الجمهوريـــة الجزائريـــة الديمقراطية الشعبيـة
People's Democratic Republic of Algeria

وزارة التعليم العالـــي والبحث العلمـــي
جـــامعـــة عباس لغرور خنشـــلـــة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم مالية ومحاسبة
تخصص:محاسبة

Ministry of Higher Education and Scientific Research
Abbas Laghrour University of khenchela
Faculty of Economics , Commercial and Management Sciences

Department of Finance and Accounting
Specialization: Accounting

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي بعنوان:

دور التدقيق الداخلي في تحقيق التطبيق الفعلي لحوكمة المؤسسات

-دراسة حالة المؤسسة العمومية الإقتصادية لصناعة النسيج تكسالق وحدة خنشلة-

إعداد الطالبتين(ة):

- عبابسة أنفال.
- بوقندورة أية.

إشراف الأستاذ(ة):

– صيد صابرة .

أعضاء لجنة المناقشة

الأستاذ	الرتبة	الجامعة الأصلية	الصفة
ثوامرية ريم	أستاذ محاضر ب	جامعة خنشلة	رئيسا
صيد صابرة	أستاذ مساعد ب	جامعة خنشلة	مشرفا
يحياوي نوال	أستاذ محاضر ب	جامعة خنشلة	مناقشا

السنة الجامعية:2024-2025

بسم الله الرحمن الرحيم

إهـــداء:

(وَآخِرُ دَعْوَاهُمْ أَنِ الْحَمْدُ لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ)

الحمد لله شكرا وامتنان عند البدء والختام

قدوتي وعزوتي من جاد لي من طيب العمر دون حدٍ ، من أفخر بأن يكون اسمي مقروناً بأسمه أبي ،صوت الحكمة الذي يُعيد ترتيب قلبي كلما تداخلت الطرق.

ملجأي بعد الله، كُلما ضَحِكت أزهر خدّها ونبتت على أطراف فَمِها قَصيدة ترياق علتي ،ملاذ أماني أمي.

من كان سندي في كل لحظة ، رأى تعبي صمتًا، واحتضنه دعما دون أن أطلب ،إلى الكتف الثابت حين تهتز الأرض من تحتي أخي وحيد قلبي.

صغيرة البيت وبهجته، من أنارت عمري بحبها أختي.

إلى نفسي الطموحة من كانت ومازالت مثال الإصرار، سرت وحدك حين خفتت الأصوات، وآمنتِ بنفسكِ حين شكّ الجميع لكن في نهاية كل قصة كنتِ انتِ العبرة.

إلى أصدقاء وزملاء المواقف من أكرمني الله بحبهم، دمتم الخير.

إلى هنا أودع منصات الجامعة بكل فخرٍ... نلتقي في سعي آخر وطموح آخر.

أنفال عبابسة

إهـــداء:

إلى من كانت لي أما، إلى من غرست في قلبي حب العلم والإصرار، إلى من ضحت لأجلي بالكثير، إلى نبض قلبي... "نادية"

إلى من كان لي أبا وسندا في كل مراحل حياتي، إلى مصدر الأمان إلى من دعمني بلا حدود وأعطاني بلا مقابل... جدي الغالي.

إلى غاليتي، إلى نبع المحبة والحنان، التي سهلت لي الشدائد بدعائها... جدتي العزيزة وأمي الثانية.

إلى الذي علمني أن النجاح لا يأتي إلا بالصبر والإصرار إلى السراج الذي لا ينطفئ نوره بقلبي أبدا... أبي.

إلى عمي العزيز، إلى إخواني وأخواتي رفاق الخطوة الأولى والخطوة الأخيرة الذين شددت عضدي بهم فكانوا لي دوما العون والسند.

إلى عائلة أمي، جدتي الحبيبة صاحبة القلب الكبير والدعوات الصادقة، إلى أخوالي وخالاتي الذين غمروني دائما بالمحبة.

إليكم عائلتي...

أية بوقندورة

شـــكـــر وتقـــديـــر:

للهم لك الحمد حمدًا كثيرًا طيبًا كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك، نشكر الله ونحمده على توفيقه لنا في إنجاز هذا العمل راجين منه أن يتقبله ويدخره لنا يوم نلقاه.

لا يسعنا في نهاية هذا العمل الا أن نتقدم بجزيل الشكر الى :

الأستاذة الدكتورة "صيد صابرة" لقبولها الإشراف على هذا العمل المتواضع والتي لم تبخل علينا بمساعدتها وتوجيهاتها القيمة وخير شاهد على ذلك ساعات الصبح والسهر من أجل إتمام دراستنا.

كل أعضاء لجنة المناقشة الذين سنحظى بشرف مناقشتهم لهذه المذكرة، على مجمل نصائحهم وتوجيهاتهم.

كل أساتذة قسم العلوم الاقتصادية ونخص بالذكر السيد عميد الكلية الدكتور"عبدالجليل جباري".

كل الزملاء والزميلات الذين ساهموا من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل المتواضع.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على دور التدقيق الداخلي في تحقيق التطبيق الفعلي لحوكمة المؤسسات، من خلال دراسة حالة المؤسسة العمومية الاقتصادية لصناعة النسيج تاكسالق – وحدة خنشلة– وتأتي أهمية هذا الموضوع من حاجة المؤسسات العمومية إلى تعزيز آليات التدقيق الداخلي وتحقيق الحوكمة.

جمعت بيانات الدراسة باستخدام استبيان وُزّع على عينة من موظفي المؤسسة، بهدف التعرف على آرائهم وتوجهاتهم نحو ممارسات التدقيق الداخلي ومدى تأثيرها في تحقيق الحوكمة، وتم تحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي spss27.

وقد أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين فعالية التدقيق الداخلي وتطبيق مبادئ الحوكمة داخل المؤسسة محل الدراسة، إذ تبين أن التدقيق الداخلي يساهم بدرجة معتبرة في تعزيز الشفافية وتدعيم آليات الرقابة الداخلية، وتقديم توصيات تساهم في تحسين الأداء، كما كشفت النتائج عن أهمية الاعتماد على الحوكمة من أجل الوفاء بحقوق أصحاب المصالح لتحقيق الأثر الإيجابي المرجو.

الكلمات المفتاحية: حوكمة المؤسسات، تدقيق داخلي، رقابة داخلية، شفافية.

Abstract:

This study aims to highlight the role of internal auditing in achieving the effective implementation of corporate governance, through a case study of the public economic enterprise for textile manufacturing, TAXALOG - Khanchela Unit. The importance of this topic stems from the need for public institutions to strengthen internal auditing mechanisms and achieve sound governance.

The study data was collected using a questionnaire distributed to a sample of the company's employees, with the aim of identifying their opinions and attitudes toward internal audit practices and their impact on achieving governance. The data was analyzed using the statistical program SPSS 27.

The results of the study revealed a statistically significant relationship between the effectiveness of internal auditing and the implementation of corporate governance principles within the institution under study. It was found that internal auditing significantly contributes to enhancing transparency, strengthening internal control mechanisms, and providing recommendations that help improve performance. The findings also highlighted the importance of relying on governance to fulfill stakeholders' rights in order to achieve the desired positive impact.

Keywords: Corporate Governance, Internal Audit, Internal Control, Transparency.

قائمة

المحتويات

قائمة المحتويات	
الموضوع	الصفحة
الاهداء.	II-I
شكر وتقدير.	III
الملخص.	IV
قائمة المحتويات.	VI-V
قائمة الجداول.	VI
قائمة الأشكال.	VII
قائمة الملاحق.	VIII
مقدمة	أ-ج
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات	
تمهيد.	02
المبحث الأول: الأدبيات النظرية حول التدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات.	03
المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي.	03
المطلب الثاني :نظريات حول حوكمة المؤسسات.	09
المطلب الثالث : إسهامات التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات.	12
المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية المتعلقة بالتدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات.	15
المطلب الأول: الدراسات السابقة المتعلقة بالتدقيق الداخلي والحوكمة.	15
المطلب الثاني: تحليل ومناقشة الدراسات السابقة.	30
خلاصة الفصل الأول.	31

الفصل الثاني: دراسة حالة المؤسسة العمومية الاقتصادية لصناعة النسيج تكسالق –وحدة خنشلة–	
تمهيد.	33
المبحث الأول: الطريقة والأدوات.	34
المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة.	34
المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة.	35
المبحث الثاني: مناقشة النتائج.	39
المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج الدراسة .	39
المطلب الثاني: مناقشة نتائج الدراسة.	43
خلاصة الفصل الثاني.	48
الخاتمة.	50
قائمة المصادر والمراجع.	53
الملاحق .	58
الفهرس.	65

قائمة الجداول

و الأشكال

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	الدراسات السابقة المتعلقة بالتدقيق الداخلي.	15
(2-1)	الدراسات المتعلقة بالحوكمة.	19
(3-1)	الدراسات المتعلقة بالتدقيق الداخلي والحوكمة.	25
(1-2)	عدد الاستمارات الموزعة و المستردة.	35
(2-2)	قياس ليكارت الخماسي.	36
(3-2)	ثبات ألفا كرونباخ للاستبيان.	36
(4-2)	الاتساق الداخلي للمحور الأول.	36
(5-2)	الاتساق الداخلي للمحور الثاني.	37
(6-2)	الاتساق الداخلي للمحور الثالث.	38
(7-2)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس.	39
(8-2)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الفئة العمرية.	40
(9-2)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى الجامعي.	41
(10-2)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المنصب الوظيفي.	41
(11-2)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية.	42
(12-2)	إجابات عينة الدراسة الخاصة بمحور التدقيق الداخلي.	43
(13-2)	إجابات عينة الدراسة الخاصة بمحور حوكمة المؤسسات وتطبيقها في المؤسسة.	45
(14-2)	العلاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات.	47

قائمة الأشكال		
الرقم	**عنوان الشكل**	**الصفحة**
(1-2)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس.	39
(2-2)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الفئة العمرية.	40
(3-2)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى الجامعي.	41
(4-2)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المنصب الوظيفي.	42
(5-2)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية.	43

قائمة

الملاحق

قامة الملاحق		
الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
1	استمارة الاستبيان	58
2	تسهيل مهمة	63

مقدمة

I. توطئة:

مع تكاثف الجهود وتزايد الاهتمام بمفهوم الحوكمة ومدى تطبيق مبادئها في العديد من الاقتصاديات الناشئة في العالم، وتبعا لمخلفات الأزمات المالية التي زلزلت كيان الاقتصاد في القرن العشرين بالإضافة إلى الانهيار الكبير للبنوك والشركات العالمية خاصة ما حدث للشركتين الأمريكيتين إنرون للطاقة وورلدكوم للاتصالات سنة 2002، مما ادى إلى فقدان الثقة في مصداقية القوائم المالية وانعدام الرقابة بسبب التلاعبات، استدعى الأمر وجوب الحد من هذه الممارسات السلبية عن طريق البحث والاهتمام بحوكمة المؤسسات التي تعمل على تحقيق الافصاح والشفافية في المعلومات الصادرة عن المؤسسات وتعزيز الثقة لمن لهم مصلحة وحماية حقوق المساهمين وتعظيم حصصهم المالية.

إن التطبيق السليم لحوكمة المؤسسات لا يكفي وحده، بل يحتاج إلى العديد من الآليات من أهمها التدقيق الداخلي، وذلك لدوره الفعال في تطوير الأداء العام للشركة ويعد الركيزة الثابتة للرقابة الداخلية، ويعمل على التحقق من صحة القوائم والتقارير المالية التي تتضمن درجة عالية من الافصاح والشفافية لتقديم خدمة أمثل لأصحاب المصالح من أجل اتخاذ القرارات الاستراتيجية المناسبة.

ونظرًا لأن وظيفة التدقيق الداخلي لها دور كبير في خدمة الأطراف المستفيدة من حوكمة المؤسسات مثل مجلس الإدارة، لجان التدقيق والتدقيق الخارجي، ومن أجل تفعيل هذا الدور قام الخبراء والمراجعين الداخليين بتكييف المعايير الدولية للتدقيق الداخلي مع التغيرات التي تطرأ في بيئة الأعمال بشكل دوري ومستمر، وذلك لجعله أداة تضفي وتعظم القيمة المالية للمؤسسة وتحميها من المخاطر المحتملة الحدوث مستقبلا.

II. إشكالية الدراسة:

يعد التدقيق الداخلي من الآليات الاستراتيجية التي تضمن استمرارية نشاط المؤسسات من خلال تقييم فعالية العمليات والتحقق من صحة التقارير والقوائم المالية، ولكن مع تطور عالم الاقتصاد زادت الحاجة إلى الاهتمام بالحوكمة كمساعد لهذا الأخير من أجل ضمان الإدارة الرشيدة للموارد وتحقيق الأهداف المرجوة. مما سبق يمكننا طرح الإشكالية التالية:

كيف يساهم التدقيق الداخلي في تحقيق التطبيق الفعلي للحوكمة داخل المؤسسة العمومية لصناعة النسيج والجلود تكسالق؟

وللإجابة على الإشكالية السابقة نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل للتدقيق الداخلي دور في تحقيق الشفافية والرقابة داخل المؤسسة؟
- هل توجد ممارسات فعلية وفعالة للحوكمة داخل المؤسسة؟
- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فعالية التدقيق الداخلي وتطبيق الحوكمة في المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية لصناعة النسيج والجلود تكسالق –وحدة خنشلة– ؟

III.فرضيات الدراسة:

للإجابة على إشكالية الدراسة و الأسئلة الفرعية قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: للتدقيق الداخلي دور إيجابي في تحقيق الشفافية والرقابة داخل المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية لصناعة النسيج تكسالق –وحدة خنشلة–؛

الفرضية الثانية : لا توجد ممارسات فعلية وفعالة للحوكمة داخل المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية لصناعة النسيج تكسالق –وحدة خنشلة–؛

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين فعالية التدقيق الداخلي وتطبيق الحوكمة في المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية لصناعة النسيج تكسالق –وحدة خنشلة–.

IV.أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من أهمية الموضوع المراد دراسته، فهو يسلط الضوء على التدقيق الداخلي الذي يعزز فعالية الرقابة داخل المؤسسات، حيث يساهم في الكشف عن المخاطر والانحرافات، ويعمل على ضمان دقة وموثوقية المعلومات المالية، وتكمن أهمية حوكمة المؤسسات في تعزيز الشفافية والمساءلة، وتوفير بيئة عمل قائمة على الثقة والاستقرار مما ينعكس إيجاباً على النمو الاقتصادي واستدامة المؤسسات.

V.أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التي تسعى من خلالها إلى تسليط الضوء على الجوانب المحورية المرتبطة به، ومن أبرزها ما يلي:

- دراسة الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- إبراز مدى اعتماد المؤسسة على الحوكمة من أجل حماية والوفاء بحقوق أصحاب المصالح؛
- بيان العلاقة التي تربط بين التدقيق الداخلي والحوكمة في المؤسسات الجزائرية.

VI.حدود الدراسة:

- **الحدود المكانية:** اقتصرت الدراسة على المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية لصناعة النسيج والجلود –وحدة خنشلة–.
- **الحدود الزمانية:** أجريت الدراسة خلال الفترة الممتدة من شهر أفريل إلى غاية شهر ماي 2025.

VII.منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

للإلمام بمختلف جوانب الموضوع وللإجابة على الإشكالية المطروحة اعتمدنا على المنهج الوصفي لعرض مختلف الجوانب النظرية المتعلقة بالتدقيق الداخلي والحوكمة، وعرض بعض الدراسات السابقة حول ذلك، كما اعتمدنا على منهج التجريبي وذلك من خلال اسقاط الجانب النظري للدراسة على الجانب التطبيقي من أجل بيان العلاقة بين التدقيق الداخلي والحوكمة في المؤسسة.

بالنسبة للأدوات المستخدمة في الدراسة، اعتمدنا على مصادر مختلفة من أجل الحصول على المعلومات والبيانات اللازمة لتحقيق أهداف الدراسة، حيث تمثلت في:

- **المسح المكتبي**: الكتب، المقالات، الأطروحات، الرسائل، المذكرات، المؤتمرات المحلية والدولية.
- **الاستبيان**: تم توزيع 40 استمارة على مجموعة من الموظفين في المؤسسة العمومية الاقتصادية لصناعة النسيج –وحدة خنشلة– وتم استرداد 28 استمارة وتحليل المعلومات المتحصل عن طريق برنامج التحليل الاحصائي spss27 والحصول على نتائج من شأنها اختبار صحة الفرضيات.

VIII. هيكل الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار فرضيات الدراسة وتحقيق أهدافها، قمنا بدراسة الموضوع على مستوى فصلين وفقا لمنهجية IMRAD، حيث تطرقنا في الفصل الأول إلى الأدبيات النظرية والتطبيقية للتدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات وقمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، تناولنا في المبحث الاول ماهية التدقيق الداخلي ونظريات حول حوكمة المؤسسات و إسهامات التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات، فيما خص المبحث الثاني الأدبيات التطبيقية المتعلقة بالتدقيق الداخلي والحوكمة، أما الفصل الثاني فقد تعلق بالدراسة الميدانية والذي بدوره هو أيضا شمل على مبحثين، المبحث الأول الطريقة والأدوات المتبعة في معالجة الدراسة، أما الثاني فقد تم التطرق إلى نتائج الدراسة المتحصل عليها ومناقشتها.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية

للتدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات

تمهيد:

في ظل تطور العلاقات الاقتصادية و توسع نطاق المعاملات التجارية بين المؤسسات، وتداخلها إلى الحد الذي أظهر الاهتمام بالحوكمة وأهميتها الكبيرة في حماية المؤسسة وكذا الأطراف المتعامل معها وذوي المصالح سواء كان ذلك بطريقة مباشرة او غير مباشرة، الأمر الذي ألزم ضرورة وجود وظيفة إدارية موجودة داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة تفي بالغرض وجديرة بالثقة من أجل فرض نظام الرقابة الداخلية وضمان السير الحسن لمختلف مصالح المؤسسة .

للإلمام أكثر بموضوع الدراسة قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى:

- **المبحث الأول**: الأدبيات النظرية حول التدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات.
- **المبحث الثاني**: الأدبيات التطبيقية المتعلقة بالتدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية حول الـتدقيق الداخلي والحوكمة في المؤسسات

ظهرت العديد من الدراسات الاقتصادية بعناوين بارزة تولي بضرورة الاهتمام بالحوكمة خاصة بعد جملة الانهيارات الكبرى ،كانت هي الفجوة الضاربة في الاقتصاد والبداية الحتمية للتغيير من خلال فرض نظام رقابي صارم لتدارك الامر تسيره وظيفة التدقيق الداخلي، ومن خلال ما سبق سنتطرق في هذا المبحث إلى الأدبيات النظرية الـخاصة بالتدقيق الداخلي والحوكمة.

المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي

1. تعريف التدقيق الداخلي:

يعرف التدقيق الداخلي على أنه: "نشاط تقييمي مستقل داخل المنشأة يهدف إلى فحص وتقييم وتحقيق النواحي المحاسبية والمالية وغيرها من النواحي التشغيلية، يقوم به جهاز داخلي مستقل عن ادارات المنشأة، لتقديم ضمان واطمئنان للإدارة عن مدى كفاية الإجراءات، وتنفيذ السياسات الموضوعة وقياس الأداء وتقييم فاعلية إجراءات ووسائل الرقابة الداخلية وكفاية تصميمها لتحقيق أهدافها".[1]

ويرى معهد المدققين الداخلي (IIA) في سنة 1999 أنه:"التدقيق الداخلي هو نشاط محايد موضوعي استشاري مستقل، يهدف إلى إضافة قيمة وتحسين العمليات التشغيلية للمنظمة كما أنه يساعد التنظيم في تحقيق الأهداف من خلال استخدام مدخل منظم لتقييم وتحسين فاعلية إجراءات الإدارة في مواجهة المخاطر وفرض الرقابة والحوكمة".[2]

كما عرفه المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية (IFACI) التدقيق الداخلي على أنه: "نشاط مستقل يهدف إلى إعطاء المنظمة الضمانات الكافية حول درجة التحكم في العمليات وإعطاء نصائح من أجل القيام بالتحسينات اللازمة التي تساهم في خلق قيمة مضافة".[3]

ويمكن تعريفه أيضا على أنه :"هو مجموعة من الأنظمة أوجه نشاط مستقل داخل المشروع تنشؤه الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية و الإحصائية وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المشروع وفي التحقق من إتباع موظفي المشروع 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 يصل المشروع إلى درجة الكفاية القصوى".[4]

---

[1] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **"دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات"**، الطبعة الاولى، دار كنوز المعرفة العلمية، الاردن، 2009، ص 218.

[2] يحي السعيدي، لخضر أوصيف، "**دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات**"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد05، العدد 01، جامعة الوادي، 2012، ص 192.

[3] خلف عبد الله الوردات،"**دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين IIA**"، الطبعة01، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2014، ص 25.

[4] خالد امين عبد الله، "**التدقيق والرقابة في البنوك**"، الطبعة 01، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص 145.

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن التدقيق الداخلي هو عملية مستقلة داخل المؤسسات، يقوم به أشخاص مكلفون بمراقبة وفحص وتقييم جميع أنشطة الشركة واستنتاج التقييمات واقتراح التوصيات وتقديمها لمجلس الإدارة بهدف اكتشاف الغش والأخطاء والقيام بإجراءات للحد من التلاعبات والالتزام بنظام الرقابة الداخلية.

2. أهداف التدقيق الداخلي:

يمكننا تلخيص أهداف التدقيق الداخلي في بعض النقاط الأساسية التالية:[1]

- التأكد من دقة الأنظمة الرقابية وذلك من خلال التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والمسائل الرقابية المصرح بها مختلف المستويات الإدارية؛
- التحقق من مدى الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة؛
- كيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي.

3. أنواع التدقيق الداخلي:

تتعدد وتختلف أنواع التدقيق الداخلي باختلاف تصنيفاته حسب الغاية المرجوة منها وأهم الأنواع ما يلي:

- **التدقيق الداخلي المالي:** وهو يعني تدقيق العمليات والوثائق المالية والمحاسبية والإجراءات المستعملة في تسيير هذا الجانب بالاعتماد على التقنيات التالية:[2]
  - تحليل الحسابات والنتائج واستخراج الانحرافات الموجودة؛
  - اختبار صحة الوثائق التي تقوم بإعدادها المؤسسة مثل الفواتير وموازين التدقيق؛
  - التحقق من الوجود الفعلي للأصول وذلك باختبار الإجراءات الخاصة باستلام الجرد الفعلي للأصول والمخزون الثابتة مع التأكد من صحة معالجتها المحاسبية في الدفاتر.
- **التدقيق الداخلي التشغيلي:** ويطلق عليه أيضا التدقيق الإداري، وتدقيق الأداء والتدقيق الوظيفي وجميعها تشير لوصف عملية التدقيق الداخلي التي تهدف إلى تقييم العمليات التشغيلية لوظيفة او نشاط معين وعلى اختلاف المصطلحات يشير التدقيق التشغيلي للفحص والتقييم الشامل لعمليات المشروع بهدف إعلام الإدارة إذا كانت العمليات المخططة قد نفذت وفق السياسات والخطط المتعلقة بالأهداف كما يتضمن أيضا تقييم لمدة كفاءة استغلال الموارد المتاحة.[3]

---

[1] عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، "**أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)**"،الطبعة01، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 38.

[2] زاهرة توفيق سواد، "**مراجعة الحسابات والتدقيق**"، الطبعة 01، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص89.

[3] مفتاح صالح، معارفي فريدة، "**دور التدقيق الداخلي لإدارة المخاطر المصرفية**"، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، علوم التسيير، جامعة 20 أوت 55، سكيكدة، الجزائر، يومي 11و12 أكتوبر2010، ص 10.

- **تدقيق تكنولوجيا أو نظم المعلومات:** يقصد بها أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التخطيط والرقابة وتوثيق أعمال التدقيق " لذا فإن التدقيق الالكتروني يتمثل في استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق لمساعدة المدقق عبر مراحل التدقيق المختلفة من تخطيط ورقابة وتوثيق.[1]
- **تدقيق الالتزام (التطابق):** إن خدمات تدقيق الالتزام تقيس مدى التزام التدقيق ومطابقته مع بعض المعايير الموضوعة مسبقا وبعض المجالات التي تحتاج فيها تحديد الالتزام والتي يمكن ان تكون بحاجة إلى مراجعة وتشمل الآتي:
  - تحديد الالتزام بالسياسة أو الإجراءات الموضوعة مسبقا من قبل الإدارة؛
  - تحديد مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات.

4. معايير التدقيق الداخلي:

تتم عملية التدقيق الداخلي في الشركات وتختلف من حيث الأهداف، الحجم والهيكلة ولتعدد هذه الاختلافات التي تؤثر على ممارسة التدقيق الداخلي استدعى وجود معايير دولية للممارسة المهنية المتفق عليها والتي تم وضعها من قبل معهد المدققين الداخليين والمتمثلة فيما يلي:[2]

- **معايير الصفات:** وتتمثل فيما يلي:
  - المعيار (1000) الغرض والسلطة والمسؤولية: يجب تحديد غرض وسلطة و مسؤولية نشاط التدقيق الداخلي تحديدا رسميا ضمن ميثاق التدقيق، بما يتماشى مع تعريف التدقيق الداخلي ومبادئ وأخلاقيات المهنة، والمعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، اذ يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بمراجعة ميثاق التدقيق الداخلي بصفة دورية وتقديمه إلى الإدارة و مجلس الإدارة للموافقة عليه؛
  - المعيار(1100) الاستقلالية والموضوعية: يجب أن يكون التدقيق الداخلي مستقل، كما يجب أن يكون المدققون الداخليون موضوعيين أثناء أداء أعمالهم؛
  - المعيار (1200) الكفاءة والعناية المهنية الالازمة: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي المحافظة على برنامج للتأكد وتحسين الجودة، بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي.
- **معايير الأداء:** وتتمثل فيما يلي:
  - المعيار(2000) إدارة نشاط التدقيق الداخلي: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يدير أنشطة التدقيق الداخلي بفاعلية لضمان تحقيق قيمة مضافة؛
  - المعيار (2100) طبيعة العمل: ينبغي أن يشمل نشاط التدقيق الداخلي تقييم والإسهام في تحسين إدارة المخاطر والرقابة؛

---

[1] فاطمة بعوج، "**دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار**"، رسالة ماجستير(غير منشورة)، علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014 /2015، ص 29.

[2] محمد يزيد صالحي، "**أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة**"، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2016، ص ص 48- 49.

- المعيار (2200) التخطيط للمهنة: ينبغي على المدققين الداخليين تطوير وتسجيل خطة لكل مهمة وتشمل النطاق والأهداف والوقت وتوزيع الموارد؛
- المعيار (2300) أداء المهمة: ينبغي أن يعمل المدققين الداخليين على تحديد، تحليل، تقييم وتسجيل المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة؛
- المعيار (2400) توصيل النتائج: ينبغي على المدققين الداخليين توصيل نتائج المهنة؛
- المعيار (2500) مراقبة التقدم: ينبغي على كبير المدققين أن يضع ويحافظ على نظام لمراقبة سير النتائج أي أن يتم توصيلها إلى الإدارة؛
- المعيار(2600) قرار قبول الإدارة للمخاطر: عندما يعتقد كبير المدققين ان الإدارة العليا تقبل مستوى من المخاطر لا يعد مقبولا للمنظمة، فإنه ينبغي عليه مناقشة ذلك مع الإدارة فإذا لم يتم حل ذلك فإنه ينبغي أن يرفع كل من كبير المدققين والإدارة العليا تقريرا بذلك إلى مجلس الإدارة ليتولى فض النزاع.

- **معايير التنفيذ:** وهي معايير تتولى تطبيق معايير الصفات ومعايير الأداء على أنواع وحالات محددة مثل فحص، الغش، التدليس والتقييم الذاتي للرقابة.

5. مراحل عملية التدقيق الداخلي:

تتميز مهنة التدقيق الداخلي بكونها تتبع نفس المنهجية مهما كان الهدف المسطر ويستخدم في ذلك تقنيات معترف بها لقواعد محددة يستوجب احترامها لتحقيق عمل كامل، فعال وتتكون مهمة التدقيق الداخلي من ثلاثة مراحل وهي كالتالي:[1]

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

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

✓ **خطة التقرب:** بعد حصول إدارة التدقيق الداخلي على الأمر بالمهمة، تنطلق في جمع معلومات أولية حول المحيط الاقتصادي الجبائي معلومات حول السوق، هيكل القسم، تنظيمها والنتائج المسجلة من طرفها. فهذه العملية التي تعتبر كمرحلة ثانية عند تحضير مهمة التدقيق، كما تقود كذلك للاستماع إلى الموظفين القدامى بالمؤسسة. كما خطة التقرب لا تقتصر فقط في الحصول على معلومات أولية، حول القسم محل التدقيق، بل تصل إلى تكوين نظرة حول كيفية تنفيذ

[1] لطفي شعباني، "**المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة**"، رسالة ماجستير (غير منشورة)، علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص ص77- 81.

المهمة أي مرحلة الدراسة التي تسبق تنفيذها، ومن ثم تنظيمها بطريقة يمكن تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا. كما أن خطة التقرب تحتوي على مرحلة أين يقوم المدقق الداخلي بتحليل المخاطر قبل القيام بمهمته، كما لخطة التقرب أن تأخذ شكل جدول يقسم النشاط محل التدقيق إلى الأعمال الأساسية والتي يجب القيام بها.

✓ **جدول القوى والضعف:** هذا الجدول يعتبر كخاتمة لمرحلة تحليل المخاطر المعدة على أساس الأهداف المعرفة في خطة التقرب فهو يعرض بطريقة موجزة ومبررة لملاحظات ورأي المدقق حول كل ما قام بدراسته، فهو يشكل نقاط فهو يشكل نقاط القوة والضعف الحقيقية أو النسبية، فهذا الجدول يسمح بترتيب المخاطر بهدف التقرير التوجيهي.

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

✓ **التقرير التوجيهي:** يعرف التقرير التوجيهي أساس تحقيق مهمة التدقيق الداخلي وحدوده، ويعرض الأهداف التي يجب الوصول إليها من طرف التدقيق والمعنيين به. فاختيار اتجاه مهمة التدقيق يكون من جدول القوى والعرض الذي يولد في النهاية التقرير التوجيهي والذي يكوم ممضي من طرف مسؤول أو مشرف التدقيق.

✓ **برنامج التحقق:** يستعمل هذا البرنامج لتحقيق الأهداف المسطرة في التقرير التوجيهي، فهو بمثابة وثيقة داخلية بقسم التدقيق، موجه للتعريف بالمهمة، توزيع الفريق والتخطيط ومتابعة أعمال المدققين وذلك للتحقق منها، ومن حقيقة نقاط القوة والضعف، فمن خلاله تتأكد من وجود نقاط القوة ومدى تأثير نقاط الضعف.

- **العمل الميداني للمهمة (مرحلة تنفيذ المهمة):** تعتبر هذه المرحلة كانطلاقة رسمية لعملية التدقيق التي تهدف إلى وصول لنتائج وأجوبة لتساؤلات مسيري المؤسسة الطالبين لخدمتها، فهذه المرحلة تحتوي أيضا على مراحل فرعية وهي:

✓ **تخطيط عمل التدقيق La Planification de travail:** يعمل تخطيط التدقيق على تنظيم مهمة التدقيق زمانا ومكانا، من نهاية الدراسة إلى توزيع التقرير، فهو يعتبر كوسيلة لمراقبة مدى التقدم في عمل المدققين الداخليين المنفذين للمهمة ، فيمكن اعتبار هذا التخطيط لعمل التدقيق بمثابة برنامج لها .

✓ **ورقة التغطية La Feuille de couverture:** هي وثيقة تعطي في نفس الوقت، وصف لطريقة تنفيذ العمل المعروف في برنامج التحقيق، وإبراز النتائج المتخلصة في هذا الأخير كما تعتبر وثيقة التغطية وسيلة للربط بين برنامج التحقق والعمل الميداني لقسم أو جزء منه بنتائجه.

✓ **ورقة إبراز و تحليل المشاكل La feuille de révélation er d'analyse de problème:** تربط هذه الزرقة بالمشاكل الميدانية التي يلتقي بها المدقق الداخلي عند قيامه بمهمته، ونعني بهذه المشكل عدم إمكانية تطبيق إجراء معين او غيابه كليا، فكل ورقة يقابلها مشكل في إجراء معين، وعند جمع وترتيب مجمل هذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه المهمة كما يمكن ان تحتوي هذه الورقة على المشكل المتلقي به وكذلك الحلول المقترحة له أما في حالة عدم وجود مشكل يمكن الاستغناء عن استعمال هذه الورقة .

- **مرحلة عرض النتائج (إنهاء المهمة):**

تعتبر هذه المرحلة كمرحلة أخيرة لمهمة التدقيق الداخلي والتي تنتهي بإعطاء تقرير نهائي يسلم إلى الإدارة العليا أو لطالب خدمات وبدورها أيضا تتضمن مراحل فرعية وهي:

✓ **هيكل التقرير L'ossature du rapport**: يتكون هيكل التقرير من المشاكل المذكورة في ورقة إبراز وتحليل المشاكل من جهة والنتائج المذكورة في ورقة التغطية فيما يخص النقاط الإيجابية من جهة أخرى، كما يعتبر أساس لتحضير التقرير النهائي للمهمة.

✓ **الاجتماع النهائي أو الإقفال**: يجتمع المشتركين في الاجتماع الافتتاحي لمهمة التدقيق، الاستماع إلى النتائج التي تم التوصل إليها، ويجب أن يتبع هذا الاجتماع بخمسة مبادئ أساسية:

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

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

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

د. **مبدأ التدخل الفوري**: أي لمجرد تبليغ المدقق عن المشاكل يتم تشجيعه للقيام الفوري بأعمال التصحيحية إذا توفرت له الوسائل اللازمة، ويتم الإشارة إلى ذلك في تقرير التدقيق؛

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

✓ **تقرير التدقيق الداخلي Le rapport d'audit interne**: بعد تقرير المدقق الداخلي الخطوة الأخيرة والهامة في إبلاغ الإدارة عن نتائج العمليات والأنشطة المختلفة وأوجه الخلل والقصور في نظام الرقابة الداخلية وعدم الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات وتنبيه الإدارة على مخاطر هذا الخلل، حيث يتضمن التقرير برنامج الأعمال التصحيحية، كما يحتوي التقرير على الملاحق لتفادي إثقال النص كجدول النصوص الرسمية، القواعد والإجراءات مع وضع فهرس يسمح بترتيبها.

المطلب الثاني :نظريات حول حوكمة المؤسسات

1. مفاهيم مختلفة لحوكمة المؤسسات :على المستوى العالمي لاوجود لتعريف موحد متفق عليها بين كافة الاقتصاديين، القانونيين والمحللين والأكاديميين لمفهوم حوكمة المؤسسات، ويعود ذلك إلى تدخله في العديد من الأمور التنظيمية، الاقتصادية، المالية والاجتماعية للشركات، وهو الأمر الذي يؤثر على المجتمع والاقتصاد ككل وفي ما يلي مجموعة من التعاريف المتعلقة بهذا المفهوم:

- برزت في الآونة الأخيرة بعض المصطلحات المرتبطة بعالم الاقتصاد مثل العولمة، الخصخصة، لعبة الأوراق المالية، وعلى غرار هذه المصطلحات ظهر مصطلح حوكمة المؤسسات التي تعددت معاني ترجمته وكذا تعاريفه مما دفع بعض الدول مثل ألمانيا وفرنسا إلى استعمال نفس المصطلح الإنجليزي"Gouvernance" وبذات الحروف مع اختلاف في طريقة النطق.[1]

- هو نظام متكامل للرقابة المالية والغير مالية والذي عن طريقه يتم إدارة المؤسسة والرقابة عليها، وهو أيضا مجموعة من الطرق والتي يمكن من خلالها يتأكد المستثمرون من ربحية معقولة لاستثماراتهم.[2]

- حوكمة المؤسسات أيضا هي "ذلك النظام الذي يتم من خلاله إدارة وتوجيه وتنظيم مراقبة المؤسسات أو الإجراءات التي توجه وتسير المؤسسات وتراقب أداؤها بحيث تضمن الوصول إلى تحقيق رسالته والأهداف المرسومة لها".[3]

2. أهداف وأهمية حوكمة المؤسسات:

- **الأهداف:** تسعى حوكمة الشركات إلى تحقيق مجموعة من الأهداف:[4]

✓ تحقيق الشفافية والعدالة وحماية حقوق المساهمين في الشركة؛

✓ إيجاد ضوابط وقواعد وهياكل إدارية تمنح حق مسائلة إدارة الشركة أمام الجمعية العامة وتتضمن حقوق المساهمين في الشركة؛

✓ فرض الرقابة الجيدة على الوحدات الاقتصادية لتطوير وتحسين قدرتها التنافسية؛

✓ تحسين إدارة المؤسسات ومساعدة هيئتها في اتخاذ القرارات السليمة وبناء الاستراتيجيات الكفيلة بضمان كفاءة الأداء والمعاملة العادلة لجميع المساهمين.

---

[1] بن عيسى ريم ،"**تطبيق آليات حوكمة المؤسسات وأثرها على الأداء المالي حالة مؤسسات الجزائرية المدرجة في السوق الأوراق المالية**"، رسالة ماجستير(غير منشورة)، علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012، ص 70.

[2] مُحَمَّد مصطفى سليمان، "**حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيون**"، الطبعة01، دار الجامعة الإسكندرية، مصر،2009، ص 15.

[3] صادق راشد الشمري، "**الحوكمة دليل عمل للإصلاح المالي والمؤسسي**"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد17، جامعة بغداد، العراق، 2008، ص 12.

[4] مُحَمَّد زيتون، جميلة العمري، "**دور المسؤولية الاجتماعية في تفعيل حوكمة المؤسسات**"، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الدولي حول حوكمة الشركات والمسؤولية الاجتماعية، تجربة الأسواق الناشئة، كلية العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة اليرموك، 2013، ص 12.

