

دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ الحوكمة -دراسة ميدانية

The role of internal audit in activating the principles of corporate governance - field Study

عبد الله مايو
جامعة ورقلة، الجزائر
mayouabdellah@gmail.com

يزيد صالح
جامعة بسكرة، الجزائر
m_yazid@hotmail.fr

ملخص :

يعود السبب لأغلب الفضائح المالية الحاصلة في كبريات الشركات في العالم إلى اختلال نظم الرقابة الداخلية بها من جهة، و عدم الالتزام بقواعد شفافية و موثوقية المعلومات المحاسبية المفصح عنها من جهة أخرى كذلك نقص الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي عكس التدقيق الخارجي القانوني . وقد ساهمت هذه العوامل في زيادة الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات و اجتهدت عديد المنظمات في وضع أسس و معايير لضبط هذه الحوكمة بقصد إعادة الثقة إلي المستثمرين الحاليين و المرتقبين.

الكلمات المفتاحية : رقابة داخلية، موثوقية تقارير مالية، شفافية تقارير مالية، تدقيق داخلي، حوكمة شركات.

Abstract:

Most financial scandals the largest company worldwide found their origins in the low internal control, the name of respect for rules of transparency and reliability of financial reporting and the lack of 'interest has the function of internal audit (unlike legal external audit). these factors together, have contributed to the concept of corporate governance a renewed relevance. well, many organizations have begun to enact bases and standards to fit the concept of governance in order to restore the confidence of current and potential investors.

Keywords: internal control, transparency of financial reporting, reliability of financial reporting internal audit, corporate governance.

تمهيد :

إن الفضائح والانهيارات المالية التي ضربت عالم الأعمال أدت إلى فقدان الثقة من طرف المستثمرين في المعلومات التي تنشرها الشركات الأمر الذي دفع الجهات المعنية على المستويين الوطني والدولي إلى إجراء دراسات معمقة لتحديد الأسباب الرئيسية التي كانت وراء حدوث هذه الفضائح و الانهيارات، التي ارتبطت بشكل كبير بالجوانب المحاسبية والتدقيقية. يوجد اهتمام متزايد في الوقت الحاضر لرفع مستوى الإفصاح و الشفافية سواء أكان هذا بالنسبة إلى الأحداث المالية المؤثرة على عناصر القوائم المالية أم للإفصاح عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال تقرير خاص تصدره إدارة المؤسسة عن فعالية الرقابة الداخلية حيث أنه من المتوقع أن يؤدي ذلك إلى محافظة هتة الأخيرة على نظم رقابة داخلية ملائمة تساعد علي الوقاية من إجراء التلاعب و تضمن بناء إستراتيجية ناجحة للتدقيق. لذا كان الاهتمام بتطبيق حوكمة الشركات هو المخرج السريع و الحل المتكامل و الفعال لكل هذه السلبيات، وذلك من خلال مجموعة من الآليات من أبرزها الشفافية و الإفصاح عن المعلومات المالية و غير مالية، كذلك تعزيز دور وظيفة التدقيق الداخلي و الخارجي، خاصة ما يتعلق باستقلالية هتين الوظيفتين أيضا تشكيل لجنة التدقيق من مجلس الإدارة للإشراف عليهما. ولتحقيق أهداف الدراسة قمنا بصياغة التساؤل الرئيسي التالي : ما هو الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات؟

والذي ينبثق منه تساؤلات فرعية هي :

- ما مدى تأثير تطبيق التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات ؟
- ما مدى تأثير التفاعل الجيد بين التدقيق الداخلي و باقي أطراف حوكمة الشركات الجزائرية ؟

• هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين أفراد عينة الدراسة حول دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات الجزائرية يعزى البيانات الديمغرافية لهذه العينة؟
و يمكن إقترح الفرضيات التالية:

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين تطبيق التدقيق الداخلي و حوكمة الشركات؛
 - توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين التفاعل الجيد للتدقيق الداخلي مع باقي أطراف الحوكمة و تفعيل الحوكمة في الشركات الجزائرية؛
 - لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين أفراد عينة الدراسة حول دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات الجزائرية يعزى البيانات الديمغرافية لهذه العينة (المسمى الوظيفي) .
- تتم أهمية هذه الدراسة في ظهور مفهوم حوكمة الشركات على مستوى الساحة الاقتصادية الجزائرية من خلال إصدار دليل حوكمة الشركات، أيضا إبراز الدور الذي يؤديه التدقيق الداخلي في تفعيل الحوكمة في الشركات الجزائرية، هذا ما يجعل من تطبيق مبادئ الحوكمة يسمح بتطويره وازدهاره بشكل فعال، مما ينعكس بشكل ايجابي على الاقتصاد الجزائري ككل.

ومن اجل القيام بهذه الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي الذي سمح بدراسة كل من الإطارين العاملين لحوكمة الشركات و التدقيق الداخلي، كشف العلاقة الموجودة بينهما، أيضا تناول جوانب التأثير و التأثير الذي تتخللها. كما تم تصميم استبيان من أجل الحصول على البيانات الأولية و استعمالها للقيام بهذه الدراسة، و التي تم توزيعها على المدققين الداخليين العاملين بشركة صيدال حيث تمت معالجة و تحليل هذه الاستبانة عن باستخدام SPSS . وقسمنا دراستنا إلى محورين الأول نظري يتعلق بالمفاهيم الخاصة بكل من حوكمة الشركات و التدقيق الداخلي في حين خصصنا الثاني للدراسة الميدانية .

