

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة



أطروحة مقدمة لنيل شهادة

دكتوراه

الشعبة: مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة وتدقيق

العنوان

العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثرها في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات

في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية

بإشراف أ.د:

حاج قويدر قورين

من إعداد الطالبة:

واكر حنان

من طرف اللجنة المكونة من:

المناقشة بتاريخ 2024/././.

رئيسا

مقررا

ممتحنا

ممتحنا

ممتحنا

ممتحنا

جامعة الشلف

جامعة الشلف

جامعة خميس مليانة

جامعة الشلف

جامعة الشلف

جامعة خميس مليانة

أستاذ

أستاذ

أستاذ

أستاذ محاضر أ

أستاذ محاضر أ

أستاذ محاضر أ

أ.د. براهيمية براهيم

أ.د. حاج قويدر قورين

أ.د. محمد سيد

د. لحسن فوضيل

د. جازية حسيني

د. محمد عبد الماجد بوركايب

شكر وتقدير

شكر وتقدير

الحمد لله الذي حبب إلي العلم ويسر لي سبيله ورزقني تلقيه على أيدي أهله الطيبين، ومن تمام شكره تعالى أشكر أهل الفضل فضلهم وجهدهم، وعلى رأسهم الأستاذ المشرف "قورين حاج قويدر" وأعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة هذا العمل.

المُلخَص

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية، ولتحقيق هدف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي، والمنهج الاستنباطي بأدواته الوصف والتحليل. كما تم تصميم إستبانة وتوزيعها على عينة مكونة من 233 من المدققين الداخليين والخارجيين في الجزائر. وإسترجاع 62 منها، تم تحليلها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS 25.

حيث أظهرت نتائج الدراسة وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$ في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات تعزى إلى المتغيرات الديمغرافية (الوظيفة، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية). كما أظهرت النتائج وجود تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$ للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تعزيز تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الدولية.

الكلمات المفتاحية: علاقة تكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي، تدقيق داخلي، تدقيق خارجي، مبادئ حوكمة الشركات، معايير التدقيق الدولية.

Abstract

The study aims to highlight the impact of the integration relationship between internal and external audit in promoting corporate governance principles, under the international auditing standards application. In order to achieve the study's objective, the inductive approach and the extractive approach were based on its description and analysis tools. A questionnaire was designed and distributed to a sample of 233 internal and external auditors in Algeria. 62 retrieved, analysed using the SPSS 25 Social Science Statistical Package Programme.

The results of the study showed statistically significant differences at a level ($\alpha \leq 0.05$) in the promotion of corporate governance principles attributable to demographic variables (job, scientific qualification, professional experience). The results also showed a statistically significant impact at a moral level ($\alpha \leq 0.05$) of the complementary relationship between internal and external auditing and its role in promoting the application of corporate governance principles under international auditing standards

Keywords: integration relationship, internal audit, external audit, corporate governance principles.

فهرس المحتويات

II	شكر وتقدير
1	الملخص باللغة العربية
VI	الملخص باللغة الإنجليزية
1	فهرس المحتويات
IX	قائمة الجداول
XIV	قائمة الأشكال
XVIII	قائمة الاختصارات
أ - ذ	مقدمة
88-02	الفصل الأول: تكامل العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في ظل المعايير الدولية للتدقيق
02	تمهيد
03	المبحث الأول: مفهوم، أنواع ومعايير تنظيم مهنة التدقيق الخارجي
03	المطلب الأول: مفهوم أهمية وأنواع التدقيق الخارجي
14	المطلب الثاني: المعايير المنظمة لمهمة التدقيق الخارجي
22	المبحث الثاني: مفهوم، أنواع التدقيق الداخلي والأطر المهنية المنظمة له.
23	المطلب الأول: مفهوم، أهمية وأهداف التدقيق الداخلي
29	المطلب الثاني: أنواع التدقيق الداخلي والأطر المهنية المنظمة له
48	المبحث الثالث: تكامل العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي
48	المطلب الأول: أوجه التشابه والاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

43	المطلب الثاني: التحليل المفاهيمي ومجالات التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.
63	المطلب الثالث: العوامل الداعمة لتكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
68	المبحث الرابع: مساهمات المعايير الدولية للتدقيق في تعزيز التكامل بين المدقق الداخلي والخارجي
68	المطلب الأول: المعايير الدولية للتدقيق الخارجي ISA و المعايير الدولية للتدقيق الداخلي كداعم للتكامل
78	المطلب الثاني: معايير أخرى تدعم العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي
88	خلاصة
158-90	الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات
90	تمهيد
91	المبحث الأول: التأصيل النظري لحوكمة الشركات
91	المطلب الأول: مفهوم ونشأة حوكمة الشركات
97	المطلب الثاني: أهمية وأهداف حوكمة الشركات والنظريات المفسرة لها.
109	المبحث الثاني: ركائز وآليات ونماذج حوكمة الشركات
109	المطلب الأول: ركائز وآليات حوكمة الشركات
121	المطلب الثاني: النماذج الدولية لحوكمة الشركات وتطبيقاتها
135	المبحث الثالث: المبادئ الدولية لحوكمة المؤسسات
135	المطلب الأول: المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

141	المطلب الثاني: المبادئ الصادرة عن لجنة بازل للرقابة وصندوق النقد الدولي
148	المبحث الرابع: أثر التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات
148	المطلب الأول: أثر التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات
153	المطلب الثاني: تكامل التدقيق الداخلي والخارجي وأثره في تعزيز حوكمة الشركات
158	خلاصة
160	الفصل الثالث:دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تعزيز تطبيق مبادئ حوكمة الشركات.
160	تمهيد
161	المبحث الأول: تقديم الدراسة الميدانية
161	المطلب الأول: مكونات وأدوات الدراسة الميدانية.
167	المطلب الثاني: المعالجة الإحصائية للدراسة
175	المبحث الثاني: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة
175	المطلب الأول: التحليل الإحصائي لبيانات محور العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في ظل المعايير الدولية للتدقيق
183	المطلب الثاني: التحليل الإحصائي لبيانات محور مبادئ حوكمة الشركات
196	المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة وتحليل النتائج
196	المطلب الأول: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى والفرضيات الجزئية التابعة لها.
203	المطلب الثاني:اختبار الفرضية الرئيسية الثانية والفرضيات الجزئية التابعة لها.

220	خلاصة
222	الخاتمة
220	قائمة المراجع
222	الملاحق

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
54	دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر	01-01
62	مجالات التكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الداخلي	02-01
86	تكامل العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	03-01
96	مراحل نشأة حوكمة المؤسسات	01-02
101	مشاكل نظرية الوكالة	02-02
103	تكاليف الوكالة-	03-02
109	ركائز حوكمة المؤسسات	04-02
156	الإطار المفاهيمي لحوكمة المؤسسات	05-02
170	توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة	01-03
171	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	02-03
172	توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية	03-03
219	أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات	04-03

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
06-05	خدمات التدقيق الخارجي	(01-01)
20-18	المعايير الدولية للتدقيق الخارجي	(02-01)
29-28	أهداف التدقيق الداخلي حسب المنظمات المهنية	(03-01)
34	معايير الصفات حسب معهد المدققين الداخليين	(04-01)
36-35	معايير الأداء حسب معهد المدققين الداخليين	(05-01)
39-38	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	(06-01)
53	مخاطر التدقيق	(07-01)
58	وسائل الحصول على أدلة الإثبات	(08-01)
79	اعتبارات تقييم كفاءة، موضوعية وإجراءات عمل التدقيق الداخلي	(09-01)
107	أبرز النظريات المفسرة لحوكمة المؤسسات	01-02
127-126	خصائص النموذج الموجه بالشبكة (الألماني - الياباني)	02-02
129	الفرق بين النموذج الموجه نحو السوق والنموذج الموجه بالشبكة	03-02
131-130	خصائص النموذج اللاتيني لحوكمة الشركات	04-02
134	مبادئ حوكمة المؤسسات حسب ميثاق الحكم الراشد في المؤسسة في الجزائر-	04-02
163	نتائج توزيع الاستبيان	01-03
166	معامل ألفا ورومباخ لمحاو الاستبيان	02-03
167	مقياس Likert الثلاثي	03-03
169	درجات توزيع قيم المتوسط الحسابي	04-03
170	توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة	05-03
171	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	06-03
172	توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية	07-03
173	نتائج الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول	08-03
174	نتائج الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني	09-03

قائمة الجداول

177-176	التحليل الإحصائي لنتائج بعد اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق ISA 610 الداخلي في ظل المعيار	10-03
181-180	التحليل الإحصائي لنتائج بعد اعتماد المدقق الداخلي على أعمال التدقيق الخارجي في ظل معيار 2050	11-03
184	التحليل الإحصائي لنتائج بعد مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات	12-03
186	التحليل الإحصائي لنتائج بعد مبدأ الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية	13-03
188	التحليل الإحصائي لنتائج بعد المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأوراق المالية، وغيرهم من الوسطاء	14-03
199	التحليل الإحصائي لنتائج بعد مبدأ دور أصحاب المصلحة في حوكمة الشركات	15-03
192	التحليل الإحصائي لنتائج بعد مبدأ الإفصاح والشفافية	16-03
194	التحليل الإحصائي لنتائج بعد مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة	17-03
197	نتائج اختبار الفروق ANOVA لأثر خصائص المدقق الداخلي في تحديد درجة الاعتماد على أعماله من قبل المدقق الخارجي تعزى لمتغير الوظيفة	18-03
197	نتائج اختبار Levene لتحديد مدى التجانس في متغير الوظيفة	19-03
198	نتائج اختبار Tamhane لتحديد مصدر الفروق في متغير الوظيفة.	20-03
199	نتائج اختبار الفروق ANOVA لأثر خصائص المدقق الداخلي في تحديد درجة الاعتماد على أعماله من قبل المدقق الخارجي تعزى إلى متغير المؤهل العلمي	21-03
199	نتائج اختبار Levene لتحديد مدى التجانس في متغير المؤهل العلمي	22-03
199	نتائج اختبار Tamhane لتحديد مصدر الفروق في متغير المؤهل العلمي.	23-03
200	نتائج اختبار الفروق ANOVA لأثر خصائص المدقق الداخلي في تحديد درجة الاعتماد على أعماله من قبل المدقق الخارجي تعزى إلى متغير الوظيفة	24-03
201	نتائج اختبار Levene لتحديد مدى التجانس في متغير الوظيفة	25-03
201	نتائج اختبار Tamhane لتحديد مصدر الفروق في متغير الوظيفة	26-03
202	النتائج العامة لاختبار الفرضية الرئيسية الأولى	27-03

قائمة الجداول

203	نتائج تحليل الانحدار لاختبار تأثير العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز تطبيق مبادئ حوكمة الشركات	28-03
204	نتائج تحليل التباين لاختبار تأثير العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز تطبيق مبادئ حوكمة الشركات	29-03
205	نتائج تحليل الانحدار لاختبار تأثير العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تفعيل تطبيق مبدأ ضمان أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات	30-03
206	نتائج تحليل التباين لاختبار تأثير العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تفعيل تطبيق مبدأ ضمان أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات	31-03
207	نتائج تحليل الانحدار لاختبار تأثير العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تفعيل تطبيق مبدأ الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية	32-03
208	نتائج تحليل التباين لاختبار تأثير العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تفعيل تطبيق مبدأ الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية	33-03
209	نتائج تحليل الانحدار لاختبار تأثير العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تفعيل تطبيق مبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأوراق المالية، وغيرهم من الوسطاء	34-03
210	نتائج تحليل التباين لاختبار تأثير العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تفعيل تطبيق مبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأوراق المالية، وغيرهم من الوسطاء	35-03
211	نتائج تحليل الانحدار لاختبار تأثير العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تفعيل تطبيق مبدأ دور أصحاب المصلحة في حوكمة الشركات.	36-03
212	نتائج تحليل التباين لاختبار تأثير العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تفعيل تطبيق مبدأ دور أصحاب المصلحة في حوكمة الشركات	37-03
213	نتائج تحليل الانحدار لاختبار تأثير العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تفعيل تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية	38-03
213	نتائج تحليل التباين لاختبار تأثير العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تفعيل تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية	39-03
214	نتائج تحليل الانحدار لاختبار تأثير العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي	40-03

قائمة الجداول

	والخارجي في تفعيل تطبيق مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة	
214	نتائج تحليل التباين لاختبار تأثير العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تفعيل تطبيق مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة	41-03
215	النتائج العامة لاختبار الفرضية الرئيسية الثانية	42-03

مقدمة

يعتبر التدقيق بشقيهِ الداخلي والخارجي من أهم الآليات التي تعمل على سد حاجة الإدارة للرقابة على الأجزاء المختلفة للمؤسسة. فبالرغم من الفصل الواضح في مهام وأدوار كل من المدقق الخارجي ونظيره الداخلي ، فإن ذلك لا يستبعد إمكانية التعاون بينهما، حيث يعتبر ذلك مهما وضروريا للطرفين والمؤسسة، نظرا للتأثير الإيجابي لذلك التعاون على أهداف كل منها بشكل خاص وعلى حسن تسيير المؤسسة بشكل عام.

ونتيجة للانتقادات التي طالت التدقيق الخارجي عقب الفضائح المالية والانهيارات التي عرفتتها كبريات المؤسسات عبر العالم، تم إنشاء معهد المدققين الداخليين (IIA) الذي عمل على تطوير ودعم هذا النشاط ليتجاوز هدف اكتشاف الأخطاء المحاسبية والتحقق من المعلومات المتضمنة في القوائم المالية، إلى تقييم المخاطر، الرقابة والحوكمة بالمؤسسة مع إضافة قيمة لها.

ومع تراكم إخفاقات كبريات المؤسسات عبر العالم، وتفاقم الفساد المالي والإداري بها، بدأ الحديث بوضوح واهتمام عن حوكمة الشركات وآلياتها الداخلية والخارجية، وذلك بوصفها وسيلة تهدف إلى تحقيق القدر الكافي من الشفافية والعدالة ومن ثمة ضمان حماية حقوق المساهمين.

حيث تعتبر العلاقة بين آليتي التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي علاقة تكاملية، برزت من خلال التواصل والتشاور الفعال والمنتظم بين المدقق الداخلي والخارجي والثقة المتبادلة بينهما. وتأتي هذه الدراسة للبحث في تأثير العلاقة التكاملية للتدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات، وذلك من خلال صياغة الإشكالية التالية:

1. إشكالية الدراسة

كيف تؤثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية؟

2. الأسئلة الفرعية

ويندرج تحت هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية كما يلي:

- ما هي مجالات التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي؟
- هل تساهم المعايير الدولية للتدقيق في تعزيز العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي؟
- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات تعزى إلى المتغيرات الديموغرافية (الوظيفة، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية)؟
- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) للعلاقة لتكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية؟

3. فرضيات الدراسة

تم صياغة فرضيات الدراسة بناء على الأسئلة الفرعية، بحيث تتمثل الفرضيات النظرية فيما يلي:

- يتخذ التقارب بين عمل المدقق الداخلي ونظيره الخارجي عدة أشكال، ويعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية، إعداد خطة وبرنامج التدقيق، إعداد التقرير، وحوكمة الشركات من أبرز مجالات التكامل بينهما.
- تساهم معايير التدقيق الدولية في تعزيز العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

أما الفرضيات المرتبطة بالجانب التطبيقي للدراسة، فتتمثل في:

1. توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات

تعزى إلى المتغيرات الديموغرافية (الوظيفة، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية)؛

وتتفرع عن هاته الفرضية مجموعة من الفرضيات الفرعية كما يلي:

✓ توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) في تعزيز مبادئ حوكمة

الشركات تعزى إلى متغير الوظيفة.

✓ توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات تعزى إلى متغير المؤهل العلمي.

✓ توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات تعزى إلى متغير الخبرة المهنية.

2. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودورها في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق مبادئ التدقيق الدولية.

وتتفرع عن هاته الفرضية مجموعة من الفرضيات الفرعية كما يلي:

✓ يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تعزيز مبدأ ضمان أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات.

✓ يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تعزيز مبدأ ضمان أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات.

✓ يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تعزيز مبدأ الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية.

✓ يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تعزيز مبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأوراق المالية، وغيرهم من الوسطاء.

✓ يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تعزيز مبدأ دور أصحاب المصلحة في حوكمة الشركات.

✓ يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية.

✓ يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تعزيز مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة.

4. هدف الدراسة

تهدف هاته الدراسة أساسا إلى إبراز دور العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات، وذلك من خلال:

- توضيح مضمون التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأهميته بالنسبة إلى المدقق الداخلي، الخارجي، والمؤسسة.

- تحديد المجالات التي يتكامل فيها عمل المدقق الداخلي ونظيره الخارجي؛ مع الوقوف على مساهمات المعايير الدولية للتدقيق في تعزيز ودعم ذلك.

- تسليط الضوء على المبادئ الدولية لحوكمة الشركات، مع التطرق إلى الجهود المحلية في إرساء إطار فعال لحوكمة الشركات بما يتوافق مع خصوصية البيئة الجزائرية.

5. أهمية الدراسة

تظهر أهمية هاته الدراسة من أهمية العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، والأثر الذي يبرز نتيجة التنسيق والتعاون بين جهود المدققين الداخليين والخارجيين، من خلال استخدام المدقق الخارجي لأعمال التدقيق الداخلي في أداء الكثير من المهام، كما وتستمد الدراسة أهميتها من الدور الإيجابي الذي يلعبه تكامل التدقيق الداخلي والخارجي على مستوى ممارسي الوظيفتين بصفة عامة والمؤسسات بصفة خاصة، وانعكاسات ذلك على تعزيز تطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

6. المنهج المتبع

قصد الإمام بمختلف جوانب الدراسة، تم استخدام المنهج الإنباطي أدواته الوصف والتحليل، وذلك بهدف شرح مختلف المفاهيم النظرية ذات الصلة بمتغيرات الدراسة. أما في الجانب التطبيقي تم استخدام المنهج الاستقرائي في تحليل وتفسير النتائج المتحصل عليها، بعد معالجة الاستبيان الذي تم توزيعه على عينة المدققين الداخليين والخارجيين.

7. حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

- ✓ **الحدود الموضوعية:** تمثلت في التطرق إلى مختلف المفاهيم المرتبطة بالتدقيق الخارجي والداخلي، حوكمة الشركات ومبادئها، إلى جانب المعايير الدولية للتدقيق.
- ✓ **الحدود الزمنية:** إمتدت الدراسة النظرية من جانفي 2020 إلى مارس 2022. أما الدراسة التطبيقية فاستغرقت 14 شهرا، بداية من أفريل 2022 إلى غاية جوان 2023.
- ✓ **الحدود المكانية:** قمنا بتوجيه استبان الدراسة إلى المدققين الخارجيين والداخليين عبر مختلف ولايات الوطن.

8. تقسيمات الدراسة

تم تقسيم الدراسة إلى جزئين، الأول نظري ويضم فصلين، بينما خصص الجزء الثاني للدراسة التطبيقية ويضم فصلا واحدا. تسبق هاته الفصول مقدمة توضح إشكالية الدراسة ومختلف العناصر المرتبطة بها، وتعقبها خاتمة تُظهر النتائج المتوصل إليها، التوصيات المقترحة وآفاق الدراسة. حيث تناول كل فصل ما يلي:

الفصل الأول بعنوان تكامل العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في ظل معايير التدقيق الدولية تضمن هذا الفصل أربعة مباحث؛ حيث تناولنا في المبحث الأول أساسيات التدقيق الخارجي، وركزنا في المبحث الثاني على الإطار العام للتدقيق الداخلي. أما المبحث الثالث فتطرقتنا فيه إلى تكامل العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، بينما حُصص المبحث الرابع لمساهمات المعايير الدولية للتدقيق في تعزيز التكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.

الفصل الثاني بعنوان الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات؛ تضمن هذا الفصل أربعة مباحث؛ حيث تناولنا في المبحث الأول الأصول النظرية لحوكمة الشركات، وركزنا في المبحث الثاني على المقومات الأساسية لها. أما المبحث الثالث فتطرقتنا فيه إلى المبادئ الدولية لحوكمة الشركات، بينما حُصص المبحث الرابع لدراسة أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على حوكمة الشركات.

الفصل الثالث تناول الدراسة الميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية؛ حيث تضمن هذا الفصل ثلاثة مباحث؛ تطرقنا في المبحث الأول إلى طبيعة الدراسة الميدانية، وخصص المبحث الثاني للتحليل الإحصائي لبيانات الدراسة، بينما تم اختبار فرضيات الدراسة وتحليل النتائج ضمن المبحث الثالث.

9. الدراسات السابقة

1.9. الدراسات باللغة العربية

➤ رغدة ابراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2014.

هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الداخليين والمدقق الخارجي، على البنوك العاملة في قطاع غزة.

