



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



الموضوع

دور التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات

دراسة حالة مؤسسة روائح الورود_ الوادي _

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير
تخصص: حاكمية المؤسسات

تحت إشراف الأستاذ:

إعداد الطالبة:

جلاب محمد

الحسينة ببدالله محمد

..... /Master-GE/GOV/20116	رقم التسجيل
	تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2016/2015

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

عبدالله بن محمد

شكر

بداية أتقدم بالحمد و الشكر لله عز و جل، على توفيقه
لي في إتمام هذه المذكرة
راجية منه أن تكون علما نافعا لكل من سعى وراء طلب العلم
ثم لا يفوتني أن أشكر
الأستاذ المشرف جزيل الشكر على قبوله الإشراف
علي و على صبره الشديد معي
كما أشكر جميع الأساتذة الكرام الذين قاموا بتعليمي خلال مشواري
الدراسي
و كذا جميع من ساهم في إنجاز هذه المذكرة
من قريب أو بعيد و لو بكلمة طيبة.

الحسينة بيد الله محمد

إهداء

أهدي عملي هذا المتواضع إلى وطني الحبيب الصحراء الغربية، إلى كل
ماقتلي جيش التحرير الشعبي، إلى شهداء القضية الوطنية الذين سطروا
بدمائهم بساط الحرية من أجل أن ينعم الشعب الصحراوي بسيادته فوق أرضه

معزنا

إلى أبطال انتفاضة الاستقلال المباركة و أصحاب المواقف الثابتة، الذين
تعلمت منهم كيف أرسم شكل الوطن الذي منعنا الاحتلال أن نكتب كيف

هو لون الوطن

إلى قدوتي في الحياة، إلى أعز ما لدي في هذه الدنيا والذي العزيزين
اطال الله في عمرهما .

إلى الذين ينتظرونني يوماً أن أحصل فيه على هذا الجهد إخوتي و أخواتي
إلى أساتذتي الكرام، إلى كل زميلاتي و زملاء جامعة بسكرة الذين سعدت
برفقتهم أثناء مسيرتي الدراسية مع تمنياتي لهم بالنجاح و التوفيق .

الحسينة بيد الله محمد

فهرس الاول والاشكال

فهرس الجدول

الرقم	موضوع الجدول	الصفحة
01	جدول القوة والضعف الظاهرة	49
02	يوضح منتجات مؤسسة روائح الورود	84
03	يوضح مصادر الموارد الأولية	86
04	يوضح المعارض الوطنية التي شاركت فيها مؤسسة روائح الورود من سنة 1999م-2006.	87
05	يوضح المعارض الدولية التي شاركت فيها مؤسسة روائح الورود في الفترة 1995-1998.	89
06	يمثل الخصائص الديمغرافية للمجتمع الدراسة	92
07	درجات سلم ليكرت الخماسي	95
08	معامل الثبات لأبعاد الاستبانة	95
09	نتائج الاختبار	96
10	يمثل سلم ليكرت الخماسي	97
11	تحليل محاور الاستبانة	98
12	تحليل عبارات الفرع الثاني	101
13	تحليل عبارات الفرع الثالث	103
14	علاقة الارتباط	106
15	تحليل التباين للانحدار (Analysis of variance) للتأكد من صلاحية النموذج	107
16	اختبار معنوية معالم النموذج	107
17	القدرة التفسيرية للنموذج	108
18	نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار دور التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات من خلال نظام الرقابة الداخلية	109
19	نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار ما اذا كانت تستطيع لجان المراجعة ومجلس الادارة ممارسة مهامها بما يحقق متطلبات الحوكمة عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)."	110

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
13	الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات	01
17	المحددات الخارجية والداخلية لحوكمة الشركات	02
21	الاستفادة من عمليات الحوكمة	03
23	مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لسنة 2004 في مجال حوكمة الشركات	04
52	خطوات مهمة المراجع الداخلي	05
58	إجراءات الرقابة الداخلية	06
80	يمثل الهيكل التنظيمي لمؤسسة روائح الورود	07
91	يبين نموذج الدراسة	08

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

شكر وعرهان

إهداء

قائمة الاشكال والجداول

فهرس المحتويات

1 مقدمة

الفصل الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات

6 تمهيد

7 المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات

7 المطلب الأول: نشأة حوكمة الشركات ومفهومها

7 الفرع الاول: نشأة حوكمة الشركات

9 الفرع الثاني: مفهوم حوكمة الشركات

9 اولاً-التعريف اللغوي

9 ثانياً-التعريف الاصطلاحي

11..... المطلب الثاني: أسباب زيادة الاهتمام بحوكمة الشركات

13..... المطلب الثالث: أطراف ومحددات حوكمة الشركات

13..... الفرع الاول: أطراف حوكمة الشركات

15..... الفرع الثاني: محددات حوكمة الشركات

15..... اولاً-المحددات الداخلية

16.....	ثانيا: المحددات الخارجية
18.....	المطلب الرابع: أهمية وأهداف حوكمة الشركات
18.....	الفرع الاول: أهمية الحوكمة
19.....	اولا: أهمية الحوكمة بالنسبة للشركات
19.....	ثانيا: أهمية الحوكمة بالنسبة للمساهمين
20.....	الفرع الثاني: أهداف حوكمة الشركات
22.....	المبحث الثاني: مبادئ حوكمة الشركات:
22.....	المطلب الاول: مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية
32.....	المطلب الثاني: مبادئ مركز الحوكمة الخاصة بالشركات العامة الامريكية 2000
34.....	خلاصة
الفصل الثاني: التدقيق الداخلي كآلية لتحسين حوكمة الشركات	
36.....	تمهيد
37.....	المبحث الأول : المراجعة الداخلية
37.....	المطلب الأول : ماهية المراجعة الداخلية
37.....	اولا: نشأة المراجعة الداخلية
38.....	ثانيا: تعريف المراجعة الداخلية
40.....	ثالثا:أهداف المراجعة الداخلية
41.....	المطلب الثاني : معايير المراجعة الداخلية و قواعدها
41.....	أولا : معايير المراجعة الداخلية

47	المطلب الثالث : مهمة المراجعة الداخلية.....
53	المبحث الثاني: : دور التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات
53	المطلب الاول: معايير المراجعة الداخلية في ظل حوكمة المؤسسات
56	المطلب الثاني: العلاقة بين حوكمة الشركات والتدقيق الداخلي والرقابة الداخلية
56	الفرع الاول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية.....
58	الفرع الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية.....
58	أولاً:المقومات المحاسبية.....
59	ثانياً:المقومات الإدارية.....
60	الفرع الثالث:إجراءات التدقيق الداخلي لتحقيق خصائص نظام الرقابة الداخلية
65	المطلب الثالث:دور لجان المراجعة ومجلس الإدارة في تحسين حوكمة الشركات.....
65	الفرع الاول:لجان المراجعة.....
65	اولاً:تعريف لجنة المراجعة.....
66	ثانياً:نشأة لجان التدقيق
68	ثالثاً: مهام لجان المراجعة
69	رابعاً:معايير فعالية اداء المراجعة.....
70	سادساً:مساهمة لجان المراجعة في تحسين و زيادة فعالية حوكمة الشركات.....
71	الفرع الثاني: مجلس الإدارة
71	اولاً_ تعريف مجلس الإدارة.....
71	ثانياً_مسؤولية مجلس الإدارة

72.....	ثالثا_تشكيلة مجلس الإدارة
72.....	رابعا_ مهام مجلس الإدارة
73.....	خامسا_ مجلس الادارة و حوكمة الشركات
74.....	خلاصة
الفصل التطبيقي: دراسة حالة مؤسسة روائح الورود	
76.....	تمهيد:
77.....	المبحث الاول: تقديم مؤسسة روائح الورود
77.....	المطلب الاول: نشأة وتعريف مؤسسة روائح الورود
90.....	المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة التطبيقية
90.....	المطلب الاول: مجتمع وعينة الدراسة
94.....	المطلب الثاني: أداة الدراسة وأدوات التحليل الاحصائي
95.....	المطلب الثالث: ثبات وصدق الاستبانة وتحليل محاور الاستبانة
105.....	المطلب الرابع: اختبار الفرضيات
112.....	خلاصة
114.....	خاتمة

مفلمه

مقدمة عامة:

ان تزايد الاهتمام بتطبيق حوكمة الشركات في العديد من اقتصاديات دول العالم جراء عدة ازيمات مالية واقتصادية اضافة الى انهيارات مالية مفاجئة لعديد من كبريات البنوك و الشركات العالمية و هذا نتيجة التلاعب بمصادقية القوائم المالية و ضعف مستوى الرقابة الداخلية و درجة الافصاح و الشفافية حيث تعتبر كل هذه الاليات وسيلة استشرافية على جودة التقارير المالية حيث تحتاج حوكمة الشركات لعديد من هذه الوسائل للتطبيق الجيد سواء داخل المؤسسة كالمراجعة الداخلية ومجلس الادارة وخارجها كالأنظمة و القوانين والتشريعات التي تنظم عمل المؤسسة بما يضمن تطبيق مبادئها وباعتبارها ان التدقيق الداخلي عادة ما يخدم اطرافا تمارس دورا هاما في حوكمة الشركات مثل مجلس الادارة , كما دفعت هذه الانهيارات ايضا ال البحث عن الدور الحيوي للجان المراجعة و المراجعين الداخليين في عمليات حوكمة الشركات , حيث تعتبر كل هذه الاطراف وسيلة إشرافية على جودة التقارير المالية , وفي ظل التحولات والمتغيرات الجديدة التي تحيط بالمؤسسة بالمؤسسات , ظهرت الحاجة اكثر الى نموذج تستعمل فيه كل الادوات والاساليب لتدعيم نظام الرقابة الداخلية خاصة فيما يتعلق بلجان المراجعة, اضافة الى كيفية الالتزام بالمعايير والاجراءات و مدى استقلالية المراجعين الداخليين , بما يضمن الشفافية و كافة اكثر فعالية تضمن للمساهمين والاطراف الفاعلة , وتحقيق المنظمة الاداء المطلوب ومن هذا المنطلق نطرح الاشكال التالي :

ما دور التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات؟

و للإجابة على السؤال الرئيس نجزئه الى الاسئلة الفرعية التالية :

1-كيف يساهم التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية؟

2-هل تستطيع لجان المراجعة ومجلس الادارة ممارسة مهامهما بما يحقق متطلبات الحوكمة؟

وللإجابة على هذه الاسئلة قمنا بصياغة الفرضيات التالية :

الفرضية الرئيسية: لا يوجد دور لتدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$).

الفرضيات الفرعية:

1- لا يوجد دور التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$).

2- لا تستطيع لجان المراجعة و مجلس الادارة ممارسة مهامها بما يحقق متطلبات الحوكمة عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$).

اهمية البحث:

يسهم هذا البحث اسهاماً علمياً في حل القصور في بعض الجوانب بما يعزز دور الحوكمة في الشركات, كذلك تتبع اهمية الدراسة من الموضوع الذي تناولته و هو التدقيق الداخلي و حوكمة الشركات نظرا لحدثته و تناوله المحدود

اهداف الدراسة:

اصبح من الضروري على المؤسسات تبني فكرة وجود رقابة داخلية لضمان تطبيق سليم محكم و جيد لاليات و مبادئ الحوكمة كذا يتمثل الهدف من الدراسة ابراز الجانب النظري للحوكمة و التدقيق الداخلي و في الاخير محاولة التطرق الى مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات

منهج الدراسة :

سوف تعتمد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي بما يتناسب مع عرض التدقيق الداخلي و مدى مساهمته في تفعيل حوكمة الشركات كما نتبع اسلوب دراسة حالة و ذلك من خلال المعطيات التي ستعكس اشكالية البحث مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات في المؤسسة محل الدراسة

اسباب اختيار الموضوع:

هناك مجموعة من الاسباب دفعتني لاختيار هذا الموضوع منها ما هو شخصي و منها ما هو موضوعي

1-الاهتمام البالغ الذي تحظى به حوكمة الشركات و كذا التدقيق الداخلي و محاولة فهمه من الجانب

الاقتصادي الذي يلعب دور في ادراجه كموضوع متداول في الساحة

2-اهمية الموضوع بالنسبة للباحث و مجال التخصص

3-الزيادة في فهم الموضوع و التعمق اكثر في ضبط مفاهيمه

4- اهمية الموضوع بالنسبة للمؤسسات و اثره على الساحة الاقتصادية

5-اعتقاد بان موضوع البحث جدير بالدراسة نظرا لحدائته

الدراسات السابقة :

دراسة ابراهيم اسحاق نسمات "دور ادارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة -دراسة تطبيقية على قطاع المصارف العاملة في فلسطين" مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة و تمويل ,الجامعة الاممية غزة لسنة 2009 حيث تناول البحث دور ادارات المراجعة الداخلية كألية لتفعيل مبادئ الحوكمة في المصارف العاملة في فلسطين و ذلك باستخدام المنهج الوصفي التحليلي و اهم ما توصل اليه الباحث هو وجود ارتباط قوي بين القيام بأداء عملية المراجعة الداخلية وفق المعايير المهنية الواجبة و التزام المراجع الداخلي ببذل العناية المهنية مع توافر و التأهيل الفني لتفعيل مبادئ الحوكمة في المصارف العاملة في فلسطين

تناولت هذه الدراسة تأثير آلية حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية و دور المديرين و المراجعين في تطبيق ذلك بالتطبيق على الوحدات الاقتصادية في سنغافورة و قد خلصت هذه الدراسة الى تأكيد دور المراجعة و لجان المراجعة في عملية الحوكمة و في تحقيق جودة التقارير المالية بالاضافة الى اهمية القواعد الاخلاقية في ذلك

دراسة حساني عبد الحميد "اهمية الانتقال الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية كإطار لتفعيل IFRS- IAS "

حوكمة الشركات مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة و تدقيق جامعة الجزائر 3 سنة 2009-2010 حيث يهدف البحث لدراسة و توضيح اهمية التوجه نحو المعايير الدولية للمحاسبة و المعلومة المالية لتحسين التطبيق الفعال لحوكمة الشركات و محاولة اسقاط ذلك على الواقع الجزائري و ذلك باتباع المنهج الوصفي التحليلي و قد نوسل الباحث من خلال الدراسة الى ان المفاهيم الجديدة التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية التي وضعت متطلبات الافصاح الواجب اتباعها عند عرض القوائم المالية سواء في المؤسسات الاقتصادية او المالية تفي بمتطلبات حوكمة المؤسسات و تزيد من ثقة المستثمرين و الاطراف الفاعلة

الفصل الأول

الإطار النظري

لحوكمة الشركات

تمهيد

أدت الانهيارات المالية في العديد من البلدان في الآونة الأخيرة الى التفكير في كيفية حماية المستثمرين من أخطاء مجالس الإدارة لشركات وقد أسفر ذلك عن الاهتمام بالدور الذي يلعبه مفهوم الحوكمة في التأكيد على الالتزام بالإجراءات والسياسات الرقابية وعلى دورها في جذب الاستثمارات وتدعيم اقتصاديات الدول، من خلال وضع أسس معينة للعلاقة بين مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين بالشكل الذي يؤدي الى وجود شفافية في التعامل بين هذه الأطراف والذي يؤدي الى منع حدوث مثل هذه الانهيارات المالية في المستقبل.

وسنتناول في هذا الفصل مبحثين المبحث الأول ماهية حوكمة الشركات المبحث الثاني مبادئ حوكمة

الشركات.

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات

نظراً للاهتمام المتزايد بمفهوم الحوكمة خاصة بعد الانهيارات الاقتصادية والمالية التي شهدتها عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في عقد التسعينات من القرن الماضي، وكذلك ما شهدته الاقتصاد الأمريكي من انهيارات مالية ومحاسبية خلال عام 2002م فقد حرصت العديد من المؤسسات الدولية على دراسة هذا المفهوم وتحليله.

المطلب الأول: نشأة حوكمة الشركات ومفهومها

سنحاول في هذا المطلب التطرق إلى نشأة ومفهوم حوكمة الشركات باعتبارها نظام ونموذج تسييري حديث لا بد من التطرق إلى ماهيته.

الفرع الأول: نشأة حوكمة الشركات⁽¹⁾

أدى ظهور نظرية الوكالة وما ارتبط بها من إلقاء الضوء على المشاكل التي تنشأ نتيجة تعارض الصالح بين أعضاء مجالس إدارة الشركات وبين المساهمين إلى زيادة الاهتمام والتفكير لضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح التي تعمل على حماية مصالح المساهمين والحد من التلاعب المالي والإداري الذي يقوم به أعضاء مجالس الإدارة بهدف تعظيم مصالحهم الخاصة وذلك باعتبارهم الجهة التي تمسك بزمام الأمور داخل الشركات، وفي عام 1976 قام كل من Jensen et Meekling بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإبراز أهميته والحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة والتي مثلتها نظرية الوكالة. ولاحق ذلك مجموعة من الدراسات العلمية والعملية التي أكدت على أهمية الإلتزام بمبادئ حوكمة الشركات وأثرها على زيادة ثقة المستثمرين في أعضاء مجالس الشركة. وبالتالي قدرة الدول على جلب المستثمرين جدد سواء محليين أو أجنبى وما يترتب عليه ذلك من اقتصاديات تلك الدول، وصاحب ذلك قيام من دول العالم بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات عن طريق قيام كل من الهيئات العلمية بها والمشرعين بإصدار مجموعة من اللوائح

¹ - محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009، ص 14.

والقوانين والتقارير التي تؤكد على أهمية التزام الشركات بتطبيق تلك المبادئ ففي الولايات المتحدة الأمريكية أدى تطور سوق المال ووجود هيئات رقابية فعالة تعمل على مراقبته وتشرف على شفافية البيانات والمعلومات التي تصدرها الشركات التي تعمل به، بالإضافة إلى التطور الذي وصلت إليه مهنة المحاسبة والمراجعة أدى إلى زيادة الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإلزام الشركات، وخاصة المسجلة أسهمها لدى البورصات لضرورة تطبيق المبادئ التي يضمنها هذا المفهوم. ومن الملاحظ أن الاهتمام بهذا المفهوم ظهر بصورة واضحة عند قيام أكبر صندوق للمعاشات العام في الولايات المتحدة الأمريكية بتعريف حوكمة الشركات وإلقاء الضوء على أهميتها وجوهرها في حماية حقوق المساهمين. ففي عام 1987 قامت اللجنة الوطنية والخاصة بالانحرافات في الولايات المتحدة الأمريكية التابعة لـ SEC بإعداد القوائم المالية وإصدار تقريرها المسمى «Treadway» والذي تضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات وما يرتبط بها من منع حدوث الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية وذلك عن طريق الإهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية وتقوية مهنة المراجعة الخارجية أمام مجالس إدارة الشركات. في عام 1999 أصدر كل من NYSE** و MASD*** تقريرهما المعروف باسم Blow Riblon Raport والذي اهتم بفعالية الدور الذي يمكن أن تقوم به لجان المراجعة بالشركات بشأن الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات. ففي عام 2002 وفي أعقاب الإنهيارات المالية الكبرى للشركات الأمريكية تم إصدار «Oxeyact Sarbanes» الذي ركز على دور حوكمة الشركات في القضاء على الفساد المالي والإداري الذي يواجه العديد من الشركات وتفعيل الدور الذي يلعبه الأعضاء غير التنفيذيين من مجالس إدارة الشركات.⁽¹⁾

* Security & Exchange Commision

** New york Stock Exchan

*** National Association of Securities Dealers.

¹ - محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 15.

الفرع الثاني: مفهوم حوكمة الشركات:

أولاً-التعريف اللغوي:

بعد العديد من المحاولات والمشاورات مع العديد من خبراء اللغة العربية والاقتصاديين والقانونيين المهتمين بهذا الموضوع إستقر مجمع اللغة العربية بمصر على مصطلح (حوكمة الشركات). والحوكمة لغويا معناها التحكم أو الحكم، أي السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تحكم العلاقات داخل المنظمة من خلال قواعد واسس الضبط بغرض تحقيق الرشد، ويرى اخرون انها كلمة تعني لغويا نظام مراقبة بصورة متكاملة وعلنية تدعيما لشفافية والموضوعية والمسؤولية.⁽¹⁾

ثانياً-التعريف الاصطلاحي:

لم تتفق الكتابات على تعريف واضح وموحد لمصطلح حوكمة الشركات، حيث اخذ المفكرون والباحثين وكذا المنظمات الدولية بالتسابق لتعريفها، وقد تنوع عن التعاريف الى التداخل في العديد من الامور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية لحوكمة الشركات.⁽²⁾

كما توجد مجموعة من التعاريف المتعلقة بمفهوم حوكمة الشركات نذكر منها:

"هي نظام متكامل للرقابة المالية وغير المالية الذي عن طريقه يتم إدارة الشركة والرقابة عليها"⁽³⁾

"هي مجموعة من الطرق والتي من خلالها يمكن أن يتأكد المستثمرون من تحقيق ربحية معقولة لاستثماراتهم".⁽⁴⁾

1 - محسن أحمد الحضيبي، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، القاهرة، مصر، 2005، ص 47.

2 - عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات و دور مجلس الادارة، اتجاهات المصارف العربية، الدار الجامعية، بدون بلد نشر، 2007، ص 11 .

3 - عبد الوهاب نصر علي شحاتة، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 14.

4 - طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009، ص 200.

"التعامل مع المشاكل الناشئة عن الفصل بين الملكية والسيطرة وبمعنى اوسع هي تضبط توزيع الحقوق والمسؤوليات الخاصة بالفئات المؤثرة والمتأثرة بعمل الشركة واصحاب المصالح وحملة الاسهم بما يؤكد حماية حقوقهم عمليا على ارض الواقع "

"حوكمة الشركات تمثل العلاقة بين مجلس الادارة والمساهمين وادارة الشركة، كما يمكن ان نضيف إليهم مراجعي الحسابات الذين يقومون بالمصادقة على التقارير السنوية، والسلطات الرقابية ووكالات التصنيف." "هي مجموعة من القواعد والحوافز التي تهتدي بها إدارة الشركة لتعظيم ربحية هذه الأخيرة وقيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين".⁽¹⁾

"هي وسيلة تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركات بطريقة تحمي أموال المستثمرين والمقرضين"⁽²⁾ " هي مجموع قواعد اللعبة التي تستخدم لإدارة الشركة من الداخل، ولقيام مجلس الادارة بالإشراف عليها لحماية المصالح والحقوق المالية للمساهمين"⁽³⁾

كما عرفها كاتب اخر: "ان هذا المفهوم يؤكد العمل بمبادئ الشفافية والمراقبة والمساءلة المالية والادارية داخل الشركات بما يحميها من ان تلقى ذات مصير الشركات المنهارة".⁽⁴⁾

من خلال التعريف السابقة يتضح لنا أن هناك مجموعة من المعاني الأساسية لمفهوم حوكمة الشركات منها:⁽⁵⁾

أ- مجموعة من الأنظمة الخاصة بالرقابة على المؤسسة.

1 - عبد الوهاب نصر علي شحاتة، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 16

2 - محمد طارق يوسف، حوكمة الشركات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2007، ص 7.

3 - . مصطفى يوسف كافي، الازمة المالية الاقتصادية العالمية و حوكمة الشركات، المجتمع العربي للنشر و التوزيع، الاردن، 2013، ص 208.

4 - بوقرة رابح و غانم هاجرة، مداخلة بعنوان: الحوكمة: المفهوم والاهمية، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الاداري، 6_7 ماي، بسكرة، 2012.

5 - طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات ، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 9.

ب- تنظيم العلاقات بين الإدارة، المديرين، المساهمين، وأصحاب المصالح

ج- التأكد على أن المؤسسات يجب أن تدار لصالح المساهمين.

وباختصار يمكننا القول بأن مفهوم حوكمة الشركات هو تعبير واسع يتضمن القواعد وممارسات السوق التي تحدد كيف إتخاذ الشركات لقراراتها، والشفافية التي تحكم عملية إتخاذ القرار ومدى المساءلة التي يخضع لها مديرو الشركات وموظفوها والمعلومات التي يفصحون عنها للمستثمرين، والحماية التي يقدمونها لصغار المساهمين.

المطلب الثاني: أسباب زيادة الإهتمام بحوكمة الشركات:

هناك عدة عوامل ارتبطت بالمناخ الاقتصادي في دول العالم ساهمت في خروج مفهوم حوكمة الشركات إلى العلن منها:⁽¹⁾

أولاً: منذ العام 1997 مع إنفجار الأزمة المالية الآسيوية أخذ العالم ينظر نظرة جديدة إلى حوكمة الشركات والأزمة الآسيوية المشار إليها قد يمكن وصفها بأنها كانت أزمة ثقة في الشركات والتشريعات التي تنظم نشاط الأعمال والعلاقات فيما بينها منظمات الأعمال والحكومات، وكانت المشاكل العديدة التي برزت إلى القمة أثناء الأزمة تتضمن عمليات ومعاملات الموظفين الداخليين منها حصول الشركات على مبالغ هائلة من الديون قصيرة الأجل في الوقت نفسه الذي حرصت فيه هذه الشركات على معرفة المساهمين بهذه الأموال، وإخفاء هذه الديون من خلال طرق وأساليب محاسبية مبتكرة.

ثانياً: مع تصاعد قضايا الفساد الشهيرة في كبرى الشركات الأمريكية من إترون Enron وورلد كوم Worldcom وغيرهم من الشركات العالمية بدأ الحديث عن حوكمة الشركات حيث أن القوائم المالية لهذه

¹ - محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 26.

الشركات كانت لا تعبر عن الواقع الفعلي لها، وذلك بالتواطؤ مع كبرى الشركات العالمية الخاصة بالتدقيق والمحاسبية.

ثالثاً: ممارسات الشركات متعددة الجنسيات في إقتصاد العولمة، حيث تقوم بالإستحواذ والإندماج بين الشركات من أجل السيطرة على أسواق العالمية وتحرير قطاع التجارة.

رابعاً: إكتسب المفهوم أهمية كبرى بالنسبة للديمقراطيات الناشئة لضعف القانوني الذي لا يمكن معه إجراء تنفيذ العقود، وحل المنازعات بطريقة فعالة، كما أن ضعف المعلومات ونوعيتها يؤدي إلى منع الإشراف والرقابة والعمل على إنتشار الفساد وإنعدام الثقة.

خامساً: جهود الهيئات الدولية كمنظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، مؤسسة التمويل الدولية، البنك العالمي، صندوق النقد الدولي...

سادساً: التنافس الشرس على جذب الإستثمارات الأجنبية.

سابعاً: دفعت الخصخصة الحكومات والشركات إلى تلبية مطالب المساهمين ومن ضمنها الإلتزام بتطبيق قواعد الحوكمة.⁽¹⁾

¹ - محسن أحمد الخضيرى، المرجع السابق، ص 59.

ثامناً: يساهم تطبيق الحوكمة في تحسين إدارة الشركات من خلال:

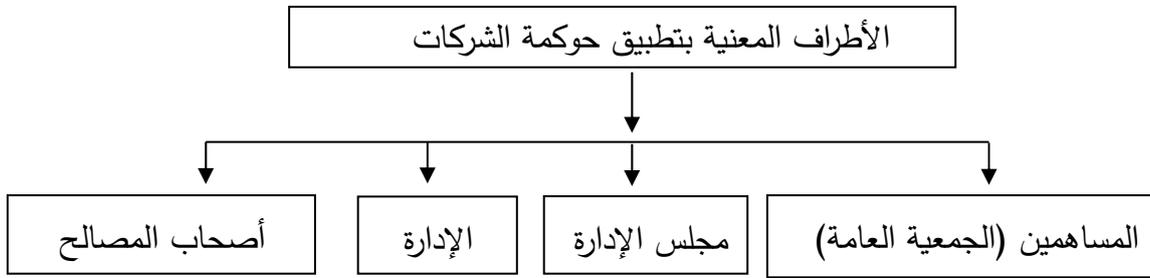
- 1- وضع إستراتيجية فعالة.
 - 2- تحديد أهداف الشركات وكيفية تحقيقها.
 - 3- التأكد من أن الاندماج أو الاستحواذ يتم لزيادة كفاءة الشركات.
- تحفيز المديرين والموظفين على أداء عملهم بكفاءة وفعالية.(1)

المطلب الثالث: أطراف ومحددات حوكمة الشركات.

الفرع الاول: أطراف حوكمة الشركات

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتتوثر في التطبيق السليم لمفهوم وقواعد حوكمة الشركات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد، والشكل التالي يوضح هذه الأطراف وهي:(2)

الشكل رقم: (01) الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على فاتح غلاب تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص ادارة اعمال الاستراتيجية والتنمية المستدامة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، سنة 2011، ص11.

¹ - المرجع نفسه.

² - إمام حامد خليفة، حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، بحوث وأوراق عمل مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية المنعقد في شرم الشيخ، مصر، ماي 2007، ص 97.

أ- **المساهمين:** وهم من يقومون بتقديم رأس مال للشركات عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح النافسة لإستثماراتهم، وأيضا تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل وهم من لهم الحق في إختيار أعضاء مجالس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.

ب- **مجلس الإدارة:** وهم من يمثلون المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل: أصحاب المصالح، ومجلس الإدارة يقوم بإختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم، كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.

ج- **الإدارة:** وهي المسؤول عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، وتعتبر إدارة الشركة هي المسؤول عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤولياتها إتجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

تتمثل الوظيفة الأساسية كمديري الشركات في الإشراف على إدارة الشركة وكذلك القيام بكافة الأعمال اللازمة لتحقيق الشركة للغرض الذي تأسست من أجله، وذلك من خلال ما يعرضونه من تقارير دورية على مجلس الإدارة تتضمن كافة المعلومات المتعلقة بنشاط الشركة، وعلى ذلك فإنه يمكن القول إن المدير يلعب دور حيوي في الشركة بإعتباره شخص مسؤول عن مصلحة الشركة وبالتالي مصلحة المساهمين والمستثمرين.

