكل من المراجع الداخلي والخارجي والإدارة المركزية وكذلك أصحاب المصالح المختلفة بالشركة، والشكل الموالي يوضح أهم الأطراف المستفيدة من لجنة التدقيق.

الشكل رقم (3-3): الجهات المستفيدة من لجنة التدقيق.



المصدر: انتصار حسين علي عبدالله، **لجان المراجعة في ظل حوكمة الشركات وأثرها على جودة التقارير المالية**، رسالة دكتوراه غير منشورة في المحاسبة، جامعة الرباط الوطني، السودان، 2016، ص:44.

ومن الشكل السابق يمكن إيضاح أهم المنافع المتوقعة من لجنة التدقيق لكل طرف من الأطراف السابقة:[1]

1- أهمية لجنة التدقيق لمجلس الإدارة: تساهم لجنة التدقيق أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين وتنفيذ المهام المنوطة بهم لاسيما في النواحي المحاسبية والمالية، وذلك عن طريق تحسين عملية الاتصال بين الإدارة والمراجع الخارجي، ويتم ذلك عند الاجتماعات الدورية مع المراجع الخارجي خاصة عند نهاية عملية المراجعة وتوصيل النتائج المتوصل إليها الى مجلس الإدارة، إضافة الى التوصل الى حل المشاكل التي قد يواجهها المراجع الخارجي مع الإدارة التنفيذية عند إعداد القوائم المالية، كما يساهم وجود لجنة التدقيق الى تحسين عملية الاتصال بين مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية مما يساهم في استقلاليتها مما يجعل مجلس الإدارة على دراية تامة بالمشاكل التي تواجهها المراجعة الداخلية؛

2- أهمية لجنة التدقيق للمراجع الخارجي: بعد الانتقادات الموجهة الى التدقيق الخارجي قامت الهيئات العلمية والعالمية بتقسيم الحلول التي من شأنها تفعيل الدور الذي يلعبه المدقق الخارجي، حيث كان الاهتمام بدور لجنة التدقيق كأحد الآليات التي تمكن من تدعيم واستقلالية المدقق الخارجي على الشكل الذي يمكنه من القيام بدوره دون ضغوط أو تدخل للإدارة، حيث قام مجلس معايير المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية بإصدار العديد من المعايير المتعلقة بدور لجان التدقيق في عملية المراجعة الخارجية، حيث حددت هذه المعايير مجموعة من المسؤوليات اتجاه المراجع الخارجي منها:

- دور لجان التدقيق في تغيير المراجع الخارجي؛
- دور لجان التدقيق في تحديد أتعاب المراجع الخارجي؛
- دور لجان التدقيق في حل المشاكل القائمة بينه وبين إدارة الشركة؛
- دور لجان التدقيق في زيادة تفاعل المراجع الخارجي بإدارة المراجعة الداخلية في الشركة؛
- أهمية قيام لجان التدقيق بالمراجعة للقوائم المالية النصف سنوية والسنوية، وذلك قبل توقيعها من طرف الإدارة.

كما تكتسب لجان التدقيق أهمية بالغة للأطراف الأخرى وذلك كما يلي:[2]

[1] انتصار حسين علي عبدالله، **مرجع سابق**، ص ص 44-45.

[2] أبو ذر مسند محمد ابوزيد، **لجان المراجعة ودورها في زيادة فاعلية معلومات القوائم المالية**، مجلة العلوم الإدارية، كلية العلوم الإدارية، جامعة إفريقيا العالمية، العدد 2، 2018، ص 123.

3- أهمية لجان التدقيق للمدقق الداخلي: تعمل لجان التدقيق باختيار رئيس قسم التدقيق الداخلي مع إلزام توفير الموارد الكافية لإدارة هذا القسم والاجتماع الدوري بحل المشكلات التي قد تنشأ بينه وبين الإدارة وهو مايؤدي الى زيادة استقلالية وتفعيل قسم التدقيق الداخلي؛

4- أهمية لجان التدقيق للأطراف الخارجية: ان وجود لجان تدقيق داخل الشركة سوف يعزز الشفافية والإفصاح الكافي للمعلومات المفصح عنها في التقارير المالية وهو مايؤدي الى زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية.

ذلك ان وجود لجنة مستقلة تقوم بعملية الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية وعلى تدعيم واستقلالية كل من المدقق الداخلي والخارجي والتأكيد التام على الالتزام بمبادئ وقواعد حوكمة الشركات، فإنه كذلك سوف يؤدي الى زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية التي تبني قراراتها المالية والاستثمارية على هذه التقارير، إذ نجد اليوم العديد من البورصات العالمية تطالب الآن الشركات المسجلة لديها بضرورة ان تقوم لجان التدقيق لهذه الشركات بعملية إصدار تقرير خاص بها ويرفق ضمن القوائم المالية وتقرير المراجع الخارجي وهو مايؤدي في النهاية الى زيادة درجة الثقة التي تمنحها هذه التقارير للمستثمرين.[1]

كما يرون آخرون أن أهمية لجان التدقيق تتمثل في ما يلي:[2]

1- مساعدة أعضاء مجلس الإدارة على تنفيذ مهامهم ومسؤولياتهم؛

2- تحسين عملية الاتصال بين مجلس الإدارة والمدقق الخارجي؛

3- إدراك لجنة التدقيق لدورها المميز في حوكمة الشركات؛

4- دعم استغلالية المدقق الخارجي من خلال تعيينه وتحديد أتعابه؛

5- تدعيم استقلالية الرقابة الداخلية مع توفير الموارد الكافية لذلك؛

6- زيادة الاعتمادية والشفافية في المعلومات والتقارير المحاسبية التي تصدرها الشركة مما يفرز ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية؛

7- تعد لجنة التدقيق بمثابة حلقة وصل بين الإدارة التنفيذية للشركة ومجلس الإدارة إذ تلتزم بتقديم تقاريرها وأعمالها لمجلس الإدارة على أن لا يقوموا بأي عمل آخر وذلك دعما للموضوعية والاستقلالية في الأداء.

---

[1] محمد لمين ميرة، الأزهر عزة، **مرجع سابق**، ص 243.

[2] علاء حشن كريم الشرع، **مرجع سابق**، ص ص 28-29.

الفرع الثاني: أهداف لجنة التدقيق:

يمكن تلخيص أهداف لجنة التدقيق في مايلي:[1]

- تحسين جودة التقارير المالية للشركة؛
- توفير ودعم استقلالية وحياد المدقق الخارجي والداخلي؛
- تنسيق عملية الحوار والتشاور بين المدقق الداخلي والخارجي لمنع حدوث تعارض في آداء مهامهم؛
- تحسين جودة آداء نظام الرقابة الداخلية والخارجية مما يزيد في تحسين آداء المدقق الداخلي والخارجي؛
- تحسين آداء مجلس الإدارة، لاسيما في الميدان المالي والمحاسبي.

وحتى يتسنى تحقيق هذه الأهداف دعما لحوكمة الشركات فانه يتعين ضبط المهام والمسؤولية الملقاة على لجان التدقيق من خلال ضوابط وقواعد قانونية لتسهيل القيام بالمهام والمسؤولية لهذه اللجان.

حيث تتمثل مهام لجان التدقيق الداعمة لتفعيل حوكمة الشركات في المهام التالية:[2]

- الإشراف على السياسات المحاسبية والتقارير المالية للشركة والالتزام بتعليماتها؛
- ضمان ان العمليات التي تقوم بها اللجنة تؤدي الى تحسين جودة التقارير المالية؛
- تأكيد نزاهة وسلامة التقارير المالية وإجراءات التدقيق من خلال تأكيد الاستغلالية وحياد المراجع الخارجي؛
- التأكد من امتلاك الشركة لنظام رقابة داخلي سليم أو أية أنظمة للرقابة على المخاطر غير المالية؛
- تصحيح الأخطاء الموجودة في التقارير المالية.

[1] لشلاش عائشة، بوعلي هشام، **مرجع سابق**، ص ص 178-179.

[2] بشرى نجم عبدالله المشهداني، فراس علي ذياب، **دور لجان التدقيق في تعزيز فاعلية حوكمة المصارف العراقية الخاصة**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 9، العدد 27، ص ص 12-13.

– مواجهة القرارات الصعبة والجدية التي تصدرها إدارة الشركة و المتخذة وثبوت عدم صلاحيتها وذلك بالامتثال الى خبراء ذوي خبرة في الميدان ومحاولة الحصول على حلول لها، كما تتمثل مهمتها في الامتثال والتصدي للأزمات في مراحلها المتقدمة قبل حدوثها وذلك منعا لوقوعها.

كما يرى آخرون ان المهام الرئيسية للجنة التدقيق تتمثل في:[1]

– الامتثال للخيارات والقواعد المحاسبية؛

– فعالية نظام الرقابة الداخلية؛

– تبليغ المهام المنجزة الى مجلس الإدارة؛

– التوفيق بين عمل المراجعين الداخليين و الخارجيين والمديرين وأعضاء اللجان.

المطلب الرابع: القواعد والإجراءات المنظمة لعمل لجان التدقيق.

ألزمت المنظمات والهيئات العالمية لجان التدقيق الموجودة على مستوى الشركات بمجموعة من المقومات التي يجب توافرها في أعضاء لجنة التدقيق وذلك لأجل تعظيم دورها وزيادة فعاليته ولأجل تحقيق الأهداف المنشودة، ومن هذه المقومات العناصر التالية:[2]

1– استقلالية أعضاء لجنة التدقيق: ومعنى ذلك عدم وجود اي علاقة بين عضو لجنة التدقيق وبين إدارة الشركة، وهذا حتى لايكون له تأثير سلبي على واجبات عضو لجنة التدقيق، لذلك فان تركيبة لجان التدقيق يجب أن تكون من بين الأعضاء غير التنفيذيين وهذا حتى يتسنى لهم القيام بواجباتهم بكل موضوعية من حيث الإفصاح التام العالي الجودة في القوائم لمالية للشركة، ومدى كفاءة ونجاعة نظام الرقابة الداخلية للشركة، ومن بين الشروط الملزمة لقواعد الاستقلالية لعضو لجنة التدقيق مايلي:

– عدم وجود صلة قرابة أو يكون عاملا في الشركة أو إحدى الفرع التابعة لها؛

– ان لايحصل على مكافأة مالية من طرف الشركة إلا في حدود خدمته لمجلس الإدارة؛

– ان لايكون مديرا تنفيذيا لإحدى الشركات ذات العلاقة التجارية بالشركة أو إحدى الشركات التابعة أو فروعها.

---

[1] Chekroun Meriem: OP, cit, p 41-42.

[2] خملي فريد، شوق خوزي، **دور لجان المراجعة في إرساء دعائم حكومة الشركات وجودة التقارير المالية**، دراسة تجربة شركة سبكيم في مجال تجسيد مبادئ الحوكمة، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد 02، 2016، ص 60.

2- وضوح الواجبات والحقوق للجنة التدقيق: يجب على الشركات المهتمة بالدور الفعال للجان التدقيق ان عدد الواجبات والحقوق للجنة بكل دقة وتفصيل ووضوح دون وجود تعارض المصالح أو للعمل بين لجنة التدقيق وأعمال الأجهزة التنفيذية الأخرى، كما يكون لها الحق في الحصول على المعلومات التي تساعدها في القيام بمهامها؛

3- الخبرة والمعرفة لدى أعضاء اللجنة: من بين أهم الأمور المتفق عليها في تركيبة أعضاء لجنة التدقيق ضرورة تمتع أعضاء اللجنة بالخبرة والمعرفة والمهارة الكافية، الشيء الذي يمكنهم من متابعة أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها وكذلك مدى الالتزام بإجراءات هذا النظام، بالإضافة الى قدرة وتمتع أعضاء لجنة التدقيق بالقدرة المحاسبية في مجال المحاسبة والمراجعة وكذلك الإدارة المالية وأن يكونوا على دراية كاملة بكل التقارير المالية عند إعدادها وكذلك على دراية بطبيعة ونشاط الحوكمة، لذلك فإن الخبرة المهنية تعد بمثابة احد الأركان الهامة وذلك نظرا لأن العديد من المشاكل المحاسبية اليوم ينبغي على لجنة التدقيق حلها فهي تعتمد على الحكم الشخصي، والذي هو بطبيعة الحال يتأثر بمستوى الخبرة الموجودة لدى لجنة التدقيق في مجال المحاسبة والمراجعة؛[1]

4- دورية وحجم لجنة التدقيق: يعد عدد مرات اجتماعات لجنة التدقيق خلال السنة بمثابة مقياسا هاما على قدرة اللجنة بالوفاء بمسؤولياتها، حيث ان عدد المرات التي تجتمع فيها لجنة التدقيق خلال السنة يتوقف على حجم المسؤولية الملقاة وكذلك الى طبيعة الظروف المحيطة بالشركة، ومن بين الأمور الجادة التي تبحث خلال اجتماعات لجنة التدقيق وهو تقييم المراجعين المستقلين مع مدير المراجعة الداخلية والإدارة، وذلك في جلسات منفصلة لمناقشة اي موضوع تراه لجنة التدقيق ضروريا؛[2]

كما تختلف تركيبة عدد أعضاء لجنة التدقيق من شركة الى أخرى وكذلك من دولة الى أخرى، وذلك بحسب

اختلاف حجم الشركة وطبيعة نشاطها، حيث ان الحد الأمثل لذلك هو مابين ثلاثة الى خمسة أو سبعة أعضاء، أما من حيث عدد مرات الاجتماع خلال السنة فقد أوصى تقرير Smith Report بأن عدد مرات الاجتماعات في السنة يجب ان لايقل عن ثلاثة مرات، بينما وفق لجنة Treadway الأمريكية بان يكون الاجتماع على أساس ربع سنوي.[3]

---

[1] حسين احمد دحدوح، **دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 1، 2008، ص 260.

[2] انتصار حسين علي عبدالله، **مرجع سابق**، ص 51.

[3] خملي فريد، شوق فوزي، **مرجع سابق**، ص 60.

ان اجتماعات لجنة التدقيق تعتبر أدارة مهمة للتحقق من أن أعضاء اللجان ينجزون أعمالهم بكل مسؤولية، كما ان لجنة التدقيق تنفذ مهامها بكفاءة عالية من خلال زيادة تكرار الاجتماعات وهذا للحفاظ على وظيفة الرقابة.[1]

5- الإفصاح عن لجنة التدقيق: تلزم العديد من البورصات العالمية اليوم وكذلك المنظمات المهنية والعلمية، الشركات بضرورة الإفصاح عن تركيبة لجنة التدقيق بالشركات ومع بيان عضويتها والمهام الموكلة لها، ومن بين متطلبات هذا الإفصاح وهو عقد اللجنة الذي يوضح أهم المسؤوليات الملقاة عليها وواجباتها المهنية وعن طبيعة العلاقة الموجودة بينها وبين إدارة الشركة وكذلك المراجع الخارجي، وان يكون هذا العقد موثوقا به من قبل مجلس الإدارة، كما يتطلب كذلك الإفصاح عن كل نتائج أعمالها من خلال السنة من خلال إصدار تقرير سنوي يتم نشره ضمن التقارير السنوية، ذلك ان نشر هذا التقرير سوف يزيد من نزاهة وشفافية التقارير المالية للشركة ومنه دعم لحوكمة الشركات وزيادة الثقة للمساهمين وأصحاب المصالح الأخرى. [2]

المطلب الخامس: إسهامات لجنة التدقيق في دعم حوكمة الشركات.

تعد لجنة التدقيق إحدى اللجان الفرعية لمجلس الإدارة إذ تعد بمثابة أهم اللجان التي تعمل على مساعدة مجلس الإدارة في مهامه تجاه الشركة، حيث تجمع العديد من الدراسات التي تناولت دور لجان التدقيق قي الشركات على أهمية تكوين لجنة التدقيق من اجل تفعيل الحوكمة ولذتك من خلال العلاقة التكاملية بين لجنة التدقيق والقواعد المنظمة لحوكمة الشركات وآلياتها الداخلية والخارجية.

أولا: دور لجنة التدقيق في دعم التدقيق الداخلي:

تعد لجنة التدقيق المسؤولة المباشرة عن مناقشة نظام وبرامج التدقيق الداخلي وعلى كيفية التنسيق بينه وبين خطة التدقيق الخارجي، وعند نهاية عملية التدقيق الداخلي تلتزم لجنة التدقيق بتحديد أية نتائج تم التوصل إليها مع المدقق الداخلي، كما تلتزم ببيان وتحديد مختلف التوصيات أو الإجراءات التي قامت بها إدارة الشركة، كما تعد لجنة التدقيق المسؤولة المباشرة عن استعراض واختبار وتحديد أتعاب ومرتبات كبار موظفي التدقيق الداخلي مع الالتزام بتلقي تقارير منتظمة عن تقييم الأداء داخل الشركة.[3]

[1] محمد فوزي ايوب الهيجاء، احمد فيصل خالد الحايك، **خصائص لجان التدقيق وأثرها على فترة إصدار تقرير المدقق**، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 20، العدد 2، 2012، ص 447.

[2] حسين احمد دحدوح، **مرجع سابق**، ص 262.

[3] بشرى نجم عبدالله المشهداني، فراس علي ذياب، **مرجع سابق**، ص 15.

وعليه يمكن اعتبار لجنة التدقيق كأحد لجان إرساء ودعم حوكمة الشركات وذلك لما تقوم به من مراجعة داخلية تكتشف من خلالها كل أوجه الغش والاحتيال، وذلك من خلال الواجبات التالية:[1]

- المشاركة في تعيين المراجعين الداخليين؛
- مراجعة الخطط الخاصة بالمراجعة الداخلية وأهدافها والتحقق من أنها تعمل بصفة عادية من دون اختلالات وفقا للمعايير المهنية المتعارف عليها؛
- الإشراف على نظام الرقابة الداخلية ومنح الموافقة على إستراتيجية المراجعة الداخلية وكل التغييرات التي قد تطرأ عليها؛
- الاهتمام بالمسائل القانونية التي قد يكون لها تأثير على الشركة؛
- دعم استقلالية إدارة المراجعة الداخلية؛
- التأكد من كفاية الموارد لأجل القيام بالمراجعة الداخلية؛
- تقييم فعالية وجودة المراجعة الداخلية؛
- التنسيق بين المراجعين الداخليين والخارجيين وتسهيل عملية الاتصال بينهم.

ثانيا: دور لجنة التدقيق في دعم واستقلالية المدقق الخارجي:

بعد سلسلة الانهيارات المالية التي عرفتها كبريات الشركات العالمية في بداية القرن الحالي، فقلد لاقت مهنة التدقيق الخارجي الكثير من الانتقادات المتعلقة بمدى فاعلية عمل المدقق الخارجي، وهو الأمر الذي أدى الى قيام الهيئات العالمية ببلورة بعض الحلول التي من شأنها تفعيل الدور الذي تؤديه مهنة التدقيق الخارجي، حيث كان من بين هذه الحلول وهو دور لجنة التدقيق في تدعيم واستقلالية المدقق الخارجي بالشكل الذي يجعله يؤدي مهامه دون ضغط أو اي تدخل من أشكال التدخل الذي تمارسه الإدارة.[2]

حيث اصدر مجلس المعايير المحاسبية (ASB) بالولايات المتحدة الأمريكية جملة من المعايير المتعلقة بدور لجان التدقيق في عملية التدقيق الخارجي وهذه المعايير تحت رقم 53، 54، 60، 61، 71، 90 والتي

[1] خملي فريد، شوق فوزي، **مرجع سابق**، ص 63.

[2] نوار محمد منير علي، فيحاء عبدالله يعقوب، **دور لجان التدقيق في التقليل من خطر ارتباط المدقق الخارجي وحكمه بشأن قبول التكليف**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 12، العدد 38، 2017، ص 94.

اهتمت كلها بالعلاقة بين لجنة التدقيق والمدقق الخارجي مع تحديد جملة من المهام والمسؤوليات للجنة التدقيق اتجاه المدقق الخارجي.[1]

كما ترتكز مهام لجنة التدقيق ومسؤولياتها تجاه المدقق الخارجي في النقاط التالية:[2]

1- تتولى لجنة التدقيق بترشيح تعيين أو إعادة تعيين أو عملية عزل المدقق الخارجي لمجلس الإدارة، بحيث يقوم هذا الأخير برفع التوصية للجمعية العامة للمساهمين للمصادقة على توصيات اللجنة؛

2- تتولى لجنة التدقيق بتقييم جملة مؤهلات وخبرات المدقق الخارجي، وتتولى ذلك بتقييم مدى فاعلية التدقيق في نهاية كل دورة تدقيق، ومراجعة مدى حسن استقلاليته سنويا؛

3- الاستقصاء في أسباب استقالته؛

4- المصادقة على شروط تكليف المدقق وتحديد أتعابه ومدى ملائمة تلك الأتعاب مع المهام التي يقدمها؛

5- مراجعة نتائج أعمال التدقيق مع المدقق الخارجي وتبحث معه القضايا التي تم حلها والعالقة كذلك؛

6- مراجعة مستويات الأخطاء ومدى استجابة الإدارة لذلك؛

7- مراجعة رسائل التمثيل قبل توقيعها من قبل الإدارة؛

8- تقييم دور فاعلية المدقق الخارجي.

إذن يمكن القول أن بفعل الكم الهائل من المسؤولية الملقاة على لجنة التدقيق فهي تعمل على زيادة ودعم استقلالية المدقق الخارجي من خلال عملية الترشيح الى عملية تحديد مختلف الأتعاب وصولا الى تقييم عمله الدوري فانه يعزز من مصداقية عمل المدقق الخارجي وهو ما سوف ينعكس في الأخير على جودة القوائم المالية للشركة فضلا عن زيادة الموثوقية فيها من قبل الأطراف ذوي العلاقة بالشركة، الأمر الذي يدعم آليات حوكمة الشركات ومصداقية وشفافية القوائم المالية للشركة.

[1] نوار محمد منير علي، فيحاء عبدالله يعقوب، **مرجع سابق**، ص 94.

[2] عناني عبدالله، **دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات**، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 7، 2017، ص 248.

ثالثا: دور لجنة التدقيق في إدارة المخاطر:

ان من بين الأسباب الداعية الى تبني تطبيق مفهوم حوكمة الشركات تنبع من فكرة أهميتها كأداة فعالة وكفيلة للحد من المخاطر من أضرار تصادم المصالح وعدم توافقها بين إدارة الشركة والمدراء التنفيذيين، والمدققين والأطراف الأخرى كذلك، لذلك فغن وجود لجنة تدقيق تكون مستقلة وذات فاعلية في مهامها يمكن ان يساهم في تعزيز هذه المهمة، إذ تعد لجنة التدقيق بمثابة مخرج مهم ومحوري في تفعيل حوكمة الشركات ومواجهة جملة المخاطر التي تتعثر بها ومساعدة مجلس الإدارة في حل المشاكل المطروحة وذلك نظرا للحيادية التي تتمتع بها.[1]

ومن بين المهام المنوطة بلجنة التدقيق تجاه مسؤوليتها في إدارة المخاطر نذكر:[2]

1- عملية الإشراف على إدارة المخاطر؛

2- مساعدة إدارة الشركة في بناء إستراتيجية إدارة المخاطر وذلك حسب نوع الأخطار المختلفة؛

3- عملية التقدير لمخاطر الإحتيال في كل مستوى من مستويات الإدارة؛

4- المساهمة في عملية فهم المخاطر الموجودة وذلك لإستثمار الفرص والتخفيف من حالة عدم التأكد؛

5- فهم العلاقة بين إدارة المخاطر ككل والتقارير المالية المنجزة؛

6- تقييم كفاية الرقابة على المخاطر الموجودة بما فيها المخاطر الخارجية؛

7- تحديد كافة المخاطر التي قد يواجهها نشاط المؤسسة والتحقق من وجود نظام مناسب لإدارتها.

رابعا: دور لجنة التدقيق في تحسين جودة التقارير المالية وإضفاء الإفصاح والشفافية.

تعد لجنة التدقيق بمثابة وظيفة إشرافية ورقابية، غذ لايدخل ضمن مهامها إعداد التقارير المالية أو الإفصاح أو اتخاذ أي نوع من القرارات الفعلية فيما يتعلق بإعداد هذه القوائم المالية لأن ذلك يعد من بين

[1] بشرى عبدالوهاب محمد حسن، **دليل مقترح لتفعيل لجنة التدقيق لدعم تنفيذ حوكمة الشركات واليتها**، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 8، العدد 22، 2012، ص 215.

[2] عناني عبدالله، **مرجع سابق**، ص ص 249-250.

مسؤوليات الإدارة المالية للشركة وكذلك عمل المدقق الداخلي والخارجي، ذلك ان عملية الإشراف في إعداد القوائم المالية وتحسين جودتها تتضمن مايلي:[1]

1- مناقشة القوائم المالية مع الإدارة العليا؛

2- ضمان معالجة جميع الخلافات التي أثارتها مع المدقق الداخلي والخارجي قد تم معالجتها بشكل أفضل؛

3- ضمان الموافقة لمجلس الإدارة على القوائم المالية؛

4- النظر في السياسات المحاسبية المستخدمة وتقدير المجالات التي استخدمت فيها؛

5- تقدير مدى قدرة التقرير السنوي على توفير المعلومات التي يحتاجها المساهمين؛

6- التحقق من عدم وجود حالات للاحتيال والتلاعب في القوائم المالية.

كما أن الدور الحيوي الذي تقوم به لجنة التدقيق في ضمان جودة التقارير المالية وكذلك تحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية والحد من التلاعب في بعض الممارسات غير الشرعية نتيجة لعملية الإشراف على عمليات التدقيق الداخلي وكذلك الوقوف أمام كل ضغوطات الإدارة قد عزز هذا الدور الإشرافي مما انعكس إيجابا على جودة التقارير المالية.[2]

كما يعتبر الإفصاح المحاسبي بمثابة جوهر النظرية المحاسبية، حيث يقضي بضرورة ان تفصح القوائم المالية الختامية على كل كل السياسات والمعلومات المحاسبية بصورة كاملة وشاملة وواضحة بهدف تمكين أصحاب المصالح من اتخاذ القرارات المناسبة، ويتجلى دور لجان التدقيق في إضفاء وتعزيز مستوى الإفصاح في القوائم المالية فيما يلي:[3]

1- المناقشة للقوائم المالية قبل تدقيقها وتحليل الإدارة للأوضاع والنتائج المالية مع الإدارة والمدقق الداخلي وذلك قبل إعداد التقرير السنوي؛

---

[1] فيحاء عبدالله يعقوب، محمد عبدالجليل عباس، **نموذج مقترح لعمل لجان التدقيق في القطاع العام وتفاعله مع ديوان الرقابة المالية الاتحادي للحد من حالات الاحتيال**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 9، العدد 29، 2014، ص 58.

[2] عناني عبدالله، **مرجع سابق**، ص 250.

[3] شريفي عمر، **لجان التدقيق كأحد متطلبات إرساء نظام الحوكمة ومحاربة الفساد في الشركات**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، أيام 25-26 نوفمبر 2013، ص 277.

2- مناقشة ومراجعة القوائم المالية القطاعية وتحليل الإدارة للأوضاع والنتائج المالية وذلك قبل إعداد التقارير القطاعية الربع سنوية؛

3- مناقشة الإدارة والمدقق الخارجي لكافة المستجدات الهامة التي قد تؤثر على التقارير المالية والبيانات المالية؛

4- مناقشة الإدارة حول المخاطر المالية؛

5- مناقشة المدقق حول أي مصاعب أو أمور أو قيود أثناء قيامه بعمله.

المبحث الثالث: دور الإفصاح في التقارير المالية في دعم حوكمة الشركات.

يعد الإفصاح المحاسبي أحد المبادئ الرئيسية لحوكمة الشركات لما يقدمه من معلومات مالية ذات جودة وموثوقية الى مستعملي القوائم المالية للاستخدامات في صناعة واتخاذ القرارات المالية المناسبة.

وقد تم تقسيم هذا المبحث الى أربعة مطالب، حيث تم تعريف الإفصاح وأهميته كمطلب أول، أهداف وخصائص الإفصاح كمطلب ثاني، وأنواع الإفصاح كمطلب ثالث، ثم اثر تطبيق الإفصاح المحاسبي على حوكمة الشركات كمطلب رابع.

المطلب الأول: الإطار النظري للإفصاح المحاسبي.

الفرع الأول: تعريف الإفصاح المحاسبي.

في ظل عالم سريع ومتغير ومتشابك للعلاقات ومتأثر بمحيطه الخارجي ومتزايد للحاجيات، فإنه من واجب النظام المحاسبي ان يساير تلك التحولات الحاصلة، وأن تطور أساليب عمله الى المستوى الذي يعمل على تلبية حاجات جميع الأطراف بدقة وبكل شفافية، غير أن ذلك لايكون إلا عن طريق الإفصاح المحاسبي، والذي ينظر إليه بكونه "الإخبار الدقيق الموضوعي عن المعلومات المحاسبية بعد تحليلها حاليا سواء أكان التحليل مالي ساكن بواسطة النسب المالية أو تحليل مالي ديناميكي باستخدام الأساليب الإحصائية والرياضية".[1]

وعليه فان متطلبات العولمة والتطور التكنولوجي الحاصل في شتى المجالات وبهدف خدمة مستعملي القوائم المالية قد أملت هذه العوامل متطلبات الإفصاح الواجب إتباعها من طرف المؤسسة ومتطلبات الحوكمة كذلك.

[1] بوبكر رزيقات، محمد السعيد سعيداني، **مدى ارتباط المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالإفصاح والشفافية وانعكاساتها على تطوير التقارير المالية**، مجلة البديل الاقتصادي،المجلد 2، العدد 1، 2015، ص 103

لقد تعددت وتنوعت وجهات النظر بين الباحثين حول مفهوم الإفصاح المحاسبي وهذا راجع الى تعدد الزوايا التي ينظر إليها من طرفهم وتأثير عوامل داخلية للبيئة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية لهم، وتأثير المفاهيم الخاصة بالإفصاح المحاسبي سواءا من الناحية اللغوية أو من جانب المفهوم الاصطلاحي.

فالإفصاح لغة "يعني البيان".[1] أي بمعني إظهار المعلومة أو الشيء المراد بيانه للطرف أو الأطراف الأخرى بكل وضوح وشفافية أي دون التباس أو غموض حتى يتسنى للأطراف الأخرى الفهم له.

أما من الناحية المحاسبية أو الاصطلاحية فقد عرف من عدة زوايا مختلفة سواءا قانونية أو وصفية أو متعلقة باتخاذ قرارات معينة.

فمنهم من يعرف الإفصاح المحاسبي أنه "ينصب على توفير معلومات عن وضعية المنشأة ونتيجة أعمالها وتفسير ذلك بشكل يؤدي في النهاية الى وجود الإفصاح، حي يزود مستخدمي هذه المعلومات بصورة أكثر وضوحا وشمولية، الأمر الذي يزيل الغموض عن بعض البيانات المالية مما يؤثر على اتخاذ القرارات من قبل الأطراف المعنية، سواء كانوا مساهمين أو مقرضين، أو مستثمرين متوقعين أو محللين وغيرهم من ذوي العلاقة".[2]

كما عرف الإفصاح على انه "عرض المعلومات الهامة للمستثمرين والدائنين وغيرهم بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة المنشأة على تحقيق الأرباح في المستقبل وسداد التزاماتها".[3]

كما يعرف كذلك الإفصاح المحاسبي بأنه "إتباع سياسة الوضوح الكامل وإظهار جميع الحقائق المالية الهامة التي تعتمد عليها الأطراف المهتمة بالمشروع، ويعد الإفصاح الكافي من أهم المبادئ الرئيسية لإعداد القوائم المالية وهذا يعني أن تشمل القوائم المالية والملاحظات و المعلومات الإضافية المرفقة بها، كل المعلومات المتاحة المتعلقة بالمشروع لتجنب تضليل الأطراف المهتمة بالمشروع.[4]

كما عرف الإفصاح بأنه "هو جعل التقارير المالية المحاسبية أن تفصح عن جميع المعلومات الضرورية الكفيلة بجعلها غير مضللة".[5]

---

[1] وسام نعمة حسين، **مدى مساهمة المدقق الداخلي في تعزيز شفافية المعلومات المحاسبية في ظل المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 7، العدد 22، 2011، ص 166.

[2] نعيم حسين دهمش، **القوائم المالية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما**، معهد الدراسات المصرفية، عمان، 1995، ص 44.

[3] Grand B, verdalle B, **Audit comptable et financier**, ED Economica, Paris, 1999, p:22.

[4] طارق عبدالعال حماد، **التقارير المالية – أساس للإعداد والعرض والتحليل وفقا لأحدث الإصدارات والتعديلات في المعايير الدولية والأمريكية والبريطانية والعربية و المصرية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 53.