ولتحقيق أهداف الدراسة، تم الاعتماد على البيانات الأولية والثانوية، كما تم تصميم استبانة تتناسب وموضوع الدراسة تم توزيعها على المدققين الخارجيين الذين يمارسون أعمال التدقيق على البنوك، والمدققين الداخليين العاملين في بنوك غزة. إلى جاني الاعتماد على أسلوب التحليل الإحصائي الوصفي.

أظهرت نتائج الدراسة أثر الدور التكاملي للعلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في تحقيق الفعالية للبنوك من خلال تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض أتعاب المدقق الخارجي، ويتأثر هذا الدور باعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي والتزام الطرفين بالتطوير المهني لتحقيق الثقة المهنية المتبادلة، مع وجود تواصل وتشاور فعال بين الطرفين.

➤ عبايية أسماء، اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي كآلية لتنفيذ الحوكمة "دراسة حالة محافظي الحسابات في الجزائر"، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص تسيير مالي ومحاسبي، جامعة مستغانم، 2020.

هدفت الدراسة إلى إبراز درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 610 وأثر ذلك على الحوكمة، من خلال تصميم استبانة وتوزيعها على عينة مكونة من 33 مفردة من المدققين الخارجيين.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الباحثة عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية تدل بأن سنوات الخبرة والتخصص العلمي تؤثر على درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي، لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية على أن سنوات الخبرة تؤثر على التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لتفعيل الحوكمة، بينما يوجد توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية على أن التخصص العلمي يؤثر على التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لتفعيل الحوكمة.

➤ أميرة بوباظة، مصطفى بودرامة، أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين جودة التدقيق الخارجي - دراسة ميدانية من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر، مجلة التمويل والاستثمار والتنمية المستدامة، المجلد(07)، العدد(01)، 2020.

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين جودة التدقيق الخارجي في الجزائر، وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية وإعداد استبانة إلكترونية تم توزيعها على محافظي الحسابات في الجزائر.

وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي للتكامل بين التدقيق والتدقيق الخارجي، إلى جانب وجود أثر للتكامل في مجال بذل العناية المهنية على جودة التدقيق الخارجي، وعلى عكس ذلك أثبتت الدراسة عدم وجود أثر للتكامل في كل من مجال التخطيط لمهمة التدقيق الخارجي، تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد تقرير التدقيق.

➤ عبد القادر عيادي، مريم واكر، أثر كفاءة وموضوعية المدقق الداخلي في تحديد درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد(06)، العدد(02)، 2021.

هدفت الدراسة إلى استقصاء أثر خصائص المدقق الداخلي في تحديد درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي من وجهة نظر المدققين الخارجيين، ولتحقيق ذلك اعتمد الباحثان على المنهج التحليلي في تفسير العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، وإمكانية اعتماده على أنشطة التدقيق الخارجي. كما تم تصميم استبانة وتوزيعها على 221 من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين موزعين على مناطق مختلفة في الجزائر.

2.9. الدراسات باللغة الأجنبية

- **Amer qasim and Mishiel Said Suwaidan “external auditors’ reliance on internal auditors and its impact on audit fees –an empirical investigation-“ article on managerial auditing journal, volume 25, number 06, 2010.**

هدفت هذه الدراسة إلى التحقيق في التصورات التي يضعها عينة من المدققون الخارجيون في الأردن حول مجموعة من العوامل التي من المحتمل أن تؤثر على قراراتهم في الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي أثناء تنفيذ عملية التدقيق، واستخدام الباحثان أداة الاستبيان وتم توزيعها على مئة (100) مدقق خارجي، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن المدققين الخارجيين في الأردن يأخذون بعين الاعتبار موضوعية، كفاءة وأداء عمل المدققين الداخليين كعوامل تؤثر على قراراتهم قبل تنسيق جهودهم مع أعمال المدققين الداخليين.

- **Siti zabdah Saidin, Does reliance on internal auditor's work reduced the external audit cost and external audit work? Working paper on international conference on accounting studies, 18-19 August, Malaysia, 2014.**

هدفت الدراسة إلى توضيح وإبراز ما إذا كان الاعتماد من قبل مدقق الحسابات الخارجي على عمل مدقق المدقق الداخلي سيقود إلى تقليل أعمال وتكاليف المراجعة الخارجية. ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المصادر الرئيسية والثانوية، حيث تم تصميم استبانتين مختلفتين تم توجيههما إلى عينة من المدققين الداخليين والخارجيين في السلطات المحلية الإنجليزية.

وقد أظهرت نتائج الدراسة أن اعتماد المدققين الخارجيين في السلطات المحلية الإنجليزية على عمل المدققين الخارجيين ليس له أي تأثير على حجم أعمال المدققين الخارجيين أو على تكاليف التدقيق الخارجي، لكنه يعمل على حجم أعمالهم.

- **ECIIA, 2019 “position paper: improving cooperation between internal and external audit.**

هدف الإتحاد الأوروبي لمعاهد التدقيق الداخلي إلى توضيح مسؤوليات كل المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بالنسبة للمؤسسة، وأهمية التفاعل بين الأعمال المنجزة من قبل كلا المدققين من أجل مساعدة مجلس الإدارة في الحصول على رؤية شاملة حول عمليات المؤسسة والتخلص من مناطق الإزدواجية المحتملة من جهود التدقيق.

- **Faiza Benikhelef, Mohammed Sagheir Mecheri, La coopération entre audit interne et audit externe Méthodes et avantages dans le contexte algérien, journal of financial, accounting and managerial studies, vol 08, no 01, 2021.**

هدفت الدراسة إلى استكشاف التعاون بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في الجزائر في فيما يتعلق بالطرق والأساليب المستخدمة والفوائد التي يوفرها، وذلك من خلال تصميم استبانة وتوزيعها على عينة مكونة من 71 من المدققين الخارجيين، ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحثان وجود تعاون ضئيل بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين، يقتصر فقط على الطرق التقليدية وليست المتقدمة، ما يوفر فوائد محدودة للمدققين الخارجيين في بيئة الأعمال الجزائرية. على حد علم الطالبة لا توجد دراسات قد بحثت في المتغيرين معا، أي جمعت بين متغير العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ومتغير مبادئ حوكمة الشركات.

10. نموذج الدراسة

المتغير التابع

مبادئ حوكمة الشركات

- ضمان أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات
- المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأوراق المالية، وغيرهم من الوسطاء
- الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين
- دور أصحاب المصلحة
- الإفصاح والشفافية/ مسؤوليات مجلس الإدارة

المتغير المستقل

العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

أثر

المعايير الدولية للتدقيق

المتغير الضابط

المصدر: من اعداد الطالبة.

الفصل الأول

تمهيد

أظهرت الفضائح المالية وانحياز كبريات المؤسسات الحاجة الماسة إلى إعادة النظر في مهنة التدقيق الخارجي، ما دفع بالهيئات المهنية الدولية ذات الصلة بالمحاسبة والتدقيق إلى تقديم مفاهيم جديدة للتدقيق الخارجي تتماشى مع مختلف التطورات التي عرفتتها بيئة الأعمال، وإصدار مجموعة من المعايير التي يلتزم بها المدقق الخارجي أثناء أداء مهامه لتشكيل له الإطار المرجعي الذي يستند إليه في ذلك.

وبالمثل حظي التدقيق الداخلي باهتمام العديد من الهيئات المهنية الدولية وفي مقدمتها معهد المدققين الداخليين (IIA) الذي عمل على إرساء مفاهيم حديثة له، من خلال تحديد الأهداف والأدوار الجديدة للمدقق الداخلي مع إتاحة جملة من المعايير التوجيهية والقواعد السلوكية التي تضمنها الإطار الدولي للممارسات المهنية (IPPF) الواجب الالتزام بها لتحقيق تلك الأهداف والأدوار.

حيث أدى التقارب بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي إلى تعزيز العلاقة بين الطرفين وذلك من خلال التعاون والتنسيق بين جهود وأعمال كل منهما. وما يؤكد ذلك هو تشجيع ودعم الهيئات المهنية والمحلية لتلك العلاقة القائمة بينهما، والذي يظهر من خلال إصدارها لمجموعة المعايير التي تتناول المسؤوليات الإجراءات الواجب اتباعها من قبل أحد الطرفين عندما يقرر الاعتماد على عمل الطرف الآخر.

وللتوضيح أكثر، قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث كما يلي:

- المبحث الأول: مفهوم، أنواع ومعايير تنظيم مهنة التدقيق الخارجي ؛
- المبحث الثاني: مفهوم، أنواع التدقيق الداخلي والأطر المهنية المنظمة له؛
- المبحث الثالث: تكامل العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي؛
- المبحث الرابع: دعم معايير التدقيق الدولية للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

المبحث الأول: مفهوم، أنواع ومعايير تنظيم مهنة التدقيق الخارجي

شكل كبير حجم المؤسسات وما تبعه من فصلٍ للملكية عن التسيير أحد أهم الأسباب التي أدت لبروز التدقيق كمهنة تمارس من طرف شخص خارجي مستقل عن المؤسسة، يسعى لتحقيق جملة من الأهداف العملية وذلك في ظل ارتكازه على مجموعة من المعايير التي تعمل على خلق التوازن بين مسؤوليته من جهة وبين احتياجات مستخدمي التقارير المالية من جهة أخرى.

المطلب الأول: مفهوم، أهمية و أنواع التدقيق الخارجي

ساهمت الهيئات والمنظمات المهنية في إرساء مفاهيم جديدة ومتطورة للتدقيق الخارجي، ليلبي الاحتياجات الواسعة وغير المتجانسة للعديد من الأطراف سواء داخل المؤسسة أو خارجها.

أولاً: تعريف التدقيق الخارجي.

التدقيق في معناه اللغوي مشتق من الكلمة اللاتينية "Audire" والتي تعني الاستماع¹، بحيث نشأت في العصور القديمة أين كان يستعان بالمدقق للتأكد من صحة الحسابات العامة وذلك عبر الاستماع إلى مضمون القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها، ليتسع نطاق التدقيق ويشمل المؤسسات الاقتصادية للقطاع الخاص². ويأخذ الفعل الإنجليزي "To audit" معنى التحقق، الرقابة، والتفتيش.

وفي المعنى الاصطلاحي تتشارك العديد من الهيئات والمنظمات المهنية العالمية في تقديم تعريفات متنوعة للتدقيق الخارجي، حيث:

عرفه الاتحاد الأوروبي للخبراء المحاسبين "مدى قدرة المدقق على إبداء رأيه الفني المتعلق بصحة وصدق القوائم المالية للمنشآت عند تاريخ إعداد قوائمها المالية الختامية، مع التأكد من احترام هذه المنشآت لقواعد وقوانين البيئة التي تنشط فيها"³.

¹ Ajang Sube, Tabi Francline Tambe, Tasoh Martin Toh, **Required Most, Internal or External Auditing**, SSRN Electronic Journal, 2016, p03

² أحمد فايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، الطبعة 1، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص ص 07-08.

³ مصطفى كاظمي النجف آبادي، مكي شهد دحام حسون، دور المدقق الخارجي في تطبيق قواعد الإفصاح والشفافية في القوائم المالية للمصارف العراقية الخاصة، مجلة جامعة بابل للصيدلة والعلوم التطبيقية، المجلد (26)، العدد (06)، ص 297.

واعترفته هيئة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية بأنه: "عملية الفحص من طرف مهني مستقل ومؤهل، قصد إبداء رأيه حول انتظام ومصداقية الميزانية وجدول حسابات النتائج في المؤسسة¹".

وحسب الجمعية المحاسبية الأمريكية (AAA)*: "يعتبر التدقيق الخارجي عملية منهجية ومنظمة تهدف للحصول على أدلة وقرائن الإثبات وتقويمها بصورة موضوعية، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك قصد التحقق من مدى تطابق وتوافق هذه النتائج مع المعايير المتعارف عليها وإيصال نتائج التدقيق إلى الأطراف المعنية²".

يؤكد مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)*** على أن التدقيق "عملية يبدي فيها الممارس استنتاجا مصمما لرفع درجة الثقة لدى المستخدمين بشأن تقييم أو قياس موضوع، مقابل المقاييس الموضوعية مع الأخذ بعين الاعتبار هدف عملية التأكيد المعقولة وهو تقليل مخاطر عملية التأكيد إلى مستوى مقبول"³.

و من التعاريف السابقة، يتضح اتفاق جميع الهيئات المهنية على اقتراح التدقيق الخارجي بعملية إبداء الرأي حول صحة وصدق القوائم المالية. حيث ركزت هيئة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية في تعريفها على استقلالية المدقق الخارجي وتأهيله للقيام بعملية الفحص، بينما قدمت الجمعية المحاسبية الأمريكية تعريفا

¹ تامر مزيد رفاعه، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2017، ص 15.
(*The American Accounting Association): تأسست عام 1916 باسم الرابطة الأمريكية لمدرسي الجامعات في المحاسبة، وتم اعتماد اسمها الحالي في عام 1936، تهتم بشؤون التعليم والبحث وممارسة المحاسبة عبر العالم.
(**International Auditing and Assurance Standards Board): هيئة مهنية تختص بشؤون التدقيق تابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وهو الهيئة المشرفة على وضع وإصدار معايير التدقيق الدولية والخدمات المتعلقة به، هدفه الأساسي تحسين درجة توحيد ممارسات التدقيق والخدمات ذات الصلة عبر العالم عن طريق إصدار تعليمات عن مجموعة وظائف التدقيق والتأكيد.

(***)International Federation of Accountants: منظمة عالمية تأسست عام 1977، تهدف إلى تعزيز مهنتي المحاسبة والتدقيق عبر العالم، عن طريق وضع معايير دولية عالية الجودة في التدقيق والتأكيد والمحاسبة بالإضافة إلى التعليم المحاسبي، وقد أنشأ المعهد أربع كيانات تابعة له متمثلة في مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي IAASB، مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية IAESB، مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين IESBA، مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB.

² أحمد فايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 07.

³ IAASB, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, International Federation of Accountants, , volume 1, p 14, Publication for web site: <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-1.pdf> , visited on 19/01/2024 at 13:03.

أكثر تفصيلا والذي يشير إلى توفير قرائن وأدلة الإثبات وتقييمها بشكل موضوعي باعتبارها الأساس الذي يبني عليه المدقق الخارجي ذلك الرأي.

محليا، حدد المشرع الجزائري من خلال القانون 10-01 الأطراف المعنية بممارسة مهنة التدقيق الخارجي، متمثلة في الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات، وتعرف محافظة الحسابات حسب نص المادة 22 من القانون 10-01 على أنها مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به¹

ثانيا: أهمية التدقيق الخارجي

مما لا شك فيه أن أهمية التدقيق الخارجي قد ازدادت بفعل الخدمات التي يقدمها للمؤسسة محل التدقيق، والمرتبطة بالخدمات التأكيدية من خلال تدقيق البيانات المالية وتدقيق نظام الرقابة الداخلية وغيرها، والخدمات غير التأكيدية لاسيما الاستشارية والضريبية منها، والتي من شأنها أن تخدم العديد من الأفراد والجهات (المساهمون، المستثمرون، الدائنون... وغيرهم) التي تعتمد على تقرير المدقق الخارجي في تلبية احتياجاتها المختلفة. والتي ويمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول رقم: (01-01) - خدمات التدقيق الخارجي -

مضمونها	نوع الخدمة
<p><u>خدمات التصديق</u></p> <p>- تدقيق البيانات المالية التاريخية: يقوم المدقق في هذا الشكل من أشكال التدقيق بإصدار تقريرا مكتوبا يعبر فيه عن رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية تتفق من النواحي الجوهرية مع معايير المحاسبة المطبقة.</p> <p>- تدقيق الرقابة الداخلية: وفيه يصادق المدقق الخارجي على فعالية نظام الرقابة الداخلية، حيث يعتبر هذا الشكل من التدقيق متكاملا مع تدقيق البيانات المالية ذلك لأن فعالية الرقابة الداخلية تعمل على تقليل الأخطاء في البيانات والقوائم المالية.</p> <p>- الإطلاع على القوائم المالية التاريخية: تتطلب هاته العملية إلى</p>	<p><u>الخدمات التأكيدية</u></p> <p>تمثل خدمات مهنية مستقلة تهدف إلى تحسين نوعية المعلومات لخدمة متخذي القرار، والتي يتم تقديمها من قبل مدقق خارجي يتمتع بالاستقلالية وعدم التحيز، لإعطاء تأكيد عن مصداقية البيانات والقوائم المالية.</p>

¹ وزارة المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، القانون 10-01،، مادة 22،، 2010، ص 07.

<p>تقدم تأكيد يتصف بمستوى أقل من ذلك الذي يقدمه المدقق الخارجي عند تدقيق البيانات المالية. وذلك بعد القيام بجملة من الإجراءات التحليلية والاستفسارات.</p> <p>- فحص القوائم المالية المرحلية والتقديرية.</p>	
<p><u>الخدمات غير التصديقية</u></p> <p>- خدمات التأكيد في مجال تكنولوجيا المعلومات: وتشمل عادة تأكيدات حول ضمان الثقة في المعلومات التي يتم تبادلها إلكترونياً، خدمات تأكيد الثقة بموقع المؤسسة على شبكة الانترنت، - التدقيق البيئي: وفيه يقيم المدقق ما إذا كانت سياسات وممارسات الشركة تؤكد التزامها بالقوانين والمعايير البيئية.</p> <p>- تقييم خطر التلاعب: ويخص تقييم مجالات واحتمالات خطر التلاعب، وتقييم دقة وكفاية سياسات المؤسسة في منع واكتشاف هذا التلاعب.</p>	
<p>- الخدمات المحاسبية: وتتضمن قيام المدقق الخارجي بإمسك الدفاتر وإعداد الحسابات والقوائم المالية بهدف زيادة الثقة فيها، لكن دون إبداء الرأي حولها.</p> <p>- الخدمات الاستشارية الإدارية: وذلك عبر تقديم الاقتراحات التي من شأنها أن تدعم إدارة المؤسسة في حل مشاكلها. كما تشمل أنظمة المعلومات وأنظمة الرقابة الداخلية، تخطيط الأرباح، رقابة التكاليف والموازنات... وغيرها.</p> <p>- الخدمات الضريبية: وتخص مساعدة المدقق لعملائه بإدارة علاقتهم مع هيئة الضرائب بصفته خبيراً في المجال، عبر إعداد الإقرارات الضريبية وتخطيط العبئ الضريبي وغيرها من الخدمات الأخرى.</p>	<p><u>الخدمات غير التأكيدية</u></p> <p>وتشمل جملة من الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي والتي تقع خارج نطاق الخدمات التأكيدية.</p>

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على:

- رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2015 من ص 52 إلى ص 59.
- بديع الدين ريشو، تدقيق القوائم المالية بين مزاعم الإدارة والخدمات التأكيدية، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر، مصر، 2017، من ص 10 إلى ص 41.

ثالثاً: أنواع التدقيق الخارجي وأهدافه.

يختلف نشاط التدقيق الخارجي في جوانبه بحسب الهدف الذي يسعى المدقق لتحقيقه والإطار القانوني الذي يمارس فيه، غير أن هذا التنوع في أنواع التدقيق الخارجي وأهدافه لا يؤثر على جوهر ومضمون عملية الفحص، ولا يمس بالأصول والأسس والممارسات التي تقوم عليها مهنة التدقيق الخارجي.

1. أنواع التدقيق الخارجي

قبل التفصيل في أنواع التدقيق الخارجي (التدقيق المالي والمحاسبي) لا بد من التعرض بصفة أولية إلى تقسيمات التدقيق بصفة عامة.

1.1 حسب الإلزام القانوني

ونميز نوعين من التدقيق كما يلي¹:

✓ **التدقيق الإلزامي**: وهو النوع الذي ينص القانون على حتمية القيام به، حيث تلتزم المؤسسات بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها، ويترتب عند عدم قيامها بذلك الوقوع تحت طائلة العقوبات المقررة.

✓ **التدقيق الاختياري**: وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني، وإنما بناء على طلب من ملاك المؤسسة أو إدارتها، وتتحدد واجبات المدقق في هاته الحالة وفقاً لاتفاقه المسبق مع الجهات التي تطلب خدماته.

1.2 حسب نطاق التدقيق

ونميز نوعين من التدقيق كما يلي²:

✓ **التدقيق الكامل**: في هذا النوع من التدقيق يخول للمدقق نطاقاً غير محدد للعمل الذي يؤديه، أي عدم وجود قيود أو تحديد لنطاق عمل المدقق من قبل الإدارة، وذلك بهدف إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية ككل بصرف النظر عن الاختبارات التي قام بها.

¹ تامر مزيد رفاعه، مرجع سبق ذكره، ص 16.

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، الطبعة 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2006، ص 30.

ومما يجب أن نشير إليه، أن هذا النوع من التدقيق لا يناسب المؤسسات كبيرة الحجم باعتباره سيؤدي إلى زيادة أعباء عملية التدقيق وهذا ما يتعارض مع عاملي الوقت والتكلفة. وإنما يناسب المؤسسات صغيرة الحجم بشكل أكبر¹.