أولاً: الإطار النظري للدراسة:

1. حوكمة الشركات: تعتبر حوكمة الشركات (Corpo rate governance) مصطلح ذو أصل أمريكي ظهر في سنوات السبعينات، وقد اختلفت المصطلحات المستخدمة باللغة العربية منها الحكم الراشد، الإدارة الرشيدة، التحكم المؤسسي، الحاكمية و الحكم الجيد، إلا أنها تعبر على مفهوم واحد غير أن المصطلح الأكثر استعمال هو "حوكمة الشركات"، حيث تم اقتراحه من قبل الأمين العام لمجمع اللغة العربية وتم اعتمادها من قبل المجمع المصري للغة العربية .

1.1 مفهوم حوكمة الشركات : وصف (السير أديان كاد بوري¹) عام 1992 " حوكمة الشركات على أنها النظام الذي بمقتضاه تدار المنظمة وتراقب" وعرفتها منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية²(OCED) : " بأنها نظام يتم بواسطته توجيه منظمات الأعمال والرقابة عليها حيث تقوم بتحديد توزيع الحقوق و المسؤوليات بين مختلف المشاركين في الشركات مثل، مجلس الإدارة و المساهمين و أصحاب المصالح الآخرين، كما أنها تبين القواعد و الإجراءات لاتخاذ القرارات بخصوص شؤون الشركة، وهي أيضا توفر الهيكل الذي يمكن من خلاله وضع أهداف الشركة ووسائل بلوغ تلك الأهداف، و رقابة الأداء." ويعرف³G.Charreaux: " حوكمة الشركات بأنها تضم مجموعة من الآليات التنظيمية التي لها دور في تحديد السلطات و التأثير على قرارات المسيرين." ويعرفها معهد المدققين الداخليين⁴: " على أنها المنظومة المتضمنة للسيرورات و الهياكل المطبقة من طرف الإدارة بهدف إيصال، توجيه، إدارة و متابعة نشاطات المنظمة بغرض تحقيق الأهداف." ويعرف كل من شليفر و فيشني⁵ : "حوكمة الشركات بأنها تشمل كل الآليات التي تضمن لمختلف الملاك عائدا على الاستثمار، مع تفادي حصول المدراء أو كبار المساهمين على ملكية جزء من هذه

العوائد بشكل مفرط. ويعرفها **الاتحاد الدولي للمحاسبين**⁶: "أنها مجموع المسؤوليات و الممارسات التي يقوم بها المديرين و التي تهدف إلي تقديم الإدارة الإستراتيجية و ضمان تحقيق الأهداف ،تسيير المخاطر بطريقة صحيحة ،والتحقق من أن موارد المنظمة تستخدم بطريقة معقولة." ويعرفها مركز **المشروعات الدولية الخاصة**⁷ على أنها: "الإطار التي تمارس فيه الشركات وجودها،تركز الحوكمة على العلاقة فيما بين الموظفين و أعضاء مجلس الإدارة، المساهمين وأصحاب المصالح ، واضعي التنظيمات الحكومية،وكيفية التفاعل بين كل هذه الأطراف في الإشراف على عمليات الشركة". أيضا تعرفها **مؤسسة التمويل الدولية**⁸: "أنها النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات و التحكم في أعمالها".

من خلال مجموعة التعاريف السابقة يعرف **الباحثان** الحوكمة بأنها الطريقة التي يتم بها تنظيم شؤون والأعمال من قبل مجالس إدارتها والإدارة التنفيذية،التي تتولى تحديد الأساليب السليمة في وضع أهدافها استراتيجياتها، وعملياتها اليومية كما تحقق مبدأ المساواة أمام المساهمين وتراعي حقوق الأطراف ذات العلاقة ،القواعد والتعليمات الصادرة عن السلطة الرقابية وحماية أصحاب مصالح .

2.1 مبادئ حوكمة الشركات⁹: وضعت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية مجموعة من المبادئ الأساسية لكي تستوفي المؤسسات شروط الحوكمة ويمكن تلخيصها كالتالي:

- **حماية حقوق المساهمين**: وتشمل نقل ملكية الأسهم واختيار مجلس الإدارة والحصول على عائد في الأرباح ومراجعة القوائم المالية وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة.
- **المعاملة العادلة للمساهمين**: تعنى المساواة في التعامل بين كل المساهمين ، حقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية ، أيضا الاطلاع على كل المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.
- **دور أصحاب المصالح**: ويقصد بأصحاب المصالح البنوك والعمالين وحملة المستندات والموردين والعملاء وتشمل الإقرار بحقوق أصحاب المصالح المنصوص عليها في القانون أو عبر اتفاقيات متبادلة، تشجيع التعاون النشط بين الشركات وبين أصحاب المصالح وتشمل التعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة.
- **الإفصاح والشفافية**: ضمان الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب عن كل المسائل المادية التي تتعلق بالشركة، بما في ذلك الوضع المالي والأداء والملكية و حوكمة الشركة. وتتناول الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور مراقب الحسابات والإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين ويتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب ومن دون تأخير .
- **مسؤوليات مجلس الإدارة**: وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية، كيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية و ضمان التوجيه الإستراتيجي للشركة،بالإضافة إلى الرقابة الفعالة على الإدارة من قبل مجلس الإدارة، أيضا ضمان مسؤولية مجلس الإدارة تجاه الشركة وحملة الأسهم.
- **ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات**: حيث يجب أن تتوافق المتطلبات القانونية والرقابية التي تؤثر على ممارسة حوكمة الشركات داخل التشريع مع قواعد القوانين و شفافيته و الالتزام بتطبيقها مع تمتع الهيئات الرقابية و المشرفة بالسلطة ،النزاهة و الموارد اللازمة للقيام بمهامها على أعلى مستوى.