د- **أصحاب المصالح:** وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل مثل الدائنين والموردين والعملاء والعمال والموظفين، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان. فالدائنون على سبيل المثال، يهتمون بمقدرة الشركة على السداد، في حين يهتم العمال والموظفون

على مقدره الشركة على الإستمرار. وتجدر الإشارة إلى أن مفهوم حوكمة الشركات يتأثر بالعلاقات فيما

بين الأطراف في نظام الحوكمة.(1)

الفرع الثاني: محددات حوكمة الشركات

هناك مجموعتان من المحددات يتوقف عليهما مستوى الجودة والتطبيق الجيد لحوكمة الشركات، وفيما يلي

عرض لهاتين المجموعتين:(2)

اولا-المحددات الداخلية لحوكمة الشركات

- القواعد والتعليمات والأسس التي تحدد أسلوب وشكل القرارات داخل الشركة.
- توزيع السلطات والمهام بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين من اجل تخفيف التعارض بين مصالح هذه الأطراف.
- الحوكمة تؤدي في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي.
- زيادة وتعميق سوق العمل على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار.
- العمل على ضمان حقوق الأقلية وصغار المستثمرين.
- العمل على دعم وتشجيع نمو القطاع الخاص، وخاصة قدرته التنافسية.
- مساعدة المشروعات في الحصول على تمويل مشاريعها وتحقيق الأرباح.
- خلق فرص العمل.

1 - إمام حامد خليفة، مرجع سابق، ص 99.

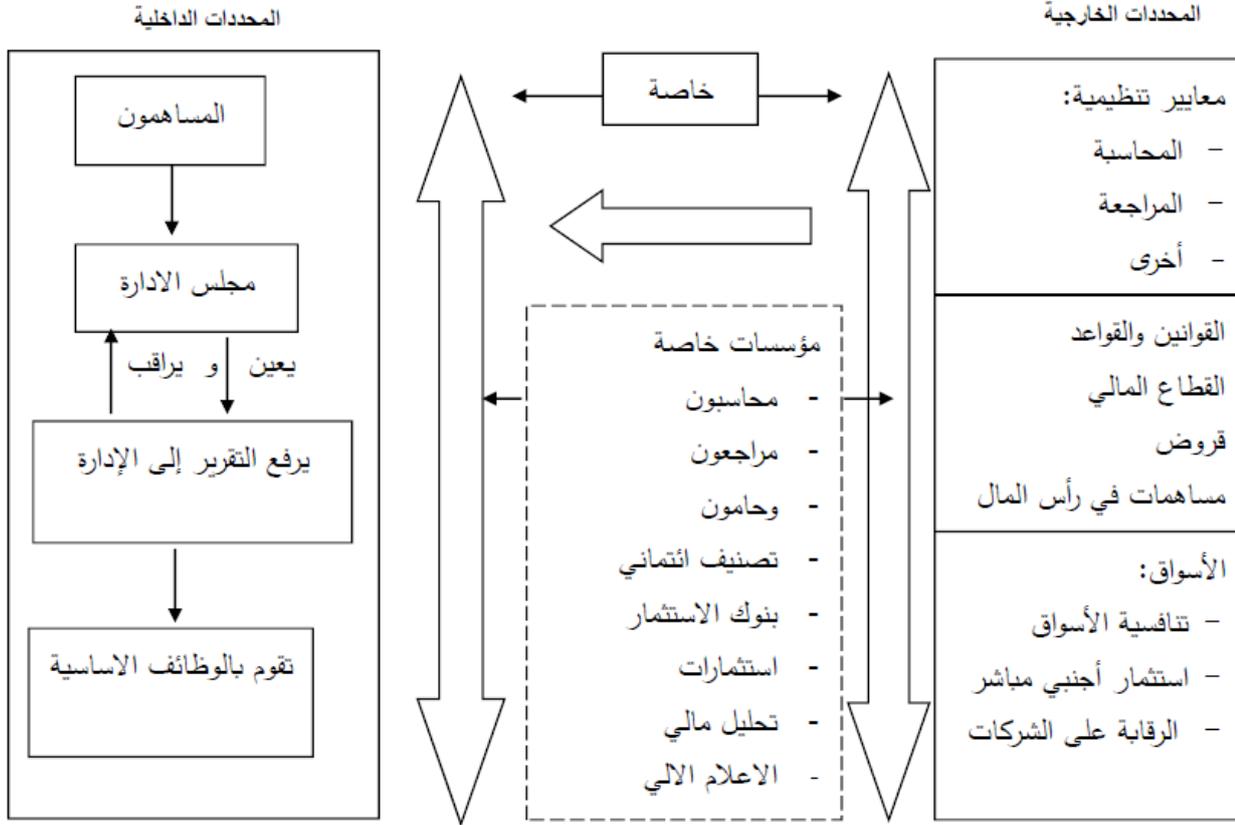
2 - مناور حداد، حوكمة الشركات ودورها في الإصلاح الاقتصادي، "المؤتمر العلمي الأول"، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، خلال الفترة (15-16 تشرين

الأول 2008)، ص 7.

ثانياً: المحددات الخارجية:

- 1- إن وجود مثل هذه المحددات يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تساعد على حسن إدارة الشركة، وتشمل هذه المجموعة:
- 2- المناخ العام للاستثمار المنظم للأنشطة الاقتصادية في الدولة مثل القوانين والتشريعات والإجراءات المنظمة لسوق العمل والشركات.
- 3- تنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس.
- 4- كفاءة وجود القطاع المالي الذي يوفر الأموال اللازمة لقيام المشروعات وكفاءة الأجهزة الرقابية في أحكام الرقابة على الشركات.
- 5- وجود بعض المؤسسات ذاتية التنظيم مثل الجمعيات المهنية والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية.
- 6- وجود مؤسسات خاصة بالمهنة الحرة مثل مكاتب المحاماة والمكاتب الاستشارية المالية الاستثمارية.

الشكل رقم (02): المحددات الخارجية والداخلية لحوكمة الشركات.



المصدر: هوام جمعة ولعشوري نوال. دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، مداخلة

الى المؤتمر الدولي حول الحركة المحاسبية للمؤسسة (واقع، آفاق، رهانات)، جامعة العربي بن مهيدي-أم

البواقي-، يومي 9، 10، نوفمبر 2010، ص 10.

المطلب الرابع: أهمية وأهداف حوكمة الشركات:

الفرع الأول: أهمية حوكمة الشركات:

بعد الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شاهدها معظم دول العالم، والتي أدت إلى ضياع حقوق أصحاب المصالح بها وبصفة خاصة المستثمرين الحاليين، لذا كان الاهتمام بتطبيق حوكمة الشركات هو المخرج السريع والحل المتكامل والفعال لكل هذه السلبيات لما لها من مزايا وإيجابيات.

أولاً: أهمية الحوكمة بالنسبة للشركات

تتمثل فيما يلي: (1)

- تمكن من رفع الكفاءة الاقتصادية للشركة من خلال وضع الأسس للعلاقة بين مديري الشركة ومجلس الإدارة والمساهمين؛
- تعمل على وضع الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله تحديد أهداف الشركة وسبل تحقيقها من خلال توفير الحوافز المناسبة لأعضاء، مجلس الإدارة التنفيذية لكي يعملوا على تحقيق أهداف الشركة التي تراعي مصلحة المساهمين؛
- تؤدي إلى الانفتاح على أسواق المال العالمية ويجذب قاعدة عريضة من المستثمرين بالأخص (المستثمرين الأجانب) لتمويل المشاريع التوسعية فإذا كانت الشركات لا تعتمد على الاستثمارات الأجنبية يمكنها زيادة ثقة المستثمر المحلي وبالتالي زيادة رأس المال بتكلفة أقل؛

1 - عبد الوهاب نصر علي شحاتة، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص ص 28، 29.

- تحظى الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة بزيادة ثقة المستثمرين لأن تلك القواعد تضمن حماية حقوقهم، ولذلك نجد أن المستثمرين في الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة جيداً، قد يقوم بالتفكير جيداً قبل بيع أسهمهم في تلك الشركات حتى عندما تتعرض لأزمات مؤقتة تؤدي إلى انخفاض أسعار أسهمها لثقتهم في قدرة الشركة على التغلب على تلك الأزمات مما يجعل تلك الشركات قادرة على الصمود في فترة الأزمات؛

- زيادة قدرة الشركات الوطنية على المنافسة العالمية وفتح أسواق جديدة لها؛

ثانياً: أهمية الحوكمة بالنسبة للمساهمين

تتمثل فيما يلي: (1)

- تساعد في ضمان الحقوق كافة المساهمين مثل حق التصويت، حق المشاركة في القرارات الخاصة بأي تغييرات جوهرية قد تؤثر على أداء الشركة في المستقبل؛
- الإفصاح الكامل عن أداء الشركة والوضع المالي والقرارات الجوهرية المتخذة من قبل الإدارة العليا يساعد المساهمين على تحديد المظالم المترتبة على الاستثمار في هذه الشركات؛
- وكذلك يمكن تحقيق وجني عدة مزايا من تطبيق مفهوم وقواعد ومبادئ حوكمة الشركات منها:

○ علاقة أفضل مع أصحاب المصالح، ما يساعد على تحسين العلاقات مع كل من المجتمع

المحلي والعمالة وحماية البيئة؛

○ أداء تشغيلي أفضل ناجم عن تخصيص أفضل للموارد.

¹ - عبد الوهاب نصر علي شحاتة، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 29.

الفرع الثاني: أهداف حوكمة الشركات

تعمل مبادئ ومعايير الشركات على تحقيق العديد من الأهداف نذكر منها:⁽¹⁾

1- تحسين قدرة المشروعات على تحقيق أهدافها من خلال تحسين الصورة الذهنية والانطباع الإيجابي عنها؛

2- تحسين عملية صنع القرار في الشركات، بزيادة إحساس المديرين بالمسؤولية وإمكانية محاسبتهم من خلال الجمعيات العامة؛

3- تحسين خاصية مصداقية البيانات والمعلومات وتحقيق سهولة فهمها عبر الحدود؛

4- إدخال اعتبارات القضايا البيئية والأخلاقية من منظومة صنع القرار؛

5- تحسين درجات الشفافية والوضوح والإفصاح ونشر البيانات والمعلومات؛

6- زيادة قدرة المشروعات على تحسين موقفها التنافسي وجذب استثمارات رؤوس الأموال الأخرى؛

7- زيادة قدرة الإدارة على تحفيز العاملين وتحسين معدلات دورات العمالية واستقرار العاملين وتسمح حوكمة

الشركات كذلك، بخلق الثقة بين المتعاملين في زمن الانهيارات والفضائح المالية، وتمكن خاصة

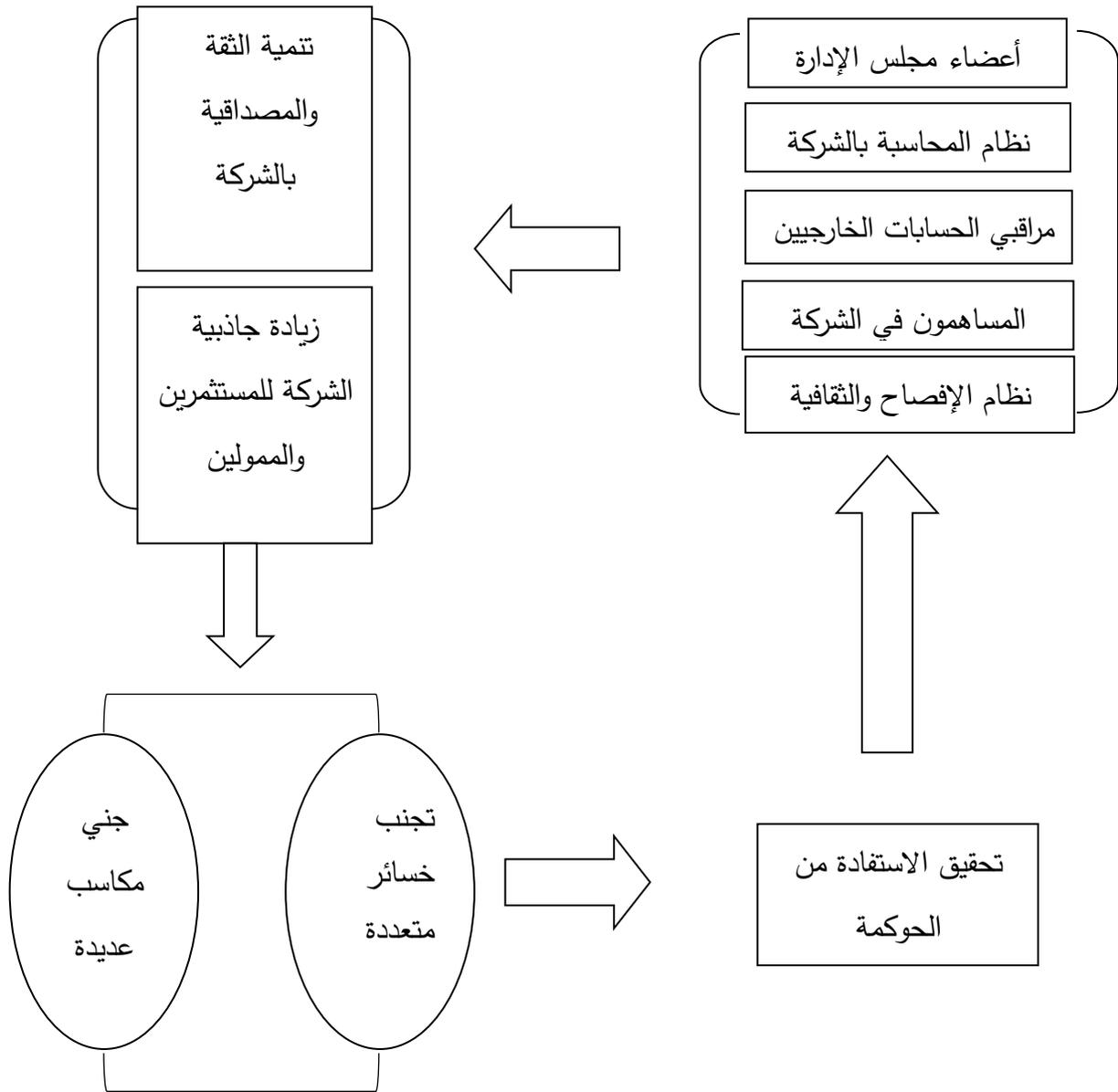
المستثمرين الماليين والمؤسسين من الحصول على وسائل تقوم حقيقة بالرقابة على إدارة أموالهم الموزعة

على عدة محافظ وشركات، وتؤدي إلى تعظيم المنافع وزيادة استفادة الشركات من خلال توضيح

المسؤوليات والواجبات والمهام الخاصة بالأطراف ذات الصلة، والشكل الآتي يوضح ذلك:

¹ - هوام جمعة ولعشوري نوال، مرجع سابق، ص 9.

الشكل (رقم 3): الاستفادة من عمليات الحوكمة



المصدر: محسن أحمد الخضيرى، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربي، القاهرة، مصر، 2005، ص 189.

المبحث الثاني: مبادئ حوكمة الشركات

المطلب الأول: مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية

في أبريل 1998 طلب مجلس منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أن تقوم بالاشتراك مع الحكومات الوطنية وغيرها من المنظمات الدولية والقطاع الخاص بوضع مجموعة من المعايير والمبادئ الخاصة بحوكمة الشركات، وفي ماي 1999 ثم إصدار هذه المبادئ وتمثلت في: (1)

1- حقوق المساهمين.

2- المعاملة المتكافئة للمساهمين.

3- دور أصحاب المصالح.

4- الإفصاح والشفافية.

5- مسؤوليات مجلس الإدارة.

وفي عام 2004 توصلت المنظمة الى صيغة جديدة للمبادئ الخاصة بحوكمة الشركات بهدف دعم الثقة في سوق رأس المال، وذلك بعد الأحداث التي حدثت بعد سنة 1999 وتمثلت المبادئ الجديدة في: (2)

1- وجود إطار فعال لحوكمة الشركات

2- حقوق المساهمين.

3- المعاملة المتكافئة للمساهمين.

4- دور أصحاب المصالح.

5- الإفصاح والشفافية.

1- محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 42.

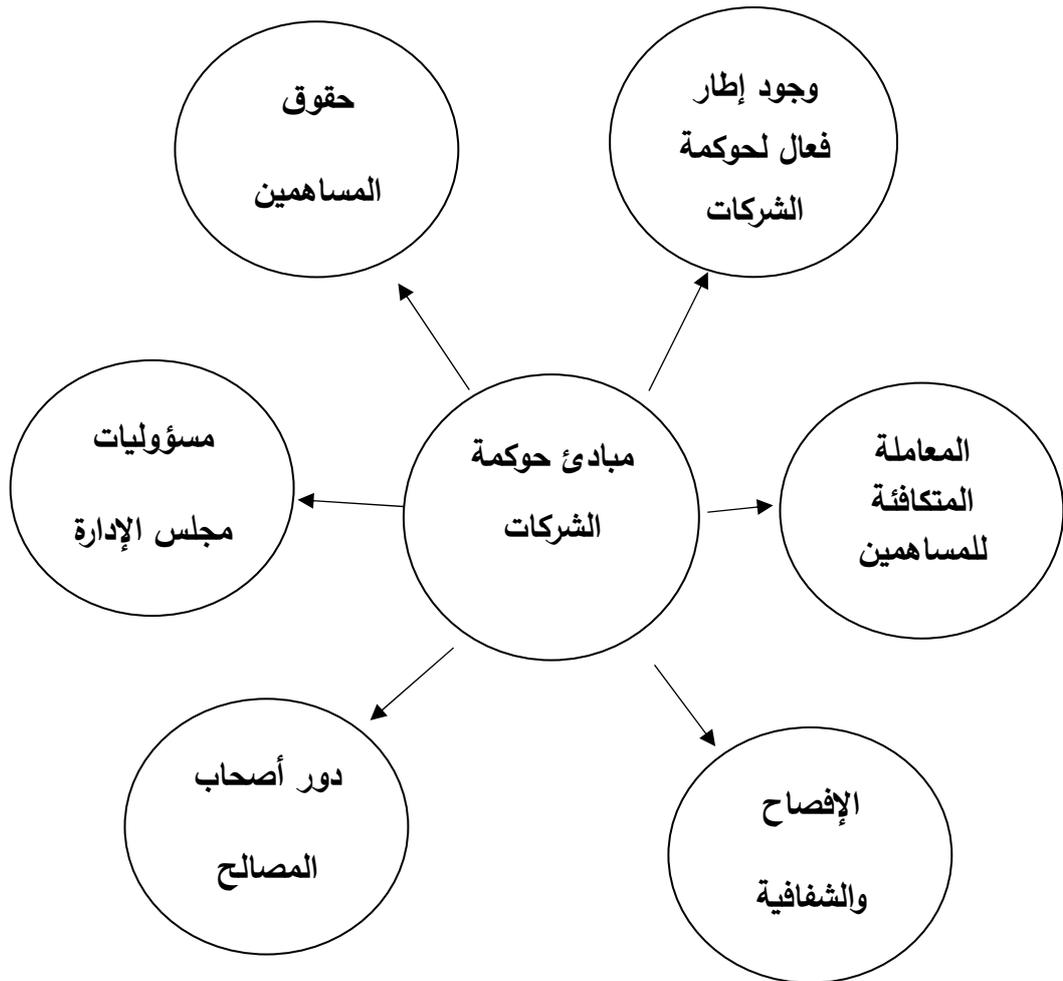
2- المرجع نفسه، ص 43.

6- مسؤوليات مجلس الإدارة.

والمبادئ التي سنقوم بدراستها هي المبادئ المعتمدة من طرف منظمة التعاون الإقتصادية والتنمية لسنة 2004،

والشكل (4) يوضح هذه المبادئ:

الشكل رقم (4): مبادئ منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية لسنة 2004 في مجال حوكمة الشركات.



المصدر: حسام الدين غضبان، دور حوكمة المؤسسات في خلق القيمة للمؤسسة الإقتصادية "بعد إستراتيجي"، مذكرة ماستر (غير منشورة)، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص تسيير إستراتيجي للمنظمات، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2009-2010، ص 19.

فيما يلي سنقوم بتوضيح مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال حوكمة الشركات:

أولاً: ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات: ينص المبدأ الأول من مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية حوكمة الشركات على ما يلي:

«ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يشجع على شفافية وكفاءة الأسواق، وأن يكون متوافقاً مع أحكام القانون، وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية»⁽¹⁾.

ولكي يتم ضمان وضع إطار فعال لحوكمة الشركات فإن من الضروري وجود أساس قانوني وتنظيمي مؤسس فعلاً لا يمكن كافة المشاركين في السوق الاعتماد عليه في إنشاء علاقاتهم التعاقدية الخاصة، وعادة ما يضم إطار حوكمة الشركات عناصر تشريعية، وتنظيمية، وترتيبات للتنظيم الداخلي، والالتزامات الاختيارية وممارسات الأعمال التي هي نتاج الظروف الخاصة بالدولة وتاريخها وتقاليدها، ولكي يكون هناك ضمان لوجود إطار فعال لحوكمة الشركات هناك مجموعة من الإشارات والعوامل يجب أخذها بعين الاعتبار وهي:⁽²⁾

• ينبغي وضع إطار حوكمة الشركات بهدف أن يكون ذا تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل ونزاهة السوق؛

• ينبغي أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسة حوكمة الشركات في تطابق اقتصادي تشريعية ما متوافق مع أحكام القانون، وذات شفافية وقابلة للتنفيذ؛

• ينبغي أن تكون المسؤوليات بين مختلف الجهات في نطاق اختصاص تشريعي ما محددة بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة؛

• ينبغي أن يكون لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطة والنزاهة للقيام بواجباتها بطريقة موضوعية، فضلاً عن أن أحكامها وقراراتها ينبغي أن تكون في الوقت المناسب وتتميز بالشفافية مع توفير الشرح الكافي لها.

¹ - طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 40.

² - مرجع نفسه، ص 41.

ثانياً: حقوق المساهمين: تركز حقوق المساهمين في التأثير في المؤسسة على مجموعة من القضايا الأساسية مثل اختيار أعضاء مجلس الإدارة أو غيرها من وسائل التأثير في تشكيل المجلس، بالإضافة إلى إدخال التعديلات على الوثائق والمستندات للشركة وإقرار التعاملات المالية غير العادية، وغير ذلك من المسائل الأساسية على ضوء ما يتحدد في العقد الأساسي وفي اللوائح الداخلية للشركة، وتعتبر هذه الحقوق حقوقاً أساسية للمساهمين والتي تقرها القوانين في كافة دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تقريباً، كما تشمل عدد من التشريعات على حقوق إضافية من أمثلتها: الموافقة على اختيار مراقبي الحسابات أو الترشيح المباشر لأعضاء مجلس الإدارة، أو القدرة على منح أسهم، أو الموافقة على توزيع الأرباح...

أ- تشمل الحقوق الأساسية للمساهمين على الحق في: (1)

• ضمان أساليب تسجيل حقوق الملكية.

• نقل ملكية الأسهم.

• الحصول على المعلومات الخاصة بالمؤسسة في الوقت المناسب وبصورة منتظمة.

• المشاركة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين.

• انتخاب أعضاء مجلس الإدارة.

• المشاركة في أرباح المؤسسة.

ب- يمتلك المساهمين الحق في المشاركة أو على الأقل الإحاطة علماً بالقرارات المتصلة بالتغييرات الأساسية في المؤسسة ومن أمثلتها: (2)

1 - محمد مصطفى سليمان، المرجع السابق، ص 53.

2 - محسن أحمد الحضيري، مرجع سابق، ص 45

•التعديلات في النظام الأساسي أوفي مواد التأسيس أوغيرها من الوثائق والمستندات المنظمة لنشاط

المؤسسة؛

•لموافقة على إصدار أسهم جديدة؛

•التعاملات المالية غير العادية التي تسفر بالفعل عن بيع الشركة.

ج- يجب أن تتاح للمساهمين فرصة المشاركة على نحو فعال والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين، كما يجب إحاطتهم علما بالقواعد التي تحكم هذه الاجتماعات ومن بينها قواعد التصويت:⁽¹⁾

•ينبغي تزويد المساهمين في الوقت الملائم بالقدر الكافي من المعلومات المتصلة بتواريخ وأماكن انعقاد

وجداول أعمال الاجتماعات، بالإضافة الى تزويدهم في الوقت الملائم بالمعلومات الكاملة عن

المسائل التي ينبغي اتخاذ قرارات بشأنها في الاجتماعات؛

•ينبغي أن تتاح للمساهمين فرصة طرح الأسئلة على مجلس الإدارة، وإضافة موضوعات الى جداول

أعمال الاجتماعات العامة على أن يكون ذلك في الحدود المعقولة؛

•يتعين أن تتوفر للمساهمة القدرة على التصويت حضوريا أو غيابيا، كما يجب أن يعطي نفس الوزن

للتصويت بغض النظر عن كونه حاضرا أو غائب.

د- يجب الإفصاح عن الهياكل والترتيبات الرأسمالية التي تمكن المساهمين معينين من تملك درجة معينة من

الأسهم، أي لا تكون هناك سيطرة بشكل لا يتناسب وحقوق ملكيتهم، فبعض الهياكل الرأسمالية لا تتيح

للمساهمين إمكانية ممارسة درجة معينة من السيطرة بشكل لا يتناسب مع حق ملكية المساهم.

¹ - طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 40.

هـ - يجب أن يسمح لأسواق الرقابة على الشركات بالعمل يتم بالكفاءة والشفافية وذلك من خلال: (1)

• يجب التعبير والإفصاح بوضوح عن القواعد والإجراءات التي تملك قدرات الرقابة على الشركات في

أسواق رأس المال، بالإضافة إلى التعاملات غير العادية ومن بينها: عمليات الاندماج، بيع أجزاء

كبيرة من أصول الشركة، ويتعين أن يتم إجراء العمليات بأسعار تتسم بالشفافية وفي ظل ظروف

تتطوي على عدالة وعلى حماية حقوق المساهمين؛

• يجب عدم استخدام آليات مكافحة الاستحواذ بغرض حماية الإدارة من المساءلة.

و - يجب أن يأخذ المساهمون في اعتبارهم ومن بينهم المساهمون المؤسسون التكاليف والمنافع المترتبة على ممارستهم لحقوقهم التصويتية.

ثالثاً: المعادلة المتكافئة للمساهمين: ينبغي أن يكفل الإطار العام لحوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين ومن بينهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب، كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعويض قلبي في حالة انتهاك حقوقهم والتي سيتم التعرف عليها في الآتي: (2)

أ - ينبغي تحقيق المعاملة المتكافئة للمساهمين:

• ففي داخل كل فئة من فئات المساهمين يجب أن يحصل جميع المساهمين على نفس حقوق التصويت،

وينبغي أن تتوافر للمساهمين القدرة على الحصول على المعلومات الخاصة بحقوق التصويت

الممنوحة لكل من فئات المساهمين، وذلك قبل قيامهم بشراء الأسهم، كذلك ينبغي تصويت المساهمين

على أية تغييرات في حقوق التصويت؛

1 - محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص-ص 20، 21.

2 - طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009، ص ص 120، 122.

- يجب أن يتم التصويت بواسطة أمناء أو أشخاص معينين تم الموافقة عليهم من قبل ملاك رأسهم؛
- يجب أن تسمح العمليات والإجراءات المتعلقة بالإجتماعات العامة للمساهمين بتحقيق معاملة متكافئة لكافة المساهمين، كما ينبغي أن لا ينتج عن الإجراءات التي تتبعها الشركات صعوبة أو ارتفاع في تكلفة الأداء بالأصوات؛

ب- ينبغي منع عمليات تداول الأسهم التي تستند الى معلومات داخلية وكذا منع أية عمليات للتبادل تستهدف مصالح الأشخاص ذوي العلاقة بالشركة، أي منع عمليات تداول الأسهم بصورة لا تتسم بالإفصاح والشفافية.

ج- يجب أن يطلب من أعضاء مجالس الإدارة الإفصاح عن أية مصالح مادية أو تعاملات أو أمور تخصهم يكون من شأنها التأثير على المؤسسة.

رابعاً: دور أصحاب المصالح في حوكمة المؤسسات:

يجب أن ينطوي إطار ممارسات حوكمة الشركات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح كما يراها القانون وان يعمل أيضا على تشجيع التعاون بين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة والتي هي:⁽¹⁾

أ- يجب احترام حقوق أصحاب المصلحة والتي يحميها القانون، ففي كافة دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية يحمي القانون أصحاب المصالح وذلك بمقتضى قوانين العمل، الشركات، العقود، الإفلاس، وحتى في المجالات التي لا توجد فيها تشريعات تختص بحقوق أصحاب المصالح تقوم الشركات بتقديم تعهدات

1 - عدنان قباجة وآخرون، تعزيز حوكمة الشركات في فلسطين، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية، القدس، ص 31.

لهم، وغالب ما يؤدي الاهتمام بسمعة المؤسسة وأدائها إلى استلزام الاعتراف بنطاق أوسع بحقوق أصحاب المصالح.

ب- إيجاد الآليات التي تعمل على رفع الأداء من خلال مشاركة الأطراف أصحاب المصالح.

ج- حينما يشارك أصحاب المصالح في ممارسات حوكمة الشركات ينبغي أن تكفل لهم الحصول على المعلومات اللازمة لذلك، فعندما تسمح القوانين والممارسات بمشاركة أصحاب المصالح يكون من الأهمية إمكانية حصول تلك الأطراف على المعلومات اللازمة للاطلاع لمسؤولياتهم.

خامسا: الإفصاح والشفافية: ينبغي أن يكفل إطار ممارسات حوكمة الشركات تحقيق الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس الشركة ومن بينهما، الموقف المالي، الأداء والملكية، وأسلوب حوكمة الشركات.