✓ **التدقيق الجزئي:** ويعبر عن التدقيق الذي يتضمن بعض القيود على نطاق عمل المدقق، كأن يقتصر على فحص بعض البنود دون غيرها، أو تدقيق الميزانية دون القوائم الأخرى. ويتم تحديد ذلك وفقا للعقد الذي تم بين المدقق والجهة التي قامت بتعيينه.

وعلى العكس مما أشير إليه في التدقيق الكامل، فإن المدقق في هاته الحالة لا يكون قادرا على تقديم رأيه النهائي حول القوائم المالية ككل، وإنما يقدمه تقريره فقط حول البند الذي اختار تدقيقه، وحتى لا ينسب إليه أي إهمال أو تقصير يتعين عليه أن يوضح نطاق عملية التدقيق الموكلة إليه².

3.1. حسب حجم الاختبارات

ونميز نوعين من التدقيق كما يلي³:

✓ **التدقيق الشامل (التفصيلي):** يعني التدقيق التفصيلي أن يقوم المدقق بفحص جميع البيانات المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية، والتأكد من عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتيجة أعمال المؤسسة.

✓ **التدقيق الاختباري:** يقوم هذا النوع من التدقيق على انتقاء عينة من العمليات وفحصها ومن ثمة تعميم نتائج الفحص على مجتمع الدراسة. حيث يتوقف حجم العينة على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق.

ومما ينبغي التأكيد عليه، ضرورة الفصل بين مفهوم التدقيق التفصيلي والتدقيق الكامل من جهة، وبين التدقيق الاختباري والتدقيق الجزئي من جهة أخرى، حيث من الممكن أن يكون التدقيق الكامل تفصيلا إذا تم

¹ أحمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 19.

² محمد خير الدين حاج مختار، اسهام التدقيق المالي والمحاسبي في تفعيل الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية وفقا للإجراءات المعتمدة في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة أدرار، الجزائر، 2018-2019، ص 21.

³ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، تدقيق الحسابات المتقدمة- الإطار النظري والإجراءات العملية- الطبعة 1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 50.

فحص جميع القيود، الدفاتر، المستندات والسجلات، بينما يكون إختباريا إذا تم فحص جزء معين من القيود القيود، الدفاتر، المستندات والسجلات. كذلك بالنسبة للتدقيق الجزئي الذي قد يكون تفصيلا إذا تم فحص جميع العمليات التي يشمل عليها ذلك البند محل التدقيق، أما إذا تم اختبار عينة من مجموع مفردات هذا البند فيكون إختباريا¹

4.1. حسب توقيت عملية التدقيق

نميز نوعين من التدقيق كما يلي²:

✓ **التدقيق المستمر:** ويعبر عن عمليات الفحص التي تجرى خلال السنة المالية ككل وذلك عبر برنامج زمني يتم تحديده مسبقا لينفذ من طرف المدقق أو مساعديه، مع ضرورة إجراء عمليات تدقيق أخرى بعد إقفال الحسابات والدفاتر المحاسبية، وذلك قصد التحقق من التسويات النهائية اللازمة لإعداد القوائم المالية الختامية.

ويناسب هذا النوع من التدقيق المؤسسات كبيرة الحجم بشكل أكبر، ويرجع ذلك إلى وجود وقت كاف للمدقق للتعرف على مجريات الأمور في المؤسسة؛ التقليل من فرص التلاعب في السجلات والدفاتر؛ إلى جانب التردد المستمر للمدقق الخارجي على المؤسسة يمكن من انتظام العمل في الدفاتر والسجلات وانجازه دون تأخير³.

2.4. التدقيق النهائي: ويتم بعد انتهاء السنة المالية، أي بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر وإعداد الحسابات الختامية والميزانية، ويعد هذا النوع مناسباً للمؤسسات الصغيرة الحجم على عكس المؤسسات الكبيرة الحجم لكثرة عملياتها، وضيق الوقت بين نهاية السنة المالية وطلب تقديم الحسابات.

ومن المزايا التي يضمنها التدقيق النهائي، عدم إمكانية تلاعب الموظفين في السجلات والمستندات وكل ما يتعلق بالسنة المالية الماضية فيما يتعلق بمعالجة البيانات المحاسبية والقوائم المالية الختامية، باعتبار أن المعلومات التي

¹ أحمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 19.

² حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، عصام نعمة قريط، أصول التدقيق، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2014، ص ص 29-30.

³ عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الطبعة 2، بدون دار نشر، العراق، 1999، ص 13.

تنصب عليها عملية التدقيق ترجع إلى سنة مالية قد انتهت، إلى جانب انخفاض تكلفتها نسبيا بالمقارنة مع التدقيق المستمرة¹.

5.1. حسب طبيعة إجراءات العمل الميداني

ونميز ثلاث أنواع من التدقيق، كما يلي²:

✓ **التدقيق المستندي:** كما هو متعارف عليه محاسبيا، يجب أن ترفق جميع العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة بوثائق تثبت ذلك تعرف بالمسندات، والتي يعتبرها المدقق الخارجي من أهم أدلة الإثبات التي يعتمد عليها. حيث تقوم عملية التدقيق المستندي على اعتبار أن المستند هو الأداة الأساسية التي يعتمد عليها المدقق أثناء الفحص وذلك عن طريق مقارنة البيانات المتضمنة في المستند مع ما تم تسجيله في الدفاتر والسجلات، مع ضرورة من مدى السلامة والصحة القانونية للمستند.

✓ **التدقيق الحسابي:** يمارس المدقق الداخلي هذا النوع من التدقيق بعد الانتهاء من التدقيق المستندي، وذلك عبر قيامه بالتدقيق الرقمي للبنود المتضمنة في القوائم المالية.

محليا، حدد المشرع الجزائري من خلال القانون 08-91 وبعده القانون 01-10 الأطراف المهنية التي

تعني بممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، والتي تتخذ واحدا من بين الأشكال الثلاث الآتية:

- التدقيق القانوني: يعد التدقيق القانوني إجباريا بحكم القانون³، حيث فرض المشرع الجزائري على معظم المؤسسات الاقتصادية مراقبة قانونية مستقلة مكلفة أساسا بالمصادقة على صحة ودقة الحسابات السنوية⁴. ويتم تعيين محافظ الحسابات لمباشرة هذه المهام، والذي يعتبر وفقا لأحكام المادة 22 من القانون 01-10 كل

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، التدقيق وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 ص 27.

² محمد السيد سرايا، أصول وقواعد التدقيق والتدقيق الشامل-الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي- الطبعة 1، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، من ص ص 47- 52

³ مروة موسى، دراسة تأثير تكامل التدقيق الداخلي والخارجي على قيمة المؤسسة الاقتصادية في ولاية غرداية-دراسة ميدانية للفترة ما بين 2014-2019. أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة غرداية، 2017-2018، ص 26.

⁴ أقاسم عمر، التدقيق المالي والمحاسبي، مطبوعة دروس مقدمة لطلبة الأولى ماستر تخصصي تدقيق ومراقبة تسيير وجباية المؤسسة، جامعة أدرار، 2011، ص 116.

شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به¹.

- التدقيق التعاقدى: على عكس التدقيق القانوني الذي يفرضه القانون، يتطلب التدقيق التعاقدى أن يباشر المدقق الخارجي مهامه بطلب من أحد المسؤولين داخل المؤسسة أو أحد الأطراف الخارجية التي تتعامل معه. وحسب ما جاء في نص المادة 18 من القانون 10-01 يتأهل الخبير المحاسبي للقيام بعمليات تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات².

- الخبرة القضائية: وفقا لهذا الشكل، يتم تعيين مهنيين ذو كفاءة واحتراف، يتمتعون بالاستقلالية من طرف المحكمة لمباشرة مهام التدقيق الخارجي، قصد الاستفادة من خدماتهم في كل ما يرتبط بالنزاعات القضائية. حيث يتطلب القانون الجزائي للقيام بهذه المهمة التسجيل في القائمة الخاصة بالمهنيين لدى مجلس القضاء.

2. أهداف التدقيق الخارجي

كان للتطور الذي عرفه التدقيق الخارجي من جهة وتعدد الأطراف المستخدمة للمعلومات المالية من جهة

أخرى تأثيرا جوهريا ومهما على نوع الأهداف التي يسعى المدقق الخارجي لتحقيقها، لتشمل:

1.2. الأهداف التقليدية (الرئيسية)

وضحت لجنة إجراءات التدقيق الدولية (IAPC) في الدليل الصادر سنة 1980 الهدف من عملية التدقيق

حيث نصت: "الهدف من تدقيق القوائم المالية التي يتم إعدادها وفقا لسياسات محاسبية معترف بها، يتمثل في

تمكين المدقق من إبداء رأيه عن تلك القوائم"³ كذلك أشار الإتحاد الدولي للمحاسبين من خلال المعيار ISA

200 إلى أن الهدف من تدقيق البيانات المالية هو تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد

أعدت من كافة النواحي الجوهرية، وذلك وفقا لإطار تقارير مالية محدد

¹ وزارة المالية، مرجع سبق ذكره، ص 07.

² نفس المرجع أعلاه، ص 06.

³ عبيد سعيد شريم، لطف حمود بركات، أصول تدقيق الحسابات، الطبعة 3، الأمين للنشر والتوزيع، اليمن، 2011، ص.11.

وعليه يتمثل الهدف الأساسي من عمليات الفحص التي يباشرها المدقق الخارجي في إبداء رأيه الفني والمحاييد حول عدالة وصدق القوائم المالية، وتمثيلها العادل للمركز المالي للمؤسسة محل التدقيق. إلى جانب ذلك، تعتبر عملية اكتشاف الغش والخطأ والتزوير في الدفاتر والسجلات الحاسبية، والتلاعب في المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها. من الأهداف الثانوية التي تتحقق تلقائياً أثناء سعي المدقق إلى تحقيق الهدف الرئيسي¹.

2.2. الأهداف الحديثة

بعد أن كانت الأهداف التقليدية للتدقيق الخارجي تقتصر على التأكد من صحة البيانات الحاسبية ومدى الاعتماد عليها، بغرض اكتشاف الغش والخطأ على مستوى القوائم المالية وإبداء الرأي الفني والمحاييد حول عدالتها، تطورت لتشمل²:

- مراقبة ومتابعة الخطط وما حققته من أهداف:
- تقييم نتائج الأعمال وفقاً للأهداف المسطرة؛
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية على مستوى جميع الأنشطة؛
- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع؛
- تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق على المنشأة محل التدقيق.

3.2. الأهداف العملية

إلى جانب الأهداف سابقة الذكر، هنالك مجموعة من الأهداف التي يسعها المدقق الخارجي للتأكد من تحقيقها أثناء أدائه لعمله، والمتمثلة في³:

¹ عبيد سعيد شريم، لطف حمود بركات مرجع سبق ذكره، ص 12.

² أحمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 12.

³ محمد التهامي طواهر، مرجع سبق ذكره، ص ص 16-18.

- **الوجود والتحقق:** يسعى المدقق الخارجي من خلال هذا الهدف إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية والقوائم الختامية موجودة فعلا. وذلك من خلال الجرد الفعلي أو المادي.
 - **الملكية والمديونية:** يعمل المدقق من خلال هذا الهدف إلى إتمام الهدف السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزامات عليها.
 - **الشمولية والكمال:** وتعني التأكد من صحة ودقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالسجلات والدفاتر المحاسبية من جهة، والعمل على تجهيز هاته البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من جهة أخرى.
 - **التقييم والتخصيص:** ويقصد بها تقييم المدقق للأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها، كطرق اهتلاك التثبيتات، تقييم المخزونات... وغيرها، ومن ثمة تخصيص هاته العمليات في الحسابات المعنية.
 - **الإفصاح:** تسعى العديد من الأطراف إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية، والتي تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وذلك من خلال إفصاح هاته الأخيرة عن المعلومات التي أعدت وفقا لمعايير الممارسة المهنية كما تم تجهيزها بشكل سليم يتماشى مع المبادئ المحاسبية.
- مما يجب أن نشير إليه، أنه بالرغم من تعدد أهداف التدقيق الخارجي واختلاف أنواعه إلا أن جميعها يخضع لمجموعة واحدة من المعايير التي توضح المبادئ والأهداف والمسؤوليات التي تحكم عملية تدقيق القوائم المالية.

المطلب الثاني: المعايير الدولية المنظمة لمهمة التدقيق الخارجي

كغيرها من المهام الأخرى، تحتاج مهمة التدقيق الخارجي إلى وجود جملة من المعايير التي توفر الإرشادات والتوجيهات اللازمة لممارسي هذه المهنة، وقد كان للمنظمات المهنية الدور البارز في وضع وإرساء هاته المعايير التي تنعكس على الإجراءات التي تتبع عند مباشرة مهام التدقيق الخارجي.

أولاً: معايير التدقيق المقبولة عموماً

يعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عمل على إصدار هاته المعايير عام 1954، وذلك ضمن كتيب حمل عنوان "معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)"¹. كما بادر مجمع المحاسبين القانونيين إلى إصدار مجموعة من التوصيات التفصيلية المكتملة والتي تشرح وتوضح كيفية تطبيق هاته المعايير².

ويقصد بالمعايير النمط أو النموذج الذي يستخدم للحكم على جودة العمل الذي يقوم به المدقق، أو المقاييس التي يتمكن المدقق من خلالها تقييم العمل الذي قام به، والتعرف على مدى قيامه بواجباته بنفس المستوى المتعارف عليه بين أعضاء المهنة³. ويجب أن تتضمن هاته المعايير كل ما يتعلق بالنواحي الشخصية المرتبطة بمزاوي المهنة، وإجراءات العمل الميداني لغرض التوصل إلى رأي محايد عن مدى سلامة القوائم المالية ومن ثمة تضمين هذا الرأي في تقرير تتوافر فيه الاعتبارات الشكلية والموضوعية⁴. وذلك ضمن ثلاث مجموعات كما يلي:

1. المعايير العامة

وترتبط بالتكوين الشخصي للمدقق الخارجي، إذ يتعين أن تتوافر فيه مجموعة من الصفات الشخصية إلى جانب المتطلبات المرتبطة بالتأهيل العلمي والخبرة العملية التي يجب توافرها لمنح الترخيص اللازم لمزاولة المهنة. وتشمل المعايير العامة ثلاثة معايير فرعية:

¹ عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل النظري والتطبيق العملي، الطبعة 1، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2018، ص 38.

² أحمد عبد المولى الصباغ، كمال السيد أحمد العثماوي، عادل عبد الرحمن أحمد، أساسيات التدقيق ومعاييرها، الطبعة 1، كلية التجارة، 2008، ص 51.

³ عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، أصول تدقيق الحسابات، الطبعة الثالثة، الأمين للنشر والتوزيع، 2011، اليمن، ص 42.

⁴ عبد الوهاب نصر علي، محمد سمير الصبان، التدقيق الخارجية- المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية- دار الثقافة للنشر، مصر، 2002، ص 45.

1.1. التأهيل العلمي والعملية: يتطلب هذا المعيار حصول المدقق على مؤهل علمي مناسب، إلى جانب حصوله على مستوى كاف من الخبرة العملية في ممارسته للمهنة، كما تتطلب المهنة أن يكون ملماً ببعض العلوم الأخرى ذات الصلة بالمحاسبة والتدقيق لا سيما الإدارة والإحصاء وغيرها من العلوم التي يعتمد عليها في التحليل والاستنتاج عند إبداء رأيه حول صدق وعدالة القوائم المالية¹.

2.1. الاستقلالية: إذ يتعين أن يكون المدقق مستقلاً استقلالاً تاماً في جميع مراحل عملية التدقيق، بحيث تشمل الاستقلالية²:

- ✓ الحرية في إعداد برنامج التدقيق (من جانب خطوات العمل المطلوب وحجمه) دون تدخل الإدارة لتعديل هذا البرنامج؛
- ✓ عدم التدخل في تحديد الأنشطة والمجالات التي تخضع لعملية الفحص؛
- ✓ عدم التدخل لإخفاء الحقائق التي تم اكتشافها خلال عملية الفحص أو التأثير على الرأي النهائي المرتبط بتدقيق القوائم المالية.

3.1. بذل العناية المهنية: يتطلب هذا المعيار من المدقق أن يبذل العناية المهنية اللازمة عند أدائه لمهام التدقيق بدءاً من مرحلة التخطيط، إلى أداء إجراءات التدقيق وإصدار التقرير. بحيث يرتبط هذا المفهوم في أي مهنة بمفهوم الممارس الحريص الذي يتوقع أن يمارس عناية مهنية واجبة ويقوم بتحديد حدود الإهمال، إلى جانب ممارسته لأسلوب الشك المهني* أثناء تدقيق القوائم المالية³.

ومما يجب أن نشير إليه، أن بذل العناية المهنية من طرف المدقق الخارجي لا يعن حصوله على تأكيد مطلق بشأن خلو القوائم المالية من أية أخطاء جوهرية، إنما يسمح له بالحصول على تأكيد معقول بذلك.

¹ رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص 120.

² عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، مرجع سبق ذكره، ص 50-51.

* موقف سلوكي يتخذه المدقق الخارجي عند تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، مدركاً بأن الأحداث قد تشير إلى وجود الاحتيال أو الغش في البيانات المالية.

³ أمين السيد أحمد لطفى، التدقيق بين النظرية والتطبيق، الطبعة 1، الدار الجامعية، 2006، مصر، ص 111.

2. معايير العمل الميداني

وتتعلق بالمعايير التي يتعين على المدقق الخارجي الالتزام بها ميدانيا أثناء عملية التدقيق، أي عند الإجراء الفعلي لعملية تدقيق القوائم المالية للمؤسسة، والتي تنفرع إلى ثلاثة معايير كما يلي:

1.2. التخطيط لعملية التدقيق والإشراف على المساعدين: حيث يتطلب هذا المعيار تنفيذ عملية التدقيق وفقا لخطة ملائمة واختيار المساعدين المؤهلين، ذلك لأن مسؤولية القيام بقدر كاف من التخطيط المسبق تقع على عاتق المدقق ومساعديه وذلك لتوفير أساس سليم لعملية تدقيق فعالة¹.

2.2. فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية: حيث أن ضعف وقوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة أدلة التدقيق وإنما يحدد مدى الفحص المطلوب لتلك الأدلة والوقت المناسب للقيام بإجراءات التدقيق بما فيه تلك الإجراءات التي ينبغي التركيز عليها بدرجة كافية أكثر من غيرها².

هذا وأشار المعيار الدولي للتدقيق (ISA315) إلى أن فهم الرقابة الداخلية يساعد المدقق في تحديد أنواع التحريفات الجوهرية المحتملة والعوامل التي تؤثر على هاته التحريفات، وفي تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية³.

3.2. الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة: يتعين على المدقق جمع، أدلة الإثبات الكافية والملائمة* وفحصها وتقييمها باعتبارها تشكلا أساسا للرأي الذي يبديه حول عدالة القوائم المالية. حيث عادة ما يمارس المدقق حكمه المهني الشخصي في سبيل تحديد ملائمة تلك الأدلة ومدى موضوعيتها والتوقيت المناسب للحصول عليها، إلى جانب علاقتها بالنتيجة المرتبطة بالعدالة الشاملة للقوائم المالية⁴.

¹ تامر مزيد رفاعه، مرجع سبق ذكره، ص 141.

² زاهر عاطف سواد، تدقيق الحسابات، الطبعة 1، دار الرابية، عمان، 2009، ص 34.

³ IASB, Op Cit, p 301.

* تعتبر الكفاية مقياسا لكمية أدلة الإثبات، وتعتبر الملائمة مقياسا لجودتها أي مدى امكانية الاعتماد عليها من قبل المدقق الخارجي لدعم الاستنتاجات التي يستند إليها رأيه.

⁴ أمين أحمد السيد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 115.

3. معايير إعداد التقرير

أشار المعيار الدولي للتدقيق (ISA 700) إلى شكل ومحتوى التقرير الذي يصدر عن المدقق والذي يبيد فيه رأيه حول البيانات التي تضمنتها القوائم المالية لمؤسسة معينة، ووفقا لما تضمنته معايير التدقيق المتعارف عليها يحكم إعداد هذا التقرير ما يلي:

3.1. مدى إعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها: يتعين على المدقق أن يحدد

صراحة عما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت بعدالة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فإذا حدد أن القوائم المالية تحيد جوهريا عن تلك المبادئ يتعين عليه أن يصف ذلك الحياد متضمنا الآثار النقدية. ومن أمثلة تلك المبادئ؛ الحيطة والحذر، التكلفة التاريخية، استقلالية الدورات... وغيرها¹.

3.2. ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: يقتضي هذا المعيار أن يوضح المدقق ما إذا كانت

المبادئ المحاسبية تطبق بشكل ثابت ومتسق.