[5] محمد مطر، **التأهيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح**، دار وائل، عمان، 2004، ص 336.

كما يعرف الإفصاح المحاسبي على أنه "إظهار كافة المعلومات التي تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية، وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم أو التقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ دون أي لبس أو تضليل".[1]

ومن جهة أخرى فقد عرف الإفصاح المحاسبي على انه "تقديم المعلومات والبيانات الى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين والخارجيين في آن واحد".[2]

من القراءة السابقة لمختلف التعاريف التي اهتمت بمصطلح الإفصاح المحاسبي أنها ركزت وبدرجة عالية على ضرورة أن تظهر البيانات المالية الوضع الصادق والأمين والموثوق للمعلومات المالية للشركة دون تضليل، وكذلك لكافة المستخدمين سواء الداخليين مثل مجلس الإدارة أو الخارجيين مثل المساهمين وكذلك مصالح الضرائب أو المؤسسات المالية.

وعليه يمكن القول أن جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية تعد بمثابة المرآة العاكسة للوضعية المالية لها، وكلما كانت درجة الإفصاح عالية، كلما زادت الموثوقية والشفافية أكبر مما يعبر عنه جودة تقرير الحوكمة، وتأثره بدرجة الإفصاح.

وعليه وبناءا على التعاريف السابقة للإفصاح المحاسبي يرى الباحث بأنه يمكن تعريف الإفصاح المحاسبي بأنه العرض الكافي والملائم والشفاف للبيانات المالية وغير المالية للشركة في القوائم المالية التي يتم إعدادها والتي تهدف الى خدمة مستخدميها سواء كانوا داخليين أو خارجيين والتي تكون مصدر لبناء ووضاعة القرارات المالية أو غيرها والتي تعود بالمنفعة لهم وللمؤسسة في آن واحد.

ومن خلال التعاريف السابقة للإفصاح فانه يمكن تحديد بعض الخصائص التي تميز الإفصاح المحاسبي.[3]

- يقدم الإفصاح المحاسبي معلومات وبيانات كمية معبر عنها بالمبالغ وحيث مصدرها الأساسي هو نظام المعلومات المحاسبي، كما يقدم معلومات أخرى كيفية، في شكل إيضاحات؛

- إختلاف درجات الدقة والموضوعية في البيانات الكمية ومرد ذلك الى اختلاف عمليات المعالجة لتلك البيانات؛

- صعوبة التقييم والقياس للمعلومات غير الكمية؛

---

[1] محمد مطر وآخرون، **نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات**، عمان، دار حنين للنشر، 1995، ص 371.

[2] رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي**، مدخل نظرية المحاسبة، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998، ص 211.

[3] صديق مسعود، صديقي فؤاد، **محددات الإفصاح المحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفق النظام المحاسبي المالي**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 1، العدد 1، 2016، ص 77.

– إن التطور الحاصل في ميدان الإفصاح قد تجاوز المتطلبات التقليدية الى تقديم معلومات أخرى مثل الموارد البشرية، والمحاسبة الاجتماعية.

كما حددت معايير المحاسبة الدولية العديد من الخصائص للإفصاح المحاسبي ومنها:[1]

أ– أن تكون قابلة للفهم من قبل مستخدمي هذه البيانات أو المعلومات المفصح عنها، على أن يمتلك الإفصاح المحاسبي هذه الخاصية لما تكون المعلومات المفصح عنها على درجة عالية من المصداقية أي خالية من الأخطاء الجوهرية وتوفر عنصر الحياد؛

ب– أن يتميز الإفصاح بملائمة المعلومات المفصح عنها؛

ج– قابلية مقارنة معلومات الإفصاح الحالي مع نفس الإفصاح السابق وكذلك مع جهات أخرى لنفس النشاط أو القطاع.

الفرع الثاني: أهداف الإفصاح المحاسبي.

يهدف الإفصاح المحاسبي القائم على الشفافية في القوائم المالية الى تحقيق جملة من الأهداف تعود بالفائدة على مستخدمي هذه القوائم من جهة، وعلى المؤسسة من جهة أخرى، وعليه يهدف الإفصاح المحاسبي الى تحقيق مايلي:[2]

أ– بيان المعلومات المالية وغير المالية لموردي الموارد المالية مثل المساهمين والمقرضين سواء في الحاضر أو المستقبل وذلك بهدف ترشيد قرارات التخصيص لهذه الموارد المالية فيما بين الشركات؛

ب– التفسير الكافي للبيانات المالية الى مستخدمي القوائم المالية؛

ج– رفع جانب الغموض واللبس وتجنب التضليل أثناء عرض البيانات لأجل مساعدة متخذي القرار على صناعة واتخاذ قرارات رشيدة؛

د– يحث الإفصاح درجة عالية من الكفاءة في الجانب المعلوماتي ومنه اتخاذ القرار الكفء ومع درجة عالية من التأكيد.

[1] بلعجوز حسين، لقليطي الأخضر، **أثر الإفصاح المحاسبي على اتخاذ القرارات الاستثمارية في سوق الأوراق المالية**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 1، العدد 1، 2016، ص 121.

[2] مؤيد الساعدي، قاسم علي عمران البياني، **فاعلية الإفصاح المحاسبي في تقليل الفساد المالي والإداري، منظور إداري محاسبي**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 1، العدد 1، 2016، ص 87.

يمكن القول ان الإفصاح المحاسبي ذو أهمية بالغة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية من حيث توفير بيانات مالية تتسم بدرجة الموثوقية لتكون قابلة لصناعة قرارات مستقبلية، كما يعزز درجة الثقة لدى مستخدميه والمؤسسة، وتوفير الكفاية اللازمة من المعلومات المالية وغير المالية.

الفرع الثالث: أهمية الإفصاح المحاسبي.

ان الإفصاح المحاسبي القائم على مبدأ الشفافية والموثوقية ودرجة الحياد في المعلومات المفصح عنها يقدم جملة من المزايا، التي تخدم مستخدمي هذه القوائم المالية، فتكمن أهمية الإفصاح المحاسبي في المزايا التالية:[1]

1- يعمل الإفصاح الدوري على تخفيض درجة عدم تماثل المعلومات مما يصعب على الأطراف داخل المؤسسة من استغلال ذلك لتحقيق مكاسب غير شرعية وبالتالي الحد من الفساد المالي والإداري؛

2- يساعد الإفصاح مستخدمي المعلومات المحاسبية في الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية وذلك باتخاذ قرارات رشيدة واختبار الأمثل منها بناءا على قاعدة المعلومات المفصح عنها؛

3- يمكن للإفصاح المحاسبي من زيادة قدرة المؤسسة وحتى الأطراف الأخرى من مستعملي القوائم المالية على اتخاذ قرارات بدرجة خطورة أقل وذلك بناءا على صحة المعلومات وكفايتها؛

4- كما يعد الإفصاح المحاسبي أسلوبا أمثل لأجل تقليل درجة الاعتماد على المعلومات الداخلية وتقليص عدم تماثل المعلومات المفصح عنها لمستخدميها.

كذلك تكمن أهمية الإفصاح المحاسبي في القوائم والتقارير المالية في ما يلي:[2]

- تعد القوائم والتقارير المالية المصدر الأساسي والمهم أمام مستخدميه للحصول على المعلومات الكافية حول المؤسسة ومنه حتى تكون هذه القوائم ذات قبول عام وتحظى بالثقة فلابد من عرضها بصورة منتظمة ودورية؛

- إن المراجعة الخارجية للقوائم المالية من طرف مراجع أو مراجعين خارجيين محايدين قد ساهم في ظهور مفهوم الإفصاح المحاسبي وبالتالي زيادة أهمية هذه القوائم والتقارير؛

---

[1] بن عيشي عمار، دردوري لحسن، **الإفصاح المحاسبي ودوره في دعم نظام الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة الجزائرية دراسة حالة شركات المساهمة لولاية بسكرة-الجزائر**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 2، العدد 04، 2017، ص 52.

[2] فارس بن يدير وآخرون، **واقع الالتزام بمتطلبات الإفصاح عند السياسات المحاسبية في الجزائر – دراسة لعينة من الشركات البترولية في الجزائر**، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 2، العدد 2، 2016، ص 226.

- ان الحاجة الى التمويل عن طريق المؤسسات الاقتصادية قد ألزم المؤسسات شرطا أساسيا وهو ضرورة الإفصاح المحاسبي حيث أصبح يعد أساسيا لكل تأسيس وإدارة الأداء المالي الكفء؛

- زيادة منفعة المعلومة المالية من خلال تدني وتخفيض درجة المخاطرة المالية.

تعد الشفافية والإفصاح في نشر المعلومات أحد الأركان الأساسية اليوم لحوكمة الشركات، إذ تعد بمثابة جزء لايتجزأ من الشروط اللازمة لضمان ثقة المستثمرين، ذلك أن التعامل مع الشركة ذات مستوى إفصاح أعلى سوف يقلل من تكلفة رأس المال، زيادة على ذلك يعمل على جذب مستثمرين جدد الذين يرغبون في الحصول على معلومات مالية، ويرغبون في الحفاظ على استثماراتهم والحفاظ على الثقة في السوق.[1]

المطلب الثاني: مقومات الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه.

الفرع الأول: مقومات الإفصاح المحاسبي.

تعد مقومات الإفصاح المحاسبي بمثابة الركائز الأساسية التي يستند إليها الإفصاح المحاسبي لتوصيل المعلومات الواردة في القوائم والتقارير المالية الى مستخدميها سواء كانو داخل المؤسسة أو خارجها، حيث تعد بمثابة قاعدة بيانات مالية عند اتخاذ القرارات، لذلك فان الإفصاح الجيد يرتكز على المقومات الرئيسية التالية:

1- تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية:

تتنوع الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية، وبالمقابل كذلك تختلف طرق استخدام هذه المعلومات، حيث نجد من يستخدم هذه المعلومات بصورة مباشرة ومنهم من يستخدمها بصورة غير مباشرة وأمثلة المستخدمين للمعلومات المحاسبية نجد الملاك، سواء الحاليين أو المستقبليين، الدائنون، ومحللي القوائم المالية وكذلك الموظفين والجهات الحكومية، وغيرهم، لذلك يجب عرض القوائم المالية وإعدادها في ظل وجود فرضية أساسية وهي تنوع المستويات واختلاف الكفاءة في عملية تفسير وتحليل المعلومات المحاسبية.[2]

---

[1] Fethi Saidi,**Divulgation sectorielle et Gouvernance d'entreprise: le CAS de la Norme ICCA1701,** Thèse Présentée comme Exigence partielle d'un doctorat en administration, université du qué Bec à Montréal, Canada, 2009, p 38.

[2] حسين جميل غافل البديري، **اثر جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية على قرارات مستخدميها**، مجلة الفري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العراق، المجلد 14، العدد 1، 2017، ص 362.

2- تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية:

ذلك أن تحديد الغرض من استخدام المعلومات المحاسبية من شأنه أن يحقق خاصية الملائمة في المعلومة المحاسبية كأحد خصائص جودة المعلومات المحاسبية بالنسبة لمستخدم هذه المعلومة مما يمنحه قدرة وقاعدة بيانية للتوقع والمساعدة في اتخاذ القرارات، ورغم أن البيانات المحاسبية تعد غير كافية لتلبية حاجيات هؤلاء المستخدمين، إلا أنه قاسم مشترك بين هؤلاء المستخدمين، فالمعلومات المالية التي تكون قادرة على الوفاء باحتياجات المستثمرين الذين يتحملون مخاطر رأس المال عند القيام باستثماراتهم سوف تفي أيضا بمعظم احتياجات المستخدمين الآخرين، كما ان مسؤولية الإعداد والعرض لهذه القوائم فهي تقع على عاتق الإدارة مع الاهتمام الأولي والأساسي بمحتوى البيانات لهذه القوائم.[1]

3- تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها:

ان المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها حاليا في القوائم المالية سواء قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة، قائمة التغيرات في المركز المالي بالإضافة الى معلومات يتم عرضها في الملاحق تفرض على المؤسسة الالتزام بمجموعة مبادئ تقضيها القوانين والأعراف التي تفرض نوع وكمية المعلومات الواجب الإفصاح عنها.[2]

ذلك انه يتطلب على المؤسسات الالتزام بقواعد النزاهة والموثوقية في القوائم المالية، وحتى يتحقق ذلك فان المؤسسة ملزمة بقواعد المنافسة مع الأطراف المنافسة، لذلك نجد أن بعض المعلومات التي تراها المؤسسة سرية لها، مثل طريقة الإنتاج فهي تعد من بين المعلومات التي لاتفصح عنها المؤسسة، متجنبة استعمال ذلك من قبل المنافسين لها.

4- تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

ان الوصول الى إفصاح مناسب لايكون إلا من خلال استخدام أساليب وطرق إفصاح تتميز بدرجة عالية من الفهم، أي سهولة مقروؤية المعلومات المفصح عنها في القوائم المحاسبية، مع ضمان منطقية المعلومة بحيث تكون خالية من كل تضليل، مع ضرورة التركيز على الأمور التي تكون جوهرية وواضحة لأجل تسهيل عملية الاطلاع، و بالرغم من تطور وتعدد الأساليب تبقى القوائم المالية هي الأنسب إضافة

[1] بوبكر رزيقات، محمد السعيد سعيداني، **مرجع سابق**، ص 105.

[2] بن عيشي عمار، دردوري لحسن، **مرجع سابق**، ص 54.

الى الملحقات والإيضاحات المرفقة بها لأجل الضمان والوصول الى فهم كامل وإيضاح كاف الى مستخدمي القوائم المالية.[1]

5- توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

يتطلب الإفصاح الأنسب عرض البيانات المحاسبية سنويا على أقل تقدير، كما يجب الإفصاح عن السبب الباعث لذلك في حالة ما إذا كانت الفترة الزمنية المستخدمة أقصر أو تزيد عن سنة مالية، ومع ذلك فإن الأعراف المحاسبية تقضي بضرورة قيام المؤسسة بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالسنة المالية فور انتهاء الدورة المالية ودون تأخير مبرر، وفي هذا الصدد فقد شدد مجلس المبادئ المحاسبية على عامل الوقت إذ أوصى بضرورة إيصال المعلومات المالية الى مستخدميها في الوقت المناسب ليتسنى لهم اتخاذ القرارات المناسبة.[2]

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي.

توجد العديد من العوامل التي لها درجة تأثير كبيرة على مستوى و جودة الإفصاح في القوائم المالية، ومن هذه العوامل الظروف الاقتصادية والمحيط الاقتصادي والنظام الاقتصادي السائد، وأخرى سياسية واجتماعية حيث يكون لهذه العوامل مجتمعة تأثير على حجم المعلومات الواجب الإفصاح عنها، ودرجة الاستفادة منها، ويمكن إيضاح هذه العوامل المؤثرة في الإفصاح على النحو التالي:

أولا: العوامل البيئية:

تتعلق العوامل البيئية بالمجتمع الذي يتم فيه إعداد التقارير المالية لذلك نجد اختلافا في هذه التقارير المفصح عنها من دولة الى أخرى وهذا لأسباب اقتصادية وسياسية وقانونية واجتماعية وهي:[3]

أ- **العوامل الاقتصادية:** يتأثر الإفصاح المحاسبي ببيئته الاقتصادية المحيطة به، وكذلك بالوضع المالي للدولة من حيث السياسة المالية والنقدية المتبعة وكذلك بدرجة النمو الاقتصادي للبلد وكذلك بنوعية النظام الاقتصادي السائد، حيث نجد الاهتمام الكبير وكفاية الإفصاح كبيرة في الأنظمة الاقتصادية الرأسمالية، مما يخدم مصلحة المساهمين والملاك والأطراف الأخرى، في حين يقل مستوى الإفصاح في الأنظمة الاشتراكية ذات الاقتصاد المخطط حيث نجد الإفصاح يركز على المعلومات المحاسبية الموجهة الى الدوائر الحكومية فقط من أجل إعداد الموازنات العامة؛

[1] صديق مسعود، صديقي فؤاد، **مرجع سابق**، ص 79.

[2] فارس بن يدير وآخرون، **مرجع سابق**، ص 228.

[3] حكيمة بوسلمة، **دراسة أثر الإفصاح المحاسبي على كفاءة أسواق الأوراق المالية في ظل حوكمة الشركات**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير غير منشورة، جامعة باتنة 1، 2014-2015، ص ص 32-34.

ب- العوامل السياسية: يؤثر النظام السياسي السائد في الدولة وخاصة درجة الوعي في الحاجة الملحة للدولة في الرقابة الحكومية على مختلف أوجه النشاط الاقتصادي، لذلك نجد الدولة تتدخل في توجيه ذلك من خلال سن القوانين والتشريعات ومدى تأثير الرأي العام السائد كذلك على درجة الإفصاح، لذلك بات واضحا مدى تأثر عالم المحاسبة اليوم بالبعد والتوجه السياسي في مجال اقتراح معايير المحاسبة الخاصة خاصة في وظيفتي القياس والإفصاح؛

ج- العوامل القانونية: تشمل جميع الأنظمة والقواعد القانونية التي تم تشريعها لأجل حماية ممتلكات وحقوق الأطراف الأخرى وذلك نتيجة تعدد وظهور الشركات المساهمة التي تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة، مما استوجب زيادة الإفصاح كمطلب أساسي وهذا ما أدى الى وجوب خضوع هذه الشركات الى التشريعات والقوانين السائدة؛

د- العوامل الاجتماعية: يتأثر الإفصاح المحاسبي ببعض المعتقدات والقيم الاجتماعية، وكذلك العادات والتقاليد السائدة، حيث كلما كان اتجاه الناس نحو السرية أو الاهتمام بالوقت أو القضاء والقدر كان له تأثير على حجم المعلومات المفصح عنها.

إذ أن التوجه نحو السرية يؤثر في جميع المعلومات ونشرها فالدول التي تدعم السرية تكون فيها متطلبات الإفصاح قليلة مقارنة بتلك الدول التي لاتهتم بالسرية، أما من حيث درجة الاهتمام بالوقت ومنح قيمة له فنجد ان الدول المهتمة به تعد قوائم مالية دورية وتقوم بالإفصاح عنها في القوت المناسب، وفي فترات متقاربة، بعكس الدول الأخرى التي لاتعطي للوقت أهمية أو قيمة يجعلها تركز وفقط على قائمة المركز المالي بعكس التي تهتم بقائمة الدخل لمعرفة الأرباح المحققة، مما يجعل درجة الإفصاح للنوع الثاني ضعيفة وخلال فترات متباعدة لاتخدم مستخدمي هذه القوائم.

ثانيا: العوامل التي لها علاقة بالوحدة الاقتصادية.

وتشمل هذه العوامل العناصر التالية:[1]

1- حجم الوحدة الاقتصادية: أثبت بعض الدراسات الميدانية العلاقة بين حجم الوحدة الاقتصادية ودرجة الإفصاح فيها، وسبب ذلك ان تكلفة الإفصاح عن المعلومات المالية تكون أقل تكلفة ومنه قليلة الأهمية مقارنة بالمشروعات الصغيرة التي تزيد فيها تكلفة المعلومات المفصح عنها؛

2- عدد المساهمين: يزيد الإفصاح من قيمته ودرجته بزيادة عدد المساهمين حيث كلما زاد عدد المساهمين كانت درجة الإفصاح عالية؛

[1] دلال العابدي، **مرجع سابق**، ص 79.

3- الإدراج في السوق المالية: تتطلب عملية الدخول الى السوق المالي شروط موضوعية مما يؤثر ذلك على درجة الإفصاح؛

4- المدقق الخارجي: يعمل المدقق الخارجي على تقويم درجة الإفصاح في الشركة والوقوف على مدى التزام الشركة بمتطلبات الإفصاح والشفافية وصدق التزامها بالقواعد والأسس المحاسبية؛

5- عوامل أخرى: أهمها البحث عن ربحية أكبر والإفصاح الكامل لكل أجهزة الرقابة و الإدارة في الشركة.

ثالثا: الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح:

تختلف الجهات المسؤولة عن عملية بناء ووضع معايير الإفصاح باختلاف التنظيم المحاسبي المتبني من طرف كل دولة، فنجد الدول التي تتبنى المدخل القانوني نجد ان المحاسبة الوطنية فيها هي الإطار الأنسب والمهم للوائح، في المقابل نجد الدول التي تتبنى المدخل الذاتي فان المنظمات المهنية كأرباب العمل والنقابات العمالية وهيئات تبادل الأوراق المالية هي المخول لها بتحديد معايير ودرجة الإفصاح مثل الولايات المتحدة الأمريكية.[1]

رابعا: عوامل متعلقة بالمعلومات.

يتأثر الإفصاح ومنه درجته بحجم المعلومات المفصح عنها وكذلك مدى توافر الخصائص النوعية للمعلومة للحكم على كفاءتها، فمثلا تكون المعلومة ملائمة لمتخذي القرار كلما كانت لها درجة ثقة عالية وقابلية للتحقق وللمقارنة والموثوقية.

وفي هذا الصدد تؤكد لجنة معايير المحاسبة المالية الأمريكية على ان المعلومات الواردة في القوائم المالية ماهي إلا آداة تتوقف المنفعة فيها على مدى قدرة الاستفادة منها من طرف مستخدميها.[2]

المطلب الثالث: أنواع وأساليب الإفصاح المحاسبي.

الفرع الأول: أنواع الإفصاح المحاسبي

تبعا لتنوع وجهات النظر بين الباحثين في الميدان المحاسبي حول تحديد مفهوم محدد وجامع للإفصاح المحاسبي فقد تنوعت وتعددت أنواع الإفصاح المحاسبي، وعليه يمكن تصنيفها على الشكل التالي:

[1] فارس بن يدير وآخرون، **مرجع سابق**، ص 228.

[2] حسين جميل غافل البديري، **مرجع سابق**، ص 366.

1- من حيث كمية المعلومات المفصح عنها:

يقسم الإفصاح المحاسبي من حيث كمية المعلومات المفصح عنها والخاضعة لمعايير ذاتية بالمؤسسة الى إفصاح تام و إفصاح كافي، وإفصاح عادل.

أ- **الإفصاح التام:** الإفصاح التام يتمثل في ضرورة الكشف وبصورة كاملة عن جميع المعلومات الخاصة بالمؤسسة وذلك من خلال التقارير المالية الدورية، حيث سيلزم التعبير الصادق عن كافة الأحداث الاقتصادية ومع الالتزام بعدم إخفاء أي معلومات جوهرية، قد تؤثر على مستخدمي التقارير المالية خاصة المستثمرين، لذا يجب أن تصمم هذه التقارير وتعد بحيث تعكس الأحداث التي أثرت على المؤسسة خلال فترة زمنية معينة؛[1]

ب- **الإفصاح الكافي:** يشمل هذا النوع تحديد الحد الأدنى من المعلومات الواجب توفيرها في القوائم المالية، مع الإشارة الى ان هذا الحد الأدنى المطلوب غير محدد بشكل دقيق فهو يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى لكونه يؤثر بالدرجة الأولى تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرار زيادة على ذلك فهو يتبع خبرة الشخص المستفيد لالتزام واتخاذ جميع التدابير اللازمة لأجل ضمان الإفصاح؛[2]

ج- **الإفصاح العادل:** ينطوي هذا النوع من الإفصاح على بعد أخلاقي يتطلب التحقيق للعدالة والملائمة والمعاملة المتساوية لكافة مستخدمي المعلومات المحاسبية، أي ضرورة تزويد جميع مستخدمي المعلومات الحاسبية بنفس الكمية من المعلومات وفي وقت واحد، لأجل تحقيق العدالة فيما بينهم ولأجل تسهيل اتخاذ قراراتهم الاستثمارية في الوقت المناسب؛[3]

د- **الإفصاح التفاضلي:** بموجب هذا النوع من الإفصاح يتم التركيز على القوائم المالية بصورة ملخصة ومختصرة على عملية التفاضل أو التفاوت بين فقرات تلك القوائم وهذا بعد إجراء عملية المقارنة بين هذه الفقرات وذلك لغرض توضيح تلك التغيرات الجوهرية ومنه توضيح الاتجاه العام لتلك التغيرات، كما يعتمد هذا النوع من الإفصاح على التقارير السنوية المختصرة بداعي ان بعض المساهمين هم بحاجة الى إفصاح شامل، غير أن الكثير منهم لايحتاجون إلا معلومات مالية ملخصة وذات تحليل أقل.[4]

---

[1] حكيمة بوسلمة، **مرجع سابق**، ص 21.

[2] خلف الله بن يوسف، **أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 2، العدد 2، 2017، ص 46.

[3] مؤيد الساعدي، قاسم علي عمران البياتي، **مرجع سابق**، ص 88.

[4] عبدالرضا شفيق البصري، بيداء فاضل جاسم، **دور الإفصاح الوارد بالقوائم المالية في ترشيد قرارات المستثمرين**، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد 110، ص 217.

2- من حيث الإلزامية:

يقسم الإفصاح المحاسبي من حيث الإلزامية الى إفصاح إجباري، وإفصاح اختياري.[1]

أ- **الإفصاح الإجباري:** يتمثل الإفصاح الإجباري في المعلومات المقدمة من قبل المؤسسات وذلك بناءا على القوانين واللوائح التي تفرضها الجهات الرقابية، أو ماتتطلبه أسواق الأوراق المالية وكذلك معايير المحاسبة الدولية ومنه فان الإفصاح الإلزامي يفرض على إدارة الشركة الالتزام واتخاذ جميع التدابير اللازمة لأجل ضمان الإفصاح عن كافة المعلومات الإلزامية، وذلك بالشكل الملائم وهذا لأجل الوصول الى تحقيق منافع المؤسسة وقصد تجنب العقوبات التي يمكن فرضها في حالة مخالفة القوانين والتشريعات المعمول بها؛

ب- الإفصاح الاختياري: الإفصاح الاختياري يشير الى كمية المعلومات الإضافية التي تراها مناسبة خدمة لبعض الأطراف من مستخدمي التقارير المالية، فهو أداة لجذب المستثمرين وكذلك زيادة اهتمام أصحاب المصالح الآخرين بالمؤسسة، لاسيما عندما يكون الإفصاح الإجباري ليس بالكمية الكافية.

كما يعمل الإفصاح الاختياري على تحقيق العناصر التالية:

- التخفيض من عدم العدالة بين المستثمرين وهذا مايسمى بتقليص فجوة الصراعات بين أصحاب المصالح؛
- تحسين نوعية المعلومات المالية المتاحة في الأسواق المالية؛
- تسهيل عملية الحصول على التمويل الخارجي وذلك كنتيجة لتخفيض تكلفة رأس المال؛
- تعزيز قيمة الأوراق المالية وذلك كنتيجة لزيادة الطلب في السوق المالي.

3- من حيث المحتوى الإعلامي:

يقسم الإفصاح المحاسبي من حيث المحتوى الإعلامي الى إفصاح تقليدي وآخر إعلامي أو تثقيفي.

أ- **الإفصاح التقليدي:** ويطلق عليه بالإفصاح الوقائي ويهدف أساسا الى حماية المجتمع المالي وبصفة خاصة المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات المالية وكما يتطلب درجة عالية من الموضوعية، حتى لو تم استثناء بعض المعلومات التي قد تكون ملائمة ولكنها من المحتمل ان تكون مربكة ويساء استخدامها، هذا ويتضمن الإفصاح التقليدي الإفصاح عن السياسات والتطبيقات المحاسبية وتغيراتها، كما يشمل الإفصاح عن طبيعة الوحدة المحاسبية والتغيرات التي تجري عليها مثل الاندماج بين الشركات

[1] حكيمة بوسلمة، **مرجع سابق**، ص ص 26-27.

والذي يتطلب إعداد قوائم مالية موحدة وجديدة، كما يتضمن كذلك الإفصاح عند المكاسب والخسائر المحتملة والارتباطات المالية الكبيرة؛[1]

ب- الإفصاح الإعلامي: ويطلق عليه كذلك بالإفصاح التثقيفي، حيث ظهر هذا النوع من الإفصاح إثر تزايد أهمية الملائمة حيث ظهرت الحاجة الى المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات و ضرورة الإفصاح عن مكونات الأصول الثابتة وكذلك المخزون السلعي بالإضافة الى الإفصاح عن سياسة الإدارة المتبعة خاصة المتعلقة بتوزيع الأرباح والهياكل التمويلية للمؤسسة. [2]

4- من حيث وقت الالتزام: يقسم الإفصاح من حيث وقت الالتزام الى إفصاح دوري وإفصاح طارئ أو مايعرف بالإفصاح الفوري.

أ- الإفصاح الدوري: يتمثل الإفصاح الدوري بالإفصاح المالي الذي يتم في كل فترة زمنية معينة، بحيث يعد الإفصاح السنوي بمثابة مرجعا ماليا هاما للمستثمر لكي يتسنى له اتخاذ قراره السليم بعد دراسته ومقارنته مع السنوات السابقة، وفي المقابل يظهر الإفصاح النسف السنوي كإفصاح ضروري لإظهار تطور أعمال الشركة منذ آخر إفصاح سنوي لها؛[3]

ب- الإفصاح الفوري: ويطلق عليه كذلك بالإفصاح الطارئ وهو الإفصاح عن المعلومات والقرارات الصادرة عن الشركة المدرجة لأوراقها المالية أصولا والتي قد تؤثر على أسعار أوراقها المالية وذلك فور حدوثها أو اتخاذها، وعليه فان الإفصاح الفوري يعد إفصاح غير محدد الزمن عن المعلومات الجوهرية وبالتالي ضرورة الإفصاح الفوري كلما حدثت أحداث جوهرية لمصدر الأوراق المالية، وفي المقابل تنعدم متطلبات الإفصاح الفوري بانعدام هذه الأحداث؛[4]

المطلب الرابع: أثر تطبيق الإفصاح على حوكمة الشركات.

ان التطبيق الفعال للإفصاح ينعكس إيجابا على حوكمة الشركات وبالتالي ينعكس إيجابا كذلك على قيمة الشركة وكفاءتها في السوق المالية، وتتجلى عملية التطبيق الجيد والفعال للإفصاح على حوكمة الشركات في ما يلي:

---

[1] نادية سامي خضر، **دور الحوكمة في تحقيق الإفصاح والشفافية في ظل الأزمة المالية العالمية**، مجلة بحوث مستقبلية، المجلد 4، العدد 24، 2008، ص 173.

[2] وسام نعمة حسين، **مرجع سابق**، ص 166.

[3] محمد قرباش، همام القوصي، **الالتزام القانوني بالإفصاح في سوق الأوراق المالية وفقا للتشريع السوري**، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد 33، العدد 4، 2011، ص 254.

[4] **نفس المرجع**، ص 255.

الفرع الأول: التطبيق الجيد لمبادئ حوكمة الشركات.

تتجلى علاقة الإفصاح بحوكمة الشركات بإعتباره من أهم المبادئ التي يجب على مجلس الإدارة أن يهتم بها وذلك من خلال القوائم المالية وكذلك التقارير المالية.

حيث تبرز هذه العلاقة من خلال التطبيق السليم لمبادئها مما ينعكس إيجابا على تحقيق معدلات من الأرباح المناسبة، وهو مايساعدها في تعظيم رأسمالها وزيادة الاحتياطات التراكمية، ويؤدي كذلك الى التوسع ونمو الشركة، حيث ان القوائم المالية تعد بمثابة المقومات اللازمة لاتخاذ كافة القرارات التي تقدم الى مجلس الإدارة، ذلك أن نجاعة هذه القرارات تتوقف على جودة المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية، كما تبرز علاقة حوكمة الشركات بالإفصاح المالي من خلال التقارير المالية من خلال تحليل وتأصيل جذور كل منهما بحيث يعد الإفصاح بمثابة الأساس لكل نظام حوكمة الشركات، وفي المقابل فان نظام حكومة الشركات يحتاج الى مستوى جيد من الإفصاح ومنه فان الإفصاح يعد من بين الأهداف الرئيسية لنظام التقرير المالي.[1]

الفرع الثاني: تأثير قواعد الحوكمة على جودة المعلومات المحاسبية.