أ- يجب لن يشتمل الإفصاح دون أن يقتصر على المعلومات الأساسية المتصلة بما يلي: (1)

- النتائج المالية والتشغيلية الشركة.
- أهداف الشركة.
- ملكية الأغلبية وحقوق التصويت.
- أعضاء مجلس الإدارة وكبار المديرين ومرتباتهم وحوافزهم.
- عوامل المخاطرة الملموسة في الأجل المنظور.

¹ - سعيد علي الراشدي، الإدارة بالشفافية، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 16.

• المسائل الأساسية المتصلة بالعاملين وغيرهم من أصحاب المصالح.

• هيكل وسياسات ممارسة حوكمة الشركات.

ب- ينبغي إعداد ومراجعة وكذا الإفصاح عنها بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المحاسبية والمالية، كما ينبغي أن يفي ذلك الأسلوب بمتطلبات الإفصاح غير المالية وأيضا بمتطلبات عملية التدقيق.

ج- يجب إجراء تدقيق سنوي بواسطة مدقق حسابات مستقل بهدف إتاحة التدقيق الخارجي والموضوعية للأسلوب المستخدم في إعداد وتقديم القوائم المالية.

د- يجب أن تتيح قنوات نقل المعلومات إمكانية وصول تلك المعلومات إليها بصورة تتسم بالعدالة، سلامة التوقيت وفعالية التكيف، فقنوات نقل المعلومات لها من الأهمية ما يوازي أهمية محتوى المعلومات ذاتها.⁽¹⁾

سادسا: **مسؤوليات مجلس الإدارة:** يجب أن تتيح ممارسات حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية الإستراتيجية لتوجيه الشركات، كما يجب أن تكفل المتابعة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة، وان تضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين.

أ- ينبغي أن يتخذ أعضاء مجلس الإدارة قراراتهم على أسس من المعلومات الكافية وبالأمانة والمسؤولية، وان يتم ذلك تحقيق لصالح المؤسسة والمساهمين.

ب- المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين لان لقرارات مجلس الإدارة تأثيرات متباينة على المساهمين.

ج- يجب أن يضمن مجلس الإدارة التوافق مع القوانين السارية، وان يأخذ في الاعتبار اهتمامات كافة أصحاب المصالح.

د- يتعين قيام مجلس الإدارة بعدد من الوظائف الأساسية من بينها:⁽¹⁾

¹ - سعيد علي راشد، مرجع سابق، ص 17.

- مراجعة وتوحيد استراتيجية الشركة وخطط العمل، سياسات المخاطرة والموازنات السنوية متابعة أداء الشركة، والإشراف العام على عمليات بيع الأصول.
 - اختيار المديرين التنفيذيين وتحديد مرتباتهم، ومتابعتهم والقيام عند الضرورة بإجلائهم والإشراف على تخطيط المسار المهني للعاملين.
 - مراجعة مرتبات وحوافز المديرين، وضمان وجود عملية تتسم بالشفافية فيما يتعلق بترشيح أعضاء المجلس.
 - متابعة وإدارة التعارض بين المديرين وأعضاء المجلس والمساهمين.
 - ضمان عنصر الأمان في التقارير المالية والمحاسبية التي تصدرها المؤسسة بما في ذلك استقلالية عمليات المراجعة، ووجود نظام ملائمة للرقابة وخاصة نظم متابعة المخاطر، الرقابة المالية، والالتزام بالقوانين.
 - متابعة فعالية الممارسات المتصلة بأساليب إدارة الشركات التي تعمل هذه الأخيرة وفقا لها، وإدخال التعديلات اللازمة عليها وفقا للحاجة.
 - الإشراف العام على عملية الإفصاح عن البيانات وقنوات الاتصال.
- هـ- يجب أن تتوافر لدى مجلس الإدارة القدرة على التقييم الموضوعي لشؤون الشركة على نحو مستقل عن الإدارة التنفيذية.

¹ - طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 43.

- يجب أن تراعي مجلس الإدارة تعيين عدد كاف من أعضاء المجلس غير التنفيذيين الذين تتوفر لديهم القدرة على ممارسة الأحكام المستقلة بالنسبة للمهام التي يحتمل أن تنطوي على تعارض في المصالح، ومن أمثلة ذلك: إعداد التقارير المالية، اختيار كبار المديرين ومرتباتهم.
- يجب أن يكرس أعضاء المجلس وقتا كافي لمسؤولياتهم.

و- ينبغي أن تتوفر الأعضاء المجلس إمكانية الحصول على المعلومات الدقيقة والمناسبة في الوقت الملائم لكي يتسنى لهم القيام بمسؤولياتهم.⁽¹⁾

المطلب الثاني: مبادئ مركز الحوكمة الخاصة بالشركات العامة الامريكية 2000 ، وتضمنت:

- 1- التفاعل: حيث تتطلب الحوكمة السليمة الرشيدة تفاعلا بين مجلس الإدارة، والإدارة والمدقق الداخلي.
- 2- غرض مجلس الإدارة: يجب على مجلس الإدارة أن يفهم أن غرضه هو حماية مساهمي الشركة، مع الأخذ بعين الاعتبار مصالح أصحاب المصالح.
- 3- مسؤوليات الإدارة: يجب أن تتركز المسؤوليات الرئيسية للمجلس على مراقبة المدير التنفيذي، والإشراف على إستراتيجية الشركة ومراقبة المخاطر.
- 4- الاستقلالية: وهو أن لا يكون للشخص أية ارتباطات مهنية بالنسبة للشركة المساهمة أو إدارتها غير خدمته كعضو مجلس إدارة.
- 5- الخبرة والمعرفة: يجب أن يمتلك أعضاء مجالس الإدارة صلة وثيقة بالصناعة، والآلة والمجال الوظيفي والخبرة في الحوكمة ويجب أن يعكس أعضاء مجلس الإدارة مزيجا من الخلفيات والقدرة، وان يتحصل مجلس الإدارة على الإدارة على توجيه مفصل وتأهيل مستمر لضمان تحقيقهم وحفاظهم على المستوى الضروري من الخبرة والمعرفة.

¹ - عدنان قباجة وآخرون، مرجع سابق، ص 35.

- 6- الاجتماعات والمعلومات: يجب أن يجتمع المجلس بشكل متكرر لفترات مطولة، وان يكون منفذا للحصول على المعلومات التي يحتاجونها من اجل تأدية واجبهم.
- 7- القيادة: يجب الفصل بين ادوار رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي العام.
- 8- الإفصاح: يجب أن تعكس اتصالات ونشاطات وعمليات المجلس بأسلوب من الشفافية والتوقيت المناسب.
- 9- اللجان: يجب أن تكون عمليات الترشيح والتعيين والمكافآت ولجان التدقيق للمجلس فقط من قبل الأعضاء المستقلين فيه.
- 10- التدقيق الداخلي: يجب على جميع الشركات المساهمة العامة الاحتفاظ بوظيفة تدقيق داخلي دائمة وفاعلة ترفع تقاريرها مباشرة للجنة التدقيق.

الفصل الثاني

التفريق الداخلي كآلية لتحسين حوكمة الشركات

تمهيد

تطورت المراجعة من حيث النطاق، فبعدما كانت تقتصر على القيود والسجلات المحاسبية، أصبحت الآن تمس جميع النشاطات الإدارية والتشغيلية للمؤسسة بما فيها نظام الرقابة الداخلية. ويعود السبب في ذلك إلى ظهور الثورة الصناعية التي نتج عنها كبر حجم المؤسسات وتعدد العمليات، وبالتالي أصبحت لهذه المؤسسات أموالا كبيرة من الصعب إدارتها، ونتيجة لهذه التطورات أصبح من الضروري إيجاد وسيلة رقابة تضمن لأصحاب المؤسسات الكبيرة المحافظة على أموالهم وأرباحهم وتجنب أعمال السرقة والغش ومحاولة عدم الوقوع في الأخطاء، وذلك لضمان فعالية حوكمة الشركات داخل المؤسسات من خلال التنسيق الجيد بين مهتمتي مجلس الإدارة ولجنة المراجعة لتوفير رقابة أكثر لحسين حوكمة الشركات.

سننظر من خلال هذا الفصل ماهية التدقيق الداخلي وكذا دور التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات

المبحث الأول: المراجعة الداخلية

بناءً على الاحتياجات المتزايدة للجهة المسيرة للمؤسسة من أجل فحص البيانات والسجلات المحاسبية، وتقييم نظام الرقابة الداخلية بغية الحصول على معلومات تعكس الوضعية الحقيقية ويتخذ على أساسها القرارات، ظهرت الحاجة إلى المراجعة الداخلية، وحتى تتمكن من فهم المعنى الحقيقي للمراجعة الداخلية تم تقسيم هذا المبحث إلى 4 مطالب المطالب الأول ماهية المراجعة الداخلية المطالب الثالث معايير المراجعة الداخلية المطالب الرابع مهمة المراجعة الداخلية.

المطلب الأول: ماهية المراجعة الداخلية

أولاً: نشأة المراجعة الداخلية

يرجع ظهور المراجعة كفكرة إلى الثلاثينيات وذلك بالولايات الأمريكية المتحدة ومن الأسباب الأساسية التي أدت إلى ظهورها هي رغبة المؤسسات الأمريكية في تخفيض ثقل المراجعة الخارجية خاصة إذا علمنا التشريعات الأمريكية كانت تفرض على كل المؤسسات التي تتعامل في الأسواق المالية إلى إخضاع حساباتها لمراجعة خارجية حتى يتم المصادقة عليها. وبقي دور المراقبة الداخلية مهماً بحيث أنها لم تخصص بالاهتمام اللازم في بادئ الأمر إلى أن انتظم المراجعون الداخليون في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة 1941 وكونوا ما يسمى بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين* (I I A) الذي عمل منذ إنشائه على تطوير هذه المهنة وتنظيمها .

و تماشياً مع التطورات الاقتصادية الحديثة قام هذا المعهد بتعديل تعريفها سنة 1944 ثم سنة 1954 و1971، بحيث نلاحظ تطور أهدافها من نظرة محاسبية محضة، تعتمد على اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعبات إلى أن أصبحت تهتم بكل النشاطات والوظائف في المؤسسة⁽¹⁾ .

* -Institut of International Auditors .

¹ - شعباني لطفي : " المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين التسيير " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2003 / 2004 ، ص 70 .

الفصل الثاني: التدقيق الداخلي كألية لتحسين حوكمة الشركات

أما في وقتنا الحاضر أصبحت المراجعة الداخلية بالغة الأهمية باعتبارها أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العملية الإدارية بمفهومها المعاصر بحيث ابتدأت بنطاق ومجال ضيق يقتصر على مراجعة القيود والسجلات المالية ثم اتجهت بعد ذلك نحو المجالات الإدارية والتشغيلية نتيجة الظروف الاقتصادية⁽¹⁾.

أما في الجزائر فيمكن القول أن هذه الوظيفة حديثة الاستعمال أو حتى حديثة الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه، فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 88 / 01 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 التي تنص على أنه " لا يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هيكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة بأنماط سيرها وتسييرها ".⁽²⁾

كما أكمل في نص المادة 58 على أنه " لا يجوز لأحد أن يتدخل في إدارة وتسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية خارج الأجهزة المشكلة قانونا والعاملة في إطار الصلاحيات الخاصة بها، تشكل كل مخالفة لهذا الحكم تسييرا ضمنا ويترتب عنها تطبيق قواعد المسؤولية المدنية والجزائية المنصوص عليها في هذا الشأن".

ثانيا: تعريف المراجعة الداخلية

سنحاول في هذا البند تقديم أهم التعاريف التي قدمت للمراجعة وهي كالتالي:

التعريف الأول: «المراجعة الداخلية هي وظيفة مستقلة تتم داخل المؤسسة بغية تقييم دوري للعمليات لحساب الإدارة العامة وخدمتها». ⁽³⁾

التعريف الثاني: عرف معهد المراجعين الداخليين الأمريكيين (IIA) على أنها :

¹ - العمرات . أ . ص : " المراجعة الداخلية - الإطار النظري و المحتوى السلوكي " ، عمان ، 1990 .

² - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية : العدد 2 ، القانون 88 / 01 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 ، ص 38.

³ - Barbier Etienne : " L'audit interne : pourquoi ? comment ? " édition d'organisation ، Paris ، 1989 ، p 19

الفصل الثاني: التدقيق الداخلي كألية لتحسين حوكمة الشركات

" وظيفة داخلية تابعة لإدارة المؤسسة لتعبر عن نشاط داخلي لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية لتقييم مدى تماشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة أو للعمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى "(1).

التعريف الثالث: وعرف كذلك Barbier المراجعة الداخلية على أنها: " تكون داخل المؤسسة وظيفة مستقلة للتقييم الدوري للعمليات لصالح المديرية العامة "(2).

التعريف الرابع: وهو تعريف المعهد الفرنسي للمراجعين والمراقبين الداخليين: " هي وظيفة مستقلة وموضوعية تهدف إلى إعطاء ضمانات حول درجة التحكم في مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة، مع تقديم نصائح من أجل تحسين وظيفة التسيير فيها وخلق القيمة المضافة "(3).

و في الأخير نستطيع الوصول إلى تعريف نهائي وهو أن المراجعة الداخلية هي أحد الوسائل الفعالة للرقابة الداخلية فهي مجموعة من أنظمة أو أوجه نشاط مستقل داخل المؤسسة تنشئه الإدارة للقيام بخدماتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المؤسسة وفي التحقق من إتباع موظفي المؤسسة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها، وذلك حتى تصل المؤسسة إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى .

أما أسلوب العمل في المراجعة الداخلية، فيمكن تلخيصه في الخطوات التالية(4) :

1 - قاسي ياسين: "مراجعة الحسابات و الرقابة الداخلية"، مذكرة ليسانس، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003 / 2004، ص26

2 - Barbier :op.Cit، P20.

3 - شعبان لظفي، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين سير المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 2004، ص71

4 - قاسي ياسين :مرجع نفسه، ص 27 .

الفصل الثاني: التدقيق الداخلي كآلية لتحسين حوكمة الشركات

1- معرفة العمل إنجازها والهدف منه؛

2- بناء برنامج دقيق يناسب الهدف الموضوع ووضع الخطط للتنفيذ؛

3- فحص عينة للتأكد من سلامة الإنجازات؛

4- مقارنة التنفيذ مع الخطط النظرية الموضوعة؛

5- تقديم تقرير لمختلف المستويات الإدارية المعنية عن الإنجازات والفروقات وأسبابها وطرق حل المشكلات.

ويمكن تلخيص طبيعة المراجعة الداخلية في الآتي:

- نشاط داخلي مستقل في المؤسسة.
- إدارة رقابية بغرض انتقاد وتقييم جميع الرقابات الأخرى التي تكونها الإدارة.
- وظيفة استشارية أكثر منها وظيفة تنفيذية؛
- يمتد نشاطها إلى جميع الرقابات الإدارية، بما فيها الرقابة المحاسبية والضبط الداخلي؛
- تعمل على تقييم الرقابة المحاسبية؛
- المراجع الداخلي لا يجب أن يقوم بأي عمل من أعمال التنفيذ أو يشترك في أداء عمل سوف يقوم بمراجعته.

ثالثاً: أهداف المراجعة الداخلية

تهدف المراجعة الداخلية إلى ما يلي:⁽¹⁾

- التحقق من مدى الالتزام بسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية.
- التحقق من مدى كفاءة وفعالية الأداء داخل إدارات وأقسام المشروع.

ولتحقيق هذين الهدفين فعلى المراجع الداخلي أن يقوم بالتالي:

¹ - محمد السيد سرايا، اصول وقواعد المراجعة والتدقيق - الإطار النظري - المعايير والقواعد - مشاكل التطبيق العلمي، مصر، دار المعرفة الجامعية الاسكندرية، 2002، ص.

(1) مراجعة وتقييم مدى كفاءة وفعالية وسائل الرقابة الداخلية في المشروع.

(2) التحقق من حماية ممتلكات واصلو المشروع والمحاسبة عنها.

(3) تقييم الأداء على مستوى مراكز المسؤولية في الشركة.

المطلب الثاني: معايير المراجعة الداخلية وقواعدها

أولاً: معايير المراجعة الداخلية

إن قواعد ومعايير المراجعة الداخلية لم يتم تحديدها في يوم واحد، بل في سنة 1947 قامت المنظمة العالمية للمراجعة الداخلية بتحديد مسؤوليات المراجعين الداخليين والتي تهدف من خلالها إلى تحديد أهداف ومجال تدخلهم.

وفي بداية سنة وتحديدًا خلال سنة 1968 ظهر ما يسمى بقانون المعاملة الذي حدد معايير المراجعة وضرورة الاستناد إليها⁽¹⁾.

تتكون المعايير الأساسية للمراجعة الداخلية من خمس معايير مكملة بخمس وعشرون معيار فرعي وهي تتميز بازواجية الخصائص:

المعيار الأول: الاستقلالية

"إن المراجعين الداخليين يجب أن يكونوا مستقلين عن النشاطات التي تخضع لفحص والمراجعة من طرفهم..".

إن فالمبادئ أعلن عنها مسبقًا بصفة عامة وعلى المراجع إيجاد الوسائل الناجعة لإمكانية تطبيقها.

أما فيما يخص المعهد الدولي للمراجعة فقد فرض معيارين فرعيين مرتبطين بهذا المعيار الرئيسي وهما كالاتي:

أ- معيار موضوع المراجعة ضمن التنظيم:

إن مصلحة المراجعة يجب أن تأخذ موضوع على مستوى تسلسلي والذي يسمح لها بممارسة مسؤولياتها.

¹ - JAQUE RENARD:" théorie et pratique de l'audit interne", Edition d'organisation ، 5^{ème} édition ، Paris،2004 ،p107.

الفصل الثاني: التدقيق الداخلي كألية لتحسين حوكمة الشركات

ب- معيار الموضوعية:

إنه لمن واجب المراجعين الداخليين تنفيذ وإنجاز أعمالهم بكل موضوعية.

وعن الدكتور سمير الصبان فإنه: " يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلا عن الأنشطة والوظائف التي يقوم بمراجعتها وهذا يتطلب ضرورة وجود مصلحة المراجعة الداخلية مستقلة عن باقي الإدارات وأن تكون تابعة أو خاضعة لأعلى سلطة في المؤسسة مما يسمح بممارسة عملها بكل حرية ودون أي ضغط وكذا إنجاز أعمالهم بموضوعية دون التأثير بالمحيط والظروف المادية والمعنوية المحيطة بهم وبعملهم"⁽¹⁾.

المعيار الثاني: الأهلية المهنية

من الصعب الاعتقاد أن مجرد الحصول على شهادات عليا جامعية أو أخرى معترف بها عمليا يسمح بالحكم على الأهلية والجدارة التقنية للمراجعين لأن ما ينتظران يحققه المراجع الداخلي خلال ممارسته لمهامه هو شيء في غاية الأهمية لأنه يتعلق بضمان مصداقية الأعمال المنجزة من طرف المسيرين داخل المؤسسة. لذا تقرر وضع ثمانية معايير فرعية متعلقة بهذا المعيار والتي يمكن من خلالها تحديد الأهلية المهنية للمراجع الداخلي.

أ- معيار اختيار وتوجيه المستخدمين في إطار المراجعة الداخلية:

من خلال هذا المعيار ينتظر المراجع الداخلي أن يتصف بأهلية وتكوين موازين لمستوى أعمال المراجعة الداخلية لا يمكن إنجازها إلا من طرف أشخاص تلقوا تكوينا عاليا تقابله خبرة مهنية وتقنية واسعة.

ب- معيار معرفة اندماج وأهلية تقنية:

استنادا لهذا المعيار يتوجب على مصلحة المراجعة أن تجمع عدد من الأشخاص الذين تتوفر فيهم الأهلية التقنية اللازمة من أجل ممارسة مسؤولياتهم، بمعنى آخر كلما توسع مجال تطبيق المراجعة الداخلية كلما توسعت معه مصلحة المراجعة الداخلية.

¹ - محمد سمير الصبان: " المراقبة و المراجعة الداخلية - مدخل نظري و تطبيقي - " ، الإسكندرية ، الدار الجامعية ، 1996 ، ص 141.

الفصل الثاني: التدقيق الداخلي كألية لتحسين حوكمة الشركات

ويبقى هذا المعيار غير كافي في حالة وجود مؤسسات مصغرة لا تتحمل العدد الكبير من الموظفين ولقد فكر الخبراء في إيجاد الحل لهذه المشكلة وذلك بوضع تحت تصرف مصلحة المراجعة الداخلية موظف اختصاصي تابعا لإحدى الهيئات ويقتصر دوره في مرافقة ومساعدة المراجع الداخلي خلال أداء مهامه الخاصة بالمجال التقني مثلا.

ولكن يبقى هذا الحل غير مرغوب فيه لعدم توافقه مع معيار الاستقلالية، لذا تلجأ معظم هذه المؤسسات إلى خبراء خارجيين.

ج- معيار الإشراف:

إن الإشراف يشكل أساسا يعتمد عليه المراجع في عملية المراجعة والرقابة الداخلية وهو أحد عناصر تقييم جدارة مصلحة المراجعة.

د- معيار احترام قانون التخاطب أو المعاملة (déontologie):

ويأتي احترام هذا القانون بعد تطبيق واحترام النظام الداخلي للمؤسسة وليس له علاقة بالاستقلالية ولا بالمستوى التسلسلي للمراجعة الداخلية.

و- المعيار الخاص معرفة، اندماج وأهلية تقنية:⁽¹⁾

من الملاحظ أن هذا المعيار له علاقة وطيدة مع المعيار الثاني إلا أنه يختلف عنه ببعض المميزات، فبينما يتوجب جمع مجموعة من الأشخاص الأكفاء لتكوين مصلحة المراجعة الداخلية حسب المعيار الثاني، فهنا نجد أن المعيار الخامس الخاص يهتم بعناصر مصلحة المراجعة حيث يفترض أن يكون عنصر من هذه المجموعة ملما بالمعرفة الاندماج والأهلية التقنية لغرض الاستفادة من خبرته بصفة فردية، كذلك نجد أن هذا المعيار يبرز الأخطاء التي تتجم في حالة ممارسة المراجعة الداخلية من طرف أشخاص غير أكفاء.

¹ - محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص، 142

الفصل الثاني: التدقيق الداخلي كآلية لتحسين حوكمة الشركات

ن- معيار العلاقات البشرية والاتصالات:

إن هذا المعيار يهتم بكيفية تعامل المراجع الداخلي مع باقي الهيئات أو الوظائف الخاضعة لأعمال المراجعة لذا يفترض اختيار أشخاص لهم القدرة في التحدث والاتصال، إضافة إلى أهليتهم التقنية والعملية.

ي- معيار التكوين المتواصل:

كما ذكرنا آنفاً، إن مجرد الحصول على شهادات عليا جامعية أو أخرى متعلقة بالخبرة المهنية غير كافية، لذا فإن المراجع عليه أن يجدد معلوماته بصفة مستمرة وكلما دعت الحاجة إلى ذلك.

ه- معيار الضمير المهني:

إن أساس نجاح أعمال المراجعين الداخليين هو تحليهم بالضمير المهني الذي يبقوهم دائماً مستقلين وغير منحازين وموضوعيين، ونجد هذا المعيار في كل الوظائف.

المعيار الثالث: الخاص بأهداف المراجعة وأعمالها ومداهها (étendue des travaux)⁽¹⁾

إن مجال تدخل المراجعة يجب أن يتضمن فحص وتقييم لمدى فعالية نظام الرقابة الداخلية للتنظيم وكذلك نوعية الإنجاز في إطار تأدية المهام المسندة إليه وينبثق من هذا المعيار عدة معايير فرعية تعتبر كمقاييس ومؤشرات يمكن للمراجع الداخلي إتباعها لضمان نوعية جيدة لأعماله ومن بين هذه المعايير الخاصة ما يلي:

أ- معيار مصداقية المعطيات والمعلومات:

يعتبر هذا المعيار من أوائل الأهداف الخمسة لنظام الرقابة الداخلية، فالمراجع الداخلي عليه أن يتحقق من صحة ومصداقية كل المعطيات والمعلومات المستعملة في جمع الوظائف.

ب- معيار احترام السياسات، المخططات، الإجراءات، القوانين والقواعد:

¹ - محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص143.

الفصل الثاني: التدقيق الداخلي كآلية لتحسين حوكمة الشركات

هذا المعيار يكون خاص بممارسة المراجعة التنظيمية مقارنة ببعض الإجراءات والقواعد الموضوعة داخل المؤسسة حيث يتوجب على المراجع الداخلي التأكد من أن هذه الإجراءات والقواعد تطبق بشكل جيد وهذا لتجنب كل الانعراجات.

ج- معيار المحافظة على الأصول:

لا تقتصر أصول المؤسسة على الأصول المادية والمعنوية بل يجب الإشارة إلى أن الأصل الثمين في المؤسسة هو العنصر البشري، لذا يجب التأكد من وجود نظام أمني ويجب برمجة أعمال المراجعة تخص هذه الوظيفة، لذلك يهتم هذا المعيار بهذا النوع من الوظائف.

د- معيار الاستعمال الاقتصادي والفعال للموارد:

يعتبر هذا المعيار رابع أهداف نظام الرقابة الداخلية وهو يهتم بمدى مراجعة الاستعمالات للموارد المالية، البشرية والتقنية في إطار التسيير داخل المؤسسات.

و- معيار تحقيق الأهداف المحددة من النشاطات الفعالة والبرامج:

يقوم المراجع الداخلي بفحص عمليات المؤسسة وبرامجها للتأكد من مدى تطابقها مع الأهداف المسطرة وتحديد ما إذا كانت العمليات والبرامج مطبقة وفقاً للتبؤات.

المعيار الرابع: تنفيذ أعمال المراجعة⁽¹⁾ (exécution du travail d'audit)

إن عمل المراجعة يجب أن يتضمن التخطيط للمهام، فحص وتقييم المعلومات المتحصل عليها وكذا تقديم النتائج المستخرجة ومتابعتها، لذلك يجدر بنا تقسيم هذا المعيار إلى أربعة معايير ثانوية وخاصة وهي كالتالي:

أ- معيار التخطيط للمهام:

يجب أن تكون كل مهمة يقوم بإنجازها المراجع الداخلي مخططة وهذا يعني أنها تدخل ضمن برنامج مسطر ومقبول من طرف الإدارة العامة للمؤسسة.

¹ - محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص144.

الفصل الثاني: التدقيق الداخلي كألية لتحسين حوكمة الشركات

ب- معيار فحص وتقييم المعلومات:

من خلال هذا المعيار يتسنى لنا أن نفهم أنه على المراجع الاعتماد على مجموعة الوثائق والمعلومات الموضوعية تحت تصرفه وهذا لتمكنه من عرض الحالة الخاضعة للفحص والمراجعة ويجب أن تكون النتائج المتحصل عليها مبررة عن طريق البراهين والدلائل الوثائقية.

ج- معيار تقديم النتائج:

هذه المعلومة أساسية بالنسبة للمراجع الداخلي فليس هناك من مراجعة دون أن تنتهي بتقرير شامل.

د- معيار متابعة التقارير:

يبقى هذا المعيار دائما في إطاره العام لأنه يفرض على المراجع الداخلي ضرورة متابعة التقارير الصادرة من مصلحة المراجعة الداخلية لكن لا يملى عليه كيفية إجراء هذه المتابعة.

المعيار الخامس: تسيير مصلحة المراجعة الداخلية

من خلال هذا المعيار يظهر أن مدير المراجعة الداخلية هو المسير الوحيد لمصلحة المراجعة الداخلية وعليه تسييرها بصفة ملائمة.

إن هذا المعيار يخول المسؤولية الكبيرة إلى المدير والمسؤول على مصلحة المراجعة، لذلك كان من الواجب

استخراج ستة معايير ثانوية والتي تهدف إلى كيفية تنظيم تسيير مصلحة المراجعة الداخلية:

أ- معيار هدف الأهلية والمسؤولية:

يفرض هذا المعيار على مصلحة المراجعة الداخلية ضرورة إعداد وثيقة من خلالها يبرز الهدف، الآلية ومسؤولية كل مراجع ضمن مجموعة المراجعين الداخليين.

ب- معيار التخطيط:

لقد تطرقنا من خلال المعيار الرابع الخاص إلى تخطيط مهمة المراجع، لكن في هذا المعيار يقصد بالتخطيط هو مخطط المراجعة الذي يتم إعداده لفترة مطولة غالبا ما تتراوح من ثلاث إلى خمس سنوات.

الفصل الثاني: التدقيق الداخلي كآلية لتحسين حوكمة الشركات

ج- معيار السياسات والإجراءات:

كغيره من المسؤولين على مدير المراجعة أن يقوم بتعريف السياسة والإجراءات الخاصة بعمل المراجعة هو أيضا عليه وضع وإعداد آلية الرقابة الداخلية.

د- معيار تسيير وتكوين المستخدمين:

أيضا وكغيره من المسؤولين، على مدير المراجعة الداخلية أن يحسن اختيار المساعدين من المراجعين الداخليين الذي يجب أن يتصفوا بالأهلية العملية والعلمية.

و- معيار المراجعون الخارجيون:

يفرض هذا المعيار على المراجع الداخلي ضرورة التعامل والتعاون مع المراجع الخارجي الذي يعينه مجلس إدارة المؤسسة.

ي- معيار مراقبة النوعية:

إن تقييم تطلعات وفعالية أعمال المراجعة الداخلية هي ضرورة من أجل التطور إذن يفترض أن يقوم مدير المراجعة بإعداد كل الوسائل التي تمكنه من عملية التقييم.

المطلب الثالث: مهمة المراجعة الداخلية

تمر مهمة المراجع الداخلي بمراحل ثابتة ومنتظمة، حيث يمكن تصنيفها إلى 3 خطوات أساسية وهي⁽¹⁾:

أولاً: تحضير مهمة المراجعة الداخلية

يقوم المراجع في هذه المرحلة بتحضير وإعداد مجموعة من الوثائق والأعمال نلخص أهمها فيما يلي:

¹ - OLIVIER . LEMANT : " la conduite d'une mission d'audit interne " ، Edition Dunod ، IFACI، 1991 ، P 35 .