3.1 أهمية حوكمة الشركات¹⁰ : تهدف قواعد وضوابط الحوكمة إلى تحقيق الشفافية والعدالة ومنح حق مساهلة إدارة الشركة، وبالتالي تحقيق الحماية للمساهمين وحملة الوثائق جميعا مع مراعاة مصالح العمل والعمال والحد من استغلال

السلطة في غير المصلحة العامة بما يؤدي إلى تنمية الاستثمار، تشجيع تدفقه وتنمية المدخرات بالإضافة إلى تعظيم الربحية وإتاحة فرص عمل جديدة. كما أن هذه القواعد تؤكد أهمية الالتزام بأحكام القانون والعمل على ضمان تدقيق الأداء المالي ووجود هياكل إدارية تمكن من محاسبة الإدارة أمام المساهمين مع تكوين لجنة تدقيق من غير أعضاء مجلس الإدارة التنفيذية تكون لها مهام واختصاصات وصلاحيات عدة لتحقيق رقابة مستقلة على التنفيذ. وتؤدي الحوكمة في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد الوطني وتعميق دور البورصة وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار، والمحافظة على حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين، ومن ناحية أخرى تشجع الحوكمة على نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية وتساعد المشروعات في الحصول على التمويل، وتوليد الأرباح وخلق فرص عمل.

2. التدقيق الداخلي

1.2 تعريف التدقيق الداخلي: يعرفه معهد المدققين الداخليين¹¹ على أنه " نشاط مستقل و موضوعي يقدم تأكيدات و خدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة و تحسين عملياتها،وتساعد هذه الوظيفة في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال إتباع أسلوب منهجي لتقييم و تحسين فعالية عمليات الحوكمة و الرقابة وإدارة المخاطر". كما عرفه المعهد الفرنسي للتدقيق و الرقابة الداخلية¹² بأنه:"نشاط مستقل داخل المنظمة لتقييم مراقبة العمليات من خلال تقدير و تقييم فعالية الأشكال الأخرى من الرقابة،يهدف التدقيق الداخلي إلى مساعدة إدارة المؤسسة في الممارسة الفعالة لمسؤولياتها بتزويدها بتحليل،تقييمات و اقتراحات ملائمة تتعلق بالأنشطة التي تم فحصها. " وقد عرفه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين¹³ بأنه" التدقيق العمليات و القيود التي تتم بشكل مستمر حيث تنفذ من قبل أشخاص يعينون وفق شروط خاصة".

من خلال مجموعة هذه التعاريف نستنتج أن للتدقيق الداخلي عدة خصائص هي كالتالي:

- **نشاط تأكيدى:** مهمته تقديم خدمات تأكيدية للإدارة، وذلك من خلال التأكد من حسن سير العمل و فحص مختلف أنشطة المؤسسة، والتقييم الموضوعي للأدلة من أجل تقديم رأي يخص عمليات إدارة المخاطر الحوكمة و الرقابة.
- **نشاط استشاري:** و هذا من خلال عمليات المشورة التي تقدم للوحدات التنظيمية داخل المؤسسة و خارجها.
- **نشاط موضوعي:** حيث يكون بعيدا عن التحيز أثناء ممارسته لمهامه.
- **نشاط مستقل:** وهذا من خلال إفصاح المجال للمدقق الداخلي لأداء و واجباته المهنية بحرية تامة و بعيد عن أي ضغوط. وعليه يمكن القول إن خدمات التدقيق الداخلي أصبحت خدمات تأكيدية بخصوص نظام الرقابة الداخلية،و إدارة المخاطر و الحوكمة موجهة للجنة التدقيق و مجلس الإدارة، و خدمات استشارية من خلال النصائح و التوصيات موجهة لمجلس الإدارة.

2.2 أهداف التدقيق الداخلي:¹⁴ إن الهدف من التدقيق الداخلي هو مساعدة جميع أفراد المؤسسة على تأدية مسؤولياتهم

بفعالية و هذا من خلال تزويدهم بمختلف المعلومات و التوصيات و التحليلات،بالإضافة إلى ذلك فإنه يهدف إلى:

- **التحقق من صحة و دقة البيانات المحاسبية وتحليلها:** و يقصد بدقة البيانات أن تكون موضوعية وتعطي صورة صادقة وعادلة عن وضع المؤسسة و أن تكون هذه البيانات متوفرة بالشكل الكامل و الملائم في الوقت المناسب خدمة للإدارة العليا و الأطراف المستفيدة.
- **حماية ممتلكات المؤسسة:** وذلك من خلال المحافظة على أصول المؤسسة من السرقة،الاختلاس التلاعب،أو سوء استخدام،حيث يتأكد المدقق الداخلي من وجود التأمين اللازم و تفادي الخسائر الناشئة عن الإهمال أو عدم الكفاية .