ان الوصول الى درجة عالية من الإفصاح والشفافية الحقيقية للشركات يتمثل في وجود ركيزتين أساسيتين وهما ضرورة إفصاح قوي وجودة للمعلومات المحاسبية، الأمر الذي يساعد المساهمين على ممارسة حقوق ممتلكاتهم على أسس سليمة ومدروسة، ذلك ما أظهرته التجارب في ان الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية تعد بمثابة أداة للتأكد من السلوك السليم للإدارة، وأن هذا التسيير يسير في الاتجاه السليم ووفق الخطط المدروسة مما يعمل على حماية حقوق المساهمين والأطراف ذوي العلاقة، بحيث ان الإفصاح الكافي وفي الوقت المناسب يعمل على جذب رؤوس الأموال ومنه زيادة ثقة المستثمرين في الأسواق المالية وتتجلى كذلك في زيادة حاجة الشركة الى التمويل عن طريق أسواق رأس المال، ومنه فان التطبيق السليم للحوكمة يسعى الى إعادة الثقة الى المتعاملين من جهة و المحافظة على مكانة الشركة في السوق المالي ولايتحقق ذلك إلا بالتطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات من خلال عرض معلومات محاسبية جيدة تعكس حقيقة الوضع المالي للشركة.[2]

[1] مصباحي محمد الأمين، **حوكمة الشركات ودورها في زيادة مستوى الإفصاح وتقليل الفساد وأثرها على كفاءة الأسواق المالية**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 10، الجزء 1، 2017، ص 194.

[2] أحمد مهدي هادي العنزي، **تحليل أثر حوكمة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العراق، المجلد 16، العدد 4، 2014، ص 231.

الفرع الثالث: إرساء نظام حوكمة الشركات.

بإعتبار الإفصاح والشفافية أحد المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات، فإن سياسة الإفصاح والشفافية تعد بمثابة الدور الفعال والأساسي لتعزيز التطبيق السليم لحوكمة الشركات، حيث وفي عالم المنافسة العالمية اليوم أصبح لازما على المؤسسات التي تسعى الى البقاء والاستمرارية وكذلك المنافسة في السوق ضرورة تبني نظام فعال لحوكمة الشركات، غير أن هذا النظام لايجدي نفعا إلا بزرع ثقافة وسياسة الإفصاح والشفافية بين جميع الأطراف الفاعلة في المؤسسة داخليا وخارجيا، وهذا بإعتبار أن سياسة الإفصاح والشفافية أداة أو آلية لجذب الاستثمار والحفاظ على الثقة بين جميع أصحاب المصلحة، وهذا مايؤدي الى إرساء نظام فعال لحوكمة الشركات.[1]

كما تمثل آلية الإفصاح والشفافية أحد ركائز وآليات حوكمة الشركات فالعلاقة بين حوكمة الشركات والإفصاح والشفافية هي علاقة ذات اتجاهين، ذلك أنه يتوقف تحقيق مزايا ومنافع الحوكمة على مبدأ الإفصاح للشركات عن ممارسات الحوكمة بها، وهذا مايؤدي الى زيادة مصداقية الشركات أمام الجمهور والمتعاملين وإكتساب الثقة بها، ومنه يمكن القول أن الإفصاح هو الدعامة الرئيسية لزيادة تفعيل حوكمة الشركات.[2]

ان التطبيق الصحيح لمعايير المحاسبة الدولية سوف يؤدي الى تحسين قدرة المستثمرين على عملية الإشراف على أعمال المؤسسة، وذلك بفضل موثوقية المعلومات المالية، وهذا مايتوافق ومبادئ حوكمة الشركات ذات الجودة العالية ومنه تحسين الشفافية والعمل على تنظيم العلاقات داخل المؤسسة.[3]

[1] يزيد قارة، **دور سياسة الإفصاح والشفافية في تفعيل حوكمة الشركات**، مجلة المشكاة في اقتصاد التنمية والقانون، المجلد 1، العدد 1، 2016، ص 201.

[2] بوزوينة هجيرة، درواسي مسعود، **مرجع سابق**، ص 225.

[3] Musatpha Boubakeur, **L'inpact des normes internaionales de divulgation financiére sur le Renforcement des principes de la gouvernance d'entreprise**, The Algérien Business Performance Review, Vol 05, n=09, 2016, p 28.

خلاصة الفصل:

إن الدور الريادي للتدقيق الداخلي في محاولة الوصول إلى مخرجات للنظام المحاسبي و المالي المتبع داخل الشركة لتكون بمثابة مرآة عاكسة لصدق المعلومات المالية و المحاسبية المفصح عنها من طرف الشركة. و منه زيادة فعالية حوكمة الشركات من خلال تأمين و حماية أصول الشركة و ضمان حقوق المساهمين و تأمين تطبيق مبادئ و قواعد حوكمة الشركات.

فالتدقيق الداخلي يؤدي دورا رياديا في تفعيل و دهم حوكمة الشركات من خلال ضمان التطبيق الجيد لمبادئ و قواعد حوكمة الشركات و منه ضمان تقديم خدمات ذات طابع استشاري و توكيدي و محاولة التقييم الفعلي للمخاطر المالية للشركة.

فالرقابة الداخلية باعتبارها الآلية التي تمكن و من أن الشركة تلتزم بكافة الضوابط و السياسات و الإجراءات المتبعة داخل الشركة. فهي بمثابة صمام الأمان لحقوق المساهمين و تحقيق العدالة و المساواة بين المساهمين و بالتالي الأداة التي يطمئن بموجبها المساهمين و صغار الملاك على حصصهم في الشركة.

أما الإفصاح و الشفافية كأحد الآليات التي يستخدمها التدقيق الداخلي فهي الضامن لدقة المساهمين و المستثمرين في المعلومات المالية و المحاسبية المفصح عنها من قبل الشركة. ذلك أن الإفصاح و الشفافية يضمن تخفيض درجة المخاطرة من خلال الإفصاح الكامل و هو ما يعزز هذه الثقة و بالتالي زيادة فعالية حوكمة الشركات.

بينما لجان التدقيق فلها الدور الريادي في زيادة موثوقية المعلومات المالية الواردة في التقارير المالية و منه فهي أداة توكيد عن صحة و مصداقية التطبيق الجيد و السليم لكافة المبادئ و السياسات المحاسبية المتعارف عليها للوصول إلى معلومات أو تقارير مالية ذات مصداقية و متوفرة على كافة الخصائص الأساسية و الثانوية للمعلومة المالية و المحاسبية و منه زيادة فعالية حوكمة الشركات.

الفصل الرابع

دراسة أثر التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات في مجموعة من المؤسسات الجزائرية الاقتصادية

تمهيد:

بعد التطرق الى الجانب النظري للتدقيق الداخلي وعموميات حول التدقيق وكذلك جودة التدقيق الداخلي وصولا الى الجانب النظري لحوكمة الشركات، وبهدف تدعيم هذه الفصول النظرية بدراسة تطبيقية من أجل اختبار صحة الفرضيات التي تم صياغتها من خلال الإشكالية المطروحة، وهذا بالإعتماد على إستبيان تم توجيهه الى فئة مدروسة متمثلة في أعضاء مجلس الإدارة، مدققين داخليين ومساعدين المدققين الداخليين، وهذا لمجموعة مؤسسات اقتصادية جزائرية، تنشط على مستوى ولايات سكيكدة، خنشلة، عنابة، بسكرة وقسنطينة، وهذا بعد تحكيم هذا الإستبيان من قبل أساتذة جامعيين جزائريين وأجانب، حيث تضمن مجموعة أسئلة في شكل محاور تشمل إجابات عن الإشكالية التي تم طرحها، ولأجل إثبات صحة أو نفي الفرضيات التي تم صياغتها تم تحليل نتائج الإستبيان المتحصل عليها وذلك بإستخدام أسلوب التحليل الإحصائي، وذلك من خلال الاستعانة ببرنامج التحليل الإحصائي SPSSV.23، حيث تم تقسيم هذا الفصل التطبيقي الى ثلاث مباحث كما يلي:

المبحث الأول: إجراءات الدراسة التطبيقية والوسائل المستخدمة؛

المبحث الثاني: التحليل الوظيفي لإجابات أفراد عينة الدراسة لمحاور الإستبيان؛

المبحث الثالث: إختبار فرضيات الدراسة وتحليل النتائج.

المبحث الأول: إجراءات الدراسة التطبيقية والوسائل المستخدمة.

تتمثل إجراءات الدراسة التطبيقية في الإلمام بمختلف النقاط والجوانب الأساسية ذات الصلة والأهمية الواجب معرفتها والمتمثلة أساسا في تحديد مجتمع الدراسة الميدانية، عينة الدراسة والحدود المتعلقة بها، سواء كانت موضوعية، مكانية، بشرية و زمانية، إضافة لمراحل إعداد الإستبيان وتوزيعه على عينة الدراسة.

المطلب الأول: تحديد مجتمع الدراسة.

الفرع الأول: مجتمع الدراسة.

يتكون مجتمع الدراسة التطبيقية في مجموعة مؤسسات اقتصادية جزائرية تنشط على مستوى كل من ولايات سكيكدة، خنشلة، عنابة، بسكرة وقسنطينة (الملحق رقم 1)، حيث أن أغلبية هذه المؤسسات هي مؤسسات عمومية وشركات مساهمة، تشكل دور متميز في أوجه النشاط الإقتصادي سواء الصناعي أو التجاري أو الخدمي، بالإضافة الى كبر حجم هذه المؤسسات مما يجعل ضرورة الإلمام والإهتمام بالتدقيق الداخلي كأحد الإهتمامات الرئيسية، كذلك الإهتمام بحقوق المساهمين مما يجعلها كذلك تتبنى نوع من الحوكمة الرشيدة لتحقيق حماية لأصولها وذوي المصالح المهنية.

الفرع الثاني: عينة الدراسة.

تتكون عينة الدراسة من مجموع العاملين بمجتمع الدراسة من كل من مدراء لهذه المؤسسات ومدققين داخليين ومساعدي مدققين، وقد اعتمد الباحث في الاختبار والتركيز على هذه الشريحة المكونة من ثلاثة عناصر أساسية نظرا للدراية الكافية لها بجوانب الإدارة والتدقيق الداخلي والحوكمة، إضافة الى الخبرة المهنية والعلمية المكتسبة في ميدان التدقيق والإدارة العليا.

لقد قام الباحث بتوزيع 120 إستمارة تم تسليمها الى أفراد العينة المعنية، وبعد إتمام عملية التوزيع تم استرجاع 100 إستمارة فقط، ثم بعد عملية الفحص والفرز تم إلغاء 07 إستمارات غير صالحة للتحليل، لعدم إتمام الإجابة على كامل محاور الإستبيان، ليكون عدد الإستمارات النهائية القابلة للتحليل هو 93 إستمارة، والجدول الموالي يبين عدد الإستمارات الموزعة والمسترجعة القابلة للتحليل.

الجدول رقم (4-1): عدد الإستمارات الموزعة والمسترجعة القابلة للتحليل.

البيان	العدد	النسبة المئوية
عدد الإستمارات الموزعة	120	%100
عدد الإستمارات غير المسترجعة	20	%17
عدد الإستمارات المسترجعة	100	%83
عدد الإستمارات الملغاة	07	%7
عدد الإستمارات المقبولة والقابلة للتحليل	93	%93

المصدر: من إعداد الباحث.

الفرع الثالث: حدود الدراسة.

تتمثل حدود الدراسة في:

أولا: الحدود الموضوعية: إهتمت هذه الدراسة بموضوع التدقيق الداخلي في الشركات الاقتصادية الجزائرية من خلال آليات نظام الرقابة الداخلية ولجان التدقيق الداخلي والإفصاح والشفافية إضافة الى حوكمة الشركات كأحد إهتمامات غالبية المؤسسات والهيئات الحكومية والحكومات ماليا؛

ثانيا: الحدود الجغرافية: اهتمت هذه الدراسة بدور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات وذلك من خلال دراسة لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية ضمن الإطار الجغرافي لكل من الولايات سكيكدة، عنابة، خنشلة، بسكرة وقسنطينة؛

ثالثا: الحدود البشرية: اهتمت هذه الدراسة بالاهتمام بإجابات عينة الدراسة المتمثلة في مدراء المؤسسات والمدققين الداخليين ومساعدين المدققين الداخليين، كشريحة لها من الإلمام الكبير بالتدقيق والدراية الكافية بدواليب الإدارة خاصة اتخاذ القرارات على مستوى أعلى متمثلة في الإدارة العليا؛

رابعا: الحدود الزمنية: تم بداية الدراسة الميدانية خلال شهر أفريل 2019 وذلك بعد إتمام الصيغة النهائية لإستمارة الإستبيان الموزعة والمعدلة من طرف أساتذة محكمين وطنيين وأجانب، ثم بداية التوزيع لإستمارات الإستبيان على العينة المدروسة وذلك الى غاية نهاية سنة 2019، أين تم جمع الإستمارات الموزعة وبداية العمل والتحليل عليها.

المطلب الثاني: تقديم آداة الدراسة.

من بين الأساليب المتبعة في معالجة المشاكل المحاسبية و هو الاعتماد على الإستبيان لدراسة مشكلة محاسبة ما، غير أنه بعد كأعقد الأساليب وذلك لصعوبة تحديد عينة الدراسة خاصة المستهدفة من

أسئلة الإستبيان خاصة إذا تعلق الأمر بميدان التدقيق الداخلي، إذ لابد من الصياغة العلمية الدقيقة للأسئلة المختارة، مع تجنب التعقيد ومحاولة استهداف أكبر شريحة ممكنة من مجتمع الدراسة.

الفرع الأول: مصادر جمع المعلومات.

اهتم الباحث بنوعين من المصادر في عملية جمع البيانات لتغطية الجانب النظري والتطبيقي وتتمثل هذه المصادر كالتالي:

أولا: المصادر العلمية:

اهتم الباحث خاصة في الجانب النظري على مصادر علمية متمثلة في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة بموضوع الدراسة في التدقيق وحوكمة الشركات، إضافة الى مختلف القوانين والمراسيم المنظمة لمهنة التدقيق الداخلي، وكذلك قانون الحكم الراشد، إضافة الى المقالات والمداخلات والدراسات السابقة التي تناولت موضوع البحث سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة، فيما يتعلق بمتغيري الدراسة.

ثانيا: المصادر الأولية:

لأجل إثبات صحة أو نفي فرضيات الدراسة إلتجأ الباحث الى إعداد إستبيان كأداة رئيسية للبحث للجانب التطبيقي والذي يعتبر بمثابة المصادر الأولية لعملية جمع المعلومات، ثم القيام بتوزيعه على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الفرع الثاني: تقديم إستبيان الدراسة.

أولا: إعداد أسئلة إستمارة الإستبيان.

من اجل الإلمام الكافي بمتغيرات الدراسة فيما يخص التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، قام الباحث بعملية تصميم إستمارة إستبيان للإلمام بمختلف الجوانب المتعلقة بالمتغيرات الجزئية للتدقيق الداخلي كمتغير مستقل، والى الجوانب المتعلقة بالمتغير التابع وهو حوكمة الشركات.

حيث قام الباحث بالاطلاع على بعض الدراسات السابقة التي تناولت متغيري الدراسة والتي كان الاعتماد فيها على أداة الإستبيان لجمع المعلومات والإجابة على التساؤلات المطروحة وكذلك لإثبات صحة أو رفض الفرضيات الموضوعة، ومن هذا المنطلق قام الباحث بصياغة إستمارة إستبيان ذات العلاقة بمتغيري الدراسة لتكون أداة لمعالجة الإشكالية المطروحة.

كما اهتما الباحث عند تصميم إستمارة الإستبيان بالأسلوب العلمي الممنهج من حيث تدرج الأسئلة وتبسيطها ومحاولة اجتناب التعقيد عند طرح الأسئلة لتكون قابلة للفهم لدى شريحة أكبر من العينة المدروسة، حيث تم تقسيم إستمارة الإستبيان الى جزئين.

1- الجزء الأول: وهو جزء خاص بالمعلومات الشخصية للشخص المجيب عن إستمارة الإستبيان وهذا من خلال الإلمام بمؤهله العلمي المكتسب ليكون دلالة على تحكمه في ميدان التدقيق والإلمام بأسئلة الإستبيان، إضافة الى الوظيفة الممارسة، إذ أن هذا الإستبيان موجه الى فئة محددة دون سواها وهي المدراء والمدققين والمساعدين للمدققين، أي الأطراف ذات العلاقة المباشرة بمتخذي القرارات وهم المدراء ومن هم في اختصاص التدقيق من المدققين ومساعديهم، إضافة الى الخبرة المهنية المكتسبة والهيئة المستخدمة؛

2- الجزء الثاني: تم تخصيص هذا الجزء الى محاور الدراسة والذي قسم الى محورين أساسيين احدهما مستقل وهو التدقيق الداخلي والآخر تابع وهو حوكمة الشركات، وذلك لإثبات صحة فرضيات الدراسة.

ثانيا: محاور الإستبيان:

بعد أن تم إعداد إستمارة الإستبيان من طرف الباحث وتحكيمه من قبل المحكمين مع الأخذ بكافة الملاحظات والتوجيهات المقدمة من طرفهم، تم صياغة إستمارة الإستبيان النهائية (الملحق رقم 2)، حيث يتكون هذا الإستبيان من 43 سؤال مقسم الى محورين أساسيين على النحو التالي:

1- المحور الأول: يتمثل هذا المحور في المتغير المستقل التدقيق الداخلي ويتكون من 23 سؤال، يتعلق بجانب الدراسة النظرية التي تم التطرق إليها في التدقيق الداخلي، وينقسم بدوره الى ثلاثة أبعاد وهي:

البعد الأول: نظام الرقابة الداخلية ويتكون من 06 أسئلة؛

البعد الثاني: لجان التدقيق الداخلي ويتكون هذا البعد من 10 أسئلة؛

البعد الثالث: الإفصاح والشفافية ويتكون هذا البعد من 07 أسئلة.

2- المحور الثاني: يتمثل هذا المحور في المتغير التابع لحوكمة الشركات، ويتكون من 20 سؤال يتعلق بالجانب النظري للدراسة المتمثل في حوكمة الشركات.

الفرع الثالث: قياس مدى الموافقة لمحاور الإستبيان.

من أجل معرفة وقياس توجهات أفراد العينة مع فقرات الإستبيان، تم إستخدام مقياس ليكارت الخماسي، الذي يعد من أشهر المقاييس إستخداما خاصة في ميدان العلوم الإجتماعية إضافة الى سهولة تطبيقه والإعتماد عليه في عملية التحليل للنتائج، حيث يستخدم هذا المقياس لمعرفة نوعية إتجاهات عينة

الدراسة فيما يخص أسئلة الإستبيان الموجهة إليهم، وقد اعتمد الباحث في هذه الدراسة على مقياس ليكارت الخماسي الذي يتكون من 5 درجات لقياس درجة إستجابة أفراد العينة مع فقرات الإستبيان وذلك وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (4-2): درجات سلم ليكارت الخماسي:

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

المصدر: من إعداد الباحث.

وبعد إتمام عملية جمع إجابات أفراد العينة عن كافة عبارات الإستبيان، يتم في مرحلة ثانية تفريغ وتحليل هذه الإستمارات وذلك بإعطاء كل درجة من درجات الموافقة متوسط حسابي وأهمية نسبية موافقة لاستجابتهم وذلك وفق الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-3): المتوسط الحسابي و الأهمية النسبية لدرجات سلم ليكارت الخماسي:

الدرجة	1	2	3	4	5
الاستجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المتوسط الحسابي	1 - 1.79	1.8 - 2.59	2.6- 3.39	3.4- 4.19	4.2- 5
الأهمية النسبية	ضعيفة جدا	ضعيفة	متوسطة	كبيرة	كبيرة جدا

المصدر: من إعداد الباحث.

المطلب الثالث: إختبار الثبات لفقرات الإستبيان.

ثبات الإستبيان دلالة على أن نتائجه سوف تكون نفسها وثابتة لو تم توزيعه عدة مرات على أفراد عينة الدراسة، وذلك بتوافر نفس الشروط السابقة الذكر أو التي تم مراعاتها في أول مرة لتوزيع الإستبيان، إضافة الى قياس الإتساق الداخلي لعبارات الإستبيان وذلك من خلال معرفة الترابط بين عبارات كل بعد أو كل محور من محاور الإستبيان، وذلك بإستخدام طرق إحصائية علمية، ومن خلال هذه الدراسة التطبيقية تم الاستعانة بالتحكيم أو مايعرف بالصدق الظاهري وذلك بتوزيعه على عدة محكمين، ثم قياس قيمة الثابت للإستبيان بإستخدام مقياس آلفا كرونباخ ومقياس التجزئة النصفية Split-Half، ثم تم إستخدام معامل الارتباط بيرسون وذلك لقياس مدى صدق الإتساق الداخلي لأداة الإستبانة.

حيث تم الاستعانة ببرنامج SPSS أو مايعرف بالحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية وذلك بإستخدام إصدار 23، حيث يعد من بين البرامج الأكثر إستخداما لتحليل المعلومات الإحصائية.

الفرع الأول: الصدق الظاهري.

من أجل إعداد إستبانة وفق شكل علمي ومنهجي استعان الباحث بمجموعة من الأساتذة الجامعيين الجزائريين والأجانب في تحكيم الإستبانة للاستعانة بخبراتهم وتوجيهاتهم حيث بلغ عدد الأساتذة المحكمين 07 أساتذة (المحلق رقم 03)، وقد تحصل الباحث على جملة من الملاحظات والتعديلات والتي تم الالتزام بتطبيقها خاصة فيما يتعلق بإعادة الصياغة لبعض العبارات وحذف و إضافة عبارات أخرى، الى غاية الوصول الى إعداد إستمارة إستبيان في شكلها النهائي.

الفرع الثاني: قياس الثبات لفترات الإستبيان بإستخدام معامل ألفا كرونباخ Alpha Crounbach.

يستخدم معامل أفلا كرونباخ لقياس مدى الإتساق الداخلي لفترات الإستبيان أي مدى التجانس لعبارات محاور الإستبيان، حيث تتراوح قيمة هذا المعامل مابين الصفر والواحد، وأن أدنى قيمة مقبولة لهذا المعامل هي 60% وبإستخدام برنامج التحليل الإحصائي يمكن معرفة الفترات ذات المعامل الأقل وذلك بإعادة صياغتها أو إزالتها ثم إعادة التوزيع للإستبيان على عينة الدراسة، وقد قام الباحث من خلال هذه الدراسة التطبيقية بحساب معامل الثبات لكل محاور الإستبيان والإستبيان ككل، ويمكن إيضاح ذلك من خلال الجدول التالي.

الجدول رقم (4-4): إختبار ثبات فقرات الإستبيان بإستخدام معامل Alpha Crounbach:

البيان	عدد الفقرات	Alpha Crounbach
المحور الأول: التدقيق الداخلي	23	0.858
البعد الأول: نظام الرقابة الداخلية	06	0.591
البعد لثاني: لجان التدقيق الداخلي	10	0.743
البعد الثالث: الإفصاح والشفافية	07	0.733
المحور الثاني: حوكمة الشركات	20	0.922
الإستبيان الكلي	43	0.933

***مستوى الدلالة (α=0.05)**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSSV.23

يتضح من الجدول (4-4) إن معامل الثبات الكلي للإستبيان ولفقراته الثلاثة والأربعون قد بلغ (0.933) وهو معامل مرتفع وقوي جدا، وهو مايشير أنه لو تم إعادة توزيع الإستبيان وقت نفس الظروف والشروط فإن مانسبته 93.3% من أفراد عينة الدراسة سوف يعيدون نفس الاستجابة، كما يسمح هذا المعامل الذي يتعدى المتوسط المقبول وهو (0.6) بأن تكون النتائج المتحصل عليها قابلة للتحليل والدراسة، وكما بلغ

معامل هذا المقياس (0.858) للمحور الأول المتمثل في التدقيق الداخلي و (0.922) للمحور الثاني حوكمة الشركات.

وعليه فإن درجة الثبات للإستبيان تتمتع بدرجة جد عالية من الثبات وهو مايسمح للباحث الاعتماد عليه في عملية الدراسة التطبيقية.

الفرع الثالث: قياس ثبات فقرات الإستبيان بإستخدام طريقة التجزئة النصفية Split Half.

تستخدم طريقة التجزئة النصفية كطريقة أخرى لاختيار ثبات الإستبيان لمحاوره الإجمالية وحتى لأبعاد كل محور، وذلك عن طريق تقسيم فقرات الإستبيان الى جزئين، حيث الجزء الأول مخصص للأسئلة الفردية (س1، س3، س5،...الخ)والجزء الثاني مخصص للأسئلة الزوجية (س2، س4، س6، ....الخ)، حيث يتم حساب معامل ألفا كرونباخ لكل جزء مستقل، ثم حساب معامل الارتباط بين الأسئلة الفردية والزوجية، ثم إجراء عملية تصحيح هذا المعامل وذلك بإستخدام معامل سبيرمان براون المعدل للمعامل الأول Split Half.

والجدول الموالي يبين لنا ذلك:

الجدول رقم (4-5): إختبار الثبات لفقرات الإستبيان بإستخدام معامل التجزئة النصفية Split Half.

البيان	عدد الفقرات	معامل Split Half	معامل الارتباط Spear man brown
المحور الأول: التدقيق الداخلي	23	0.698	0.822
البعد الأول: نظام الرقابة الداخلية	06	0.346	0.514
البعد الثاني: لجان التدقيق الداخلي	10	0.451	0.621
البعد الثالث: الإفصاح والشفافية	07	0.694	0.819
المحور الثاني: حوكمة الشركات	20	0.818	0.900
الإستبيان الكلي	43	0.692	0.818

*مستوى الدلالة (α=0.05)

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSSV.23

يوضح الجدول (4-5) قياس الثبات للإستبيان بإستخدام معاملين هما معامل Split Half و معامل الارتباط **Spear man brown**، حيث القيم التي تعود للمعامل الأول تمثل الارتباط بين الجزئين من الأسئلة، مقابل ذلك فان المعامل الثاني هو المعامل المصحح للمعامل الأول و ذلك بمنحه المعامل المعدل، ولقد تراوحت قيمة معامل Split Half للمحور الأول مابين (0.346) كأدنى قيمة للبعد الأول نظام الرقابة الداخلية وأعلى قيمة (0.694) للبعد الثالث وهو الإفصاح والشفافية، وهذا ما يدل على وجود ارتباط بين

فقرات المحور الأول، الذي قدر معامل Split Half له ب(0.698) ومعامل التصحيح **Spear man brown** ب (0.822).

ثم عدلت هذه المعاملات بمعامل **Spear man brown** وأصبحت تتراوح مابين (0.514) كأدنى قيمة و (0.819) كأعلى قيمة، في حين بلغ هذا المعامل (0.822) للمحور الأول للتدقيق ككل، في حين بلغ معامل Split Half للمحور الثاني لحوكمة الشركات (0.818) ليعدل وفق معامل **Spear man brown** ويصبح (0.900).

وقد بلغ معامل Split Half للإستبيان الكلي ماقيمته (0.692) ليعدل ويصبح وفق معامل **Spear man brown** ماقيمته (0.818) وهو مايدل على الثبات للإستبيان الإجمالي لفقراته ومنه صلاحية إستخدامه في إجراء الدراسة التطبيقية لمصداقيته ودرجة الارتباط العالية، وهو مايعكس كذلك التوافق مع معامل ألفا كرونباخ الذي تم حسابه في الجدول (4-4).

المبحث الثاني: التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة لمحاور الاستبيان.

يسمح التحليل الإحصائي والوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة بمعرفة مدى الترابط والاتساق الداخلي لكامل فقرات الإستبيان، ومنه الوقوف على الدراسة الكاملة لموضوع الدراسة التطبيقية، حيث يتم التحليل بواسطة المتوسطات الحسابية والإنحراف المعياري لمحاور الدراسة، إضافة الى التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة الخاصة بالجزء الأول لإستمارة الإستبيان.

المطلب الأول: قياس الصدق للإتساق الداخلي لمحاور الإستبيان.

يمثل الإتساق الداخلي لمحاور الإستبيان درجة ارتباط كل عبارة من عبارات الإستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه، وذلك عن طريق حساب معامل الإرتباط Pearson لتحديد معامل الإرتباط.

وقد قام الباحث بالاعتماد على هذا المعامل في حسابه درجة الترابط بين محاور الإستبيان ككل، وبين أبعاد المحور الأول المتمثل في التدقيق الداخلي، وكذلك بين عبارات المحور الثاني المتمثل في حوكمة الشركات، حيث كان الإتساق الداخلي وصدقه لمحاور الإستبيان الإجمالي كما يلي:

الجدول رقم (4-6): صدق الإتساق الداخلي لمحاور الإستبيان الكلي.

رقم المحور	المحاور	معامل الارتباط Pearson	مستوى الدلالة
المحور الأول	التدقيق الداخلي	0.921**	0.000
المحور الثاني	حوكمة الشركات	0.924**	0.000

****عند مستوى الدلالة (α=0.01)**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSSV.23

يوضح الجدول (4-6) درجة الارتباط بين محاور الإستبيان المتمثلة في التدقيق الداخلي كمحور أول وحوكمة الشركات كمحور ثاني، وهذا عند درجة ثقة عالية تقدر ب (α=0.01)، حيث بلغ معامل الارتباط (0.921) للمحور الأول و (0.924) للمحور الثاني، وهو ارتباط قوي ومرتفع مما يدل على درجة الإتساق والمصداقية للإستبيان، ومنه صدق ومصداقية العمل لإجراء الدراسة التطبيقية عليه.

وعليه سوف يتم حساب معامل الإرتباط بين كل عبارة من أبعاد المحور الأول وبين عبارات المحور الثاني وذلك لإثبات مدى درجة الإتساق الداخلي التي تتمتع بها عبارات محاور الإستبيان، وذلك كمايلي:

الفرع الأول: صدق الإتساق الداخلي للمحور الأول(التدقيق الداخلي).

تم تقسيم هذا المحور الى ثلاثة أبعاد وهي نظام الرقابة الداخلية ولجان التدقيق الداخلي وكذلك الإفصاح والشفافية، وقبل قياس الإتساق الداخلي لهذا المحور ككل لابد من قياس صدق الإتساق الداخلي لكل بعد من الأبعاد الثلاثة.

أولا: صدق الإتساق الداخلي لعبارات البعد الأول (نظام الرقابة الداخلية):

نستخدم في ذلك حساب معامل الارتباط لكل عبارة من عبارات هذا البعد مع البعد الكلي الذي تنتمي إليه هذه العبارات وذلك كما يلي:

الجدول (4-7): صدق الإتساق الداخلي لعبارات بعد نظام الرقابة الداخلية.

رقم العبارة	العبارات	معامل الارتباط Pearson	مستوى الدلالة
1	يتولى نظام الرقابة الداخلية في الشركة قياس كفاءة وفعالية وأداء المدقق الداخلي.	0.545**	0.000
2	يعمل نظام الرقابة الداخلية على حماية أصول و ممتلكات الشركة وتطوير أداءها المالي.	0.657**	0.000
3	يتميز نظام الرقابة الداخلية في الشركة بدقة المعلومات المحاسبية و المالية المتحصل عليها.	0.427**	0.000
4	يعمل نظام الرقابة الداخلية على الالتزام بالسياسات المحاسبية و المالية و معايير المحاسبة.	0.514**	0.000
5	يتميز نظام الرقابة الداخلية بالكفاءة في تحليل المخاطر المالية و التنبؤ بالفشل المالي.	0.655**	0.000
6	يتميز نظام الرقابة الداخلية بالتحديث الدوري وفق متطلبات التغير في السياسات المحاسبية و المالية.	0.649**	0.000

*** عند مستوى الدلالة (α=0.05)**

****عند مستوى الدلالة (α=0.01)**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSSV.23

يوضح الجدول (4-7) أعلاه معامل الارتباط Pearson بين عبارات البعد الأول نظام الرقابة الداخلية ومحوره، وذلك عند مستوى الدلالة (α=0.05)، وهو مستوى ثقة عالي جدا، وهو يسمح بالقول ان عباراته جد مترابطة وذات ارتباط متناسق ومنه قابلية إجراء الدراسة التطبيقية عليها.

ثانيا: صدق الإتساق الداخلي لعبارات البعد الثاني (لجان التدقيق الداخلي):

يتم ذلك بحساب الارتباط لكل عبارة مع عبارات البعد الذي تنتمي إليه وهو لجان التدقيق الداخلي، وذلكم من خلال الجدول الموالي:

الجدول (4-8): صدق الإتساق الداخلي لعبارات بعد لجان التدقيق الداخلي.