الفصل الثاني: التدقيق الداخلي كآلية لتحسين حوكمة الشركات

1- الأمر بالمهمة (L'ordre de mission) :

يتمثل في توكيل كتابي لا يفوت صفحة واحدة يتحصل عليه المراجع الداخلي بأمر من المدير العام. يعلم هذا الأمر المسؤولين الرئيسيين الذين يدخلون حيز التدخل للمراجعة الداخلية، بحيث يعطي للمراجع الداخلي حتى الدخول في مختلف مصالح المؤسسة ويمكنه من مباشرة عمله.

2- خطة التقرب (Le plan d'approche) :

تنظم خطة التقرب مرحلة الدراسة، فهي تتطلب من المراجع الداخلي جمع المعلومات الأولية التي تخص المؤسسة محل المراجعة (تاريخ المؤسسة، المعطيات التي تمكن من التحليل المالي للمؤسسة التعرف على أدوات التسيير في المؤسسة جمع التقارير للمراجعين السابقين دراسة وتحليل المنظمة) والتعرف على الأخطار وفرص التحسين.

على المراجع الداخلي أن يأخذ بعين الاعتبار المهمة المقدمة إليه وأن يستمع إلى مشاغل المدير العام. وفي الأخير عليه أن يحلل مهمته إلى مواضيع مراجعة محددة بصفة دقيقة وواضحة.

3- جدول القوة والضعف الظاهرة:(Tableaux des forces et des faiblesses apparentesTFfA)

يلخص جدول القوة والضعف مرحلة تحليل المخاطر الواقعية على أساس الأهداف لمعروفة في خطة التقرب فهو يبين رأي المراجع الداخلي بشكل واضح حول كل موضوع قام بدراسته.

يشكل جدول القوة والضعف واقع القوة والضعف الحقيقية أو النسبية ويرتب هذا الجدول سلميا الأخطار بهدف تحضير التقرير الموجه.

يظهر هذا الجدول على الشكل التالي:

الفصل الثاني: التدقيق الداخلي كآلية لتحسين حوكمة الشركات

الجدول (1 - 1): جدول القوة والضعف الظاهرة

التعليق	الرأي		الرمز	الهدف	الموضوع
	رقم المرجع	ضعف			

المصدر:

OLIVIER. LEMANT : " la conduite d'une mission d'audit interne " Edition Dunod IFACI, 1991, P64.

4- التقرير التوجيهي (le rapport d'orientation) :

يعرف ويحدد التقرير التوجيهي معالم بحث مهمة المراجع الداخلي وحدودها. فهو يعبر عن الأهداف التي يسعى المراجع إلى تحقيقها والمطالبة من طرف المدير العام.

يتضمن التقرير التوجيهي وصف توسع مهمة المراجع الداخلي وحدودها، وكذا الجرد لجميع مجالات المراجعة المغطاة من طرف المراجع الداخلي.

5- برنامج التحقق (le programme de vérification) :

هو البرنامج المشكل من أجل إدراك الأهداف المتوخاة من التقرير الموجه، فهو وثيقة داخلية في مصلحة المراجعة الداخلية يهدف إلى تعريف وتقسيم مجموعة العمل وإلى تخطيط ومتابعة عمل المراجعين.

ثانيا: مرحلة العمل الميداني للمراجعة الداخلية

تستوجب هذه المرحلة على المراجع أن يبدي قدرته على التحليل والاستنباط⁽¹⁾، لذا سيقوم بالخطوات التالية :

1- يقوم المراجع الداخلي بتنظيم المهمة على مدى الزمن (المدة، تاريخ البداية) من نهاية مرحلة الدراسة إلى

غاية توزيع التقرير. فعملية التخطيط تبين مدى تقدم مهمة المراجع الداخلي بانتظام.

¹ - Jaque Renard : Op Cit ، P 204 .

الفصل الثاني: التدقيق الداخلي كألية لتحسين حوكمة الشركات

2- ورقة التغطية (la feuille de couverture) :

هي الوثيقة التي تثبت في نفس الوقت أسلوب تحقيق مهمة معينة من جهة وتبين بصفة واقعية النتائج المستخلصة من جهة أخرى، كما تمثل ورقة التغطية وسيلة ربط بين العمل الميداني وبرنامج التحقق وكذا النتائج المستخلصة لمصلحة المراجعة الداخلية.

3- ورقة كشف وتحليل المشكل: (feuille de révélation et d'analyse de problème FRAP)

هي ورقة عمل مؤلفة من طرف المراجع فهو يوثق كل اختلال وظيفي ويعلن عن نتيجة أعمال المراجعة الخاصة بكل وظيفة.

كل اختلال في وظيفة ما يجب أن يعلن عنه في ورقة الكشف والتحليل على الشكل التالي:

- المشكل الذي يلخصه
- الأحداث التي تبينه
- الأسباب التي تشرحه
- النتائج المتوقعة
- الاقتراحات المقدمة

أما في حالة عدم وجود أي مشكل فهنا يمكن الاستغناء عن هذه الورقة لأنها لا تستعمل لوصف الإجراءات الموضوعية.

ثالثاً: إنهاء مهمة المراجعة⁽¹⁾

ينتهي المراجع الداخلي بإدلاء رأيه ممثل في تقرير يخدم مصالح المدير العام:

¹ - محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص 145

الفصل الثاني: التدقيق الداخلي كألية لتحسين حوكمة الشركات

1- هيكل التقرير (l'ossature du rapport) :

يتكون من المشاكل الظاهرة في ورقة التحليل والكشف والنتائج المستخلصة في ورقة التغطية ويعتبر أساس لتحضير التقرير.

2- التقرير النهائي المحرر للمصلحة (le compte rendu final au site) :

هو عرض شفهي من طرف رئيس المهمة المسؤول الرئيسي للوظيفة محل المراجعة، ويبين التقرير الملاحظات المهمة ويكون هذا العرض بعد نهاية العمل الميداني.

3- تقرير المراجع الداخلي:

يعلن تقرير المراجعة الداخلية في نهاية المهمة إلى المسؤولين الرئيسيين المعنيين بالمهمة وإلى المديرية العامة بالمعلومات والنتائج المستخلصة مع الإشارة إلى المشاكل الظاهرة في مختلف المصالح وهذا من أجل تحسين التسيير.

4- حالة أعمال التحسين (L'état des action de progrès) :

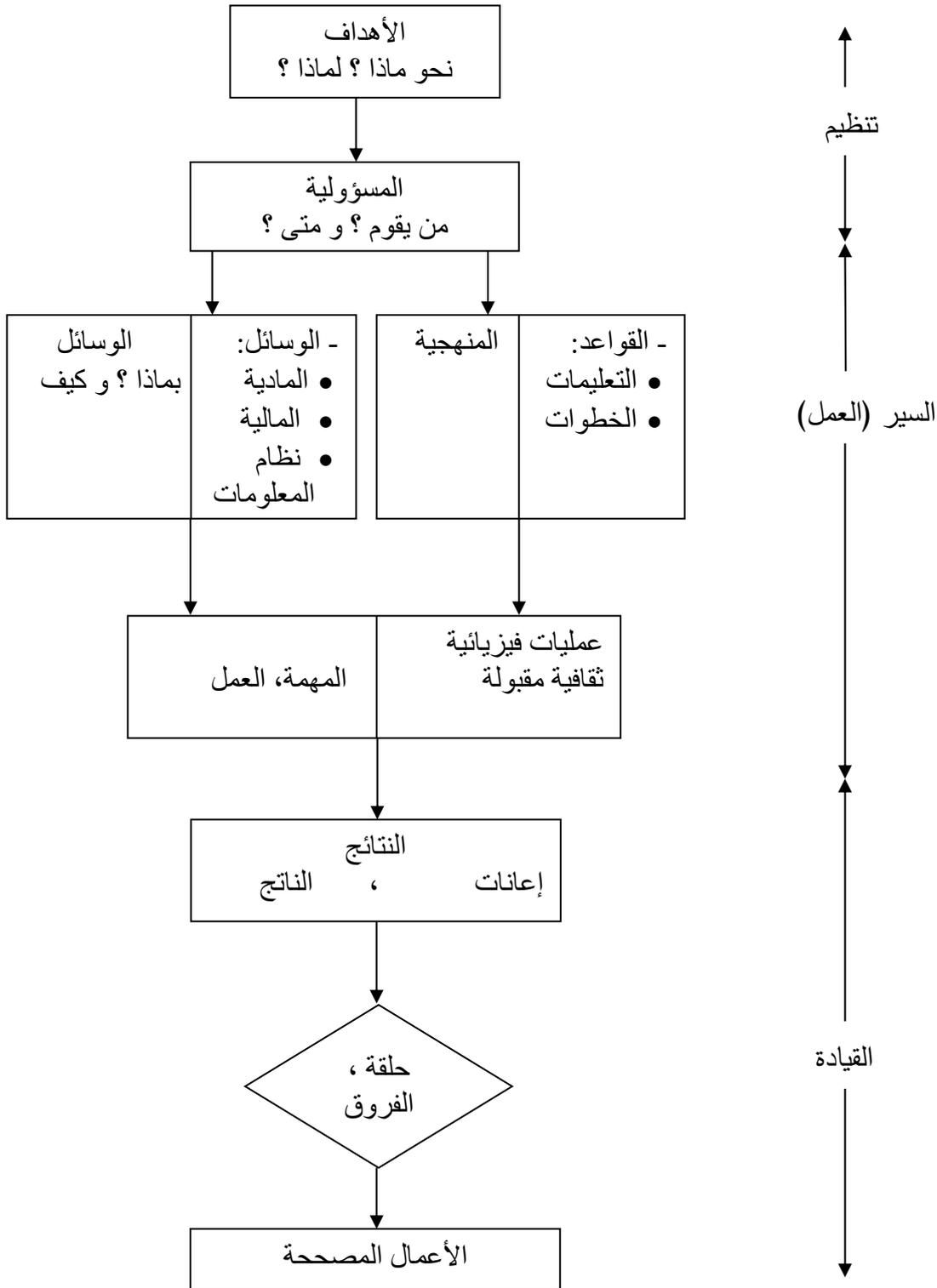
تعلن المراجعة الداخلية بانتظام إلى المديرية العامة مجموعة من الاقتراحات وهذا من خلال عمليات تصحيح للأخطاء الملاحظة خلال عمليات المراجعة.

وفي الحقيقة أن أي تقرير خالي من تابع للاقتراحات يكون عديم الفعالية ويقود إلى عدم جدوى المراجعة الداخلية وبالتالي على المراجعة الداخلية أن تعمل بجهد على القضاء على المشاكل التي تعاني منها المؤسسة، وذلك بمراقبة الدورة الإدارية وإعطاء اقتراحات التسيير بهدف التحسين والرفع من الأداء.

وفي الأخير نلخص خطوات مهمة المراجع الداخلي في الشكل التالي:

الفصل الثاني: التدقيق الداخلي كألية لتحسين حوكمة الشركات

الشكل (5) : خطوات مهمة المراجع الداخلي



المصدر:

OLIVIER. LEMANT : " la conduite d'une mission d'audit interne " Edition Dunod IFACI, 1991, P24.

الفصل الثاني: التدقيق الداخلي كألية لتحسين حوكمة الشركات

المبحث الثاني : دور التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات

لقد تحولت المراجعة الداخلية من كونها أداة للرقابة الداخلية لتصبح أوسع واشمل من هذا المفهوم التقليدي، فلم تعد قاصرة فقط على المراجعة المنتظمة لكفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية وإنما امتد دورها ليشمل تقديم الاستشارات لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة في هذا الشأن

المطلب الأول: معايير المراجعة الداخلية في ظل حوكمة المؤسسات

تتم أنشطة المراجعة الداخلية في بيئات ثقافية وقانونية واقتصادية متباينة ويتم تنفيذها داخل مؤسسات تتباين أهدافها وأحجامها وهيكلها التنظيمية ومن خلال أشخاص مختلفين، كل تلك الفروق والاختلافات قد تؤثر على ممارسة أنشطة المراجعة الداخلية في البيئات المختلفة، لذا فمن الضروري إخضاع معايير المراجعة الداخلية إلى عملية تقويم وتطوير مستمرة لتسهيل وضبط عمل المراجعين الداخليين في ظل هذه المعايير، وكجزء من استجابة الأزمات المالية العالمية والمستجدات التي حصلت في الاقتصاد العالمي لحوكمة المؤسسات كعلاج لها وتطوير دور المراجعة الداخلية والوظائف التي يؤديها، ويتم تسهيل تحقيق هذا الأمر من خلال تطوير معايير المراجعة الداخلية في ضوء متطلبات حوكمة المؤسسات، وتنفيذا لهذا الأمر أصدر معهد المراجعين الداخليين معايير حديثة لمواكبة المستجدات الاقتصادية إذ أصدرت معايير المراجعة الحديثة في مجموعتين كما يأتي⁽¹⁾:

*معايير الصفات:

هي عبارة عن مجموعة مكونة من أربعة معايير رئيسية صادرة من معهد المدققين الداخليين والتي تتناول سمات وخصائص المؤسسات والأفراد الذين يؤدون أنشطة المراجعة الداخلية فيها وهي كما يأتي:

¹ - حفيظ هاجر كلتوم، المراجعة الداخلية كألية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة البويرة، 2013-2014، ص-ص، 51-52.

الفصل الثاني: التدقيق الداخلي كألية لتحسين حوكمة الشركات

1- معيار 1000: الغرض من المسؤوليات الملقاة على عاتق القائمين بأنشطة المراجعة الداخلية والغرض من السلطات الممنوحة لصم ووجوب تدوينها رسميا في لائحة المراجعة الداخلية التي يتم اعتمادها من أعلى سلطة في المؤسسة.

2- معيار 1100: الاستقلالية بالنسبة لأنشطة المراجعة الداخلي والموضوعية في أداء هذه الأنشطة والموضوعية في إبداء الرأي النهائي للمراجعين الداخليين.

3- معيار 1200: البراعة في أداء المراجع الداخلي لأنشطة المراجعة الداخلية وبذل العناية المهنية اللازمة في تأديتها.

4- معيار 1300: جودة المراجعة الداخلية وخضوعها لعمليات التقويم والتحسين.
*معايير الأداء:

وهي عبارة عن سبعة معايير رئيسية صادرة من معهد المراجعين الداخليين والتي تصف أنشطة المراجعة الداخلية والمعايير التي يتم من خلالها قياس أداء تلك الأنشطة وهي:

1- معيار رقم 2000: إدارة نشاط المراجعة الداخلية والتي تقع مسؤولية مراقبتها على مدير قسم المراجعة في المؤسسة وينبغي أن تتميز هذه الإدارة بالكفاءة والفعالية لتمكين المراجعة الداخلية من خلق قيمة إضافية للمؤسسة.

2- معيار رقم 2100: طبيعة عمل المراجعة الداخلية، إذ يجب على نشاط المراجعة الداخلية أن تقوم بالتقويم وبالمساهمة في تحسين إدارة المخاطر والرقابة والسيطرة وحوكمة المؤسسات.

3- معيار 2200: تخطيط مهمة العمل.

4- معيار 2300: أداء مهمة العمل، إذ ينبغي على المراجعين الداخليين أن يقوموا بتحديد وتحليل وتقويم وتسجيل معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة التي يتولون القيام بها.

5- معيار 2400: توصيل النتائج إذ ينبغي على المراجعين الداخليين أن يقوموا بإيصال نتائج عمل المراجعة أي الوقت والطريقة المناسبين.

6- معيار رقم 2500: متابعة التقدم وهذه المهمة تقع على مدير قسم المراجعة الداخلية الذي ينبغي أن يكون حريصا على أن يؤسس نظام للعمل ويتولى مسؤولية الحفاظ عليه ومراقبته وإيصال النتائج للإدارة.

7- معيار رقم 2600: قبول الإدارة للمخاطر، بما أن تقييم وتحسين إدارة المخاطر، أصبحت ضمن نشاط عمل المراجعة الداخلية بموجب المعيار 2012 ينبغي على مدير قسم المراجعة في المؤسسة التأكد من المستوى الذي تتقبله الإدارة من المخاطر وإذا أحس أنه أعلى من المستوى الذي يمكن للمؤسسة أن تتحمله عليه أن يناقش الموضوع مع الإدارة العليا وإذا لم يتم حله يتم رفعه لمجلس الإدارة العليا وإذا لم يتم حله يتم رفعه لمجلس الإدارة للتوصل إلى الحل المناسب.

المعيار رقم 2130 المتفرع من المعيار رقم 2100 من المجموعة الثانية يختص بحوكمة المؤسسات ويشير إلى أنه ينبغي أن يساهم نشاط المراجعة الداخلية في العمليات حوكمة المؤسسات بواسطة إسهامه في تقييم وتحسين عملية الحوكمة من خلال ما يأتي:

- التحقق من وضع القيم والأهداف وتحقيقها بحيث تكون الإدارات مهيأة وقادرة على الإفصاح عن نشاطاتها وأفعالها وقراراتها مطابقة للأهداف المحددة والمتفق عليها.

- مراقبة عملية إنجاز الأهداف من خلال:

- تقييم نوعية الأداء المنفذ على مستوى المسؤوليات التي كلف العاملون القيام بها.
- تقديم التوصيات المناسبة لتحسين عمليات المؤسسة وتطويرها.
- رفع الكفاية الإنتاجية عن طريق التدريب باقتراح اللازم منها.
- التحقق من المساءلة إذ تكون الأفعال والقرارات المتخذة قابلة للفحص عن طريق المراجعة الداخلية.

الفصل الثاني: التدقيق الداخلي كألية لتحسين حوكمة الشركات

- التحقق من الحفاظ قيمة المؤسسة عن طريق تحديد المناطق أو العمليات والبرامج التي يجب مراجعتها وتقييمها أثناء المراجعة.

المطلب الثاني: العلاقة بين حوكمة الشركات والتدقيق الداخلي والرقابة الداخلية

الفرع الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

قد عرفت الرقابة الداخلية من قبل معهد المدققون الداخليون⁽¹⁾:

"من أنها الخطة التنظيمية والسجلات والإجراءات التي تهدف للمحافظة على موجودات الشركة وضمان كفاية استخدامها والتأكد من سلامة ودقة السجلات المحاسبية بحيث تسمح بإعداد بيانات مالية يعتمد عليها ومحضرة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها".

وقد عرفت كذلك⁽²⁾ على أنها "مجموعة النظم الرقابية المالية وغير المالية التي تضعها الإدارة بقصد:

1- تشير نشاط المؤسسة بطريقة فعالة وسليمة

2- التأكد من الالتزام بالسياسات الإدارية والقانونية.

3- المحافظة على الموجودات، وأنها استعملت بكفاءة وفعالية.

4- تأمين اكتمال ودقة السجلات إلى أقصى حد ممكن.

وحسب منظمة الخبراء المحاسبين المعتمدين OECGA الفرنسية "نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية، الإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية وتحسين النجاعة، ويزر ذلك بالتنظيم، وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة⁽³⁾. كما عرفت هيئة المحاسبة الإنجليزية

1 - هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2004، ص81.

2 - هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، مرجع سبق ذكره، ص81.

3 - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص85.

الفصل الثاني: التدقيق الداخلي كألية لتحسين حوكمة الشركات

سنة 1978 بأنها "مجموعة من النظم الخارجية وغيرها الموضوعة من قبل الإدارة، من أجل توجيه كافة العمليات بالصفة المطلوبة والفعالة واحترام السياسات الإدارية وحماية الأصول وضبط الدقة في البيانات المسجلة⁽¹⁾.

ومما سبق يمكننا القول بأن الرقابة الداخلية هي عبارة عن مجموعة الإجراءات التي توضعها المؤسسة من أجل القيام بالعمليات الإدارية والمحاسبية لضمان أكثر دقة وشفافية في بيانات المؤسسة.

عناصر نظام الرقابة الداخلية: يمكن تحديد أهم عناصر نظام الرقابة الداخلية فيما يلي⁽²⁾:

أ- **الرقابة المحاسبية Accounting controls**: وتمثل الرقابة المحاسبية الوجه المحاسبي من أوجه الرقابة الداخلية وعنصراً رئيسياً من عناصرها في المشروع وتتضمن هذه الرقابة وتهتم بالإجراءات لحماية موارد المشروع من أي تصرفات غير مشروعة وتحقيق دقة البيانات والمعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها.

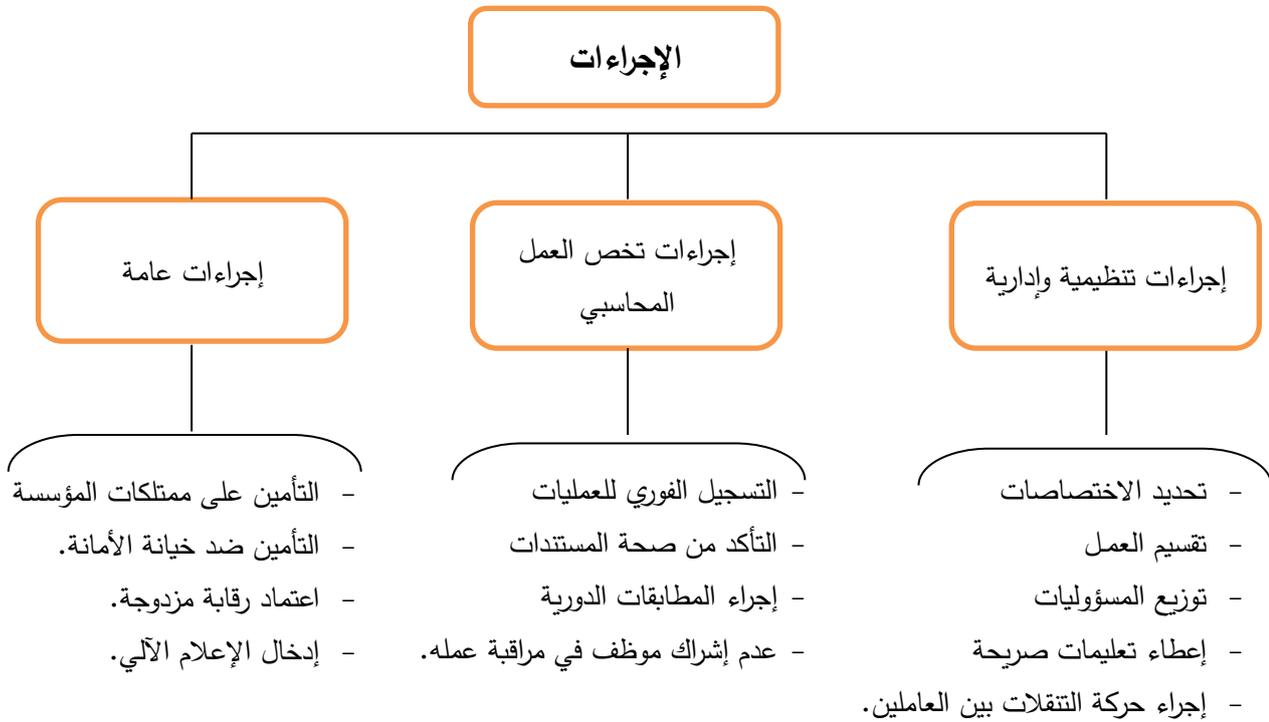
ب- **الرقابة الإدارية: Administrative controls**: وتمثل الرقابة الإدارية الوجه الإداري من أوجه الرقابة الداخلية في المشروع وعنصراً رئيسياً من عناصرها وتهتم هذه الرقابة وتتضمن جميع الإجراءات اللازمة للتحقق من كفاءة استخدام موارد وممتلكات المشروع استخداماً، مثلاً من ناحية والتحقق من مدى التزام المشروع والعاملين فيها بالسياسات والقوانين واللوائح الداخلية والخارجية على السواء والمنظمة لأعمال وأنشطة المشروع من ناحية أخرى.

المقصود بذلك النظم والقوانين الداخلية في المشروع أو التي يتم وضعها على مستوى الدولة.

¹ - براق محمد- قمان عمر، مداخلة بعنوان دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الأليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والإداري، محمد خيضر بسكرة. كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، يومي 6-7 ماي 2012، ص9.

² - محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص- ص86-88.

الشكل رقم (6): إجراءات الرقابة الداخلية



المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص12.

الفرع الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية

يبني نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الركائز، والتي من خلالها يستطيع تحقيق أهدافه وتتمثل في

المقومات المحاسبية والمقومات الإدارية

أولاً: المقومات المحاسبية: يتكون الجانب المحاسبي لمقومات نظام الرقابة الداخلية من مجموعة من الوسائل

والطرق والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:⁽¹⁾

¹ - شذري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة بومرداس الجزائر، ص-ص

- الدليل المحاسبي: ينطوي الدليل المحاسبي على العمليات الخاصة بتبويب الحسابات بما يتلاءم مع طبيعة المؤسسة ونوع النظام المحاسبي المستخدم من ناحية، والأهداف التي ينبغي تحقيقها من ناحية أخرى.

- الدورة المستندية: وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة ويعتبر من الأساسيات للوصول إلى نظام جيد للرقابة الداخلية، باعتبارها المصدر الأساسي للقيود وأدلة الإثبات.

- المجموعة الدفترية: تعد المجموعة الدفترية حسب طبيعة المؤسسة وخصائص أنشطتها، خاصة دفتري اليومية العامة وما يرتبط به من يوميات مساعدة.

- الوسائل الإلكترونية والآلية المستخدمة: تعتبر الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل المؤسسة من العناصر العامة في ضبط وإنجاز الأعمال، وأحسن مثال على ذلك الحاسوب الإلكتروني الذي أصبح شائع الاستخدام في العمليات المحاسبية، وكذلك مختلف الوسائل من أنجحها في المراقبة والحد من حدوث الأخطاء.

- الموازنات التخطيطية: يمثل الدور الرقابي في إجراء المقارنة بين الأهداف المخططة والنتائج الفعلية، وبيان أسباب الانحرافات لمحاولة تقاديتها، وتتطلب عملية الرقابة باستخدام الموازنات وتحديد دقيق للتنظيم، أهدافه ووظائفه، كذلك تحديد خطوط السلطة والمسؤولية ووجود نظام محاسبي سليم ووضع معايير عملية دقيقة.⁽¹⁾

ثانياً: المقومات الإدارية: لمقومات نظام الرقابة الداخلية مجموعة من الطرق والوسائل في الجانب الإداري نذكر منها:

¹ - السوافيري فتح رزق، محمد سمير كامل وآخرون، الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية 2002، ص26.

- هيكل تنظيمي كفي: تختلف الخطة التنظيمية من مؤسسة إلى أخرى فكل مؤسسة يجب أن يكون لها هيكل تنظيمي يتلاءم مع الأهداف المسطرة من قبلها، كما يجب على هذه الأخيرة أن تتميز بالبساطة والوضوح حتى يسهل فهمها.

- كفاءة الأفراد: إن فعالية نظام الرقابة الداخلية لتحقيق أهدافها لا تقتصر فقط على تنظيم محاسبي سليم وتنظيم إداري ملائم، ولكن يجب أن تتوفر المؤسسة على مجموعة من الموظفين ورؤساء الإدارات العاملين بالمؤسسة ذوي درجات عالية من الكفاءة.

- مستويات ومعايير أداء سليمة: تؤثر سلامة الواجبات والوظائف في كل قسم بدرجة كبيرة على فعالية الرقابة الداخلية وعلى كفاءة العمليات الناتجة عن هذا الأداء فتمدنا الإجراءات الموضوعية بالخطوات التي يتم بمقتضاها اعتماد العمليات وتسجيلها والمحافظة على الأصول كما يجب أن تمدنا مستويات الأداء بالوسائل التي تضمن دقة اتخاذ القرارات والتسجيل، كما أن كفاءة العاملين بالمؤسسة لا يعني التخلي عن توافر معايير لقياس أداء هؤلاء العاملين ذلك لمحاولة المقارنة بين الأداء المخطط مع الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات والإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات.

- سياسات وإجراءات لحماية الأصول: يعتبر وجود مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول بقصد توفير الحماية الكاملة لها ومنع تسريبها أو اختلاسها ولضمان صحة بيانات التقارير المالية والمحاسبية من الدعامات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية من حيث جانبها الإداري.⁽¹⁾

الفرع الثالث: إجراءات التدقيق الداخلي لتحقيق خصائص نظام الرقابة الداخلية

يعتبر التدقيق الداخلي من العناصر الهامة في نظام الرقابة الداخلية فهو يعمل على تطويره وتحسينه وزيادة فعاليته وكفاءته، حيث أكدت العديد من الدراسات والإصدارات المهنية على أنه يجب أن يكون للتدقيق الداخلي

¹ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة العملية، مرجع سبق ذكره، ص 84.

دور في إعداد تقرير الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، وذلك عن طريق متابعة تشغيله وتقييمه وإخطار الإدارة بنقاط الضعف والقوة الموجودة.

أولاً: ضرورة تطبيق نظام الرقابة الداخلية في الشركة

إن تطبيق نظام رقابي قوي وفعال على أنظمة المؤسسات حيث يساهم في تزويد مجلس الإدارة بأداة للرقابة على فعالية أنظمة الرقابة، والذي يتطلب نشر الوعي العام والمعرفة عن أهمية وقيمة أنظمة الرقابة، ورفع مستوى الكفاءة في العمل من خلال التخلص من الإجراءات الرقابية عديمة الفائدة.⁽¹⁾

إضافة لذلك فإن نظام الرقابة الداخلي يساعد الإدارة في التعرف على النواحي ذات المخاطر المرتفعة ونقاط الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية الذي يؤدي إلى منع الأخطاء وعمليات الاحتيال وبالتالي فإن العلاقة بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلي علاقة مباشرة⁽²⁾، حيث يسعى كل منهم إلى تحقيق ما هو مطلوب لتحقيق الأهداف.