3.3. كفاية الإفصاح: يتعين على المدقق أن يتأكد من كفاية مستوى الإفصاح في القوائم المالية، وذلك من

خلال التبويب السليم لعناصر القوائم المالية والملاحظات الملحقمة بهذه القوائم كإيضاحات متممة لها. غير أنه لا يكون ملزما بالإشارة في تقريره إلى مستوى الإفصاح إلى في حالة عدم كفايته بصورة معقولة².

3.4. إبداء الرأي: يتعين على المدقق أن يعبر عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، وفي حالة امتناعه إبداء

الرأي في عناصر معينة يجب أن يضمن تقريره الأسباب التي دفعته لذلك. كما يتعين عليه أن يوضح في تقريره طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة مسؤولياته على القوائم المالية³.

ثانيا: معايير الدولية للتدقيق للخارجي (ISAs)

بدأ الاهتمام بمعايير التدقيق الدولية انطلاقا من إدراك أهمية تقليل التفاوت بين مختلف ممارسات الدول لمهنة التدقيق الخارجي، فظهور الحاجة الملحة لوضع قواعد موحدة تحكم ممارسة هاته المهنة جعل الهيئات المهنية تعمل على وضع معايير يستند إليها المدقق الخارجي أثناء تأديته لمهامه¹.

¹ عمر عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص 43

² عبید سعد شريم، لطف حمود بركات، مرجع سبق ذكره، ص 61.

³ زهرة عاطف سواد، مرجع سبق ذكره، ص 37، 38.

حيث كانت لجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC) التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) هي المخولة بإصدار مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة بالنيابة عن الإتحاد وذلك إلى غاية 2001، أين تمت إعادة هيكلته ليصبح مجلس معايير التأكيد والتدقيق الدولية (IAASB) الهيئة المشرفة على وضع وإصدار المعايير الدولية للتدقيق والخدمات المتعلقة به².

إذ تعتبر معايير التدقيق الدولية نماذج وإرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة وتدقيق الحسابات³. كما تمثل قواعد أو قرائن توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها في حال قصور المعايير المحلية⁴. وتتميز المعايير الدولية للتدقيق الخارجي بالتحديث والاستجابة لمتطلبات البيئة الاقتصادية، حيث عرفت العديد من التعديلات من حذف وإضافة وذلك حتى آخر إصدار لسنة 2018، وفيما يلي عرض مختصر لهاته المعايير:

الجدول رقم (01-02): المعايير الدولية للتدقيق الخارجي

المجموعة	المعايير التي تضمنتها
المجموعة الأولى المسؤوليات من المعيار 200-299	● الأهداف العامة للمدقق المستقل: ISA 200
	● الاتفاق على شروط التكليف بالتدقيق: ISA 210
	● رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية: ISA 220
	● توثيق أعمال التدقيق: ISA 230
	● مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالغش عند تدقيق القوائم المالية: ISA 240
	● مراعاة الأنظمة واللوائح عند تدقيق القوائم المالية: ISA 250
	● الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة: ISA 260

¹ نور الهدى بجلولي، مساهمة تبني معايير التدقيق الدولية- 200-299، في تعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي دراسة تقييمية من منظور محافظي الحسابات في الجزائر. مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد(08)، العدد(01)، 2018، ص 197.

² نور الهدى بجلولي، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر- دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين- أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة سطيف 01، 2016-2017، ص 41.

³ أحمد بن خيرة، سليم عابر، مريم بن يوسف، امتدادات المعايير المحاسبية نحو معايير التدقيق الدولية- الأحداث اللاحقة نموذج- مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، المجلد(04)، العدد(02)، 2020، ص 58.

⁴ نسيم أوكيل، نصيرة سعدي، واقع التدقيق بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية، المؤتمر العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، 11 جامعة بومرداس، الجزائر- 12 أبريل 2018. ص 209.

<ul style="list-style-type: none"> • ISA 265: إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة. 	
<ul style="list-style-type: none"> • ISA 300: التخطيط لتدقيق القوائم المالية؛ • ISA 315: تحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها؛ • ISA 320: الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ التدقيق؛ • ISA 330: استجابات المدقق للمخاطر المقيمة؛ • ISA 402: اعتبارات التدقيق ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية؛ • ISA 450: تقييم التحريفات المكتشفة خلال التدقيق. 	<p>المجموعة الثانية</p> <p>تقييم الخطر</p> <p>من المعيار 300-499</p>
<ul style="list-style-type: none"> • ISA 500: أدلة التدقيق؛ • ISA 501: أدلة التدقيق - اعتبارات خاصة لبنود محددة - • ISA 505: المصادقات الخارجية؛ • ISA 510: ارتباطات التدقيق لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية - • ISA 520: الإجراءات التحليلية؛ • ISA 530: العينات في التدقيق؛ • ISA 540: تدقيق التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات؛ • ISA 550: الأطراف ذات العلاقة؛ • ISA 560: الأحداث اللاحقة؛ • ISA 570: الاستمرارية؛ • ISA 580: الإفادات المكتوبة. 	<p>المجموعة الثالثة</p> <p>أدلة التدقيق</p> <p>من المعيار 500-599</p>
<ul style="list-style-type: none"> • ISA 600: اعتبارات خاصة - عملية تدقيق القوائم المالية للمجموعة؛ • ISA 610: استخدام عمل المدققين الداخليين؛ • ISA 620: استخدام عمل خبير استعان به المدقق. 	<p>المجموعة الرابعة</p> <p>الاستفادة من عمل الآخرين</p> <p>من المعيار 600-699</p>
<ul style="list-style-type: none"> • ISA 700: تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية؛ • ISA 701: الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل؛ • ISA 705: التعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل؛ • ISA 706: فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المدقق المستقل؛ 	<p>المجموعة الخامسة</p> <p>نتائج وتقرير التدقيق</p> <p>من المعيار 700-799</p>

<ul style="list-style-type: none"> ● ISA 710: المعلومات المقارنة-الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة؛ ● ISA 720: مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى. 	
<ul style="list-style-type: none"> ● ISA 800: اعتبارات خاصة - عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لأطر ذلت غرض خاص ● IAS 805: اعتبارات خاصة - عمليات تدقيق قائمة مالية واحدة، وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية؛ ● ISA 810: الارتباطات لإعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة. 	<p>المجموعة السادسة المجالات المتخصصة من المعيار 800 إلى 899</p>

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: IIASB, Handbook Of International Quality Control, Auditing,

Review, Other Asserance , and Related Services Pronouncements, edition 1, International Federation of Accountants, New York, 2018.

يظهر من خلال الجدول أنه يمكن تقسيم المعايير الدولية للتدقيق الخارجي إلى مجموعات بحيث تحتوي كل مجموعة بدورها على جملة من المعايير بحيث:

- **مجموعة المعايير (200-299):** تضمنت هاته المجموعة ثمانية معايير تحدد الحد الأدنى من المواصفات التي يتعين على المدقق الخارجي الالتزام بها، كما توفر إرشادات عامة تساعد على تنفيذ المسؤوليات المكلف بها، وذلك عبر تحديد أهدافه العامة وشروط قبوله للتكليف بالتدقيق، إلى جانب ذلك تغطي هاته المجموعة المسؤوليات التي تقع على عاتق المدقق لاسيما اكتشافه للغش والخطأ، ومراعاته للأنظمة واللوائح، كما يكون المدقق ملزما بالاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة داخل المؤسسة وإبلاغهم عن أية أوجه قصور قد تظهر في نظام الرقابة الداخلية.

- **مجموعة المعايير (300-399):** تتكون هاته المجموعة من ستة معايير حددت مسؤوليات المدقق المرتبطة بالتخطيط لعملية التدقيق وتحديد مخاطر التحريفات الجوهرية مع مراعاة الأهمية النسبية، كما ركزت المعايير الواردة في هاته المجموعة على ضرورة استجابة المدقق إلى المخاطر المقيمة من طرفه وتقويم التحريفات التي يكتشفها.

- **مجموعة المعايير (500-599):** تضمنت هذه المجموعة أحد عشر معيارا تحدد كمية ونوعية أدلة الإثبات التي يجب أن يتحصل عليها المدقق ومصادر الحصول على هذه الأدلة كالمصادقات، الإجراءات التحليلية، وأسلوب العينة، إلى جانب ذلك ركزت المعايير الواردة في هذه المجموعة على مسؤوليات المدقق الخارجي المرتبطة بتدقيق التقديرات المحاسبية، استمرارية المؤسسة وتدقيق الأحداث التي ترد بعد تاريخ إصدار القوائم المالية وقبل تقرير المدقق.

- مجموعة المعايير (600-699): اشتملت المجموعة على ثلاث معايير تركز بشكل أساسي على شروط وفرص انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي، وتحديد الحالات التي تمكنه من الاستعانة بخبير يكون قد اختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق.

- مجموعة المعايير (700-799): تتكون هاته المجموعة من ستة معايير توضح شكل ومحتوى التقرير الذي يصدر عن المدقق والذي يبيد فيه رأيه حول البيانات التي تضمنتها القوائم المالية للمؤسسة معينة ونوع هذا الرأي والتعديلات التي قد تلحق به. كما تحدد مسؤولية المدقق تجاه الأرقام المقابلة والمعلومات المقارنة، ومسؤوليته ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى.

- مجموعة المعايير (800-899): تعتبر آخر مجموعة والتي تضمنت ثلاثة معايير توضح الإرشادات المتعلقة بتدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لأطر ذات أغراض خاصة، بما فيها تدقيق قائمة مالية واحدة أو عناصر محددة منها. أو تدقيق القوائم المالية الملخصة.

ومما يجب أن نشير إليه، أن معايير التدقيق الدولية قد صدرت في شكل فقرات توضح نطاق المعيار، تاريخ سريانه، الهدف منه، أهم المصطلحات التي جاء بها المعيار ومتطلباته. إلى جانب هذا نميز في نهاية كل معيار ملحق يتضمن مجموعة من المواد التفسيرية التي توضح كيفية تطبيق هذا المعيار.

محليا، وسعيا من الجزائر لإصلاح مهنة التدقيق كامتداد لإصلاح مهنة المحاسبة، قامت بإصدار القانون 01-10 المعدل للقانون 08-91 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، وللتوجه نحو تطبيق معايير التدقيق الدولية كغيرها من الدول، قامت بتكييف هاته المعايير مع متطلبات البيئة الجزائرية وإصدار معايير محلية تحت مسمى "المعايير الجزائرية للتدقيق NAAs". بحيث¹:

- جاء الإصدار الأول لهاته المعايير ضمن المقرر 002 المؤرخ في 2016/04/04، ليشمل أربعة معايير وضعت حيز التنفيذ على المستوى المحلي، والتي استهدفت الكشوف المالية وذلك على جميع أشكال مهام التدقيق سواء كانت قانونية أو تعاقدية حيث شمل المقرر المعايير التالية: (NAA 210)، (NAA 505)، (NAA560)، (NAA 580).

¹ المجلس الوطني للمحاسبة، المعايير الجزائرية للتدقيق، الجزائر، 2016. متاح على <http://www.cn-onec.dz/index.php/component/jdownloads/category/15-les-normes-algeriennes-d-audit>, visite le 03/01/22

- الإصدار الثاني لمعايير التدقيق الجزائرية كان بموجب القرار رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر، بحيث تضمن هو الآخر أربعة معايير وضعت حيز التنفيذ ممثلة في: (NAA 500)، (NAA 300)، (NAA 510)، (NAA 700).

- الإصدار الثالث جاء بموجب المقرر الصادر في 15 مارس 2017، متضمنا أربعة معايير تشمل: (NAA 520)، (NAA 570)، (NAA 610)، (NAA 620).

- آخر إصدار للمعايير الجزائرية للتدقيق كانت وفقا للمقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، بحث تضمن هو كذلك أربعة معايير كما يلي: (NAA 230)، (NAA 501)، (NAA 530)، (NAA 540)،

ومما يجب أن نشير إليه، أن المعايير الجزائرية للتدقيق قد جاءت بنفس التسمية والترقيم بالمقارنة مع نظيرتها الدولية، أما من حيث المحتوى فقد جاءت المعايير الجزائرية في شكل فهرس بعناوين بخلاف المعايير الدولية التي تضمنت فقرات، وبالتالي تفصيل أكثر بالمقارنة مع المعايير الجزائرية، كما نجد بعض العناصر التي احتوتها المعايير الدولية بصفة مركزة ضمن المتطلبات بينما عاجلتها المعايير الجزائرية ضمن الواجبات المطلوبة، وذلك راجع بالأساس إلى عدم التوافق و الاختلاف في بعض المصطلحات. بالإضافة إلى عدم إرفاق المعايير الجزائرية للتدقيق بالتوضيحات والتفسيرات التي تبين كيفية التطبيق الميداني لها. وعليه يمكننا القول بأنه توجد اختلافات بين المعايير الجزائرية للتدقيق ونظيرتها الدولية من حيث المضمون ولكن لا يمكننا اعتبارها جوهرية.

المبحث الثاني: مفهوم، أنواع التدقيق الداخلي والأطر المهنية المنظمة له؛

نتيجة للانتقادات التي طالت عملية التدقيق الخارجي عقب الفضائح المالية والانهيارات التي عرفتتها كبريات المؤسسات عبر العالم، تزايد الاهتمام بنشاط التدقيق الداخلي وذلك من خلال إنشاء معهد المدققين الداخليين (IIA) الذي عمل على تطوير ودعم هذا النشاط ليتجاوز هدف اكتشاف الأخطاء المحاسبية والتحقق من المعلومات المتضمنة في القوائم المالية، إلى تقييم المخاطر، الرقابة والحوكمة بالمؤسسة مع إضافة قيمة لها.

المطلب الأول: مفهوم وأهمية التدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق الداخلي من أهم الأنشطة التي تركز عليها المؤسسات والتي تساعدها في تحقيق أهدافها من خلال الخدمات الاستشارية والتأكيدية التي تقدمها.

أولاً: تعريف التدقيق الداخلي

يعرفه المعهد الفرنسي للتدقيق والمستشارين الداخليين (IFACI) التدقيق الداخلي بأنه: "نشاط مستقل وموضوعي يهدف إلى إعطاء ضمانات للمنشأة حول درجة تحكّمها في العمليات التي تقوم بها، مع تقديم نصائح للتحسين والمساهمة في خلق القيمة المضافة".¹

ويعتبره مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) من خلال معيار التدقيق الدولي (ISA 610) على أنه: "نشاط داخل المؤسسة يعمل على تنفيذ جملة من الأنشطة التأكيدية والاستشارية، والمصممة لتقويم وتحسين فاعلية حوكمة المؤسسة وإدارتها للمخاطر، فضلاً عن آلياتها الخاصة بإدارة المخاطر".²

وحسب ما تضمنه إطار الممارسات المهنية الدولي (IPPF) التابع لمعهد المدققين الداخليين (IIA) يعرف التدقيق الداخلي على أنه: "نشاط مستقل وموضوعي، يقدم خدمات استشارية وتأكيدية، مصمم لإضافة قيمة إلى المنشأة وتحسين عملياتها، كما يساعدها على تحقيق أهدافها عبر وضع نهج منضبط ومنظم لتقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر، الرقابة، وعمليات الحوكمة".³

بتحليل التعاريف السابقة، نجد أن التعريف المقدم من قبل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية قد قام بتطوير وظائف التدقيق الداخلي، باعتباره نشاط داخل المنشأة، مع التركيز على عمليات إدارة المخاطر، الرقابة والحوكمة، غير أنه أهمل عنصري الاستقلالية والموضوعية. على العكس من ذلك وبالرغم من تركيز المعهد الفرنسي للمستشارين القانونيين على استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي إلا أنه يحاكي فقط تلك الأهداف التقليدية.

¹ أحمد نقاز، مسعود صديقي، تشخيص وظيفة التدقيق الداخلية في ضوء المعايير الدولية للتدقيق الداخلية، دراسة حالة شركة سونطراك مدبرة الصيانة بالأغواط، مجلة الباحث، المجلد(14)، العدد(14)، 2014، ص 166.

² IAASB, op.cit, p 663.

³ IIA, **International standards for the professional practice of internal auditing**, 2017, available on <https://global.theiia.org/about/about-internal-auditing/pages/about-internal-auditing.aspx#:~:text=According%20to%20the%20Definition%20of,and%20improve%20an%20organization's%20operations.> visited on 12/03/2021 at 14:13

ومما يجب أن نشير إليه كذلك، أن التعريف الصادر عن معهد المدققين الداخليين (IIA) لم يحدد بشكل صريح أو ضمني جهة ارتباط نشاط التدقيق الداخلي (أي من يقوم بعملية التدقيق الداخلي) ولم يبدي إلزامية تعيين المدقق الداخلي من داخل المؤسسة، مما فتح المجال أمام إسناد أعمال التدقيق الداخلي إلى أطراف خارجية، وظهور ما يعرف بالتعاقد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي. إلا أنه يعد الأكثر قبولاً، وذلك لأنه أعطى مفهوماً تفصيلياً لوظائف التدقيق الداخلي وأرسى مجموعة من الخصائص الجديدة له كما يلي:

➤ **التدقيق الداخلي نشاط:** حيث يوصف التدقيق الداخلي بأنه نشاط وليس وظيفة، يمكن القيام به من طرف موظفون من داخل المؤسسة مستقلون عن الأنشطة التي يقومون بتدقيقها، ويتبعون إدارياً إلى المستوى الأعلى في الهيكل التنظيمي للمؤسسة مثل مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق¹.

➤ **استقلالية التدقيق الداخلي:** ويقصد بالاستقلالية التحرر من جميع القيود التي تعيق قدرة نشاط التدقيق الداخلي على تنفيذ مسؤولياته بطريقة غير متحيزة، وهذا ما يتطلب ابتعاد المدققين الداخليين عن تقييم وتدقيق الوظائف أو الأنشطة التي سبق وأن كانت تخضع لمسئولياتهم².

➤ **خدمة التأكيد الموضوعي:** وتشير إلى الفحص الموضوعي للأدلة والقرائن، قصد توفير تقييم مستقل لكفاية وفعالية الأنظمة الرقابية، إدارة المخاطر والحوكمة، لاسيما تلك العمليات المرتبطة بالأداء، الالتزام بالسياسات واللوائح التنظيمية والعمليات المالية³.

➤ **الطبيعة الاستشارية:** ويقصد بها عمليات المشورة التي تقدم للوحدات التنظيمية داخل المؤسسة أو خارجها مع تحديد نطاق هاته العمليات⁴، إذ تستفيد الإدارة من الخدمات الاستشارية المقدمة من قبل المدقق الداخلي في شكل تحليلات، اقتراحات وتوصيات تساعد على اتخاذ القرارات، وتعمل على خلق القيمة المضافة وتحسين عمليات الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر والحوكمة دون تحمل المدقق الداخلي أي مسؤوليات إدارية⁵.

¹ محمد الصالح فروم، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية لولاية سكيكدة، مجلة أرساد للدراسات الاقتصادية والإدارية. المجلد(02)، العدد(02)، 2019، ص 05.

² محمد الصالح فروم، دور الآليات الداخلية للرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية لولاية سكيكدة، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد(03)، العدد(01)، 2019، ص 258.

³ جاسم محمد حسو، محمد حسين علي الصواف، مصطفى محمد صديق، تفعيل دور التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات-دراسة ميدانية لعدد من المصارف الخاصة في محافظة نينوى- مجلة التقني، العراق، المجلد(29)، العدد (01)، العراق، 2016، ص 149.

⁴ نفس المرجع أعلاه ص 150.

⁵ محمد الصالح فروم، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية لولاية سكيكدة، مرجع سبق ذكره، ص 05.

➤ إضافة القيمة: ويقصد به تحسين الفرص لتحقيق أهداف المؤسسة، وذلك من خلال العمل على تخفيض درجة التعرض للمخاطر عبر خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية.¹

وبالمثل تطورت مجالات عمل التدقيق الداخلي لتشمل:

- تقييم وتحسين فعالية الرقابة

ينبغي أن يساهم نشاط التدقيق الداخلي في الحفاظ على عمليات رقابية فعالة للمؤسسات، من خلال تقييم كفاءتها وفعاليتها والعمل على التحسين المستمر لها. وذلك عبر فحص المعلومات المالية والتشغيلية والوسائل المعتمدة في تحديد وقياس وتصنيف وإعداد التقارير الخاصة بالمعلومات، بالإضافة إلى فحص الأنظمة والتأكد من الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين، إلى جانب هذا يجب فحص وسائل حماية الأصول والتحقق من وجودها والتسجيل الصحيح لها، وفحص العمليات والبرامج للتحقق من التلاؤم بين النتائج والأهداف الموضوعية. وما إذا تم تنفيذها بالشكل المخطط له.²

- تقييم وتحسين إدارة المخاطر

يكفل تحسين عمليات إدارة المخاطر تحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسات، حيث يتضح ذلك من خلال العلاقة بين إدارة المخاطر والأداء الناجح لها، وعليه فإن كل مؤسسة يكون لديها نظام رقابة داخلي يعمل على إدارة المخاطر بصورة منظمة، إلى جانب نشاط تدقيق داخلي مستقل لمراقبة المخاطر وأنظمة الرقابة تزود الإدارة ومجلسها بتوقعات المخاطرة وتؤكد على أن أنظمة الرقابة كافية لتقليل المخاطر، والوسائل التي سوف يتم استخدامها لإدارة وتقليل هاته الأخيرة، كل هذا سيزيد من فاعلية مجلس الإدارة في تنفيذ المسؤوليات الإشرافية فيما يتعلق بالمخاطر وكيفية إدارتها.³

¹ انصاف محمود رشيد، ضياء نزار ذنون، قياس فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي للمؤسسات الحكومية في التأثير على تنفيذ بنود الموازنة العامة- دراسة ميدانية في مديرية تربية نينوى، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد(44)، العدد(04)، العراق، ص 102.