- **الأهمية:**

ترجع أهمية حوكمة المؤسسات إلى العمل على كفاءة استخدام الموارد وتعظيم قيمة المؤسسة وتدعيم تنافسيتها في الأسواق بما تمكنها من جب مصادر التمويل(محلية وعالمية) للتوسع والنمو، وأيضا تجعلها قادرة على خلق فرص عمل جديدة، مع الحرص على دعم استقرار أسواق مالية والأجهزة المصرفية ،مما يؤدي إلى تحقيق الكفاءة والتنمية الاقتصادية المطلوبة.[1]

3. مكونات وخصائص حوكمة المؤسسات:

- **مكونات حوكمة المؤسسات:** تقوم على أساس ما يلي:

✓ **المسائلة:** وتعني تقديم كشف حساب عن تصرف ما وتشمل جانبين:

الجانب الأول هو التقديم أما الجانب الثاني هو الثواب أو العقاب أي تقييم العمل، ثم محاسبة القائمين عليها، وبالتالي فمجلس الإدارة يخضع لمساءلة المساهمين والمدير العام بدوره يخضع لمجلس الإدارة وكذا المدراء التنفيذيون لمساءلة المدير العام والموظف يخضع لمساءلة مديره وهكذا.[2]

✓ **الإفصاح والشفافية:** وتعني العلنية في مناقشة الموضوعات وحرية تداول المعلومات بشأن العمل ويتطلب هذا الركن القيام بخطوتين أساسيتين:[3]

✓ إعداد كافة البيانات المرتبطة بالأمور المادية للشركة بما في ذلك الموقف المالي والأداء والملكية والرقابة؛ على المؤسسة بالإضافة إلى معلومات الأخرى التي تطلبها الجهات الرقابية حسب التشريعات القائمة؛

✓ توفير قنوات اتصال لبث المعلومات تسمح بعدالة ولكافة المستخدمين والمهتمين بالحصول على تلك المعلومات وبتوقيت مناسب وبتكلفة أقل؛

✓ **المشاركة:** تعتبر المشاركة من أبرز آليات الحوكمة وهي حق الجميع للمشاركة في اتخاذ القرار إما مباشرة أو بواسطة مؤسسات شرعية وسيطة تمثل مصالحهم وتركز المشاركة على حرية التعبير والتجمع، وتنظيم المجتمع المدني.[4]

- **خصائص حوكمة المؤسسات:** تتميز الحوكمة بعدة خصائص نذكر منها ما يلي:[5]

✓ **الانضباط** : أي اتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح؛

✓ **الشفافية:** أي تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث؛

✓ **الاستقلالية:** أي لا توجد تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل؛

---

[1] محمد البشير بن عمر، عبد الغني دادن،"**حوكمة المؤسسات ودورها في تحسين أداء المؤسسة**"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد01، العدد07 ، ، جامعة الوادي، الجزائر، 2014 ،ص27.

[2] سامح فوزي ،"**مفاهيم الأسس العلمية للمعرفة**"،العدد10، المركز الدولي للدراسات المستقبلية و الاستراتيجية، 2005، ص18.

[3] محمد البشير بن عمر، عبد الغني دادن، مرجع سبق ذكره، ص 29.

[4] حسن كريم، "**مفهوم الحكم الراشد في الفساد والحكم الراشد في البلاد العربية**"، الطبعة 02، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، 2004، ص 103.

[5] فريد كورتل ، "**حوكمة الشركات: منهج القادة والمدراء لتحقيق التنمية المستدامة في الوطن العربي** "، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي الأول لكلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، يومي 15 و16أكتوبر، 2008، ص03.

- ✓ **المساءلة:** أي إمكان تقييم وتقدير أعمال مجلس الادارة التنفيذية؛
- ✓ **العدالة:** أي يجب احترام حقوق مختلف المجموعات من أصحاب المصلحة في المؤسسة؛
- ✓ **المسؤولية:** أي وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة؛
- ✓ **المسؤولية الاجتماعية:** أي النظر للمؤسسة كمواطن جديد.

4. أطراف حوكمة المؤسسات: توجد هناك أربعة أطراف رئيسية معنية بحوكمة المؤسسات، كما لها تأثير قوي وتتأثر هي الاخرى بالتطبيق الفعال لقواعد الحوكمة، ومن خلالها يتم تحديد نجاعة تلك القواعد أو فشلها، وهي كما يلي:[1]

- **المساهمون:** هم من يقومون بتقديم رأس مال الشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وتعظيم قيمة المؤسسة على المدى البعيد مما يحدد مدى استمراريتها مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم ويملكون الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم وبالمقابل عدم تحقيق الأرباح المجدية يقلص رغبة المساهمين في زيادة أنشطة المؤسسة مما يؤثر على مستقبل المؤسسة، ويمكن تحقيق أهداف المساهمين من خلال حسن اختيار اعضاء الإدارة العليا لإدارة المؤسسة ضمن القوانين والسياسات المطلوبة.
- **الإدارة:** وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، وتعتبر إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح المؤسسة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها اتجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.
- **مجلس الإدارة:** يقومون باختيار المديرين التنفيذين والذين يوكل لهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال المؤسسة، وبرسم السياسات العامة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم، قد بينت المبادئ العالمية المذكورة للحوكمة بأن أعضاء مجلس الإدارة يطلعون بنوعين من الواجبات عند قيامهم بعملهم وهما:
  - ✓ واجب العناية اللازمة.
  - ✓ واجب الإخلاص في العمل.
- **أصحاب المصالح** : وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل المؤسسة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين، قد تكون مصالح هذه الأطراف متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، ويتأثر مفهوم حوكمة المؤسسات بشكل كبير بالعلاقات بين هذه الأطراف، وهي مهمة في معاداة العلاقة في المؤسسة، فهم الذين يقومون بأداء المهام التي تساعد المؤسسة على الإنتاج وتقديم السلع والخدمات، ودونهم لا تستطيع الإدارة ولا حتى مجلس الإدارة والمساهمون تحقيق الاستراتيجيات الموضوعة للشركة.[2]

---

[1] ماجد إسماعيل أبو حمام، **"أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية ، دراسة ميدانية على شركة مرجه فيسوق فلسطين للأوراق المالية "**، رسالة ماجستير(غير منشورة)، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009، ص 27.

[2] مُحَمَّد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 168.

المطلب الثالث: إسهامات التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات

يعد التدقيق الداخلي من أهم العناصر الفعالة في تحقيق مبادئ حوكمة المؤسسات، ويؤكد فعالية تطبيق نظام الرقابة الداخلية ويوطد علاقات العمل مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق مما يؤدي إلى التقييم السليم والإفصاح عن عمليات وأنشطة المؤسسة، ولتأكيد هذا النجاح يجب علينا معرفة علاقات التدقيق الداخلي واسهاماته في حوكمة المؤسسات.

1. علاقات التدقيق الداخلي بالأطراف المساهمة في تطبيق حوكمة المؤسسات:

- **علاقة التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة والإدارة العليا:** تعتبر وكذا العمل بين وظيفة التدقيق الداخلي من جهة ومجلس الادارة العليا من جهة أخرى عبارة عن علاقة تأثير وتأثر، حيث يعمل مجلس الإدارة على توفير الدعم لوظيفة التدقيق الداخلي في أداء مهامها بكفاءة، ويساهم في ذلك إنشاء لجنة تدقيق تابعة لمجلس الإدارة التي تزيد من قوة واستقلالية ومصداقية وظيفة التدقيق الداخلي، كما يعمل مجلس الإدارة على الاختيار المناسب لموظفي وظيفة التدقيق من حيث الخبرة والمهارة وكذا العمل على تحسين أدائهم من خلال توفير فرص للتدريب المستمر، أما بالنسبة للإدارة العليا فهي تعمل على توفير التسهيلات اللازمة عند قيام وظيفة التدقيق الداخلي بمهامها، حيث يترتب على مدير دائرة التدقيق الداخلي أن يأخذ موافقة الإدارة حول أهداف صلاحيات ومسؤوليات دائرة التدقيق الداخلي وعن أية قيود فُرضت على عملية التدقيق، لكي يحصل دعمها ويتمكن من الحصول على دعم من الجهات الخاضعة للتدقيق ويتمكن من القيام بعمله بحرية كاملة.[1]

أما بالنسبة لمساهمة التدقيق الداخلي فإنه على رئيس فريق التدقيق الداخلي رفع تقرير إلى مجلس الإدارة و الإدارة العليا، عن غرض نشاط التدقيق الداخلي وسلطاته ومسؤولياته، كما يجب أن يشمل التقرير التعرض للمخاطر الملحوظة ومسائل الرقابة، ومسائل حوكمة الشركات والأمور الأخرى اللازمة أو المطلوبة.[2]

1. علاقة التدقيق الداخلي بلجنة التدقيق (لجنة المراجعة): ن لجنة التدقيق لها دور هام في رفع كفاءة فاعلية التدقيق الداخلي والعمل المستمر على تطويرها وتحسينها ونظرا لأهمية وظيفة التدقيق الداخلي في الحد من التلاعب واكتشاف الأخطاء فقد اعطت العديد ن الهيئات اهمية بالغة بضرورة قيام لجان التدقيق بمتابعة سير خطط التدقيق الداخلي واختيار الأشخاص المناسبين للقيام بعملية التدقيق وتحديد الأخطاء ومعالجتها. على المدققين الداخليين ان يتمتعوا باستقلالية لكي يؤدوا دورهم بشكل فاعل. توجد علاقة متبادلة بين لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي وكل منهما يؤثر ويتأثر بالأخر لذلك فان وجود لجنة تدقيق في المؤسسة من شأنها دعم وتعزيز استقلالية التدقيق الداخلي.[3]

---

[1] خالد راغب الخطيب، **"مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص"**، الطبعة 01، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص ص 143- 144.

[2] طارق عبد العال حماد، **"حوكمة الشركات (المفاهيم _المبادئ _التجارب)تطبيقات الحوكمة في المصارف"**، الطبعة01، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 165.

[3] الصوص، اياد سعيد محمود،" **مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي** "، رسالة ماجستير (غير منشورة)، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص 213.

- **علاقة التدقيق الداخلي بإدارة المخاطر:** يعمل التدقيق الداخلي على إضافة قيمة للمؤسسة والعمل على تحقيق أهدافها من خلال تقديم تأكيد معقول بأن المخاطر التي تواجه المؤسسة تدار بفعالية، وكذا من خلال التحسينات التي تقدمها في مجال إدارة المخاطر، وتدقيق إدارة المخاطر، حيث أن وظيفة التدقيق الداخلي قد اتسع نطاقها من دورها التقليدي المتمثل في التدقيق المالي إلى التدقيق الإداري ثم إلى التركيز على إضافة قيمة للمؤسسة من خلال تدقيق إدارة المخاطر، والإفصاح عن مختلف المخاطر التي تواجه المؤسسة بكل شفافية، وهذا ما يؤدي إلى طمأنة وزيادة ثقة المساهمين وأصحاب المصالح على أن المخاطر التي تواجه مصالحهم مفهومة من جانب ممثليهم وأن الإدارة تقوم بالتصدي لها بشكل منهجي ومنظم وهذا يساهم في دعم حوكمة المؤسسات.[1]

من خلال ما سبق نستنتج أن التدقيق الداخلي ألية فعالة في الكشف عن المخاطر المحتملة الحدوث للأطراف ذوي المصالح مع المؤسسة في مختلف التعاملات وهذا ما يعزز الثقة ويضمن التطبيق السليم للحوكمة في المؤسسات.

2. الدور الذي يسهم به التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات:

✓ **تعزيز الشفافية والإفصاح:** للمدقق الداخلي دور مهم وفعال في إنجاح تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية في المؤسسات لأنه يقلص أو يقضي على التعارض الموجود بين المساهمين والإدارة، كما أنه يقضي على عدم تماثل المعلومات المحاسبية المحتواة بالقوائم المالية، فيعمل المدقق الداخلي على إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية من خلال المصادقة والاعتراف بصحة وشفافية القوائم والتقارير المالية .[2]

✓ **تعظيم القيمة للمساهمين:** ينوب مجلس الإدارة عن المساهمين في إدارة أموالهم، وهذا يعني أن المجلس مسؤول بالوكالة عن الوفاء باحتياجات ومصالح المساهمين، والمتمثلة في ضرورة الإفصاح عن مدى فاعليته في إدارة ما أوكل إليه من مهام حيث تمثل التقارير المالية التي يشرف مجلس الإدارة على إعدادها معيارا يتم على أساسه اتخاذ قرارات وسلوكيات من طرف المستثمرين الحاليين والمرتقبين، وهنا يتضح دور التدقيق الداخلي كعنصر فعال في ضمان دقة ونزاهة التقارير المالية وتعزيز قدرة المساهمين على مساءلة مجلس إدارة الشركة، وكذا مساهمتها بالتعاون مع الإدارات المسؤولة في الحد من المخاطر التي تتعرض لها الشركة، ومما يدعم الدور الذي يؤديه فريق التدقيق الداخلي وجوده في موقع الأحداث يعايشها لحظة بلحظة بالشركة، حيث تساعده هذه الميزة مما يضمن الاستخدام الأمثل لأصول الشركة، وحمايتها من الأخطار التي قد تنشأ نتيجة الغش أو عدم الالتزام بالقوانين والإجراءات المطبقة في الشركة.[3]

✓ **تعظيم القيمة لأصحاب المصالح:** يتمثل أصحاب المصالح في الموظفين والموردين والدائنين والاتحادات النقابية والمجتمع المحيط، الذين لهم مصالح فردية أو جماعية في نجاح الشركة واستمراريتها، فهي التي توفر فرص العمل وتدفع

---

[1] مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، " **فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري**"، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري ، جامعة بسكرة ، يومي 06 و 07 ماي 2012، ص 17.

[2] أعمر عبد الحميد، " **دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات**"، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، المجلد 07، العدد01، جامعة الجلفة، الجزائر، 2023، ص 204.

[3] .لخضر أوصيف، "**دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات**"، رسالة ماجستير (غير منشورة)، علوم اقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2010، ص90.

الضرائب وتقدم السلع والخدمات، فاستمرارية الشركة تمثل مصلحة مشتركة للمساهمين والأطراف الأخرى المرتبطة والمتأثرة بنشاطها، ولا تتوقف استمرارية الشركة فقط على مدى كفاءة وفعالية عملياتها، بل أيضا التحسين المستمر لتلك العمليات، وهنا يبرز دور التدقيق الداخلي حيث يمكنه من خلال التقييم الذاتي لنظم الرقابة الداخلية، ومساهمتها في إدارة المخاطر وتعزيز قدرة المساهمين على مساءلة مجلس إدارة الشركة والرفع من مستوى وجودة كفاءة عمليات الشركة وتعظيم ما يتولد عنها من قيمة أو منفعة لأصحاب المصالح.

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية المتعلقة بالتدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات

تعد الادبيات التطبيقية السابقة من العناصر التي يعتمد عليها الباحث من اجل الاستفادة من الخبرات السابقة وزيادة معرفته العلمية بموضوع الدراسة، وعلى هذا الأساس سنحاول في هذا المبحث التركيز على الدراسات السابقة التي لها علاقة بمتغيرات الدراسة (عربية، أجنبية).

المطلب الأول: الدراسات السابقة المتعلقة بالتدقيق الداخلي والحوكمة

1. الدراسات السابقة المتعلقة بالتدقيق الداخلي:

جدول رقم (1-1): الدراسات السابقة المتعلقة بالتدقيق الداخلي.

الدراسة	الهدف	الطريقة والأدوات	النتائج
دراسة (رحاب عارف العزام عبيدات، 2024)[1]والموسومة ب:"التدقيق المالي الداخلي في البلديات ودور المحاسب".	هدفت هذه الدراسة إلى دراسة تأثير التدقيق المالي الداخلي على تحقيق الشفافية والحكم الرشيد في إدارة الموارد المالية للبلديات.	تمت هذه الدراسة بالاعتماد على تحليل الادبيات النظرية السابقة.	أظهرت نتائج التدقيق المالي الداخلي في البلديات أهمية دور المحاسب في تحقيق الشفافية والنزاهة في إدارة الأموال العامة. تعزيز دور المحاسب في عمليات التدقيق المالي الداخلي يسهم في تحسين الأداء المالي والإداري للبلديات.
دراسة (وحياني نجية وآخرون)[2]والموسومة ب: "أهمية التدقيق الداخلي في الرفع من جودة القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية".	هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مدى ضرورة وأهمية عمل المدقق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية ومعرفة الدور الذي يلعبه في الرفع من جودة وتحسين القوائم المالية.	**عينة الدراسة:** يمثل مجتمع الدراسة مجموعة من العينات التي تتكون من (عينة من الخبراء المحاسبيين، عينة من محافظي الحسابات وأيضا عينة من المحاسبين، عينة من الأساتذة الجامعيين، عينة من الأساتذة الجامعيين المختصين في مجال التدقيق).	من خلال الدراسة التطبيقية تم التوصل إلى: للتدقيق الداخلي دور هام وفعال في الرفع من جودة القوائم المالية. التدقيق الداخلي يكسب القوائم المالية الثقة والمصداقية. يقوم المدقق الداخلي بالتأكد أن القوائم المالية تم إعدادها وفقا للمبادئ

[1] رحاب عارف العزام عبيدات، **"التدقيق المالي الداخلي في البلديات ودور المحاسب"**، مجلة المجتمع العربي لنشر الدراسات العليا، الاصدار64، 2024، ص ص 645-664.

[2] وحياني نجية وآخرون، **"أهمية التدقيق الداخلي في الرفع من جودة القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية"**، دفاتر MECAS، المجلد 19، العدد 02، علوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد ، تلمسان، الجزائر، 2023، ص ص 433-449.

		طريقة معالجة البيانات: تم الاعتماد على أداة القياس المثلى والمتمثلة في الاستبيان باعتبارها أحسن تقنية لجمع البيانات، حيث تم توزيع 30 استمارة وتحليل النتائج عن طريق برنامج SPSSv22.	المحاسبية المتفق عليها. تعتمد المؤسسة في اتخاذ القرارات المستقبلية على المعلومات التي يقدمها المدقق الداخلي للإدارة العليا.
دراسة (هجيرة بوزوينة، 2022)[1]والموسومة ب:"مدى مساهمة التدقيق الداخلي في ارساء مبادئ حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية".	هدفت هذه الدراسة إلى: محاولة ابراز مدى مساهمة التدقيق الداخلي كآلية فعالية لإرساء مبادئ حوكمة الشركات، وذلك من خلال التطرق إلى المفاهيم، المعايير والمبادئ النظرية لكل من التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.	تمت هذه الدراسة بالاعتماد على تحليل الادبيات النظرية السابقة.	تم التوصل إلى النتائج التالية: هناك نظام تدقيق داخلي محكم في الشركة يساهم ويساعد في تطبيق وتفعيل مبادئ الحوكمة، وأن إدارة التدقيق الداخلية تتولى تنفيذ نظام الرقابة الداخلية، وتقوم بالمساهمة في إنشاء نظام الرقابة الداخلية بالشركة. -أن هناك علاقة تعاونية بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي خاصة في مناقشة نظام الرقابة الداخلية للتأكد من مدى دقته ومناسبته وخلوه من الأخطاء.
دراسة (حنيش اسماعيل،2020)[2] والموسومة ب:"أهمية التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة	هدفت هذه الدراسة إلى: تقييم ودراسة الهيكل التنظيمي ونظام المعلومات المحاسبي والاجراءات التفصيلية،	تمت هذه الدراسة بالاعتماد على تحليل الادبيات النظرية السابقة.	تم التوصل إلى النتائج التالية: المراجعة الداخلية هي وظيفة مستقلة تابعة للإدارة العليا وهي وسيلة فحص وتقييم جميع نشاطات المؤسسة، وتؤكد مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

[1] هجيرة بوزوينة، " **مدى مساهمة التدقيق الداخلي في ارساء مبادئ حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الداخلية الدولية**"، مجلة الأبحاث الاقتصادية، المجلد 17، العدد 01، علوم اقتصادية، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2022، ص ص 291-310.