رقم العبارة	العبارات	معامل الارتباط Pearson	مستوى الدلالة
1	تتكون لجنة التدقيق من أعضاء تنفيذيين و غير تنفيذيين.	0.367**	0.000
2	تعمل لجنة التدقيق على التأكد من مدى التزام الشركة بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات.	0.493**	0.000
3	تعمل لجنة التدقيق على فحص وتدقيق القوائم المالية والتأكد من صحة المعلومات المالية لمتخذي القرار.	0.537**	0.000
4	تتكون لجنة التدقيق من أعضاء ذوي خبرة في المجال المالي و المحاسبي.	0.606**	0.000
5	تتولى لجنة التدقيق التأكد من ملاءمة و سلامة نظام الرقابة الداخلي و تطويره.	0.597**	0.000
6	إن تولي لجنة التدقيق مهام المراجعة الداخلية يؤدي إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات.	0.701**	0.000
7	إن تولي لجنة التدقيق مهام الإشراف على إعداد القوائم المالية سوف يؤدي إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات.	0.660**	0.000
8	إن عدم ملكية لجان التدقيق للأسهم في الشركة سوف يزيد من فعالية حوكمة الشركات.	0.540**	0.000
9	الخبرة المهنية و التأهيل العلمي لأعضاء لجنة التدقيق يعملان على زيادة فعالية حوكمة الشركات.	0.534**	0.000
10	تعمل لجان التدقيق الداخلي على ضمان الاستقلالية لنشاط التدقيق الداخلي.	0.441**	0.000

*** عند مستوى الدلالة (α=0.05)**

****عند مستوى الدلالة (α=0.01)**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSSV.23

يوضح الجدول (4-8) معامل الارتباط Pearson بين كل عبارات البعد الأول والمحور الذي تنتمي إليه، وذلك عند مستوى الدلالة (α=0.05)، وهو مستوى ثقة عالي، وهو مايقودنا الى اعتبارات درجة الترابط بين عبارات هذا البعد متناسقة ومنه قابلية إجراء الدراسة التطبيقية عليها.

ثالثا: صدق الإتساق الداخلي لعبارات البعد الثالث (الإفصاح والشفافية):

يتمثل ذلك في حساب معامل الارتباط لعبارات هذا البعد مع المحور الذي تنتمي إليه وذلك وفق الجدول التالي:

الجدول (4-9): صدق الإتساق الداخلي لعبارات البعد الثالث (الإفصاح والشفافية):

رقم العبارة	العبارات	معامل الارتباط Pearson	مستوى الدلالة
1	الإفصاح الكاف عن مكونات القوائم المالية يزيد من مصداقية المعلومات المالية و المحاسبية للشركة.	0.596**	0.000
2	الإفصاح عن الالتزام بمبادئ الحكومة و التطبيق الفعال لآليات الحوكمة يزيد من ثقة مستعملي القوائم المالية.	0.726**	0.000
3	تتولى الشركة الإفصاح عن كل السياسات المحاسبية و الإيضاحات اللازمة على أن تكون خالية من الأخطاء و التناقضات.	0.782**	0.000
4	تتولى الشركة الالتزام بالإفصاح المحاسبي وفق معايير التقارير المالية.	0.218*	0.000
5	تتولى الشركة الإيضاح الكاف و السليم و في الوقت المناسب لكافة المعلومات المتعلقة بالشركة من مركزها المالي و حقوق الملكية.	0.763**	0.000
6	تلتزم الشركة وفي إطار الشفافية والإفصاح على تثمين العلاقة مع المساهمين ومستعملي القوائم المالية وكافة الهيئات الرقابية.	0.603**	0.000
7	كجزء من متطلبات التطبيق الفعال لحوكمة الشركة على الشركة الالتزام بتحسين التطبيق الكامل لكافة التعديلات لمعايير المحاسبة الدولية و معايير الإبلاغ المالي.	0.527**	0.000

*** عند مستوى الدلالة (α=0.05)**

****عند مستوى الدلالة (α=0.01)**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSSV.23

يوضح الجدول (4-9) أعلاه معامل الارتباط Pearson بين كل عبارة من عبارات البعد الثالث (الإفصاح والشفافية)، مع المحور الذي تنتمي إليه، وذلك عند مستوى الدلالة (α=0.05) وهو مستوى ثقة

عالي جدا، مما يدل على أن عبارات هذا البعد الثالث تتسم بالمصداقية والتناسق بين العبارات وهو مايجعلها قابلة للدراسة.

رابعا: صدق الإتساق الداخلي للمحور الأول مع أبعاده الثلاثة.

يتمثل في حساب معامل الارتباط لكل بعد من الأبعاد الثلاثة المتمثلة في كل من نظام الرقابة الداخلية، لجان التدقيق الداخلي، والإفصاح والشفافية مع المحور الأول الذي تنتمي اليه هذه الأبعاد الثلاثة، والمتمثل في محور التدقيق الداخلي وذلك وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (4-10): صدق الإتساق الداخلي لأبعاد المحور الأول.

المحور الأول: التدقيق الداخلي			
رقم الأبعاد	البعد	معامل الارتباط Pearson	مستوى الدلالة
البعد الأول	نظام الرقابة الداخلية	0.793**	0.000
البعد الثاني	لجان التدقيق الداخلي	0.882**	0.000
البعد الثالث	الإفصاح والشفافية	0.865**	0.000

*** عند مستوى الدلالة (α=0.05)**

****عند مستوى الدلالة (α=0.01)**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSSV.23

يوضح الجدول (4-10) معامل الارتباط Pearson بين أبعاد المحور الأول، عند مستوى الدلالة (α=0.01)، أي عند مستوى ثقة عالي جدا وهو مايدل على أن أبعاد المحور الأول تتسم بدرجة عالية من الإتساق والمصداقية والترابط للأبعاد الثلاثة مع المحور الأول المتمثل في التدقيق الداخلي، ومنه قابلية إستخدامها في الدراسة التطبيقية.

الفرع الثاني: صدق الإتساق الداخلي للمحور الثاني(حوكمة الشركات):

يحتوي هذا المحور على 20 عبارة، حيث يتم حساب معامل الارتباط لكل عبارة على حدى ومدى ارتباطها مع كامل عبارات المحور الذي تنتمي إليه، وهو حوكمة الشركات وقد كانت درجة الإتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني وفق الجدول التالي:

الجدول (4-11): صدق الإتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني (حوكمة الشركات).

رقم العبارة	العبارات	معامل الارتباط Pearson	مستوى الدلالة
01	تعمل الشركة على إعداد دليل لحوكمة الشركات.	0.390**	0.000
02	ينبغي أن يتشجع إطار حوكمة الشركات على الشفافية و كفاءة الأسواق المالية.	0.713**	0.000
03	يتولى إطار حوكمة الشركات توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات سواء كانت إشرافية أو تنظيمية أو تنفيذية.	0.660**	0.000
04	تتولى الشركة بنشر دليل حوكمة الشركات في موقعها الالكتروني للاطلاع عليه من طرف الجمهور.	0.697**	0.000
05	تتولى الشركة الحماية الكافية و الكاملة لحملة الأسهم.	0.710**	0.000
06	يحق لحملة الأسهم الاطلاع والمعرفة الكاملة لشؤون الشركة خاصة الداخلية.	0.708**	0.000
07	توفير القدرة اللازمة لحاملي الأسهم على فهم و إدراك بنود القوائم المالية.	0.611**	0.000
08	يضمن إطار حوكمة الشركات معاملة متكافئة لكافة حملة الأسهم بما في ذلك حقوق الأقلية.	0.634**	0.000
09	ينبغي على الشركة معاملة كافة المساهمين المنتمون لفئة واحدة معاملة متساوية.	0.636**	0.000
10	يضمن إطار حوكمة الشركات الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح التي ينشأها القانون أو من خلال الاتفاقيات.	0.659**	0.000
11	يعمل إطار حوكمة الشركات على تشجيع التعاون بين الشركات و أصحاب المصالح في زيادة قيمة الشركة و استدامتها.	0.725**	0.000
12	ضرورة الإفصاح السليم و الصحيح في الوقت المناسب حول كافة الموضوعات المتعلقة بالشركة.	0.699**	0.000
13	ضرورة توافر قنوات بث للمعلومات لهدف توفير فرص متساوية لكافة مستخدمي القوائم المالية.	0.552**	0.000

14	يضمن مجلس الإدارة التوجيه الرشيد الاستراتيجي للشركة.	0.692**	0.000
15	يتحمل مجلس الإدارة المسؤولية الكاملة أمام الشركة و حملة الأسهم.	0.639**	0.000
16	يلتزم مجلس الإدارة بالعمل على معلومات كاملة و ضمان حسن النية و العناية الواجبة.	0.618**	0.000
17	يعمل مجلس الإدارة على وضع الأهداف و الخطط اللازمة للشركة و السهر على متابعة تنفيذها.	0.652**	0.000
18	يصادق مجلس الإدارة على نظام الرقابة الداخلية و يتأكد من مدى فعالية تطبيقه.	0.536**	0.000
19	تتولى لجنة الترشيحات و المكافآت تقسيم أداء مجلس الإدارة.	0.534**	0.000
20	يلتزم كافة أعضاء و موظفي مجلس الإدارة بميثاق أخلاقيات العمل و الموافقة عليه و يتم نشره للجمهور.	0.646**	0.000

*** عند مستوى الدلالة (α=0.05)**

****عند مستوى الدلالة (α=0.01)**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSSV.23

يوضح الجدول (4-11) معامل الارتباط Pearson بين كامل عبارات المحور الثاني المتمثل في حوكمة الشركات وذلك عند مستوى الدلالة (α=0.01)، أي عند مستوى ثقة عالي جدا، وهو مايدل على أن عبارات المحور الثاني (حوكمة الشركات) هي عبارات تتسم بالمصداقية والتناسق ومنه قابلية إجراء الدراسة التطبيقية لها.

المطلب الثاني: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة.

تتمثل الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة في الإجابة عن أسئلة الجزء الأول للإستبيان و ذلك في الإجابة عن الأسئلة من 01 الى 04 والتي تم تحليلها كما يلي.

الفرع الأول: المؤهل العلمي.

يعد المؤهل العلمي من بين الخصائص العلمية لعينة الدراسة، إذ يعتبر ذو أهمية بالغة في المجيب عن الإستبيان، حيث يشترط أن يكون من ذوي الاختصاص في ميدان التدقيق ومستوى علمي مقبول للإجابة عن الإستبيان، وقد لخص توزيع أفراد عينة الدراسة وفق الجدول التالي:

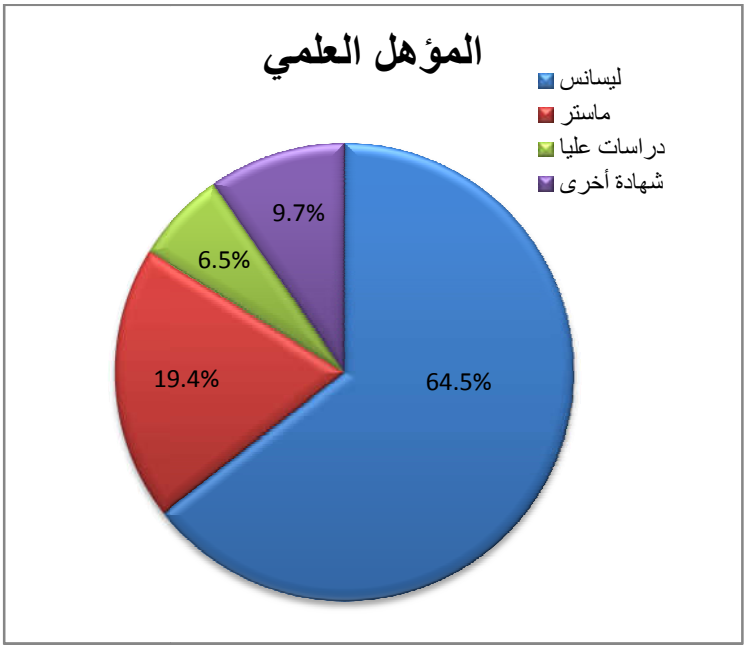
الجدول رقم (4-12) تصنيف أفراد العينة تبعا للمؤهل العلمي.

البيان	التكرار	النسبة
ليسانس	60	%64.5
ماستر	18	%19.4
دراسات عليا	6	%6.5
شهادات أخرى	9	%9.7
المجموع	93	%100

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSSV.23

يبين الجدول أعلاه أن المؤهل العلمي المكتسب لأفراد عينة الدراسة جد مقبول حيث مايزيد عن 83 % من أفراد عينة الدراسة هم من حاملي شهادة ليسانس وماستر، وهذا مايعطي مصداقية للدراسة لتوافر المؤهل العلمي المقبول بين أفراد عينة الدراسة والتجاوب الموضوعي مع كامل فقرات الإستبيان، ويمكن تمثيل الجدول السابق (4-12) وفق الشكل التالي:

الشكل رقم (4-1): نسبة توزيع أفراد عينة الدراسة تبعا للمؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على معطيات الجدول السابق.

الفرع الثاني: الوظيفة أو المهنة.

اعتمد واهتم الباحث وتماشيا مع الدراسة المرجوة بالاهتمام بالوظائف المطلوبة والتي لها علاقة مباشرة بالدراسة وهي التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات بهذه الفئة، حيث انحصرت فئة المستجوبين على المدراء للمؤسسات أو الوحدات الفرعية، إضافة الى المدققين الداخليين ومساعدي المدققين، ومن خلال الجدول الموالي يمكن إبراز أهم الوظائف لأفراد عينة الدراسة التي تم التوصل إليها وذلك اعتمادا على الإستمارات الموزعة القابلة للدراسة.

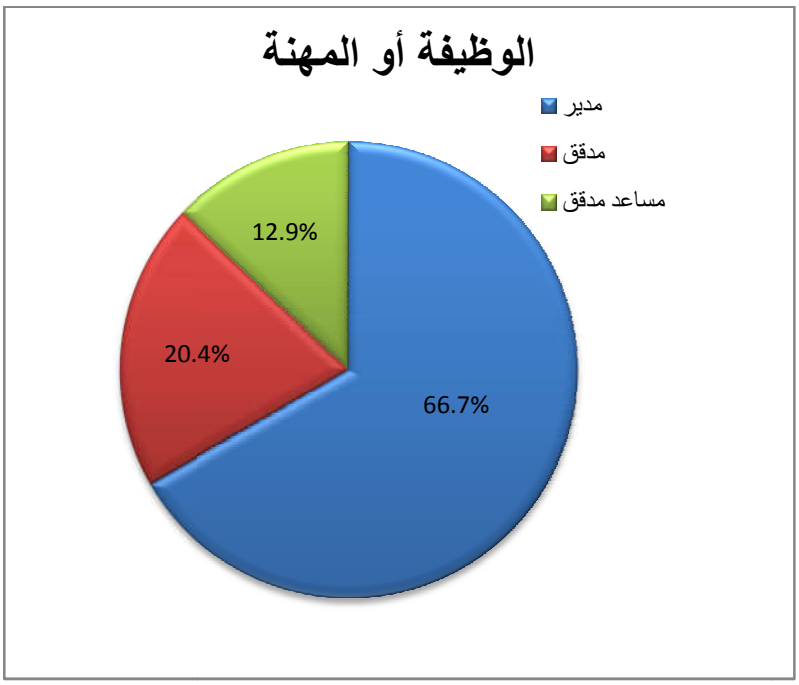
الجدول رقم (4-13): تصنيف أفراد عينة الدراسة تبعا للوظيفة.

البيان	التكرار	النسبة
مدير	62	%66.7
مدقق	19	%20.4
مساعد مدقق	12	%12.9
المجموع	93	%100

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSSV.23

يبين الجدول أعلاه أنه أكثر 66% من أفراد عينة الدراسة هم مدراء مؤسسات أو وحدات تابعة، يليها المدققين بنسبة تزيد عن 20% ثم مساعدي المدققين بنسبة تقدر ب12.9%، وهو مايعطي مصداقية أكثر للدراسة من حيث الإلمام بموضوع القرارات المتخذة داخل المؤسسة، والإلمام بموضوع الحوكمة الرشيدة والاهتمام بضمان حماية أصول الشركة، كذلك المعرفة الكاملة لجوانب التدقيق ومصداقية التقارير المالية المعدة من قبل المدققين والفصح عنها من قبل مجلس إدارة الشركات، ويمكن تمثيل الجدول السابق وفق الشكل التالي وذلك باستعمال النسب السابقة في الجدول (4-13).

الشكل (4-2): نسبة توزيع أفراد عينة الدراسة تبعا للوظيفة.



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على معطيات الجدول السابق.

الفرع الثالث: الخبرة المهنية.

تمثل سنوات الخبرة المهنية المكتسبة أهمية بالغة في التحكم في ميدان الإدارة والتسيير وكذلك الإلمام بموضوع الدراسة خاصة جانب التدقيق للقوائم المالية، والدراية الكافية بكافة التطورات الحاصلة في القوانين المنظمة لمهنة التدقيق وكذلك الأساليب الحديثة في ميدان علم الإدارة والحوكمة الرشيدة، ويمكن توضيح أفراد عينة الدراسة تبعا للخبرة المهنية المكتسبة وفق الجدول التالي.

الجدول رقم (4-14): تصنيف أفراد عينة الدراسة تبعا لسنوات الخبرة المهنية.

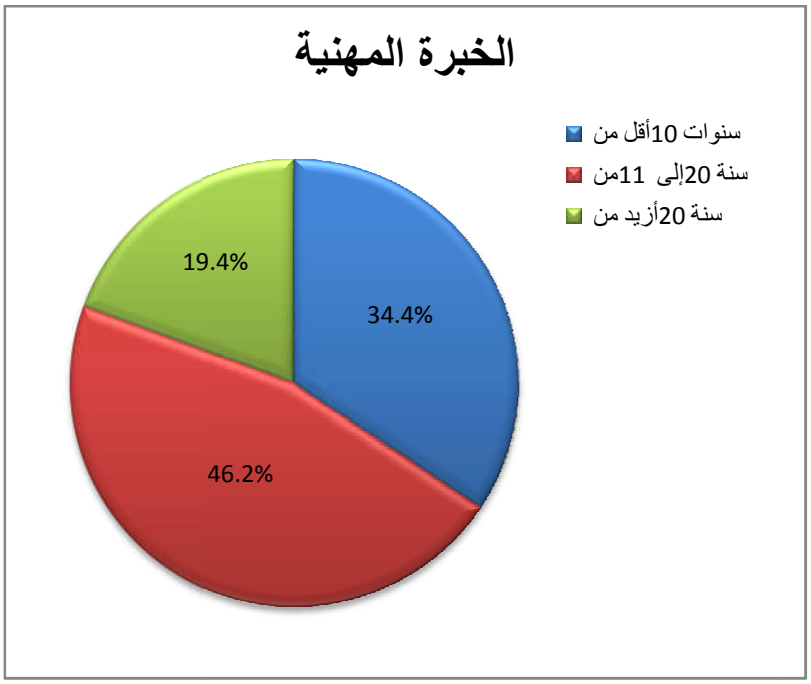
البيان	التكرار	النسبة
أقل من 10 سنوات	32	%34.4
من 11 الى 20 سنة	43	%46.2
أزيد من 20 سنة	18	%19.4
المجموع	93	%100

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSSV.23

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن النسبة الأكبر من أفراد عينة الدراسة هم من لهم خبرة تزيد عن 10 سنوات، حيث تقدر بنسبة 46.2% وهو مايجعل أفراد عينة الدراسة على الدراية الكافية فيما يخص حوكمة الشركات وكذلك جانب التدقيق الداخلي، ومنه تكون درجة الاستجابة لهم ذات موثوقية وكذلك ذات

مصداقية من حيث الاستجابة لأسئلة الإستبيان، ويمكن تمثيل النسب السابقة للجدول السابق وفق الشكل التالي:

الشكل رقم (4-3): نسبة توزيع أفراد عينة الدراسة تبعا لسنوات الخبرة المهنية.



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على معطيات الجدول السابق.

الفرع الرابع: الهيئة المستخدمة.

اهتم الباحث بتنوع النشاط لمؤسسات عينة الدراسة مابين ماهو ذو طابع صناعي وخدمي وآخر تجاري، وذلك لتغطية قدر كبير من مؤسسات القطاع الاقتصادي، أين تتوافر درجة الأهمية بحوكمة الشركات والاهتمام المتزايد بها، إضافة الى الإلمام البالغ لأهمية التدقيق الداخلي وإلزامية هذه الوظيفة، خاصة في القطاع العام، وقد لخص توزيع أفراد عينة الدراسة وفق الهيئة المستخدمة وفق الجدول التالي.

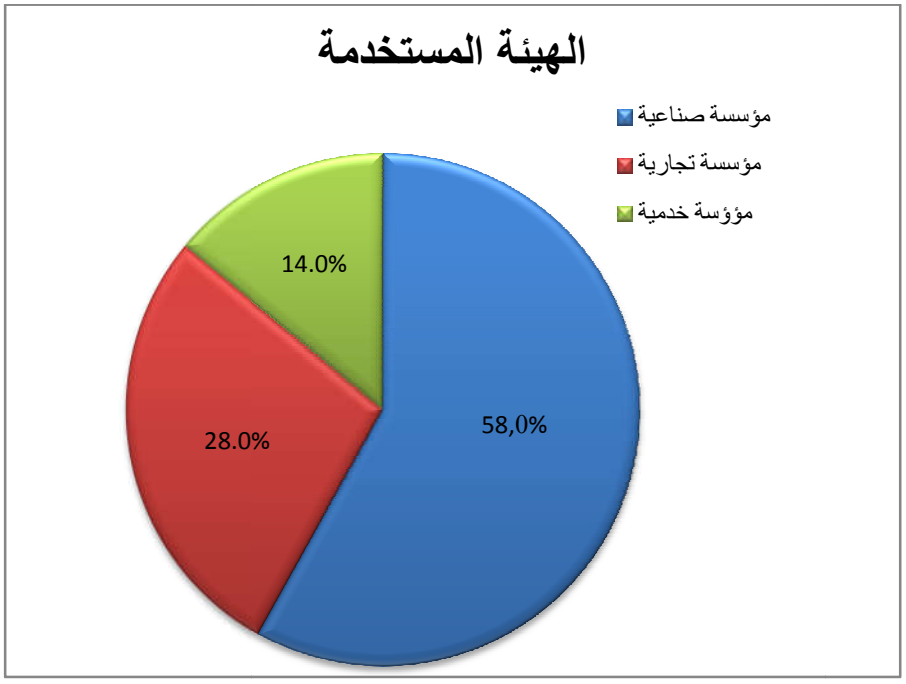
الجدول رقم (4-15) توزيع أفراد عينة الدراسة تبعا للهيئة المستخدمة.

البيان	التكرار	النسبة
مؤسسات صناعية	54	%58
مؤسسات تجارية	26	%28
مؤسسات خدمية	13	%14
المجموع	93	%100

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSSV.23

من الجدول أعلاه نجد أن 58 % من أفراد عينة الدراسة يشتغلون في مؤسسات صناعية، والتي يكون فيها نشاط التدقيق الداخلي وأهمية الحوكمة في أولويات هذه المؤسسات، نظرا لكبر حجم نشاط هذه المؤسسات ولطبيعة الملكية لهذه المؤسسات، لأن أغلبها هي مؤسسات ذات أسهم وبالتالي تكون أولوية الإدارة العليا لهذه المؤسسات، وهو حماية أصول وممتلكات المؤسسة، إضافة الى الاهتمام بالقيمة السوقية للشركة والاهتمام كذلك بجودة التقارير المالية المعدة من طرف المدققين، ويمكن تمثيل الجدول السابق وفق الشكل التالي:

الشكل رقم (4-4): نسبة توزيع أفراد عينة الدراسة تبعا للهيئة المستخدمة.



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على معطيات الجدول السابق.

المطلب الثالث: تحليل إتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة.

وفق هذا المطلب قام الباحث بتحليل وصفي لكامل إجابات أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات الإستبيان المقدم لأفراد عينة الدراسة، وذلك بتحديد عدد التكرارات للإجابة عن كل سؤال وهذا وفق مقياس ليكارت الخماسي، وحساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة على حدى، ثم تحديد رتبتها أو أهميتها ضمن البعد الذي تنتمي إليه، إذا كانت ضمن المحور الأول أو الرتيبة أو الأهمية لهذه العبارة ضمن المحور الثاني وهو حوكمة الشركات.

الفرع الأول: تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة على المحور الخاص بالتدقيق الداخلي.

يتم ذلك بتحليل عبارات كل من الأبعاد الثلاثة الخاصة بهذا المحور كمايلي:

أولا: تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة على بعد نظام الرقابة الداخلية:

تم إعداد هذا التحليل للبعد الخاص بنظام الرقابة الداخلية وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (4-16): تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة لبعد نظام الرقابة الداخلية.

الرقم	العبارات	تكرارات الإجابات ب					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة			
1	يتولى نظام الرقابة الداخلية في الشركة قياس كفاءة و فاعلية و أداء المدقق الداخلي.	0	0	5	38	50	4.48	0.601	5
2	يعمل نظام الرقابة الداخلية على حماية أصول و ممتلكات الشركة وتطوير أداءها المالي.	0	0	3	51	39	4.39	0.552	6
3	يتميز نظام الرقابة الداخلية في الشركة بدقة المعلومات المحاسبية والمالية المتحصل عليها.	0	0	2	11	80	4.84	0.425	1
4	يعمل نظام الرقابة الداخلية على الالتزام بالسياسات المحاسبية و المالية و معايير المحاسبة.	0	0	1	16	76	4.81	0.424	2
5	يتميز نظام الرقابة الداخلية بالكفاءة في تحليل المخاطر المالية و التنبؤ بالفشل المالي.	0	0	2	27	64	4.67	0.518	3
6	يتميز نظام الرقابة الداخلية بالتحديث الدوري وفق متطلبات التغير في السياسات المحاسبية و المالية.	02	1	2	19	69	4.63	0.777	4
فقرات كل بعد لنظام الرقابة الداخلية		02	01	15	162	378	4.64	0.549	

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSSV.23

من الجدول أعلاه يتضح لنا أن إجابات أفراد عينة الدراسة تميل نحو الجانب الايجابي وفق المقياس المعمول به، وذلك بمتوسط حسابي قدره 4.64 وانحراف معياري يقدر ب0.549 لكامل فقرات بعد نظام الرقابة الداخلية، ومنه فهو يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا، **(أنظر الجدول رقم 4-3)** الخاص بسلم ليكارت الخماسي، في حين جاءت عبارات هذا البعد وفق الترتيب التالي:

- في المرتبة الأولى **العبارة رقم 03** والتي تدل على أن نظام الرقابة الداخلية في الشركة يتميز بدقة المعلومات المحاسبية والمالية المتحصل عليها، وذلك بمتوسط حسابي قدره 4.84 وانحراف معياري يقدر ب0.425 وهو يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا لدرجة الاستجابة؛

- في المرتبة الثانية جاءت **العبارة رقم 04** والتي أكد فيها أفراد عينة الدراسة أن نظام الرقابة الداخلية يعمل على الالتزام بالسياسات المحاسبية والمالية ومعايير المحاسبة، حيث بلغ الانحراف المعياري 0.424 وبمتوسط حسابي قدره 4.81 وهو يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا لدرجة الاستجابة؛

- المرتبة الثالثة جاءت **العبارة رقم 05** والتي تدل على تمييز نظام الرقابة الداخلية بالكفاءة في تحليل المخاطر والتنبؤ بالفشل المالي، وذلك بمتوسط حسابي قدره 4.67 وانحراف معياري قدره 0.518 وهو يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا لدرجة الاستجابة؛

- أما المرتبة الرابعة فهي تخص **العبارة رقم 06** والتي تنص على تميز نظام الرقابة الداخلية بالتحديث الدوري وفق متطلبات التغير في السياسات المحاسبية والمالية، وذلك بمتوسط حسابي قدره 4.63 وانحراف معياري يعادل 0.777 وهو يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا لدرجة الاستجابة؛

- المرتبة الخامسة كانت **للعبارة رقم 01** والتي نصت أن نظام الرقابة الداخلية للشركة يتولى قياس كفاءة وفاعلية وأداء التدقيق الداخلي، وذلك بمتوسط حسابي قدره 4.48 وانحراف معياري قدره 0.601 وهو يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا للاستجابة؛

- أما **العبارة رقم 02** فكانت في المرتبة السادسة والتي تنص على أن نظام الرقابة الداخلية يعمل على حماية أصول وممتلكات الشركة، وتطور أداءها المالي وذلك بمعدل قدره 4.39 وانحراف معياري يعادل 0.522 وهو يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة لدرجة الاستجابة.

ثانيا: تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة على بعد لجان التدقيق الداخلي.

تم إعداد هذا التحليل لبعد لجان التدقيق الداخلي وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (4-17): تحليل إجابات أفراد العينة على بعد لجان التدقيق الداخلي.

الرقم	العبارات	تكرار الإجابة ب					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة			
7	تتكون لجنة التدقيق من أعضاء تنفيذيين و غير تنفيذيين.	0	1	1	18	73	4.75	0.525	3
8	تعمل لجنة التدقيق على التأكد من مدى التزام الشركة بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات.	0	0	0	22	71	4.76	0.427	1
9	تعمل لجنة التدقيق على فحص و تدقيق القوائم المالية و التأكد من صحة المعلومات المالية لمتخذي القرار.	0	0	5	14	74	4.74	0.550	5
10	تتكون لجنة التدقيق من أعضاء ذوي خبرة في المجال المالي و المحاسبي.	0	0	2	20	71	4.74	0.487	4
11	تتولى لجنة التدقيق التأكد من ملاءمة و سلامة نظام الرقابة الداخلي و تطويره.	0	0	3	26	64	4.66	0.542	8
12	إن تولي لجنة التدقيق مهام المراجعة الداخلية يؤدي إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات.	0	2	3	27	61	4.58	0.665	9
13	إن تولي لجنة التدقيق مهام الإشراف على إعداد القوائم المالية سوف يؤدي إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات.	1	1	7	22	62	4.54	0.774	10
14	إن عدم ملكية لجان التدقيق للأسهم في الشركة سوف يزيد من فعالية حوكمة الشركات.	0	0	2	19	72	4.75	0.481	2

15	الخبرة المهنية و التأهيل العلمي لأعضاء لجنة التدقيق يعملان على زيادة فعالية حوكمة الشركات	0	0	2	26	65	4.68	0.514	6
16	تعمل لجان التدقيق الداخلي على ضمان الاستقلالية لنشاط التدقيق الداخلي.	0	0	3	24	66	4.68	0.535	7
فقرات كل بعد لجان التدقيق الداخلي		01	04	28	218	679	4.69	0.550	

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSSV.23

من الجدول أعلاه يتضح لنا أن إجابات أفراد عينة الدراسة تقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا، وذلك وفق مقياس ليكارت الخماسي المعمول به، حيث بلغ الإنحراف المعياري لفقرات هذا البعد 0.550 ومقابل ذلك بلغ المتوسط الحسابي مامقداره 4.69، وقد جاء ترتيب عبارات هذا البعد وفق الترتيب التالي:

- **العبارة رقم 8** كانت في المرتبة الأولى حيث أكد أفراد عينة الدراسة على أن لجنة التدقيق الداخلي تعمل على التأكد من مدى التزام الشركة بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات، وذلك بانحراف معياري قدره 0.427 ومتوسط حسابي 4.76، حيث يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا لاستجابات أفراد عينة الدراسة؛

- **العبارة رقم 14** جاءت في المرتبة الثانية بتأكيد أفراد عينة الدراسة أن عدم ملكية لجان التدقيق الداخلي للأسهم في الشركة سوف يزيد من فعالية حوكمة الشركات، وذلك بانحراف معياري قدره 0.481 ومتوسط حسابي يعادل 4.75 وهو يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا لاستجابات أفراد عينة الدراسة؛

- **العبارة رقم 7** جاءت في المرتبة الثالثة حيث أكد أفراد عينة الدراسة على أن لجنة التدقيق الداخلي تتكون من أعضاء تنفيذيين وغير تنفيذيين، وذلك بانحراف معياري قدره 0.525 ومتوسط حسابي 4.75 وهو يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا لاستجابات أفراد عينة الدراسة؛

- **العبارة رقم 10** جاءت في المرتبة الرابعة باتجاه أفراد عينة الدراسة للتأكيد على أن لجنة التدقيق الداخلي تتكون من أعضاء ذوي خبرة في المجال المالي والمحاسبي وهذا بانحراف معياري قدره 0.487 ومتوسط حسابي قدره 4.74 وهو يقع أيضا ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا لاستجابات أفراد عينة الدراسة؛

- **العبارة رقم 9** احتلت المرتبة الخامسة باتجاه أفراد عينة الدراسة للتأكيد على أن لجنة التدقيق الداخلي تعمل على فحص وتدقيق القوائم المالية والتأكد من صحة المعلومات المالية لمتخذي القرار، وذلك بانحراف معياري

قدره 0.550 ومتوسط حسابي قدره 4.74 وهو يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا لاستجابات أفراد عينة الدراسة؛

–**العبارة رقم 15** جاءت في المرتبة السادسة وذلك باتجاه أفراد عينة الدراسة للتأكيد على أن الخبرة المهنية والتأهيل العلمي لأعضاء لجنة التدقيق يعملان على زيادة فعالية حوكمة الشركات، وذلك بانحراف معياري قدره 0.514 ومتوسط حسابي قدره 4.68 وهو يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا لاستجابات أفراد عينة الدراسة؛

– **العبارة رقم 16** احتلت المرتبة السابعة والتي أكد فيها أفراد عينة الدراسة على أن لجنة التدقيق الداخلي تعمل على ضمان الاستقلالية لنشاط التدقيق الداخلي وذلك بانحراف معياري قدره 0.535 ومتوسط حسابي قدره 4.68 وهو يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا لاستجابات أفراد عينة الدراسة؛

– **العبارة رقم 11** احتلت المرتبة الثامنة والتي أكد فيها اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة على أن لجنة التدقيق الداخلي تتولى التأكد من ملائمة وسلامة نظام الرقابة الداخلية وتطويره، وذلك بانحراف معياري قدره 0.542 ومتوسط حسابي قدره 4.66 وهو يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا لاستجابات أفراد عينة الدراسة؛

– **العبارة رقم 12** احتلت المرتبة التاسعة والتي أكد فيها أفراد عينة الدراسة على أن لجنة التدقيق الداخلي تتولى مهام المراجعة الداخلية مما يؤدي الى زيادة فعالية حوكمة الشركات، وذلك بانحراف معياري قدره 0.665 ومتوسط حسابي قدره 4.58 وهو يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا لاستجابات أفراد عينة الدراسة؛

– أما **العبارة رقم 13** احتلت المرتبة العاشرة والتي أكد فيها أفراد عينة الدراسة على أن تولي لجنة التدقيق مهام الإشراف على إعداد القوائم المالية سوف يؤدي الى زيادة فعالية حوكمة الشركات وذلك بانحراف معياري قدره 0.774 ومتوسط حسابي قدره 4.54 وهو يقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا لاستجابات أفراد عينة الدراسة.