² علي هاتف عبد العلي، كريمة علي كاظم الجوهر، مدى تأثير استخدام معايير تقنية SIX SIGMA في تحسين جودة التدقيق الداخلي- دراسة تطبيقية في الوحدات الحكومية في محافظة النجف الأشرف- مجلة الكلية الإسلامية الجامعة، المجلد(01) العدد(42)، العراق، 2017، ص 167.

³ حسن عبد الكريم سلوم، كريمة علي جوهر، شاكر عبد الكريم، التدقيق الداخلي والتغيير الاستراتيجي، مجلة الإدارة والاقتصاد المجلد(35)، العدد (93)، 2013، ص 100.

كما يظهر دور التدقيق الداخلي في إدارة مخاطر المؤسسة من خلال¹:

- ✓ مساعدة مجلس الإدارة والإدارة العليا في رسم السياسة العامة لإدارة المخاطر؛
- ✓ التحقق من مدى التقيد بالأنظمة والإجراءات الواردة في السياسات العامة لإدارة المخاطر؛
- ✓ تقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة التعرف على المخاطر وأنظمة القياس المتبعة على مستوى أنشطة المؤسسة ككل؛
- ✓ تقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة الضبط الداخلي والرقابة الداخلية الموضوعية للتعرف على المخاطر؛
- ✓ تقييم التقارير المعدة من طرف مدير المخاطر حول تطبيق الإدارة للإطار العام لإدارة المخاطر، والبحث في معالجتها ومن ثمة رفع التقارير إلى مجلس الإدارة لتقييم كفاءة وفعالية إدارة المخاطر

- تحسين ممارسات الحوكمة:

- يسعى المدقق الداخلي إلى القيام بتقييمات مستقلة وموضوعية لفاعلية ممارسات الحوكمة في المؤسسات، كما يعمل على تقديم جملة من الخدمات الاستشارية التي من شأنها تحسين هاتاه الأخيرة².
- وذلك من خلال دوره في تحقيق ما يلي³:
- ضمان السير الفعال للأداء التنظيمي والمسائلة؛
 - إيصال المعلومات حول الخطر والرقابة للجهات المعنية؛
 - تنسيق النشاطات وتوصيل المعلومات بين مجلس الإدارة، المدققين الخارجيين والإدارة؛

ثانيا: أهمية التدقيق الداخلي

ترجع أهمية التدقيق الداخلي إلى القيمة التي يضيفها للمؤسسة، فقد ركز معهد المدققين الداخليين (IIA) على ذلك في التعريف الحديث الذي قدمه للتدقيق الداخلي، إذ تعد إضافة القيمة الهدف الإستراتيجي للمدقق

¹ عمر شريقي، التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة، مجلة آداء المؤسسات الجزائرية، المجلد(04) العدد (01)، 2015، ص 131.

² مصطفى بودرامه، مهلي الوزناحي، نوال سايج، التوجه الحديث للتدقيق الداخلي في ظل مستجدات الإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية- دراسة حالة مجموعة من الشركات الجزائرية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد(13)، العدد(03)، 2020، ص 287.

³ حسن بوزناق، فوزية بروسلي، دراسة العلاقة بين مبادئ الحوكمة المؤسسية ومعايير التدقيق الداخلي في الشركات، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد(02)، العدد(01)، 2019، ص 37.

الداخلي¹، وذلك من خلال دوره الاستشاري والموضوعي في تحسين وزيادة فرص تحقيق الأهداف، فضلا عن تحسين الإجراءات والعمليات وتخفيض المخاطر إلى المستوى المقبول². فضلا عن ذلك يعتبر التدقيق الداخلي كمحفز لتحسين كفاءة وفعالية أنشطة المؤسسة وذلك من خلال توصياته الموضوعية التي يقدمها للإدارة التنفيذية³. وزادت أهمية التدقيق الداخلي بفعل الخدمات التي يقدمها والمتمثلة في⁴:

- **خدمات وقائية:** وتتمثل في الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي من أجل:

✓ حماية أصول المؤسسة وممتلكاتها من الاختلاس والسرقة ومختلف المخاطر المحتملة؛

✓ منع الغش والاختلاس، إذ تقع مسؤولية اكتشاف ذلك على عاتق الإدارة بينما تقع على عاتق المدقق

مسؤولية تقييم كفاءة وفعالية الإجراءات المتخذة من قبل الإدارة لمحاربة جميع أشكال الغش والاختلاس؛

- **خدمات تقييمية:** وتتمثل في الإجراءات التي يتخذها المدقق الداخلي من أجل:

✓ تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، حيث تخضع جميع الأنشطة والعمليات بالمؤسسة

إلى التقييم والمتابعة من طرف المدقق الداخلي؛

✓ التأكد من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية من قبل الإدارة، إلى جانب الالتزام

بالتشريعات والقوانين؛

- **خدمات إنشائية:** تتمثل في المهام التي يقوم بها المدقق الداخلي التي تسعى لتوفير البيانات حول:

✓ المعلومات المالية والتشغيلية المقدمة للإدارة العليا والتأكد من أنها تتسم بمستويات عالية من المصدقية

والدقة، ما يمكن الإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرار؛

✓ مدى ملائمة الأهداف والإجراءات التي وضعتها الإدارة مع أهداف الكلية للمؤسسة؛

¹ الحسن علي ابراهيم الكرعوي، مريم ابراهيم حمود الكرعوي، هديل محمد علي القاموسي، أهمية التدقيق الداخلي على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية- دراسة حالة في مصرف الرافدين المركزي، مجلة الكوت للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد(01)، العدد(34)،العراق، 2019، ص 35.

² محمود عبد السلام محسن، مدى اعتماد المدققين الداخليين على المدققين الخارجيين في تقييم نظام الرقابة الداخلية- دراسة تطبيقية على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة- رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011، ص 17.

³ ECIIA, **Improving cooperation between internal and external audit** 2019, p06 aviabal on <http://eciia.eu/wp-content/uploads/2019/02/ECIIA-Internal-vs-External-Audit-WEB.pdf>, accessed :20/12/2021 at 14:28

⁴ عمر شريقي، مرجع سبق ذكره، ص ص 126-127.

- خدمات علاجية: وتمثل في الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المدقق الداخلي في مجال الأخطاء التي يكتشفها، أو التوصيات التي يتضمنها تقريره والخاصة بمعالجة مختلف أوجه القصور في المؤسسة محل التدقيق.¹

ثالثاً: أهداف التدقيق الداخلي.

بناء على التعاريف المقدمة سابقاً، وبالنظر إلى التطور الذي شهدته نشاط التدقيق الداخلي يظهر أن أهداف هذا النشاط قد تطورت هي كذلك، وذلك نتيجة للتطورات التي شهدتها المؤسسات من جهة، وتعدد الأطراف المستفيدة من نتائج التدقيق الداخلي من جهة أخرى.

وفقاً لما جاء في مقدمة نشرة معايير الأداء المهني الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية يعتبر الهدف الأساسي للمدقق الداخلي مساعدة مختلف العاملين بالمؤسسة على تأدية مهامهم بفاعلية وذلك من خلال تزويدهم بالمعلومات والتقييمات والتوصيات للأنشطة التي قام بتدقيقها، لكن ومع التطور الذي عرفه نشاط التدقيق الداخلي تطورت أهدافه لتشمل:

الجدول رقم (01-03) - أهداف التدقيق الداخلي بحسب المنظمات المهنية-

المنظمة	أهداف التدقيق الداخلي
المجمع العربي للمحاسبين	<p>- الحماية: وذلك عبر تدقيق الأحداث والوقائع الماضية للتأكد من إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية، وأن أصول المنشأة قد تم المحاسبة عنها وأنها محمية بكفاية من السرقة والإهمال، إلى جانب ذلك اختبار الرقابة الداخلية والضبط الداخلي.</p> <p>- الإنشاء: ويقصد به اقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص والمراقبة، وتقييم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعية</p>
الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)	<p>- الفحص والإشراف على نظام الرقابة الداخلية؛</p> <p>- فحص المعلومة المالية والتشغيلية؛ الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها</p> <p>- فحص الالتزام بالأنظمة وسياسات وتوجيهات الإدارة ومتطلبات الخارجية والداخلية الأخرى؛</p>

¹ كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والتدقيق، الطبعة 01، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2009، ص 166.

<p>- تحسين إدارة المخاطر من خلال تحديد وتقييم المخاطر المهمة؛</p> <p>- تقييم عمليات الحوكمة فيما يتعلق بتحقيق أهدافها من ناحية القيم والأداء والمسائلة وإيصال المعلومة إلى الجهات المعنية، وفاعلية الاتصال بين المكلفين بالحوكمة والمدققين الداخليين والخارجيين والإدارة.</p>	
<p>- التأكد من التنفيذ الصحيح للخطط، السياسات والإجراءات الموضوعة من قبل الإدارة ودون انحراف.</p> <p>- تدقيق وتقييم مدى كفاءة وفاعلية وسائل الرقابة المالية والمحاسبية المعتمدة من قبل المنشأة؛</p> <p>- التأكد من توفر حماية كافية لأصول المؤسسة ضد السرقة والاختلاس</p> <p>- التحقق من إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والإحصائية المثبتة في دفاتر وسجلات المؤسسة؛</p> <p>تقويم الأداء على مستوى مراكز المسؤولية.</p>	<p>معهد الداخليين (IIA) المدققين</p>

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على:

- رغبة إبراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي (دراسة تطبيقية)، رسالة ماجستير، غزة، 2014، ص 23.

- هاشم علي هاشم، ماهر إسماعيل بدران، دور التدقيق الداخلي في تحديد وتقييم المخاطر التشغيلية لتكنولوجيا المعلومات، المجلد (14)، العدد (55) مجلة العلوم الاقتصادية، العراق، 2019، ص 80.

من خلال ما سبق وبالنظر إلى الأهداف الحديثة للتدقيق الداخلي، تتضح الجهود المقدمة من طرف معهد المدققين الداخليين والاتحاد الدولي للمحاسبين في تطوير الأهداف التقليدية التي ركزت في البداية على اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعبات في القوائم المالية، لتتطور وتشمل فحص نظام الرقابة الداخلية، فحص المعلومة المالية والتشغيلية إلى جانب تحسين عمليات إدارة المخاطر... وغيرها من الأهداف الموضحة في الجدول.

المطلب الثاني: أنواع التدقيق الداخلي و الأطر المهنية المنظمة له.

قصد تنظيم عمل التدقيق الداخلي، وضمان الاستفادة من عمل المدقق الداخلي في خدمة المؤسسة بادر معهد المدققين الداخليين إلى إصدار جملة من المعايير التوجيهية التي يسترشد بها المدقق الداخلي عند ممارسته للمهنة، ولا يعتبر التزام المدققين الداخليين بمعايير التدقيق الدولية الداخلي مؤشرا كافيا للحكم على متانة وكفاءة عملهم، إنما يتعين عليهم الالتزام كذلك بجملة من المبادئ والقواعد السلوكية التي تعكس الثقافة الأخلاقية لديهم.

أولاً: أنواع التدقيق الداخلي

نميز العديد من الأنواع التي يمكن أن تندرج تحت إطار التدقيق الداخلي، والتي تشمل:

- **التدقيق المالي:** يعتبر النوع التقليدي للتدقيق الداخلي إذ يعنى بتتبع القيود المحاسبية المرتبطة بالأحداث الاقتصادية للمؤسسة بشكل مستندي وحسابي، والتحقق من مدى سلامتها ومطابقتها للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها من جهة، وتطابقها مع الأنظمة والسياسات المتبعة من قبل المؤسسة من جهة أخرى¹. كما يشمل فحص النظام المحاسبي ومدى فعاليته. إلى جانب التحقق من وجود الأصول وتوفر الإجراءات المناسبة لحمايتها². ويباشر المدقق الداخلي في هذا النوع من التدقيق المهام التالية³:

✓ التأكد من صحة وعدالة البيانات المالية؛

✓ التأكد من تخفيض تكاليف المدقق الخارجي؛

✓ التحقق من اتمام العمليات المالية بطريقة صحيحة؛

- **التدقيق التشغيلي:** يعتبر التدقيق التشغيلي المجال غير التقليدي للتدقيق الداخلي والذي نشأ نتيجة للتطورات التي عرفها هذا المجال، حيث يسعى إلى تقييم أعمال المؤسسة ككل بغرض تحقيق أعلى قدر من الكفاءة والفعالية في استخدام الموارد المتاحة وذلك وفق خطة معدة مسبقاً ومتفق عليها من طرف الجهات العليا بالمؤسسة⁴.

- **تدقيق الالتزام:** ضمن هذا النوع من التدقيق يوم المدقق الداخلي بالتأكد من مدى الالتزام بالأنظمة والقوانين والتشريعات القانونية، إلى جانب فحص مستوى الالتزام بالإجراءات والسياسات المعتمدة من قبل المؤسسة

¹ حكيم حمود فليح السعدي، محمد زامل فليح السعدي، التدقيق الداخلي في الشركات العامة على وفق معايير التدقيق الدولية، الطبعة، دار عشتار الأكاديمية للنشر والتوزيع، العراق، 2019، ص 21.

² ثابت حسان ثابت، رائي نزار جميل، مجالات التوافق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في ظل المعايير الدولية وأثرها في الحد من الفساد المالي والإداري. المؤتمر الدولي الأول لجامعة جيهان، 2020، ص 05.

³ أمينة خلف إبراهيم، صالح مهدي حمادي، عمار غازي إبراهيم، دور استقلالية التدقيق الداخلي على تطبيق قواعد الحوكمة وأثره في جودة المعلومة المحاسبية- دراسة تطبيقية في جامعة ديالى- مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، المجلد(11)، العدد(04)، 2019، ص 861.

⁴ أنور عباس ناصر، دور التدقيق الداخلي في مكافحة الفساد المالي والإداري، مجلة الدنانير، العدد (13) جامعة القادسية، 2018، ص 294.

أو الصادرة عن مجلس الإدارة والإدارة العليا¹. وبالمقارنة مع التشغيلي الذي يهتم فقط بفحص مدى الالتزام بالسياسات الإدارية الداخلية فإن تدقيق الالتزام يهتم أساسا بالتحقق من مدى التزام المؤسسة بالأنظمة واللوائح².

- **تدقيق نظم المعلومات:** يهدف إلى التحقق من أمن ونزاهة تشغيل بيانات نظم المعلومات إلى جانب البيانات التي تمثل مخرجات هذه النظم، ويتضمن ذلك تحديد أن السجلات الخاصة بالعمليات المالية التشغيلية بما فيها التقارير المعدة على أساسها تتضمن معلومات دقيقة، تامة، قابلة للتصديق ومعدة في الوقت المناسب³.

- **تدقيق الأداء:** ويتضمن تقييم أنشطة المؤسسة بهدف معرفة ما إذا كانت الموارد يتم إدارتها مع الأخذ بعين الاعتبار الكفاءة والفعالية، وأن متطلبات المساءلة يتم الوفاء بها بشكل معقول⁴.

- **التدقيق الإداري:** يتجاوز هذا النوع دور المدقق الداخلي فيه الناحية المحاسبية إلى جميع أقسام المؤسسة، من خلال فحص ودراسة وتقييم الأهداف والخطط، السياسات والإجراءات، النظم والأساليب الرقابية... وغيرها⁵. وذلك قصد مساعدة الإدارة في اتخاذ قرار واقتراح الحلول المناسبة للمشاكل، إلى جانب تقييم الأسلوب الذي تتبعه المؤسسة في إدارة المخاطر التي تواجهها⁶.

- **التدقيق البيئي:** ويشمل⁷:

✓ **تدقيق التقيد:** يفحص مدى التقيد بالقوانين البيئية، ويرتبط بالعمليات الجارية، السابقة والمستقبلية.

✓ **تدقيق أنظمة إدارة البيئة:** وذلك بهدف حماية الأنظمة من أية مخاطر بيئية في المستقبل.

¹ زاهر عطا الرجحي، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية، الطبعة 1، دار المأمون للنشر والتوزيع، عمان، 2018، ص 45.

² رغدة إبراهيم المدهون، مرجع سبق ذكره، ص 25.

³ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، عصام نعمة قريط، مرجع سبق ذكره، 2008، ص 111.

⁴ أبو بكر الصديق قيداون، حاج قويدر قورين، عمر عبو، مساهمة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر المصرفية في ظل معايير التدقيق الدولية الداخلي وقواعد السلوك المهني - دراسة ميدانية للبنوك الجزائرية - مجلة الباحث، المجلد (19)، العدد (01)، 2019، ص 421.

⁵ أسيل جبار عنبر، ضياء زامر خضيل، فاعلية أداء أجهزة التدقيق الداخلي في مكافحة الفساد المالي والإداري دراسة استطلاعية تحليلية لآراء عينة من المدققين الداخليين العاملين في جامعة القادسية، مجلة الدنانير، 2018، ص 470.

⁶ طلال محمد علي الجحواوي، محمد حسين عبد الرضا الزرقي، دور التدقيق الداخلي في الحد من الاحتيال في البيانات المالية لنشاط البلديات - بحث تطبيقي - مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد (06)، العدد (24)، 2017، ص 128.

⁷ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، عصام نعمة قريط، مرجع سبق ذكره، ص 112.

- التدقيق الداخلي لأغراض خاصة: يباشره المدقق بتكليفٍ من الإدارة العليا، حيث يتفق من حيث الأسلوب والنطاق مع التدقيق التشغيلي وتدقيق الالتزام، إلا أنه يختلف من حيث التوقيت فغالبا ما يكون فجائيا¹.

هذا وأشار Renard إلى أنه لا يمكن اعتبار التدقيق الاجتماعي نوعا من أنواع التدقيق الداخلي وأنه يقع ضمن الأنشطة غير القابلة للتدقيق، مبررا ذلك بأنه غالبا ما يتم إجراءه بواسطة أطراف خارجية عن المؤسسة².

ثانيا: المعايير الدولية للتدقيق الداخلي

باعتبار أن أنشطة التدقيق الداخلي تمارس في بيئات قانونية وثقافية مختلفة، وذلك داخل مؤسسات تختلف هي الأخرى في أحجامها وأهدافها وهيكلها التنظيمية، من طرف مدققين يتم تعيينهم من داخل أو خارج هذه المؤسسات، الأمر الذي من شأنه أن يؤثر على ممارسة أنشطة التدقيق الداخلي.

وعلى هذا الأساس سعى معهد المدققين الداخليين إلى إيجاد مجموعة من الأدلة الإرشادية التي تبين طبيعة نشاط التدقيق الداخلي من جهة، وتوضح سمات وخصائص الأفراد والمنظمات الذين يمارسون هذا النشاط من جهة أخرى، وذلك تحت مسمى المعايير الدولية للتدقيق الداخلي.

حيث عرف المعهد (IIA) المعايير بأنها: "إعلان رسمي يصدر من هيئة التدقيق الداخلي، بحيث يحدد متطلبات أداء نطاق واسع من أنشطة التدقيق الداخلي وتقوم آدائه"³.

وتكمن أهمية المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في كونها تمثل نموذج ممارسة التدقيق كما يجب أن يكون⁴. وزادت هذه المعايير أهمية باعتبارها تعد ضرورة لخدمة حاجيات العديد من الأفراد، لاسيما⁵:

➤ بالنسبة للمدقق الداخلي: تحدد له المبادئ الأساسية التي ينتظر أن يلتزم بها عند ممارسة مهامه، وتضمن له تحقيق الهدف من وجوده.

¹ زينب خليل هاشم الزبيدي، صادق حسين نيهان، فايز عبد الحسن جاسم اللامي، تعزيز عمل التدقيق الداخلي باستخدام تكنولوجيا المعلومات، مجلة كلية الكوت الجامعة، المجلد(05)، العدد(02)، 2020 العراق، ص 22.

² Jacques Renard, Théorie et pratique de l'audit interne, Septième édition, Éditions d'Organisation Groupe Eyrolles, Paris, 2010, p 45

³ سالم عواد هادي، محمد زامل فليح، قياس جودة التدقيق الداخلي في الشركات العامة العراقية، مجلة كلية الكوت الجامعة للعلوم الإنسانية، المجلد(01)، العدد(01)، العراق، 2020، ص 94.