[2] حنيش اسماعيل، "**أهمية التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية**"، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد18، العدد03، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، 2020، ص ص 66-84.

الداخلية".	وأيضا مسؤولية المراجع عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ووسائل الفحص التي تتبلور وتتلخص في أثر تقييم نظام الرقابة الداخلية.		
دراسة(مقدم مريم، بلدغم فتحي،2019)[1] والموسومة ب:"التدقيق الداخلي أداة لتقييم نظام الرقابة الداخلي".	هدفت هذه الدراسة إلى: دراسة دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وهذا من خلال إظهار مساهمته في رفع كفاءة و فعالية نظام الرقابة الداخلية.	**طريقة معالجة البيانات:** تم الاعتماد على المقابلة الشخصية مع المسؤولين ذوي الاختصاص و التقرير الوصفي.	من خلال الدراسة التطبيقية تم التوصل إلى: تعتبر عملية التقييم محاولة جادة من قبل المدقق لاكتشاف نقاط القوة وتعزيزها ونقاط الضعف ومحاولة معاجلتها. أن عمل المدقق يتأثر تأثرا مباشرا بنظام الرقابة الداخلية حيث ان وجود نظام سليم وقوي يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات حذفها، حيث يمثل حجر الأساس الذي يعتمد عليه المدقق عند وضعه لبرنامج التدقيق.
دراسة (Ali Kadhim,Hussein AlFatwi, 2019)[2] والموسومة ب: "دور التدقيق الداخلي	هدفت هذه الدراسة إلى: فحص وتحليل تأثير المراجعة الداخلية للحسابات ونظم الرقابة الداخلية على منع الاحتيال.	**عينة الدراسة:** موظف يعمل في أكبر ثلاثة بنوك في إندونيسيا ولديه خبرة في منع الاحتيال المحاسبي طريقة **معالجة البيانات:** تم الحصول على بيانات هذه الدراسة من البيانات الأولية	تم التوصل إلى نتيجة نهائية تمت حوصلتها فيما يلي من خلال الدراسة التجريبية: "للتدقيق الداخلي تأثير معنوي وإيجابي على منع الاحتيال المحاسبي في القطاع المصرفي".

[1] مقدم مريم، بلدغم فتحي، "**التدقيق الداخلي أداة لتقييم نظام الرقابة الداخلي**"، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد05، العدد01، ، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر،2019، ص ص 995-1010.

[2] Ali Kadhim, Hussein Al Fatwi,**"The Role Of Internal Auditing And Internal Control System On The Financial Performance Quality in Banking Sector",** Bibliotheca Digital, N86°,College of EconomicSciences University,Baghdad, Iraq, 2019, p p 425-435.

ونظام الرقابة الداخلية في جودة الأداء المالي في القطاع المصرفي".		المتحصل عليها من خلال معلومات مصدر الدراسة التجريبية.	
دراسة (Sliman KhanKant,2018)[1] والموسومة ب:"القيمة المضافة للتدقيق الداخلي للمؤسسة".	هدفت هذه الدراسة إلى: دراسة القيمة المضافة التي تجلبها المراجعة الداخلية للمؤسسة.	تمت هذه لدراسة بالاعتماد على تحليل الادبيات النظرية السابقة.	تم التوصل إلى النتائج التالية: تقييم عمليات إدارة المخاطر والرقابة والسيطرة والحوكمة المؤسسية مع تقديم مقترحات لتحسين فعاليتها. يضيف نشاط التدقيق الداخلي قيمة مضافة من خلال العمل لصالح المؤسسة، فهو يبحث دائمًا عن الحد من مخاطر المنظمة من خلال نهج قائم على المخاطر ويقترح التحسينات.
دراسة (Jennifer M.Picett,k.H.Spencer,2010)[2] والموسومة ب:"المراجعة الدولية للحسابات".	هدفت هذه الدراسة إلى: إبراز أهمية التدقيق الداخلي والخارجي في الشركات العالمية، والتعريف بالمعايير الدولية المعمول بها.	تمت هذه الدراسة بالاعتماد على تحليل الادبيات النظرية السابقة.	تم التوصل إلى النتائج التالية: -يلعب المدققون الداخليون دورا حيويا في عمليات الإدارة في عمليات الإدارة الحكومية من خلال إبقاء مجلس الإدارة و الإدارة العليا والمدققين الخارجيين على علم بقضايا المخاطر والرقابة وتقييم فعالية إدارة المخاطر. -تواجه لجان التدقيق ومجلس الإدارة ارتفاعا كبيرا في تكاليف المسؤولية أعباء العمل المتزايدة باستمرار، ولا عجب في ارتفاع تكاليف المسؤولية إذ يتعين على مجالس الإدارة ومواجهة المزيد من تحديات الحوكمة كل عام.

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على محركات البحث

[1]SlimanKhan Kant**, "La valeur ajoutée de l'audit interne pour une organisation",**N°10,Finance &Finance Internationale, 2018, p p 01-18.

[2]Jennifer M.Picett, k.H.Spencer, **"The International Auditing"** , A John Wiley and Sons, Ltd., Publication, United Kingdom, 2010 , p p 01-1090.

2. الدراسات المتعلقة بالحوكمة:

جدول رقم (1-2): الدراسات المتعلقة بالحوكمة

الدراسة	الهدف	الطريقة والأدوات	النتائج
دراسة (شطارة نبيلة،2023)[1] والموسومة ب:"حوكمة، الشركات في تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية لدخول سوق الأوراق المالية".	هدفت هذه الدراسة إلى: تحديد مبادئ حوكمة الشركات المؤثرة في تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.	**عينة الدراسة:** المجتمع المدروس خصص على المؤسسات المتوسطة التي تأخذ شكل شركات ذات أسهم وشركات ذات مسؤولية محدودة متواجدة في أربع ولايات (الجزائر، البليدة، تيبازة وبومرداس)، حيث بلغت عينة الدراسة 86 مؤسسة متوسطة. **فترة الدراسة:** تمت هذه الدراسة من سبتمبر 2021 إلى غاية جوان 2022. **طريقة معالجة البيانات:** تم الاعتماد في هذه الدراسة على أسلوب الاستبيان في شكل نسخة ورقية والتي تم توزيعها على مالكي ومسيري المؤسسات المتوسطة والصغيرة واجراء مقابلات معها، من خلال المعارض المقامة على مستوى الجزائر العاصمة وأخرى إلكترونية في شكل استبيان محرر بواسطة Forms Google ومن ثم تحليلها باستخدام برنامج Spss26، والاعتماد على	من خلال الدراسة الميدانية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية نجد أن أغلبها لا تملك مجلس إدارة حيث تمثل نسبة 55% فقط من المؤسسات المتوسطة ذات شكل شركات ذات مسؤولية محدودة، وشركات ذات أسهم، التي تملك مجلس إدارة فعادة ما يكون تشكيلها انعكاس كلي للجمعية العامة وهذا ما تؤكده إجابات أفراد العينة حيث لا يوجد أعضاء مستقلين في هذه المؤسسات بنسبة تفوق 84% و06% منهم يعتمدون على عضو مستقل واحد فقط و04% يعتمدون على اثنين. تطبق حوكمة الشركات بدرجة متوسطة من قبل المؤسسات المتوسطة التي تأخذ شكل شركة ذات أسهم ويدل المتوسط العام المقدر ب 03.39 القريب من المتوسط الفرضي (03) بأنه ليس هناك إدراك تام لدى أفراد العينة بأهمية تطبيق حوكمة الشركات في مؤسساتهم.

[1] شطارة نبيلة، "**حوكمة الشركات في تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية لدخول سوق الأوراق المالية**"، أطروحة دكتوراه(غير منشورة)، علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2023، ص ص 01-363.

		أدوات الإحصاء الوصفي الممثلة في المتوسطات الحسابية وكذا معاملات الارتباط ومعادلات الانحدار البسيط لتباين واقع تطبيق الحوكمة على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.	
دراسة (ساعد بخوش، حسينة، 2022)[1] والموسومة ب:"دور حوكمة الشركات في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي – من وجهة نظر–ممارسي مهنة المحاسبة".	هدفت هذه الدراسة إلى: معرفة مدى تطبيق المؤسسات الجزائرية للنظام المحاسبي المالي وقدرة هذا الأخير على توليد معلومات مالية ومحاسبية ذات جودة عالية، تساهم في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	**عينة الدراسة:** يتضمن مجتمع الدراسة الخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين حيث بلغ عدد أفراد مجتمع الدراسة 5000 فرد أما عينة الدراسة 357 مفردة. طريقة معالجة البيانات: تم الاعتماد في هذه الدراسة على أسلوب المعالجة الإحصائية عن طريق الاستبيان وتحليل البيانات المجمعة عن طريق برنامج SPSS.	من خلال الدراسة التطبيقية للموضوع تبين أن: وجود أثر لحوكمة الشركات في تفسير الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والأبعاد التابعة لها، إذ أن حوكمة الشركات تفسر (56.3%) من التباين في المتغير التابع الكلي (الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية)، وتفسر أيضا أن حوكمة الشركات لها ما يقارب(47.3%) من التباين في بعد الحد من الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح.

[1] ساعد بخوش حسينة، **"دور حوكمة الشركات في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي –من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة –** "، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، علوم التسيير، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة، الجزائر، 2022، ص ص 01-367.

دراسة (أم الخير، حمودة2021،) [1] والموسومة ب:"دور الحوكمة المؤسسية في تفعيل الرقابة الداخلية للبنوك التجارية الجزائرية".	هدفت هذه الدراسة إلى: التطرق إلى أهم المفاهيم المتعلقة بالحوكمة والرقابة الداخلية.	**عينة الدراسة:** يتمثل مجتمع الدراسة في البنوك التجارية العمومية حيث تم استهداف فئة المدققين الداخليين ووصل عددهم إلى 41 شخص. **طريقة معالجة البيانات:** تم الاعتماد في هذه الدراسة على أسلوب الاستبيان ومعالجة البيانات احصائيا عن طريق إجراء اختبار مدى الاتساق الداخلي لفقرات المقياس ومعالجتها عن طريق SPSS.	تم التوصل إلى النتائج التالية: -وجود علاقة متبادلة بين الحوكمة المؤسسية والرقابة الداخلية، فعدم التزام البنوك الجزائرية بآليات ومبادئ الحوكمة المؤسسية يؤدي إلى ضعف نظام الرقابة الداخلية، كما أن وجود نظام رقابة داخلية جيد من شأنه ان يساهم في تطبيق فعال للحوكمة المؤسسية. -أكدت جميع الفئات المستهدفة في الدراسة ان تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية داخلي البنوك العمومية الجزائرية يساهم في:تفعيل الأنشطة الرقابية للرقابة الداخلية. - مؤشر الحوكمة له تأثير إيجابي على النمو، أي كلما زادت الحوكمة بنسبة 01% يؤدي هذا إلى زيادة النمو الاقتصادي بنسبة 02.83% ،مما يؤكد على العلاقة الطردية بين المتغيرين وهو ما يتفق مع النظرية الاقتصادية.

[1] أم الخير حمودة، "**الحوكمة المؤسسية في تفعيل الرقابة الداخلية للبنوك التجارية الجزائرية**"، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجد07، العدد01، جامعة الجلفة، الجزائر، 2021، ص ص 285-304.

دراسة (سردوك بلحول،2018)[1] الموسومة ب:"الحوكمة، الاستثمار الأجنبي المباشر والنمو الاقتصادي في الدول الناشئة".	هدفت هذه الدراسة إلى: بيان طبيعة العلاقة بين الحوكمة، الاستثمار الأجنبي المباشر والنمو الاقتصادي في الدول الناشئة.	**عينة الدراسة:** تتكون من 13 دولة وهي (الأرجنتين، البرازيل، الشيلي، الصين، كولومبيا، الهند، ماليزيا، المكسيك، روسيا الفيديرالية، سنغافورة، تايلند، تركيا، والأرغواي). **فترة الدراسة:** حددت من سنة 1996 إلى غاية 2016. **طريقة معالجة البيانات:** تم الاعتماد على الدراسة القياسية وذلك باتباع أسلوب التحليل للبيانات ، واستخدم نموذج ARDL وتم التقدير بطريقة PMG.	تم التوصل إلى النتائج التالية: وجود علاقة ثنائية الاتجاه بين النمو الاقتصادي والاستثمار الأجنبي المباشر وبين الحوكمة الاستثمار الأجنبي المباشر ،وأن هناك علاقة أحادية الاتجاه ما بين الحوكمة والنمو الاقتصادي مما يعكس العلاقة المثلثية ما بين المتغيرات.
دراسة (ضويفي حمزة، 2015) [2] والموسومة ب:"فعالية تطبيق مبادئ الحوكمة في دعم مقومات الإفصاح أثرها على الأداء المالي".	هدفت هذه الدراسة إلى : محاولة تشخيص الواقع العملي للحوكمة في الجزائر ووضع إطار نظري للحوكمة يراعي خصوصية البيئة الاقتصادية ويعزز الممارسة السليمة للحوكمة على مستوى الشركات الجزائرية.	**عينة الدراسة:** تتكون من شركات المساهمة الوطنية التابعة لمجمع سونلغاز وانحصرت الدراسة على خمس مؤسسات (مؤسسة انجاز المنشآت الأساسية، مؤسسة الممتلكات العقارية للصناعات الكهربائية، الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء، الشركة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الكهرباء، الشركة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الغاز)، استهدفت عمال وإطارات الشركات محل الدراسة.	تم التوصل إلى النتائج التالية: نموذج حوكمة الشركات في الجزائر هو نموذج مغلق وذلك لعدم وجود الأسواق التنافسية التي تمارس دور الرقابة والإشراف، وممارسة مبادئ الحوكمة في الجزائر موجهة في مجموعة من القوانين والأنظمة والتعليمات. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة 95% بين تطبيق مبادئ الحوكمة ومقومات الإفصاح. لا توجد علاقة ارتباط خطي ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة

[1] سردوك بلحول، "**الحوكمة، الاستثمار الأجنبي المباشر والنمو الاقتصادي في الدول الناشئة**"، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)،علوم التسيير، جامعة مصطفى إسطمبولي معسكر، الجزائر، 2018، ص ص 01-244.

[2] ضويفي حمزة، "**فعالية تطبيق مبادئ الحوكمة في دعم مقومات الإفصاح أثرها على الأداء المالي**"، أطروحة دكتوراه(غير منشورة)،علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2015، صص01- 378.

		فترة الدراسة: اقتصرت الدراسة على سنة 2013 دون 2014 بسبب طبيعة الإيداع القانوني للحسابات الاجتماعية لدى المركز الوطني للسجل التجاري الذي يتم خلال الشهر الذي يلي عقد الجمعية العامة العادية السنوية الخاصة بالمصادقة على الحسابات الاجتماعية وذلك قبل 31 جويلية من السنة الموالية. **طريقة معالجة البيانات:** تم الاعتماد على الاستبانة والتحقق من صحتها وإجراء مقابلات مع الأساتذة المحكمين، الاتصال بالشركات محل الدراسة من أجل الحصول على القوائم المالية وبعض المعلومات الأساسية من أجل تقييم الأداء المالي للشركات محل الدراسة.	95% بين تطبيق مبادئ الحوكمة ومؤشرات الأداء المالي تتراوح بين 89% و97%.
دراسة Tlili Tarek, Ait Issad Samir,2023)[1] والموسومة ب:"أثر تنشيط دور ديوان المحاسبة في الجزائر: الحوكمة الرشيدة ومنع	هدفت هذه الدراسة إلى: تسليط الضوء على أثر تنشيط ديوان المحاسبة على الحوكمة الرشيدة للمالية العامة والوقاية من الفساد في الجزائر، في سياق الأزمة الاقتصادية الحالية.	**طريقة معالجة البيانات:** تم إجراء دراسة تحليلية استكشافية باستخدام المنهج البنائي، بهدف الكشف عن شروط نجاح ديوان المحاسبة في تطبيق الحوكمة الرشيدة في مجال الوقاية من الفساد في الجزائر.	تم التوصل إلى النتائج التالية: التحقق من الدقة المادية للحسابات والانتظام القانوني للمعاملات المالية. يعد تقييم السياسات العامة أيضًا من المهام الهامة التي يمكن أن تضطلع بها محكمة الحسابات. وقد تم تفويضه صراحةً بالمشاركة في تقييم السياسات والبرامج العامة،

[1] Tlili Tarek, Ait Issad Samir**L'impact ," de la redynamisation du rôle de la cour des comptes en Algérie: Bonne gouvernance et prévention contre la corruption"**, EL-Manhel Economique, volume 06, Numéro 01, Université Badji Mokhtar, Annaba, Algérie, 2023, p p1467-1482.

الفساد".			وذلك باتباع السياسات والبرامج العامة، على غرار المؤسسات العليا لمراجعة الحسابات الأجنبية. وتخضع هذه المهمة لتفويض قانوني ومعايير عالمية لمراجعة الحسابات (ISSAI).
دراسة (Garzon Castrillon, ManuelAlfonso, 2021)[1] والموسومة ب:"مفهوم حوكمة الشركات".	هدفت هذه الدراسة إلى: التعرف على المفاهيم المختلفة لحوكمة الشركات.	**طريقة معالجة البيانات:** تم استخدام المنهجية المسماة Méthode ordination de Pangani،تم إجراء البحث النهائي في قواعد البيانات، إجراء التصفية، مع الأخذ في الاعتبار تحديد معامل التأثير وسنة النشر وعدد الاستشهادات.	تم التوصل إلى النتائج التالية: إن النهج المتبع في حوكمة الشركات الذي يعتبر ملائما ويهدف إلى إنشاء مجموع من العلاقات والشروط التي تعطي للمساهمين قيمة مضافة على بقية الجهات الفاعلة والمشاركين في سلسلة القيمة في الشركة.
دراسة (Omar Aouah, Iliass El Badaoui,2018)[2] والموسومة ب:"ممارسات الحوكمة وأداء المؤسسات والشركات في المغرب".	هدفت هذه الدراسة إلى: وصف ممارسات الحوكمة الرشيدة المطبقة على الشركات العامة.	تمت هذه الدراسة بالاعتماد على تحليل الادبيات النظرية السابقة.	تم التوصل إلى النتائج التالية: يلعب قطاع المؤسسات العامة دورًا مهمًّا في التنمية الاقتصادية والاجتماعية في بلدنا، كما أن المشاركة المباشرة لهذا القطاع في تنفيذ السياسات العامة للقطاعات الأخر يبرر تعزيز ممارسات الحوكمة في المؤسسات العامة من أجل زيادة الكفاءة.