- **متابعة تنفيذ الخطط و السياسات و الإجراءات المعتمدة وتقييمها:** وذلك للتأكد من إتباع العاملين في المؤسسة لهذه الخطط و السياسات و تنفيذهم لها كما مرسومة، ولا يتوقف علي هذا الحد بل يعمل على اكتشاف نقاط الضعف و العمل على تصحيحها .
- **تقييم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الأعمال:** ذلك للتأكد من تسلسل تنفيذ العمليات ،تحقيق قاعدة الفصل بين وظائف الحيازة التسجيل و التنفيذ.
- **رفع كفاية العاملين عن الطرق التدريب:** إن إدارة التدقيق الداخلي بحكم إمامها التام بجميع أوجه النشاط في المؤسسة و بمختلف عملياتها فهي الأقدر بين مختلف الأقسام و الإدارات الأخرى على المساهمة الفعالة في عملية الاقتراح و وضع البرامج المختلفة لتدريب العاملين بالتعاون مع إدارة الموارد البشرية.

3.2 مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات:15

يساهم التدقيق الداخلي في تحسين جودة حوكمة الشركات ،خاصة في المتطلبات الجديدة التي فرضها القوانين (SOX ACT,LSF). بالنسبة ل IIA فقد نص المعيار 2110 على أن "نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يقيم ويقدم التوصيات اللازمة لتطوير عملية الحوكمة و ذلك ب العمل على تحقيق الأهداف التالية:

- تحسين الأخلاق و القيم داخل المنظمة؛
- ضمان السير الفعال للأداء التنظيمي و المساءلة؛
- إيصال المعلومات حول الخطر و الرقابة للجهات المعنية في المنظمة؛
- -تنسيق النشاطات و توصيل المعلومات بين مجلس الإدارة ،المدققين الخارجيين و الداخليين و الإدارة.

يساهم التدقيق الداخلي بفاعلية في الحفاظ على توازن نظام الحوكمة ،ويمكن تفسير العلاقة بين التدقيق الداخلي و حوكمة المؤسسة و فهم مبرراتها من خلال عدد من النظريات المتعلقة بالمؤسسة كما يلي:

- **التدقيق الداخلي ،نظرية الوكالة ،حوكمة الشركات:**تحليل العلاقة التعاقدية في ظل نظرية الوكالة إلي وجود صراع مصالح بين المالك و المسير ،تنتبثق عنه تكاليف وكالة بالنسبة للمالك و هي تكاليف التدقيق الخارجي أو القانوني ،الذي يعمل علي مراقبة و متابعة سلوك و أداء المسير ،ويعتبر غياب التوازن للمعلوماتي أو ما يعرف بعدم تماثل المعلومات احد أوجه الصراع (عدم تماثل بين المساهمين ،الإدارة العليا،المساهمين ،مجلس الإدارة)،و هنا يشكل ارتباط التدقيق الداخلي بكل من الإدارة العليا و مجلس الإدارة(من خلال لجنة التدقيق إن وجدت) و تعاونه مع المدقق الخارجي عاملاً أساسياً في التقليل من عدم تماثل المعلومات بين مختلف أطراف الحوكمة.
- **التدقيق الداخلي ،نظرية الارتباط بالموارد ،حوكمة الشركات:**يري المنظرون لتكاليف الصفقات أن الشركة ،علي عكس السوق،تظهر كأسلوب تنظيم يسمح بتحقيق وفورات على تكاليف الصفقات،وقد عملت إدارات المؤسسات على تخفيض تكاليف التدقيق الخارجي من خلال تحويل جزء من أعماله إلي التدقيق الداخلي.
- **التدقيق الداخلي ،نظرية الارتباط بالموارد ،حوكمة الشركات :**بالنسبة للمنظرين الارتباط بالموارد،فإن المؤسسة تعتمد على محيطها فيما يتعلق بالموارد الأولية،رؤوس الأموال ،العمل ،التجهيزات،قنوات توزيع الإنتاج و الخدمات.و على المؤسسة أن تتبنى نظاماً فعالاً من أجل التوجيه الأمثل للموارد ،ويكون ذلك بتطبيق مبادئ الحوكمة و الاعتماد على التدقيق الداخلي لتفعيل هيكلها و تحقيق كفاءة العمليات التنظيمية.

ثانيا : الإطار التطبيقي للدراسة :

سنخصص هذا الجزء لمعالجة مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات في شركة صيدال ، ولتحقيق هذا الهدف قمنا باعداد الاستبيان اللازم للحصول على البيانات الأولية لهذه الدراسة ، و هذا ما حصل فعلا من خلال

توزيع الاستبيان بكل تلك العناصر تضافرت معا لتوفير المادة الأولية التي تستلزم تحويل المعلومات عبر البرنامج الإحصائي spss (17) عن طريق استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

معامل ارتباط سوبرمان ، معامل الثبات ALPHA CRONBACH'S ، اختبار KOLMOGOROV ، اختبار SMIRNOV ، اختبار للعينه الواحدة ONE SAMPLE T TEST ، معامل الارتباط بيرسون ، اختبار T -TEST

1.التعريف بالمؤسسة محل الدراسة : تأسست الصيدلية المركزية الجزائرية سنة 1969 بأمر رئاسي يوكل لها مهمة ضمان احتكار الدولة لاستيراد وتصنيع و تسويق المنتجات الصيدلانية الخاصة بالطب البشري ويضم مجمع صيدال ثلاث فروع و هي فرع انتبوبيوتيكال ،فرع بيوتيك، فرع فرمال .