⁴ آدم حديدي، دور التدقيق الداخلي في الحد من البنوك التشغيلية في البنوك التجارية الجزائرية - دراسة ميدانية - مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد(17)، العدد(01)، الجزائر، 2016. ص 06.

⁵ ضياء عبد الحسين القاموسي، محمد هادي هاشم، دور التدقيق الداخلي في تحديد وتقييم مخاطر الخطر الائتماني - دراسة حالة في مصرف الرشيد - الإدارة العامة - مجلة التقني، المجلد(30)، العدد(4)، 2017 العراق، ص 267.

- بالنسبة للإدارة: إن وجود معايير مهنية يلتزم بها المدققون الداخليون سيمكن الإدارة من الاعتماد على التأكيدات والتقارير المقدمة من قبل هؤلاء عند أداء وظائفهم في المؤسسة.
- بالنسبة للمدقق الخارجي: استناد المدقق الداخلي إلى جملة المعايير المهنية يزيد من ثقة المدقق الخارجي في متانة وكفاءة عمله.
- بالنسبة للمهنيين الجدد: يتم الاسترشاد بمعايير التدقيق الدولية عن إعداد المواد التدريبية الموجهة إليهم.

1. تبويب المعايير الدولية للتدقيق الداخلي

أصدر معهد المدققين الداخليين (IIA) المعايير الدولية للتدقيق الداخلي عام 1978م لأول مرة، متضمنة خمسة أقسام رئيسية (الاستقلالية، العناية المهنية، نطاق التدقيق الداخلي، إدارة عملية التدقيق الداخلي وإدارة دائرة التدقيق الداخلي)

مست هاته المعايير العديد من التعديلات بداية من 1993، ليتم تبويبها إلى مجموعتين رئيسيتين اعتباراً من سنة 2003¹، أما عن آخر تعديل فقد دخل حيز التنفيذ بداية من 2017/01/01، حيث أصدر المجلس الدولي لمعايير التدقيق الداخلي (IIASB) تنقيحاً للمعايير وهذا بعد النظر فيها والموافقة عليها من قبل مجلس الرقابة على إطار الممارسة المهنية الدولية².

¹ عيد الصمد مرجع سبق ذكره، ص 234.

² محمد زامل فليح الساعدي، حكيم حمود فليح الساعدي، التدقيق الداخلي في الشركات العامة على وفق معايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى، دار عشتار الأكاديمية للنشر والتوزيع، العراق، 2019، ص 31.

1.1. معايير الصفات

وتتضمن مجموعة مكونة من أربع معايير أساسية تتناول سمات وخصائص الشركات والأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي¹. وفيما يلي مختصر عن هاته المعايير:

الجدول رقم: (01-04) - معايير الصفات حسب معهد المدققين الداخليين IIA-

رقم المعيار	عنوان المعيار	مختصر عنه
1000	- الأهداف، الصلاحيات، المسؤوليات	- يتطلب المعيار ضرورة التحديد الرسمي لهدف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي ضمن ميثاق التدقيق الداخلي، والذي يجب أن يراجع بصفة دورية من قبل رئيس قسم التدقيق الداخلي قبل عرضه على مجلس الإدارة والإدارة العليا للموافقة عليه.
1100	- الاستقلالية والموضوعية	- يؤكد المعيار على إلزامية استقلالية التدقيق الداخلي وذلك عبر تحرر المدقق الداخلي من أي شروط يمكن أن تهدد قدرته على تنفيذ مسؤولياته دون تحيز. وأداء عمله بموضوعية.
1200	- المهارة والعناية المهنية اللازمة	- يتعين على المدقق الداخلي امتلاك المعارف والكفاءة اللازمة لتنفيذ المسؤوليات الفردية المنوطة به، ويعمل على تحسينها من خلال التطوير المستمر، كما يتعين عليه بذل مستوى من العناية المهنية والذي يتوقع أن يكون عليه أي مدقق داخلي.
1300	- برنامج تأكيد وتحسين الجودة	- أشار المعيار إلى ضرورة وضع برنامج تأكيد وتحسين الجودة والحفاظة عليه، بحيث يجب أن يغطي كافة أنشطة التدقيق الداخلي، كما حدد متطلبات البرنامج، وكيفية إجراءات التقييمات الداخلية والخارجية... وغيرها

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على: IIA, op cit, p p 05-10

2.1. معايير الأداء

ويقصد بها مجموعة المعيار التي تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي وتضع المقاييس النوعية التي يمكن أن يقاس التدقيق الداخلي بواسطتها، كما تصف طبيعة خدمات التدقيق الداخلي وتعطي معيارا للجودة يمكن من

¹ حسن بوزناق، فوزية بروسلي، دراسة العلاقة بين ميادئ الحوكمة المؤسسية ومعايير التدقيق الداخلي في الشركات، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد (01)، العدد (01)، 2019، ص 35.

قياس أداء تلك الخدمات من خلاله وبصورة عامة. إلى جانب ذلك تعطي وصفا لتطبيق معايير في أنواع معينة من مهام التدقيق الداخلي وذلك عن طريق النشاطات التأكيدية والاستشارية التي يقوم بها المدقق الداخلي¹

الجدول رقم (01- 05) - معايير الأداء حسب معهد المدققين الداخليين IIA-

رقم المعيار	عنوان المعيار	مختصر عنه
2000	- إدارة نشاط التدقيق الداخلي	- وفقا لمتطلبات هذا المعيار يتعين على رئيس قسم التدقيق الداخلي أن يدير نشاط التدقيق الداخلي بفعالية لضمان إضافة قيمة إلى المؤسسة، وذلك من خلال عمليات التخطيط، إدارة الموارد، وضع السياسات والإجراءات الكفيلة بتوجيه نشاط التدقيق الداخلي، مشاركة المعلومات مع الجهات الخارجية... وغيرها.
2100	- طبيعة العمل	- يجب أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم عمليات الحوكمة، إدارة المخاطر، الرقابة، والمساهمة في تحسينها وذلك عبر إتباع أسلوب منهجي ومنظم وقائم على المخاطر.
2200	- تخطيط مهمة التدقيق الداخلي	- حدد المعيار اعتبارات التخطيط لمهمة التدقيق، مع الإشارة إلى أهدافها ونطاقها الذي يجب أن يكون كافيا لتحقيق تلك الأهداف، وما الذي يجب أن يتضمنه برنامج العمل.
2300	تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي	- ركز المعيار على ضرورة قيام المدقق الداخلي بتحديد المعلومات الكافية والموثوقة لتحقيق أهداف التدقيق، إلى جانب تحليل وتقييم هذه المعلومات وتوثيقها بطريقة تضمن استخلاص النتائج.
2400	- تبليغ النتائج	- عالج المعيار كيفية إبلاغ نتائج مهمة التدقيق والتي يجب أن تشمل على أهداف تلك المهمة ونطاقها، كما يجب أن تكون هاته التبليغات صحيحة وموضوعية وواضحة وفي الوقت المناسب. مع تصحيحها عند وقوع حالات خطأ أو سهو هامة.
2500	- مراقبة سير العمل	- شدد المعيار على ضرورة وضع نظام لمراقبة ما يتخذ من أفعال إزاء النتائج التي تم إبلاغها للإدارة، مع وجوب المحافظة على هذا النظام

¹ زينب حوري، مريم عساس، دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر المصرفية في ضوء معايير التدقيق الدولية- دراسة عينة من المصارف لولاية سكيكدة- مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد(06)، العدد(01)، الجزائر، 2020، ص 748.

<p>- حدد المعيار على انه إذا رأى رئيس قسم التدقيق الداخلي إلى أن الإدارة قد وافقت على مستوى غير مقبول من المخاطر فإنه يتعين عليه مناقشة الأمر مع الإدارة العليا، وإذا استلزم الأمر تبليغ مجلس الإدارة بذلك.</p>	<p>- التبليغ عن قبول المخاطر</p>	<p>2600</p>
---	----------------------------------	-------------

المصدر : من اعداد الطالبة بالاعتماد على: IIA, op cit, p p 11-20

2 . قواعد السلوك المهني

تعتبر قواعد السلوك المهني بمثابة الدليل أو الأداة التي توجه المدققين الداخليين في تعاملاتهم مع مختلف الأطراف¹، حيث تم إصدارها لأول مرة من قبل معهد المدققين الداخليين (IIA) سنة 1968، لتسري على جميع الأفراد والمؤسسات التي تقدم خدمات التدقيق الداخلي²، مع تحديد جملة من المبادئ التي تضمنت بدورها مجموعة من القواعد التي تصف السلوك المهني للمدقق الداخلي وتمكنه من تحويل تلك المبادئ إلى تطبيقات عملية، والمتمثلة فيما يلي³:

1. الاستقامة: والتي من شأنها إرساء دعائم الثقة في النتائج التي يتوصل إليها المدققون الداخليون، ومن ثم تشكل الأساس للاعتماد على أحكامهم وآرائهم. وقصد تحقيق هذا المبدأ يتعين على المدقق الداخلي إتباع قواعد السلوك المهني التالية:

- ممارسة مهامه بنزاهة، حرس ومسؤولية؛
- التزامه بالقوانين المعمول بها، مع مراعاته للإفصاح عن المعلومات المتاحة لديه وذلك وفقاً لما تقتضيه متطلبات المهنة؛

¹ صدام كاظم هاشم، متطلبات إدارة التدقيق الداخلي بين المعايير الدولية والقوانين العراقية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، المجلد(01) العدد(56)، العراق، 2018، ص 186.

² عماد صالح نعمة، قاسم لوفان جحيل، أثر التزام المدقق الداخلي بقواعد السلوك المهني في تحسين جودة المعلومات المحاسبية- دراسة تحليلية لآراء عينة من المدققين والمحاسبين في المصارف التجارية العراقية- مجلة المثنى لعلوم الإدارة والاقتصادية، المجلد(10)، العدد(33)، العراق، 2020، ص 185.

³ IIA, code of ethics available on https://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/IPPF_Code_of_Ethics_01-09.pdf, visited on 13/03/2021 at 18:07

- عدم المشاركة في النشاطات غير المشروعة أو تلك التي تسيء إلى مهنة التدقيق الداخلي أو المؤسسة.
 - مراعاة الأهداف المشروعة للمؤسسة والمساهمة في تحقيقها.
- 2. الموضوعية:** وفقا لهذا المبدأ يتعين على المدقق الداخلي مراعاة أعلى مستوى من الموضوعية المهنية عند جمع وتقييم وإيصال المعلومات المرتبطة بالعمليات الجاري تدقيقها، ودون تأثره بآرائه الخاصة أو آراء الآخرين. ويتضمن هذا المبدأ مجموعة من القواعد الواجب الالتزام بها من قبل المدقق الداخلي كما يلي:
- عدم المشاركة في أي نشاط يتوقع أن يؤثر على تقييمه المحايد، ويشمل ذلك المشاركة في الأنشطة المتعارضة مع أهداف المؤسسة.
 - رفض أي شيء يسيء أو يفترض أن يسيء إلى حكمه وتقديره المهني.
 - الكشف والإفصاح عن كافة الحقائق والمعلومات وذلك قصد تجنب أي تحريف أو تشويه في الأنشطة التي تم تدقيقها.
- 3. السرية:** وتتضمن أن يحترم المدقق الداخلي قيمة وملكية المعلومات التي يتلقاها أو يطلع عليها، ولا يفصح عليها ما لم يكن هناك إلزام قانوني أو مهني يتطلب ذلك. وذلك من خلال الالتزام بقواعد السلوك التالية:
- الحذر في استخدام المعلومات التي يتحصل عليها أثناء أدائه لمهامه.
 - عدم استخدام تلك المعلومات لتحقيق المكاسب الشخصية، أو بأي طريقة تتعارض مع القوانين وأهداف المؤسسة.
- 4. الكفاءة:** وفقا لهذا المبدأ يتعين على المدقق الداخلي تطبيق المعرفة والمهارات والخبرات اللازمة لأداء خدمات التدقيق الداخلي، وذلك من خلال الالتزام بقواعد السلوك التالية:
- أن ينجز فقط الخدمات التي تكون لديه المعرفة والمهارة والخبرة اللازمة لها؛
 - أداء مهام التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي؛
 - العمل على تحسين مهاراته، فاعلية وجودة الخدمات التي يقدمها.

محليا، تشرف جمعية المتشارين الداخليين الجزائريين (AACIA) على التدقيق الداخلي، إلا أننا نلاحظ غياب التشريعات التي تنظم هذا النشاط في المؤسسات المالية والاقتصادية، باستثناء المادة رقم 40 من القانون 88-01 المؤرخ في 12/01/1988، والتي نصت على تنظيم وتدعيم المؤسسات العمومية الاقتصادية لهياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة، تحسن بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها¹.

المبحث الثالث: تكامل العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

نظرا لطبيعة العلاقة التي تربط بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي والتي تتسم بالتعاون والتكامل بين أعمال كل منهما، كان من الضروري أن نهتم بالتفصيل في أوجه التشابه والاختلاف بينهما، وإبراز العناصر التي تشكل مجالا للتكامل بينهما، مع تسليط الضوء على العوامل المؤثرة في تعزيز تلك العلاقة التي تربطهما.

المطلب الأول: أوجه التشابه والاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

مما لا شك فيه أن التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يتشابهان في الكثير من الخصائص التي تخلق مجالات للتعاون والتنسيق بين جهودهما، وبالرغم من ذلك فإنهما يختلفان في خصائص أخرى تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر منها إلى كل منهما.

أولا: أوجه التشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

يمكن توضيح أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من خلال المقارنة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من عدة زوايا، والتي يمكن توضيحها من خلال الجدول أدناه:

الجدول رقم (01-06) - أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي -

وجه الاختلاف	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الشخص الذي يمارس النشاط	المدقق الداخلي	محافظ حسابات، خبير محاسبي
التعيين	من داخل المؤسسة (الإدارة العليا)	من خارج المؤسسة (يرشح من طرف مجلس الإدارة)
الجهة المسؤول أمامها	مجلس الإدارة ولجنة التدقيق	المساهمين وأصحاب المصلحة
الاستقلالية	مستقل جزئيا باعتباره تابع للإدارة	مستقل كليا، لا تربطه علاقة بالإدارة

¹ قيداون أبو بكر الصديق، مرجع سبق ذكره، ص 31.

الفصل الأول: تكامل العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في ظل المعايير الدولية للتدقيق

العليا للمؤسسة، ومستقل عن باقي الإدارات والأقسام.	العليا للمؤسسة أو باقي أقسامها وإداراتها.	
إضافة قيمة للمؤسسة، وذلك من خلال تقييم وتحسين فعالية عمليات الحوكمة، وإدارة المخاطر والرقابة.	إضفاء صفة الشرعية والمصدقية على القوائم المالية للمؤسسة، وذلك من خلال إبراء الرأي الفني والمحيد.	الهدف
تم تحديده عن طريق إدارة المؤسسة، وعادة ما يتضمن تدقيق جميع العمليات التي تمت خلال الفترة.	يحدده المدقق الخارجي بناء على المسؤولية الملقاة على عاتقه، وفي حالات معينة بالاتفاق مع إدارة المؤسسة. كما قوم بوضع برنامج خاص يتولى تنفيذه خلال فترة التدقيق.	نطاق العمل
<ul style="list-style-type: none"> - قبول المهمة - أخذ معرفة عامة حول النشاط - تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية - فحص المعلومات - التقرير - المتابعة 	<ul style="list-style-type: none"> - قبول المهمة - أخذ معرفة عامة حول المؤسسة - تقييم كفاية نظام الرقابة الداخلية - فحص الحسابات - التقرير 	المراحل
غير إلزامي	إلزامي	الإلزامية
الملف الدائم وملف المهمة	الملف الدائم والملف الجاري	أوراق العمل
مستمر	من تاريخ التعيين إلى غاية تقديم التقرير	مدة العمل

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على:

- عمر علي عبد الصمد، مرجع سبق ذكره،

- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والتدقيق، دون طبعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، ص ص 143-145.

<https://www.iaa.org.uk/about-us/what-is-internal-audit/#Important->

p06 ECIIA, Improving cooperation between internal and external audit, –
<http://eciia.eu/wp-content/uploads/2019/02/ECIIA-Internal-vs-External-Audit-WEB.pdf>, accessed :20/12/2021 at 14:28

من خلال الجدول أعلاه، يظهر بأن أساس الفصل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لا يقتصر فقط على الشخص الذي يمارس هذا النشاط خاصة في ظل ما يعرف بالإسناد الخارجي لنشاط التدقيق الداخلي، والذي يقوم على أساس التعاقد مع طرف من خارج المؤسسة لياشر مهام التدقيق الداخلي، وبالتالي يمكن تمييز المدقق الداخلي عن نظيره الخارجي من خلال أكثر من خاصية كما يظهر في الجدول.

ثانياً: أوجه التشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

تبرز العديد من الخصائص والاهتمامات المشتركة بين المدققين الداخليين والخارجيين، والتي تعتبر أساساً لبناء التعاون بينهم، والتي يمكن أن تشمل:

1. التأهيل العلمي والعملية

يشترط لممارسة نشاط التدقيق الداخلي والخارجي الحصول على التأهيل العلمي المناسب، حيث يلزم معيار التدقيق الداخلي رقم 1210 بأن يتمتع المدققون الداخليون بالمهارات والكفاءات الأخرى الضرورية التي تسمح لهم بمباشرة المسؤوليات المنوطة بهم، كما أنهم مدعون لإثبات ذلك بالحصول على الشهادات والمؤهلات المهنية المناسبة.

وتتصف المعايير الشخصية ضمن معايير التدقيق المقبولة عموماً GAAS حتمية اكتمال التأهيل العلمي للمدقق الخارجي، وإلمامه بأسس وتطبيقات علم المحاسبة، أصول ومبادئ التدقيق وتطبيقاته، مختلف الأساليب الإحصائية والرياضية... وغيرها.

2. الفحص والتحقق

يعد الفحص ركناً أساسياً من أركان التدقيق الداخلي والذي يتمحور حول التأكد من صحة العمليات المالية والمحاسبية من حيث الدقة في تسجيلها دفترياً والتحديد الصحيح لطرفيها المدين والدائن، إلى جانب التحقق

من مدى الصحة القانونية للمستندات الدالة على حدوث العمليات المالية باعتبارها من القرائن الأساسية في عملية التدقيق¹

كما تركز عملية التدقيق الخارجي على التأكد والاطمئنان عن صحة وسلامة العمليات المالية المسجلة في القوائم المالية، إلى جانب التأكد من جدية المستندات الداخلية والخارجية التي على أساسها تمت عملية التسجيل. كما تركز على التحقق من وجود الأصول وملكيتهما والقيم الظاهرة في القوائم المالية، ما يسمح بإمكانية الحكم على صلاحية وعدالة القوائم المالية².

3. تقييم نظام الرقابة الداخلية

تنطلق عملية الفحص التي يباشرها المدقق الخارجي بتقييمه لنظام الرقابة الداخلية، وذلك قصد تحديد حجم الاختبارات التي يجريها وطبيعة أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها، فضلا عن ذلك يزود تقييم نظام الرقابة الداخلية المدقق الخارجي بخلفية كافية عن بيئة الرقابة ما يساعده في وضع خطة وبرنامج التدقيق³، الوقت المناسب للقيام بإجراءات التدقيق والإجراءات التي يتعين التركيز عليها بدرجة أكبر من غيرها⁴.

وبالمثل يؤدي المدقق الداخلي دورا رئيسيا في تقييم نظام الرقابة الداخلية واكتشاف أوجه القصور فيها، ويهدف بذلك إلى تحديد المخاطر والتحريفات التي قد تحول دون تحقيق أهداف المؤسسة، والعمل على السيطرة عليها، إلى جانب اقتراح الإجراءات التصحيحية التي تضمن تحسين فعالية هذا النظام⁵.

¹ كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 167.

² خالد راغب الخطيب، محمد فضل مسعد، مرجع سبق ذكره، ص 18.

³ حيدر عباس العطار، علي ناظم الشيخ، فواز خليف راشد، تحليل العلاقة بين تقارير المدقق الخارجي وضعف نظام الرقابة الداخلية في ضوء استخدام المعايير المحاسبية-دراسة ميدانية على آراء المدققين الخارجيين بالمؤسسات الحكومية، مجلة تنمية الراقدين، المجلد(37)، العدد(119) 2018، ص 39.

⁴ محمد بن لدغم، محمد أمين لعرجي، مساعدة التدقيق الداخلي للتدقيق الخارجي من أجل تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية- دراسة استبائية موجهة لعينة من المدققين الخارجيين (محافظي الحسابات) بولاية تلمسان، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد(06)، العدد(02)، 2018، ص 82.

⁵ Ali Debbi, Mounia Boudia, **La contribution de l'audit interne dans l'amélioration de l'efficacité du contrôle interne dans l'entreprise algérienne** : le cas d'ATM Mobilis, revue Recherches économiques et managériales, vol(14), N°(03),2020,p16.