[1]Garzon Castrillon, Manuel Alfonso**, "The concept of corporate governance**", volume 25, Numéro 02, université National de Misiones, Argentin, 2021, p p 178-190.

[2]Omar Aouah, Iliass El Badaoui,**" Les pratiques de gouvernance et la performance des établissements et entreprises au Maroc**," Doctorant en SCIENCE DE GESTION, Ecole Nationale de Commerce et de Gestion, Université Abdelmalek Essaadi, Tanger, 2018, p p 01-23.

			الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات العامة. وأن الحكومة قامت بإصلاحات (قانون رقم 69-00، قانون الحوكمة الرشيدة، والتعاقد) لتحسين حوكمة وأداء الشركات المملوكة للدولة (SOE)، ومع ذلك لا تزال هناك العديد من التحديات.
دراسة (AmelYalaoui ,2012)[1] والموسومة ب:"أفضل ممارسات الحوكمة في بيئة متنوعة".	هدفت هذه الدراسة إلى: تحليل الروابط بين حوكمة الشركات و إدارة التنوع.	**طريقة معالجة البيانات:** تم الاعتماد على طريقة دراسة الحالة وهي الأنسب لتوفير استجابة ملموسة للمشكلة قيد الدراسة.	تم التوصل إلى النتائج التالية: شرح الرؤى المختلفة التي يعبر عنها الموظفون و المديرون فيما يتعلق بإدارة التنوع داخل الشركات.

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على محركات البحث

3. الدراسات المتعلقة بالتدقيق الداخلي والحوكمة:

جدول رقم (1-3): الدراسات المتعلقة بالتدقيق الداخلي والحوكمة

الدراسة	الهدف	الطريقة والأدوات	النتائج
دراسة (أعمر عبد الحميد، 2023)[2],الموسومة ب:"دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات".	هدفت هذه الدراسة إلى :معرفة مهام مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال التعرف على جوانب	**طريقة معالجة البيانات:** تم الاعتماد على المنهج الوصفي بهدف توضيح مفاهيم الأساسية للتدقيق الداخلي وكذا عرض جوانب الحوكمة وتمت الاستعانة بالمنهج التحليلي لإبراز العلاقة.	تم التوصل إلى النتائج التالية: تتمثل أهمية التدقيق الداخلي بالنسبة للمؤسسة على انها تساعد على اكتشاف نقاط القوة والضعف ومعرفة مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية ،وتحديد المخاطر ووضع الإجراءات اللازمة لتفاديها مستقبلا.

[1]Amel Yalaoui, **"les meilleures pratiques de gouvernance dans un milieu de diversité"**, Mémoire présentée comme exigence partielle de la maitrise administration des affaires, Université du Québec à Montréal, Canada, 2012, p p 01-147.

[2]أعمر عبد الحميد، **"دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات"**، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، المجلد 07، العدد01، جامعة الجلفة، 2023، ص ص 188-207.

	التدقيق الداخلي والأداء المالي.		تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية لأهم الوظائف، حيث تظهر هذه الأهمية في الدور الكبير الذي تقوم به من أجل حماية أصولها وممتلكاتها من الاختلاس والتلاعب والضياع وهذا عن طريق الرقابة والفحص المستمر لجميع الأنشطة والعمليات التي تتم داخل المؤسسة.
دراسة (زهرة عباس، نجوى بن عويدة، 2022)[1] والموسومة ب:"التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات الداخلية لتجسيد مبادئ حوكمة الشركات".	هدفت هذه الدراسة إلى:ضمان الرقابة الفعالة لنشاط الشركة وكشف الممارسات الاحتيالية.	تم الاعتماد على المنهج الوصفي لكون الدراسة نظرية.	تم التوصل إلى النتائج التالية: من أجل تحقيق رقابة فعالة على أعمال التدقيق الداخلي، ينبغي العمل على ضمان الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي والسياسات المرسومة من طرف إدارة التدقيق الداخلي من خلال القيام بعمليات الرقابة المستمرة. حتى يؤدي التدقيق الداخلي الدور المنوط به، لابد من توفر شرطين أساسيين هما: الاستقلالية في إعداد مخطط التدقيق، وكذا المهنية أي يستند إلى المعايير المهنية المتعارف عليها، وإلى دليل أخلاقيات المهنة.

[1]زهرة عباس، نجوى بن عويدة، "**التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات الداخلية لتجسيد مبادئ حوكمة الشركات**"، مجلة بحوث متقدمة في الاقتصاد واستراتيجيات الأعمال ، المجلد30، العدد01، جامعة وهران2، 2022، ص ص 05-36.

دراسة (كربوعة أسماء، 2021)[1] والموسومة ب:"التوجه الجديد نحو معايير التدقيق الداخلي الدولية وأثره على حوكمة المؤسسات".	هدفت هذه الدراسة إلى: تشخيص الواقع العملي للتدقيق الداخلي في المؤسسة الجزائرية ممثلة في مؤسسة سوناطراك من خلال الوقوف على الممارسات الفعلية ومدى اعتمادها على المعايير الدولية للتدقيق الداخلي وإبراز مدى مساهمة هذه الأخيرة في دعم مبادئ حوكمة المؤسسات.	**عينة الدراسة:** يمثل مجتمع الدراسة جميع ممارسي التدقيق الداخلي في مؤسسة سوناطراك (مدراء التدقيق الداخلي، إطارات التدقيق الداخلي، المدققون الداخليون على اختلاف درجاتهم ومدراء أقسام المحاسبة والمالية) والبالغ عددهم حوالي 80 شخص، ونظرا لصغر حجم مجتمع الدراسة تم استخدام أسلوب الحصر الشامل لجميع أفراده وعليه تكون عينة الدراسة هي كامل مجتمع الدراسة. **فترة الدراسة:** من بداية شهر فيفري 2020 إلى غاية 30 نوفمبر من نفس السنة. طريقة معالجة البيانات: تم المزج بين المنهج الوصفي والتحليلي وتم الاستعانة بمنهج دراسة الحالة للكشف عن الأبعاد الميدانية للموضوع وتم استخدام أسلوب الاستبيان وتحليل البيانات باستخدام SPSS.	تم التوصل إلى النتائج التالية: تسعى مؤسسة سوناطراك إلى تبني طرق ونماذج تسييريه ورقابية حديثة، فأصبحت تولي اهتماما كبيرا بوظيفة التدقيق الداخلي وعملت باستمرار على تحديثها بما يؤهلها بأن تكون على اطلاع واسع وكامل بما يجري داخل المؤسسة. وجود تطبيق ومعرفة للتدقيق الداخلي والمعايير الدولية للممارسة المهنية، وكذلك قواعد السلوك المهني في مؤسسة سوناطراك. تسعى مؤسسة سوناطراك نسبيا لتطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات في ظل وجود مساهم وحيد وهو الدولة، وهذا بسبب نقص الوعي الحقيقي لمدى أهمية تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات في سوناطراك.

[1] كربوعة أسماء، **"التوجه الجديد نحو معايير التدقيق الداخلي الدولية وأثره على حوكمة المؤسسات"**، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، علوم تجارية، جامعة الجزائر، 2021، ص ص 01-388.

دراسة (سايح نول ،2016) [1] والموسومة ب: "مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وانعكاسه على تجسيد متطلبات حوكمة الشركات في الجزائر".	هدفت هذه الدراسة إلى دراسة واقع التدقيق الداخلي في الشركة الجزائرية من خلال قياس مدى إسهامه في غدارة المخاطر في مجموعة من الشركات الجزائرية، وقياس مدى انعكاس هذا الدور على تجسيد متطلبات حوكمة الشركات.	**عينة الدراسة:** تم التركيز على مجموعة من الشركات التي تتميز بإمكانات تنظيمية وبشرية ومادية معتبرة حيث بلغ عدد العينة 60 شركة. **طريقة معالجة البيانات:** تم الاعتماد في هذه الدراسة على الاستبيان لمعالجة البيانات من أجل اختبار صحة الفرضيات وتحليلها عن طريق SPSS، وتم الاعتماد أيضا على التحليل الاحصائي الوصفي الاستدلالي.	تم التوصل إلى النتائج التطبيقية التالية: -يحرص المدقق الداخلي عند تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي على التأكد من كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر لحوكمة الشركات، واقتراح التحسينات من خلال الخدمات الاستشارية. -عند صياغة تقرير التدقيق يحرص المدقق على توريد كل المعلومات الخاصة بالمخاطر المرتبطة بالنشاط محل التدقيق، واقتراح تحسينات للتقليص منها، بالإضافة إلى متابعة الاستجابة لتقريره لتقييم النتائج المحققة منهم.
دراسة (صالحي محمد يزيد، 2015)[2] والموسومة ب:"أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة".	هدفت هذه الدراسة إلى: معرفة وتحديد طبيعة العلاقة بين التدقيق الداخلي و حوكمة الشركات من أجل رفع تنافسية المؤسسة.	**عينة الدراسة:** يتكون مجتمع الدراسة من 200 شخص من جميع الموظفين العاملين في مديريات المجمع ومديريات الفروع، مديريات التدقيق الداخلي في مجمع صيدال . **فترة الدراسة:** من شهر سبتمبر 2014 إلى غاية أفريل 2015.	تم التوصل إلى النتائج التالية: -وجود وظيفة التدقيق الداخلي يعتبر من الدعائم الأساسية لحوكمة الشركات حيث تعمل بالتعاون والتنسيق مع لجنة التدقيق والتدقيق الخارجي، مما يسمح بتحقيق الإفصاح والشفافية، الثقة والعدالة، حماية أصول الشركة وتوفير المعلومات الموثوقة. -وجود ارتباط قوي بين تطبيق

[1] سايح نوال، **"مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وانعكاسه على تجسيد متطلبات حوكمة الشركات في الجزائر"**، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2016، ص ص 01-344.

[2] صالحي مُحَمَّد يزيد، **"أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة"**، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، علوم التسيير، جامعة مُحَمَّد خيضر ، بسكرة، الجزائر، 2015، ص ص 01-279.

		طريقة معالجة البيانات: تم الاعتماد على الإحصاء الوصفي وتحليل البيانات بالاعتماد على برنامج SPSS V20.	أسس وقواعد سليمة لنظام التدقيق الداخلي حيث تتولى إدارة التدقيق الداخلي تنفيذ ومناقشة مع المدقق الخارجي لبيان دقة هذا النظام، والقيام بفحص الإجراءات للتأكد من مدى مطابقتها للسياسات والخطط والقوانين الموضوعية، وتفعيل ميثاق الحكم الراشد ورفع تنافسية صيدال.
دراسة (Abou Baker Essedik Kidaouene,2017)[1] والموسومة ب:"دور وظيفة المراجعة الداخلية للحسابات في تفعيل حوكمة الشركات".	هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الهام الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة.	**طريقة معالجة البيانات**: المنهج الاستنتاجي لشرح دور المراجعة الداخلية لتفعيل حوكمة الشركات، وفقا للمعايير الجديدة للمراجعة الداخلية التي تم تطبيقها في يناير 2017.	تم التوصل إلى النتائج التالية: -إن المراجعة الداخلية تنشط ثلاثة عناصر (إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة). -حوكمة الشركات هي آلية تربط بين جميع الأطراف في الشركات.
دراسة (Msood Fooladi, Farhadi Maryam,2011)[2] والموسومة ب:"حوكمة الشركات وعملية التدقيق".	هدفت هذه الدراسة إلى: معرفة العلاقة بين حوكمة الشركات وعملية التدقيق .	**طريقة معالجة البيانات**: تم إجراء مقابلة مع اثنين من المحاسبين القانونيين لمعرفة تصورات وآراء الخبراء في عملية التدقيق والحوكمة.	تم التوصل إلى النتائج التالية: -ابراز علاقة مجلس الإدارة بعملية التدقيق لمعرفة مدى تطبيق مبادئ الحوكمة في حين تم اهمال المبادئ الاخرى والتي لا يتم تحقيق مستوى فعال للحوكمة إلا بتطبيقها كلها.

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على محركات البحث

[1]Abou Baker Essedik Kidaouene,**"The role of the internal audit function in the activation of corporate governance"**, Journal of Law and Humanities, Economic studies, University of Chlef ,Algérie 2017, p p 424-435.

[2]Msood Fooladi, Farhadi Maryam, **"Corporte Governance And Audit Process"**,Intervention at the International Conference on Humanities, Society and Culture, University of Singapore, 2011, p p306-311.

المطلب الثاني: تحليل ومناقشة الدراسات السابقة

توصلت بعض الدراسات إلى عدم وجود علاقة مباشرة بين التدقيق الداخلي والحوكمة مثل دراسة كربوعة أسماء (2021)، المنجزة في مؤسسة سوناطراك ركزت على دور التدقيق الداخلي في الكشف عن نقاط القوة والضعف وتحديد المخاطر ودراسة مُحَمَّد يزيد صالحي (2015)، اعتمدت على دمج التطورات الحاصلة في التدقيق الخارجي مع التدقيق الداخلي بهدف دعم حوكمة المؤسسات من مجمع صيدال، في المقابل كانت دراستنا محل دراسة حالة مؤسسة عمومية اقتصادية لصناعة النسيج، تتبع من حيث التسيير والإدارة لقطاع عسكري ما يمنحها طابعًا خاصًا ومميزًا لا يشبه المؤسسات العمومية التقليدية ولا الشركات الخاصة، هذا التميز في البيئة الإدارية والتنظيمية للمؤسسة يؤثر بشكل مباشر على آليات الرقابة الداخلية، وأساليب اتخاذ القرار، ونمط الحوكمة المتبع، كما أن خصوصية هذه العينة تجعل من الصعب تعميم نتائج الدراسة على باقي المؤسسات، إلا أنها تمنح نتائج دقيقة وعميقة تعكس واقعًا محددًا، وتتبنى دراستنا مقاربة تحليلية تطويرية تبرز التدقيق الداخلي كآلية مستقلة وفعالة، تُسهم في التطبيق الفعلي لأهداف ومتطلبات المؤسسة، من خلال تطوير أدائها مما يعزز الحوكمة ويرتقي بالكفاءة والفعالية، متجاوزةً بذلك الأدوار التقليدية المرتبطة بالمراقبة والتقييم فقط.

ومن بين الدراسات السابقة التي توصلت إلى وجود علاقة بين فعالية التدقيق الداخلي والحوكمة في المؤسسات دراسة أم الخير حمودة (2021) وسياح نوال (2016) وFooladi Msood و Maryam Farhadi (2011) وزهرة عباس، نجوى بن عويدة (2022)، وقد اعتمدنا كباقي الدراسات على المفاهيم الأساسية للحوكمة، مثل الشفافية، والمساءلة، والرقابة، وأهمية ضمان استقلالية المدقق الداخلي في دعم قرارات الإدارة وعلاقاته المختلفة مع أصحاب المصالح وكما تشترك استخدام أدوات تحليل تقليدية شائعة، مثل الاستبيانات والمقابلات.

تُعد هذه الدراسة مساهمة علمية جديدة في مجال البحث حول التدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات، إذ تناولت بيئة تنظيمية نادرة الدراسة، وهي مؤسسة عموميۃ إنتاجية اقتصادية لكنها تخضع لإدارة عسكرية. هذا الإطار الخاص يمنح الدراسة طابعًا فريدًا يميزها عن أغلب الدراسات السابقة التي عادة ما تركز على المؤسسات الخاصة أو العمومية التقليدية. ومن خلال التركيز على الواقع العملي لتطبيق مبادئ الحوكمة، تُمكّن الدراسة من رصد التحديات والفرص المرتبطة بممارسة التدقيق الداخلي في بيئة تنظيمية صارمة ومنضبطة كما تسلط الضوء على تأثير استقلالية المدقق الداخلي ومدى قدرته على دعم الحوكمة الفعلية، ما يُشكل مدخلاً جديدًا لفهم طبيعة العلاقة بين النظام الإداري وسلوكيات الحوكمة في مؤسسات غير تقليدية، بذلك تفتح الدراسة آفاقًا بحثية مستقبلية يمكن أن تستهدف مؤسسات أخرى ذات طابع خاص، مما يثري النقاش العلمي ويوسّع نطاق الفهم لتطبيقات الحوكمة في سياقات مختلفة.

❖ خلاصة الفصل الأول:

حاولنا من خلال هذا الفصل تقديم عرض شامل وواضح لكل ما يتعلق بـالأدبيات النظرية ومن أسس ومفاهيم متعلقة بالتدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات والمسح المكتبي لأهم ما جاءت به الدراسات السابقة حول الموضوع وتحليلها ومقارنتها مع ما أجادت به دراستنا، حيث يعد التدقيق الداخلي أداة تشرف بدورها الفعال على ضمان كفاءة نظام الرقابة الداخلية، وتقديم التوصيات اللازمة التي يحتاج إليها مجلس الإدارة في حين أن المبادئ التي تقوم عليها حوكمة المؤسسات ركيزتها الأساسية هي الضوابط الداخلية، بالإضافة إلى أنها تحتاج إلى التدقيق الداخلي من أجل الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة وتحقيق أهداف أصحاب ذوي المصالح.

الفصل الثاني: دراسة حالة المؤسسة العمومية الاقتصادية لصناعة النسيج تكسالق- وحدة خنشلة-

تمهيد

بعد التطرق في الفصل الأول إلى الدراسات النظرية التي تتناول ماهية التدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات وعلاقتهم ببعضهم البعض، ومن أجل تدارك أي نقص وتعزيز موضوعية البحث عن عرض نتائجه وبناء توصياته، تطلب الأمر القيام بدراسة ميدانية بالمؤسسة العمومية لصناعة النسيج والجلود – وحدة الإنتاج خنشلة –TEXALG وهي مؤسسة اقتصادية عمومية جزائرية، حيث سنتناول في هذا الفصل ما يلي:

- **المبحث الأول**: الطريقة والأدوات.
- **المبحث الثاني**: مناقشة النتائج.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات:

سنقوم في هذا المبحث بعرض الدراسة الميدانية والتي تهدف الى دراسة العلاقة الارتباطية بين التدقيق الداخلي والحوكمة في المؤسسات، سنتطرق في هذا المبحث إلى عرض الطريقة المتبعة من خلال التعرف على مجتمع، عينة ومصادر الدراسة بالإضافة إلى البيانات.

المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة

1. التعريف بالمؤسسة محل الدراسة:

هي مؤسسة عمومية اقتصادية جزائرية لصناعة النسيج والجلود وحدة الإنتاج خنشلة أو ما يسمى ب "أقمشة الشرق"، يقدر رأس مالها 17 مليار سنتيم، ويبلغ إنتاجها سنويا 8 ملايين متر طولي من القماش الجاهز للتفصيل الخاص بالجيش الوطني الشعبي، الشرطة، الدرك الوطني والجمارك (كل أسلاك الأمن الوطني)، وتقع هذه الوحدة في المنطقة الصناعية –طريق بغاي– ولاية خنشلة، يتربع على مساحة 17.17 هكتار، تعتبر المؤسسة من الإنجازات الهامة على المستوى الوطني حيث يتجاوز عدد العمال 290 عامل وكأي مؤسسة لها أهداف على الصعيد الداخلي والخارجي، ومبرر وجودها هو تحقيق الأهداف المسطرة والتي من بينها:

- تحقيق الأرباح ومضاعفة إنتاجها وذلك من خلال احترامها للتنظيم داخل المؤسسة؛
- عقلنة الإنتاج وهذا بالاستعمال الرشيد لعوامل الإنتاج والتوزيع، بهذا هي تسعى إلى عدم الوقوع في المشاكل الاقتصادية والمالية؛
- المحافظة على الزبائن من خلال تزويدهم بالطلبات المحددة في الوقت المتفق عليه لنيل ثقتهم؛ تسعى المؤسسة إلى المنافسة وذلك باحترامها للجودة، النوعية، السعر، المردودية وتعتبر وحدة الإنتاج سوق أهراس ووحدة الإنتاج بسكرة المنافسان لوحدة الإنتاج خنشلة.

2. مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من العاملين في المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية لصناعة النسيج والجلود وحدة الإنتاج خنشلة بمختلف مستوياتهم الوظيفية، حيث تم الاعتماد في اختيار المجتمع على موظفي إدارة التدقيق الداخلي، المالية والمحاسبة، والذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية التي تسمح للمستجوبين بالتعامل مع مضمون الاستمارة بشكل جيد.

3. عينة الدراسة:

لقد تم توزيع 40 استبيان على مجموعة من الموظفين في المؤسسة العمومية الاقتصادية لصناعة النسيج تكسالق – وحدة خنشلة– والجدول التالي يبين عينة الدراسة.

جدول رقم (2–1):عدد الاستمارات الموزعة و المستردة.

مجتمع الدراسة	الاستبيانات الموزعة		الاستبيانات المستردة		الاستبيانات الصالحة	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
مؤسسة تكسالق –وحدة خنشلة–	40	100%	12	27,5%	28	72,5%

المصدر: من اعداد الطالبتين.

4.الأساليب الإحصائية المستخدمة:

- تم تحليل البيانات ومعالجتها بواسطة البرنامجStatistical Package For Social Sciences(spss27)، واعتمدت عملية التحليل على تحليل الاعتمادية للتأكد من مدى ثبات أداة الدراسة من خلال معامل كرونباخ ألفا (α)؛
- مقاييس الإحصاء الوصفي (التكرار، المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية) لبيان خصائص العينة؛
- تحليل الانحدار البسيط ومعامل ارتباط بيرسون لقياس العلاقة بين المتغير المستقل والتابع واختبار (f-TEST) و (T-TEST) التي استخدمت في اختبار الفرضيات.

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة

1. أداة الدراسة: بغية الحصول على البيانات والمعلومات من افراد مجتمع الدراسة قمنا بتصميم استمارة استبيان خصيصا لهذا الغرض وذلك بناءً على فرضيات الدراسة ومتغيراتها المستقلة(التدقيق الداخلي) والتابعة (الحوكمة في المؤسسات)، وقد قسمنا الاستمارة إلى:

- القسم الأول: خاص بالبيانات الشخصية، ويشمل مجموعة من الأسئلة المرتبطة بالجنس، العمر، المستوى الجامعي، المنصب الوظيفي إضافة إلى الخبرة المهنية.
- القسم الثاني: يتضمن 20 فقرة مقسمة على النحو التالي:
  - المحور الأول: خاص بالمتغير المستقل التدقيق الداخلي والذي احتوى على 7 عبارات.
  - المحور الثاني: خاص بالمتغير التابع حوكمة المؤسسات والذي احتوى على 08 عبارات.
  - المحور الثالث: خاص بالمتغيرين وذلك بتوضيح دور التدقيق الداخلي في دعم حوكمة المؤسسات من خلال علاقتهما الارتباطية والذي احتوى على 05 عبارات.

تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارت الخماسي (Likert Scale) الذي يحتم لخمسة إجابات محددة ومغلقة، وهذا من أجل تحديد أراء أفراد العينة حول أهم المواضيع التي تناولها الاستبيان، وبالتالي يسهل علينا العملية كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (2–2): مقياس ليكارت الخماسي.

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

المصدر: من اعداد الطالبتين.

2.صدق وثبات الدراسة:

2–1 اختبار ثبات الاستبيان

بالاعتماد على البرنامج الإحصائي (spss27) لحساب معامل ثبات الاستبيان تحصلنا على المعلومات الموضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (2–3): يبين ثبات ألفا كرونباخ للاستبيان.

عدد عبارات الاستبيان	معامل الفا كرونباخ
28	0,73

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss.

من خلال الجدول رقم (2–3) يتضح أن ألفا كرونباخ مرتفع وهذا يدل على أن الاستبيان يتمتع بثبات وصالح لإجراء الدراسة.

2–2 الاتساق الداخلي لأداة الدراسة

للتأكد من الاتساق الداخلي لأداة الدراسة قمنا بحساب الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور والدرجة الكلية له، وعليه كانت النتائج كما يلي:

أ. الاتساق الداخلي للمحور الأول:

جدول رقم (2–4): يبين الاتساق الداخلي للمحور الأول.

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية داخل المؤسسة.	0,632**	0,001
02	تؤدي زيادة استقلالية المدقق الداخلي إلى زيادة فعالية التدقيق الداخلي.	0,453**	0,015
03	تحظى وظيفة التدقيق الداخلي باهتمام ودعم الإدارة العليا.	0,349	0,069
04	يمتلك المدققون الداخليون المعرفة والكفاءة التي تخول لهم القام بمسؤوليتهم بكفاءة وفعالية.	0,565*	0,002

05	يسعى المدققون الداخليون دائما إلى تحسين مهاراتهم ومعارفهم من خلال التكوين المستمر.	0,576**	0,001
06	يمتلك المدقق الداخلي المعرفة الكافية بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي .	0,668**	0,001
07	بإمكان المدقق الداخلي الاطلاع على جميع السجلات المحاسبية وكل المعلومات المتعلقة بالإجراءات والقواعد والمناشير الداخلية الخاصة بالمؤسسة.	0,653**	0,001

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجاتSPSS.

يتضح من خلال الجدول رقم (2–4) أن قيمة المعنوية sigللقيم الإحصائية لمعاملات الارتباط بيرسون المحسوبة لعبارات المحور الأول أقل من مستوى الدلالة 0.05، مما يعني أن عبارات المحور الأول تتمتع بصدق الاتساق الداخلي.

أ. **الاتساق الداخلي للمحور الثاني:**

جدول رقم (2–5): يبين الاتساق الداخلي للمحور الثاني.

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	يوجد إطار فعال لحوكمة المؤسسات يكون موافق مع أحكام القانون.	0,391*	0,04
02	تقوم حوكمة المؤسسات بتوفير مستوى عالي من الشفافية والإفصاح في المعلومات.	0,58**	0,01
03	يتولى إطار حوكة المؤسسات توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات (الاشرافية، التنظيمية، التنفيذية).	0,416*	0,028
04	للمساهمين الحق في الحصول على المعلومات الخاصة بالمؤسسة في الوقت المناسب.	0,506**	0,006
05	تتولى المؤسسة حماية حقوق المساهمين، وتعويضهم في حالة انتهاك حقوقهم.	0,668**	0,01
06	يضمن إطار حوكمة المؤسسات تعويض أصحاب المصالح عند انتهاك حقوقهم.	0,578**	0,001
07	يقوم مجلس الإدارة بتعيين الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها والسهر على متابعتها وتنفيذها.	0,387**	0,01
08	يصادق مجلس الإدارة على نظام الرقابة الداخلية ويتأكد من مدى فعاليةتطبيقه.	0,479**	0,01

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح من خلال الجدول رقم (2-5) أن قيمة المعنوية sig للقيم الإحصائية لمعاملات الارتباط بيرسون المحسوبة لعبارات المحور الأول أقل من مستوى الدلالة 0.05،مما يعني أن عبارات المحور الأول تتمتع بصدق الاتساق الداخلي.

ب. الاتساق الداخلي للمحور الثالث:

جدول رقم (2–6): يبين الاتساق الداخلي للمحور الثالث.

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	تعمل إدارة التدقيق الداخلي على إخضاع نظام الرقابة الداخلية لعملية تقييم مستمرة.	0,511**	0,005
02	يقوم قسم التدقيق الداخلي سنويا بإعداد خطة تدقيق شاملة، مبنية على أساس المخاطر تأخذ بعين الاعتبار جميع أنشطة المؤسسة.	0,659**	0,001
03	يقوم التدقيق الداخلي بتقييم فعالية إدارة المخاطر والمشاركة في تحسينها داخل المؤسسة.	0,783**	0,001
04	يقوم التدقيق الداخلي بتقديم التوصيات اللازمة والملائمة لتحسين مبادئ الحوكمة في المؤسسة.	0,511**	0,005
05	يقوم التدقيق الداخلي بفحص الإجراءات المتخذة للتأكد من مدى مساهمتها في تعزيز الحوكمة داخل المؤسسة.	0,536**	0,003

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss.

يتضح من خلال الجدول رقم (2-6) أن قيمة المعنوية sig للقيم الإحصائية لمعاملات الارتباط بيرسون المحسوبة لعبارات المحور الأول أقل من مستوى الدلالة 0.05، مما يعني أن عبارات المحور الأول تتمتع بصدق الاتساق الداخلي.

المبحث الثاني: مناقشة النتائج

سنتطرق في هذا المبحث لعرض وتحليل الخصائص العامة والوظيفية لعينة الدراسة بالإضافة إلى تحليل اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج..

المطلب الأول:عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

1. الخصائص العامة لعينة الدراسة

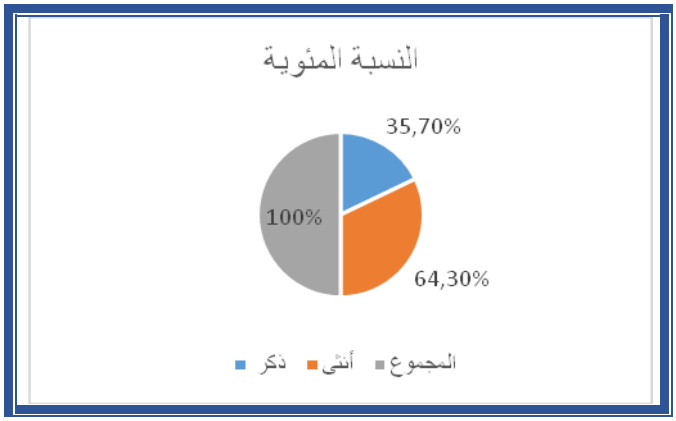
أ. الجنس:

الجدول رقم (2–7): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس.

الجنس	التكرار	النسبة
ذكر	10	%35.7
أنثى	18	%64.3
المجموع	28	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss.

الشكل رقم (2–1): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss.

من خلال الجدول رقم (2–7) نجد أن النتائج تظهر أن أغلبية أفراد العينة كانوا من فئة الإناث وذلك بنسبة (64.3%)، في حين بلغت نسبة الذكور (35.7%).

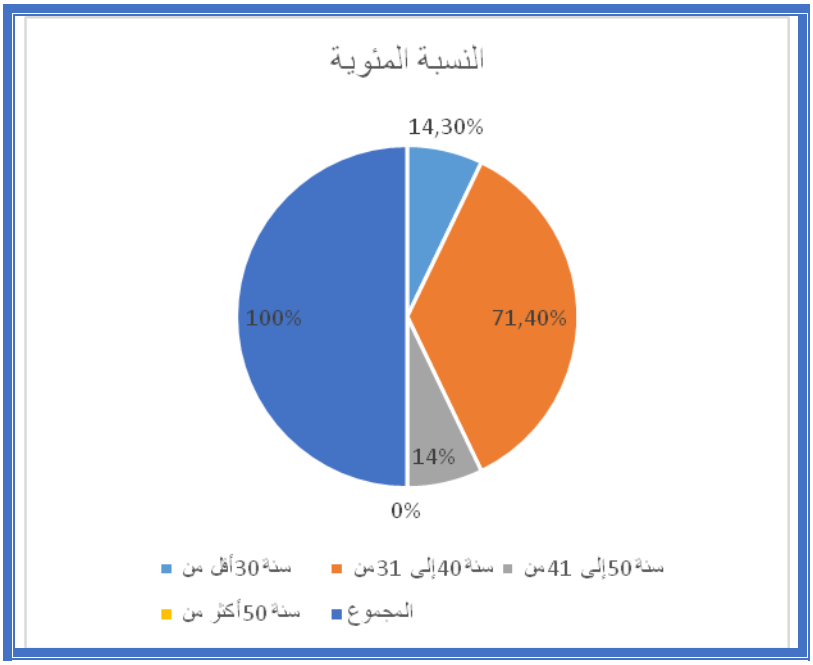
ب. الفئة العمرية:

الجدول رقم (2–8): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الفئة العمرية.

الفئة العمرية	التكرار	النسبة
أقل من 30 سنة	4	%14.3
من 31 إلى 40 سنة	20	%71.4
من 41 إلى 50 سنة	4	%14.3
أكثر من 50 سنة	0	%0
المجموع	28	%100

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss.

الشكل رقم (2–2): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الفئة العمرية.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss.

يبين الجدول رقم (2–8) أن أغلبية موظفي المؤسسة هم ضمن الفئة العمرية من 31 إلى 40 سنة وذلك بنسبة (71.4%) وهو ما يمثل 20 فردا من الموظفين، تليها كل من الفئتين أقل من 30 سنة ومن 41 إلى خمسين سنة بنسبة متساوية بلغت (14.3%)، أما فئة أكثر من 50 سنة فهي غير موجودة في العينة.

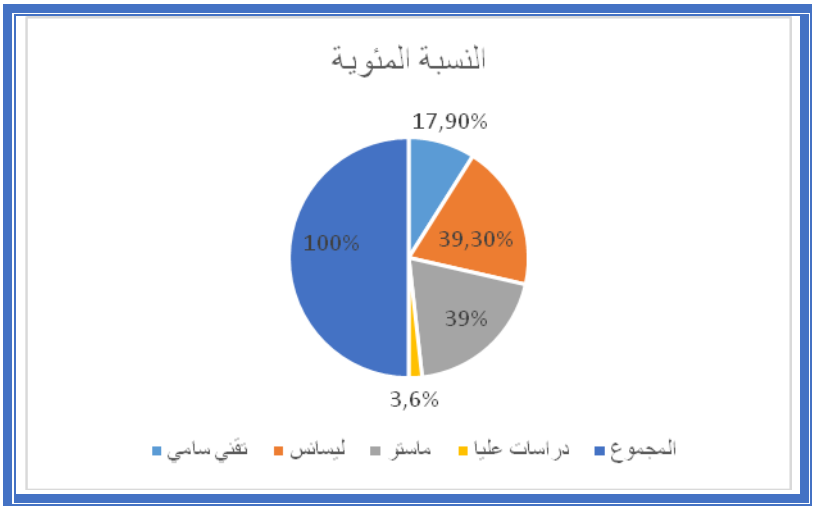
ت. المستوى الجامعي:

الجدول رقم (2–9): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى الجامعي.

المستوى الجامعي	التكرار	النسبة
تقني سامي	5	%17.9
ليسانس	11	%39.3
ماستر	11	%39.3
دراسات عليا	1	%3.6
المجموع	28	%100

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss.

الشكل رقم (2–3): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى الجامعي.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (2–9) أن أغلبية أفراد العينة من موظفي المؤسسة متحصلين على شهادة ليسانس أو ماستر بنسب متساوية بلغت (39.3%)، يليها المتحصلين على شهادة تقني سامي بنسبة (17.9%)، وأخيرا المتحصلين على شهادة دراسات عليا بنسبة بلغت (3.6%)، مما يوضح أن المؤسسة توظف الكفاءات.

2. الخصائص الوظيفية لعينة الدراسة

أ. **المنصب الوظيفي:**

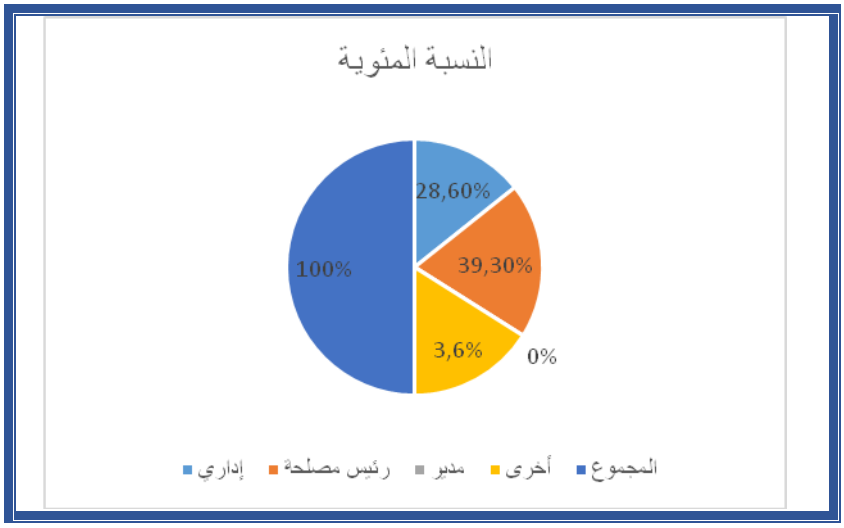
الجدول رقم (2–10): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المنصب الوظيفي.

المنصب الوظيفي	التكرار	النسبة
إداري	8	%28.6
رئيس مصلحة	11	%39.3

مدير	0	%0
أخرى	9	%32.1
المجموع	28	%100

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss.

الشكل رقم (2–4): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المنصب الوظيفي.



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss.

يتضح من خلال الجدول أن معظم أفراد العينة يشغلون منصب "رئيس مصلحة" وذلك بنسبة (39.3%) من مجموع أفراد العينة، تليها فئة "أخرى" بنسبة (32.1%)، وأخيرا الفئة التي تشغل منصب إداري والذين بلغ عددهم 8 بنسبة (28.6%)، أما فئة مدير فلا تتوفر في العينة.