2. مجتمع وعينة الدراسة : يتكون مجتمع الدراسة من المدققين الداخليين، إدارة المالية و المحاسبة لشركة صيدال و الذي قدر بحوالي 40 فرد وكذلك تم توزيع الاستبيان على 30 أستاذ جامعي متخصص في التدقيق الداخلي و حوكمة الشركات وذلك لإمامهم بالجانب النظري للدراسة و 30 محافظ خبير محاسبي من اجل وجهة النظر الخارجية للشركة من جهة ومن جهة أخرى الإلمام بالجانب المهني و العملي للتدقيق و الحوكمة و لقد تم اعتماد جميع الاستمارات نظرا لتوفرها على جميع الشروط الضرورية للدراسة.

3.أداة الدراسة الميدانية: لقد ساعد المنهج الوصفي التحليلي الذي استخدم في الجانب النظري على تحديد المتغيرات الرئيسية لهذه الدراسة،مما ساهم في تحديد محاور و قواعد بناء استبيان الدراسة الميدانية ،الذي جاء في مضمونه **الجزء الأول:** يحتوي علي البيانات الديمغرافية لعينة الدراسة المتمثلة في **العمر ،المؤهل العلمي ،التخصص العلمي ،سنوات الخبرات ،الوظيفة.**

الجزء الثاني: يحتوي على محورين : **المحور الأول** من سبعة فقرات ، **والثاني** من ستة فقرات . كما تم استخدام مقياس ليكارت ضمن محاور الجزء الثاني من الاستبيان و هو مقياس باسم الباحث الذي يندرج من علاقة قوية موجبة إلى علاقة قوية سالبة، مع الإشارة انه تم استخدام خمس خيارات الأكثر شيوعا لقياس مدى التوافق،

4.اختبار صدق الاستبيان عن طريق الأساتذة المحكمين : بواسطة هذه الطريقة يمكن التأكد من صدق الاستبيان عن طريق توزيعه علي بعض الأساتذة المحكمين وفي هذه الدراسة تم إعداد استبيان أولي حول الدراسة الميدانية ووزعت عدة نسخ منه على مجموعة من الأساتذة المحكمين،و بعد استرجاع تلك النسخ الأولية و التعرف على النقائص و الأخطاء التي تضمنتها ،تمت إعادة تصحيح و إضافة تعديل الاستبيان بحيث أصبح ملما بالموضوع وسلسل في نسخة نهائية .

5.اختبار صدق الاستبيان عن طريق صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان : يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه هذه الفقرات ،وقد تم استخدام معاملات ارتباط سبيرمان بين كل فقرة من فقرات محاور الاستبانة و الدرجة الكلية للمحور نفسه. (قيمة R الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 99 تساوي 0.166)

• يتضح من خلال الجدول (1) أن معاملات الارتباط لجميع الفقرات تتراوح بين 0.636 إلى 0.999 و الذي تعتبر دالة عند مستوى دلالة 0.05 و مستوى الدلالة لكل الفقرات اقل من 0.05 وقيمة R المحسوبة اكبر من قيمة R الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 99 التي تساوي 0.166 . و بالتالي تعتبر فقرات المحور الأول صادقة .

- يتضح من خلال الجدول (2) أن معاملات الارتباط لجميع الفقرات تتراوح بين 0.0636 إلى 0.985 و التي تعتبر دالة عند مستوى دلالة 0.05 و مستوى الدلالة لكل الفقرات اقل من 0.05 وقيمة R المحسوبة اكبر من قيمة R الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 99 التي تساوي 0.166 و بالتالي تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة .

6. اختبار ثبات الاستبيان لكل محاور الاستبيان أداة الدراسة : قام الباحثان باستخدام اختبار (ألفا كرونباخ) لقياس مدى ثبات أداة الدراسة حيث بلغت قيمته الكلية 94.6% وهي نسبة جيدة تصلح لأغراض البحث العلمي كونها أعلى من النسبة المقبولة والتي تبلغ 60% حيث جاء اختبار الثبات لهذه المتغيرات كما هو مبين في الجدول (3).

7. اختبار اعتدالية التوزيع : عن طريق هذا الاختبار يتم اكتشاف إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، حيث يعد من الاختبارات المعملية للتوزيع الطبيعي حيث تختبر الفرضيات العدم القائلة بان مشاهدات متغير معين تتبع التوزيع الطبيعي ضد الفرضية البديلة القائلة بأن البيانات لا تتوزع طبيعيا .

ومن خلال الجدول (4) يمكن ملاحظة أن مستوى الدلالة لجميع المحاور و كذا جميع فقرات محاور الاستبيان اكبر من مستوى دلالة 0.05، وبالتالي فالبيانات تتبع التوزيع الطبيعي الذي يسمح من خلالها استخدام الاختبارات المعملية.

8. تحليل نتائج محاور الدراسة : من اجل تحليل نتائج محاور الدراسة تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة لتحليل فقرات الاستبيان، حيث تكون الفقرة ايجابية أي أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت T المحسوبة اكبر من T الجدولية و التي تساوي 1.985 (أو مستوي الدلالة اقل من 0.05 و الوزن النسبي اكبر من 60%)

- (قيمة T الجدولية عند درجة حرية (ن=1-99) و مستوى دلالة 0.05 تساوي 1.985 حسب جدول توزيع ستودنت) من خلال الجدول (5) يمكن ملاحظة أن جميع الفقرات بلغ الوزن النسبي اكبر من 60% ومستوى دلالة 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يدل على ايجابية الفقرات أي أن أفراد العينة يوافقون تمام الوسط الحسابي الذي يتراوح بين (4.67 و 5) في جميع فقرات المحور الأول. وبصفة عامة تظهر نتائج جميع الفقرات المحور الأول قيمة T تتراوح بين (42.87 و 101.1) و التي هي اكبر من قيمة T الجدولية و التي تساوي 1.985 هذا مايبين أن شركة صيدال تراعي لضمان تفعيل حوكمة ضمنها إلى وجود معايير التدقيق الداخلي، وذلك من خلال تمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية، الكفاءة، التأهيل، العناية المهنية، مع وجود إستراتيجية لمعالج مساعد قيام المدقق الداخلي بتقديم خدمات استشارية و تأكيدية في نفس الوقت.