ثالثا: تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة على بعد الإفصاح والشفافية.

تم إعداد إجابات أفراد عينة الدراسة على بعد الإفصاح والشفافية وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (4-18): تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة على بعد الإفصاح والشفافية.

الرقم	العبارات	تكرار الإجابات ب					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة			
17	الإفصاح الكاف عن مكونات القوائم المالية يزيد من مصداقية المعلومات المالية و المحاسبية للشركة.	0	0	2	20	71	4.74	0.487	2
18	الإفصاح عن الالتزام بمبادئ الحكومة و التطبيق الفعال لآليات الحوكمة يزيد من ثقة مستعملي القوائم المالية.	0	0	4	28	61	4.61	0.572	4
19	تتولى الشركة الإفصاح عن كل السياسات المحاسبية و الإيضاحات اللازمة على أن تكون خالية من الأخطاء و التناقضات.	0	0	4	37	52	4.52	0.583	6
20	تتولى الشركة الالتزام بالإفصاح المحاسبي وفق معايير التقارير المالية.	0	0	1	07	85	4.90	0.332	1
21	تتولى الشركة الإيضاح الكاف و السليم و في الوقت المناسب لكافة المعلومات المتعلقة بالشركة من مركزها المالي و حقوق الملكية.	1	0	4	33	55	4.52	0.685	7
22	تلتزم الشركة و في إطار الشفافية و الإفصاح على تثمين العلاقة مع المساهمين و مستعملي القوائم المالية وكافة الهيئات الرقابية.	0	1	2	23	67	4.67	0.577	3

23	كجزء من متطلبات التطبيق الفعال لحوكمة الشركة على الشركة الالتزام بتحسين التطبيق الكامل لكافة التعديلات لمعايير المحاسبة الدولية و معايير الإبلاغ المالي	0	0	6	24	63	4.61	0.668	5
فقرات كل بعد الإفصاح والشفافية		01	0	23	172	454	4.65	0.549	

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSSV.23

من الجدول أعلاه يتضح لنا أن إجابات أفراد عينة الدراسة تقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا، وذلك وفق مقياس ليكارت الخماسي المعمول به، حيث بلغ الانحراف المعياري لإجمالي فقرات هذا البعد مامقداره 0.549 وبمتوسط حسابي يقدر ب 4.65، في حين جاء ترتيب عبارات هذا البعد كما يلي:

- **العبارة رقم 20** احتلت المرتبة الأولى والتي أكد فيها أفراد عينة الدراسة على ان الشركة تتولى الالتزام بالإفصاح المحاسبي وفق معايير التقارير المالية، وذلك بانحراف معياري قدره 0.332 ومتوسط حسابي يقدر ب 4.90، حيث يقع ذلك ضمن مجال الأهمية النسبية جدا لاستجابات أفراد عينة الدراسة؛

- **العبارة رقم 17** جاءت في المرتبة الثانية باتجاه أفراد عينة الدراسة للتأكيد على أن الإفصاح الكافي عن مكونات القوائم المالية يزيد من مصداقية المعلومات المالية والمحاسبية للشركة، وذلك بانحراف معياري قدره 0.487 ومتوسط حسابي يقدر ب 4.74، حيث يقع ذلك ضمن مجال الأهمية النسبية جدا لاستجابات أفراد عينة الدراسة؛

- **العبارة رقم 22** جاءت في المرتبة الثالثة بتأكيد أفراد عينة الدراسة على أن الشركة تلتزم وفي إطار الشفافية والإفصاح على تثمين العلاقة مع المساهمين ومستعملي القوائم المالية وكافة الهيئات الرقابية، وذلك بانحراف معياري قدره 0.577 ومتوسط حسابي يقدر ب 4.67، حيث يقع ذلك ضمن مجال الأهمية النسبية جدا لاستجابات أفراد عينة الدراسة؛

- **العبارة رقم 18** جاءت في المرتبة الرابعة والتي أكد فيها أفراد عينة الدراسة وفق إجاباتهم على أن الإفصاح عن الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات والتطبيق الفعال لآليات الحوكمة يزيد من ثقة مستعملي القوائم المالية، وذلك بانحراف معياري قدره 0.572 ومتوسط حسابي يقدر ب 4.61، حيث يقع ذلك ضمن مجال الأهمية النسبية جدا لاستجابات أفراد عينة الدراسة؛

-**العبارة رقم 23** احتلت المرتبة الخامسة والتي أكد فيها أفراد عينة الدراسة على أنه وكجزء من متطلبات التطبيق الفعال لحوكمة الشركات على الشركة الالتزام بتحسين التطبيق الكامل لكافة التعديلات لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي، وذلك بانحراف معياري قدره 0.608 ومتوسط حسابي يقدر ب 4.61، حيث يقع ذلك ضمن مجال الأهمية النسبية جدا لاستجابات أفراد عينة الدراسة؛

-**العبارة رقم 19** جاءت في المرتبة السادسة، حيث اتجه أفراد عينة الدراسة على أن تولي الشركة الإفصاح عن كل السياسات المحاسبية والإيضاحات اللازمة أن تكون خالية من الأخطاء والتناقضات، وذلك بانحراف معياري قدره 0.583 ومتوسط حسابي يقدر ب 4.52، حيث يقع ذلك ضمن مجال الأهمية النسبية جدا لاستجابات أفراد عينة الدراسة؛

- **العبارة رقم 21** احتلت المرتبة السابعة وفق اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة، والتي أكد فيها أفراد عينة الدراسة أن الشركة تتولى الإيضاح الكافي والسليم وفي الوقت المناسب لكافة المعلومات المتعلقة بالشركة من مركزها المالي وحقوق الملكية، وذلك بانحراف معياري قدره 0.685 ومتوسط حسابي يقدر ب 4.52، حيث يقع ذلك ضمن مجال الأهمية النسبية جدا لاستجابات أفراد عينة الدراسة.

الفرع الثاني: تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة على المحور الثاني (حوكمة الشركات).

تم تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة على المحور الثاني (حوكمة الشركات) وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (4-19): تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة على المحور الثاني (حوكمة الشركات).

الرقم	العبارات	تكرار الإجابات ب					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة			
24	تعمل الشركة على إعداد دليل لحوكمة الشركات.	0	0	1	13	79	4.84	0.398	1
25	ينبغي أن يتشجع إطار حوكمة الشركات على الشفافية و كفاءة الأسواق المالية.	0	0	0	23	70	4.75	0.434	2
26	يتولى إطار حوكمة الشركات توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات سواء كانت إشرافية أو تنظيمية أو تنفيذية.	0	0	0	25	68	4.73	0.446	7

27	تتولى الشركة بنشر دليل حوكمة الشركات في موقعها الالكتروني للاطلاع عليه من طرف الجمهور.	0	0	2	28	63	4.66	0.521	14
28	تتولى الشركة الحماية الكافية و الكاملة لحملة الأسهم.	0	0	1	33	59	4.62	0.509	19
29	يحق لحملة الأسهم الاطلاع والمعرفة الكاملة لشؤون الشركة خاصة الداخلية.	0	0	6	23	64	4.62	0.606	20
30	توفير القدرة اللازمة لحاملي الأسهم على فهم و إدراك بنود القوائم المالية.	0	0	2	20	71	4.74	0.487	5
31	يضمن إطار حوكمة الشركات معاملة متكافئة لكافة حملة الأسهم بما في ذلك حقوق الأقلية.	0	0	1	24	68	4.72	0.475	8
32	ينبغي على الشركة معاملة كافة المساهمين المنتمون لفئة واحدة معاملة متساوية.	0	0	3	20	70	4.72	0.518	9
33	يضمن إطار حوكمة الشركات الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح التي ينشأها القانون أو من خلال الاتفاقيات.	0	0	0	28	65	4.70	0.461	11
34	يعمل إطار حوكمة الشركات على تشجيع التعاون بين الشركات و أصحاب المصالح في زيادة قيمة الشركة و استدامتها.	0	0	1	29	63	4.67	0.496	13
35	ضرورة الإفصاح السليم و الصحيح في الوقت المناسب حول كافة الموضوعات المتعلقة بالشركة.	0	0	2	29	62	4.65	0.524	16

36	ضرورة توافر قنوات بث للمعلومات لهدف توفير فرص متساوية لكافة مستخدمي القوائم المالية.	0	0	3	26	64	4.66	0.542	15
37	يضمن مجلس الإدارة التوجيه الرشيد الاستراتيجي للشركة.	0	0	3	27	63	4.65	0.545	17
38	يتحمل مجلس الإدارة المسؤولية الكاملة أمام الشركة و حملة الأسهم	0	0	3	27	63	4.65	0.545	18
39	يلتزم مجلس الإدارة بالعمل على معلومات كاملة و ضمان حسن النية و العناية الواجبة.	0	1	2	23	67	4.68	0.574	12
40	يعمل مجلس الإدارة على وضع الأهداف و الخطط اللازمة للشركة و السهر على متابعة تنفيذها.	0	0	1	22	70	4.74	0.464	4
41	يصادق مجلس الإدارة على نظام الرقابة الداخلية و يتأكد من مدى فعالية تطبيقه.	0	1	1	21	70	4.72	0.539	10
42	تتولى لجنة الترشيحات و المكافآت تقسيم أداء مجلس الإدارة.	0	0	4	17	72	4.73	0.534	6
43	يلتزم كافة أعضاء و موظفي مجلس الإدارة بميثاق أخلاقيات العمل و الموافقة عليه و يتم نشره للجمهور.	0	0	1	21	71	4.75	0458	3
فقرات كامل المحور الثاني (حوكمة الشركات)		00	02	37	479	1342	4.68	0.503	

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSSV.23

من الجدول أعلاه يتضح لنا أن إجابات أفراد عينة الدراسة على المحور الثاني المتعلق بحوكمة الشركات، تقع ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا، وذلك وفق مقياس ليكارت الخماسي المعمول به،

حيث بلغ الانحراف المعياري الإجمالي فقرات هذا البعد مامقداره 0.503 وبمتوسط حسابي يقدر ب 4.68 في حين جاء ترتيب عبارات محور حوكمة الشركات وفق الترتيب التالي:

– المرتبة الأولى كانت **للعبارة 24** والتي أكد فيها أفراد عينة الدراسة وبدرجة موافق بشدة على أن الشركة تعمل على إعداد دليل لحوكمة الشركات، وذلك بانحراف معياري 0.378 ومتوسط حسابي يقدر ب4.84، وهو يقع كذلك ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا وفقا لاستجابات أفراد عينة الدراسة؛

– المرتبة الثانية جاءت بها **العبارة رقم 25** والتي أكد من خلالها أفراد عينة الدراسة على أنه ينبغي أن يشجع إطار حوكمة الشركات على الشفافية وكفاءة الأسواق المالية، وذلك بانحراف معياري يقدر ب 0.434 ومتوسط حسابي يقدر ب 4.75، وهو يقع كذلك ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا وفقا لاستجابات أفراد عينة الدراسة؛

– المرتبة الثالثة كانت **للعبارة رقم 43** وذلك من خلال تأكيد أفراد عينة الدراسة وفق اتجاه إجاباتهم على أنه يلتزم كافة أعضاء وموظفي مجلس الإدارة بميثاق أخلاقيات العمل والموافقة عليه ويتم نشره للجمهور، وذلك بانحراف معياري يقدر ب 0.458 ومتوسط حسابي يقدر ب 4.75، وهو يقع كذلك ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا وفقا لاستجابات أفراد عينة الدراسة؛

– المرتبة الرابعة كانت **للعبارة رقم 40** وذلك من خلال تأكيد أفراد عينة الدراسة وفق اتجاهاتهم على أن يعل مجلس الإدارة على وضع الأهداف والخطط اللازمة للشركة، والسهر على متابعة تنفيذها، وذلك بانحراف معياري قدره 0.464 ومتوسط حسابي يقدر ب4.74، وهو يقع كذلك ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا وفقا لاستجابات أفراد عينة الدراسة؛

– المرتبة الخامسة كانت **للعبارة رقم 30** وذلك من خلال تأكيد أفراد عينة الدراسة من خلال اتجاهاتهم نحو الموافقة على توفير القدرة اللازمة لحاملي الأسهم على فهم وإدراك بنود القوائم المالية، وذلك بانحراف معياري قدره 0.487 ومتوسط حسابي يقدر ب 4.74، وهو يقع كذلك ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا وفقا لاستجابات أفراد عينة الدراسة؛

– أما المرتبة السادسة فكانت **للعبارة رقم 42** حيث كانت اتجاهات أفراد عينة الدراسة نحو الإقرار و موافقة كبيرة على أن تتولى لجنة الترشيحات والمكافآت تقييم أداء مجلس الإدارة، وذلك بانحراف معياري قدره 0.534 ومتوسط حسابي يعادل 4.73، وهو يقع كذلك ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا وفقا لاستجابات أفراد عينة الدراسة؛

– المرتبة السابعة كانت **للعبارة رقم 26** أين أكد أفراد عينة الدراسة وفق اتجاه إجاباتهم على أن يتولى إطار حوكمة الشركات توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات سواء كانت إشرافية أو تنظيمية أو تنفيذية، وهذا

بانحراف معياري قدره 0.446 ومتوسط حسابي يقدر ب4.73، وهو يقع كذلك ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا وفقا لاستجابات أفراد عينة الدراسة؛

– المرتبة الثامنة كانت **للعبارة رقم 31** حيث توجه أفراد عينة الدراسة على أنه يضمن إطار حوكمة الشركات معاملة متكافئة لكافة حملة الأسهم بما في ذلك حقوق الأقلية، وذلك بانحراف معياري قدره 0.475 وبمتوسط حسابي 4.72، وهو يقع كذلك ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا وفقا لاستجابات أفراد عينة الدراسة؛

– المرتبة التاسعة كانت **للعبارة رقم 32** أين كانت اتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة نحو التأكيد على انه ينبغي على الشركة معاملة كافة المساهمين المنتمون لفئة واحدة معاملة متساوية وذلك بانحراف معياري يقدر ب 0.518 ومتوسط حسابي 4.72، وهو يقع كذلك ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا وفقا لاستجابات أفراد عينة الدراسة؛

– المرتبة العاشرة جاءت بها **العبارة رقم 41** أين اتجه أفراد عينة الدراسة وفق إجاباتهم على أنه يصادق مجلس الإدارة على نظام الرقابة الداخلية ويتأكد من فعالية تطبيقه وذلك بانحراف معياري 0.539 ومتوسط حسابي قدره 4.72، وهو يقع كذلك ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا وفقا لاستجابات أفراد عينة الدراسة؛

– المرتبة الحادية عشر كانت **للعبارة رقم 33** والتي كانت فيها اتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة على التأكيد أنه يتضمن إطار حوكمة الشركة الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح التي ينشأها القانون أو من خلال الاتفاقيات، وذلك بانحراف معياري يقدر ب 0.461 ومتوسط حسابي قدره 4.70، وهو يقع كذلك ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا وفقا لاستجابات أفراد عينة الدراسة؛

– **العبارة رقم 39** احتلت المرتبة الثانية عشر والتي اتجه فيها أفراد عينة الدراسة على الموافقة بأن يلتزم مجلس الإدارة بالعمل على معلومات كاملة وضمان حسن النية والعناية الواجبة، وذلك بانحراف معياري قدره 0.574 ومتوسط حسابي 4.68، وهو يقع كذلك ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا وفقا لاستجابات أفراد عينة الدراسة؛

– **العبارة رقم 34** في المرتبة الثالثة عشر حيث اتجه من خلالها أفراد عينة الدراسة على الموافقة بشدة على أن يعمل إطار حوكمة الشركات على تشجيع التعاون بين الشركات وأصحاب المصالح في زيادة قيمة الشركة واستدامتها، وذلك بانحراف معياري 0.496 ومتوسط حسابي يقدر ب 4.67، وهو يقع كذلك ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا وفقا لاستجابات أفراد عينة الدراسة؛

–**العبارة رقم 27** في المرتبة الرابعة عشر أين أكد فيها أفراد عينة الدراسة موافقتهم على أن تتولى الشركة بنشر دليل حوكمة الشركات في موقعها الالكتروني للاطلاع عليه من طرف الجمهور، وذلك بانحراف

معياري 0.521 ومتوسط حسابي 4.66، وهو يقع كذلك ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا وفقا لاستجابات أفراد عينة الدراسة؛

- **العبارة رقم 36** جاءت في المرتبة الخامسة عشر أين كانت موافقة أفراد عينة الدراسة فيها على ضرورة توافر قنوات بث للمعلومات لهدف توفير فرص متساوية لكافة مستخدمي القوائم المالية، وذلك بانحراف معياري 0.542 ومتوسط حسابي 4.66، وهو يقع كذلك ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا وفقا لاستجابات أفراد عينة الدراسة؛

- **العبارة رقم 35** في المرتبة السادسة عشر أين اتجهت فيها إجابات أفراد عينة الدراسة على ضرورة توافر الإفصاح السليم والصحيح وفي الوقت المناسب حول كافة الموضوعات المتعلقة بالشركة، وذلك بانحراف معياري 0.524 ومتوسط حسابي قدره 4.65، وهو يقع كذلك ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا وفقا لاستجابات أفراد عينة الدراسة؛

- **العبارة رقم 37** في المرتبة السابعة عشر حيث كانت اتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة نحو ضرورة أن يضمن مجلس الإدارة التوجيه الرشيد الاستراتيجي للشركة وذلك بانحراف معياري 0.545 ومتوسط حسابي يقدر ب 4.65، وهو يقع كذلك ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا وفقا لاستجابات أفراد عينة الدراسة؛

- **العبارة رقم 38** جاءت في المرتبة الثامنة عشر حيث كانت اتجاها إجابات أفراد عينة الدراسة نحو ضرورة أن يتحمل مجلس الإدارة المسؤولية الكاملة أمام الشركة وحملة الأسهم، وذلك بانحراف معياري 0.545 ومتوسط حسابي 4.65، وهو يقع كذلك ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا وفقا لاستجابات أفراد عينة الدراسة؛

- في المرتبة التاسعة عشر جاءت **العبارة رقم 28** حيث اتجهت فيها إجابات أفراد عينة الدراسة نحو ضرورة أن تتولى الشركة الحمية الكافية والكاملة لحملة الأسهم، وذلك بانحراف معياري 0.509 ومتوسط حسابي 4.62، وهو يقع كذلك ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا وفقا لاستجابات أفراد عينة الدراسة؛

- أخيرا جاءت **العبارة رقم 29** في المرتبة العشرون أين كانت فيها إجابات أفراد عينة الدراسة حول الموافقة على أنه يحق لحملة الأسهم الاطلاع والمعرفة الكاملة لشؤون الشركة خاصة الداخلية وذلك بانحراف معياري 0.606 ومتوسط حسابي قدره 4.62، وهو يقع كذلك ضمن مجال الأهمية النسبية الكبيرة جدا وفقا لاستجابات أفراد عينة الدراسة.

المبحث الثالث: تحليل وإختبار الفرضيات.

من خلال هذا المبحث سوف نقوم باختبار فرضيات الدراسة الموضوعية والإجابة عن الإشكالية المطروحة، غير أنه يجب أولا اختبار نوع التوزيع الطبيعي الذي تتبعه عينة الدراسة، حيث وبالرغم من كبر حجم العينة والذي هو 93 مفردة، وان القاعدة العامة التي تنص على أن حجم العينة يتعدى 30 مفردة فهو يتبع توزيعا طبيعيا، إلا أنه سوف يتم إجراء إختبار التبعية للتوزيع الطبيعي وذلك بإستخدام إختبار Kolomogrov – Smirnov وإختبار Shapiro – Wilk والذي يسمح لنا بمعرفة نوع التوزيع الذي تتبعه المفردات، ومنه تحديد نوع الاختبارات المناسبة في عملية اختبار فرضيات الدراسة، فيما إذا كانت الاختبارات المعلمية أو اللامعلمية والتي يحددها نموذج الاختبار الإحصائي.

المطلب الأول: إختبار التوزيع الطبيعي المتغير المستقل – التدقيق الداخلي.

لمعرفة نوع التوزيع الذي يتبعه المتغير المستقل التدقيق الداخلي تم إعداد الجداول التالية لأبعاد هذا المتغير والمتمثلة في كل من نظام الرقابة الداخلية، لجان التدقيق الداخلي والإفصاح والشفافية.

الفرع الأول: اختبار التوزيع الطبيعي لبعد نظام الرقابة الداخلية.

الجدول الموالي يبين إختبارات التوزيع الطبيعي لبعد نظام الرقابة الداخلية.

الجدول رقم (4-20): إختبار التوزيع الطبيعي Kolomogrov – Smirnov و Shapiro – Wilk لبعد نظام الرقابة الداخلية.

Tests de normalité[a,b]							
	نظام الرقابة الداخلية	Kolmogorov-Smirnov[c]			Shapiro-Wilk		
		Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
AXE2	25	,193	9	,200*	,881	9	,159
	26	,207	14	,106	,862	14	,032
	27	,239	17	,011	,837	17	,007
	28	,212	16	,054	,926	16	,207
	29	,283	4	.	,863	4	,272
	30	,539	31	,000	,176	31	,000
*. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.							
a. AXE2 est une constante lorsque نظام الرقابة الداخلية = 21. Elle a été omise.							
b. AXE2 est une constante lorsque نظام الرقابة الداخلية = 24. Elle a été omise.							
c. Correction de signification de Lilliefors							

* عند مستوى الدلالة (α=0.05)

المصدر: مخرجات SPSSV.23

من الجدول رقم (4-20) لإختبار التوزيع الطبيعي لبعد نظام الرقابة الداخلية أن أغلبية بنود نظام الرقابة الداخلية جاءت غير معنوية لأن كل من إحصاءة Kolomogrov – Smirnov و Shapiro – Wilk كانت الدرجة المعنوية لها أكبر من مستوى الدلالة 0.05 ماعدا البنود رقم 20 و 30 لإختبار Kolomogrov – Smirnov غير أن عدد درجات الحرية فهي تزيد عن 30، في المقابل كذلك الإستثناء للعبارة أو البنود رقم 26 و 27 و30 لإختبار Shapiro – Wilk، ومنه يمكن الحكم أن بعد نظام الرقابة الداخلية كمتغير مستقل وسيطي يتبع توزيع طبيعي.

الفرع الثاني: اختبار التوزيع الطبيعي لبعد لجان التدقيق الداخلي.

تم الاستعانة بالجدول التالي لاختبار التوزيع الطبيعي لبعد لجان التدقيق الداخلي.

الجدول رقم (4-21): إختبار التوزيع الطبيعي Kolomogrov – Smirnov و Shapiro – Wilk لبعد لجان التدقيق الداخلي.

Tests de normalité[a]							
	لجان التدقيق الداخلي	Kolmogorov-Smirnov[b]			Shapiro-Wilk		
		Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
AXE2	41	,175	5	,200*	,974	5	,899
	42	,423	4	.	,691	4	,009
	43	,238	4	.	,938	4	,643
	44	,268	10	,041	,854	10	,065
	45	,127	10	,200*	,979	10	,961
	46	,281	7	,100	,811	7	,052
	47	,326	6	,046	,776	6	,035
	48	,338	8	,008	,666	8	,001
	49	,241	3	.	,974	3	,688
	50	,514	35	,000	,378	35	,000
*. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.							
a. AXE2 est une constante lorsque لجان التدقيق الداخلي = 40. Elle a été omise.							
b. Correction de signification de Lilliefors							

* عند مستوى الدلالة (α=0.05)

المصدر: مخرجات SPSSV.23

من الجدول رقم (4-21) لاختبار التوزيع الطبيعي لبعد لجان التدقيق الداخلي نجد أن أغلبية بنود لجان التدقيق الداخلي تزيد عن مستوى الدلالة 0.05 ماعدا العبارات 44، 47 و 48 بالنسبة لاختبار Kolomogrov – Smirnov، وفي المقابل كانت أغلب عبارات بعد لجان التدقيق الداخلي وفق اختبار Shapiro – Wilk ذات مستوى دلالة Sigأكبر من 0.05 ماعدا العبارات 42، 47، 48 و50 غير أن درجات الحريات تزيد عن 30 ومنه يمكن الحكم أن هذا البعد كمتغير وسيطي يتبع توزيع طبيعي.

الفرع الثالث: إختبار التوزيع الطبيعي لبعد الإفصاح والشفافية.

الجدول الموالي يبين إختبارات التوزيع الطبيعي لبعد الإفصاح والشفافية.

الجدول رقم (4 -22): إختبار التوزيع الطبيعي Kolomogrov – Smirnov و Shapiro – Wilk لبعد الإفصاح والشفافية.

Tests de normalité[a,d]							
	الإفصاح والشفافية	Kolmogorov-Smirnov[b]			Shapiro-Wilk		
		Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
AXE2	28	,219	3	.	,987	3	,780
	29	,180	9	,200*	,946	9	,646
	30	,245	11	,063	,841	11	,033
	31	,169	8	,200*	,965	8	,853
	32	,210	14	,096	,894	14	,093
	33	,221	6	,200*	,902	6	,386
	35	,539	39	,000	,237	39	,000
*. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.							
a. AXE2 est une constante lorsque الإفصاح والشفافية = 27. Elle a été omise.							
b. Correction de signification de Lilliefors							
d. AXE2 est une constante lorsque الإفصاح والشفافية = 34. Elle a été omise.							

*** عند مستوى الدلالة (α=0.05)**

المصدر: مخرجات SPSSV.23

من الجدول رقم (4-22) لإختبار التوزيع الطبيعي لبعد الإفصاح والشفافية نجد أن كل عبارات هذا البعد مستوى الدلالة لها Sig أكبر من 0.05 ماعدا العبارة 35 وذلك وفق إختبار Kolomogrov – Smirnov وفي المقابل كذلك نجد أن أغلبية عبارات هذا البعد وفق إختبار Shapiro – Wilk أكبر من

مستوى الدلالة sig المقدر ب 0.05 ماعدا العبارتين 30 و35، وعليه يمكن الحكم أن بعد الإفصاح والشفافية كمتغير وسيطي يتبع توزيعا طبيعيا.

المطلب الثاني: إختبار التوزيع الطبيعي المتغير التابع – حوكمة الشركات.

لمعرفة التوزيع الذي يتبعه المتغير التابع المتمثل في حوكمة الشركات تم الاستعانة بالجدول التالي:

الجدول رقم (4-23): إختبار التوزيع الطبيعي Kolomogrov – Smirnov و Shapiro – Wilk للمتغير التابع حوكمة الشركات.

Tests de normalité[a,d,e,f,g]							
		Kolmogorov-Smirnov[b]			Shapiro-Wilk		
	AXE1	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
AXE2	97	,175	3	.	1,000	3	1,000
	98	,260	2	.			
	99	,253	5	,200*	,854	5	,207
	100	,385	3	.	,750	3	,000
	101	,185	8	,200*	,888	8	,225
	102	,141	5	,200*	,983	5	,952
	103	,212	9	,200*	,899	9	,248
	104	,245	4	.	,916	4	,512
	105	,213	3	.	,990	3	,806
	106	,260	2	.			
	107	,161	5	,200*	,991	5	,984
	108	,221	5	,200*	,953	5	,758
	109	,385	3	.	,750	3	,000
	115	,539	28	,000	,188	28	,000

*. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.

a. AXE2 est une constante lorsque AXE1 = 96. Elle a été omise.

b. Correction de signification de Lilliefors

d. AXE2 est une constante lorsque AXE1 = 110. Elle a été omise.

e. AXE2 est une constante lorsque AXE1 = 112. Elle a été omise.

f. AXE2 est une constante lorsque AXE1 = 113. Elle a été omise.

g. AXE2 est une constante lorsque AXE1 = 114. Elle a été omise.

*** عند مستوى الدلالة (α=0.05)**

المصدر: مخرجات SPSSV.23

من الجدول رقم (4-23) لاختبار التوزيع الطبيعي للمحور الثاني الخاص بالمتغير التابع حوكمة الشركات نجد أن مستوى الدلالة Sig لكامل عبارات هذا المحور وفق إختبار Kolomogrov – Smirnov جاءت أكبر من مستوى الدلالة 0.05 ماعدا العبارة 115 وحيث درجات الحرية تزيد عن 30، وفي المقابل لاختبار Shapiro – Wilk كانت قيمة Sig أكبر من 0.05 لكامل عبارات هذا المحور ماعدا العبارات أو الإحصاءات رقم 100 و 109 و 115، وعليه يمكن الحكم أن المتغير التابع يتبع توزيعا طبيعيا.

وعليه وبعد تأكيد نتائج اختبار التوزيع الطبيعي للمتغير المستقل والمتغير التابع فان الاختبارات التي سوف تطبق لإختبار فرضيات الدراسة هي الاختبارات المعلمية، حيث و لاختبار فرضيات الدراسة فإننا سوف نتبع الخطوات التالية:

1- اختبار وجود علاقة خطية بين متغيرات الدراسة وذلك للمتغير المستقل والتابع؛

2- حساب معامل الارتباط Pearson لمعرفة درجة الارتباط الطردي الموجب أو السالب بين المتغير المستقل والتابع؛

وإذا ثبت وجود القيد الأول والثاني فإنه يتم إستخدام مايلي:

3- تحليل الانحدار الخطي البسيط وذلك لإثبات صحة الفرضيات أو رفضها.

المطلب الثالث: اختبار الفرضية الفرعية الأولى.

تنص هذه الفرضية على أنه لايوجد لنظام الرقابة الداخلية أثر في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى الدلالة الإحصائية (α=0.05) .

حيث سيتم اختبار هذه الفرضية وفق الخطوات التالية:

الفرع الأول: اختبار العلاقة الخطية لمتغيرات الفرضية الفرعية الأولى.

تتمثل المتغيرات التي سوف يتم معرفة العلاقة الخطية بينها في متغير نظام الرقابة الداخلية كمتغير مستقل والمحور الثاني المتمثل في حوكمة الشركات كمتغير تابع.

حيث توجد علاقة خطية بين نظام الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات عند مستوى الدلالة (α>0.05).

حيث تم الاستعانة بالجدول التالي لإثبات وجود علاقة خطية بين المتغيرين.

الجدول رقم (4-24): اختبار العلاقة الخطية بين نظام الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات.