ثانياً: تقييم وجود نظام الرقابة الداخلية

ويتم ذلك عن طريق:⁽³⁾

- التعرف على نظام معالجة البيانات ونظم الرقابة التي وضعتها المؤسسة.
- التحقق عن طريق الاختبارات من أجل أن الإجراءات التي تم وضعها وعمليات الرقابة المبرمجة مطبقة فعلا في المؤسسة.
- تعتبر درجة الخطر الناتجة عن الأخطاء التي يمكن أن تقع خلال معالجة البيانات مقارنة بالأهداف التي يجب أن تحققها الرقابة الداخلية.

¹ - Longin Helene، Le contrôle de gestion، 2 eme edition ، donod، paris، 2003، p28.

² - إيهاب ديب مصطفى رضوان، أثر التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر في ضوء معايير التدقيق الداخلي، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2012، ص16.

³ - أشرف حنا ميخائيل، التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، ورقة بحث مقدمة للملتقى العربي القاهرة، 24-25 سبتمبر 2005، ص12.

- تقييم نظام الرقابة الداخلية التي تضمن حماية الأصول عند وجود خطر فقدانها.
- فعالية الرقابة الداخلية التي يمكن أن يعتمد عليها المدقق الداخلي والتي تسمح بتحقيق أعمال التدقيق.

ثالثا: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

يتبع المدقق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية ما يلي:

1- جمع الإجراءات: تهدف هذه الخطوة إلى مساعدة المدقق الداخلي في جمع كل ما يساعده في تقييم

الأنظمة والإجراءات والمناهج في الشركة، وتتعلق الإجراءات بتعليمات تنفيذ الأعمال، الوثائق المستخدمة،

محتواها نشرها، حفظها كذلك الترخيص والمصادقة، وتختلف الإجراءات المستخدمة بين كل قسم ووظيفة

في المؤسسة.

2- اختبارات الفهم: يقوم المدقق الداخلي باختبار الإجراءات من بدايتها إلى نهايتها بهدف التأكد من تطابق

وصف الإجراءات مع ما هو موجود في الواقع، ويتم ذلك عن طريق التأكد الشفهي، واختبار بعض

العمليات، ويقدم اختبار التطابق ضمانا على صحة وصف النظام، وفي حالة اكتشاف أخطاء يجب

تصحيح الوصف، ويعاد هذا الاختبار كل سنة للتأكد من عدم تغيير النظام بالنسبة للسنة الماضية.⁽¹⁾

3- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية: انطلاقا من الخطوتين السابقتين يقوم المدقق الداخلي بالقيام بتقييم

أولي عن الرقابة الداخلية، عن طريق استخراج مبدئيا لنقاط القوة والضعف، وهي تتعلق بتصميم التنظيم

الموجود في المؤسسة ولكنها لا تدرس تطبيقه الجيد من طرف العمال، ويمكن أن تستخدم عدة طرق لتقييم

مثل هذه الإجراءات قوائم استقصاء الرقابة الداخلية المغلقة، عند الانتهاء من مرحلة التقييم الأولي يقوم

المدقق بإعداد فرقة تقييم أهداف الإجراءات.

4- اختبارات الاستمرارية: يتأكد المدقق الداخلي من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة

المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام هي نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة،

¹ - Bernard barhélemy, philippe courrèges, gestion des risques, 2 éme edtion

وتسمح هذه الاختبارات من التأكد بأن الإجراءات التي راقبها هي إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحدث خلافاً.

5- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: اعتماداً على اختبارات الاستمرارية السابقة يتمكن المدقق الداخلي من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره عند اكتشاف سوء أو عدم تطبيق نقاط القوة، بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها المدقق الداخلي عند التقييم الأولي لذلك النظام وتقديم حوصلة في وثيقة شاملة مبينة أثر ذلك على المعلومات المالية مع تقديم توصيات قصد تحسين الإجراءات.

6- قياس المردودية أو الأداء في الوكالات البنكية

رابعاً: انعكاسات تقييم التدقيق الداخلي لنظام الرقابة الداخلية على حوكمة الشركات

يعد وجود إدارة التدقيق الداخلي في الشركة من أهم عناصر ومقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال خاصة في الشركات الكبيرة الحجم، حيث أنها تعتبر أداة مهمة لتقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المتبع في تحقيق الأهداف المرجوة منه عن طريق التحقق من أن التنفيذ تم وفقاً لما هو وارد في اللوائح والتنظيمات وبالتالي فهي تساعد إدارة الشركة على القيام بمسؤولياتها عن طريق فحص وتقويم وإبداء الرأي في السياسات والخطط والإجراءات والتسجيلات كما يساعد التدقيق الداخلي في دعم الهيكل الرقابي والعمل على تقديم المقترحات بشأن التحسين المستمر لنظام الرقابة وبالتالي رفع كفاءة وربحية الشركة وتقرير الثقة فيها.⁽¹⁾

حيث يساعد التدقيق الداخلي على إنجاز حوكمة الشركات وبالتالي تحقيق أهداف الشركة، من خلال الرقابة الداخلية والتي تعمل على تقييم الأداء من الجانب المحاسبي والمالي، فالتدقيق الداخلي يساعد على حماية أموال الشركة والخطط الإدارية الموضوعة من مختلف أوجه الاختلاسات والتلاعبات وذلك من خلال ضمان دقة البيانات التي تستخدمها الإدارة في توجيه السياسة العامة للشركة والمساهمة في إدخال تحسينات على الأساليب

1 - حساني عبد الحميد، أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) كإطار لتفعيل حوكمة الشركات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2009-2010، ص 147.

الإدارية والرقابية المعتمدة، مما يحقق الشعور بالراحة لدى المساهمين ومختلف أصحاب المصالح وزيادة ثقتهم بأن حقوقهم ومصالحهم في أما وهذا ما تهدف إليه مبادئ حوكمة الشركات وما يؤكد ذلك أيضا المعايير المهنية لمعهد المدققين الداخليين وذلك في المعيار 2120، الذي يشير إلى أنه ينبغي أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي الشركة فيما يتعلق بوضع آليات فعالة للرقابة عن طريق تقييم فعالية وكفاءة تلك الآليات، وكذلك عن طريق تعزيز التحسين المستمر بالشركة.⁽¹⁾

حيث يعتبر التدقيق الداخلي أحد الدعائم الأساسية لنظام الرقابة الداخلية لأنه من غير الممكن أن يتوفر نظام فعال للرقابة الداخلية بدون وجود مهمة التدقيق الداخلي.⁽²⁾

وقد عرف تقرير كاديبيري الصادر عن سوق لندن للأوراق المالية، حوكمة الشركات على أنها "النظام الذي من خلاله تدار الشركات وتراقب"⁽³⁾، وبالتالي فإن التدقيق الداخلي بتقديمه للخدمات الاستشارية عن مدى كفاءة وفعالية الأساليب الرقابية المطبقة إلى جانب خدمات التأكيد، والفحص والتقييم، فهذا يعتبر تأكيدا صريحا وموجها لخدمة المساهمين ومختلف أصحاب المصالح، وعليه فوظيفة التدقيق الداخلي عند قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية تقدم الدعم والمساهمة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

1 - أحمد علي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص62.

2 - بديسي فهيمه، التدقيق الداخلي ودوره في إنجاح مسار تطبيق الحوكمة، مرجع سبق ذكره، ص05.

3 - طارق عبد العال، حوكمة الشركات (شركات قطاع عام وخاص ومصارف المفاهيم والمبادئ التجارب المتطلبات)، مرجع سبق ذكره، ص11.

الفصل الثاني: التدقيق الداخلي كألية لتحسين حوكمة الشركات

المطلب الثالث: دور لجان المراجعة ومجلس الإدارة في تحسين حوكمة الشركات

الفرع الأول: لجان المراجعة

تؤدي لجنة المراجعة دورا هاما في حوكمة الشركات بل أصبحت في الوقت الحالي من ركائز حوكمة الشركات، إذ أصبح نجاح هذه الأخيرة يعتمد على نجاح لجنة المراجعة، والفشل في العضوية أو الشكل أو الدور أو الكفاءة أو التزام لجنة المراجعة مما يؤدي إلى إحداث فجوة في حوكمة الشركات، هذا وللدور الذي تلعبه لجان المراجعة في تطبيق حوكمة الشركات.

أولاً: تعريف لجنة المراجعة

هناك مجموعة من التعاريف للجنة المراجعة نذكر منها:

- هي لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة مكونة من مديرين تنفيذيين يتسمون بالاستقلال على عكس اللجان المحكمة الأخرى المكونة من مجلس الإدارة مثل اللجان المالية أو التنفيذية.⁽¹⁾
- وقد عرفت الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين (CICA) بأنها لجنة تتكون من المديرين غير التنفيذيين الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة، وتعد لجنة المراجعة حلقة وصل بين المراجعين ومجلس الإدارة، وتتلخص نشاطاتها في ترشيح المراجع الخارجي، ومراجعة نطاق ونتائج المراجعة الداخلية، وكذلك تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر.⁽²⁾

¹ متولي سامي، لجنة المراجعة ودورها في زيادة فاعلية عمل المراجعة ودعم إستقلالهم، المجلة العملية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 25، العدد 02، ص 31.

² - The condition institute of chartered accomtants، tormonology for accountants، 4th edition، Canada، cica، 1992

الفصل الثاني: التدقيق الداخلي كآلية لتحسين حوكمة الشركات

- هي لجنة منبثقة من مجلس الإدارة وتتكون من أعضاء غير تنفيذيين ويحضر هذه اللجنة المراجعون الخارجيون إذا اقتضى الأمر وتفوض للجنة السلطات العمل طبقاً للأحكام المقررة بواسطة مجلس الإدارة وترفع تقاريرها الدورية إلى رئيس مجلس الإدارة.⁽¹⁾

- عرفها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) على أنها "لجنة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وذلك لاختيار المراجعين الخارجيين ومناقشة عملهم وعلاقتهم مع الإدارة لفحص القوائم المالية ونظم الرقابة الداخلية"

ثانياً: نشأة لجان التدقيق

يعد التلاعب والغش في التقارير المالية من أهم الأسباب التي أدت إلى نشو لجان التدقيق في الشركات، وكانت الانهيارات والإخفاقات المالية في كبرى الشركات العالمية خلال الثلاثة عقود الماضية الدافع الأكبر أمام الهيئات المهنية والمنظمات والمشرعين للمطالبة والتوصية بتشكيل لجان التدقيق من أعضاء مجلس الإدارة على أن تحدد لها المهام والواجبات وكيفية تشكيلها، من أجل مساعدة المجلس في القيام بمسؤولياته الإشرافية والرقابية، إذ تتولى لجنة التدقيق الإشراف على إعداد التقارير المالية، وتعمل كحلقة وصل بين مجلس الإدارة وكل من المدقق الخارجي والداخلي بما يضمن لها الاستقلالية في أداء عملهم وتحسين أداء أعمالها، وينظر للجان التدقيق أحد العناصر المهمة في الحاكمية المؤسسية في الشركات وجدت لتلافي أوجه القصور التي تعاني منها شركات الأعمال المختلفة.

ارتبط ظهور فكرة لجان التدقيق في الولايات المتحدة بأزمة الكساد الاقتصادي الكبير عام 1928، 1929، وكان ضعف استقلالية مدققي الحسابات والمحاسبين من ضمن أسبابها .

وفي عام 1967 م أوصت اللجنة التنفيذية لمعهد المحاسبين الأمريكي American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) بوجود تشكيل لجان تدقيق في الشركات المساهمة العامة

¹ - ميخائيل أشرف حنا، التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص10.

مكونة من أعضاء مجلس الإدارة الخارجيين، ويكون من مهامها حل المشاكل التي تنشأ بين المدقق الخارجي وإدارة الشركة وخاصة في النواحي المحاسبية وطريقة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، وأيضا حظي تشكيل لجان التدقيق عام 1972م اهتمام هيئة الأوراق المالية الأمريكية بمطالبة الشركات بتشكيل لجان تدقيق والإفصاح عنها، وذلك لضمان التحكم ومساعدة إدارة الشركة.

إن انهيار شركة Penn Central Company في سبعينات القرن الماضي، والكشف عن العديد من حالات الرشاوى التي تقدمها الشركات المساهمة في مجال التجارة الخارجية إلى المسؤولين الأجانب والتي على إثرها سن قانون مكافحة الممارسات الأجنبية الفاسدة، وتم حث هيئة الأوراق المالية وبورصة نيويورك أن توصي بتشكيل لجنة تدقيق في الشركات المساهمة العامة.

ففي عام 1978 م أصدر مجلس إدارة بورصة نيويورك للأوراق المالية New York Exchange قرارا يلزم فيه الشركات الأمريكية التي تتداول أوراقها في السوق إنشاء لجان تدقيق مكونة من الأعضاء غير التنفيذيين. أيضا في عام 1979م قررت لجنة تداول الأوراق المالية بالبورصة الأمريكية American Securities ضرورة استخدام لجان التدقيق في الشركات المسجلة بالبورصة.⁽¹⁾

وزادت أهمية وجود لجان التدقيق في الشركات واتسع دورها بعد صدور قانون عن الكونجرس الأمريكي يسمى قانون ساربنيس - اوكسلي لعام 2002م (Sarbons Oxaly Act-2002)، والذي قضى بوجوب بتشكيل لجان تدقيق في كل شركة عامة للرقابة على أداء المحاسبين القانونيين الذين يدققون القوائم المالية للشركات، وان تصدر إدارة الشركة ضمن تقاريرها المالية المنشورة تقريرا بعنوان تقرير الرقابة الداخلية.

وفي عام 1987م صدر تقرير لجنة تريد واي (Tread way commission، 1987)، وقد أوصت اللجنة ضرورة إنشاء لجان تدقيق للشركات المسجلة أسهمها في بورصات الأوراق المالية الأمريكية، وأن يكون أعضاء

¹ - محمد عبدالله المومني، تقييم ضوابط تشكيل لجان التدقيق واليات عملها في الشركات الاردنية المساهمة لتعزيز الحاكمية المؤسسية: دراسة ميدانية،

<http://www.docs-engine.com>، تاريخ المشاهدة، 23:00، 2016/05/15، ص8.

الفصل الثاني: التدقيق الداخلي كآلية لتحسين حوكمة الشركات

لجنة التدقيق من الأعضاء غير التنفيذيين. وفي المملكة المتحدة صدر عام 1992 م تقرير لجنة كادبوري (Cadbury Committee)،(1992) الذي طالب بتشكيل لجان التدقيق المسجلة في بورصة لندن للأوراق المالية وتحديد مهامها وهي على النحو الآتي:

- تقديم التوصيات لمجلس الإدارة بشأن تعيين مدقق الحسابات الخارجي وأتاعبه واستمراره وفصله.
- تدقيق القوائم المالية السنوية.
- مناقشة مدقق الحسابات الخارجي حول طبيعة التدقيق ونطاقه.
- تدقيق رسالة الإدارة.
- تدقيق نطاق الرقابة الداخلية في الشركة.
- تدقيق برنامج التدقيق الداخلي.
- تدقيق أية أمور هامة قد تظهر خلال التدقيق الداخلي.

وفي عام 2002 م صدر قانون عن الكونجرس الأمريكي يسمى قانون ساربنيس - اوكسلي لعام 2002م (Sarbons Oxaly Act-2002)، الذي قضى بوجوب تشكيل لجان تدقيق في كل شركة عامة، للرقابة على أداء المحاسبين القانونيين الذين يدققون القوائم المالية للشركات، وان تصدر إدارة الشركة ضمن تقاريرها المالية المنشورة تقريراً بعنوان تقرير الرقابة الداخلية.⁽¹⁾

ثالثاً: مهام لجان المراجعة⁽²⁾

- الإشراف على إدارة المراجعة الداخلية في الشركة والتحقق من مدى فاعليتها وقيامها بالمهام الموكلة لها.
- دراسة نظام الرقابة الداخلية ووضع تقرير مكتوب عن رأيها وتوصياتها بخصوصه.
- دراسة تقارير المراجعة الداخلية ومتابعة تنفيذ الإجراءات التصحيحية للملاحظات الواردة فيها.

¹ - محمد عبد الله المومني، مرجع سابق، ص9.

² - وصل الله سالم ، <http://www.bayt.com>، تاريخ المشاهدة 2016/05/4، 17:30.

- التوصية لمجلس الإدارة لتعيين المحاسبين القانونيين واستبدالهم وتحديد أتعابهم والتحقق من استقلاليتهم.
- متابعة أعمال المحاسبين القانونيين واعتماد أي عمل خارج نطاق أعمال المراجعة التي يكلفون بها أثناء قيامهم بأعمال المراجعة.

- دراسة خطة المراجعة مع المحاسب القانوني وإبداء الملاحظات عليها.
- دراسة ملاحظات المحاسب القانوني على القوائم المالية ومتابعة ما تم في شأنها.
- دراسة القوائم المالية الأولية والسنوية قبل عرضها على مجلس الإدارة وإبداء الرأي والتوصية بشأنها.
- دراسة السياسات المحاسبية المتبعة وإبداء الرأي والتوصية بشأنها لمجلس الإدارة.

رابعاً: معايير فعالية أداء لجنة المراجعة⁽¹⁾

أ- الاستقلال: أي إن يكون عضو مجلس الإدارة يتمتع بالاستقلالية التامة ومما ينافي التمتع بالاستقلالية

نذكر منها:

- أن يكون مالك لما نسبته خمسة في المائة أو أكثر من أسهم الشركة أو أي شركة من مجموعتها؛
- أن تكون له صلة قرابة من الدرجة الأولى مع أي من أعضاء مجلس الإدارة أو كبار التنفيذيين في الشركة أو في أي شركة من مجموعتها؛
- أن يكون موظف خلال العامين الماضيين لدى أي من الأطراف المرتبطة بالشركة أو بأي شركة من مجموعتها كالمحاسبين القانونيين وكبار الموردين، أو أن يكون مالكا لحصص سيطرة لدى تلك الأطراف خلال العامين الماضيين.

ب- التأهيل العلمي والخبرة العلمية: يجب أن يكون من بين أعضاء لجنة المراجعة ممن يتوفر لديهم قدر كبير من الدراية والمعرفة بالأمور المحاسبية والمالية وغيرها؛

¹ - السعيد خلف، دور اجهزة الرقابة المباشرة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، ورقلة، سنة 2012، ص 47.

ج- بذل العناية اللازمة: يتطلب من العضو بذل العناية اللازمة على سبيل المثال: التواجد بشكل دوري في الشركة ومعايشة الأحداث والمشاكل التي تحدث بالشركة والمتابعة المستمرة للإدارة المالية وإدارة المراجعة الداخلية والمناقشة والحوار المستمر مع المراجع الخارجي؛

د- دورية الاجتماعات: يجب أن يحرص العضو على حضور الاجتماعات الدورية، ويمكن ألا يقل عدد الاجتماعات عن 6 اجتماعات ولا يزيد عن 12 في العام حتى تكون هناك معايشة ومتابعة من جانب لجنة المراجعة للأحداث والأنشطة المختلفة بالشركة

سادسا: مساهمة لجان المراجعة في تحسين وزيادة فعالية حوكمة الشركات⁽¹⁾

وتعتبر عملية المراجعة تطورا لعملية المراجعة في معناها الواسع، إذ جاءت فكرتها بهدف توفير وسيلة فنية رقابية تعمل على حماية أصحاب المصالح المختلفة بالمنظمة من خلال توفير تأكيدات إضافية بأن مجالس الإدارة المنظمات تؤدي مسؤولياتها ووكلاء عنهم بكفاءة وفعالية. فلجان المراجعة تقوم بتأكد من وجود بيئة رقابية داخلية فعالة ذات جودة مرتفعة مع توافر نظام معلومات رسمي سليم يضمن جودة التقارير المالية والغير مالية المعدة سواء للنشر أو للاستخدام الداخلي، كما أن وجود لجنة مراجعة يؤدي إلى تدعيم المركز الاقتصادي للمنظمة من خلال تزويد باقي أعضاء مجلس الإدارة بالمعلومات الملائمة والكافية لتحسين قرارات مجلس إدارة شؤون المنظمة، فهي خط اتصال رسمي بين أعضاء المجلس التنفيذي والغير تنفيذيين مما يحد من مشكلة عدم تناسق المعلومات داخل المجلس وتخفيض تكاليف الوكالة وما يتبعه من إحكام سيطرة المجلس على المنظمة وبالتالي رفع الجودة الشاملة للمؤسسة.

ولغرض تحمل مسؤولياتها الإشرافية بصورة أفضل فإنها تعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية كأحد الدعائم الأساسية التي تساعد في تحقيق حوكمة أفضل للمؤسسات، فهي تعتبر مورد هام لتعزيز ودعم لجنة المراجعة،

¹ - السعيد خلف، المرجع السابق، ص 47.

الفصل الثاني: التدقيق الداخلي كآلية لتحسين حوكمة الشركات

وهذا فيما يخص تقديمها لخدمات التأكيد والاستشارة خصوصا فيما يخص نظام الرقابة الداخلية، كما أنها عبارة عن حلقة وصل بين لجنة المراجعة والمستويات الأخرى من الإدارة وهذا من خلال:⁽¹⁾

- توفير البيئة الملائمة لأداء أنشطتها المتعلقة بالحوكمة

- التأهيل البشري والتدعيم المادي لوظيفة المراجعة الداخلية

- تدعيم استقلال المراجع الداخلي

- تفعيل التنسيق بين المراجع الداخلي والخارجي

وفي الأخير يمكن القول أن لجنة المراجعة تعتمد على المراجعة الداخلية والخارجية كأحد الدعائم الأساسية التي تساعد في تحسين حوكمة الشركات وهذا فيما يخص تقديمها لخدمات التأكيد والاستشارة، خصوصا فيما يخص نظام الرقابة الداخلية كما أنها عبارة عن حلقة وصل بين لجنة المراجعة والمستويات الأخرى من الإدارة

الفرع الثاني: مجلس الإدارة

أولاً: تعريف مجلس الإدارة: وهو الهيئة العليا التي تحكم المؤسسة يتم اختياره من مجموعات مختلفة من المساهمين، وهو مسئول عن مراقبة تنفيذ أهداف المؤسسة كما حددتها الجمعية العامة السنوية، يتكون من أعضاء تنفيذيين وغير تنفيذيين في المنظمة⁽²⁾

ثانياً: مسؤولية مجلس الإدارة⁽³⁾

يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات التوجه الاستراتيجي للشركة التابعة والرصد الفعال للإدارة بواسطة مجلس الإدارة، ومسئولية المجلس أمام الشركة والمساهمين وعلى المجلس أن يحرص على أن يتعامل بعدالة مع كافة المساهمين في الحصول على المعلومات الكافية، وأن يضمن التوافق مع القوانين السارية... الخ، ومراجعة الأداء وسياسة المخاطر، وكذلك ضمان النظم الملائمة للرقابة الداخلية قائمة - وخاصة - نظم إدارة ومتابعة المخاطر

1 - صديقي مسعود، المرجع السابق، ص 170.

2 - عمر عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، مرجع سابق، ص 141.

3 - محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الاداري، مرجع سابق، ص 11.

والرقابة المالية والتوافق مع القوانين والإفصاح والاتصالات.... الخ كما يعتبر المجلس مسئولاً أمام المساهمين، وكوكيل عنهم، وبالتالي كل أحكام الوكالة في القانون المدني تسري على مجلس الإدارة. كما أنه مسئول مسؤولية جنائية عن أي تحريف أو تزوير في المعلومات الخاصة بالمؤسسة.

ثالثاً: تشكيلة مجلس الإدارة: يتم انتخاب أعضاء مجلس الإدارة من قبل المساهمين من خلال الجمعية العامة التي تعقد سنوياً، ويتولى المجلس تعيين رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب (المدير العام) ويقوم أعضاء مجلس الإدارة بإدارة المؤسسة واتخاذ القرارات الاستراتيجية ومن ضمنها توزيع الأرباح، كما أن عدد أعضاء مجلس الإدارة يختلف من دولة إلى أخرى ومن مؤسسة إلى أخرى.

رابعاً: مهام مجلس الإدارة⁽¹⁾:

- يجب أن يتيح إطار حوكمة المؤسسات الخطوط الإرشادية والاستراتيجية لتوجيه المؤسسات، كما أن يجب يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة، تتم وأن مساءلة مجلس الإدارة من قبل المؤسسة والمساهمين، هذا بالإضافة للمسؤوليات التالية:
- يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توافر كامل المعلومات، وكذا على أساس النوايا الحسنة، وسلامة القواعد المطبقة، كما يجب أن يسعى لتحقيق مصالح الشركة والمساهمين؛
- ينبغي أن يعمل مجلس الإدارة على تحقيق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين؛
- يضمن مجلس الإدارة التوافق مع القوانين السارية، وأن يأخذ في الاعتبار اهتمامات كافة أصحاب المصالح؛
- مراجعة وتوجيه استراتيجية الشركة، وخطط العمل وسياسة المخاطرة والموازنات السنوية، وخطط النشاط، وأن يضع أهداف الأداء وأن يتابع التنفيذ وأداء الشركة، كما ينبغي أن يتولى الإشراف على الإنفاق الرأسمالي وعلى عمليات الاستحواذ، وبيع الأصول؛
- اختيار المسؤولين التنفيذيين وتحديد المرتبات والمزايا الممنوحة لهم؛

¹ - محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 179.

الفصل الثاني: التدقيق الداخلي كآلية لتحسين حوكمة الشركات

- ضمان الطابع الرسمي والشفافية لعملية ترشيح أعضاء مجلس الإدارة؛
- متابعة صور تعارض المصالح المختلفة بالنسبة للإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة، والمساهمين؛
- متابعة فعالية حوكمة المؤسسات التي يعمل المجلس في ظلها وإجراء التغييرات المطلوبة... الخ.

خامسا: مجلس الإدارة وحوكمة الشركات

باعتبار مجلس الإدارة من الأطراف الأساسية لحوكمة الشركات، والتي لها تأثير فعال في جودة الحوكمة المنبثق من أطراف الحوكمة استلزم وجود تفاعل بين المراجعة الداخلية ومدتها بنتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية وكذلك الإفصاح الدوري للإدارة عن الأنشطة التي تنفذها، حيث أصبح مجلس الإدارة يعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين عملية حوكمة الشركات، وذلك للمراجعين من دور محوري في تقديم الخدمات الاستشارية وخدمات التأكيد، ففي ظل الحوكمة يتم تقييم مجلس الإدارة من خلال القيام بمهامه الرقابية والاستشارية، ويظهر الدور الرقابي لمجلس الإدارة من خلال المراجعة الداخلية وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

الفصل الثاني: التدقيق الداخلي كألية لتحسين حوكمة الشركات

خلاصة:

كان محور هذا الفصل هو محاولة إبراز مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات ومن خلال ما سبق نستنتج:

التدقيق الداخلي من العناصر الهامة في نظام الرقابة الداخلية فهو يعمل على تطويره وتحسينه وزيادة فعاليته وكفاءته، حيث أكدت العديد من الدراسات والإصدارات المهنية على أنه يجب أن يكون للتدقيق الداخلي دور في إعداد تقرير الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، وذلك عن طريق متابعة تشغيله وتقييمه وإخطار الإدارة بنقاط الضعف والقوة الموجودة.

حيث يساعد التدقيق الداخلي على تحسين حوكمة الشركات وبالتالي تحقيق أهداف الشركة، من خلال الرقابة الداخلية والتي تعمل على تقييم الأداء من الجانب المحاسبي والمالي، فالتدقيق الداخلي يساعد على حماية أموال الشركة والخطط الإدارية الموضوعة من مختلف أوجه الاختلاسات والتلاعبات وذلك من خلال ضمان دقة البيانات التي تستخدمها الإدارة في توجيه السياسة العامة للشركة والمساهمة في إدخال تحسينات على الأساليب الإدارية والرقابية المعتمدة.

تتشكل لجان التدقيق من أعضاء مجلس الإدارة على أن تحدد لها المهام والواجبات وكيفية تشكيلها، من أجل مساعدة المجلس في القيام بمسؤولياته الإشرافية والرقابية، إذ تتولى لجنة التدقيق الاشراف على إعداد التقارير المالية، وتعمل كحلقة وصل بين مجلس الإدارة وكل من المدقق الخارجي والداخلي بما يضمن لها الاستقلالية في أداء عملهم وتحسين اداء أعمالها، وينظر للجان التدقيق أحد العناصر المهمة في الحاكمية المؤسسية في الشركات وجدت لتلافي أوجه القصور التي تعاني منها شركات الأعمال المختلفة.

الفصل التطبيقي

دراسة حالة ونسبة روائح الورود

تمهيد:

بعد تطرقنا إلى الجانب النظري لمتغيرات الدراسة المتمثلة دور التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات. وتدعيماً للجانب النظري سنحاول إسقاط المفاهيم في الواقع حيث تم اختيار مؤسسة اقتصادية وهي مؤسسة روائح الورود- الوادي-.

وفي محاولة للوصول إلى المعلومات اللازمة ومن أجل اختبار صحة فرضيات الدراسة تم الاعتماد على الاستبيان كأداة جمع للبيانات بتوزيعه على عينة من العاملين الإداريين في المؤسسة؛ ثم تفرغ وتحليل النتائج واختبار فرضيات الدراسة.

وقد تم تقسيم الفصل إلى أربعة مباحث المتمثلة في الآتي: المبحث الأول، التعريف بالمؤسسة محل الدراسة المبحث الثاني، الإطار المنهجي للدراسة التطبيقية

المبحث الاول: تقديم مؤسسة روائح الورود

سنحاول في هذا المبحث التعرف على مؤسسة روائح الورود وعلى مراحل تطورها كما سنتطرق إلى هيكلها التنظيمي كما سنتعرف على مكانة المؤسسة والإنجازات التي قامت بها.