- من خلال الجدول (6) يمكن ملاحظة انه في جميع الفقرات بلغ الوزن النسبي اكبر من 60% ومستوي دلالة 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يدل على ايجابية جميع الفقرات أي أن أفراد العينة يوافقن تماما (المتوسط الحسابي بين 4.35 و 5) في جميع فقرات المحور الثاني . وبصفة عامة تظهر نتائج جميع الفقرات المحور الثاني قيمة T التي تتراوح بين (37.56 و 162.55) و التي هي اكبر من قيمة T الجدولية و التي تساوي 1.985 . هذا ما يبين أن شركة صيدال تراعي لضمان تفعيل الحوكمة ضمنها إلي التفاعل الجيد بين التدقيق الداخلي و باقي أطراف الحوكمة، وذلك من خلال الوصول إلي تلك الحالة التي يتفاعل فيها التدقيق الداخلي مع باقي أطراف الحوكمة المتمثلة في التدقيق الخارجي الإدارة العليا، مجلس الإدارة، لجنة التدقيق و مختلف المديرين التنفيذية، بكل تعاون و تكامل و انسجام و تحسين للعلاقة التي تساهم في إضافة قيمة لصيدال.

9. اختبار فرضيات الدراسة:

يتضمن هذا الجزء من الدراسة مناقشة و اختبار الفرضيات كما يلي:

✓ **الفرضية الأولى:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين تطبيق التدقيق الداخلي و حوكمة الشركات.

تم استخدام معامل الارتباط بيرسون لاختبار وجود علاقة بين تطبيق نظام محكم للتدقيق الداخلي و حوكمة الشركات في صيدال وتشير النتائج المبينة في الجدول (7) أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05، كما ان قيمة R المحسوبة تساوي 0.99 وهي اكبر من قيمة R الجدولية و التي تساوي 0.2 مما يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية، وبالتالي قبول الفرضية أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام محكم بين التدقيق الداخلي و تفعيل مبادئ حوكمة الشركات في شركة صيدال عند مستوى دلالة 0.05 (قيمة R الجدولية المحسوبة عند درجة حرية 99 و مستوى دلالة 0.05 تساوي 0.2) .

✓ **الفرضية الثانية:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين التفاعل الجيد للتدقيق الداخلي مع باقي أطراف حوكمة و تفعيل الحوكمة في صيدال.

من اجل اختبار هذه الفرضية استلزم الأمر استخدام معامل الارتباط بيرسون لاختبار وجود التفاعل الجيد بين التدقيق الداخلي مع أطراف الحوكمة و تفعيل الحوكمة في صيدال و توضح النتائج الموجودة ضمن الجدول (8) أن مستوي الدلالة يساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 كما أن قيمة معامل الارتباط R تساوي 0.798 و هي اكبر من قيمة معامل الارتباط الجدولية R التي تساوي 0.2 مما يدل على وجود علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية، و بالتالي قبول الفرضية .

10. اختبار فرضيات الفروق بين المتوسطات : الفرضية الثالثة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين افراد عينة الدراسة حول دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات تعزي للمسمى الوظيفي .
تم استخدام اختبار T للفروق بين متوسط آراء أفراد عينة الدراسة حول التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات صيدال يعزي للمسمى الوظيفي، و النتائج المبينة في الجدول (9) تشير إلي أن مستوي الدلالة لكل محور من محاور الدراسة اكبر من 0.05 كما تاخذ قيمة T المحسوبة لكل محور أيضا قيمة اقل من قيمة T الجدولية و التي تساوي 1.985 مما يدل على عدم وجود فروق في ايجابيات أفراد العينة تعزي للمسمى الوظيفي. وبصفة عامة يتضح أن قيمة T المحسوبة لجميع المحاور هي اقل من قيمة T الجدولية و التي تساوي 1.985، كما أن قيمة مستوي الدلالة لجميع المحاور مجتمعة هي اكبر من 0.05، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوي دلالة 0.05 بين أفراد عينة الدراسة حول دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات الجزائرية تعزي للمسمى الوظيفية.
(قيمة T الجدولية عند درجة حرية (ن-1=99) و مستوى دلالة 0.05 تساوي 1.985 حسب جدول توزيع ستودنت)

الخلاصة : يمكن أن نستخلص من مقالنا النقاط التالية:

- من الدعائم الأساسية لحوكمة الشركات ضرورة وجود وظيفة تدقيق داخلي فعالة تعمل بالتعاون و التنسيق مع لجنة التدقيق و المدقق الخارجي، للمساهمة في حماية حقوق الأطراف ذات المصالح في المنشأة والحفاظ على أصولها و توفير، المعلومات الموثقة لهيئات الحوكمة (مجلس الإدارة، و الإدارة العليا).
- يقوم التدقيق الداخلي بإضافة قيمة للمؤسسة من خلال الوظائف التي أصبح يضطلع بأدائها في إطار حوكمة الشركات، و التي تشمل توفير المعلومات للإدارة بكل مستوياتها، وتقييم سيرورة إدارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية، وتقييم التزام المؤسسة بمبادئ حوكمة الشركات.
في حين يوصي الباحثان بما يلي :

- إدخال كل من مقياس التدقيق الداخلي و الحوكمة ضمن البرامج التعليمية في المدارس و المعاهد و الجامعات الجزائرية؛
- غرس مبادئ الحوكمة الموجودة ضمن ميثاق الحكم الراشد في الشركات الجزائرية ؛
- خلق جهة عليا تعمل على الإشراف و الرقابة علي مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر و تهتم بتحديث و تطوير القوانين التي تخص التدقيق الداخلي في الجزائر؛
- تبني الجزائر للمعايير الدولية لممارسة التدقيق الداخلي و العمل علي تكيفها مع القوانين و الواقع الاقتصادي الوطني.

كما يمكن القول أن التدقيق الداخلي أصبح جزء متمم و ضروري في هيكل حوكمة الشركات من خلال دوره في التقويم و تحقيق المساءلة و إضفاء الثقة على عمليات الإدارة و التقارير المالية، فضلا إلى إسهامه من خلال حوكمة الشركات في المحافظة على أموال الشركة و حسن استثمارها في سبيل زيادة قيمة الشركة من خلال رفع القيمة السوقية لأسهمها في أسواق الأوراق المالية و كل ذلك يصب في حماية حقوق حملة الأسهم و بخاصة صغارهم و هذا بحد ذاته يمثل جل أهداف حوكمة الشركات.

جدول (1) نتائج الاختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول

المحور الأول	مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل الحوكمة الشركات عن طريق	معامل الارتباط	مستوي الدلالة
1	استقلالية المدقق الداخلي	0.636	0.000
2	الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي	0.517	0.000
3	التأهل العلمي للمدقق الداخلي	0.853	0.000
4	العناية المهنية في أداء المدقق الداخلي	0.636	0.000
5	وجود إستراتيجية للتدقيق الداخلي	0.851	0.000
6	تقديم الخدمات الاستشارية من طرف المدق الداخلي	0.635	0.000
7	تقديم خدمات تأكيدية من طرف المدقق الداخلي	0.999	0.000

المصدر : من إعداد الباحثان اعتماد علي نتائج المعالجة الإحصائية عن طريق برنامج SPSS

جدول (2) نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني

المحور الثاني	مساهمة التفاعل الجيد بين التدقيق الداخلي وباقي أطراف الحوكمة في تفعيل حوكمة الشركات عن طريق	معامل الارتباط	مستوي الدلالة
1	التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي	0.642	0.000
2	الانسجام بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي	0.642	0.000
3	تحسين علاقة التدقيق الداخلي مع لجنة التدقيق في الشركة	0.636	0.000
4	إفصاح المدقق الداخلي لإدارة الشركة	0.985	0.000
5	إفصاح المدقق الداخلي لمجلس إدارة الشركة	0.862	0.000
6	تعاون المدقق الداخلي مع المديرين التنفيذيين للشركة	0.745	0.000

المصدر : من إعداد الباحثان اعتمادا على نتائج المعالجة الإحصائية عن طريق برنامج SPSS

الجدول (3):نتائج اختبار ثبات الاستبيان لكل محاور الاستبيان

المحاور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل Alpha cronbach's
الأول	يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركة	7	91.5%
الثاني	يساهم التفاعل الجيد للتدقيق الداخلي و حوكمة الشركة	6	84.0%
جميع فقرات محاور الاستبيان			94.6%

المصدر : من إعداد الباحثان اعتمادا على نتائج المعالجة الإحصائية عن طريق برنامج SPSS

جدول (4) نتائج اختبار kolmogorv- smirnov لاعتدالية التوزيع

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	قيمة Z	مستوي الدلالة
1	يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات	7	0.985	0.287
2	يساهم التفاعل الجيد بين التدقيق الداخلي و باقي اطراف الحوكمة في تفعيل حوكمة الشركات	6	0.829	0.489

المصدر : من إعداد الباحثان اعتمادا على نتائج المعالجة الإحصائية عن طريق برنامج SPSS

جدول (5) تحليل نتائج فقرات المحور الأول حول مساهمة معايير التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات :

رقم الفقرة	عنوان الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوي الدلالة
1	استقلالية المدقق الداخلي	4.85	0.479	97	101.1	0.000
2	الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي	5	0.000	100	62.03	0.000
3	التاهيل العلمي للمدقق الداخلي	4.67	0.753	93.4	101.1	0.000
4	العناية المهنية للمدقق الداخلي	4.85	0.479	97	88.14	0.000
5	وجود إستراتيجية جيدة للمدقق الداخلي	4.75	0.539	95	162.5	0.000
6	تقديم خدمات الاستشارية من طرف المدقق الداخلي	4.90	0.302	98	42.87	0.000
7	تقديم خدمات تأكيدية طرف من المدقق الداخلي	4.39	1.024	87.8	99.05	0.000

المصدر : من إعداد الباحثان اعتمادا على نتائج المعالجة الإحصائية عن طريق برنامج SPSS