ANOVA								
				Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
نظام الرقابة الداخلية	Inter-groupes	(combiné)		141,252	16	8,828	3,311	,000
		Terme linéaire	Pondérés	102,543	1	102,543	38,458	,000
			Ecart	38,709	15	2,581	,968	,496
	Intragroupes			202,640	76	2,666		
	Total			343,892	92			

المصدر: مخرجات SPSSV.23

من الجدول أعلاه نجد أن قيمة مستوى الدلالة المعنوية Sig للانحراف الخطي تقدر ب 0.496 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05، وعليه توجد علاقة خطية بين نظام الرقابة الداخلية والمحور الثاني حوكمة الشركات.

الفرع الثاني: تحديد معامل الارتباط بين متغيرات الفرضية الفرعية الأولى.

انطلاقا من وجود علاقة خطية بين نظام الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات وفق نتائج الاختبار للعلاقة الخطية بين المتغيرين سوف يتم إختبار وجود علاقة ارتباط بين هذين المتغيرين كما يلي:

H_0: لاتوجد علاقة ارتباط معنوية عند مستوى الدلالة (α=0.05) بين نظام الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث ولاختبار هذه الفرضية تم حساب معامل الارتباط Pearson بين المتغيرين وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (4-25): معامل الارتباط Pearson بين نظام الرقبة الداخلية وحوكمة الشركات.

البيان		حوكمة الشركات
نظام الرقابة الداخلية	معامل الارتباط	0.546**
	قيمة Sig	0.000
	عدد المشاهدات	93

*** عند مستوى الدلالة (α=0.05)**

****عند مستوى الدلالة (α=0.01)**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSSV.23

من الجدول رقم (4-25) يتبين أن معامل الارتباط Pearson يقدر ب 0.546 وهو ارتباط طردي وموجب بين نظام الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات، حيث أن قيمة الدلالة المعنوية Sig أقل من 0.05 أي ننفي الفرضية الصفرية التي تنفي وجود لعلاقة ارتباط وتقبل الفرضية البديلة التي توضح وجود علاقة ارتباط معنوية طردية وموجبة بين المتغيرين.

الفرع الثالث: اختبار الانحدار الخطي البسيط.

بعد ثبوت وجود علاقة خطية بين نظام الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات وكذلك ثبوت وجود علاقة ارتباط معنوية بينهما، سوف يتم اختبار التباين بين المتغيرين وذلك وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (4-26): إختبار $ANOVA^2$ لتحليل التباين بين نظام الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات.

ANOVA[a]						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	1131,598	1	1131,598	38,663	,000[b]
	Résidu	2663,392	91	29,268		
	Total	3794,989	92			
a. Variable dépendante : AXE2						
b. Prédicteurs : (Constante), نظام الرقابة الداخلية						

المصدر: مخرجات برنامج SPSSV.23

من خلال الجدول رقم (4-26) يتبين أن النموذج معنوي بين المتغيرين حيث أن قيمة الدلالة المعنوية تقدر ب 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة (α=0.05) ومنه يوجد تأثير للمتغير المستقل نظام الرقابة الداخلية على المتغير التابع حوكمة الشركات.

ومن خلال الجدول الموالي نبين بيان وتفسير نتائج هذا الانحدار الخطي البسيط بين المتغيرين كما يلي:

الجدول رقم (4-27): معاملات نموذج الانحدار الخطي بين نظام الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات.

Coefficients[a]						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	43,529	8,135		5,351	,000
	نظام الرقابة الداخلية	1,814	,292	,546	6,218	,000
a. Variable dépendante : AXE2						

المصدر: مخرجات برنامج SPSSV.23

من خلال الجدول أعلاه يتبين وجود دلالة إحصائية لقيمة معامل الانحدار (B) لنظام الرقابة الداخلية، وبالتالي ثبوت وجود أثر دلالة إحصائية وعند مستوى معنوي يقدر ب (0.05=α) لنظام الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وعليه نرفض الفرضية الصفرية التي تنفي وجود أثر بين المتغيرين عند مستوى الدلالة (0.05=α)، ونقبل الفرضية البديلة التي تؤيد لوجود أثر نظام الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى الدلالة (0.05=α).

ومن الجدول أعلاه تبين لنا قيمة معامل الانحدار Beta والتي تقدر ب0.546 أن التغير بدرجة واحدة لنظام الرقابة الداخلية، فإنه سوف يؤدي الى زيادة تفعيل حوكمة الشركات بما مقداره 54.6%.

ومنه يمكن صياغة معادلة خط الانحدار البسيط للعلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات إعتمادا على الجدول (4-27) كما يلي:

$$\hat{Y}=0.546X_1+1.814$$

حيث : $\hat{Y}$: حوكمة الشركات.

X_1: نظام الرقابة الداخلية.

ولتحديد قيمة التفسيرات التي قدمها هذا النموذج تم إعداد الجدول التالي:

الجدول رقم (4-28): معامل التحديد R-deux لنظام الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات.

Récapitulatif des modèles									
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Modifier les statistiques				
					Variation de R-deux	Variation de F	ddl 1	ddl 2	Sig. Variation de F
1	,546[a]	,298	,290	5,410	,298	38,663	1	91	,000
a. Prédicteurs : (Constante), نظام الرقابة الداخلية									

المصدر: مخرجات برنامج SPSSV.23

يشير الجدول رقم (4-28) أن قيمة معامل التحديد R-deux (0.298) أن لنظام الرقابة الداخلية القدرة على تقدير ماقيمته 29.6% من التغيرات الحاصلة في حوكمة الشركات، في حين أن 70.4% من التغيرات الأخرى فيها تعود لمتغيرات أخرى خارج نموذج الانحدار الخطي البسيط الذي لم يستطع تحديدها.

المطلب الرابع: إختبار الفرضية الفرعية الثانية.

جاء في نص الفرضية أنه لايوجد للجان التدقيق الداخلي أثر في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى الدلالة (α=0.05) حيث سوف يتم اختبار صحته أو عدم صحة هذه الفرضية وفق الخطوات التالية:

الفرع الأول: اختبار العلاقة الخطية لمتغيرات الفرضية الفرعية الثانية.

تتمثل المتغيرات التي سوف يتم معرفة العلاقة بينهما في المتغير المستقل المتمثل في لجان التدقيق الداخلي والمحور الثاني حوكمة الشركات كمتغير تابع وذلك وفق التالي:

حيث توجد علاقة خطية بين لجان التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات عند مستوى الدلالة ، حيث تم الاستعانة كذلك بالجدول التالي لإثبات وجود علاقة خطية بين المتغيرين.

الجدول رقم (4-29): إختبار العلاقة الخطية بين لجان التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

ANOVA								
				Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
لجان التدقيق الداخلي	Inter-groupes	(combiné)		345,507	16	21,594	3,167	,000
		Terme linéaire	Pondérés	264,498	1	264,498	38,792	,000
			Ecart	81,009	15	5,401	,792	,682
	Intragroupes			518,192	76	6,818		
	Total			863,699	92			

المصدر: مخرجات برنامج SPSSV.23

من خلال الجدول أعلاه يتبين أن القيمة المعنوية للدلالة الإحصائية Sig للانحراف الخطي تقدر ب0.682 وهي أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية 0.05، وعليه يدل ذلك على وجود علاقة خطية بين لجان التدقيق الداخلي والمحور الثاني الخاص بحوكمة الشركات.

الفرع الثاني: تحديد معامل الارتباط بين متغيرات الفرضية الفرعية الثانية.

انطلاقا من وجود العلاقة الخطية بين المتغيرين وفق نتائج الاختبار، سوف يتم إختبار وجود علاقة إرتباط بين المتغيرين كما يلي:

H_0: لاتوجد علاقة ارتباط معنوية عند مستوى الدلالة (α=0.05) بين لجان التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

ولاختبار هذه الفرضية سوف نقوم بحساب معامل الارتباط Pearson بين المتغيرين كما يلي:

الجدول رقم (4-30): معامل الارتباط Pearson بين لجان التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

البيان		حوكمة الشركات
لجان التدقيق الداخلي	معامل الارتباط	0.553**
	قيمة Sig	0.000
	عدد المشاهدات	93

*** عند مستوى الدلالة (α=0.05)**

****عند مستوى الدلالة (α=0.01)**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSSV.23

من الجدول رقم (4-30) يتبين أن معامل الارتباط Pearson يقدر ب 0.553 وهو ارتباط طردي وموجب بين لجان التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، حيث أن قيمة الدلالة المعنوية Sig هي أقل من 0.05 وعليه تنفي الفرضية الصفرية التي تنفي وجود علاقة ارتباط بين المتغيرين وتقبل الفرضية البديلة التي تبنت وجود علاقة ارتباط بين معنوية وطردية بين لجان التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

الفرع الثالث: اختبار الانحدار الخطي البسيط.

بعد إثبات وجود علاقة خطية بين لجان التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات وكذلك إثبات وجود علاقة ارتباط بين المتغيرين كعلاقة معنوية، سوف نقوم بإجراء اختبار التباين بين المتغيرين وذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (4-31): إختبار ANOVA[2] لتحليل التباين بين لجان التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

ANOVA[a]						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	1162,172	1	1162,172	40,169	,000[b]
	Résidu	2632,817	91	28,932		
	Total	3794,989	92			
a. Variable dépendante : AXE2						
b. Prédicteurs : (Constante), لجان التدقيق الداخلي						

المصدر: مخرجات برنامج SPSSV.23

من جدول ANOVA[a] رقم (4-31) يتبين لنا أن نموذج تحليل التباين بين لجان التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات أنه معنوي، حيث أن قيمة الدلالة الإحصائية المعنوية Sig تقدر ب 0.000 وهي معنوية كونها أقل من مستوى الدلالة (α=0.05)، ومنه ثبوت تأثير المتغير المستقل لجان التدقيق الداخلي على المتغير التابع حوكمة الشركات.

كما أن تأثير لجان التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات يمكن إثباتها وذلك من خلال الجداول الموالية المتعلقة بالانحدار الخطي البسيط وذلك من خلال الجداول الموالية:

الجدول رقم (4-32): معاملات نموذج الانحدار الخطي البسيط بين لجان التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

Coefficients[a]						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	39,607	8,599		4,606	,000
	لجان التدقيق الداخلي	1,160	,183	,553	6,338	,000
a. Variable dépendante : AXE2						

المصدر: مخرجات برنامج SPSSV.23

من خلال الجدول أعلاه تم ثبوت وجود دلالة إحصائية لقيمة معامل الانحدار (B) للجان التدقيق الداخلي ومنه ثبوت وجود أثر وذو دلالة إحصائية وعند مستوى معنوية يقدر ب(0.05=α) للجان التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ومنه نفي الفرضية الصفرية التي تنفي وجود أثر بين المتغيرين وذلك عند مستوى الدلالة (0.05=α)، وتقبل الفرضية البديلة التي تؤيد لوجود أثر للجان التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى الدلالة (0.05=α).

كما يشير الجدول أعلاه أن قيمة معامل الانحدار Beta والمقدر ب 0.553 الذي يفسر أن كل تغيير وبدرجة حرية واحدة للجان التدقيق الداخلي فإنه سوف يؤدي الى زيادة تفعيل حوكمة الشركات بما مقداره 55.3%.

ومنه يمكن صياغة معادلة خط الانحدار البسيط للعلاقة بين لجان التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات وذلك اعتمادا على الجدول رقم (4-32) كما يلي: $\hat{Y}=0.553X_2+1.160$

حيث: $\hat{Y}$: حوكمة الشركات

X_2: لجان التدقيق الداخلي

ولمعرفة قيمة التغيرات التي قدمها هذا النموذج تم اعتماد الجدول الموالي لمعامل التحديد R-deux.

الجدول رقم (4-33): معامل التحديد R-deux للجان التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

Récapitulatif des modèles									
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Modifier les statistiques				
					Variation de R-deux	Variation de F	ddl 1	ddl 2	Sig. Variation de F
1	,553[a]	,306	,299	5,379	,306	40,169	1	91	,000
a. Prédicteurs : (Constante), لجان التدقيق الداخلي									

المصدر: مخرجات برنامج SPSSV.23

من الجدول رقم (4-33) نجد أن قيمة معامل التحديد R-deux تقدر ب 0.306، أي ان للجان التدقيق الداخلي القدرة على تفسير 30.6% من التغيرات الحاصلة في حوكمة الشركات، في حين أن 69.4% من التغيرات الأخرى فهي تعود لمتغيرات أخرى خارج نموذج الانحدار الخطي البسيط والتي لم يستطع هذا النموذج تضمنها.

المطلب الخامس: إختبار الفرضية الفرعية الثالثة.

تنص هذه الفرضية على أنه لايوجد للإفصاح والشفافية أثر في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى الدلالة الإحصائية (α=0.05)، حيث سوف يتم إختبار هذه الفرضية الفرعية وفق الخطوات التالية:

الفرع الأول: إختبار العلاقة الخطية لمتغيرات الفرضية الفرعية الثالثة.

المتغيرات التي سوف يتم معرفة العلاقة الخطية بينهما هما الإفصاح والشفافية وذلك كمتغير مستقل، وحوكمة الشركات كمتغير تابع.

حيث أنه توجد علاقة خطية بين الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات عند مستوى الدلالة الإحصائية (α>0.05)، وقد تم الاستعانة بالجدول الموالي لإثبات وجود علاقة خطية بين هاذين المتغيرين.

الجدول رقم (4-34): إختبار العلاقة الخطية بين الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات.

ANOVA								
				Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
الإفصاح والشفافية	Inter-groupes	(combiné)		328,984	16	20,561	7,378	,000
		Terme linéaire	Pondérés	263,279	1	263,279	94,467	,000
			Ecart	65,705	15	4,380	1,572	,102
	Intragroupes			211,812	76	2,787		
	Total			540,796	92			

المصدر: مخرجات برنامج SPSSV.23

من الجدول أعلاه نجد أن قيمة مستوى الدلالة المعنوية Sig للانحراف الخطي تقدر ب0.102 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05، ومنه توجد علاقة خطية بين الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات.

الفرع الثاني: تحديد معامل الارتباط بين متغيرات الفرضية الفرعية التالية.

انطلاقا من وجود علاقة خطية بين الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات، وذلك وفق نتائج اختبار العلاقة الخطية مابين المتغيرين، سوف يتم اختبار وجود علاقة ارتباط بين هذين المتغيرين وذلك كما يلي:

H_0: لاتوجد علاقة ارتباط معنوية عند مستوى الدلالة (α=0.05)، بين الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ولاختبار هذه العلاقة تم حساب معامل الارتباط Pearson بين المتغيرين وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (4-35): معامل الارتباط Pearson بين الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات.

البيان		حوكمة الشركات
الإفصاح والشفافية	معامل الارتباط	0.698**
	قيمة Sig	0.000
	عدد المشاهدات	93

*** عند مستوى الدلالة (α=0.05)**

****عند مستوى الدلالة (α=0.01)**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSSV.23

من الجدول رقم (4-35) نجد أن معامل الارتباط Pearson يقدر ب 0.698 وهو ارتباط طردي موجب بين متغير الإفصاح والشفافية ومتغير حوكمة الشركات، حيث قيمة الدلالة الإحصائية المعنوية هي 0.000 وهي أقل من 0.05، ومنه تنفي الفرضية الصفرية التي تنفي وجود علاقة ارتباط بين الإفصاح بين الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات، ونقبل الفرضية البديلة التي توضح وتثبت لوجود علاقة ارتباط معنوية طردية بين المتغيرين.

الفرع الثالث: إختبار الانحدار الخطي البسيط.

بعد إثبات وجود علاقة خطية بين الإفصاح والشفافية مع حوكمة الشركات وكذلك وجود علاقة إرتباط بين المتغيرين كعلاقة معنوية، سوف نقوم بإجراء اختبار التباين بين المتغيرين، وذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (4-36): إختبار ANOVA2 لتحليل التباين بين الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات.

ANOVA[a]						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	1847,537	1	1847,537	86,331	,000[b]
	Résidu	1947,452	91	21,401		
	Total	3794,989	92			
a. Variable dépendante : AXE2						
b. Prédicteurs : (Constante), الإفصاح والشفافية						

المصدر: مخرجات SPSSV.23

من الجدول أعلاه تم ثبوت وجود دلالة إحصائية، ومنه فان النموذج معنوي حيث أن قيمة الدلالة المعنوية Sig تقدر ب 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة (α=0.05)، وعليه يوجد تأثير للمتغير المستقل الإفصاح والشفافية على المتغير التابع حوكمة الشركات،

والجدول الموالي يبين لنا كذلك تفسير نتائج الانحدار الخطي البسيط بين الإفصاح والشفافية كمتغير مستقل وحوكمة الشركات كمتغير تابع.

الجدول رقم (4-37): معاملات نموذج الانحدار الخطي بين الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات.

Coefficients[a]						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	33,789	6,497		5,201	,000
	الإفصاح والشفافية	1,848	,199	,698	9,291	,000
a. Variable dépendante : AXE2						

المصدر: مخرجات برنامج SPSSV.23

يتضح من الجدول أعلاه وجود دلالة إحصائية لقيمة معامل الانحدار (B) للإفصاح والشفافية، وبالتالي ثبوت وجود أثر ذو دلالة إحصائية وعند مستوى معنوي يقدر ب(α=0.05) للإفصاح والشفافية في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وعليه نرفض الفرضية الصفرية التي تنفي وجود أثر بين المتغيرين عند مستوى الدلالة (α=0.05)، وتفعيل الفرضية البديلة التي تؤيد وجود أثر الإفصاح والشفافية في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى الدلالة (α=0.05).

ومن الجدول أعلاه تشير قيمة معامل الانحدار Beta والتي تقدر ب .698 والتي تفسر أن التغير في المتغير المستقل للإفصاح والشفافية بمقدار درجة حرية واحدة سوف يؤدي الى زيادة تفعيل حوكمة الشركات بنسبة 69.8%.

وبناءا على النتائج السابقة يمكن كتابة معادلة خط الانحدار البسيط بين الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات، وذلك اعتمادا على الجدول رقم (4-37) كالتالي:

$$\hat{Y}=0.698X_3+1.848$$

حيث $\hat{Y}$: حوكمة الشركات

X_3: الإفصاح والشفافية

ولبيان قيمة التغييرات التي قدمها هذا النموذج تم الاستعانة بالجدول التالي:

الجدول رقم (4-38): معامل التحديد R-deux للإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات.

Récapitulatif des modèles									
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Modifier les statistiques				
					Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F
1	,698[a]	,487	,481	4,626	,487	86,331	1	91	,000
a. Prédicteurs : (Constante), الإفصاح والشفافية									

المصدر: مخرجات برنامج SPSSV.23

يشير الجدول رقم (4-38) أن قيمة معامل التحديد R-deux (0.487) أي أن الإفصاح والشفافية كمتغير مستقل قد استطاع تفسير مانسبته 48.7% من التغيرات الحاصلة في حوكمة الشركات، في حين أن 51.3% من التغيرات الأخرى فهي تعود لمتغيرات أخرى لم يستطع النموذج المتمثل في لانحدار الخطي البسيط تحديدها.

المطلب السادس: إختبار الفرضية الرئيسية.

تنص هذه الفرضية على أنه لايوجد للتدقيق الداخلي أثر في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى الدلالة الإحصائية (α=0.05).

حيث سوف يتم اختبار صحة هذه الفرضية وفق الخطوات التالية:

الفرع الأول: إختبار العلاقة الخطية لمتغيرات الفرضية الرئيسية.

تتمثل المتغيرات التي سوف يتم معرفة العلاقة الخطية بينهما في متغير التدقيق الداخلي كمتغير مستقل والمحور الثاني حوكمة الشركات كمتغير تابع.

إذ توجد علاقة خطية بين التدقيق الداخلي و حوكمة الشركات عند مستوى الدلالة(α<0.05) ، ولأجل معرفة هذه العلاقة الخطية تم الاستعانة بالجدول التالي لإثبات وجود علاقة خطية بين المتغيرين.

الجدول رقم (4-39): إختبار العلاقة الخطية بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

ANOVA								
				Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
التدقيق الداخلي	Inter-groupes	(combiné)		1997,940	16	124,871	5,621	,000
		Terme linéaire	Pondérés	1816,089	1	1816,089	81,751	,000
			Ecart	181,851	15	12,123	,546	,906
	Intragroupes			1688,340	76	22,215		
	Total			3686,280	92			

المصدر: مخرجات برنامج SPSSV.23

من الجدول أعلاه نجد أن قيمة مستوى الدلالة المعنوية Sig للانحراف الخطي تقدر ب 0.906 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05، وعليه توجد علاقة خطية بين التدقيق الداخلي والمحور الثاني حوكمة الشركات.

الفرع الثاني: تحديد معامل الارتباط بين متغيرات الفرضية الرئيسية.

انطلاقا من وجود علاقة خطية بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، وذلك وفق نتائج اختبار العلاقة الخطية مابين المتغيرين، سوف يتم اختبار مدى وجود علاقة ارتباط بين هاذين المتغيرين كما يلي:

H_0: لاتوجد علاقة ارتباط معنوية عند مستوى الدلالة (α=0.05) بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

حيث ولاختيار هذه الفرضية تم حساب معامل الارتباط Pearson بين المتغيرين وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (4-40): معامل الارتباط Pearson بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

البيان		حوكمة الشركات
التدقيق الداخلي	معامل الارتباط	0.702**
	قيمة Sig	0.000
	عدد المشاهدات	93

*** عند مستوى الدلالة (α=0.05)**

****عند مستوى الدلالة (α=0.01)**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSSV.23

من الجدول رقم (4-40) نجد أن معامل الارتباط Pearson يقدر ب 0.70 وهو ارتباط طردي موجب بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، وحيث أن قيمة مستوى الدلالة المعنوية هي أقل من 0.05، ومنه ننفي الفرضية الصفرية التي تنفي وجود علاقة ارتباط معنوية بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، ونقبل الفرضية البديلة التي توضح وجود علاقة ارتباط معنوية وطردية موجبة بين المتغيرين.

الفرع الثالث: إختبار الانحدار الخطي البسيط.

بعد ثبوت وجود علاقة خطية بين المتغيرين وكذلك ثبوت وجود علاقة ارتباط معنوية بينهما سوف يتم اختبار الثبات بين المتغيرين وذلك وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (4-41): إختبار ANOVA2 لتحليل التباين بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

ANOVA[a]						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	1869,646	1	1869,646	88,367	,000[b]
	Résidu	1925,344	91	21,158		
	Total	3794,989	92			
a. Variable dépendante : AXE2						
b. Prédicteurs : (Constante), AXE1						

المصدر: مخرجات برنامج SPSSV.23

من الجدول رقم (4-41) يتبين أن النموذج معنوي بين المتغيرين، حيث أن قيمة الدلالة المعنوية تقدر ب0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة (α=0.05) ومنه يوجد تأثير للمتغير المستقل التدقيق الداخلي على المتغير التابع حوكمة الشركات.

والجدول الموالي يبين بيان وتفسير نتائج هذا الانحدار الخطي البسيط بين المتغيرين كما يلي:

الجدول رقم (4-42): معاملات نموذج الانحدار الخطي بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

Coefficients[a]						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	17,595	8,141		2,161	,033
	AXE1	,712	,076	,702	9,400	,000
a. Variable dépendante : AXE2						

المصدر: مخرجات برنامج SPSSV.23

من الجدول أعلاه يتبين وجود علاقة إحصائية لقيمة معامل الانحدار (B) للتدقيق الداخلي، ومنه ثبوت وجود أثر ذو دلالة إحصائية وعند مستوى معنوية يقدر ب(α=0.05) للتدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ومنه ننفي الفرضية الصفرية التي تنفي وجود أثر بين المتغيرين عند مستوى الدلالة الإحصائية(α=0.05)، ونقبل الفرضية البديلة التي تؤيد وجود أثر للتدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى الدلالة (α=0.05).

ومن الجدول أعلاه تقدر قيمة معامل الانحدار Beta ب 0.702، أي أن التغير في درجة حرية واحدة للتدقيق الداخلي سوف يؤدي الى زيادة تفعيل حوكمة الشركات بنسبة 70.2%.

ومنه يمكن صياغة معادلة خط الانحدار البسيط للعلاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات وفق العلاقة التالية، وهذا انطلاقا من الجدول رقم (4-42) كما يلي:

$$\hat{Y}=0.702X+0.712$$

حيث: $\hat{Y}$: حوكمة الشركات

X: التدقيق الداخلي

وهي معادلة خط الانحدار بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات في مؤسسات اقتصادية مختلطة.

ولمعرفة قيمة التفسيرات التي قدمها نموذج الانحدار تم إعداد الجدول التالي:

الجدول رقم (4-43): معامل التحديد R-deux للتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

Récapitulatif des modèles									
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Modifier les statistiques				
					Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F
1	,702[a]	,493	,487	4,600	,493	88,367	1	91	,000
a. Prédicteurs : (Constante), AXE1									

المصدر: مخرجات برنامج SPSSV.23

يشير الجدول رقم (4-43) أن قيمة معامل التحديد R-deux (0.487)، أي أن التدقيق الداخلي قد استطاع تفسير ماقيمته 48.7% من التغيرات الحاصلة في حوكمة الشركات في حين أن 51.3% من التغيرات الأخرى فهي تعود لمتغيرات أخرى لم يتضمنها نموذج الانحدار الخطي البسيط.

خلاصة الفصل:

تتعلق هذه الدراسة التطبيقية بدور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات، وذلك في دراسة لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، إذ أكدت هذه الدراسة على الأثر والأهمية الكبيرة للتدقيق الداخلي في معالجة واكتشاف الأخطاء للوصول الى جودة عالية لمخرجات النظام المالي والمحاسبي لهذه الشركات، ومنه زيادة فعالية حوكمة الشركات لتكون بمثابة ضمان وصمام أمان لحقوق المساهمين إضافة الى حماية أصول وممتلكات الشركة.

حيث قام الباحث من خلال هذه الدراسة الميدانية بتحليل استبيان الدراسة الذي تم إعداده لفرض ذلك، بعد تحكيمه وإجراء مختلف التعديلات اللازمة والذي تم تقسيمه الى جزئين أساسيين، يتمثل الجزء الأول في معلومات عامة أو شخصية لأفراد عينة الدراسة، بينما الجزء الثاني فقد خصص لمحاور الدراسة المتمثلة في محور التدقيق الداخلي كمحور أول، ومحور حوكمة الشركات كمحور ثاني.

وقد توصلت الدراسة الى أن للأبعاد الثلاثة الممثلة للتدقيق الداخلي متمثلة في كل من نظام الرقابة الداخلية ولجان التدقيق الداخلي وكذا الإفصاح والشفافية الأثر الفعال في زيادة تفعيل حوكمة الشركات لدى مؤسسات عينة الدراسة.

لذلك يستلزم وبصفة عامة ضرورة توافر مثل هذه الآليات للتدقيق الداخلي على مستوى كافة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

غير أن هذا يدعو الى اعتماد وإسناد آليات أخرى في دراسات مستقبلية على مستوى مؤسسات اقتصادية، خاصة شركات المساهمة مثل آلية مجلس الإدارة والتدقيق الخارجي، ولجان المكافآت والترشيحات للمساهمة في زيادة فعالية حوكمة الشركات.

خـــاتمة

خـــــــاتمة

استهدفت هذه الدراسة الى إبراز دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات، وذلك من خلال دراسة تطبيقية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وقد توصلت الدراسة بجانبيها النظري والتطبيقي الى مجموعة من النتائج والتي يمكن إبرازها في العناصر التالية:

أولا: نتائج الجانب النظري.

أ- تطور التدقيق الداخلي من وظيفة مقتصرة على اكتشاف وتصحيح الأخطاء الى وظيفة قائمة بذاتها تعمل على حماية أصول وممتلكات الشركة؛

- ساهمت العديد من المنظمات والدراسات الأكاديمية في تطوير مفهوم التدقيق الداخلي؛

ب- توسع نشاط التدقيق الى وظائف أخرى متعددة حيث أصبح نشاط توكيدي على مدى التزام الشركة بالقوانين والسياسات واللوائح التنظيمية وكافة معايير التدقيق والمحاسبة المتعارف عليها؛

ت- يعد التدقيق الداخلي مرآة الإدارة العليا فهو أداة فعالة لديها ويعمل على تأكيد التزاماتها بالعمل على تطوير وتحسين مختلف النظم الرقابية؛

ج- ضرورة توافر مجموعة من المواصفات العلمية والمهنية للمدقق للإلمام بمهام التدقيق؛

ح- يعمل التدقيق الداخلي على زيادة الموثوقية في القوائم المالية والمحاسبية للمؤسسات، مما يسمح بزيادة القيمة السوقية للمؤسسة وحصص هذه الأخيرة في السوق المالي؛

خ- تعتبر جودة التدقيق والمخاطر المتعلقة بها اليوم من أهم إنشغالات المؤسسات الاقتصادية، وذلك للأثر السلبي أو الايجابي الذي يمكن أن تؤثر فيه خاصة على مستوى آدائها المالي والمردودية المالية للمؤسسة وقيمة أسهمها؛

د- تعد مخرجات وظيفة التدقيق الداخلي بمثابة قاعدة بيانات هامة إذا اتسمت بمجموعة من الخصائص الأساسية والثانوية للمعلومات المحاسبية، قاعدة قرار سواء للإدارة العامة للمؤسسة أو لمستعملي القوائم المالية للآخرين؛

ذ- تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي اليوم بمثابة وظيفة إلزامية لايمكن الاستغناء عنها وغير مكلفة مقارنة بالتدقيق الخارجي؛

ر- رغم الجهود الدولية والتجارب الدولية في ميدان نظام حوكمة الشركات، لم ترقى هذه الجهود الى إعداد قواعد ومبادئ ثابتة وإلزامية دوليا، وهذا ما جعل الإلمام بها اختياريا؛

ز- لم يرقى ميثاق الحكم الراشد بالجزائر الى درجة عالية للتحكم المؤسساتي وهو مازاد من حالات الاختلاس والفساد المالي والإداري الواسع؛

س- تعمل لجان التدقيق الداخلي على التأكيد على سلامة أعمال وظيفة التدقيق الداخلي، وعلى ضمان أن عملية وسيرورة التدقيق الداخلي قد تمت وفق المبادئ والإجراءات المتعارف عليها، مما يضمن ويحقق الزيادة في الموثوقية وجودة التقارير المالية؛

ش- تعد لجان التدقيق الداخلي العينة الوسيطية بين وظيفة التدقيق ومجلس الإدارة وتوصيل وتأكيد مدى التزام وظيفة التدقيق بكافة إجراءات وخطوات التدقيق المتبعة؛

ص- يعد الإفصاح والشفافية بمثابة آلية رقابة داخلية على القائمين بالعملية التدقيقية مما سيسمح بتوفير المعلومات المحاسبية والمالية في الوقت المناسب لمستخدمي القوائم المالية؛

ض- تعمل آلية الإفصاح والشفافية على عدم تعارض المصالح وحماية حقوق المساهمين وذوي الأقلية؛

ط- مصداقية القوائم المالية تكمن في زيادة مستوى الإفصاح خاصة الإفصاح الكامل المتسم بالشفافية؛

ع- ساهمت الانهيارات المالية للعديد من المؤسسات العالمية زيادة الاهتمام بالحوكمة والتدقيق الداخلي خاصة للحد من الممارسات اللاأخلاقية والفساد المالي ومنه تزايد المطالب بجودة التدقيق.

ثانيا: نتائج اختبار فرضيات الدراسة.

1- الفرضية الرئيسية: والتي تنص على أنه لايوجد للتدقيق الداخلي أثر تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى الدلالة الإحصائية **(α=0.05)**، حيث من خلال الدراسة التطبيقية على مجموعة مؤسسات عينة الدراسة تم نفي هذه الفرضية الصفرية، وإثبات صحة الفرضية البديلة أي أن للتدقيق الداخلي أثر في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى الدلالة الإحصائية **(α=0.05)**؛

2- الفرضية الفرعية الأولى: والتي تنص على أنه لايوجد لنظام الرقابة الداخلية أثر في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى الدلالة الإحصائية **(α=0.05)**، حيث تم أيضا وبموجب نتائج الدراسة التطبيقية على مؤسسات عينة الدراسة نفي الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة أي أن لنظام الرقابة الداخلية أثر في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى الدلالة الإحصائية **(α=0.05)**؛

3- الفرضية الفرعية الثانية: والتي تنص على أنه لايوجد للجان التدقيق الداخلي أثر في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى الدلالة الإحصائية (**α=0.05**)، أيضا ومن خلال الدراسة التطبيقية على مؤسسات عينة الدراسة تم نفي هذه الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة أي أن للجان التدقيق الداخلي أثر في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى الدلالة الإحصائية (**α=0.05**)؛

4- الفرضية الفرعية الثالثة: والتي تنص على أنه لايوجد للإفصاح والشفافية أثر في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى الدلالة الإحصائية (**α=0.05**)، أيضا ومن خلال نتائج التحليل تم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة أي أن للإفصاح والشفافية أثر في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى الدلالة الإحصائية (**α=0.05**).