المطلب الاول: نشأة وتعريف مؤسسة روائح الورود

أولاً: نشأة وتطور مؤسسة روائح الورود:

يعود إنشاء هذه المؤسسة إلى حوالي 1/2 قرن أي منذ سنة 1963م حيث أسست الشركة على يد المرحوم "سالم عطا الله جديدي" وشركته تحت اسم "الرياض" بالجزائر العاصمة، ويعتبر أول مصنع متخصص في صناعة العطور آنذاك، وفي سنة 1983م أسس "محمد البشير جديدي" مع أخيه مؤسسة روائح الورود بالوادي التي تتربع على مساحة تقدر بـ 2000م²، وفي سنة 1987م انفرد الآخر "محمد البشير جديدي" بملكية المصنع بعد أن قام بشراء حصة أخيه، ومنذ توليه إدارة الشركة بدأ بتطويرها وتحسينها.

وقد شهدت سنة 1988م انطلاق أول عطر للمؤسسة، سمي بالحاسة السادسة "Sixième sens" الذي حضي بشهرة واسعة منذ اصداره إلى غاية اليوم، وساهم هذا العطر في 40% من رقم الأعمال الكلي.

وتعتبر مؤسسة روائح الورود أول من استعمل الترميز بالأعمدة كطريقة لتسيير المخزون (1993) وكان ذلك مثل لإنشاء المنظمة الجزائرية لترقيم المنتجات "EAV Agerie"، حيث اتصلت المؤسسة بالمنظمة الدولية ببيروكسل ومنتجها الرقم "100i" مما سهل مهمة متابعة ومراقبة حركة المواد الأولية والمنتجات.

وفي سنة 1995 بدأت المؤسسة أعمال التوسعة وتجديد آلات الإنتاج وأشمل ذلك إلى غاية نوفمبر 1997 لتصل بها المساحة إلى 4000م²، حيث تم البناء بطابع معماري بديع يجمع بين الأصالة والحداثة باستعمال القباب والأقواس للحفاظ على الطابع المعماري والتراثي للمدينة، وقد شيدت قباب المصنع من الخارج للسماح

بأشعة النور بالدخول إليها طوال اليوم وطيلة الفصول، ولتخفيف من عبئ الاستيراد على المؤسسة قررت إدارة المؤسسة الاستثمار في مجال إنتاج مواد التغليف والطباعة، فقامت بإنشاء مصنع الوليد للطباعة والكرتون والبلاستيك وكان ذلك سنة 1999، ويقوم مصنع الوليد بالقيام بالأنشطة التالية:

- الطباعة على الزجاج (Serigraphie sur verre) أبريل 1999.
- الختم بالتسخين (Fabrication de chaud) فيفري 2000.
- تصنيع المواد البلاستيكية (Injection plastique) مارس 2000.
- التشكيل الحراري (Thermoformage) مارس 2000.
- تلوين الزجاج (Poudrage de verre) ماي 2000.
- ترميل الزجاج (Poudrage de verre) سبتمبر 2000.
- صباغة وتغليف عالي الجودة (Emballage de luxe) أبريل 2003.

وبذلك تمكنت المؤسسة من تقليل الاستيراد والاعتماد على نفسها في تصنيع معظم المواد الأولية التي تدخل في إنتاج العطور، وذلك باستعمال آلات جد متطورة.

ثانيا: تعريف مؤسسة روائح الورود:

تعرف مؤسسة روائح الورود على انها شركة ذات مسؤولية محددة (SARL) أسست سنة 1983 برأسمال قدره 500.000.000 DA، تنتمي إلى قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة رقم سجلها التجاري 012/B/87، نشاطها المنتج هو تصميم وتطوير إنتاج وتسويق العطور، وعلامتها التجارية على شكل الحرف اللاتيني "W" تعلوه وردة مفتوحة والتي تعبر عن أصل العطر.

- اسم مديرها جديدي محمد البشير الذي يمتلك 94% من مجموع حصص الشركة، وكما ينفرد شريكه

جديدي محمد رياض بـ 06% من حصص الشركة

- تقع في المنطقة الصناعية بولاية الوادي، يحدها غربا الطريق الوطني رقم 46.

- عنوان موقعها على الانترنت: <http://www.wouroud.com>.

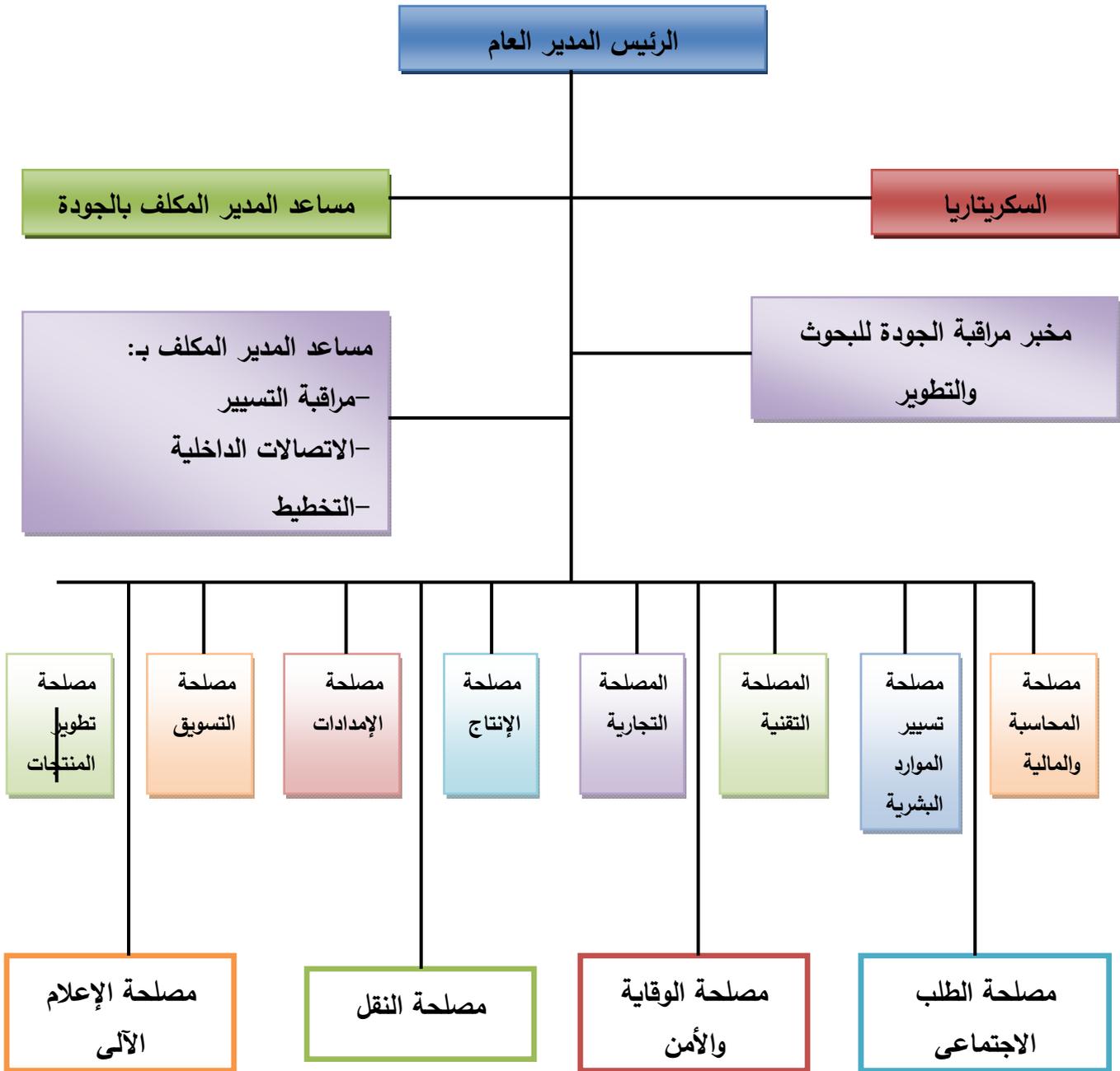
- بريدتها الإلكتروني هو: wouroud@wouroud.com.

ثالثا: الهيكل التنظيمي ووظائف المصالح في مؤسسة روائح الورود:

أ_الهيكل التنظيمي:

في إطار التغييرات التي تقوم بها المؤسسة، تم إدخال تغيير على الهيكل التنظيمي، حيث تم إضافة مصالح جديدة فأصبح الهيكل التنظيمي أكثر اتساعا وشمولية ويتواءم مع احتياجات المؤسسة والمرحلة المقبلة عليها، ولقد أصبح الهيكل التنظيمي لمؤسسة روائح الورود بالشكل التالي:

الشكل رقم 6 : يمثل الهيكل التنظيمي لمؤسسة روائح الورود.



المصدر: وثائق المؤسسة

ب_ وظائف مصالغ روائح الورود:

إن الهيكل التنظيمي لمؤسسة روائح الورود مقسم تقسيماً وظيفياً حيث توزع فيه المسؤوليات وتوضع فيه المهام بكل وضوح، كما يعتبر هذا التنظيم الإطار الذي تعمل ضمنه المؤسسة، لذلك سنحاول تقديم بعض هذه المصالح مع إبراز مهام كل واحدة كما يلي:

1. المدير العام: يقوم بالإشراف على السير الحسن لجميع نشاطات المؤسسة ويشرف على جميع التعاملات في الداخل والخارج، وله الحق في اتخاذ القرار ومراقبة جميع الأعمال داخل المؤسسة.

2. السكرتارية

- مساعدة المدير العام في مهامه
- متابعة السير الحسن للنشاط في غيابه
- استقبال البريد الوارد للمؤسسة
- استقبال المكالمات الداخلية والخارجية

3. مساعدة المدير المكلف بالجودة

- رفع التقارير إلى المدير العام حول سير نظام الجودة
- الربط والتنسيق بين مسؤولي نظام إدارة الجودة لمؤسسة الورق
- متابعة سير نظام إدارة الجودة ونشر حالة تقدم المشروع وتعليقها
- تحسيس أفراد وإعدادهم للمراجعات وتزويدهم بالبرامج

4. مخبر مراقبة الجودة للبحوث والتطوير

وهذا المخبر مجهز بأحدث الوسائل لمراقبي جودة المنتجات ويسير من طرف ذوي كفاءة وخبرة

5. مصلحة المحاسبة والمالية

- تطبيق السياسة المالية للمؤسسة
- إعداد الميزانيات
- تنظيم وترتيب وحفظ مختلف الوثائق المحاسبية (فواتير وصول استلام...)

6. مصلحة تسيير الموارد البشرية

- عملية التوظيف وإعداد الأجر
- تخطيط العطل السنوية
- تجهيز وثائق التأمين الخاصة بالعمال
- تحفيز ومكافئة العاملين

7. مصلحة التقنية

- القيام بتصليح مناطق الخلل الموجود داخل ورشة الإنتاج وخارجها
- الصيانة والمتابعة الدورية لمختلف الآلات الإنتاجية
- القيام بتزكيب مختلف التجهيزات الكهربائية داخل المؤسسة

8. المصلحة التجارية

- تقوم بعرض وبيع منتجات المؤسسة
- دراسة السوق وتقدير المبيعات

- تسجيل وتحليل شكاوى واحتياجات الزبائن

9. مصلحة الإنتاج

- تتكفل هذه المصلحة بالإشراف على عمليات الإنتاج

- متابعة السير الحسن للعمل

- تحتوي على مخبر لمراقبة النوعية

- تغطية الاحتياجات المطلوبة من المنتجات

10. مصلحة تطوير المنتجات:

- العمل على خلق أو تطوير المنتجات الجديدة.

- المساهمة في تصميم المنتجات الجديدة (العطر-شكل القارورة، التغليف، الاسم....).

11. مصلحة الإمدادات:

- تقوم بمتابعة حركة التصدير.

- متابعة نقل الموارد المصدرة والمستوردة.

- الاتصال بوكالة العبور الدولية فيما يخص عمليتي التصدير والاستيراد.

12. مصلحة التسويق:

- متابعة وتحليل تطورات السوق، ومختلف أنواع المنتجات المنافسة الوطنية والدولية.

- تجميع ومختلف المعلومات التجارية والتسويقية التي تهتم المؤسسة.

- إعداد وتنفيذ مختلف المشاركات في المعارض الوطنية والدولية.

1-3- مكانة مؤسسة روائح الورود في قطاع صناعة العطور.

تحتل مؤسسة روائح الورود مكانة هامة في الأسواق، بفضل جودة منتجاتها وتنوعها، والتسيير الجيد لمديريها كما حازت لنفسها مكانة سواء على المستوى الوطني أو الدولي.

أولاً: منتجات المؤسسة:

تنتج مؤسسة روائح الورود مجموعة متنوعة من العطور للرجال والنساء، وهي ذات أنواع وأحجام مختلفة والتي تنقسم إلى ثلاث مجموعات هي:

1- ماء العطر: بمختلف الأذواق والسعات (30، 50، 60، 100).

2- مزيج الروائح: بمختلف الأذواق والسعات.

3- مناديل معطرة: بمختلف الأذواق.

4- كما تعمل المؤسسة أجير على إنتاج جال ما بعد الحلاقة.

الجدول رقم 2: يوضح منتجات مؤسسة روائح الورود:

Eaux de Toilettes féminines	Eaux de Toilettes Masculines	Pochette Parfumée
<ul style="list-style-type: none"> - Sixièmes sens - Féminin Sixièmes sens BlachWouroud de wouroud - Miss wouroud - Borane - Mawja - Darling 	<ul style="list-style-type: none"> -Elu - Sixièmes sens -Sixièmes sens Blach -Oscar - Minos -Eros 	<ul style="list-style-type: none"> -Sixiemesense -Féminin -Oscar
Déodorant femme	Déodorant Homme	Coffret Cadeaus

-Féminin	- SixiemesensBlach	Sixième sens -
-Wouroude de Wouroude -Miss de Wouroude	- Sixiemesens	-Oscar
-Mawja	-Oscar	-Elu
-Borane	-Elu	-Junior
-Visa	- Junior	-Borane
-Darling	- Some Times Venille	-Miss de Wouroude
-Please		-Wouroude de
-Some Times Grenade		Wouroude
- Some Times Papaye		
-Some Times Venille		

المصدر: وثائق المؤسسة.

كما تحتاج عملية الإنتاج إلى الموارد الأولية التالية:

1- مركز العطر: يتم استيراده من أوروبا، كما أنه يختلف من عطر إلى آخر.

2- الماء المعالج: وتقوم المؤسسة بإعداده داخليا.

3- الكحول: تشتري المؤسسة سنويا ما يقدر بـ 12000 لتر سنويا من الكحول من داخل الوطن.

4- الأغلفة وعلب الكرتون والعناصر البلاستيكية وجميع العمليات المتعلقة بتحويل وتزويق وتلوين وترميل

الزجاج تتم كلها في مصنع الوليد.

ويوضح الجدول بعضا من الموردين الذين تتعامل معهم المؤسسة والموارد التي تستوردها مع تحديد الدول

التي ينتمون إليها.

الجدول رقم 2: يوضح مصادر الموارد الأولية.

المورد	الدولة	المواد الأولية
CEBAL (Group Pechiney)	فرنسا	علبة الألمنيوم
Rappa	فرنسا	الركيزة المتموجة
STRIDE GROUPE	بريطانيا	القالب المخصص للزجاج
CPL AROMAS	فرنسا	مركز العطر
MANEET FILS	فرنسا	مركز العطر
ISMAR	أمريكا-إيطاليا	مضخة العطر

المصدر: مصلحة التموين.

ثانيا مكانة مؤسسة روائح الورود في الأسواق الوطنية والدولية:

1-مكانتها في الأسواق الوطنية:

تتوزع منتجات مؤسسة روائح الورود على 30 ولاية تقريبا، وتغطي الولايات: سطيف، وهران، الجزائر، باتنة، الوادي، غليزان. 81 من رقم الأعمال الكلي لذلك نجد أن أغلبية تجار الجملة متمركزين في 6 ولايات ومما دعم من مكانة المؤسسة في السوق وهو تواجدها في مختلف التظاهرات والمعارض الوطنية وذلك كاستراتيجية تسعى بها المؤسسة لتوسيع في السوق، بهدف خلق منتجات عديدة تلبي احتياجات الزبون، تحقق لها.

فيما يلي نوضح أهم المعارض التي شاركت فيها مؤسسة روائح الورود:

الجدول رقم 3: يوضح المعارض الوطنية التي شاركت فيها مؤسسة روائح الورود من سنة 1999م-2006م.

التسمية	المكان	التاريخ
معرض دولي بوهان	وهان	19-10 ماي 1999
المعرض الدولي بالجزائر	الجزائر	21-12 جوان 2002
معرض وهران	وهان	15 أكتوبر - 03 نوفمبر 2002
المعرض الدولي	الجزائر	جوان 2003
معرض الإنتاج الوطني	الجزائر	أكتوبر 2003
معرض الإنتاج الوطني	وهان	مارس - أبريل 2004
المعرض الدولي	قسنطينة	17-05 مارس 2006
المعرض تجاري	وهان	13-04 أبريل 2006
المعرض التجاري سرتا	قسنطينة	27-15 ماي 2006
المعرض الدولي	الجزائر	08-01 جوان 2006
المعرض التجاري	عنابة	16-02 جويلية 2006

المصدر: مصلحة التسويق.

2- مكانة المؤسسة في الأسواق الدولية.

بفضل جودة منتجات المؤسسة روائح الورود وكفاءة المسيرين أهلتها للمنافسة في الأسواق الدولية فكانت

أن أصدرت منتجاتها إلى العديد من الدول، كما شاركت في العديد من المعارض الدولية، وبدأت المؤسسة عملية

التصدير سنة 1994م. ومن الدول التي صدرت لها نجد:

- دول الخليج العربي: السعودية، قطر، الإمارات العربية المتحدة.
- دول المغرب العربي: المغرب ليبيا.
- باقي دول العالم: روسيا، المكسيك، كندا، جنوب إفريقيا.

وفي السنوات الأخيرة استطاعت المؤسسة أن تصدر 15% من رقم أعمالها بسبب مشاكل النقل والتصدير وما يصاحبها من مشاكل تتعلق بتأخر وصول البضاعة وإجراءات الجمارك، وجدت المؤسسة أنه من الأفضل التركيز على الأسواق الداخلية وتطوير منتجاتها وخلق منتجات جديدة تلبي جميع الرغبات.

وقد قامت مؤسسة روائح الورود في العديد من المعارض الدولية والتي نوضحها في الجدول التالي:

الجدول رقم 4 يوضح المعارض الدولية التي شاركت فيها مؤسسة روائح الورود في الفترة 1995-1998.

التسمية	المكان	التاريخ
المعرض الجزائري بطرابلس	ليبيا	31 ماي - 15 جوان 1995
المعرض المغربي بطنجة	المغرب	05-12 ديسمبر 1995
معرض الربيع الدولي بمسقط	عمان	02-08 أبريل 1996
المعرض الدولي بدمشق	سورية	14-23 أوت 1996
المعرض الدولي بالقاهرة	مصر	19-28 مارس 1997
المعرض الدولي بالمنامة	البحرين	13-18 ماي 1997
المعرض التجاري الخريفي بمسقط	عمان	29 سبتمبر - 05 أكتوبر 1997
معرض جمال الخليج بدبي	الإمارات	08-11 نوفمبر 1997
المعرض التجاري بالدوحة	قطر	08-13 مارس 1998
المعرض التجاري الخامس بالدولة	قطر	05-30 أبريل 1998
معرض Image-EXPU	الإمارات	19-12 سبتمبر 1998

المصدر: مصلحة التسويق.

ج_ الجوائز التي تحصلت عليها مؤسسة روائح الورود:

تحصلت المؤسسة على العديد من الجوائز العالمية والأوسمة بفضل ما تملكه مؤسسة الورود من إمكانات

مادية وبشرية، وتتمثل في:

- جائزة إفريقيا الدولية (باريس) 1992م.
- الجائزة الدولية للنوعية (مدريد) 1993م.

- جائزة النجم الذهبي للنوعية (مدريد) 1993م.
- الجائزة الدولية للتكنولوجيا والجودة (باريس) 1997م.
- جائزة الاهتمام بالنوعية العالمية (باريس) 1997م.
- جائزة أمريكا الذهبية (نيويورك) 1998م.

إن حصول المؤسسة على كل هذه الجوائز هو دليل واضح على كفاءة مديري المؤسسة وجودة منتجاتها، وكان حصولها على شهادة الأيزو 9001 إصدار 1998 في فيفري 2006 تتويجا لمسيرة النجاح التي تحققتها خلال مسيرتها، والآن تسعى مؤسسة روائح الورود إلى التأهل للحصول على الأيزو 14000 الخاص بالأمان البيئي وأيزو 26000 الخاص بالمسؤولية الاجتماعية.

المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة التطبيقية

سننتظر من خلال هذا المبحث إلى المنهجية المعتمدة في إجراء الدراسة من كيفية اختيار العينة مرورا بأداة الدراسة وفي النهاية سوف نتطرق إلى ثبات وصدق أداة الدراسة.

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة

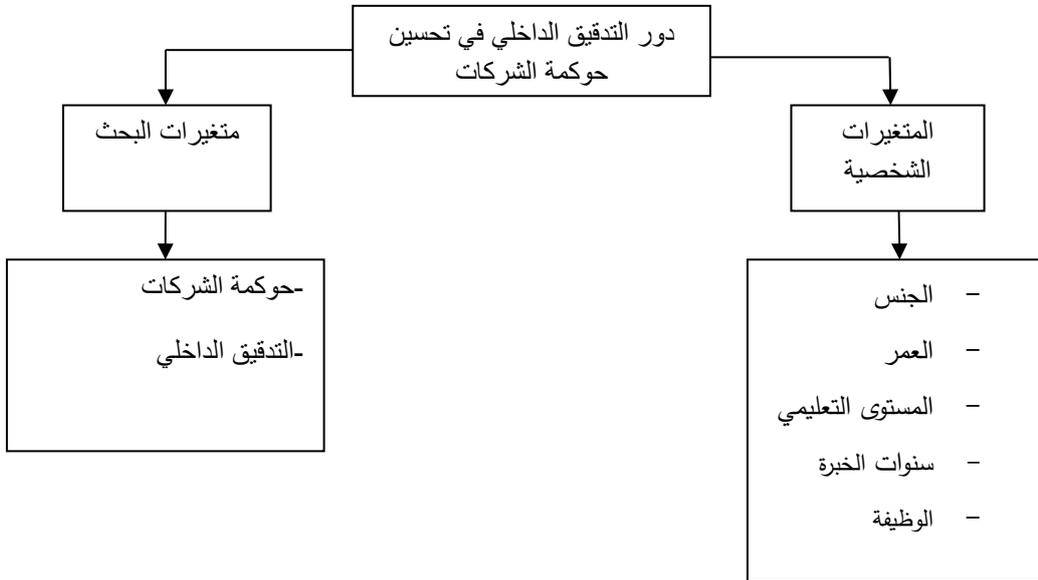
أولاً: مجتمع الدراسة

يعرف مجتمع الدراسة بأنه يشمل جميع عناصر ومفردات المشكلة أو الظاهرة قيد الدراسة¹.

ويتمثل مجتمع الدراسة في عمال مؤسسة روائح الورود رؤساء الاقسام وموظفين

¹ ربحي مصطفى عليان، عثمان محمد غنيم، أساليب البحث العلمي الأسس النظرية والتطبيق العلمي، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة 04، عمان، 2009، ص 138.

الشكل رقم 7: يبين نموذج الدراسة



المصدر: اعداد الطالبة

ثانياً: عينة الدراسة

تعرف العينة بأنها: "جزء من مجتمع أو عدة عناصر من المجتمع، وتعود أسباب استخدام العينة بدلاً من تجميع البيانات عن المجتمع كله هو كبر حجم مفردات المجتمع وهو ما يؤدي إلى صعوبة أو استحالة دراسة كل مفردة من مفردات المجتمع ويعتبر عامل الوقت والتكلفة من القيود على دراسة المجتمع كله".¹

وقد تم اختيار عينة ملائمة من الموظفين ورؤساء الأقسام للمؤسسة محل الدراسة والتي بلغ حجمها 20 عامل، وقد تم توزيع الاستبانة عليهم عبر زيارات ميدانية، حيث استرجعت منها 16 استبانة، موزعة حسب الخصائص الديموغرافية في الشكل أدناه.

¹ جمال الدين مصطفى الدهراوي، منهجية البحث العلمي في الإدارة والمحاسبة، دار الفتح للتجليد الفني، الإسكندرية، 2008، ص 184.

الجدول رقم5: يمثل الخصائص الديمغرافية للمجتمع الدراسة

المتغير	البيان	التكرار	النسبة %
الجنس	ذكر	10	62.5%
	أنثى	6	37.5%
	المجموع	16	100%
الفئات	من 20 إلى 25	1	6.3%
	من 25 إلى 30	3	18.8%
	من 30 إلى 35	6	37.5%
	أكثر من 35	6	37.5%
	المجموع	16	100%
المستوى التعليمي	متوسط	2	12.5%
	ثانوي	5	31.3%
	جامعي	8	50.0%
	تقني سامي	1	6.3%
	المجموع	16	100%
سنوات الخبرة	من 1 إلى 10 سنوات	7	43.8%
	من 10 إلى 21	4	25.0%
	من 21 فما فوق	5	31.3%
	المجموع	16	100%
الوظيفة	محاسب	3	18.8%
	محافظ حسابات	2	12.5%
	خبير محاسبي	0	0%
	موظف	11	68.8%
	المجموع	16	100%

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss

يوضح الجدول رقم(05) أن نسبة الذكور تمثل النسبة الأعلى بـ62.5% من عينة الدراسة، أما الإناث فكانت نسبتها 37.5% هذا يعكس أن أغلب المناصب في المؤسسة للذكور وهذا راجع إلى طبيعة العمل في المؤسسة الذي يستقطب الذكور بكثرة.

أما بالنسبة للفئات العمرية فنجد أن 37.5% من أفراد عينة البحث أعمارهم كانت من الفئة العمرية (30-35) سنة، ثم تليها بعد ذلك نسبة 37.5% من أفراد عينة البحث كانت أعمارهم أكثر من 35 سنة فما فوق، وبعدها نسبة 18.8% من أفراد عينة البحث كانت أعمارهم من الفئة العمرية (20-25)، وتشير هاته النتائج أن الأغلبية من موظفي المؤسسة هم من الشباب من الفئة العمرية (25-35).

ويتضح أيضاً أن 50% من أفراد عينة الدراسة مستواهم التعليمي هو المستوى الجامعي، بينما نسبة 31.3% من أفراد عينة الدراسة مستواهم التعليمي هو المستوى الثانوي، بينما نسبة 12.5% من عينة الدراسة مستواهم التعليمي متوسط، وكذا نسبة 6.3% من عينة الدراسة مستواهم التعليمي تقني سامي وتشير هاته النتائج أن أكثرية أفراد عينة الدراسة مؤهلين بدرجة علمية كافية لكي يكونوا على دراية ومعرفة بالقضايا محل الدراسة، وعليه المؤسسة تستقطب الموارد البشرية المؤهلة التي تمتلك المهارات والقدرات اللازمة للعمل.

وبين لنا الجدول أيضاً أن 43.8% من أفراد عينة الدراسة سنوات خبرتهم من (1 إلى 10) سنوات، بينما نسبة 31.3% من أفراد عينة الدراسة كانت خبرتهم تتراوح بين 21 سنة فما فوق، أما نسبة 25.0% من أفراد العينة فكانت لديهم خبرة (10-21) سنة.

كما ويظهر الجدول أن 68.8% من أفراد عينة الدراسة موظفين يشغلون مناصب مختلفة بالمؤسسة، بينما نسبة 18.8% من أفراد عينة الدراسة يشغلون منصب محاسب بالمؤسسة، أما نسبة 12.5% من أفراد عينة الدراسة يشغلون منصب محافظ حسابات.

المطلب الثاني: أداة الدراسة وأدوات التحليل الإحصائي

أولاً: تصميم الاستبانة

تم الاعتماد على الاستبانة كأداة وحيدة لجمع البيانات، ويمكن تعريف الاستبانة على أنها وسيلة وأداة لجمع المعلومات المتعلقة بموضوع البحث عن طريق استمارة معنية تحتوي على عدد من الأسئلة مرتبة بأسلوب منطقي مناسب، يجري توزيعها على أشخاص معينين لتعبئتها .

وقد تم تقسيم استبانة البحث إلى جزئين رئيسيين هما:

الجزء الأول: ويتضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة من (جنس، عمر، مستوى تعليمي، سنوات الخبرة، الوظيفة)؛

الجزء الثاني: أسئلة الدراسة تتضمن 21 سؤال وزعت على ثلاث فروع رئيسية

الفرع الأول: يتعلق بالحوكمة ومدى تطبيقها في مؤسسة روائح الورود {8 أسئلة}

الفرع الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الحوكمة من خلال نظام الرقابة الداخلية {6 أسئلة}

الفرع الثالث: هل تستطيع لجان المراجعة ومجلس الإدارة ممارسة مهامها بما يحقق متطلبات الحوكمة {7 أسئلة}

ثانياً: أدوات التحليل الإحصائي

قمنا بتفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج التحليل الإحصائي (spss)

وقد تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

1- التكرارات والنسب المؤوية لوصف خصائص العينة المدروسة؛

2- اختبار ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach) لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة؛

3- استخدام نتائج تحليل التباين للانحدار (Analysis of variance).

4- وقد تم استخدام سلم "ليكرت الخماسي" لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان وذلك كما هو

موضح في الجدول الموالي:

5- الجدول رقم (6): درجات سلم ليكرت الخماسي

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

المطلب الثالث: ثبات وصدق الاستبانة وتحليل محاور الاستبانة

أولاً: صدق وثبات أداة الدراسة

يعد الثبات من متطلبات أداة الدراسة لذلك قمنا بالتأكد من صدق وثبات أداة الدراسة عن طريق تطبيق اختبار

ألفا كرونباخ لكل بعد من أبعاد متغيرات الدراسة، ويتم قبول الفقرات التي يكون معامل ثباتها يفوق 50 %.

وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم(07): معامل الثبات لأبعاد الاستبانة

الأبعاد	عدد الفقرات	كرونباخ ألفا	معامل الصدق
حوكمة الشركات	8	0.772	0.872
التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية	6	0.943	0.971
مجلس الإدارة ولجنة المراجعة	7	0.843	0.918
التدقيق الداخلي	13	0.930	0.964
الاستبانة ككل	21	0.931	0.964

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن معاملات الثبات لفقرات التدقيق الداخلي بأبعاده التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية ولجنة المراجعة ومجلس الادارة ككل كانت نسبته 93% وهي نسبة ثبات عالية.

كما ان نسبة الثبات لفقرات الحوكمة بلغت 72.2% وهي ايضا نسبة ثبات عالية.

اما نسبة الثبات لفقرات الاستبانة ككل هي 93.1% وهي نسبة ثبات عالية.

ومنه بشكل عام الاستبانة تتميز بالثبات وهي صادقة لما وضعت من أجله.

ثانياً: اختبار التوزيع الطبيعي. (اختبار كولمجروف - سمرنوف (1- sample K-S))

قبل اختبار الفرضيات لإيجاد دور التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات في المؤسسة محل الدراسة روائح الورود-الوادي-، فإننا لابد أولاً أن نختبر خضوع البيانات للتوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة وذلك من خلال اختبار كولمجروف- سمرنوف Kolmogorov-Smirnov لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً.

و يوضح الجدول نتائج الاختبار حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور أكبر من (0.05) (أي $sig > 0.05$) ، وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

الجدول رقم 8 : نتائج الاختبار

المتغيرات (الأبعاد)	قيمة Z	مستوى الدلالة SIG
حوكمة الشركات	0.862	0.448
التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية	0.532	0.940
مجلس الادارة ولجنة المراجعة	1.104	0.175
التدقيق الداخلي	0.740	0.645

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss

يلاحظ بأن كل فقرات الاستبانة موزعة طبيعياً حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة لفقرات SIG أكبر من 0.05

ثالثاً: تحليل محاور الاستبانة

في هذا الجزء سوف نقوم بتحليل محاور الاستبانة بغية الإجابة على تساؤلات البحث، حيث تم استخدام مقاييس الاحصاء الوصفي باستخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري (على مقياس ليكرت الخماسي) لإجابات أفراد عينة البحث عن عبارات الاستبانة المتعلقة بمحوري البحث والمتمثلين في حوكمة الشركات والتدقيق الداخلي.

الجدول رقم 9 : يمثل سلم ليكرت الخماسي

الفئة	مستوى القبول
من 1 الى 1.79	معارض بشدة
ما بين 1.8 - 2.59	معارض
ما بين 2.6 - 3.39	الحياد
ما بين 3.4 - 4.19	الموافقة
من 4.2 الى 5	موافق وبشدة

الجدول رقم 9: تحليل محاور الاستبانة

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التكرارات					مستوى القبول
				غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	
1	يتحصل المساهمين على المعلومات المتعلقة بالمؤسسة بصفة دورية ومنتظمة	3.44	0941،	1	2	4	7	2	موافق
2	يقوم المساهمين بالمشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة	3.56	0311،	1	1	4	8	2	موافق
3	توفر المؤسسة الاليات ووسائل تعويضية فعالة لحماية حقوق المساهمين	3.63	025،1	1	0	6	6	3	موافق
4	يوجد نظام رسمي شفاف لعمليات ترشيح وانتخاب اعضاء مجلس الادارة ويراعى فيها المهارة والكفاءة	3.63	850،8	0	2	4	8	2	موافق
5	تعمل الادارة على عمليات تكوين وتحفيز ومكافأة العاملين على اساس عادل	4.44	8140،	0	1	0	6	9	موافق بشدة
6	تعمل الادارة على كشف اي اخطاء او اضرار قد تضر بمصالح احد الاطراف	4.56	629،0	0	0	1	5	10	موافق بشدة
7	تهتم المؤسسة بتدريب اطاراتها وتطوير اداء العمال وترقيتهم	3.44	892،0	0	1	1	4	10	موافق
8	تقوم المؤسسة باشتراك المسيرين والموظفين عند اتخاذ قراراتها	3.06	0931،	1	4	5	5	1	محايد
النتائج الاجمالية لعبارات المحور الاول		3.8438	0.58363	4	11	26	41	37	موافق

المصدر: عداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss

تشير نتائج الجدول رقم(09) إلى متوسط حسابي عام يبلغ(3.8438) وانحراف معياري عام قدره(0.58363)، أما على مستوى العبارات فنلاحظ أن إجابات المبحوثين عنها كانت متفاوتة لكن أغلبية أفراد العينة أكدوا موافقتهم لهذه العبارات، حيث نجد العبارة الأولى والمتمثلة في: "يتحصل المساهمين على المعلومات المتعلقة بالمؤسسة بصفة دورية ومنتظمة" ، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.44) بانحراف معياري قدره (1.094)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة البحث كان باتجاه الموافقة،

كما نلاحظ أن العبارة الثانية والمتمثلة في: "يقوم المساهمين بالمشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة" ، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.56) بانحراف معياري قدره (1.031)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة البحث كان باتجاه الموافقة إذ نجد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها؛

وقد نالت العبارة الثالثة والمتعلقة بـ: "توفر المؤسسة الآليات ووسائل تعويضية فعالة لحماية حقوق المساهمين" ، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.63) بانحراف معياري قدره (1.025)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول المبحوثين لهذه العبارة قد اتجه نحو الموافقة؛

وقد نالت العبارة الرابعة والمتعلقة بـ: "يوجد نظام رسمي شفاف لعمليات ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة ويراعى فيها المهارة والكفاءة" ، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.63) بانحراف معياري قدره (0.885)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول المبحوثين لهذه العبارة قد اتجه نحو الموافقة وبشدة ؛

وقد نالت العبارة الخامسة والمتعلقة بـ: "تعمل الإدارة على عمليات تكوين وتحفيز ومكافأة العاملين على أساس عادل" ، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.44) بانحراف معياري قدره (0.885)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول المبحوثين لهذه العبارة قد اتجه نحو الموافقة وبشدة وقد نالت العبارة السادسة

والمعلقة بـ: " تعمل الإدارة على كشف اي اخطاء او اضرار قد تضر بمصالح احد الاطراف"، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.56) بانحراف معياري قدره (0.629)، ووفقا لمقياس الدراسة فان مستوى قبول المبحوثين لهذه العبارة قد اتجه نحو موافق وبشدة؛

وقد نالت العبارة السابعة والمتعلقة بـ: " تهتم المؤسسة بتدريب اطاراتها وتطوير اداء العمال وترقيتهم"، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.44) بانحراف معياري قدره (0.892)، ووفقا لمقياس الدراسة فان مستوى قبول المبحوثين لهذه العبارة قد اتجه نحو الموافقة؛

وقد نالتا لعبارة الثامنة والمتعلقة بـ: " تقوم المؤسسة باشتراك المسيرين والموظفين عند اتخاذ قراراتها"، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.03) بانحراف معيار يقدره (1.093)، ووفقا لمقياس الدراسة فان مستوى قبول المبحوثين لهذه العبارة قد اتجه نحو محايد؛

الجدول رقم 10: تحليل عبارات الفرع الثاني

مستوى القبول	التكرارات					الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الحوكمة من خلال نظام الرقابة الداخلية	الرقم
	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما				
موافق	4	7	5	0	0	0.772	3.94	تضمن المراجعة الداخلية وجود رقابة داخلية فعالة لتحسين حوكمة الشركات	1
موافق	3	9	3	1	0	0.806	3.88	اجراءات الرقابة الداخلية التي يقوم بها المدقق الداخلي تحكم على كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية مما يساهم في تحسين حوكمة الشركات	2
موافق	3	7	6	0	0	0.750	3.81	المراجعة الداخلية تحكم على مدى تطبيق سياسات الحوكمة	3
موافق	2	10	3	1	0	0.750	3.81	تشجع المراجعة الداخلية نظام الرقابة الداخلية لضمان فعالية الحوكمة	4
موافق	2	7	7	0	0	0.704	3.69	يشتمل نشاط المراجعة الداخلية على تحديد طبيعة العمل والاسهام في تحسين الرقابة الداخلية وعمليات الحوكمة	5
موافق	3	7	5	1	0	0.856	3.75	يقوم المراجع الداخلي بالتحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية لتحسين الحوكمة	6
موافق	17	47	29	3	0	.682790	3.8125	النتائج الاجمالية لعبارات الفرع الثاني	

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss

تشير نتائج الجدول رقم(10) إلى متوسط حسابي عام يبلغ(3.8125) وانحراف معياري عام

قدره(0.68279)، أما على مستوى العبارات فنلاحظ أن إجابات المبحوثين عنها كانت متفاوتة لكن أغلبية أفراد

العينة أكدوا موافقتهم لهذه العبارات، حيث نجد العبارة الأولى والمتمثلة في: "تضمن المراجعة الداخلية وجود رقابة داخلية فعالة لتحسين حوكمة الشركات"، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.94) بانحراف معياري قدره (0.772)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة البحث كان باتجاه الموافقة،

كما نلاحظ أن العبارة الثانية والمتمثلة في: "إجراءات الرقابة الداخلية التي يقوم بها المدقق الداخلي تحكم على كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية مما يساهم في تحسين حوكمة الشركات"، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.88) بانحراف معياري قدره (0.806)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة البحث كان باتجاه الموافقة إذ نجد أن أعلى نسبة لإجابات الباحثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها؛

وقد نالت العبارة الثالثة والمتعلقة بـ: "المراجعة الداخلية تحكم على مدى تطبيق سياسات الحوكمة"، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.81) بانحراف معياري قدره (0.750)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول الباحثين لهذه العبارة قد اتجه نحو الموافقة؛

وقد نالت العبارة الرابعة والمتعلقة بـ: "تشجع المراجعة الداخلية نظام الرقابة الداخلية لضمان فعالية الحوكمة"، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.81) بانحراف معياري قدره (0.750)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول الباحثين لهذه العبارة قد اتجه نحو الموافقة؛

وقد نالت العبارة الخامسة والمتعلقة بـ: "يشتمل نشاط المراجعة الداخلية على تحديد طبيعة العمل والإسهام في تحسين الرقابة الداخلية وعمليات الحوكمة"، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.69) بانحراف معياري قدره (0.701)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول الباحثين لهذه العبارة قد اتجه نحو الموافقة

وقد نالت العبارة السادسة والمتعلقة بـ: " يقوم المراجع الداخلي بالتحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية لتحسين الحوكمة "، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.75) بانحراف معياري قدره (0.856)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول المبحوثين لهذه العبارة قد اتجه نحو الموافقة

الجدول رقم 11: تحليل عبارات الفرع الثالث

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التكرار					مستوى القبول
				غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	
1	التأهيل العلمي والخبرة العلمية للجان المراجعة ومجلس الادارة	4.13	.8850	0	1	2	7	6	موافق
2	الاستقلالية التامة للجان المراجعة في اداء عملها وتمكنها من الوصول الى المعلومات والبيانات اللازمة	4.00	.8160	0	1	2	9	4	موافق
3	توفير بيئة رقابية فعالة تستند الى قوانين صارمة وعادلة في نفس الوقت	3.88	.6190	0	0	4	10	2	موافق
4	التوافق بين مصالح الادارة والمساهمين	4.13	0.885	0	1	2	7	6	موافق
5	قوانين الشركات المطبق يكفل للمساهمين الحق في انتخاب او عزل اعضاء مجلس الادارة	3.63	0.791	0	0	8	6	2	موافق
6	الهيئات الرقابية في شركات المساهمة تقوم بواجبها وبطريقة موضوعية	3.94	.9290	0	1	4	6	5	موافق
7	تحقيق التفاعل بين المراجعة ولجنة المراجعة من جهة ز بين لجنة المراجعة ومجلس الادارة من جهة اخرى ،و التفاعل المباشر في كل ما يتعلق بإعداد التقارير وغيرها	3.69	.7930	0	1	5	8	2	موافق
النتائج الاجمالية لعبارات الفرع الثالث									
		3.9107	.582920	27	5	27	52	27	موافق

المصدر: اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

تشير نتائج الجدول رقم(11) إلى متوسط حسابي عام يبلغ(3.9107) وانحراف معياري عام قدره(0.58292)، أما على مستوى العبارات فنلاحظ أن إجابات المبحوثين عنها كانت متفاوتة لكن أغلبية أفراد

العينة أكدوا موافقتهم لهذه العبارات، حيث نجد العبارة الأولى والتمثلة في: "التأهيل العلمي والخبرة العلمية للجان المراجعة ومجلس الإدارة"، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.13) بانحراف معياري قدره (0.885)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة البحث كان باتجاه الموافقة،

كما نلاحظ أن العبارة الثانية والتمثلة في: "الاستقلالية التامة للجان المراجعة في أداء عملها وتمكنها من الوصول الى المعلومات والبيانات اللازمة"، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.00) بانحراف معياري قدره (0.816)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول هذه العبارة من قبل عينة البحث كان باتجاه الموافقة إذ نجد أن أعلى نسبة لإجابات المبحوثين عن هذه العبارة جاءت تؤكد موافقتهم لها؛

وقد نالت العبارة الثالثة والمتعلقة ب: "توفير بيئة رقابية فعالة تستند الى قوانين صارمة وعادلة في نفس الوقت"، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.88) بانحراف معياري قدره (0.619)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول المبحوثين لهذه العبارة قد اتجه نحو الموافقة؛

وقد نالت العبارة الرابعة والمتعلقة ب: "التوافق بين مصالح الإدارة والمساهمين"، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (4.13) بانحراف معياري قدره (0.885)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول المبحوثين لهذه العبارة قد اتجه نحو الموافقة؛

وقد نالت العبارة الخامسة والمتعلقة ب: "قوانين الشركات المطبق يكفل للمساهمين الحق في انتخاب او عزل اعضاء مجلس الإدارة"، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.63) بانحراف معياري قدره (0.791)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول المبحوثين لهذه العبارة قد اتجه نحو الموافقة؛

وقد نالت العبارة السادسة والمتعلقة ب: "الهيئات الرقابية في شركات المساهمة تقوم بواجبها وبطريقة موضوعية"، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.94) بانحراف معياري قدره (0.929)، ووفقا لمقياس الدراسة فإن مستوى قبول المبحوثين لهذه العبارة قد اتجه نحو موافق؛ وقد نالت العبارة السابعة

والمعلقة بـ: " تحقيق التفاعل بين المراجعة ولجنة المراجعة من جهة ز بين لجنة المراجعة ومجلس الادارة من جهة اخرى ، و التفاعل المباشر في كل ما يتعلق بإعداد التقارير وغيرها " ، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات عن هذه العبارة (3.69) بانحراف معياري قدره (0.793)، ووفقا لمقياس الدراسة فان مستوى قبول المبحوثين لهذه العبارة قد اتجه نحو الموافقة؛

المطلب الرابع: اختبار الفرضيات

بعد استعراضنا لتحليل آراء المبحوثين حول المحاور الأساسية لهذه الدراسة والمتمثلة في التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، سنحاول في هذا المبحث اختبار فرضيات الدراسة ومناقشة نتائجها للتعرف على دور الدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات، وفق دراسة استطلاعية لآراء موظفي ورؤساء اقسام مؤسسة روائح الورود سيتم اختبار الفرضيات الرئيسية والفرضيات الفرعية لهذه الدراسة بتطبيق معامل الارتباط بيرسون وتحليل الانحدار، لكن يجب أولاً إجراء بعض الاختبارات الإحصائية قبل استخدام الاختبارات المعلمية في إثبات أو نفي فرضيات الدراسة، حيث يتم تطبيقها للتأكد من ملائمة البيانات لافتراضات تحليل الانحدار

أولاً: الفرضية الرئيسية

لاختبار الفرضية الرئيسية الأولى $\{H_0\}$ التي تنص على أنه "لا يوجد دور لتدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)".

تم اختيار متغيرات الدراسة التي تغطيها قائمة الاستبيان كالتالي:

Y: المتغير التابع والذي يتمثل في حوكمة الشركات

X: المتغير المستقل الذي يتمثل في التدقيق الداخلي

يمثل المتغير المستقل X عن ابعاد التدقيق الداخلي وهي الرقابة الداخلية ولجان المراجعة ومجلس الادارة التي لها تأثير ايضا على المتغير التابع Y، و لذلك فالدراسة لا تهدف الى دراسة كل عنصر على حدا وانما الهدف الاساسي هو تحليل العلاقة الخطية بين المتغير المستقل والمتغير التابع. و باعتبار أن X1 يمثل التدقيق الداخلي

والرقابة الداخلية، X2 يمثل لجان المراجعة ومجلس الإدارة، وهي العناصر المستقلة ، وان Y تمثل حوكمة الشركات وهي العنصر التابع.

لإثبات وجود أم عدم وجود دور للمتغير المستقل في المتغير التابع يجب إثبات وجود العلاقة بين متغيري الدراسة وإثبات وجود الأثر، حيث سيتم استخدام معامل الارتباط (Pearson) لإثبات وجود علاقة بين "التدقيق الداخلي" و"حوكمة الشركات"، ثم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط لإثبات وجود الأثر؛ يجب أن يثبت وجود كلاهما فوجود أحدها وعدم وجود الآخر يعني إما أن العلاقة وهمية أو أن الأثر وهمي.

سيتم اختبار وجود علاقة الارتباط بين متغيري الدراسة "التدقيق الداخلي" و"حوكمة الشركات" باستخدام معامل (Pearson) الذي تتراوح قيمته بين (1 و -1)،

كما يوضح الجدول رقم 12

الجدول رقم 12: علاقة الارتباط

حوكمة الشركات		
0.779 *	معامل ارتباط بيرسون	التدقيق الداخلي
0.000	مستوى الدلالة	
21	المجموع	

**الارتباط دال عند مستوى 0.01

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول (12) يتضح بأن هناك علاقة ارتباط طردية ذات دلالة معنوية عند مستوى دلالة 0.01 بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط 0.795، وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية $\{H_0\}$ التي تنفي وجود علاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات ونقبل الفرضية البديلة التي تثبت وجود علاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، غير أن معنوية العلاقة بين المتغير مستقل والمتغير التابع،

لا يعني بالضرورة أن هذه العلاقة موجودة في كافة أبعاد التدقيق الداخلي، لذلك يجب الوقوف على ذلك من

خلال توضيح العلاقة الارتباطية بين كل بعد من أبعاد التدقيق الداخلي لتدقيق العلاقة بشكل أعمق.

تم استخدام نتائج تحليل التباين للانحدار (Analysis of variance) للتأكد من صلاحية النموذج

لاختبار هذه الفرضية والجدول التالي يبين ذلك.

الجدول رقم 13: تحليل التباين للانحدار (Analysis of variance) للتأكد من صلاحية النموذج

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة
الانحدار	3.131	1	3.131	21.552	*0.000
الخطأ	2.034	14	0.145		
المجموع الكلي	5.166	15			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال النتائج الواردة في الجدول (13) يتأكد ثبات صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الرئيسية

الأولى، حيث تبين قيمة F المحسوبة البالغة (21.552) أن ما يرجع لتباينات الانحدار هو 20 ضعفاً مما يرجع

لتباينات الأخطاء، عند مستوى الدلالة الذي بلغ 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة $\alpha=0.05$ مما يعني

رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة.

يمكن تلخيص نتائج اختبار معنوية معالم النموذج في الجدول الموالي.

الجدول رقم (14): اختبار معنوية معالم النموذج

النموذج	A	الخطأ المعياري	Bêta	T	مستوى الدلالة α
(الثابت)	0.856	0.655		1.307	0.000

التدقيق الداخلي	0.783	0.169	0.779	4.642	0.000
-----------------	-------	-------	-------	-------	-------

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يبين الجدول (14) وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات في مؤسسة روائح الورود عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$)، حيث أن قيمة t المحسوبة بلغت (4.642) بمستوى دلالة 0.000 وهي أقل من 0.05، وتحدد قيمة $B\hat{e}ta$ اتجاه العلاقة بين المتغيرين (سالبة أم موجبة) وقد بلغت (0.779) وهي موجبة وهذا يعني أن العلاقة طردية، كما يظهر الجدول معنوية الميل حيث بلغت (0.783) مما يؤكد على العلاقة الإيجابية بين متغيري الدراسة، وأن أي زيادة في متغير التدقيق الداخلي بوحدة واحدة يؤدي إلى تحسين حوكمة الشركات بمقدار (0.783)، أما بالنسبة إلى معلمة التقاطع (الثابت) فقد بلغت (0.856) بمستوى معنوية 0.000 وهي أقل 0.05.

الجدول رقم (15): القدرة التفسيرية للنموذج

النموذج	معامل الارتباط R	معامل التحديد R-deux	معامل التحديد المصحح R-deux ajuste	الخطأ المعياري
1	^a 0.779	0.606	0.578	0.38118

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول أن معامل الارتباط بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات $R=0.779$ ، وهو ما يؤكد وجود علاقة طردية وذات دلالة معنوية بين متغيري الدراسة، ونجد أن معامل التحديد $R^2=0.606$ ، وهذا يعني أن المتغير المستقل (التدقيق الداخلي) يفسر التغير في المتغير التابع (حوكمة الشركات) بنسبة 60.6% وهي نسبة تفسيرية عالية، مما يدل على أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الداخلي على تحسين حوكمة الشركات، أما قيمة الخطأ المعياري للتقدير والبالغة (0.38118) تشير إلى صغر الأخطاء العشوائية.

بناء على النتائج المتوصل إليها فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة بمعنى "يوجد دور معنوي ذو دلالة إحصائية لتدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات في مؤسسة روائح الورود"

ثانياً: اختبار الفرضيات الفرعية

1. اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

H_0 : لا يوجد لا يوجد دور لتدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات من خلال نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة محل الدراسة عند مستوى الدلالة $(\alpha=0.05)$.

الجدول رقم(16): نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار دور التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة

الشركات من خلال نظام الرقابة الداخلية

SIG	معامل التحديد R^2	معامل الارتباط R	F	قيمة T	B	المتغيرات المستقلة
0.001	0.484	0.537	16.265	4.033	0.772	دور التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات من خلال نظام الرقابة الداخلية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على SPSS* مستوى الدلالة 0.05

حسب النتائج في الجدول أعلاه نجد أن دور لتدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات في مؤسسة روائح الورود عند مستوى دلالة (0.05)، وهذا ما تؤكد قيمة كل من T المحسوبة التي بلغت (4.033) بمستوى دلالة (0.001) وهو اقل من (0.05). كما يشير معامل الارتباط R بقيمة (0.733) إلى مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات من خلال نظام الرقابة الداخلية؛ ويلاحظ من معامل التحديد $R^2=0.537$ أن المتغير المستقل التدقيق الداخلي فسر %73.3 من التباين الكلي في مستوى تحسين الحوكمة من خلال نظام الرقابة الداخلية، كما بلغت قيمة مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات B (0.772).

ومنه نرفض الفرضية الصفرية التي تقول بأنه لا يوجد لتدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات داخل مؤسسة روائح الورود عند مستوى دلالة 0.05 ونقبل الفرضية البديلة يوجد دور لتدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات في مؤسسة روائح الورود

2. اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

H_0 : لا تستطيع لجان المراجعة ومجلس الادارة ممارسة مهامها بما يحقق متطلبات الحوكمة عند مستوى الدلالة $(\alpha=0.05)$.

الجدول رقم(17): نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار ما اذا كانت تستطيع لجان المراجعة ومجلس الادارة ممارسة مهامها بما يحقق متطلبات الحوكمة عند مستوى الدلالة $(\alpha=0.05)$.

SIG	معامل التحديد R^2	معامل الارتباط R	F	قيمة T	B	المتغيرات المستقلة
0.001	0.537	0.733	16.265	4.033	0.732	لجان المراجعة ومجلس الادارة والحوكمة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على SPSS* مستوى الدلالة 0.05

حسب النتائج في الجدول أعلاه نجد أنه كانت تستطيع لجان المراجعة ومجلس الادارة ممارسة مهامها بما يحقق متطلبات الحوكمة في المؤسسة محل الدراسة عند مستوى دلالة (0.05)، وهذا ما تؤكد قيمة كل من T المحسوبة التي بلغت (4.033) بمستوى دلالة (0.001) وهو اقل من (0.05). كما يشير معامل الارتباط R بقيمة (0.733) إلى قوة العلاقة الطردية بين المتغيرات؛ ويلاحظ من معامل التحديد R^2 أن المتغير التابع حوكمة الشركات %73.2 من التباين الكلي في مدى استطاعت لجان المراجعة ومجلس الادارة القيام بمهامهم بما

يحقق متطلبات الحوكمة ، كما بلغت قيمة تأثير لجان المراجعة ومجلس الادارة على مدى تطبيق الحوكمة B
(0.732).

ومنه نرفض الفرضية الصفرية التي تقول بأنه لا تستطيع لجان المراجعة ومجلس الادارة ممارسة مهامها بما
يحقق متطلبات الحوكمة عند مستوى دلالة 0.05، ونقبل الفرضية البديلة تستطيع لجان المراجعة ومجلس الادارة
ممارسة مهامهم بما يحقق متطلبات الحوكمة عند مستوى دلالة 0.05.

خلاصة:

اختص هذا الفصل في اعطاء نظرة عامة عن مؤسسة روائح الورود وكذا عن دور التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات في هذه المؤسسة، كذلك من خلال هذا الفصل تم تحليل النتائج التي تم التوصل اليها من خلال اجابات افراد العينة التي تم اختيارها وخلصت هذه الدراسة الى ما يلي:

معظم افراد العينة يرون ان مؤسسة روائح الورود تولي عناية كاملة بالموظفين والمساهمين فيما يخص المعلومات المتعلقة بالمؤسسة الا انه هناك اراء متفاوتة وذلك في مدى اشراكهم في القرارات المتعلقة بالمؤسسة وكذا في مدى قيام الاجهزة الرقابية بدورها المنوط من مراقبة واشراف على صحة المعلومات ونزاهة القوائم المالية كذلك هناك فروقات في اجابات عينة الدراسة على اسئلة الدراسة ويمكن ارجاع اسباب تلك الفروقات الى الاختلاف في المستوى التعليمي او سنوات الخبرة مثلا على ضرورة اخضاع اعضاء لجان المراجعة وكذا مجلس الإدارة لتأهيل علمي كافي للقيام بأعمالهم لتحسين اداء المؤسسة.

خاتمه

خاتمة:

إن من بين ما يمكن الوصول إليه من خلال هذا البحث يعد في حد ذاته واقعا أردنا إبرازه كصورة لمصطلح الحوكمة التي أصبحت جزء من الشركات، فالحوكمة تعد جوهره الأنظمة المطبق لكونها تعمل على ضمان السير الحسن لما هو مخطط مسبقا.

ومن هنا نجد أن هذا البحث قد عمل على إلقاء الضوء على بعض نقاط الحوكمة وكذلك التدقيق الداخلي والتي بإمكانها أحداث مساهمة فعالة في تحسين حوكمة الشركات و هذا من خلال التعرف على الاطار العام لحوكمة الشركات و تبين مختلف العناصر التي يركز عليها عمل المراجعة الداخلية ز كذا كيفية الاستفادة منها لتحسين حوكمة الشركات بالإضافة الى ذلك قمنا بدراسة الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات في مؤسسة روائح الورود الوادي و التي احتوت على جانبين نظري وتطبيقي من اجل الاحاطة بإشكالية البحث والاسئلة الفرعية المحاطة به ففي الجانب النظري حاولنا الاحاطة بمفهوم الحوكمة من حيث اهميتها و كذا اهدافها و الاسباب الاتي ادت الى تزايد الاهتمام بهذا المفهوم و المبادئ التي جاءت بها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية.

مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين حوكمة الشركات قمنا في هذا الفصل تطرقنا الى ماهية التدقيق الداخلي وكذا اهمية التدقيق بالنسبة للمؤسسة واهم معايير التدقيق الداخلي وكذا التدقيق الداخلي في ظل حوكمة الشركات وعلاقة التدقيق الداخلي والمراجعة الداخلية وحوكمة الشركات من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية، حاولنا كذلك ابراز العلاقة بين لجنة التدقيق ومجلس الادارة لتحسين حوكمة الشركات

اما الفصل الثالث فكان عبارة عن دراسة ميدانية في مؤسسة روائح الورود لمعرفة الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات حيث قمنا باستخدام اسلوب الاستبانة والذي قمنا على اساسه باختيار مجموعة من الفرضيات تمكنا بعدها من تقييم جملة من النتائج والتوصيات

نتائج الدراسة:

1- غياب ثقافة الحوكمة في المؤسسات الجزائرية وذلك لعدة عوامل منها غياب الإطار القانوني والتشريعات المنظمة لأسلوب الحوكمة.

- 2- حتمية تطبيق الحوكمة في المؤسسة وهذا لتأثيرها الإيجابي في تحسين أداء المسيرين وذلك من خلال سن مجموعة من القوانين والتشريعات.
- 3- التدقيق الداخلي يعتبر أهم أحد مكونات تطبيق الحوكمة في المؤسسات، وهذا لما تقدمه من مساندة لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة
- 4- يساهم التدقيق الداخلي في تعزيز التطبيق السليم للحوكمة وذلك من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية لتحسين نوعية المعلومة المالية والمحاسبية المعروضة وبالتالي زيادة الثقة لدى المساهمين.
- 5- يحدد عمل المدقق الداخلي طبيعة العلاقة بين المساهمين والمسيرين.

ثانيا: التوصيات

- * استخدام تسهيلات لتشجيع العاملين في الشركات المساهمة لشراء أسهم من الشركة التي يعملون فيها وذلك لتحويلهم من عاملين في هذه الشركات الى مالكين بجزء من رأسمالها وذلك يولد لديهم حوافز إيجابية للعمل على تحقيق مصالح الشركة.
- * العمل على نشر ثقافة الحوكمة داخل مؤسسات جزائرية وذلك بإصدار مبادئ خاصة بها من دون الاستغناء عن المبادئ الدولية وذلك بهدف خلق مبادئ ملائمة لبيئة الأعمال الجزائرية.
- * إلزام العمل بالقواعد الأساسية لحوكمة الشركات والتي تتلخص بالشفافية والمسؤولية والاستقلالية والعدالة وكذلك إلزامها بالإفصاح عن مدى العمل بها في التقارير السنوية.