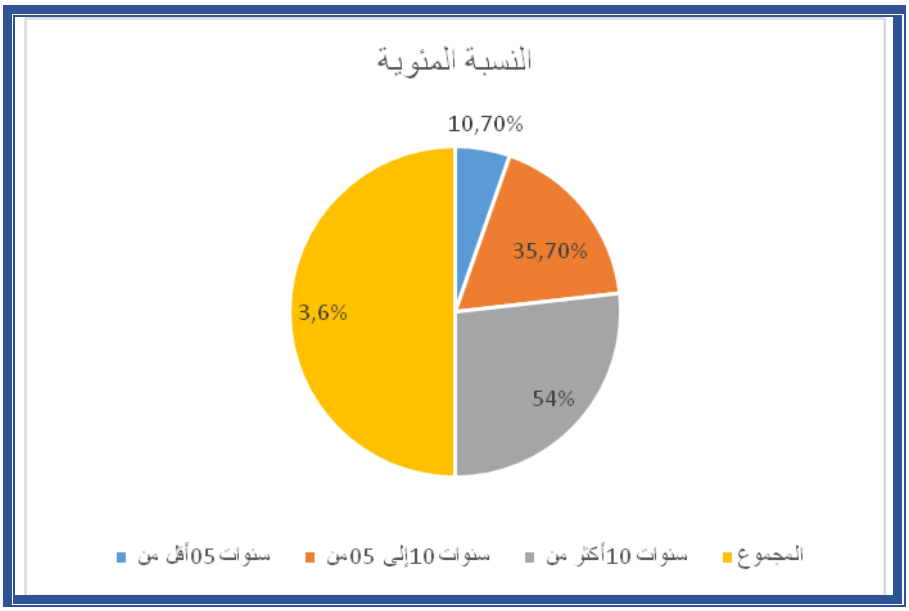
ب. الخبرة المهنية:

الجدول رقم (2–11): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية.

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة
أقل من 05 سنوات	3	%10.7
من 05 إلى 10 سنوات	10	%35.7
أكثر من 10 سنوات	15	%53.6
المجموع	28	%100

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss.

الشكل رقم (2–5): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية.



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss.

يبين الجدول رقم (2–11) أن غالبية أفراد العينة من موظفي المؤسسة لهم خبرة مهنية أكثر من 10 سنوات حيث بلغ عددهم 15 فردا من مجموع أفراد العينة بنسبة 53.6%، وهذا يدل على أن المؤسسة تعتمد على موظفين ذوي خبرة مهنية، تليها الفئة التي تمثل الموظفين ذوي خبرة من 05 إلى 10 سنوات بنسبة (35.7%)، أما فئة الأقل من 05 سنوات فقد بلغت نسبة (10.7%) من مجموع أفراد العينة.

المطلب الثاني: مناقشة نتائج الدراسة

بعد عرض خصائص عينة الدراسة، سيتم في هذا المطلب اختبار فرضيات الدراسة للتحقق من مدى صحتها باستخدام الأدوات الإحصائية المناسبة والمتمثلة في المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري والانحدار الخطي البسيط.

1. تحليل الفرضية الأولى:"للتدقيق الداخلي دور إيجابي في تحقيق الشفافية و الرقابة في المؤسسة ".

للتأكد من صحة هذه الفرضية قمنا بحساب المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة على الاستبيان وقد جاءت النتائج كما هو موضح في الجدول الاتي:

جدول رقم (2–12): يبين إجابات عينة الدراسة الخاصة بمحور التدقيق الداخلي.

العبارات	الإجابات					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الاستجابة
	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة				
1	0	2	2	18	6	4,00	0,770	5	مرتفعة

2	0	0	1	4	14	6	4,18	0,476	3	مرتفعة
3	0	0	1	0	19	8	4,25	0,518	1	مرتفعة
4	0	0	3	2	20	3	3,86	0,705	6	مرتفعة
5	0	0	4	0	14	10	4,22	0,686	2	مرتفعة
6	0	0	5	4	14	5	3,71	0,937	7	مرتفعة
7	0	0	4	1	14	9	4,11	0,786	4	مرتفعة
المجموع							4,04	0,697		مرتفعة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss.

يظهر الجدول أن إجابات عينة الدراسة بشأن محور التدقيق الداخلي وتطبيقه في المؤسسة قد جاءت بدرجة استجابة "مرتفعة"، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام (4.04) وهو أعلى من الوسط الفرضي (3)، مما يشير إلى أن المبحوثين يتفقون بدرجة كبيرة على فعالية تطبيق التدقيق الداخلي داخل المؤسسة. كما بلغ الانحراف المعياري العام (0.697)، وهو يدل على تجانس نسبي في آراء المبحوثين.

توزعت إجابات أفراد العينة والاستجابات كما يلي:

- **العبارة الثالثة:** حصلت على أعلى متوسط حسابي وقدره (4.25) بانحراف معياري (0.518)، مما يدل على اتفاق غالبية المبحوثين على أن "يمثل وظيفة التدقيق الداخلي اهتمام ودعم الإدارة"، وقد جاءت هذه العبارة في المرتبة الأولى؛
- **العبارة الخامسة:** جاءت في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.21) وانحراف معياري (0.686)، ما يعكس إدراك المبحوثين لأهمية قيام المدققين بتقييم الأداء والمساعدة في تحسينه؛
- **العبارة الثانية:** بلغ متوسطها الحسابي (4.18) بانحراف معياري (0.476)، ما يدل على اتفاق كبير على أن تعزيز فعالية التدقيق الداخلي يؤدي إلى زيادة فعالية المؤسسة، وقد جاءت في المرتبة الثالثة؛
- **العبارة السابعة:** احتلت المرتبة الرابعة بمتوسط (4.11) وانحراف معياري (0.786)، ما يشير إلى أن المبحوثين يتفوقون إلى حد مقبول على قدرة المدققين على الوصول إلى المستندات والمعلومات؛
- **العبارة الأولى** :جاءت في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي (4.00) وانحراف معياري (0.770)، وهو ما يدل على اتفاق المبحوثين على أن المدقق الداخلي يتمتع بالاستقلالية داخل المؤسسة؛
- **العبارة الرابعة:** جاءت في المرتبة السابعة بمتوسط (3.86) وانحراف معياري (0.705)، وهو ما يعكس قبولًا جيدًا لفكرة استفادة الإدارة من نتائج المدققين الداخليين لاتخاذ قرارات فعّالة؛
- **العبارة السادسة:** حصلت على أدنى متوسط حسابي (3.71) وانحراف معياري (0.937)، مما يعكس وجود تباين كبير في الآراء حول مدى التزام المدققين بالأنظمة والتعليمات؛

أظهرت إجابات أفراد العينة اتفاقًا مرتفعًا على فعالية هذه الممارسة، مما يدل على إدراك إيجابي لدور التدقيق الداخلي في دعم الإدارة، تعزيز الأداء، وتحقيق الشفافية والرقابة داخل المؤسسة.

2. تحليل الفرضية الثانية: "لا توجد ممارسات فعلية وفعالة للحوكمة داخل المؤسسة".

للتأكد من صحة هذه الفرضية قمنا بحساب المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة على الاستبيان وقد جاءت النتائج كما هو موضح في الجدول الاتي:

جدول رقم (2–13): يبين إجابات عينة الدراسة الخاصة بمحور حوكمة المؤسسات وتطبيقها في المؤسسة.

العبارات	الإجابات					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الاستجابة
	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة				
1	0	0	7	17	4	3,89	0,629	4	مرتفعة
2	1	3	5	14	5	3,68	1,020	7	مرتفعة
3	0	0	5	18	5	4,00	0,609	3	مرتفعة
4	1	2	7	13	5	3,68	0,983	6	مرتفعة
5	1	1	6	15	5	3,79	0,917	5	مرتفعة
6	0	1	7	16	4	3,82	0,723	8	مرتفعة
7	0	0	1	21	6	4,18	0,476	1	مرتفعة
8	0	0	3	19	6	4,11	0,567	2	مرتفعة
المجموع						3,89	0,741	مرتفعة	

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss27.

يُظهر الجدول أن إجابات عينة الدراسة إيجابية نحو محور حوكمة المؤسسات وتطبيقها في المؤسسة، حيث بلغ المتوسط العام 3.89 والانحراف المعياري 0.741، وهو أعلى من المتوسط الفرضي (3.00)، مما يدل على وجود إدراك إيجابي من طرف أفراد العينة حول تطبيق مبادئ الحوكمة داخل المؤسسة.

فيما يلي تحليل العبارات حسب أعلى المتوسطات:

- **العبارة السابعة:**"يقوم مجلس الإدارة بتعيين الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها والسهر على متابعتها وتنفيذها"، احتلت المرتبة الأولى بمتوسط 4.18وانحراف معياري 0.476، ما يدل على وجود دور واضح للإدارة في رسم الأهداف؛

- **العبارة الثامنة:** "يصادق مجلس الإدارة على نظام الرقابة الداخلية ويتأكد من مدى فعاليةة تطبيقه"، جاءت في المرتبة الثانية بمتوسط 4.11وانحراف معياري 0.567، مما يعكس وجود نظام رقابة فعال؛
- **العبارة الثالثة:**"يتولى إطار حوكمة المؤسسات توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات (الإشرافية، التنظيمية، التنفيذية)"، جاءت في المرتبة الثالثة بمتوسط 4.00 وانحراف معياري 0,609، مما قد يعكس دور حوكمة المؤسسات في توازن السلطات بين مختلف الأطراف؛
- **العبارة الأولى:**"يوجد إطار فعال لحوكمة المؤسسات يكون موافق مع أحكام القانون"، جاءت في المرتبة الرابعة بمتوسط 3.89 وانحراف معياري 0.629، مما يدل على تقارب آراء أفراد العينة حول وجود إطار قانوني يحكم عمل المؤسسة؛
- **العبارة الخامسة:**"تتولى المؤسسة حماية حقوق المساهمين، وتعويضهم في حالة انتهاك حقوقهم"، احتلت المرتبة الخامسة بمتوسط 3.79 وانحراف معياري 0,917، ما يعكس احترام المؤسسة للحقوق والمصالح المرتبطة بالأطراف المعنية؛
- **العبارة الرابعة:**"للمساهمين الحق في الحصول على المعلومات الخاصة بالمؤسسة في الوقت المناسب"، جاءت في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي 3.68 وانحراف معياري 0.983، مما يدل على وجود شفافية واضحة في تقديم المعلومات داخل المؤسسة؛
- **العبارة الثانية:** "تقوم حوكمة المؤسسات بتوفير مستوى عالي من الشفافية والإفصاح عن المعلومات"، احتلت المرتبة السابعة بمتوسط 3.68 وانحراف معياري 1.020، مما يشير إلى تباين الآراء حول الشفافية والإفصاح داخل المؤسسة؛
- **العبارة السادسة:**"يضمن إطار حوكمة المؤسسات تعويض أصحاب المصالح عند انتهاك حقوقهم"، جاءت في المرتبة الثامنة بمتوسط 3.82وانحراف معياري 0,723، مما يشير إلى وعي المؤسسة بأهمية الشمولية عند اتخاذ القرارات؛

3. تحليل الفرضية الثالثة: "توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين فعالية التدقيق الداخلي وتطبيق الحوكمة في المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية لصناعة النسيج والجلود تكسالق –وحدة خنشلة– ".

للتأكد من صحة هذه الفرضية قمنا بحساب معامل الارتباط بيرسون R، وقد جاءت النتائج كما هو موضح في الجدول الاتي:

الجدول رقم (2–14): يبين العلاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات.

المعالجة الاحصائية	العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة بيرسون(R)	قيمة الدلالة الإحصائية	الدلالة الإحصائية
فعالية التدقيق الداخلي في دعم حوكمة المؤسسات.	28	19,7500	2,17094	0,444*	0,018	دالة احصائيًا عند 0.05
حوكمة المؤسسة وتطبيقها في المؤسسات.	28	31,1429	31,1429			

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS27.

بعد حساب معامل الارتباط بيرسون لدراسة العلاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات عند أفراد العينة، أظهرت نتائج هذه الدراسة أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند موظفي المؤسسة بين متغيرات الدراسة في معامل الارتباط0,444 =personعند مستوى الدلالة 0.018 =Pvalue حيث كانت العلاقة بينهما موجبة.

❖ خلاصة الفصل الثاني:

تناولنا في هذا لفصل دراسة ميدانية حول وتحليل دور التّدقيق الداخلي في تطبيق الفعلي للحوكمة داخل المؤسسة العمومية الاقتصادية لصناعة النسيج تكسالق –وحدة خنشلة–، حيث قمنا بتعريف مؤسسة محل الدراسة وتطرقنا إلى تحديد الأدوات المستخدمة ومجتمع وعينة الدراسة والتأكد ممن صدق واتساق البيانات ثم قمنا بعرضها وتحليل عن طريق برنامج spss27 بالإضافة إلى تحليل النتائج المتحصل عليها ومناقشتها. واستنادًا للتحليل تم التوصل إلى أن التدقيق الداخلي لهـ دور كبير في التطبيق الفعلي للحوكمة، فالتنسيق بنين وظيفتي التدقيق الداخلي والحوكمة يساهم في رفع الأداء الوظيفي للمؤسسة، حيث تسعى إلى تجسيد الكفاءة وفعالية عملياتها بغية تحقيق أهدافها المرجوة.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة:

جاءت هذه الدراسة لتسلط الضوء على دور التدقيق الداخلي في تحقيق التطبيق الفعلي لحوكمة المؤسسات، ولتحقيق هذا الهدف تم استعراض الإطار النظري للموضوع بغية الوقوف على خلفيته النظرية وتمحيص الدراسات السابقة بشأنه والاستفادة منها في تحديد المتغيرات المؤثرة في إشكالية الدراسة ثم استعرضنا الدراسة التطبيقية ، حيث تم في هذا الصدد تصميم استبيان لغرض جمع البيانات والمعلومات وتوزيعها على عينة الدراسة والمتمثلة في آرائهم وباستخدام الأساليب الإحصائية ثم تحليل بيانات الاستبيان الذي مكننا من اختبار فرضيات الدراسة. وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج واستنتاجات وتوصيات نوردها كما يلي:

من خلال الفصل النظري والتطبيقي وانطلاقا من الإجابة عن الفرضيات وتقديم النتائج المتوصل لها، مع ذكر التوصيات وأفاق الدراسة على النحو التالي:

أولا: اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى: إجابات عينة الدراسة بشأن محور التدقيق الداخلي وتطبيقه في المؤسسة قد جاءت بدرجة استجابة "مرتفعة"، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام (4.04) وهو أعلى من الوسط الفرضي (3)، مما يشير إلى أن المبحوثين يتفقون بدرجة كبيرة على فعالية تطبيق التدقيق الداخلي داخل المؤسسة، كما بلغ الانحراف المعياري العام (0.697)، وهو يدل على تجانس نسبي في آراء المبحوثين وقد أظهرت إجابات أفراد العينة اتفاقًا مرتفعًا على فعالية هذه الممارسة، مما يدل على إدراك إيجابي لدور التدقيق الداخلي في دعم الإدارة، تعزيز الأداء، وتحقيق الشفافية والرقابة داخل المؤسسة.**ومنه نثبت صحة هذه الفرضية؛**

الفرضية الثانية: إجابات عينة الدراسة إيجابية نحو محور حوكمة المؤسسات وتطبيقها في المؤسسة، حيث بلغ المتوسط العام 3.89 والانحراف المعياري 0.741، وهو أعلى من المتوسط الفرضي (3.00)، مما يدل على وجود إدراك إيجابي من طرف أفراد العينة حول تطبيق مبادئ الحوكمة داخل المؤسسة.**ومنه ننفي صحة هذه الفرضية؛**

الفرضية الثالثة:بعد حساب معامل الارتباط بيرسون لدراسة العلاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات عند أفراد العينة، أظهرت نتائج هذه الدراسة أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند موظفي المؤسسة بين متغيرات الدراسة في معامل الارتباط0,444 = person عند مستوى الدلالة 0.01 = Pvalueحيث كانت العلاقة بينهما موجبة. **ومنه نثبت صحة هذه الفرضية.**

ثانياً: النتائج المتوصل إليها

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- يشكّل وجود وظيفة التدقيق الداخلي في الشركة أحد الركائز الأساسية للحوكمة، لما لها من دور في تعزيز الإفصاح والشفافية وتقديم معلومات موثوقة؛
- يُعد التدقيق الداخلي من أبرز الوظائف الرقابية في المؤسسة، لما له من دور أساسي في تعزيز الرقابة وضمان الالتزام بالأنظمة والسياسات المعتمدة؛

- يُقدّم التدقيق الداخلي توصيات للإدارة ومجلس الإدارة حول سبل تحسين إجراءات العمل وتقليل المخاطر؛
- يلعب التدقيق الداخلي دورًا مهمًا في دعم حوكمة الشركات، ويتطلب ذلك دعمًا واضحًا من قبل الإدارة؛
- يجب أن يتحلى القائم على التدقيق الداخلي بدرجة عالية من الاستقلالية والنزاهة والمهنية؛
- تعتمد المؤسسة على تطبيق مبادئ الحوكمة لتحقيق التوازن في مصالح الأطراف المعنية وضمان حقوق أصحاب المصلحة المتعاملين معها؛
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فعالية التدقيق الداخلي وتطبيق حوكمة المؤسسات، مما يعكس تفاعلًا إيجابيًا بين مستوى التدقيق الداخلي ومدى التزام المؤسسة بمبادئ الحوكمة؛
- إن علاقات التدقيق الداخلي مع مختلف أصحاب المصالح تساهم في تفعيل الحوكمة؛
- تقوم الحوكمة على مجموعة من المبادئ التي تساعد على ترشيد الإدارة في المؤسسات.

ثالثا: التوصيات

- ضرورة تعزيز استقلالية إدارات التدقيق الداخلي لضمان حياديتها في تقييم أنشطة المؤسسة؛
- حتمية برمجة وإعداد دورات تدريبية للمدققين الداخليين حول المعايير الدولية للتدقيق الداخلي ومبادئ الحوكمة؛
- ربط تقارير التدقيق الداخلي مباشرة بلجنة التدقيق التابعة لمجلس الإدارة لتعزيز الرقابة والشفافية؛
- وضع نظام لتقييم أداء التدقيق الداخلي بشكل دوري لضمان استمرارية التطوير والجودة.

رابعا: آفاق البحث

كما لا يمكن أن نضع نقطة النهاية لهذه الدراسة بل نفتح القوس لجوانب هامة جديرة بالبحث نقترحها لتكون إشكاليات بحوث ودراسات مستقبلية، نذكر منها:

- دور الحوكمة في تحسين جودة القوائم المالية؛
- دور لجان التدقيق الداخلي في دعم حوكمة المؤسسات؛
- دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر المالية.

المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولا: باللغة العربية

1. خلف عبد الله الوردات،"**دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن معهد المدققين الداخليينIIA** "، الطبعة01، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2014؛

2. خالد أمين عبد الله، "**التدقيق والرقابة في البنوك**"، الطبعة 01، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2012؛

3. خالد راغب الخطيب، "**مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص**"، الطبعة 01،مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان،2010؛

4. زاهرة توفيق سواد، "**مراجعة الحسابات والتدقيق**"، الطبعة 01، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009؛

5. مُحَمَّد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، "**دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**"، الطبعة 01، دار كنوز المعرفة العلمية، الاردن، 2009؛

6. مُحَمَّد مصطفى سلايمان، "**حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيون**"، الطبعة 01، دار الجامعة الإسكندرية، مصر،2009؛

7. طارق عبد العال حماد، "**حوكمة الشركات (المفاهيم _المبادئ _التجارب)تطبيقات الحوكمة في المصارف**"، الطبعة 01، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 2005؛

8. عبد الفتاح الصحن، مُحَمَّد سمير الصبان، "**أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)**"، الطبعة 01،الدار الجامعية، مصر،2004؛

9. محمد البشير بن عمر، عبد الغني دادن، "**حوكمة المؤسسات ودورها في تحسين أداء المؤسسة**"، المجلد01، العدد 07، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، الجزائر، 2014؛

10. سامح فوزي، "**مفاهيم الأسس العلمية للمعرفة**"، العدد10، المركز الدولي للدراسات المستقبلية والاستراتيجية، 2005؛

11. حسن كريم، "**مفهوم الحكم الراشد في الفساد والحكم الراشد في البلاد العربية**"، الطبعة 02، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، 2004؛

12. رحاب عارف العزام عبيدات، "**التدقيق المالي الداخلي في البلديات ودور المحاسب**"، الاصدار 64، مجلة المجتمع العربي لنشر الدراسات العليا، 2024؛

13. أعمر عبد الحميد، "**دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات**"، مجلة المنتدى للدراسات و الأبحاث الاقتصادية، المجلد 07، العدد01، جامعة الجلفة، 2023؛

14.صادق راشد الشمري، "**الحوكمة دليل عمل للإصلاح المالي والمؤسسي**"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد17، جامعة بغداد، العراق، 2008.

15.وحياني نجية وآخرون، "**أهمية التدقيق الداخلي في الرفع من جودة القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية**"، دفاتر MECAS،المجلد 19، العدد 02، ، علوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر،2023؛

16.أم الخير حمودة ،"**الحوكمة المؤسسية في تفعيل الرقابة الداخلية للبنوك التجارية الجزائرية**"، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 07، العدد01، جامعة الجلفة، الجزائر، 2021،

17.زهرة عباس، نجوى بن عويدة، "**التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات الداخلية لتجسيد مبادئ حوكمة الشركات**"، مجلة بحوث متقدمة في الاقتصاد واستراتيجيات الأعمال، المجلد30، العدد01، جامعة وهران، 2022؛

18.هجيرة بوزوينة، "**مدى مساهمة التدقيق الداخلي في ارساء مبادئ حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الداخلية الدولية**"، مجلة الأبحاث الاقتصادية، المجلد 17، العدد 01، علوم اقتصادية، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2022؛

19.حنيش اسماعيل، "**أهمية التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية**"، مجلة دراسات اقتصادية،المجلد18، العدد03، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، 2020؛

20.مقدم مريم، بلدغم فتحي، "**التدقيق الداخلي أداة لتقييم نظام الرقابة الداخلي**"، مجلة البشائر الاقتصادية،المجلد05، العدد01، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر،2019؛

21.يحيى السعيدي ولخضر أوصيف، "**دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات**"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 05، العدد01، جامعة الوادي، 2012؛

22.شطارة نبيلة، "**حوكمة الشركات في تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية لدخول سوق الأوراق المالية**"، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، علوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2023؛

23.ساعد بخوش حسينة، "**دور حوكمة الشركات في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي –من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة –**"، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، علوم التسيير، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة، الجزائر، 2022؛

24.كربوعة أسماء، "**التوجه الجديد نحو معايير التدقيق الداخلي الدولية وأثره على حوكمة المؤسسات**"، أطروحة دكتوراه(غير منشورة)، علوم تجارية، جامعة الجزائر، 2021؛

25.سردوك بلحول، "**الحوكمة، الاستثمار الأجنبي المباشر والنمو الاقتصادي في الدول الناشئة**"، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، علوم التسيير، جامعة مصطفى إسطمبولي معسكر، الجزائر 3، 2018؛

26.سايح نوال، "**مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وانعكاسه على تجسيد متطلبات حوكمة الشركات في الجزائر**"، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر،2016؛

27.مُحَّد يزيد صالحي، "**أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة**"، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، علوم التسيير، جامعة مُحَّد خيضر بسكرة، الجزائر،2015؛

28.ضويفي حمزة، "**فعالية تطبيق مبادئ الحوكمة في دعم مقومات الإفصاح أثرها على الأداء المالي**"، أطروحة دكتوراه(غير منشورة)، علوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2015؛

29.فاطمة بعوج، "**دور التدقيق الداخلي في تفعيل اتخاذ القرار**"، رسالة ماجس‌تير (غير منشورة)، علوم التسيير، جامعة مُحَّد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014 /2015؛

30.بن عيسى ريم، "**تطبيق آليات حوكمة المؤسسات وأثرها على الأداء المالي حالة مؤسسات الجزائرية المدرجة في السوق الأوراق المالية**"، رسالة ماجستير(غير منشورة)، علوم التسيير وتسيير المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر ، 2012؛

31.لخضر أوصيف ،"**دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات**"، رسالة ماجستير (غير منشورة)، علوم اقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2010؛

32.ماجد إسماعيل أبو حمام، "**أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، دراسة ميدانية على شركة مرجه فيسوق فلسطين للأوراق المالية** "، رسالة ماجستير(غير منشورة)،كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة ،فلسطين، 2009؛

33.لطفي شعباني، "**المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة**"، رسالة ماجستير (غير منشورة)، علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003؛

34. الصوص، اياد سعيد محمود، "مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي"، رسالة ماجستير (غير منشورة)، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012؛

35.مُحَّد زيتون، جميلة العمري، "**دور المسؤولية الاجتماعية في تفعيل حوكمة المؤسسات**"، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول حوكمة الشركات والمسؤولية الاجتماعية، تجربة الأسواق الناشئة، كلية العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة اليرموك، 2013؛

36.مسعود دراوسي، ضيف الله مُحَّد الهادي، "**فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري**"، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة بسكرة، يومي 06 و 07 ماي 2012؛

37.مفتاح صالح، معارفي فريدة، "**دور التدقيق الداخلي لإدارة المخاطر المصرفية**"، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، علوم التسيير، جامعة 20 أوت 55، سكيكدة، الجزائر، يومي 11و12أكتوبر2010؛

38.فريد كورتل، "**حوكمة الشركات: منهج القادة والمدراء لتحقيق التنمية المستدامة في الوطن العربي**"، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي الأول لكلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، يومي 15 و16 أكتوبر، 2008.

ثانيا: باللغة الاجنبية

39. Abou Baker Essedik Kidaouene**,"The role of the internal audit function in the activation of corporate governance"**, Journal of Law and Humanities, Economic studies, University of Chlef, Algérie 2017.

40. Ali Kadhim, Hussein Al Fatwi**, "The Role Of Internal Auditing And Internal Control System On The Financial Performance Quality in Banking Sector"**, Bibliotheca Digital, N°86, College of Economic Sciences University, Baghdad, Iraq, 2019,

41. Amel Yalaoui, **"les meilleures pratiques de gouvernance dans un milieu de diversité"**, Mémoire présentée comme exigence partielle de la maitrise administration des affaires, Université du Québec à Montréal, Canada, 2012,

42. Garzon Castrillon, Manuel Alfonso**,"The concept of corporate governance**", volume 25, Numéro 02, universitéé National de Misiones, Argentin, 2021,

43. Jennifer M.Picett, k.H.Spencer, "The International Auditing", A John Wiley and Sons, Ltd., Publication, United Kingdom, 2010,

44. Msood Fooladi, Farhadi Maryam, "Corporte Governance And Audit Process", Intervention at the International Conference on Humanités, Society and Culture, University of Singapore, 2011,

45. Omar Aouah, Iliass El Badaoui,"Les pratiques de gouvernance et la performance des établissements et entreprises au Maroc," Doctorant en SCIENCE DE GESTION, Ecole Nationale de Commerce et de Gestion, Université Abdelmalek Essaaadi, Tanger, 2018,

46. On The Financial Performance Quality In Banking Sector،Biblioteca Digital،N°86،Baghdad Collège of Economic Sciences University، 2019,

47. SlimanKhan Kant, "La valeur ajoutée de l'audit interne pour une organisation", N°10, Finance & Finance Internationale, 2018,

48. Tlili Tarek, Ait Issad Samir," L'impact de la redynamisation du rôle de **la cour des comptes en Algérie : Bonne gouvernance et prévention contre la corruption"**, EL-Manhel Economique, volume 06, Numéro 01, Université Badji Mokhtar, Annaba, Algérie, 2023.

الملاحق

الملحق رقم 01: استمارة الاستبيان

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة عباس لغرور - خنشلة
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارية
قسم العلوم التسيير

جامعة عباس لغرور خنشلة
ABBES LAGHROUR UNIVERSITY KHENCHELA

استمارة استبيان:

في إطار إعداد مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر تخصص محاسبة بعنوان:

دور التدقيق الداخلي في تحقيق التطبيق الفعلي لحوكمة المؤسسات دراسة حالة (المؤسسة العمومية لصناعة النسيج والجلود–وحدة الإنتاج خنشلة –)

إعداد الطالبتين: **إشراف الأستاذ (ة):**

- أنفال عبابسة صيد صابرة
- أية بوقندورة

تحية طيبة وبعد...

يمثل هذا الاستبيان جزءا من الدراسة التي سنقوم بها لإعداد مذكرة لنيل شهادة الماستر تحت عنوان (دور التدقيق الداخلي في تحقيق التطبيق الفعلي لحوكمة المؤسسات)، حيث تهدف هذه الدراسة إلى تحليل أراء أعضاء مجلس الإدارة وموظفي الشركة وإطاراتها ، لمعرفة دور التدقيق الداخلي وما مدى فعاليته في تطبيق الحوكمة في المؤسسات، فإنه يشرفنا أن نطلب من سيادتكم مساعدتنا في تحقيق أهداف هذا البحث وتزويدنا بالمعلومات اللازمة لإعداده، وذلك بالتأشير على الخيار المناسب، وكلنا أمل من الاستفادة من تجربتكم، مع العلم أن هذه المعلومات لن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي.

ضع علامة (X)بجانب الإجابة التي تراها مناسبة.

المحور الاول: البيانات الشخصية

1. **الجنس:**
   - ذكر☐
   - أنثى ☐
2. **العمر:**
   - أقل من 30 سنة☐
   - من 31 سنة إلى 40 سنة☐
   - من 41 سنة إلى 50 سنة☐
   - أكبر من 50 سنة☐
3. المستوى الجامعي:
   - تقني سامي☐
   - ليسانس☐
   - ماستر☐
   - دراسات عليا☐
4. المنصب الوظيفي:
   - إداري☐
   - رئيس مصلحة☐
   - مدير☐
   - أخرى☐
5. **الخبرة المهنية:**
   - أقل من 05 سنوات☐
   - من 05 إلى 10 سنوات☐
   - أكثر من 10 سنوات☐

المحور الثاني: التدقيق الداخلي وتطبيقه في المؤسسة

لرقم	السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية داخل المؤسسة.					
2	تؤدي زيادة استقلالية المدقق الداخلي إلى زيادة فعالية التدقيق الداخلي.					
3	تحظى وظيفة التدقيق الداخلي باهتمام ودعم الإدارة العليا.					
4	يمتلك المدققون الداخليون المعرفة والكفاءة التي تخول لهم القام بمسؤوليتهم بكفاءة وفعالية.					
5	يسعى المدققون الداخليون دائما إلى تحسين مهاراتهم ومعارفهم من خلال التكوين المستمر.					
6	يمتلك المدقق الداخلي المعرفة الكافية بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي.					
7	بإمكان المدقق الداخلي الاطلاع على جميع السجلات المحاسبية وكل المعلومات المتعلقة بالإجراءات والقواعد والمناشير الداخلية الخاصة بالمؤسسة.					

المحور الثالث: حوكمة المؤسسات وتطبيقها في المؤسسة

لرقم	السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يوجد إطار فعال لحوكمة المؤسسات يكون موافق مع أحكام القانون.					
2	تقوم حوكمة المؤسسات بتوفير مستوى عالي من الشفافية والإفصاح في المعلومات.					
3	يتولى إطار حوكة المؤسسات توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات (الإشرافية، التنظيمية، التنفيذية).					
4	للمساهمين الحق في الحصول على المعلومات الخاصة بالمؤسسة في الوقت المناسب.					
5	تتولى المؤسسة حماية حقوق المساهمين، وتعويضهم في حالة انتهاك حقوقهم.					
6	يضمن إطار حوكمة المؤسسات تعويض أصحاب المصالح عند انتهاك حقوقهم.					
7	يقوم مجلس الإدارة بتعيين الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها والسهر على متابعتها وتنفيذها.					
8	يصادق مجلس الإدارة على نظام الرقابة الداخلية ويتأكد من مدى فعالية تطبيقه.					

المحور الرابع: فعالية التدقيق الداخلي في دعم حوكمة المؤسسات

لرقم	السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تعمل إدارة التدقيق الداخلي على إخضاع نظام الرقابة الداخلية لعملية تقييم مستمرة.					
2	يقوم قسم التدقيق الداخلي بإعداد تقارير عن كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.					
3	يقوم قسم التدقيق الداخلي سنويا بإعداد خطة تدقيق شاملة، مبنية على أساس المخاطر تأخذ بعين الاعتبار جميع أنشطة المؤسسة.					
4	يقوم التدقيق الداخلي بتقييم فعالية إدارة المخاطر والمشاركة في تحسينها داخل المؤسسة.					
5	يقوم التدقيق الداخلي بفحص الإجراءات المتخذة للتأكد من مدى مساهمتها في تعزيز الحوكمة داخل المؤسسة.					

شكرا على تعاونكم، تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير

الملاحق

ملحق 02:تسهيل مهمة

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عباس لغرور خنشلة
كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية
قسم العلوم الاقتصادية

Ministry of Higher Education and Scientific Research
Abbas laghrour University Khenchela
Faculty of Economics, Management and Commercial Sciences
Department of Economic Sciences

الرقم: 31 / ك ع إ ت ع ت/ ق ع م و/ 2025

خنشلة في : 2025-03-05

إلى السيد: مدير المؤسسة العمومية للنسيج
المنطقة الصناعية خنشلة

تسهـــــــــيل مهـــــــــمة

- سعيا لاستكمال البرنامج الدراسي المقرر للحصول على شهادة الماستر محاسبة ، ومن أجل تجسيد المفاهيم النظرية للطلبة ، يشرفنا أن أطلب من سيادتكم مساعدة وتسهيل المهمة للطالب:

الاســم و اللــقــب : أنفال عبابسة

تاريـــــــخ المـيـلاد: 16-03-2002 مكـــان المـــيلاد: تاوزيانت خنشلة

رقم التســجـيـــل: 34051316 التـــــخـــصص: محاسبة

عنوان المذكرة: دور التدقيق الداخلي في ضمان التطبيق الفعلي لحوكمة المؤسسات.

*وذلك من أجل إجراء تربص تطبيقي لدى مؤسستكم .

رئيس القسم :

أعقاب نور الدين
رئيس قسم المالية والمحاسبة

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عباس لغرور خنشلة
كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية
قسم العلوم الاقتصادية

Ministry of Higher Education and Scientific Research
Abbas laghrour University Khenchela
Faculty of Economics, Management and Commercial Sciences
Department of Economic Sciences

الرقم: 32 / ك ع إ ت ع ت/ ق ع م و/ 2025

خنشلة في : 2025-03-05

إلى السيد: مدير المؤسسة العمومية للنسيج
المنطقة الصناعية خنشلة

تسهـــــــــيل مهـــــــــمة

- سعيا لاستكمال البرنامج الدراسي المقرر للحصول على شهادة الماستر محاسبة ، ومن أجل تجسيد المفاهيم النظرية للطلبة ، يشرفنا أن أطلب من سيادتكم مساعدة وتسهيل المهمة للطالب:

الاســم و اللــقــب : آية بوقندورة

تاريـــــخ المـيـلاد: 26-02-2002 مكـــان المـــيلاد: عين البيضاء أم البواقي

رقم التســجـيــل: 34048473 التـــــخـــصص: محاسبة

عنوان المذكرة: دور التدقيق الداخلي في ضمان التطبيق الفعلي لحوكمة المؤسسات.

*وذلك من أجل إجراء تربص تطبيقي لدى مؤسستكم .

رئيس القسم :

أعقاب نور الدين
رئيس قسم المالية والمحاسبة

الفهرس:

ال إهداء..... **II–I**

شكر وتقدير..... **III**

الملخص..... **IV**

قائمة المحتويات..... **VI–V**

قائمة الجداول والأشكال والملاحق..... **IX**

مقدمة..... **أ–ج**

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية للتدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات

تمهيد..... **02**

المبحث الأول: الأدبيات النظرية حول التدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات..... **03**

المطلب الأول:ماهية التدقيق الداخلي..... **03**

1. تعريف التدقيق الداخلي..... **03**
2. أهداف التدقيق الداخلي..... **04**
3. أنواع التدقيق الداخلي..... **04**
4. معايير التدقيق الداخلي..... **05**

المطلب الثاني: نظريات حول حوكمة المؤسسات..... **09**

1. مفاهيم مختلفة لحوكمة المؤسسات..... **09**
2. أهداف وأهمية حوكمة المؤسسات..... **09**
3. مكونات وخصائص حوكمة المؤسسات..... **10**
4. أطراف حوكمة المؤسسات..... **11**

المطلب الثالث: إسهامات التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات..... **12**

1. علاقات التدقيق الداخلي بالأطراف المساهمة في تفعيل حوكمة المؤسسات..... **12**
2. الدور الذي يسهم به التدقيق الداخلي في حوكمة المؤسسات..... **13**

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية المتعلقة بالتدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات..... **15**

المطلب الأول: الدراسات السابقة المتعلقة بالتدقيق الداخلي والحوكمة..... **15**

1. الدراسات السابقة المتعلقة بالتدقيق الداخلي..... **15**
2. الدراسات السابقة المتعلقة بالحوكمة..... **19**

3. الدراسات السابقة المتعلقة بالتدقيق الداخلي والحوكمة..... 25
المطلب الثاني: مناقشة وتحليل الدراسات السابقة..... 30
خلاصة الفصل الأول..... 31
الفصل الثاني: دراسة حالة المؤسسة العمومية الاقتصادية العمومية لصناعة النسيج تاكسالق –وحدة خنشلة–
تمهيد..... 33
المبحث الاول: الطريقة والأدوات..... 34
المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة..... 34
1. التعريف بالمؤسسة محل الدراسة..... 34
2. مجتمع الدراسة..... 34
3. عينة الدراسة..... 34
4. الأساليب الاحصائية المستخدمة..... 35
المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة..... 35
1. أداة الدراسة..... 35
2. صدق وثبات الدراسة..... 36
المبحث الثاني: مناقشة النتائج..... 39
المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج الدراسة..... 39
أولا: الخصائص العامة لعينة الدراسة..... 39
ثانيا: الخصائص الوظيفية لعينة الدراسة..... 41
المطلب الثاني: مناقشة نتائج الدراسة..... 43
أولا: تحليل الفرضية الأولى..... 43
ثانيا: تحليل الفرضية الثانية..... 45
ثالثا: تحليل الفرضية الثالثة..... 46
خلاصة الفصل الثاني..... 48
الخاتمة..... 53
قائمة المراجع والمصادر..... 50
الملاحق..... 58
الفهرس..... 65