ومن خلال نتائج الاختبار للفرضيات تم الوصول الى أن مساهمة المتغيرات الوسيطية محتملة في نظام الرقابة الداخلية ولجان التدقيق الداخلي والإفصاح والشفافية في تفعيل حوكمة الشركات في مؤسسات عينة الدراسة كانت كما يلي:

- ساهم نظام الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات بنسبة 29.8%؛
- ساهمت لجان التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات بنسبة 30.6%؛
- ساهم الإفصاح والشفافية في تفعيل حوكمة الشركات بنسبة 48.1%.

ثالثا: التوصيات.

من خلال النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة، فيمكن تقديم مجموعة من التوصيات تتمثل في:

أ- إعادة النظر في قانون الحكم الراشد المتعلق بحوكمة الشركات الجزائرية، وذلك من خلال سن مجموعة قوانين صارمة للحد من عمليات الغش والاحتيال والعمل على الاقتداء ببعض التجارب للدول الرائدة في مجال مكافحة الفساد المالي والإداري؛

ب- ضرورة الالتزام بالإفصاح الكامل والدوري وعدم اقتصار عملية الإفصاح على الإفصاح الإلزامي المتعلق عادة في التصريحات الجبائية؛

ت- التدريب والتحسين المستمر للعامل البشري المكون لوظيفة التدقيق الداخلي من خلال الدورات التكوينية والملتقيات والندوات ومسايرة كافة التغيرات الحاصلة في ميدان التدقيق خاصة معايير التدقيق والمعايير المحاسبية الدولية ومعايير التقارير المالية؛

ج- العمل على منح استقلالية أكبر لوظيفة التدقيق الداخلي وتدعيمه بكفاءات ذات مستوى علمي وخبرة مهنية أكبر لتفادي الاختلاسات و الأخطاء ونشر ثقافة الحوكمة الرشيدة مابين الموظفين؛

ح- تشجيع المؤسسات الاقتصادية على الانضمام الى البورصة مع تطوير وعصرنة هذه الأخيرة، والعمل على زيادة فعاليتها لتنشيط السوق المالي؛

خ- بناء أنظمة رقابية وآليات جديدة لمكافحة الغش والوقاية من كل المخاطر المالية وذلك من خلال تدعيم هذه الأنظمة الرقابية بسياسات وإجراءات قانونية صارمة؛

د- العمل على زيادة روح المسؤولية والنزاهة والشفافية لدى مسؤولي الإدارات العليا والعمل على تكثيف عدد مرات التدقيق خلال السنة؛

ذ- زيادة الاستقلالية للجان التدقيق الداخلي للوصول الى جودة عالية من مخرجات العملية التدقيقية مع ضرورة إنشاء لجان أخرى على غرار لجنة المكافآت والتعويضات.

رابعا: آفاق الدراسة.

في نهاية هذه الدراسة التي تمحورت حول دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات من خلال دراسة لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، فإنه يمكن أن نقدم بعض التساؤلات التي سوف تكون مجال دراسات مستقبلية والمتمثلة في:

أ- دراسة مدى مساهمة التدقيق الجبائي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؛

ب- دور أخلاقيات مهنة التدقيق في تفعيل حوكمة الشركات؛

ت- مدى تأثير معايير التدقيق الدولية في حوكمة الشركات؛

ج- دور الحوكمة الالكترونية في تحسين جودة التدقيق الداخلي؛

ح- التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في إرساء ودعم مبادئ حوكمة الشركات؛

خ- مخاطر العملية التدقيقية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية والمالية؛

د- دور المراجعة الالكترونية في التقليل من مخاطر التدقيق؛

ذ- دور حوكمة الشركات في الحد من المحاسبة الإبداعية.

قائمة المراجع

❖ باللغة العربية.

✓ الكتب:

1. أ قاسم عمر، **التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر**، دار الكتاب العربي، الجزائر، 2016.
2. أحمد حلمي جمعة، **الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
3. أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
4. احمد على خضر، **حوكمة الشركات**، دار الفكر الجامعي، مصر، 2012.
5. احمد قايد نورالدين، **التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية**، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
6. أشتيوي عبدالسلام، **مراجعة المعايير والاجراءات**، ط4، دار النهضة العربية، لبنان، 1996.
7. ألفين ارينز، جيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، تعريب محمد محمد عبدالقادر الديسطي، أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 2004.
8. أمين السيد أحمد لطفي، **مراجعات مختلفة الأغراض**، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2005.
9. أمين السيد أحمد لطفي، **مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة**، الدار الجامعية، مصر، 2005.
10. أمين السيد احمد لطفي، **معايير المراجعة المهنية للرقابة على جودة أداء مراقبي الحسابات**، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1997.
11. جيهان عبد المعز الجمال، **المراجعة في البيئة الإلكترونية**، دار الكتاب الجامعي، العين، الإمارات العربية المتحدة، 2014.
12. جيهان عبد المعز الجمال، **المراجعة وحوكمة الشركات**، دار الكتاب الجامعي، الإمارات، 2014.
13. حسام الدين غضبان، **محاضرات في نظرية الحوكمة**، دار مكتبة الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2015.
14. حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
15. خالد أمين عبدالله، **تدقيق الحسابات**، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر، 2014.
16. خالد أمين عبدالله، **علم تدقيق الحسابات**، الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، ط6، 2012.

17. خالد أمين عبدالله، **علم تدقيق الحسابات**، الناحية النظرية، ط3، مطبعة الاتحاد، عمان، الأردن، 2008.
18. خالد راغب الخطيب، **مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية**، مكتبة المجمع العربي للنشر، عمان، الأردن، 2010.
19. خالد عبدالمنعم زكي لبيب وآخرون، **دراسات في المراجعة**، جهاز المكتب بكلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، الإصدار الثاني، 2017-2018.
20. خلف عبدالله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية**، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
21. خلف عبدالله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.
22. رأفت سلامة محمود وآخرون، **علم تدقيق الحسابات العملي**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
23. رأفت سلامة محمود وآخرون، **علم تدقيق الحسابات النظري**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
24. رشا الغول، **المراجعة البيئية**، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، مصر، 2014.
25. رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي**، مدخل نظرية المحاسبة، مكنية دار الثقافة، الأردن، 1998.
26. طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات**، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2007-2008.
27. طارق عبدالعال حماد، **التقارير المالية – أساس للإعداد والعرض والتحليل وفقا لأحدث الإصدارات والتعديلات في المعايير الدولية والأمريكية والبريطانية والعربية و المصرية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
28. عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، **الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي**، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، مصر، 1998، ص 139.
29. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
30. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
31. عبد الكريم أبو مصطفى، **الإدارة و التنظيم، المفاهيم – الوظائف – العمليات مجموعة النيل العربي**، طباعة نشر و توزيع، مصر، 2001.

32. عبد الوهاب نصر وآخرون، **أساسيات المراجعة الخارجية وفقا للمعايير المصرية والدولية والأمريكية**، دار العلوم الأكاديمية للنشر والتوزيع، مصر، 2013.
33. عبدالفتاح الصحن وآخرون، **مدخل فلسفي تطبيقي**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 1986.
34. عبدالفتاح الصحن، **مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا**، مؤسسة دار الشباب الجامعية، مصر، 1993.

35. عبدالقادر سليمان، **الأسس العقلية للسياسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
36. عبدالوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**، الدار الجامعية، مصر، 2007.
37. عدنان بن حيدرين درويش، **حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة**، اتحاد المصارف العربية، 2007.
38. علي عباس، **الرقابة الإدارية في منظمة الأعمال**، إثراء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2008.
39. غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصرة**، الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
40. القاضي حسين يوسف، دحدوح حسين أحمد، **مراجعة الحسابات المتقدمة " الاطار النظري والاجراءات العملية**" ج1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009.
41. محسن أحمد الخضري، **حوكمة الشركات**، القاهرة، مصر، مجموعة النيل العربية، 2005.

42. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة و تدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
43. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات– الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص 32.
44. محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق –الإطار النظري– معايير وقواعد**، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.

45. محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق**، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.
46. محمد السيد سرايا، شحاتة السيد شحاتة و آخرون، **الرقابة و المراجعة الحديثة**، دار التعليم الجامعي، مصر، 2013.
47. محمد السيد ناغي، **المراجعة إطار النظرية والممارسة**، مكتبة الجلاء، المنصورة، مصر، 1998.
48. محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة التسيير من النظرية الى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008.

49. محمد سمير الصبان، عبدالعظيم عبدالله، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، مصر، 2002.
50. محمد سمير الصبان، عبدالوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية، مصر، 2002.
51. محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة وآليات التطبيق**، الدار الجامعية، مصر، 2003.
52. محمد طارق يوسف، **حوكمة الشركات والتشريعات اللازمة لسلامة تطبيق مبادئ وممارسة حوكمة الشركات**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009.
53. محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، الدار الجامعية، مصر، 2006.
54. محمد مطر وآخرون، **نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات**، عمان، دار حنين للنشر، 1995.
55. محمد مطر، **التأهيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح**، دار وائل، عمان، 2004.
56. مصطفى حسين خضير، **المراجعة –المفاهيم والمعايير والإجراءات**، مطابع جامعة الملك سعود، السعودية، 1996.
57. منصور حامد محمود وآخرون، **أساسيات المراجعة**، جامعة القاهرة، مصر، 1999.
58. نادر شعبان ابراهيم السواح، **النقود البلاستيكية واثر المعاملات الالكترونية على المراجعة الداخلية في البنوك التجارية**، الدار الجامعية، مصر، 2006.
59. نعيم حسين دهمش، **القوائم المالية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما**، معهد الدراسات المصرفية، عمان، 1995.
60. هادي التميمي، **مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط3، 2006.
61. يوسف داوود الصبح، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية**، الطبعة الثانية، اتحاد المصارف العربية، لبنان، 2010.

✓ **المجلات:**

1. ابتسام أحمد فتاح، رجاء جاسم محمد، **تقويم نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة لصناعة البطاريات**، مجلة دراسات محاسبية و مالية، الجلد 7، العدد 20، 2012.
2. ابراهيم الهدي احمد، يوسف محمود حميدي، **مامدى التزام مراجعي الحسابات في ليبيا بقواعد وأخلاقيات مهنة المراجعة**، مجلة أكاديمية المالية، المجلد 9، العدد 1، 2018.

3. ابراهيم محمد علي الجزراوي، **نموذج مقترح للإفصاح عن حوكمة الشركات وآلياتها الداخلية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 39، 2014.
4. أبو ذر مسند محمد ابوزيد، **لجان المراجعة ودورها في زيادة فاعلية معلومات القوائم المالية**، مجلة العلوم الإدارية، كلية العلوم الإدارية، جامعة إفريقيا العالمية، العدد 2، 2018.
5. أحمد حسين نصيف مجي، تيسير جواد كاظم علي بيج، **تقييم آليات جودة التدقيق الداخلي في العتبات المقدسة**، مجلة الكلية الإسلامية الجامعة، المجلد 2، العدد 37، 2016.
6. احمد فيصل خالد الحايك، **التدقيق الداخلي البيئي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية**، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 40، العدد 2، 2013.
7. أحمد مهدي هادي العنزي، **تحليل أثر حوكمة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العراق، المجلد 16، العدد 4، 2014.
8. آدم حديدي، **دور التدقيق الداخلي في الحد من المخاطر التشغيلية في البنوك التجارية الجزائرية**، مجلة دفاتر اقتصادية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، المجلد7، العدد1، 2016.
9. الأزهر عزة، **التنظيم القانوني لمهنة التدقيق في الجزائر بين التحديات والطموح**، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلة 5، العدد2، 2018.
10. إسراء كاظم عبيد حسن اللهيبي، صلاح نوري خلف، **نموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق**، مجلة دراسات محاسبية و مالية، المجلد 8، العدد 23، 2013.
11. أشرف عبد ربه أحمد، **فحص و تقويم نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO في التعليم الجامعي الأهلي**، مجلة المثنى للعلوم الإدارية و الاقتصادية، العراق، المجلد 8، العدد 2، 2018.
12. إكتفاء رجم محسن، إحسان شمران الياسري، **أثر التدقيق الداخلي في تحسين أداء البنك المركزي العراقي**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 14، العدد 46، 2019.
13. أمينة جودي، ابتسام بن غزال، **مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل حوكمة الشركات**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 10، الجزء2، 2017.
14. أنور عباس ناصر، **دور التدقيق الداخلي في مكافحة الفساد المالي والإداري**، مجلة الدنانير، مجلد 1، العدد13، 2018.
15. أوصيف لخضر، **طبيعة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي و حوكمة الشركات**، إدارة المخاطر و الرقابة الداخلية في ظل المعيار 2100 (طبيعة العمل)، مجلة العلوم الإقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، العدد 17، 2017.

16. أيمن محمد نمر الشنطي، **دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة تدقيق الحسابات**، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، العدد 27، 2011.
17. أيمن محمد نمر الشنطي، **قياس أثر التدقيق الإجتماعي على تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية**، مجلة الإبداع، جامعة البليدة 2، المجلد 5، العدد 05، 2015.
18. بشرى عبدالوهاب محمد حسن، حسين جليل حسين، **تأثير آليات حوكمة الشركات في ممارسات التحفظ المحاسبي**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 22، العدد 93، 2016.
19. بشرى عبدالوهاب محمد حسن، **دليل مقترح لتفعيل لجنة التدقيق لدعم تنفيذ حوكمة الشركات واليتها**، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 8، العدد 22، 2012.
20. بشرى فاضل خضير، عمار لؤي عبد الرزاق، **تأثير خبرة المدقق على جودة التدقيق الداخلي**، مجلة العلوم الإقتصادية و الإدارية، المجلد 23، العدد 10، 2017.
21. بشرى نجم عبدالله المشهداني، فراس علي ذياب، **دور لجان التدقيق في تعزيز فاعلية حوكمة المصارف العراقية الخاصة**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 9، العدد 27.
22. بكري الطيب موسى، **متطلبات تطبيق حوكمة الشركات في البلاد العربية**، مجلة جامعة بخت الرضا العلمية، العدد 6، 2013.
23. بلعجوز حسين، لقليطي الأخضر، **أثر الإفصاح المحاسبي على اتخاذ القرارات الاستثمارية في سوق الأوراق المالية**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 1، العدد 1، 2016.
24. بن الدين احمد، **أثر تكنولوجيا المعلومات على كفاءة التدقيق الداخلي في المؤسسات الإقتصادية**، مجلة الحقيقة، المجلد 13، العدد30، 2014.
25. بن زعمة سليمة، بحري ريمة، تقرارات يزيد، **التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية**، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الإقتصادية، العدد 04، 2018.
26. بن عيشي عمار، دردوري لحسن، **الإفصاح المحاسبي ودوره في دعم نظام الرقابة الداخلية بالشركات المساهمة الجزائرية دراسة حالة شركات المساهمة لولاية بسكرة–الجزائر**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 2، العدد 04، 2017.
27. بن لدغم محمد، سعيداني محمد، نشمة ياسين، **دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر بالمؤسسة**، مجلة المؤشر للدراسات الاقتصادية، المجلة 1، العدد4، 2017.
28. بوبكر رزيقات، محمد السعيد سعيداني، **مدى ارتباط المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالإفصاح والشفافية وانعكاساتها على تطوير التقارير المالية**، مجلة البديل الاقتصادي،المجلد 2، العدد 1، 2015.

29. بوزونية هجيرة، درواسي مسعود، **أثر الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات على الرفع من جودة المعلومات المالية وكفاءة الأسواق المالية**، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 6، العدد 12، 2017.

30. بوسالم ابوبكر، صلاح سعاد، **التدقيق الداخلي ضمن إطار الحوكمة ودوره في إدارة المخاطر المصرفية**، مجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة والمالية، المجلد 6، العدد 1، 2017.

31. بوسكار ربيعة، **مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر على ضوء المعايير الدولية للتدقيق**، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، المجلد 17، العدد1، 2017.

32. بوشمة بدرة، **دور التدقيق الداخلي في تحقيق التطبيق الفعلي لحوكمة الشركات داخل المؤسسات**، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد 5، العدد1، 2018.

33. بوطورة فضيلة، بقة الشريف، **دور نظام الرقابة الداخلية في كشف و رصد المخاطر الائتمانية في البنوك التجارية**، مجلة المثنى للعلوم الإدارية و الاقتصادية، العراق، المجلد 5، العدد 1، 2015.

34. بوفاسة سليمان، سعيداني الرشيد، **لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة**، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 3، 2015.

35. تغريد سالم الليلة، **دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحسين أداء الإدارات المحاسبية**، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بابل، المجلد 33، العدد 98، 2010.

36. تمار خديجة، العيد محمد، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر المصرفية في الجزائر**، مجلة اقتصاديات الأعمال، العدد2، 2017.

37. تونسي نجاة، **تدقيق الحسابات و تقييم نظام الرقابة الداخلية**، مجلة المالية و الأسواق، المجلد 2، العدد 04، 2016.

38. ثابت حسان ثابت، سيد احمد حاج عيسى، **دور الحوكمة في تعزيز أداء المؤسسات المالية**، دراسة ميدانية في عينة من المؤسسات المالية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، العدد 6، 2017.

39. جليلة عيدان حليحل، حسين صالح كريم، **دور الحوكمة ومسؤولية مراقب الحسابات في إستمرارية الوحدة الإقتصادية**، مجلة المحاسب للعوم المحاسبية والتدقيقية، العدد 47، المجلد 24، مارس 2017.

40. جميل حسن النجار، عليل خليل عقل، **قياس أثر الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات على الأداء المالي**، مجلة جامعة فلسطين التقنية للأبحاث، المجلد 4، العدد 2، 2016.

41. جميلة خرخاش، بلعجوز حسين، **دور الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات لدى البنوك التجارية الجزائرية**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، دراسات اقتصادية، المجلد 31، العدد 1، 2015.

42. حاج قوبدر قورين، احمد بن يوسف، **دور التدقيق الداخلي في دعم حوكمة المؤسسات الاقتصادية**، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، مجلد 22، العدد2، 2019.
43. حدبي عبدالقادر، زيدان محمد، **فعالية التدقيق الداخلي في اكتشاف ومنع الاحتيال وانعكاسها على نظم حوكمة الشركات**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 14، العدد18، 2018.
44. حسن عبدالكريم سلوم، **التدقيق الداخلي والتغيير الاستراتيجي**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد93، 2012.
45. حسياني عبدالحميد، صلاح حواسي، **أهمية تعزيز لجان المراجعة لمواجهة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد الأول، العدد 6، 2013.
46. حسين احمد دحدوح، **دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 1، 2008.
47. حسين جاسم فلاح، علي توفيق جميل، **اعتماد إطار إدارة مخاطر المشروع (ERM) لتأكيد جودة الرقابة**، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية و الإدارية، العراق، العدد 17، 2015.
48. حسين جميل غافل البديري، **اثر جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية على قرارات مستخدميها**، مجلة الفري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العراق، المجلد 14، العدد 1، 2017.
49. حسين سعداوي، **حوكمة المؤسسات: مدخل للتسيير الفعال تجارب بعض الدول الإقتصادية الكبرى**، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، المجلد 2، العدد 27، 2013.
50. حكيمة بوسلمة، نجوى عبدالصمد، **تجارب الدول في إرساء مبادئ الحوكمة للحد من الفساد المالي والإداري**، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد 05، العدد 01، 2018.
51. حميدوش حورية، **دور التدقيق الداخلي في تفصيل الحوكمة بشركات التأمين**، مجلة الإقتصاد والتنمية، المجلد 9، العدد1، 2018.
52. حواس صلاح، حسياني عبدالحميد، **لجان المراجعة وتطورها في ظل القوانين والتقارير الصادرة عن الهيئات المهنية على الصعيدين الدولي والمحلي**، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، المجلد 3، العدد 28، 2013.
53. حوراء عبد الأمير أحمد، **أثر جودة التدقيق على عملية إدارة الأرباح**، مجلة كلية الإدارة و الإقتصاد للدراسات الإقتصادية، العراق، المجلد 11، العدد 3، 2019.
54. حيدر عباس عبد العطار، **تأثير جودة التدقيق الداخلي على كفاءة تنفيذ مشاريع الموازنة الاستثمارية في الجامعات العراقية**، مجلة المثنى للعلوم الإدارية و الإقتصادية، المجلد 6، العدد 2، 2016.

55. خضرة صديقي، **مدى مساهمة ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية في تطبيق الحوكمة**، مجلة البشائر الاقتصادية، العدد 07، 2016.
56. خلف الله بن يوسف، **أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 2، العدد 2، 2017.
57. خليل أبو سليم، **قياس أثر الالتزام بتطبيق حوكمة الشركات على جذب الاستثمارات الأجنبية**، مجلة جامعة جازانا فرع العلوم الإنسانية، المجلد 3، العدد 1، 2014.
58. خملي فريد، شوق خوزي، **دور لجان المراجعة في إرساء دعائم حكومة الشركات وجودة التقارير المالية**، دراسة تجربة شركة سبكيم في مجال تجسيد مبادئ الحوكمة، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد 02، 2016.

59. خولة حسين حمدان، جبار ياسر عبيد، **دور المدقق الخارجي في التدقيق الإجتماعي**، مجلة الكوت للعلوم الإقتصادية والإدارية، المجلد1، العدد4، 2011، ص 07.
60. خولة حسين حمدان، **لجنة التدقيق التشكيل والمهام**، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العراق، العدد 19، 2015.

61. خولة عبد الحميد محمد، **دور حوكمة الشركات في إرساء الأسس العملية لعمل الشركات المساهمة في العراق**، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 8، العدد 25، 2012.
62. رابح بوقرة، عريوة معاد، **مدى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في البنوك التجارية في إطار المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، لتفعيل رقابتها وتحسين أدائها المصرفي**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 1، العدد 1، 2016.
63. رافد عبيد النواس، **أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات**، مجلة المحاسب للعوم القانونية والتدقيقية، العدد 45، المجلد 23، سبتمبر، 2016.
64. زغبة طلال، شريط حسين الأمين، **أهمية التدقيق الداخلي كأداة لقياس جودة القوائم المالية**، مجلة الدراسات الإقتصادية المعاصرة، العدد05، 2018.

65. زوهري جليلة، **أثر الاختلافات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر**، مجلة الباحث الإقتصادي، مجلد 3، العدد 4، 2015.
66. سامح محمد رضا رياض احمد، **دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7، العدد 1، 2011.
67. سامي محمد أحمد غنيم، **مدى ايجابية الأزمة المالية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات في منظمات الأعمال– دراسة تحليلية**، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد 2، 2013.

68. سعود جايد مشكور، حيدر عباس عبد، **علاقة نظام الحوكمة بجودة التدقيق وأثرها في محاربة الفساد المالي والإداري**، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة واسط، المجلد 1،العدد 24 ، 2016.

69. سفير محمد، حيدوشي عاشور، **دور حوكمة الشركات في تدعيم نمو و استمرارية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، مجلة اقتصاديات المال والأعمال، المجلد 1، العدد 2، 2017.

70. سلطان محمد الحاج، **آليات حوكمة الشركات ودورها في تضييف فجوة التوقعات في المراجعة في شركات المساهمة العامة السودانية**، مجلة العلوم الإنسانية والإقتصادية، العدد الأول، 2002.

71. سليم طرابلسي، خير الدين معطاالله، **المراجعة الداخلية كآلية لإرساء وتعزيز حوكمة الشركات**، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 09، العدد 2، 2016.

72. سليمان بوفاسة، الرشيد سعيداني، **لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة**، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 3، 2015.

73. سوسن أحمد سعيد، عبدالواحد غازي محمد، **دراسة مقارنة لأخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق الدولية والإسلامية**، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، العراق، المجلد04، العدد3، 2014.

74. سيل جبار عنبر، ضياء زامل خضير، **فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في مكافحة الفساد الإداري والمالي**، مجلة الدنانير، العدد 13، 2018.

75. شرف الدين أمين بن عواق، **تطبيقات حوكمة الشركات ودورها في محاربة الفساد المالي والإداري**، مجلة الباحث الإقتصادي، العدد 3، 2015.

76. شريفي عمر، إبراهيمي لبنى، **دور التدقيق البيئي في تحقيق التنمية المستدامة**، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد 4، العدد 1، 2017.

77. شقبقب عيسى، زغار عيسى، **فعالية لجان المراجعة للحد من آثار المحاسبة الإبداعية**، مجلة المؤسسة، المجلد 4، العدد 1، 2015.

78. شملال نجاة، **تقييم أثر التدقيق الداخلي في فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية**، مجلة المالية والأسواق، المجلد 2، العدد04، 2016.

79. صادق راشد الشمري، **الحوكمة– دليل عمل للاصلاح المالي والمحاسبي**، مجلة كلية بغداد للعوم الاقتصادية، العدد 17، 2008.

80. صالح ميلود خلاط، عبدالحكيم محمد مصلي، **دور لجان المراجعة في دعم وكفاءة وفاعلية وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية**، المجلة الجامعة، المجلد 1، العدد 16، 2014.

81. الصالحين محمد العيش، **حوكمة الشركات بين القانون واللائحة**، المجلة الدولية للقانون، العدد 4، 2016.

82. صديق مسعود، صديقي فؤاد، **محددات الإفصاح المحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفق النظام المحاسبي المالي**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 1، العدد 1، 2016.

83. صفاء أحمد محمد العاني، رائد فاضل حمد القيسي، **إستراتيجية مخاطر الأعمال و دورها في جودة أعمال التدقيق**، مجلة العلوم الإقتصادية و الإدارية، المجلد 22، العدد 87، 2016.

84. صلاح صاحب شاكر البغدادي، أحمد نوفل عوده، **كفاءة و فاعلية الرقابة الداخلية في تقييم آداء المؤسسات الحكومية**، مجلة كلية التراث الجامعة، العراق، العدد 20.

85. طلال محمد على الحجاوي، محمد محسن عبد الرضا الزرفي، **إطار مقترح لحوكمة المؤسسات البلدية للحد من عمليات الإحتيال**، مجلة الإدارة والإقتصاد، كلية بغداد العلوم الاقتصادية، المجلد 6، العدد24، 2017.

86. العايب عبدالرحمن، **آليات تحسين ممارسة نشاط التدقيق الداخلي في الجزائر على ضوء واقع الممارسة والمتطلبات الجديدة للمهنة**، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، المجلد 5، العدد2، 2018.

87. العايب عبدالرحمن، جعفري أسماء، **تأصيل نظري لأثر التدقيق المتكامل على تحسين الأداء الإستراتيجي للمؤشر الإقتصادي**، مجلة وحدة البحث في تنمية الموارد البشرية، المجلد 8، العدد 2، 2017.

88. عباس حميد التميمي، فاطمة فزع هداب، **تقويم نظام الرقاب الداخلية في المنظمات غير الحكومية**، مجلة دراسات محاسبية و مالية، العراق، المجلد 13، العدد 42، 2018.

89. عباس نوار كحيط الموسوي، **مدى كفاءة أساليب التدقيق الخارجي في ظل التشغيل الإلكتروني لنظم المعلومات المحاسبية**، مجلة الكوت للعلوم الإقتصادية، العراق، المجلد 1، العدد 1، 2009.

90. عبد الرحمان العايب، **دور التدقيق الداخلي في الممارسة السلمية لحوكمة الشركات على ضوء المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 16، 2016.

91. عبد الرحمان سعيد علي، **الأزمة المالية و أثرها على جودة التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية**، مجلة تكريت للعلوم الإدارية و الإقتصادية، المجلد 15، العدد 45، 2019.

92. عبدالرزاق جبار، **الالتزام بمتطلبات لجنة بازل كمدخل لإرساء الحوكمة في القطاع المصرفي العربي**، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد 07، 2009.

93. عبدالرضا شفيق البصري، بيداء فاضل جاسم، **دور الإفصاح الوارد بالقوائم المالية في ترشيد قرارات المستثمرين**، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد 110.

94. عبدالسلام ابراهيم، فاضل عباس كريم، **حوكمة الشركات ضرورة إستراتيجية لمنظمات الألفية الجديدة**، مجلة الفري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 2، العدد 12، 2009.
95. عبدالقادر عيادي، **دور محددات حوكمة الشركات في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية**، مجلة الاقتصاد الجديد، الجزائر، العدد 08، ماي 2013.
96. عدنان حسن، حريث أمير حسن التميمي، **مفهوم نظام حوكمة الشركات المساهمة، النظرة القانونية مقارنة بالشريعة الإسلامية**، مجلة الثقافة العالمية ،المجلد 5، العدد 2، 2015.
97. عطية عزالدين، **المبادئ الدولية في مجال الحوكمة**، المجلة المركزية للدراسات السياسية، المجلد 3، العدد 2، 2016.
98. عقبة خطاف، بشير بن عيشي، **دور الآليات الداخلية لحوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات الإقتصادية**، مجلة الإقتصاد الصناعي، العدد 13، 2017.
99. علاء حسن كريم الشرع، **دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الإرباح وأثرها على جودة التقارير المالية المنشورة لشركات المساهمة العراقية**، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 7، العدد 1، 2017.
100. علاء عبد الكريم البلداوي، زينب صادق إبراهيم، **الرقابة الداخلية و تأثيرها في مخاطر التأمين**، مجلة دراسات محاسبية و مالية، المجلد 9، العدد 29، 2014.
101. علاء فريد عبدالأحد، علي صدام حسون، **أثر معايير التدقيق على أداء مراقب الحسابات في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية**، مجلة المتنى للعوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 2، العدد 3، 2012.
102. علي حسين الدوغجي، **آليات حوكمة الشركات التي تؤثر في اتخاذ المدقق الداخلي للقرار الأخلاقي**، مجلة العولمة الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، المجلد 16، العدد 59، 2016.
103. علي حسين سلمان، ناظم شعلان جبار، **تطبيق آليات حوكمة الشركات وأثره على مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية**، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 28، المجلد 1، 2017.
104. علي سليمان النعامي، **مدى تأثير ممارسة الأبعاد المحاسبية لقواعد حوكمة الشركات على جودة الإفصاح المالي للشركات المساهمة العامة والمؤسسات بمحافظة غزة**، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد 15، 2013.
105. علي عبدالغني اللايذ وآخرون، **أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية**، مجلة التقني، المجلد 26، العدد 04، 2013.

106. عمار غازي ابراهيم، صالح مهدي حمادي، أمينة ابراهيم خلف، **دور استقلالية التدقيق الداخلي على تطبيق قواعد الحوكمة و أثره في جودة المعلومات المحاسبية**، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد والدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، المجلد11، العدد4، 2019.

107. عمار غازي إبراهيم، قصي جدعان مهدي التميمي، **سبل تفعيل التكامل في نظم الرقابة لتحقيق العدالة الضريبية**، مجلة الإدارة و الاقتصاد، العراق، العدد 116، 2018.

108. عمر احمد محمد، حسين احمد دحدوح، **دور لجان التدقيق في الحد من الاحتيال في الشركات المساهمة السورية**، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 29، العدد 2، 2013.

109. عمر اقبال توفيق المشهداني، **تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها "إطار مقترح"**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 02، 2013.

110. عمر علي كامل الدوري، **دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع**، مجلة المنصور، العدد 14، الجزء الأول، 2010.

111. العمري، أحمد أحمد، وعبد المغني، فضل عبدالفتاح، **مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد2، العدد3، 2006.

112. عناني عبدالله، **دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات**، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 7، 2017.

113. عوض بن سلامة الرحيلي، **لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات**، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز للإقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد 1.

114. عوض خلف دلف العيساوي وآخرون، **دور الإفصاح المحاسبي في حوكمة الشركات**، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 4، العدد 11، 2008.

115. عيشور ذهبية، **أثر تطبيق حوكمة الشركات على مصداقية القوائم المالية**، مجلة آفاق العلوم، جامعة الجلفة، العدد 6، 2017.

116. فاتن حنا كيرزان، **مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المصارف السورية العامة والخاصة**، مجلة المنارة، المجلد 19، العدد 4، 2013.

117. فارس بن يدير وآخرون، **واقع الالتزام بمتطلبات الإفصاح عند السياسات المحاسبية في الجزائر – دراسة لعينة من الشركات البترولية في الجزائر**، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 2، العدد 2، 2016.