ثالثا: آفاق البحث

لقد تناولنا في بحثنا هذا دور التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات، وبيننا المجالات التي تساهم بها المراجعة الداخلية في تحسين حوكمة الشركات، واقتصرنا في دراستنا على تحليل آراء عينة الدراسة لمؤسسة روائح الورود_الوادي_ وهذا باعتبار المؤسسات الجزائرية مازالت في بداياتها فيما يخص تطبيق حوكمة الشركات وتوفير البيئة الملائمة لتطبيقها ولعمل المراجعة الداخلية، وبالتالي فإن البحث الحالي ونتائجه يبرز بعض القضايا التي يمكن ان تكون محل لأبحاث قادمة:

- دراسة علاقة التأثير والتأثر بين المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات في تحسين الحوكمة في المؤسسات الجزائرية وذلك بدراسة كل آلية من آليات الحوكمة على حدا؛
- دراسة حوكمة المؤسسات في جميع القطاعات التي تشملها مثل القطاع الاجتماعي، المصرفي وغيرها من المجالات.

وبهذا نرجو أن نكون قد وفقنا إلى ما كنا نسعى إليه من خلال هذه الدراسة وهو تكملة جهود من سبقنا ولو بقدر ضئيل وكذلك فتح الأفاق للبحوث ودراسات أخرى أكثر تفصيل

المراجع

قائمة الكتب:

- (1) أحمد علي جمعة، **التدقيق الداخلي والحكومي**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
- (2) السوافيري فتح رزق، محمد سمير كامل وآخرون، **الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية 2002.
- (3) سعيد علي الراشدي، **الإدارة بالشفافية**، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- (4) طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
- (5) طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009.
- (6) طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009.
- (7) عبد الوهاب نصر علي شحاتة، شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
- (8) عدنان بن حيدر بن درويش، **حوكمة الشركات و دور مجلس الادارة**، اتجاهات المصارف العربية، الدار الجماعية، بدون بلد نشر، 2007.
- (9) محسن أحمد الخضيرى، **حوكمة الشركات**، مجموعة النيل العربية، القاهرة، مصر، 2005 .
- (10) محسن أحمد الخضيرى، **حوكمة الشركات**، مجموعة النيل العربي، القاهرة، مصر، 2005.
- (11) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- (12) محمد السيد سرايا، **اصول و قواعد المراجعة و التدقيق -الاطار النظري -المعايير و القواعد - مشاكل التطبيق العلمي**، مصر، دار المعرفة الجامعية الاسكندرية ، 2002.
- (13) محمد سمير الصبان: " **المراقبة و المراجعة الداخلية - مدخل نظري و تطبيقي** - " ، الإسكندرية ، الدار الجامعية ، 1996.
- (14) محمد طارق يوسف، **حوكمة الشركات**، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2007.
- (15) محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.

- 16) محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009.
- 17) مصطفى يوسف كافي، الازمة المالية الاقتصادية العالمية و حوكمة الشركات، المجتمع العربي للنشر و التوزيع، الاردن، 2013.
- 18) هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2004.
- الدوريات:**
- 1) متولي سامي، لجنة المراجعة ودورها في زيادة فاعلية عمل المراجعة ودعم إستقلالهم، المجلة العملية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 25، العدد 02.
- 2) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية : العدد 2 ، القانون 88 / 01 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988
- الدراسات الغير منشورة :**
- 1) السعيد خلف، دور اجهزة الرقابة المباشرة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، ورقلة، سنة 2012.
- 2) إيهاب ديب مصطفى رضوان، أثر التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر في ضوء معايير التدقيق الداخلي، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2012.
- 3) حسام الدين غضبان، دور حوكمة المؤسسات في خلق القيمة للمؤسسة الاقتصادية "بعد استراتيجي"، مذكرة ماستر (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص تسيير استراتيجي للمنظمات، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2009-2010.
- 4) حساني عبد الحميد، أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) كإطار لتفعيل حوكمة الشركات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2009-2010.
- 5) شكري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة بومرداس الجزائر

6) شعباني لطفي: " المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين التسيير " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2004 / 2003.

7) فاتح غلاب, تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ و معايير التنمية المستدامة, مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير, تخصص ادارة اعمال الاستراتيجية و التنمية المستدامة كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ,سنة 2011.

الملتقيات:

1) أشرف حنا ميخائيل، التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، ورقة بحث مقدمة للملتقى العربي القاهرة، 24-25 سبتمبر 2005.

2) إمام حامد خليفة، حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، بحوث وأوراق عمل مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية المنعقد في شرم الشيخ، مصر، ماي 2007.

3) براق محمد- قمان عمر، مداخلة "بعنوان دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الأليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري"، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، محمد خيضر بسكرة. كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، يومي 6-7 ماي 2012

4) بوقرة رابح و غانم هاجرة, مداخلة بعنوان :الحوكمة :المفهوم والاهمية, الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الاداري, 6_7ماي ,بسكرة, 2012.

5) مناور حداد, حوكمة الشركات ودورها في الإصلاح الاقتصادي, "المؤتمر العلمي الأول", جامعة دمشق, كلية الاقتصاد, خلال الفترة (15-16 تشرين الأول 2008.

6) هوام جمعة ولعشوري نوال, دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية, مداخلة الى المؤتمر الدولي حول الحركة المحاسبية للمؤسسة (واقع، آفاق، رهانات)، جامعة العربي بن مهيدي- أم البواقي-، يومي 9، 10، نوفمبر 2010.

المراجع باللغة الاجنبية:

- 1) Barbier Etienne : " L'audit interne : pourquoi ? comment ? " édition d'organisation , Paris , 1989.
- 2) Bernard barhélemy, philippe courrégés, gestion des risques, 2 éme edtion
- 3) JAQUE RENARD:" théorie et pratique de l'audit interne", Edition d'organisation , 5ème édition , Paris,2004.
- 4) Longin Helene, Le contrôle de gestion, 2 eme edition , donod, paris, 2003 .
- 5) OLIVIER . LEMANT : " la conduite d'une mission d'audit interne " , Edition Dunod , IFACI, 1991 .
- 6) The condition institute of chartered accomtants, tormonology for accountants, 4th edition, Canada, cica, 1992.

المواقع الإلكترونية:

- 1) محمد عبدالله المومني, تقييم ضوابط تشكيل لجان التدقيق واليات عملها في الشركات الاردنية المساهمة لتعزيز الحاكمية المؤسسية: دراسة ميدانية, <http://www.docs-engine.com>, تاريخ المشاهدة, 2016/05/15, 23:00.
- 2) وصل الله سالم, <http://www.bayt.com>, تاريخ المشاهدة, 2016/05/4, 17:30.

ملاحق

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	16	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	16	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.772	8

```
RELIABILITY /VARIABLES=x11 x12 x13 x14 x15 x16 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL  
/MODEL=ALPHA.
```

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	16	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	16	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.943	6

```
RELIABILITY /VARIABLES=x21 x22 x23 x24 x25 x26 x27 /SCALE('ALL VARIABLES')  
ALL /MODEL=ALPHA.
```

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	16	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	16	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.843	7

```
RELIABILITY /VARIABLES=x11 x12 x13 x14 x15 x16 x21 x22 x23 x24 x25 x26 x27  
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
```

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	16	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	16	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.930	13

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		x1	x2	Y	X
	N	16	16	16	16
Normal Parameters ^{a, b}	Mean	3.8125	3.9107	3.8438	3.8654
	Std. Deviation	.68279	.58292	.58363	.58684
	Most Extreme Differences	Absolute	.133	.276	.215
Positive		.133	.158	.144	.101
Negative		-.108	-.276	-.215	-.185
	Kolmogorov-Smirnov Z	.532	1.104	.862	.740
	Asymp. Sig. (2-tailed)	.940	.175	.448	.645

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

Statistics

		y11	y12	y13	y14	y15	y16
N	Valid	16	16	16	16	16	16
	Missing	0	0	0	0	0	0
	Mean	3.44	3.56	3.63	3.63	4.44	4.56
	Std. Deviation	1.094	1.031	1.025	.885	.814	.629

Statistics

		y17	y18	x11	x12	x13	x14
N	Valid	16	16	16	16	16	16
	Missing	0	0	0	0	0	0
	Mean	4.44	3.06	3.94	3.88	3.81	3.81
	Std. Deviation	.892	1.063	.772	.806	.750	.750

Statistics

		x15	x16	x21	x22	x23	x24
N	Valid	16	16	16	16	16	16
	Missing	0	0	0	0	0	0
	Mean	3.69	3.75	4.13	4.00	3.88	4.13
	Std. Deviation	.704	.856	.885	.816	.619	.885

Statistics

		x25	x26	x27	x1	x2
N	Valid	16	16	16	16	16
	Missing	0	0	0	0	0
	Mean	3.63	3.94	3.69	3.8125	3.9107
	Std. Deviation	.719	.929	.793	.68279	.58292

Statistics

		Y	X
N	Valid	16	16
	Missing	0	0
	Mean	3.8438	3.8654
	Std. Deviation	.58363	.58684

Frequency Table

y11

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1	1	6.3	6.3	6.3
2	2	12.5	12.5	18.8
3	4	25.0	25.0	43.8
4	7	43.8	43.8	87.5
5	2	12.5	12.5	100.0
Total	16	100.0	100.0	

y12

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1	1	6.3	6.3	6.3
2	1	6.3	6.3	12.5
3	4	25.0	25.0	37.5
4	8	50.0	50.0	87.5
5	2	12.5	12.5	100.0
Total	16	100.0	100.0	

y13

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1	1	6.3	6.3	6.3
3	6	37.5	37.5	43.8
4	6	37.5	37.5	81.3
5	3	18.8	18.8	100.0
Total	16	100.0	100.0	

y14

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 2	2	12.5	12.5	12.5
3	4	25.0	25.0	37.5
4	8	50.0	50.0	87.5
5	2	12.5	12.5	100.0
Total	16	100.0	100.0	

y15

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	1	6.3	6.3	6.3
	4	6	37.5	37.5	43.8
	5	9	56.3	56.3	100.0
	Total	16	100.0	100.0	

y16

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3	1	6.3	6.3	6.3
	4	5	31.3	31.3	37.5
	5	10	62.5	62.5	100.0
	Total	16	100.0	100.0	

y17

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	1	6.3	6.3	6.3
	3	1	6.3	6.3	12.5
	4	4	25.0	25.0	37.5
	5	10	62.5	62.5	100.0
	Total	16	100.0	100.0	

y18

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	1	6.3	6.3	6.3
	2	4	25.0	25.0	31.3
	3	5	31.3	31.3	62.5
	4	5	31.3	31.3	93.8
	5	1	6.3	6.3	100.0
	Total	16	100.0	100.0	

x11

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3	5	31.3	31.3	31.3
	4	7	43.8	43.8	75.0
	5	4	25.0	25.0	100.0
	Total	16	100.0	100.0	

x12

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	1	6.3	6.3	6.3
	3	3	18.8	18.8	25.0
	4	9	56.3	56.3	81.3
	5	3	18.8	18.8	100.0
	Total	16	100.0	100.0	

x13

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3	6	37.5	37.5	37.5
	4	7	43.8	43.8	81.3
	5	3	18.8	18.8	100.0
	Total	16	100.0	100.0	

x14

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	1	6.3	6.3	6.3
	3	3	18.8	18.8	25.0
	4	10	62.5	62.5	87.5
	5	2	12.5	12.5	100.0
	Total	16	100.0	100.0	

x15

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3	7	43.8	43.8	43.8
	4	7	43.8	43.8	87.5
	5	2	12.5	12.5	100.0
	Total	16	100.0	100.0	

x16

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	1	6.3	6.3	6.3
	3	5	31.3	31.3	37.5
	4	7	43.8	43.8	81.3
	5	3	18.8	18.8	100.0
	Total	16	100.0	100.0	

x21

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	1	6.3	6.3	6.3
	3	2	12.5	12.5	18.8
	4	7	43.8	43.8	62.5
	5	6	37.5	37.5	100.0
	Total	16	100.0	100.0	

x22

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	1	6.3	6.3	6.3
	3	2	12.5	12.5	18.8
	4	9	56.3	56.3	75.0
	5	4	25.0	25.0	100.0
	Total	16	100.0	100.0	

x23

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3	4	25.0	25.0	25.0
	4	10	62.5	62.5	87.5
	5	2	12.5	12.5	100.0
	Total	16	100.0	100.0	

x24

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	1	6.3	6.3	6.3
	3	2	12.5	12.5	18.8
	4	7	43.8	43.8	62.5
	5	6	37.5	37.5	100.0
	Total	16	100.0	100.0	

x25

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3	8	50.0	50.0	50.0
	4	6	37.5	37.5	87.5
	5	2	12.5	12.5	100.0
	Total	16	100.0	100.0	

x26

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	1	6.3	6.3	6.3
	3	4	25.0	25.0	31.3
	4	6	37.5	37.5	68.8
	5	5	31.3	31.3	100.0
	Total	16	100.0	100.0	

x27

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	1	6.3	6.3	6.3
	3	5	31.3	31.3	37.5
	4	8	50.0	50.0	87.5
	5	2	12.5	12.5	100.0
	Total	16	100.0	100.0	

x1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2.50	1	6.3	6.3	6.3
	3.00	3	18.8	18.8	25.0
	3.50	1	6.3	6.3	31.3
	3.67	2	12.5	12.5	43.8
	3.83	1	6.3	6.3	50.0
	4.00	2	12.5	12.5	62.5
	4.17	1	6.3	6.3	68.8
	4.33	3	18.8	18.8	87.5
	4.67	1	6.3	6.3	93.8
	5.00	1	6.3	6.3	100.0
	Total	16	100.0	100.0	

x2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2.29	1	6.3	6.3	6.3
	3.00	1	6.3	6.3	12.5
	3.57	1	6.3	6.3	18.8
	3.86	3	18.8	18.8	37.5
	4.00	4	25.0	25.0	62.5
	4.14	3	18.8	18.8	81.3
	4.57	3	18.8	18.8	100.0
	Total	16	100.0	100.0	

Y

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2.00	1	6.3	6.3	6.3
	3.50	2	12.5	12.5	18.8
	3.63	1	6.3	6.3	25.0
	3.75	2	12.5	12.5	37.5
	3.88	1	6.3	6.3	43.8
	4.00	5	31.3	31.3	75.0
	4.13	1	6.3	6.3	81.3
	4.25	1	6.3	6.3	87.5
	4.50	1	6.3	6.3	93.8
	4.63	1	6.3	6.3	100.0
	Total	16	100.0	100.0	

X

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2.38	1	6.3	6.3	6.3
	3.00	1	6.3	6.3	12.5
	3.31	1	6.3	6.3	18.8
	3.46	1	6.3	6.3	25.0
	3.77	1	6.3	6.3	31.3
	3.85	2	12.5	12.5	43.8
	3.92	1	6.3	6.3	50.0
	4.00	1	6.3	6.3	56.3
	4.08	1	6.3	6.3	62.5
	4.15	1	6.3	6.3	68.8
	4.23	1	6.3	6.3	75.0
	4.38	2	12.5	12.5	87.5
	4.46	1	6.3	6.3	93.8
	4.62	1	6.3	6.3	100.0
Total		16	100.0	100.0	

CERTIFICAT

EN ISO 9001 : 2008

Système de Management de la Qualité

VINÇOTTE INTERNATIONAL

ALGERIE SPA,

Alger - Algérie

Il est certifié que

Parfums Wouroud

sis a

**Zone industrielle
39450 Kouinine – El Oued
Algérie**

a établi et tient à jour un système qualité conforme aux exigences de la norme EN ISO 9001 : 2008 "Systèmes de Management de la Qualité" pour :

**Conception, développement, production et commercialisation des produits de parfumerie :
eaux de toilettes, déodorants, pochettes parfumées**

Le présent certificat est basé sur le résultat d'un audit qualité, documenté dans le rapport d'audit RA13077-23A.

Numéro du certificat: 10 014-23A

Date de délivrance initiale le: 12 juillet 2010

Date de délivrance le: 29 juillet 2013

Ce certificat expire le: 11 juillet 2016

Les informations complémentaires concernant le périmètre de ce certificat et l'application des exigences de EN ISO 9001 : 2008 peuvent être obtenues auprès du titulaire de ce certificat.

Le présent certificat est octroyé moyennant respect du Règlement Général Vincotte International Algérie SPA.

Au nom de l'organisme de certification:



A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Mourad Baraka', with a long horizontal stroke extending to the right.

Mourad BARAKA
Président de la Commission de
Certification



3-002



روائح الورد
PARFUMS WOUROUD
Fabrication de parfums depuis 1963

FICHE d'ENTREPRISE

dénomination commerciale	Parfums El Wouroud
statut juridique	sarl
capital social	500.000.000 DA
localisation	zone industrielle – BP.08 39.014 KOUININE (Wilaya d'EL OUED ALGERIE)
coordonnées	tél. 213 32 20 15 25 et 26 fax 213 32 20 15 60 et 213 32 21 60 60 e-mail secretariat@wouroud.com et contact@wouroud.com site web www.wouroud.com
activité	conception, développement, production et commercialisation de parfums, eaux de toi- lette, déodorants et pochettes parfumées
date de création	6 décembre 1987

l'entreprise est certifiée ISO 9001 version 2000 depuis le 11 mai 2006 et version 2008 depuis le 26 mai 2010

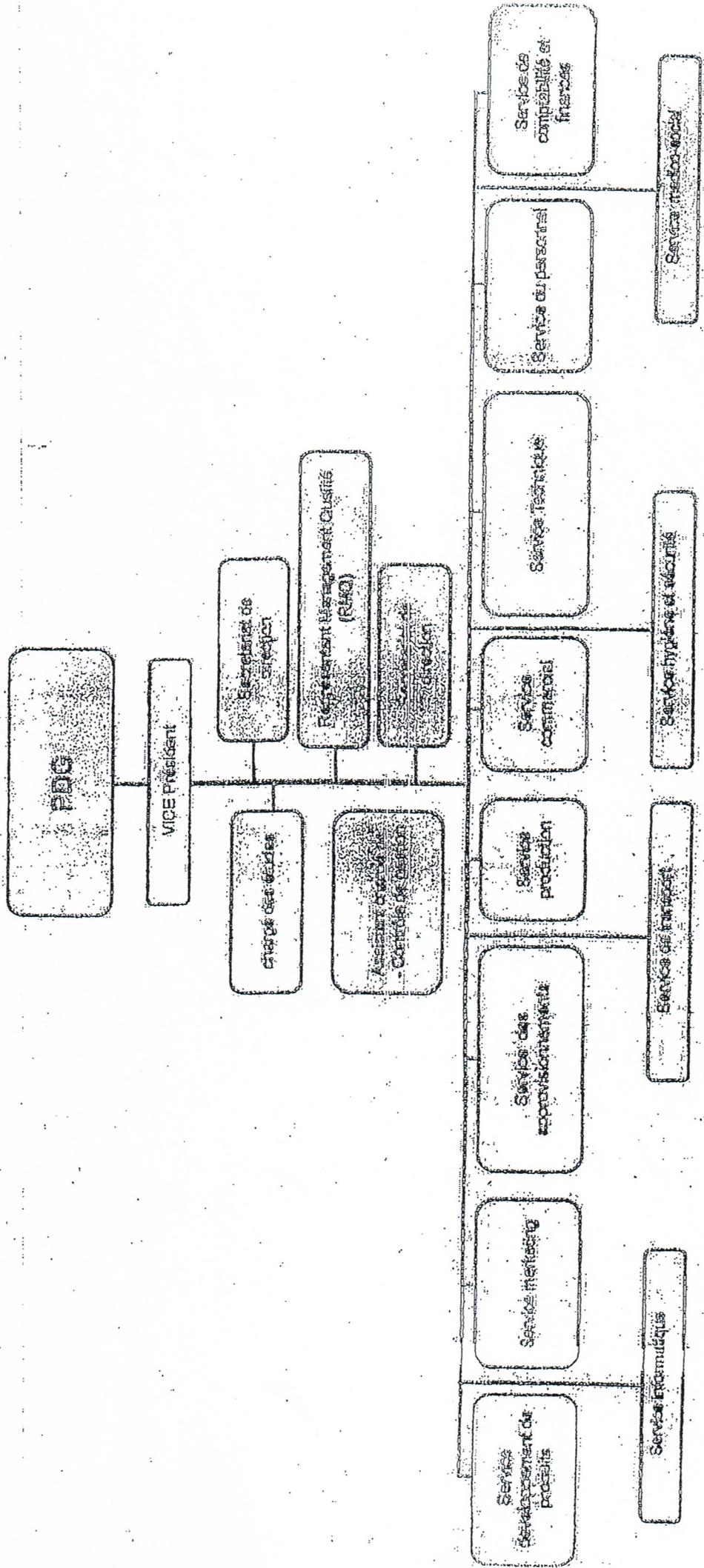
1. effectifs
 - 1.1. cadres : 12)
 - 1.2. maîtrise : 13) total 122
 - 1.3. exécution : 97)
 2. réseau de Grossistes/Distributaires :
 - 2.1. centre..... 87
 - 2.2. ouest..... 45
 - 2.3. est..... 21
 - 2.4. sud 16
- total..... 149
=====

OCTOBRE 2015



PARFUMS WOURROUD
 FABRICATION DE PARFUMS
 21 - AHMED KOUINIR - EL OUED - ALGERIE
 Tel. 213 (0) 32 20 15 15
 213 (0) 32 20 15 16
 Fax 213 (0) 32 20 15 60
 213 (0) 32 21 00 80

 SECRETARIAT



Variables Entered/Removed^b

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	Y ^a		Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: x1

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.720 ^a	.518	.484	.49068

a. Predictors: (Constant), Y

Model Summary

Model	Change Statistics				
	R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change
1	.518	15.045	1	14	.002

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	3.622	1	3.622	15.045	.002 ^a
	Residual	3.371	14	.241		
	Total	6.993	15			

a. Predictors: (Constant), Y

b. Dependent Variable: x1

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.576	.843		.683	.506
	Y	.842	.217	.720	3.879	.002

a. Dependent Variable: x1

Variables Entered/Removed^b

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	Y ^a		Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: x2

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.733 ^a	.537	.504	.41038

a. Predictors: (Constant), Y

Model Summary

Model	Change Statistics				
	R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change
1	.537	16.265	1	14	.001

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2.739	1	2.739	16.265	.001 ^a
	Residual	2.358	14	.168		
	Total	5.097	15			

a. Predictors: (Constant), Y

b. Dependent Variable: x2

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.096	.705		1.554	.142
	Y	.732	.182	.733	4.033	.001

a. Dependent Variable: x2

Variables Entered/Removed^b

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	Y ^a		Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: X

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.779 ^a	.606	.578	.38118

a. Predictors: (Constant), Y

Model Summary

Model	Change Statistics				
	R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change
1	.606	21.552	1	14	.000

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	3.131	1	3.131	21.552	.000 ^a
	Residual	2.034	14	.145		
	Total	5.166	15			

a. Predictors: (Constant), Y

b. Dependent Variable: X

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.856	.655		1.307	.212
	Y	.783	.169	.779	4.642	.000

a. Dependent Variable: X



جامعة محمد خيضر بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



استمارة استبيان

السلام عليكم ورحمة الله تعالى و بركاته:

يطيب لي أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان الذين تم تصميمه لأغراض البحث العلمي، بهدف جمع المعلومات اللازمة لمذكرة التخرج، التي أقوم بإعدادها للحصول على درجة شهادة الماستر في حوكمة المؤسسات، تحت عنوان " دور التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات "

نرجو من سيادتكم أن تخصصوا لنا القليل من وقتكم الثمين لقراءة هذا الاستبيان، وإعطاء رأيكم بمصداقية في كل عبارة، والتي تساهم بشكل كبير في نجاح بحثنا، فأملنا فيكم كبير. ونحيطكم علما بأن إجاباتكم لن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي الذي وضع من أجله. تقبلوا منا خالص التقدير والاحترام، وأشركم سلفا على تعاونكم.

تحت إشراف الأستاذة:

جلاب محمد

الطالبة:

الحسينة بيدالله محمد

السنة الجامعية: 2016/2015

اولا: المعلومات الشخصية

الرجاء إفاذتنا بالمعلومات التالية :

الجنس:

ذكر: أنثى:

السن:

من 20-25 سنة من 25-30 سنة من 30-35 سنة من 35-40 سنة من 40 فما فوق

المستوى التعليمي:

ابتدائي متوسط: ثانوي جامعي: تقني سامي

سنوات الخبرة المهنية:

من 01 إلى 10 سنوات: من 10 إلى 21 سنة: من 21 سنة إلى فما فوق:

الوظيفة :

محاسب محافظ حسابات خبير محاسبي موظف

ثانيا: اسئلة الدراسة

الفرع الاول :حوكمة الشركات: مدى تطبيق الشركة لحوكمة الشركات

الرقم	البيانات	غيرموافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
01	يتحصل المساهمين على المعلومات المتعلقة بالمؤسسة بصفة دورية و منتظمة					
02	يقوم المساهمين بالمشاركة و التصويت في اجتماعات الجمعية العامة					
03	توفر المؤسسة الآليات و وسائل تعويضية فعالة لحماية حقوق المساهمين					
04	يوجد نظام رسمي شفاف لعمليات ترشيح و انتخاب اعضاء مجلس الادارة و يراعى فيها المهارة و الكفاءة					
05	تعمل الادارة على عمليات تكوين و تحفيز و مكافأة العاملين على اساس عادل					
06	تعمل الادارة على كشف أي اخطاء او اضرار قد تضر بمصالح احد الاطراف					
07	تهتم المؤسسة بتدريب اطاراتها و تطوير اداء اعمال و ترفيتهم					
08	تقوم المؤسسة بإشراك المسيريين و الموظفين عند اتخاذ قراراتها و تحديد الاستراتيجيات					

الفرع الثاني :مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الحوكمة من خلال نظام الرقابة الداخلية

01	تضمن المراجعة الداخلية و جود رقابة داخلية فعالة لتحسين حوكمة الشركات					
02	اجراءات الرقابة الداخلية التي يقوم بها المدقق الداخلي تحكم على كفاءة و فعالية نظاما رقابة الداخلية مما يساهم في لتحسين حوكمة الشركات					
03	المراجعة الداخلية تحكم على مدى تطبيق سياسات الحوكمة					
04	تشجع المراجعة الداخلية نظام الرقابة الداخلية لضمان فعالية حوكمة الشركات					
05	يشتمل نشاط المراجعة الداخلية على تحديد طبيعة العمل و الاسهام في					

					تحسين الرقابة الداخلية و عمليات الحوكمة
					يقوم المراجع الداخلي بالتحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية لتحسين الحوكمة
					6

الفرع الثالث: تستطيع لجان المراجعة ومجلس الإدارة ممارسة مهامها بما يحقق متطلبات الحوكمة في ظل وجود ما يلي :

					التأهيل العلمي و الخبرة العملية للجان المراجعة و مجلس الادارة	01
					الاستقلالية التامة للجان المراجعة في اداء عملها و تمكنها من الوصول الى المعلومات و البيانات اللازمة	02
					توفير بيئة رقابية فعالة تستند الى قوانين صارمة و عادلة في نفس الوقت	03
					التوافق بين مصالح الادارة و المساهمين	04
					قوانين الشركات المطبق يكفل للمساهمين الحق في انتخاب او عزل اعضاء مجلس الادارة	05
					الهيئات الرقابية في شركات المساهمة تقوم بواجبها و بطريقة موضوعية	06
					تحقيق التفاعل بين المراجعة و لجنة المراجعة من جهة و بين لجنة المراجعة مجلس الادارة من جهة اخرى ، و التفاعل المباشر في كل ما يتعلق بإعداد التقارير و غيرها	07

الملخص:

لقد أصبح التدقيق الداخلي اداة لا غنى عنها في نظام حوكمة الشركات خاصة بعد الفضائح المالية التي اطالت العديد من دول العالم و هزت اقتصاداتها ,وذلك راجع الى انتشار الفساد المحاسبي و نقص الافصاح و الشفافية , مما دفع بغالبية المؤسسات للاهتمام بمهنة التدقيق الداخلي و ايلاءه أهمية بالغة بغية الحد من مثل هذه الانهيارات و كذا ضمان عنصر الشفافية للمساهمة في تحسين اداء المؤسسات.

و يهدف هذا البحث الى التحقق من مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات في المؤسسة محل الدراسة "روائح الورود"-الوادي-, و هذا من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية و كذا مدى استطاعت لجان المراجعة و مجلس الادارة ممارسة مهامهم بما يحقق متطلبات الحوكمة.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات , التدقيق الداخلي , الرقابة الداخلية , لجنة المراجعة , مجلس الادارة.

Résumé :

L'audit interne est devenu un outil indispensable dans le système privé de gouvernance d'entreprise, après les scandales financiers qui ont allongé de nombreux pays du monde et ébranlé les économies. Cela est dû à la prolifération de la corruption de la comptabilité et le manque d'information et de transparence, ce qui incite la majorité des institutions profession intéressante de l'audit interne et être donné une grande importance Afin de réduire ces accidents, ainsi que d'assurer la transparence de l'élément de contribuer à l'amélioration de la performance des institutions.

Et l'objectif de cette recherche pour déterminer l'ampleur de la contribution de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise dans l'institution à l'étude " parfums Wouroud " - el oued- Et cela est grâce à l'évaluation du système de contrôle interne et ainsi que la mesure en mesure de comités de vérification et le conseil d'administration d'exercer leurs fonctions de manière à atteindre les exigences de gouvernance d'entreprise.

Mots clés : gouvernance d'entreprise, audit interne, contrôle interne, comité d'audit, le conseil d'administration.