4.المسؤولية عن الغش

حسب ما جاء به المعيار الدولي للتدقيق ISA 240 يشير الغش إلى تصرف متعمد من قبل فرد واحد أو أكثر من بين الإدارة، المكلفين بالحوكمة، الموظفين أو أي أطراف، ينتج عنه تضليل وتحريف في البيانات المالية وذلك بهدف الحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية¹

حيث بين الواقع بأن العديد من الفضائح المالية والاقتصادية وجرائم الفساد التي لحقت بالشركات كانت نتيجة لضعف أنظمتها الرقابية وتراكم أوجه قصورها، وبناء على ذلك ولمكافحة الغش والاحتيال حملت العديد من الهيئات المهنية للمدقق الداخلي مسؤولية المحافظة على نظام الرقابة الداخلية، وذلك من خلال التقييم الدائم لمدى فعاليته والعمل باستمرار على تحسينه لاسيما أنه يهدف أساسا إلى حماية أصول المؤسسة من أي تلاعبات أو اختلاسات أو سوء الاستخدام².

وبالمثل يشارك المدقق الخارجي في المسؤولية عن أن أعمال الغش داخل المؤسسة، إذ يقع على عاتقه مسؤولية الاستفسار من الإدارة والأفراد المعنيين بنشاط التدقيق الداخلي في حال وجودها، لتحديد مدى علمهم بأي غش فعلي أو مشتبه فيه من شأنه أن يؤثر على المؤسسة. إلى جانب تحديده لمخاطر التحريفات الجوهرية بسبب الغش وتقييمها على مستوى القوائم المالية³.

5. إطار العمل

يخضع كل من التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي لمجموعة من المعايير المهنية الصادرة عن الهيئات المهنية التي يتبع لها كل نشاط⁴، حيث تضبط كل معايير التدقيق المقبولة عموما GAAS من معايير التدقيق الدولية ISAs الصادرة عن IFAC ممارسات التدقيق الخارجي، كما يسترشد المدقق الداخلي أثناءه آدائه لمهامه بالمعايير المهنية الدولية ومدونة قواعد السلوك الصادرين عن معهد المدققين الداخليين (IIA).

¹ Ana Novak, Lajos Zage, Sanja Sever Malis, **The Role and Responsibility of Auditors in Prevention and Detection of Fraudulent Financial Reporting**, revue Procedia Economics and Finance, vol(39), 2016,p 694.

² العايب عبد الرحمن، الأدوار الجديدة للمدقق الداخلي للحد من ظاهر الغش في منظمات الأعمال على ضوء المتطلبات الجديدة لممارسة مهنة التدقيق الداخلي.المجلة العربية للإدارة، المجلد(37)، العدد(01)، 2017، ص ص 82-83.

⁴ Faiza Benyakhlef, Mohamed Seghir Mechri, **L'audit interne ei L'audit Externe: Des Avantages D'une cooperation**, la Revune des Sciences Commerciales, vol(16), N°(01), 2017,p 102

بالإضافة إلى المجالات السابقة، يشترك المدقق الداخلي ونظيره الخارجي في التخطيط لعملية التدقيق¹، مع استعمال نفس الأدوات والأساليب للحصول على المعلومات لاسيما خرائط التدفق، الاستبيانات والفحص المستندي... وغيرها، إلى جانب ذلك يساهم كل منها في توفير نظام محاسبي فعال يقوم بتوفير ما يكفي من المعلومات التي تساعد في إعداد القوائم المالية التي يمكن لمختلف الأطراف أن تعتمد عليها².

ومن المفيد كذلك أن يستخدم المدققين الداخليين والخارجيين مصطلحات وطرق وتقنيات مماثلة لضمان تنسيق عملهم بشكل فعال والاعتماد على عمل بعضهم البعض³.

بتحليل ما سبق، ترى الطالبة أنه بالرغم من تعدد أوجه ومجالات الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي والفصل الواضح في مهام ومسؤوليات كل منهما، إلا أن ذلك لا ينف بأن يتقاطعا في مجالات أخرى، الأمر الذي من شأنه أن يسمح بالتواصل الفعال بين المدققين الداخليين والخارجيين ويخلق فرص للتعاون وتنسيق الجهود بينهم.

المطلب الثاني: التحليل المفاهيمي ومجالات التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي

لقد أدت التطورات المتلاحقة التي عرفتها مهنة التدقيق إلى تعزيز فرصة إسهام التدقيق الداخلي في عملية التدقيق الخارجي للقوائم المالية⁴. إذ يعتبر نظام التدقيق الداخلي الذي تطبقه إدارة المؤسسة من خلال موظفيها من العناصر التي تدخل ضمن نطاق عمل المدقق الخارجي، الأمر الذي يتطلب التنسيق بين المدقق الداخلي والخارجي قصد إيجاد التعاون المطلوب بينهما⁵.

كما تعتبر العلاقة بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين من بين المتطلبات الرئيسية التي أكدت عليها معايير الأداء المتعلقة بالتدقيق الداخلي، وأن بناء علاقة إيجابية بين الطرفين تقوم أساسا على الثقة المتبادلة ما

¹ Faiza Benyakhlef, Mohamed Seghir Mechri, **La coopération entre audit interne et audit externe :Méthodes et avantages dans le contexte algérie**, Journal d'études financières, comptables et managériales, Vol 08, N°(01), 2021, p755.

² محمود عبد السلام محسن مرجع سبق ذكره، ص 29.

³ Nenci Xhani, **Coordination of audit work between the internal and external audit** *Annals of the University of Craiova* - Economic Sciences Series journal, 2018, p 56

⁴ صبري ماهر مشتهي، **العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين-دراسة حالة-** مجلة جامعة الأزهر، المجلد (15)، العدد (02)، 2013، ص 410.

⁵ محمود عبد السلام محسن، مرجع سبق ذكره، ص 32.

يساهم في تعزيز التعاون وتضافر الجهود المبذولة بينهم، ما يضمن بدوره تحقيق أهداف كل منهما من جهة وتحقيق أهداف المنشأة من جهة أخرى¹.

إلى جانب ذلك، يرى البعض أن علاقة المدقق الخارجي بالتدقيق الداخلي قد زادت بفعل متطلبات الحوكمة، وذلك نتيجة للحاجة الكبيرة لجودة التدقيق الخارجي وهو ما وضع تأكيداً على مزايا الارتباط الفعال والكفاء للتدقيق الداخلي والخارجي من جهة، ودعم المعايير الدولية لهاته العلاقة من جهة أخرى، مع إلزامية تقييم أعمال التدقيق الداخلي².

وينال النقاش المتعلق بطبيعة العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي اهتماماً بحثياً كبيراً، حيث وصفت العديد من الدراسات السابقة هذه العلاقة على أنها علاقة تكامل وارتباط وثيقة.

أي أن الأعمال التي يباشرها المدقق الخارجي مكتملة للأعمال الرقابية التي يقوم بها المدقق الداخلي، حيث من الواضح أن الميل العام لاعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي بدأ يتزايد عن طريق قيام المدقق الخارجي بتحسين معرفته عن أداء المدقق الداخلي³.

أولاً: مفهوم التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي

يراد بالتكامل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي بتحقيق التعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي على أساس المنافع المتبادلة في مجال الأهداف المتشابهة من جهة وخدمة الإدارة من جهة أخرى، وذلك قصد زيادة كفاءة وفعالية أداء التدقيق⁴. كما يشير إلى التنسيق بين جهود المدقق الداخلي ونظيره الخارجي أثناء القيام بمهامهما داخل المؤسسة، بما يضمن تغطية أوسع لأعمال التدقيق والتقليل من ازدواجية الجهود⁵.

¹ حيدر لايد متعب الحزاعي، التوافق بين التدقيق الداخلي والخارجي ودوره في تحديد الوعاء الضريبي للمكلف (دراسة تحليلية في عينة من الشركات الصناعية العراقية)، مجلة الكوت للدراسات الاقتصادية والإدارية، العدد (32)، 2019، ص 32.

² مجيد موسى الكناي، جودة التدقيق الداخلي وأثرها على طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق الخارجي، - دراسة استطلاعية لعينة من مدققي الحسابات في شركات التدقيق التضامنية العراقية. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد (26)، العدد (117)، 2020، ص 551.

³ رغدة ابراهيم عوض المدهون، مرجع سبق ذكره، ص 51.

⁴ شيماء محمد سمير ابراهيم، التكامل بين عمل المدقق الداخلي والمدقق الخارجي للحد من الفساد المالي، مجلة بحوث مستقبلية، المجلد (04)، العدد (02) 2013، ص 135.

⁵ عبد القادر عياي، مريم واكر، أثر كفاءة وموضوعية المدقق الداخلي في تحديد درجة اعتماد المدقق الداخلي على أعمال التدقيق الداخلي، مجلة التنمية والاستشراف، المجلد (06)، العدد (02)، 2021، ص 348.

وحسب ما جاء في تعريف IFACI يشير مفهوم التكامل في التدقيق إلى: " استخدام المدققين الخارجيين لنتائج المدققين الداخليين، لغرض تقديم أعمالهم بكيفية جيدة، دون المساس باستقلالية المدققين الداخليين ونوعية كفاءة أعمالهم"¹.

وترى الطالبة أن التعريف الصادر عن IFACI يعد الأكثر قبولاً وتداولاً، باعتباره يصدره عن الهيئة المهنية المخولة بشؤون المحاسبة والتدقيق والمواضيع ذات الصلة. وتحليل التعريف نجد أنه ركز على ضرورة الحفاظ على استقلالية ونوعية كفاءة عمل المدقق الداخلي، وهذا ما لم يُشر إليه التعريفين السابقين.

وهذا ما ذهب إليه "Ashraf Al-Sukker وآخرون" الذي شدد على ضرورة الحفاظ على حدود واضحة بين المدقق الداخلي والخارجي لضمان استقلالية وموضوعية كل منهما².

وفي ضوء ما تقدم من تعريفات، يتضح أن مفهوم التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي يشير إلى التعاون والتنسيق المشترك والمناسب لجهود المدقق الداخلي والخارجي أثناء أداء مهامها، مع الحفاظ على حدود واضحة لاستقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي. والتنسيق المشترك والمناسب لجهود المدقق الداخلي والخارجي أثناء أداء مهامها.

ثانياً: مزايا التكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.

مما لا شك فيه أن الاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي يحظى بأهمية كبيرة لدى المدقق الخارجي، المدقق الداخلي و المؤسسة محل التدقيق، وذلك نظراً للمزايا العديدة التي يوفرها لهاته الجهات.

1 . بالنسبة للمدقق الخارجي

تبرز مزايا التكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بالنسبة للمدقق الخارجي من خلال:

- تقليص أعمال التدقيق الخارجي (التقليل من ازدواجية الجهود): يساهم التكامل بين عمل المدقق الخارجي ونظيره الداخلي في تخفيض حجم الأعمال التي يؤديها المدقق الخارجي إلى حده الأدنى، وذلك نتيجة لاستغنائاه

¹ يوسف محمد مطرية، أثر التكامل بين التدقيق الخارجية والتدقيق الداخلية في تعزيز نظام الرقابة الداخلية- دراسة تطبيقية في البنوك الوطنية في قطاع غزة- رسالة ماجستير ، غزة، 2017، ص 48.

² Ashraf Al Sukker and all, **External auditor reliance on the work of the internal audit function in Jordanian listed companies**, International journal of auditing ,vol(22) , 2018, p318

عن أداء التفاصيل الدقيقة التي يغطيها عمل التدقيق الداخلي، كما أن المدقق الداخلي يمكن أن يجهز الكشوفات والقوائم والتحليلات التي يحتاجها المدقق الخارجي¹. في حين أن غياب تنسيق عملية التدقيق بالشكل الصحيح قد يدفع بالمدقق الخارجي إلى تكرار العمل الذي سبق وأن تم إنجازه فعليا من طرف المدقق الداخلي².

ويؤيد (Robyn pillcher وآخرون) ذلك، إذ اعتبر أن اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي بالشكل المناسب يمكن أن يحقق العديد من المزايا بما فيها تجنب الازدواجية في العمل، كما أشار إلى أن التواصل الفعال بين المدقق الداخلي والخارجي يقلل من تداخل جهود التدقيق إلى حده الأدنى³.

هذا ما عبر عنه " Siti Zabedah Saidin " أيضا، إذ اعتبر أن الهدف من العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي هو تجنب ازدواجية العمل⁴.

كما يعتبر هذا الرأي مدعوما من قبل معهد المدققين الداخليين الذي أكد بأن تنسيق الأنشطة وتبادل المعلومات بين المدققين الداخليين والخارجيين يضمن التغطية المناسبة للعمل وتقليل ازدواجية الجهود⁵.

- تخفيض وقت أداء مهمة التدقيق الخارجي: حيث أن ثقة المدقق الخارجي في نظام التدقيق الداخلي تؤدي إلى تقليص الوقت الذي من الممكن أن تستغرقه عملية التدقيق الخارجي⁶. باعتبار أن الإجراءات التي يمارسها المدقق الخارجي والمتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية، جمع الأدلة، تقييم المخاطر... وغيرها سوف تنخفض، ما يؤدي بدوره إلى كسب الوقت والتركيز على أعمال الفحص والتحقق⁷.

¹ شيماء محمد سمير إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص 138.

² صبري ماهر مشتهى. مرجع سبق ذكره، ص 240.

³ David Gilchrist, Inderpal Singh, Harjinder Singh, Robyn Pilcher, **The Interface between Internal and External Audit in the Australian Public Sector**, Australian Accounting Review. vo(23), N° (4), 2013,p3-4.

⁴ Siti Zabedah Saidin, **Does reliance on internal auditors' work reduced the external audit cost and external audit work?** Social and Behavioral sciences journal , 2014, p462.

⁵ Ivita Faitusa, Internal **Audit And External Audit Cooperation in EU countries**, Thirteenth International prof.V.Gronskes Scientific Conference " Economy Development: Theory and Practice, ND, p59

⁶ بوطوال لحسن، عبد العالي مكاوري، **التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وانعكاساته على الأداء الرقابي وتكلفته**، المجلة المغربية للقانون الإداري والعلوم الإدارية، 2016، ص 39.

⁷ يوسف محمد مطرية، مرجع سبق ذكره، ص 49.

2. بالنسبة للمدقق الداخلي

يعد التكامل بين عمل المدقق الداخلي والخارجي مهما كذلك بالنسبة للمدقق الداخلي، ويبرز ذلك من خلال:

- **الرفع من كفاءة التدقيق الداخلي:** وذلك من خلال زيادة ودعم التدريب والتأهيل للمدققين الداخليين، وذلك عبر أداء الأعمال الموكلة إليهم باستخدام إجراءات وأساليب جديدة ومعلومات مختلفة. إلى جانب حصول المدقق الداخلي على فهم أكثر لمعايير التدقيق وأهدافه، كما يحصل على التشجيع اللازم من طرف المدقق الخارجي ليصبح أكثر تخصصاً¹.

- **زيادة الخبرة:** حيث أن الاحتكاك المستمر للمدقق الداخلي بنظيره الخارجي خاصة فيما يتعلق بمعالجة البنود الجديدة أو توجيه عملية الفحص أو التعامل مع بعض المواقف المعينة حتما سيزيد من خبرة المدقق الداخلي²، كما أن تقييم المدقق الخارجي لفاعلية أعمال التدقيق الداخلي تفيد في تحسين وتطوير عمل المدقق الداخلي³

إلى جانب ذلك، تجعل العوامل التالية من تكامل التدقيق الداخلي والخارجي مهما بالنسبة للمدقق الداخلي⁴:

- يقوم المدقق الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات التي من شأنها أن تساهم في تطوير الرقابة الداخلية؛

- يتجه المدقق الخارجي إلى استخدام أساليب مغايرة في عمليات التدقيق والفحص، كاستخدام الحاسب الإلكتروني واستخدام العينات الإحصائية، الأمر الذي يتطلب من إدارة التدقيق الداخلي مجارات التطور واستخدام تلك الأساليب في تدقيق البيانات المحاسبية وعمليات المؤسسة؛

- تأكيد التكامل على إمكانية انطلاق التدقيق الداخلي تجاه المهنة أي التخصص في التدقيق، وبذلك يتجه إلى مجالات تدقيق العمليات والأنشطة بعد إلمام المدقق الداخلي بالنواحي المالية والمحاسبية.

¹ بوطوال لحسن، عبد العالي مكاوري، مرجع سبق ذكره، ص ص 39،40.

² أحمناش جمال، مرجع سبق ذكره، ص 164.

³ لحسن، عبد العالي مكاوري، مرجع سبق ذكره، ص 40.

⁴ شيماء محمد سمير ابراهيم، مرجع سبق ذكره، ص 137.

3. بالنسبة للمؤسسة محل التدقيق

يوفر التكامل بين عمل المدقق الداخلي ونظيره الخارجي للمؤسسة محل التدقيق ما يلي:

- تخفيض تكلفة التدقيق: كما تمت الإشارة إليه سابقا فإن تكامل عمل المدقق الداخلي والخارجي سوف يؤدي إلى تقليص حجم الأعمال الموكلة إلى المدقق الخارجي وهذا ما يؤدي منطقيا إلى تخفيض التكاليف. ويجب أن نشير إلى أن انخفاض أتعاب المدقق الداخلي لا تنخفض فقط لأن جزء من أعمال التدقيق سوف يوكل إلى المدقق الداخلي، بل لأن المؤسسة المراقبة بشكل جيد في ظل وجود تدقيق داخلي كفؤ تأخذ وقت أقل وبالتالي تكلفة أقل في تدقيقها¹.

ويدعم هذا الرأي (مساهمة التكامل بين عمل المدقق الداخلي والخارجي في تخفيض تكلفة التدقيق) من قبل (Dalia A. Abbass1 & Mahmoud M. Aleqab) التي رجحت بأن تكاليف التدقيق يمكن أن تنخفض فقط في حال ما إذا كان المدقق الخارجي يعتمد بشكل كبير على أعمال التدقيق الداخلي. وكان المدققون الداخليون يتمتعون بمجموعة من الخصائص (الكفاءة، الموضوعية، العمل المنجز والعناية المهنية اللازمة) التي تحفز المدققون الخارجيون على الاستعانة بأعمالهم².

وهذا ما كشفت عنه نتائج دراسة (Khaled Ali Endaya) حيث أكدت بأن التنسيق والتعاون الفعال بين المدققين الخارجيين والداخليين يوفر العديد من المزايا لهم وللمؤسسة التي يخدمونها (المؤسسة محل التدقيق) لا سيما زيادة كفاءة وفعالية التدقيق والتخفيض من تكلفته³.

وعلى النقيض من ذلك أظهرت نتائج دراسة (Amer Qacim و Mishel Suwaidan) عدم وجود علاقة بين اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي و تكلفة التدقيق⁴. وأكدت ذلك نتيجة دراسة (Siti Zabedah Saidin) التي فحصت مدى تخفيض اعتماد المدقق الخارجيين على أعمال المدققين الخارجيين

¹ مجيد موسى الكناي، مرجع سبق ذكره، ص 556.

² Dalia A. Abbass1 & Mahmoud M. Aleqab, **Internal Auditors' Characteristics and Audit Fees: Evidence from Egyptian Firms**, International Business Research; Vol(04),N°(06),2013, p 6

³ Khaled Ali Endaya, **Coordination and Cooperation between Internal and External Auditors**, Research Journal of Finance and Accounting, Vo(1.5), No(9), 2014, p 76.

⁴ Amer Qasim, Mishiel Suwaidan, **External auditors' reliance on internal auditors and its impact on audit fees:An empricial investigation**, Managerial Auditing Journal, Vo(25), No(6), 2010, p 542.

لتكاليف وأعمال التدقيق الخارجي، وأن اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي لا يؤثر كثيرا على تكاليف التدقيق، ولكن يمكن أن يساعد في التقليل من ارتفاعها¹.

بتحليل أقرب لما سبق، يُلاحظ بأنه لا يوجد إجماع بين الباحثين حول تأثير التكامل بين عمل المدقق الداخلي ونظيره الخارجي على تكلفة التدقيق، وترى الطالبة بأن اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي سيقص من حجم الأعمال الموكلة إليه وبالتالي تقليل الحجم الساعي ما يؤدي منطقيا إلى تخفيض أتعابه. في حين أن غياب التنسيق بين أعمالها قد يؤدي إلى تكرار العمل الذي سبق وأن قام به المدقق الداخلي ما يخلف ارتفاعا في التكلفة.

- تحسين جودة التقارير المالية

يمكن أن يحسن اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي من جودة التقارير المالية نظرا للدور التكاملي الذي تلعبه العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في فهم أفضل لنظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، واكتشاف أوجه القصور به مع تقديم التوصيات اللازمة لتعزيزه².

وقد أضافت دراسة (Mohammad Jamal Azzam وآخرون) مزيدا من العمق في تحليل العلاقة السابقة، من خلال التركيز على التزام المدقق الداخلي بأربع خصائص، متمثلة في الموضوعية؛ الكفاءة؛ العناية المهنية وطبيعة العمل؛ وأوصت بأهمية التنسيق بين عمل المدقق الداخلي والخارجي لما له من دور في تعزيز جودة التقارير المالية³.