118. فائزة ابراهيم محمود وآخرون، **الحكومة المصرفية ومدى توافر دعائمها للوقاية من الأزمات المالية في المصارف العراقية الخاصة المقيدة في سوق العراق للأوراق المالية**، مجلة دراسات محاسبة ومالية، المجلد 6، العدد 16، 2011.

119.فداء عدنان، **علاقة جودة تدقيق القوائم المالية بإدارة الأرباح**، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، المجلد 2015، العدد 6، 2015.

120.فراس خضير الزبيدي، **العوامل المؤثرة في جودة أعمال التدقيق من وجهة نظر مراقبي الحسابات العراقيين**، مجلة المثنى للعلوم الإدارية و الإقتصادية، المجلد 3، العدد 7، 2014.

121.فضيلة بن شهدة، محمد رمضاني، **العلاقة التبادلية بين حفظ حقوق المساهمين وتفعيل حوكمة المؤسسات**، مجلة دفاتر بوادكس، العدد 7، 2017.

122.فيحاء عبد الخالق يحي البكوع، منهل مجيد أحمد، **تفعيل نظم الرقابة الداخلية للحد من ظاهرة الفساد المالي و الإداري في الوحدات الخدمية**، مجلة الإدارة و الاقتصاد، العراق، العدد 92، 2012.

123.فيحاء عبدالله يعقوب، محمد عبدالجليل عباس، **نموذج مقترح لعمل لجان التدقيق في القطاع العام وتفاعله مع ديوان الرقابة المالية الاتحادي للحد من حالات الاحتيال**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 9، العدد 29، 2014.

124.قاسم محمد عبد الله البعاج، **تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في وحدات قطاع التعليم العالي**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية و الاقتصادية، العراق، المجلد 13، العدد 4، 2014.

125.قاسم محمد، عوماري عائشة، **دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر البنكية**، مجلة الحقيقة، المجلد 16، العدد4، 2017.

126.كبرى محمد طاهر، حاتم رشيد تركي، **متطلبات الرقابة الداخلية في ظل الحكومة الالكترونية**، مجلة تكريت للعلوم الإدارية و الاقتصادية، العراق، المجلد 9، العدد 28، 2013.

127.كرار حميدي و آخرون، **أهمية لجنة التدقيق و دورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية**، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية و الإدارية، العراق، المجلد 14، العدد 3، 2017.

128.كشاط منى، بالرقي تيجاني، **الأدوار الحديثة للتدقيق الداخلي على ضوء مستجدات الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية**، مجلة رؤى اقتصادية، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، المجلد7، العدد2، 2017.

129.لشلاش عائشة، بوعلي هشام، **لجنة التدقيق كأحد دعائم حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 3، العدد 1، 2017.

130.مجدي محمد سامي، **دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشودة في بيئة الأعمال المصرية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 2، المجلد 46، 2009.

131.محمد العيد، شملال نجاة، **التدقيق الداخلي أداة فعالة لتجسيد مبادئ حوكمة الشركات**، مجلة الإقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 6، العدد 03، 2015.

132.محمد بن لدغم، محمد أمين لعريجي، **مساعدة التدقيق الداخلي للتدقيق الخارجي من أجل تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية**، مجلة التكامل الإقتصادي، المجلد6، العدد2، 2018.

133.محمد جاسم محمد، **الحوكمة المصرفية وفق مبادئ لجنة بازل وأثرها في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمصارف دراسة في عينة من المعارف التجارية الخاصة العراقية**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 20، العدد 108، 2018.

134.محمد عبدالله ابراهيم، حسن فائز حسن، **دور معايير التدقيق الداخلي ل IIA في تحسين الدليل الاسترشادي المحلي وانعكاسه على كفاءة أداء وحدات التدقيق الداخلي**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، المجلد 24، العدد 168.

135.محمد فوزي ايوب الهيجاء، احمد فيصل خالد الحايك، **خصائص لجان التدقيق وأثرها على فترة إصدار تقرير المدقق**، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 20، العدد 2، 2012.

136.محمد قرباش، همام القوصي، **الالتزام القانوني بالإفصاح في سوق الأوراق المالية وفقا للتشريع السوري**، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد 33، العدد 4، 2011.

137.محمد كاشاني بور، احمد شنان بحر، **مدى التزام مراقبي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني**، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد والدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، جامعة بابل، العراق، المجلد 11، العدد1، 2019..

138.محمد لمين ميرة، الأزهر عزة، **دور لجان لمراجعة الحسابات في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 10، الجزء 1، 2017.

139.محمد مصطفى الجبو، **تقييم مدى مساهمة إدارة المراجعة الداخلية بالشركات الصناعية الليبية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات من خلال تطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية**، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، المجلد 5، عدد خاص، 2017.

140.مراد كواشي، **أهمية الحوكمة في تحسين الأداء الشامل لمنظمات الأعمال**، مجلة بابل للعلوم المصرفية والتطبيقية، العراق، المجلد 25، العدد 1، 2017.

141.مرتضى محمد شاني الحسيني، إبراهيم عبد موسى السعبرى، **توظيف مكونات الرقابة الداخلية لتعزيز جودة التدقيق الخارجي**، مجلة جامعة بابل للعلوم الصرفة و التطبيقية، المجلد 25، العدد 4، 2017.

142.مصباحي محمد الأمين، **حوكمة الشركات ودورها في زيادة مستوى الإفصاح وتقليل الفساد وأثرها على كفاءة الأسواق المالية**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 10، الجزء 1، 2017.

143.منا محمد، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الداخلي**، مجلة إضافات إقتصادية، المجلد 2، العدد 3، 2018.

144.منال ناجي صالح، **المحاسبة القضائية ودورها في تعزيز الالتزام الأخلاقي لدى العاملين في مهنة المحاسبة والتدقيق**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 55، 2018.

145.منهلا مجيد أحمد العلي، شيماء محمد سعيد الراوي، **تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات وفقا لمعايير التدقيق**، مجلة تكريت للعلوم الإدارية و الإقتصادية، المجلد 6، العدد 19، 2010.

146.منى كامل حمد، **دور الاتجاهات المعاصرة للتدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي والإداري**، مجلة المحاسب، كلية اقتصاديات الأعمال، جامعة النهرين، المجلد23، العدد45.

147.موسى رحماني، فاتح سردوك، **مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية و الهيئات المهنية للمراجعة**، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 34، 2014.

148.مؤيد الساعدي، قاسم علي عمران البياني، **فاعلية الإفصاح المحاسبي في تقليل الفساد المالي والإداري، منظور إداري محاسبي**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 1، العدد 1، 2016.

149.نادية سامي خضر، **دور الحوكمة في تحقيق الإفصاح والشفافية في ظل الأزمة المالية العالمية**، مجلة بحوث مستقبلية، المجلد 4، العدد 24، 2008.

150.ناظم حسن عبدالسيد، **دور التدقيق الداخلي وفقا للمفاهيم والاتجاهات الحديثة في الرقابة على تكاليف الجودة ومؤشراتها**، مجلة العلوم الاقتصادية، الكلية التقنية للإدارة، العراق، المجلد 7، العدد26، 2010.

151.الندية مروان سلطان الحيالي، ليث محمد سعيد محمد الجعفر، **دور الحوكمة في دعم قرار الاستثمار**، دراسة تطبيقية على عينة من الشركات في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة الإقتصاد و المالية، العدد 00، 2015.

152.نوار محمد منير علي، فيحاء عبدالله يعقوب، **دور لجان التدقيق في التقليل من خطر ارتباط المدقق الخارجي وحكمه بشأن قبول التكليف**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 12، العدد 38، 2017.

153.النواس رافد عبيد، **أثر حوكمة المؤسسات على جودة أداء مراقب الحسابات**، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 14، العدد 50، 2000.

154.وسام نعمة حسين، **مدى مساهمة المدقق الداخلي في تعزيز شفافية المعلومات المحاسبية في ظل المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 7، العدد 22، 2011.

155.ولد محمد عيسى محمد محمود، **قراءة في نظام حوكمة الشركات**، مجلة الإستراتيجية والتنمية، المجلد 3، العدد 5، 2013.

156.وئام ملاح، **دور حوكمة الشركات في تحقيق الثقة في المعلومة المحاسبية**، مجلة الآفاق للدراسات الإقتصادية، المجلد 1، العدد 1، 2016.

157.يحي سعيدي، لخضر أوصيف، **دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 5، 2012.

158.يخلف صفية، سايح جبور علي، **متطلبات تحسين جودة التدقيق الداخلي من أجل إرساء التطبيق السليم لحوكمة الشركات**، مجلة بحوث الإدارة و الإقتصاد، المجلد 01، العدد 2، 2019.

159.يزيد قارة، **دور سياسة الإفصاح والشفافية في تفعيل حوكمة الشركات**، مجلة المشكاة في اقتصاد التنمية والقانون، المجلد 1، العدد 1، 2016.

160.يونس زين، **أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية لتعزيز استقلال مراجع الحسابات**، مجلة رؤى اقتصادية، العدد 6، 2014.

✓ **الرسائل الجامعية:**

1. آسيا هيري، **فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق**، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، جامعة احمد دراية، الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2017-2018.
2. إنتصار حسين علي عبدالله، **لجان المراجعة في ظل حوكمة الشركات وأثرها على جودة التقارير المالية**، رسالة دكتوراه غير منشورة في المحاسبة، جامعة الرباط الوطني، السودان، 2016.
3. أوصيف لخضر، **نحو تحسين جودة التدقيق الداخلي لشركات المساهمة الجزائرية في ظل الممارسات والتطبيقات الدولية لحوكمة الشركات**، أطروحة دكتوراه علوم، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2016-2017.
4. إيمان لعماري، **دور التدقيق في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات المحاسبية في تفعيل الرقابة الداخلية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2017.
5. جنة آدم إسحق حران، **نظام الرقابة الداخلية و أثره في حوكمة الشركات**، أطروحة دكتوراه في فلسفة المحاسبة و التمويل، غير منشورة، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، 2014.
6. حكيمة بوسلمة، **دراسة أثر الإفصاح المحاسبي على كفاءة أسواق الأوراق المالية في ظل حوكمة الشركات**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير غير منشورة، جامعة باتنة 1، 2014-2015.

7. دلال العابدي، **حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة بسكرة، 2015-2016.
8. ديلمي عمر، **نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2016-2017.
9. صديقي خضرة، **واقع تطبيق الحوكمة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، أطروحة دكتوراه في تسيير الموارد البشرية، جامعة أبوبكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2014-2015، ص 68 .
10. عبد الحميد حسياني، **أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية كإطار لتفعيل حوكمة الشركات**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر 03، 2010.
11. عصام تريكي الشاهين، **أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق**، أطروحة دكتوراه في تدقيق الحسابات، غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الإقتصاد، 2015.
12. علون محمد لمين، **دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الإقتصادية**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2015-2016.
13. لشلالش عائشة، **جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجيلالي اليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2017-2018.
14. محمد البشير بن عمر، **دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الأداء المالي للمؤسسات**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2017.
15. محمد أمين لونيسة، **تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية**، أطروحة دكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر،2016-2017.
16. محمد يزيد صالحي، **أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة، 2016.
17. مسعودي عمر، **فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق**، أطروحة دكتوراه علوم، جامعة احمد دراية، أدرار، الجزائر، 2018-2019.
18. وسيلة سعود، **حوكمة المؤسسات كاداة لرفع أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016.
19. يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد بورة، **التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية – دراسة مقارنة**، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2014-2015.

✓ **ملتقيات، مؤتمرات ودوريات وطنية ودولية:**

1. أمين مخفي، آمنة فداوي، **تجارب وممارسات الدول النامية والمتقدمة في مجال تكريس مبادئ حوكمة المؤسسات لتحقيق التنمية المستدامة**، مداخلة ضمن الملتقى العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة أيام 25-26 نوفمبر 2013.

2. تركي راجي الحمود، إياد عيسى السرطاوي، أسامة خليل بلوط، **أثر ممارسات الحاكمية المؤسسية على أداء الشركات المساهمة العامة الأردنية**، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية تجربة الأسواق الناشئة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، الأردن، المنعقد أيام 17-18 أفريل 2013.

3. حسين برقي، عمر علي عبدالصمد، ، **دور التدقيق الداخل في إدارة المخاطر وانعكاساته على تطبيق حوكمة المؤسسات**، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة سكيكدة، يومي 11-12 اكتوبر 2010.

4. شريفي عمر، **لجان التدقيق كأحد متطلبات إرساء نظام الحوكمة ومحاربة الفساد في الشركات**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، أيام 25-26 نوفمبر 2013.

5. عبدالقادر بريش، محمد حمو، **الملتقى العالمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة المالية**، جامعة فرحات عباس، سطيف، أيام 20-21 اكتوبر 2009.

6. محمد عمر شقلون، عبدالحفيظ ميرة، **الحاكمية المؤسسية وعلاقتها بالخصخصة والمسؤولية الإجتماعية**، مداخلة ضمن المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، أيام 17-18 افريل 2013.

7. محمد ياسين غادر، **محددات الحوكمة ومعاييرها**، مداخلة ضمن المؤشر العلمي الدولي حول حوكمة الإدارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، أيام 15-17 ديسمبر 2012.

8. نبيل حمادي، عمر علي عبد الصمد، **النماذج الدولية لحوكمة المؤسسات دراسة مقارنة للولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا**، مداخلة ضمن الملتقى العالمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، أيام 25-26 نوفمبر 2013.

9. نوال صبايحي، **واقع الحكومة في دول مختارة-مع التركيز على التجربة الجزائرية**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة الشلف أيام 19-20 نوفمبر 2013.

✓ القوانين والمراسيم:

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 24 لسنة 1996، المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 27 ذي القعدة عام 1416هـ، الموافق ل15افريل1996، **المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد.**
2. **المادة 2**، القانون رقم **06-06** المؤرخ في 21 محرم 1427 الموافق ل 20 فيفري 2006، والمتضمن **القانون التوجيهي للمدينة، الجريدة الرسمية**، العدد 15.
3. **وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية**، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، إصدار 2009.

✓ مطبوعات محاضرات:

1. سعودي بلقاسم، **المراجعة الداخلية**، مطبوعات محاضرات كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2016-2017.
2. محمد سفير، يوسف قاشي، **مطبوعة محاضرات في حوكمة الشركات**، جامعة العقيد أكلي محند أولحاج، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2016/2017.

❖ باللغة الأجنبية

✓ Livres:

1. Alain Mikol, "**formes d'audit: L'audit interne**" **encycheipédie de comptabilité:** contrôle de gestion et audit, édition economica, 2000, paris.
2. Alain Mikol, **L'audit financière**, édition d'organisation, Paris, 1999.
3. Béndiet.G et Kerovel.R, **Evaluation du contrôle interne**, Foucher, Paris, France, 1990.

4. Gérard charreaux, **Le gouvernement des entreprises**, ed, economic, France, 1997.
5. Grand B, verdalle B, **Audit comptable et financier**, ED Economica, Paris, 1999.
6. Hamini Allel, **Le contrôle interne et L'élaboration du bilan comptable**, opu, Alger, 2003.
7. Jean charles Becour, Henri Bouquin, **Audit operationnel**, Economica, 2émé Edition, Paris, France, 1996.
8. John R. Schermerhorn, Richardn, 05born, James G. Hunt, Claire Billy, **comportement Humaine et Organisation**, 3eme edition EERPI, Canada, 2006.
9. Lionel Collins et Gérard Valin, **Audit et contrôle interne**, Dalloz, Paris, France, 1992.
10. Pascalchar Pentier, **Management et gestions des Organisation**, éditions Armande colin, Paris, 2007.
11. Porter,B, **Principles of external auditing**, John wiley and sons, 1997.

✓ Articles de journal:

1. Carlos Santios, **good gouvernance and aid effectivenss, the world bank and conditionality**, the Georgetown public policy review, volume 7 november 1 fall 2001.
2. Fatma Sehaba, Lahlou Chérif, **Gouvernance d'entreprise et performance rôle du conseil d'administration d'une entreprise publique Algérienne**, international journal of Business et economic startegy, Vol 10, 2019.
3. Musatpha Boubakeur, **L'inpact des normes internaionales de divulgation financiére sur le Renforcement des principes de la gouvernance d'entreprise**, The Algérien Business Performance Review, Vol 05, n=09, 2016.

4. Ravi Muthukrishnon, **The Auditors prenogative to Review interne controls**, information systems, control, Journal, Volume 02, USA, 2004.
5. Richard E, Cascarino, **Auditor's Guide to information Systems Auditing**, information systems control journal, Volume 01, USA, 2008.
6. Yuch-Hsing Lin, Shing-Yang Hu,, Ming-Shen Chen, **Managerial optimism and corporate investement: Some empirical evidence from Taiwan**, Pacific- Basin Finance Journal, Vol 13, N=°1, 2005.
7. Z Woam L, Stevan J, Subnamoniam N, **Internal audit Involvement in entreprise Aisk** Mangement, Managerial Auditing Journal, Vol26, N:7, 2011.

✓ **Thèses:**

1. Chekroun Meriem, **Le Rôle de l'audit interne dans le Pilotage et la Performance du systéme de contrôle interne: cas d'un échantillon d'entreprises Algeriennes**, thése de doctorat en sciences de gestion LMD, université Aboubakr Belkaid, Telemcen, Algerie, 2013-2014.
2. Eustache Ebondo Wa Mandzila, **La contribution du contrôle intérieur et de l'audit au gouvernement d'entrepris**e, thèse en vue de l'obtention du grade de docteur en science de gestion, université Paris XII val de MARNE, France, 2004.
3. Fethi Saidi,**Divulgation sectorielle et Gouvernance d'entreprise: le CAS de la Norme ICCA1701**, Thèse Présentée comme Exigence partielle d'un doctorat en administration, université du qué Bec à Montréal, Canada, 2009.
4. Mohamed Barnia, **La création de valeur ajoutée Socio-économique par l'Audit interne: Cas d'entreprise Marocaines**, Thése de doctorat en science de gestion, école doctorale Abbé Grégoire, France, 2015.
5. Ziani Abdelhak, **le Rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise: cas entreprise Algériennes**, Thése de doctorat en science économique, université Aboubekr Belkaid, Telemcen, Algerie, 2013-2014.

✓ **Rapports :**

1. Report of the comittee on the financial Aspects of corporate governance, **The financial Aspects of corporate governance,** London, Burges Science press, 1 December, 1992.

الملاحق

الملحق رقم 01:

قائمة المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

الرقم	إسم المؤسسة	الولاية
1	شركة الرزم المعدنية –EMB	سكيكدة
2	شركة الرزم المعدنية EMB–AZZABA	سكيكدة
3	المؤسسة المينائية – سكيكدة	سكيكدة
4	شركة أشغال الطرق ALTRO	سكيكدة
5	شركة الإسمنت GICA	سكيكدة
6	شركة الآجر الأحمر – عنابة	عنابة
7	مؤسسة توزيع المياه – E.D.E	سكيكدة
8	ديوان الترقية والتسيير العقاري OPGI	سكيكدة
9	مؤسسة فرتيال FERTIAL	عنابة
10	مطاحن سيبوس – عنابة	عنابة
11	مطاحن بلدي – عنابة	عنابة
12	المؤسسة الوطنية للملح ENASEL	بسكرة
13	شركة توزيع الكهرباء والغاز SDC	سكيكدة
14	مصنع الإسمنت GICA	قسنطينة
15	مؤسسة الورق المموج – برحال	عنابة
16	شركة كشرود للأشغال العمومية	خنشلة
17	مصنع أقمشة للشرق DRAPEST	خنشلة
18	مؤسسة العجائن الغذائية – محبوبة	عنابة
19	اتصالات الجزائر – الوكالة التجارية	سكيكدة
20	شركة توزيع المحروقات NAFTAL	عنابة
21	ديوان الترقية والتسيير العقاري OPGI	خنشلة
22	الشركة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الكهرباء GRPE	سكيكدة
23	مجمع العموري	بسكرة
24	مؤسسة توزيع الأدوية بالتجزئة	بسكرة

الملحق رقم 02:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة –

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

استمارة استبيان

السيد (ة) المحترم (ة):

تحية طيبة و بعد

يسّر الباحث أن يضع بين أيديكم هذا الاستبيان بهدف الحصول على آرائكم و اقتراحاتكـــم المختلفة و ذلك بهدف الاستفتاء للبيانات و المعلومات المختلفة المتعلقة بالدراسة الميدانية و هذا في إطار إتمام أطروحة الدكتوراه الموسومة بـ: " **دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات – دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصاديـــــة الجزائرية –**".

و لهذا أتشرف من سيادتكم الإجابة عن جميع فقرات الاستبيان المرفقة، كما أعلمكم بأن النتائج التي سوف تخلص إليها هذه الدراسة هي متوقفة على مصداقية الإجابة عن جميع فقرات الاستبيان. كما أعلمكم و أؤكد لكم بأن جميع البيانات و التي سوف تتشرفون بالإدلاء بها سوف تكون محل سرية تامة و هذا خدمة أغراض البحث العلمي لا غير.

الباحث: **عزيز لوجاني** إشراف الأستاذة الدكتورة: **يحياوي مفيدة**

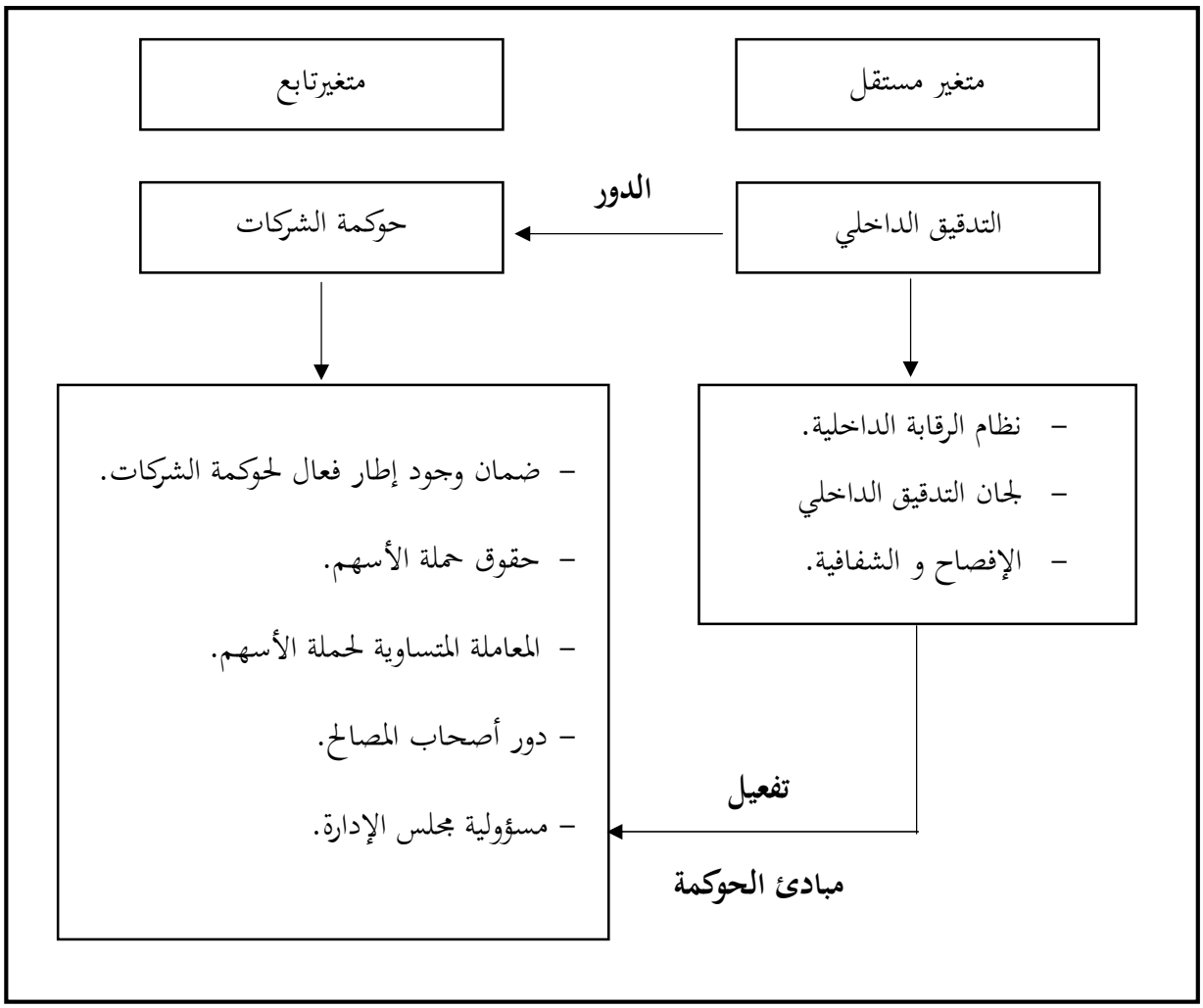
الهاتف: **06.62.22.48.05**

البريد الإلكتروني: **azizloud@live.com**

ملاحظة: يُرجى وضع علامة **(x)** أمام الحالة المناسبة لرأيكم.

إشكالية الدراسة:

نموذج الدراسة:



ملاحظة:يرجى الإجابة بوضع علامة (x) أمام الحالة المناسبة لرأيكم.

الجزء الأول:المعلومات الشخصية

1- المؤهل العلمي:

ليسانس ☐ ماستر ☐ الدراسات العليا ☐

شهادة أخرى ☐

2- الوظيفة أو المهنة:

مدير ☐ مدقق ☐ مساعد مدقق ☐

3- الخبرة المهنية:

أقل من 10 سنوات ☐ من 11 – 20 سنة ☐ أزيد من 20 سنة ☐

4- الهيئة المستخدمة:

مؤسسة صناعية ☐ مؤسسة تجارية ☐ مؤسسة خدمية ☐

الجزء الثاني:محاور الدراسة

		البيان	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما

المحور الأول: التدقيق الداخلي

نظام الرقابة الداخلية	1	يتولى نظام الرقابة الداخلية في الشركة قياس كفاءة و فاعلية و أداء المدقق الداخلي.					
	2	يعمل نظام الرقابة الداخلية على حماية أصول و ممتلكات الشركة وتطوير أداءها المالي.					
	3	يتميز نظام الرقابة الداخلية في الشركة بدقة المعلومات المحاسبية و المالية المتحصل عليها.					
	4	يعمل نظام الرقابة الداخلية على الالتزام بالسياسات المحاسبية و المالية و معايير المحاسبة.					
	5	يتميز نظام الرقابة الداخلية بالكفاءة في تحليل المخاطر المالية و التنبؤ بالفشل المالي.					
	6	يتميز نظام الرقابة الداخلية بالتحديث الدوري وفق متطلبات التغير في السياسات المحاسبية و المالية.					

لجان التدقيق الداخلي	7	تتكون لجنة التدقيق من أعضاء تنفيذيين و غير تنفيذيين.						
	8	تعمل لجنة التدقيق على التأكد من مدى التزام الشركة بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات.						
	9	تعمل لجنة التدقيق على فحص و تدقيق القوائم المالية و التأكد من صحة المعلومات المالية لمتخذي القرار.						
	10	تتكون لجنة التدقيق من أعضاء ذوي خبرة في المجال المالي و المحاسبي.						
	11	تتولى لجنة التدقيق التأكد من ملاءمة و سلامة نظام الرقابة الداخلي و تطويره.						
	12	إن تولي لجنة التدقيق مهام المراجعة الداخلية يؤدي إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات.						
	13	إن تولي لجنة التدقيق مهام الإشراف على إعداد القوائم المالية سوف يؤدي إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات.						

لجان التدقيق الداخلي	14	إن عدم ملكية لجان التدقيق للأسهم في الشركة سوف يزيد من فعالية حوكمة الشركات.					
	15	الخبرة المهنية و التأهيل العلمي لأعضاء لجنة التدقيق يعملان على زيادة فعالية حوكمة الشركات.					
	16	تعمل لجان التدقيق الداخلي على ضمان الاستقلالية لنشاط التدقيق الداخلي.					
الإفصاح و الشفافية	17	الإفصاح الكاف عن مكونات القوائم المالية يزيد من مصداقية المعلومات المالية و المحاسبية للشركة.					
	18	الإفصاح عن الالتزام بمبادئ الحكومة و التطبيق الفعال لآليات الحوكمة يزيد من ثقة مستعملي القوائم المالية.					
	19	تتولى الشركة الإفصاح عن كل السياسات المحاسبية و الإيضاحات اللازمة على أن تكون خالية من الأخطاء و التناقضات.					
	20	تتولى الشركة الالتزام بالإفصاح المحاسبي وفق معايير التقارير المالية.					
		تتولى الشركة الإيضاح الكاف و السليم و في الوقت المناسب لكافة					

الإفصاح و الشفافية	21	المعلومات المتعلقة بالشركة من مركزها المالي و حقوق الملكية.					
	22	تلتزم الشركة و في إطار الشفافية و الإفصاح على تثمين العلاقة مع المساهمين و مستعملي القوائم المالية و كافة الهيئات الرقابية.					
	23	كجزء من متطلبات التطبيق الفعال لحوكمة الشركة على الشركة الالتزام بتحسين التطبيق الكامل لكافة التعديلات لمعايير المحاسبة الدولية و معايير الإبلاغ المالي.					

المحور الثاني: حوكمة الشركات

حوكمة الشركات	24	تعمل الشركة على إعداد دليل لحوكمة الشركات.					
	25	ينبغي أن يتشجع إطار حوكمة الشركات على الشفافية و كفاءة الأسواق المالية.					
	26	يتولى إطار حوكمة الشركات توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات سواء كانت إشرافية أو تنظيمية أو تنفيذية.					
	27	تتولى الشركة بنشر دليل حوكمة الشركات في موقعها الالكتروني للاطلاع عليه من طرف الجمهور.					

	28	تتولى الشركة الحماية الكافية و الكاملة لحملة الأسهم.					
	29	يحق لحملة الأسهم الاطلاع والمعرفة الكاملة لشؤون الشركة خاصة الداخلية.					
	30	توفير القدرة اللازمة لحاملي الأسهم على فهم و إدراك بنود القوائم المالية.					
	31	يضمن إطار حوكمة الشركات معاملة متكافئة لكافة حملة الأسهم بما في ذلك حقوق الأقلية.					
	32	ينبغي على الشركة معاملة كافة المساهمين المنتمون لفئة واحدة معاملة متساوية.					
	33	يضمن إطار حوكمة الشركات الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح التي ينشأها القانون أو من خلال الاتفاقيات.					
	34	يعمل إطار حوكمة الشركات على تشجيع التعاون بين الشركات و أصحاب المصالح في زيادة قيمة الشركة و استدامتها.					
	35	ضرورة الإفصاح السليم و الصحيح في الوقت المناسب حول كافة الموضوعات المتعلقة بالشركة.					

	36	ضرورة توافر قنوات بث للمعلومات لهدف توفير فرص متساوية لكافة مستخدمي القوائم المالية.						
	37	يضمن مجلس الإدارة التوجيه الرشيد الاستراتيجي للشركة.						
	38	يتحمل مجلس الإدارة المسؤولية الكاملة أمام الشركة و حملة الأسهم.						
	39	يلتزم مجلس الإدارة بالعمل على معلومات كاملة و ضمان حسن النية و العناية الواجبة.						
	40	يعمل مجلس الإدارة على وضع الأهداف و الخطط اللازمة للشركة و السهر على متابعة تنفيذها.						
	41	يصادق مجلس الإدارة على نظام الرقابة الداخلية و يتأكد من مدى فعالية تطبيقه.						
	42	تتولى لجنة الترشيحات و المكافآت تقسيم أداء مجلس الإدارة.						
	43	يلتزم كافة أعضاء و موظفي مجلس الإدارة بميثاق أخلاقيات العمل و الموافقة عليه و يتم نشره للجمهور.						

الملحق رقم 03:

قائمة الأساتذة المحكمين

الرقم	الإسم واللقب	الجامعة
1	د/ بوحفص سميحة	**جامعة عباس لغرور – خنشلة**
2	د/ بن حركو غنية	**جامعة عباس لغرور – خنشلة**
3	د/ كويسي محمد	**جامعة قاصدي مرباح – ورقلة**
4	د/ مقدم خالد	**جامعة قاصدي مرباح – ورقلة**
5	د/ عتير سليمان	**جامعة الشهيد حمه لخضر – الوادي**
6	أ.د/ خالد حسيني	**جامعة بورتسموث – المملكة المتحدة**
7	أ.د/ خالد الجعرات	**جامعة الشرق الأوسط – الأردن**