جدول (6) تحليل نتائج فقرات المحور الثاني

رقم الفقرة	عنوان الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوي الدلالة
1	التكامل بين التدقيق الداخلي و الخارجي	4.90	0.302	98	162.55	0.000
2	الانسجام بين التدقيق الداخلي و الخارجي	4.90	0.320	98	162.55	0.000
3	تحسين العلاقة مع لجنة التدقيق	4.70	0.644	94	73.03	0.000
4	إفصاح المدقق الداخلي للإدارة	5	0.000	100	37.56	0.000
5	إفصاح المدقق لمجلس الإدارة	4.35	1.158	87	55.05	0.000
6	تعاون المدقق الداخلي مع مديري الشركة	4.90	0.302	98	162.55	0.000

المصدر : من إعداد الباحثان اعتمادا على نتائج المعالجة الإحصائية عن طريق برنامج SPSS

جدول (7) معامل الارتباط بين التدقيق الداخلي و تفعيل حوكمة الشركات

المحور	الاحصاءات	تفعيل حوكمة الشركات
التدقيق الداخلي	معامل الارتباط	0.99
	مستوي الدلالة	0.000
	حجم العينة	100

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على نتائج المعالجة الإحصائية عن طريق برنامج SPSS

جدول(8)معامل الارتباط بين التفاعل الجيد للتدقيق الداخلي مع باقي اطراف الحوكمة و تفعيل الحوكمة

المحور	معامل الارتباط	تفعيل حوكمة الشركات
التفاعل الجيد بين التدقيق الداخلي وباقي اطراف الحوكمة	0.798	
	0.000	مستوي الدلالة
	100	حجم العينة

المصدر :من إعداد الباحثان اعتمادا على نتائج المعالجة الإحصائية عن طريق برنامج SPSS

جدول(9) نتائج اختبار Tحساب الفروق الإجابات أفراد العينة حول دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات في صيدال تعزي للمسمي الوظيفي

المحور	عنوان المحور	المسمي الوظيفي	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوي الدلالة
الأول	يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل الحوكمة	داخلي	40	5	0.026	1.18	0.215
		خارجي	30	4.99			
الثاني	يساهم التفاعل الجيد بين التدقيق الداخلي و باقي أطراف الحوكمة في تفعيل حوكمة الشركات	داخلي	40	5	0.000	1	0.326
		خارجي	30	5			

المصدر : من إعداد الباحثان اعتماد على نتائج المعالجة الإحصائية عن طريق برنامج SPSS

الهوامش والمراجع :

¹ Hélène Ploix, *gouvernance d'entreprise ,pour tous dirigeants ,administrateurs, et investisseurs,* Pearson éducation France , paris , France, 2éme édition ,2006 p :16

² معهد الدراسات المصرفية ،اضاءات مالية و مصرفية ،نشرة توعوية، الكويت ،العدد3، اكتوبر 2010،ص:2.

³ G.chareaux, « le gouvernement des entreprise » ,Ed.Economica,paris,1997,p.52.

⁴ خلف عبد الله الوردات،التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية،الورق للنشر و التوزيع ،عمان،الاردن،2006،الطبعة الأولى،ص:42.

⁵ Peter wirtz, les meilleurs pratiques de gouvernance d'entreprise, édition la découverte, paris , France, 2008,p :8

⁶ Académie des sciences et techniques comptables et financières, le rôle des professionnels de la comptabilité ?de l'audit et de la finance dans la gouvernance d'entreprise, cahier de l'académie N°6 ,paris, janvier2007,p13.

⁷ قائمة بالمصطلحات المتعلقة بحوكمة الشركات،مركز المشروعات الدولية الخاصة،CIPE،2003،ص:2.

⁸ معهد الدراسات المصرفية ،اضاءات مالية و مصرفية ،نشرة توعوية، الكويت ،العدد3، اكتوبر 2010،ص:2.

⁹ Organisation de coopération et de développement économique (OECD),principe de_gouvernance d'entreprise de l'OECD ,paris, France,2004,p :17

¹⁰ محمد طارق يوسف،حوكمة الشركات و التشريعات اللازمة لسلامة التطبيق،مبادئ و ممارسة حوكمة الشركات،المنظمة العربية للتنمية الإدارية،القاهرة،2009،ص120.

¹¹ Institute of internal auditors (IIA),Definition of internal auditing,1999,on side of IIA :www.theiia.org

¹² محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي،المراجعة و تدقيق الحسابات :الإطار النظري و الممارسات التطبيقية،ديوان المطبوعات الجامعية،بن عكنون،الجزائر،2005،الطبعة الثانية،ص:6.

¹³ محمد السيد سرايا،أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل:الإطار النظري ،المعايير و القواعد ،مشاكل التطبيق_العملي،المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية،مصر،2007،الطبعة الأولى،ص:29.

¹⁴ حسام عمر البطاح،"الاتجاهات الحديثة لوظائف المراجعة الداخلية ومساهماتها في تحقيق الجودة الشاملة،دراسة ميدانية علي عينة من الشركات في المملكة العربية السعودية ،رسالة دكتوراه غير منشورة،جامعة حلب ،سورية 2008،ص.77.

¹⁵ Eutache ebondo wa mandzila,audit interna et gouvernance d'entreprise, lectures théoriques et enjeux pratiques, 1^{ère} journée de recherche sur l'audit interne, faculté de droit ,d'Economie et de sciences sociales, université François-Rabelais tours, France,13septembre2007,p-p :4-7