بالإضافة إلى ذلك، تظهر أهمية تكامل التدقيق الداخلي والخارجي بالنسبة للمؤسسة من خلال⁴:

- توفير معلومات حقيقية وتفصيلية لإدارة المؤسسة تساعد في ترشيد قراراتها في الوقت والمكان المناسبين؛
- التأكيد على سلامة الأنظمة المعلوماتية المفحوصة ومثانة نظام الرقابة الداخلية الذي تعتمد عليه المؤسسة؛

¹ Siti Zabedah Saidin, op cit, p 641

² رغدة ابراهيم المدهون، مرجع سبق ذكره، ص 63

³ Mohammad Jamal Azzam and all, **study on the relationship between internal and external audits on financial reporting quality**, Management Science Letters journal , vol(10), N°(04),2019, p937.

⁴ مسعود صديقي، انعكاس تكامل التدقيق الداخلية والتدقيق الخارجية على الأداء الرقابي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، 08-09 مارس 2005، ص 31.

- بحث الثقة في المعلومات الدالة على الأداء الإداري في المؤسسة؛
- إعلام الإدارة بمواطن الضعف من خلال الآراء حول النظم المحاسبية والرقابية مما يسمح بمعالجتها؛
- تكوين بنك للمعلومات عن طريق أوراق عمل المدقق، ملف وتقارير التدقيق، وفحص أعمال مختلف فروع المنشأة مما يسمح ببسط الرقابة المستمرة عليها.
- وبالرغم من ذلك، قد يكتنف التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والخارجي مجموعة من المخاطر الملازمة لعمل لكل منهما، والتي تشمل:¹
- المساس بالسرية والاستقلالية والموضوعية؛
- احتمالية تضارب المصالح؛
- استخدام معايير مهنية مختلفة؛
- الاختلاف المحتمل في الاستنتاجات والآراء حول موضوع التدقيق.

ثانياً: مجالات التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

يمكن أن يتخذ التقارب بين عمل المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين عدة أشكال تعكس التعاون والتنسيق بينهم،² وكأساس لتحديد المجالات التي يمكن فيها استخدام أعمال التدقيق الداخلي ومدى هذا الاستخدام، يتعين على المدقق الخارجي أن يأخذ بالحسبان طبيعة ونطاق العمل المنجز أو الذي سيتم إنجازه من قبل نشاط التدقيق الداخلي ومدى ملائمته لأغراض التدقيق الخارجي.

1. التكامل في مجال فهم تقييم نظام الرقابة الداخلية

¹ نادر صلاحات، العلاقة بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي، ورقة بحثية مقدمة لمؤتمر ديوان الإدارة المالية والإدارية الثالث، فلسطين، 2017، ص 16.

² Richard G. Brody, External auditors' willingness to rely on the work of internal auditors: The influence of work style and barriers to cooperation, Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, 2012, vol 28, p86.

كما تمت الإشارة إليه سابقاً، يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف فيه والحكم على مدى فعاليته، الخطوة الأولى التي يقوم بها المدقق الخارجي قبل مباشرته لفحص للقوائم المالية، والتي يأخذ فيها بعين الاعتبار أعمال التدقيق الداخلي.

وحسب ما جاء به المعيار الدولي للتدقيق (ISA315) الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC يشير نظام الرقابة الداخلية إلى تلك الآلية التي يتم تصميمها وتنفيذها من قبل الإدارة والأفراد المكلفون بالحوكمة، قصد توفير تأكيد معقول فيها يتعلق بموثوقية إعداد التقارير المالية، كفاءة وفعالية العمليات والالتزام بالأنظمة واللوائح¹.

كما عرفته اللجنة الراعية للمنظمات (COSO) بأنه: عملية يتم تنفيذها من طرف مجلس إدارة المؤسسة، الإدارة والموظفين الآخرين، بهدف توفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف المتمثلة في كفاءة وفعالية العمليات، موثوقية القوائم المالية ومدى الامتثال للقوانين واللوائح².

حيث يكون هدف المؤسسة من تصميم ووضع نظام الرقابة الداخلية ضمان السير الحسن للأنشطة وتحقيق الأهداف، وذلك من خلال رقابة وقائية تعمل على تجنب وقوع الانحرافات وأخرى علاجية تعمل على اكتشاف وتحديد مواطن الضعف في النظام والعمل على تحسينها³. إذ يعتبر التدقيق الداخلي جزء من نظام الرقابة الداخلية وأحد مقوماته الرئيسية⁴، ويلعب دوراً هاماً في تقييم هذا النظام إلى حد وصوله إلى مستوى هام من الفعالية بالنظر إلى التفويض الذي منح له من قبل الإدارة العامة لمراقبة ومتابعة سير هذا النظام. وذلك من خلال⁵:

¹ IASB, Op Cit, p280.

² Samuel Ngigi Nyakarimi & Mary Karwirwa, **Internal Control System as Means of Fraud Control in Deposit Taking Financial Institutions in Imenti North Sub-County**, Research Journal of Finance and Accounting, Vol(6), No (16),USA, 2015, p118.

³ عمر ديلمى، دور التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر في ظل متطلبات حوكمة الشركات - حالة شركة الدلفة

البلاستيكية بسطيف، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد(21)، العدد(01)، 2021، ص 104

⁴ نجاة شمال، تقييم أثر التدقيق الداخلي على فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية، مجلة المالية والأسواق، المجلد(03)، العدد(01)، ص 177.

⁵ راضية خلادي، دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وانعكاساته على حوكمة الشركات، مجلة آراء للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد(02)، العدد(02)، 2020، ص ص 18-19.

-الدور التقليدي: عبر مراقبة نوعية نظام الرقابة الداخلية والتأكد من جودة وملائمة عناصره الخمسة التي يتكون منها؛

- الدور الوقائي: وذلك من خلال التأكد من الوجود المسبق لنظام الرقابة الداخلية قبل تنفيذ أي عمليات جديدة، أو إنتاج منتوجات جديدة... أو غيرها.

- الدور الاستشاري: ويتمثل في المشاركة الفعالة مع المسير في تصميم النظام، مع تحديد الوسائل اللازمة لسير هذا الأخير والقواعد التي تضمن استقلاليته، إلى جانب تعيين أنظمة قياس المخاطر

ويعتبر المدقق الخارجي مسؤولاً هو الآخر عن نظام الرقابة الداخلية، ويقوم بفحصه أساساً بهدف تحديد أساليب الرقابة الممكن الاعتماد عليها وتحديد حجم وطبيعة وتوقيت الاختبارات اللازمة لرسم أو تعديل برنامج التدقيق¹، حيث تساهم التقارير الإنتقادية والتصحيحية التي يرفعها المدقق الداخلي إلى إدارة المؤسسة في مساعدة المدقق الخارجي في تكوين فكرة عن مدى متانة نظام الرقابة الداخلية ومدى فعالية الإدارة في تحسينه². فكلما كان نظام الرقابة الداخلية متيناً و متماسكاً كلما زاد اعتماد المدقق الخارجي على أسلوب العينة في الحصول على أدلة الإثبات، وكلما كان ضعيفاً توسع في زيادة حجم العينة المختارة³. بينما يعتبر تحديد نقاط الضعف الجوهرية في هذا النظام وإبلاغ الإدارة عنها قصد تصحيحها هدفاً ثانوياً⁴.

هذا وحفزت لجنة (COSO) المدققين الخارجيين للعمل بشكل وثيق مع المدققين الداخلي فيما يتعلق

5
ب.:

- تحديد مفهوم الرقابة الداخلية والأهداف المرتبطة بها؛

- تحديد مكونات الرقابة الداخلية؛ و الأدوات الملائمة للتقييم كفاءة وفعالية النظام؛

¹ بن لدغم محمد، تأثير التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة تلمسان، 2017-2018، ص 164.

لحسن بوطوال، مرجع سبق ذكره، ص 41.²

³ محمد الفاتح محمود بشير المغربي، التدقيق والتدقيق الشرعي، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2016، ص 37.

⁴ محمد بن لدغم، مرجع سبق ذكره، ص 164.

⁵ عمر شريقي، التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع في جودة الأداء في المؤسسة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، المجلد(04)، العدد(01)، 2017، ص 128..

- الرقابة الدورية والمستمرة لنظام الرقابة الداخلية للتأكد من أن الأهداف الموضوعة قد تم تحقيقها.

2. التكامل في مجال تقدير المخاطر

تشير مخاطر التدقيق بصفة عامة إلى مخاطر الفشل في تحديد الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، مما ينتج عنه إبداء رأي غير صحيح من طرف المدقق¹. أما إدارة المخاطر فيقصد بها تلك العملية التي يتم من خلالها تحديد المخاطر واحتمالية حدوثها، وقياس تأثيراتها، والتخطيط لإجراءات التخفيف منها، إلى جانب مراقبة المخاطر بانتظام والإبلاغ عنها للإدارة العليا².

ووصف الاتحاد الدولي للمحاسبين إجراءات تقدير المخاطر عبر (ISA315) بأنها: "إجراءات التدقيق المنفذة لفهم المؤسسة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية، لتحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها، سواء كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ"³ إذ يتعين على المدقق تنفيذ هاته الإجراءات ليوفر أساسا لتحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات*. ويمكن أن تشمل مخاطر التدقيق ما يلي:

الجدول رقم (01-07) - مخاطر التدقيق -

طبيعة المخاطر	وصفها
المخاطر الملازمة	هي احتمال أن يحتوي تأكيد ما على أخطاء من الممكن أن تكون جوهرية وأن عند تجميعها مع أخطاء أخرى. بحيث يتم التعامل معها على مستوى القوائم المالية أو على مستوى التأكيدات.
مخاطر الرقابة	هي المخاطر المتعلقة بحدوث تحريفات في التأكيد، والتي من الممكن أن تكون جوهرية بمفردها أو عند تجميعها مع مخاطر أخرى. ولا يمكن منعها أو اكتشافها أو تصحيحها في الوقت المناسب من طرف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.
مخاطر عدم الاكتشاف	هو الخطر المتعلق بعدم اكتشاف المدقق الخارجي للتحريف الموجود على مستوى التأكيد، والذي من الممكن أن يكون جوهريا بمفرده أو عند تجميعه مع مخاطر أخرى.

المصدر: إيمان عميروش، مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي - دراسة مقارنة بين كل من الجزائر وفرنسا - أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في علوم المالية والمحاسبة، جامعة سطيف، 2016-2017، ص 72.

¹ Mindak, M., & Managerial, W, **Corporate environmenta Resoponsibility and audit risk**. Managerial Auditing journal, Vol (26), N°(08),2011, p700.

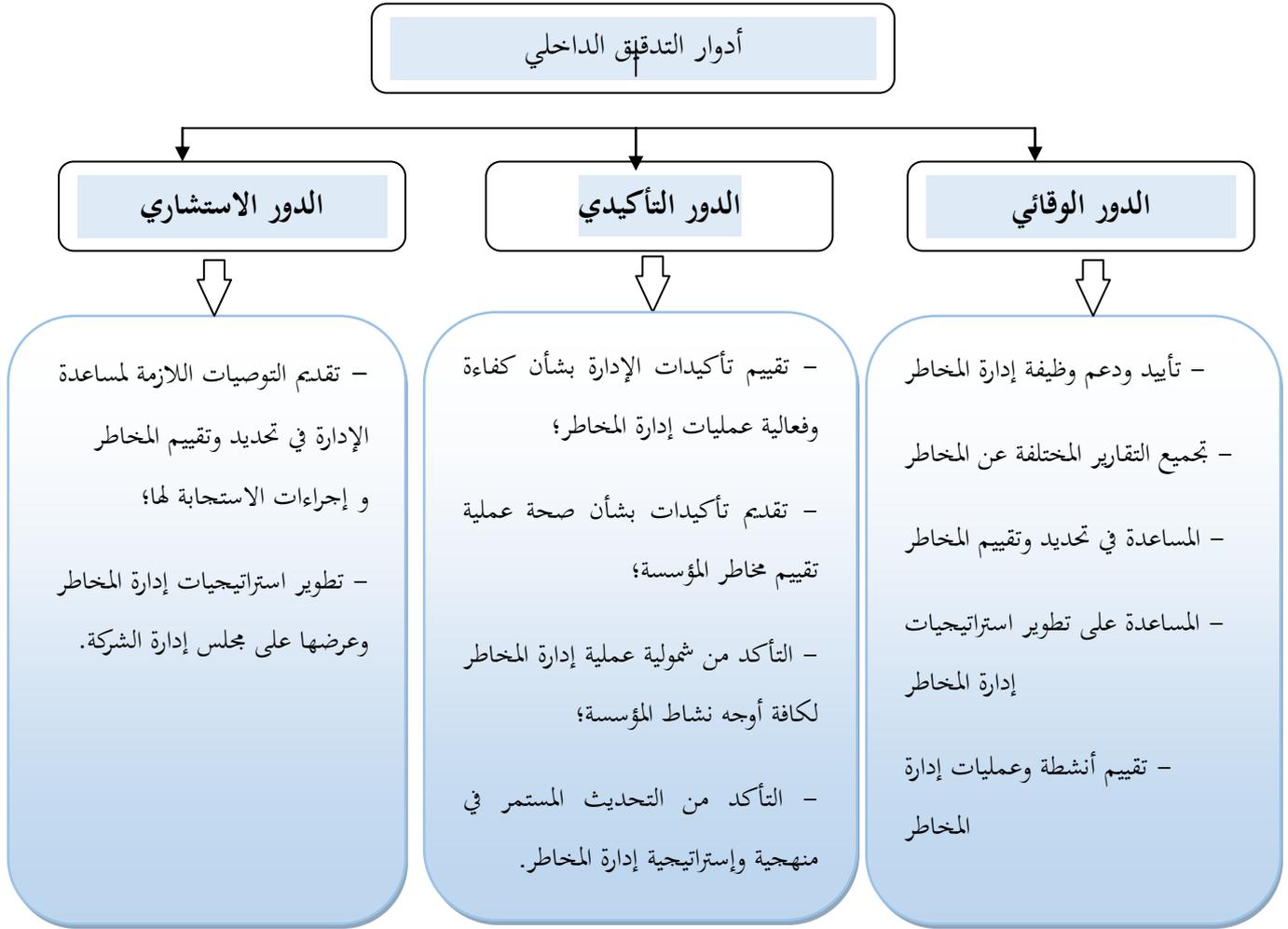
² Sonjai Kumar, **Risk Management and Enterprise Risk Management**, SSRN Electronic Journal, 2021, p01

³ IASB, OP.Cite, p280.

* إفادات تدلي بها الإدارة بحيث تكون مضمنة في القوائم المالية، والتي يستخدمها المدقق للوقوف على مختلف التحريفات المحتملة.

جاء معيار التدقيق الداخلي 2120 بـ"إدارة المخاطر" ليحمل مسؤولية تقييم فعالية تقييم إدارة المخاطر والمساهمة في تحسينها إلى المدقق الداخلي¹. حيث يؤدي المدقق الداخلي دورا هاما في تحديد وقياس ومراقبة المخاطر التي تواجه المؤسسة، وتقديم ضمانات موضوعية إلى مجلس الإدارة وأصحاب المصالح بشأن فاعلية إدارة المخاطر وأن المخاطر تدار بشكل مناسب². وذلك من خلال ثلاثة أدوار يمكن توضيحها من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم: (01-01) - دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر -



المصدر: بلال شيخي، سامية فقير، لعبيدي مهاوات، أهمية معايير التدقيق الدولية في تفعيل دور التدقيق الداخلي في إدارة

المخاطر. المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، المجلد(01)، العدد (01)، 2018، ص 57.

¹ IIA, **International standards for the professional practice of internal auditing**, Op cit, p 13

² عبد الحميد حسياني، هشام زروقي، دور الممارسات الحديثة للتدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر على ضوء معايير التدقيق الدولية - دراسة يدانية مؤسسة الإنجازات الصناعية والتركييب - مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد(23)، العدد(02)، 2020، ص 183.

يظهر من خلال الشكل أعلاه، تعدد أدوار التدقيق الداخلي في عملية إدارة المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة، فنجد الدور الوقائي من خلال المساعدة في تحديد وتقييم المخاطر وتطوير الإستراتيجيات المتعلقة بإدارتها، والدور التأكيدي من خلال تقديم تأكيدات بشأن صحة عملية تقييم المخاطر والتأكد من شمولية عملية إدارة المخاطر لكافة أوجه نشاط المؤسسة، إلى جانب الدور الاستشاري الذي يسعى فيه المدقق الداخلي إلى تقديم التوصيات اللازمة لمساعدة الإدارة في تحديد وتقييم المخاطر وإجراءات الاستجابة لها.

ويعتبر المدقق الخارجي معنيًا هو الآخر بمختلف المخاطر التي تواجهها المؤسسة، إذ من المناسب أن يقوم بوضع تقدير عام لخطر وجود بيانات غير صحيحة على مستوى القوائم المالية ككل ويدرك الأثر الواسع لبعض الأنشطة الرقابية على الكثير من تأكيدات القوائم.

وفي سبيل تعزيز التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في مجال تقدير مخاطر التدقيق، أوصت متطلبات المعيار (ISA315) بضرورة أن يستفسر المدقق الخارجي من الأفراد المعنيين بنشاط التدقيق الداخلي، على اعتبار أنه قد تكون لديهم معلومات يفترض أن تساعد في تحديد مخاطر التحريفات الجوهرية¹.

إذ يتوقف تقدير مخاطر التدقيق على خبرة المدقق وحكمه المهني، حيث عندما يقوم بالتخطيط لعمله يجب أن يكون تقديره لمخاطر التدقيق أقل ما يمكن وفي هذا الجانب يمكن أن يقرر استخدام أعمال التدقيق الداخلي للحد من هاته المخاطر وتخفيضها للمستوى المقبول²، بحيث يكون أمام حالتين³:

- فيما يخص تأكيدات قيم القوائم المالية الهامة والتي قد تكون مخطر التحريفات فيها مرتفعة، في هذه الحالة لا يمكن لعمل المدقق الداخلي وحده أن يمنع مخاطر التدقيق إلى الدرجة التي يمكن فيها الاستغناء عن دور المدقق الخارجي، إذ يقوم بتطبيق بعض إجراءات التدقيق على هذه التأكيدات مع الأخذ بعين الاعتبار عمل التدقيق الداخلي.

- فيما يخص تأكيدات قيم القوائم المالية الأقل أهمية والتي تقل فيها مخاطر التحريفات الجوهرية، يكفي للمدقق الخارجي أن يعتمد على عمل المدقق الداخلي دون القيام بتنفيذ إجراءات تدقيق إضافية لهذه التأكيدات، لأن عمل التدقيق الداخلي قد خفض مخاطر التدقيق إلى المستوى المقبول.

¹ IASB, OP.Cit,p281.

² عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص 117.

³ نفس المرجع أعلاه، ص 87.

بالإضافة إلى ذلك، يمكن للمدقق الخارجي عند تقييم مخاطر الرقابة أن يأخذ بعين الاعتبار نتائج الإجراءات المخططة من قبل المدقق الداخلي والمتعلقة بذات المخاطر، الأمر الذي يساعده في تقويم حجم أدلة الإثبات المتعلقة بالتأكدات المراد اختباره.¹

3. التكامل في مجال التخطيط لعملية التدقيق

تعرف عملية التخطيط بأنها عملية وضع إستراتيجية شاملة ومعالجة تفصيلية تتفق مع طبيعة الأعمال المتوقع أدائها والتوقيت المطلوب لإنهائها إلى جانب تحديد الأهداف والعمل على تحقيقها من خلال جمع وتحليل وتفسير وتوثيق المعلومات اللازمة لتدعيم نتائج التدقيق.²

وتعتبر مرحلة التخطيط من أهم مراحل عملية التدقيق، إذ يؤكد معهد المدققين الداخليين على مسؤولية المدقق الداخلي تجاه التخطيط لعملية التدقيق، وذلك من خلال المعيار (2010) "التخطيط" الذي ينص على وجوب قيام المدقق بإعداد خطة تكون مبنية على إدارة المخاطر، من أجل تحديد أولويات نشاط التدقيق بما ينسجم مع الأهداف والإستراتيجيات المختلفة للمؤسسة.³

وتظهر مسؤولية المدقق الخارجي تجاه عملية التخطيط من خلال المعيار الأول من معايير العمل الميداني الذي يلزم المدقق الخارجي بإعداد خطة ملائمة لتنفيذ عملية التدقيق، وذلك عبر وضع إستراتيجية شاملة لنطاق الفحص المتوقع، وتحديثها وترجمتها في شكل برنامج يتضمن خطوات وإجراءات العمل وذلك لضمان الكفاءة والعناية الفائقة في تنفيذ المهمة.⁴

وبالمثل جاء المعيار (ISA300) ليركز على مسؤولية المدقق الخارجي عن التخطيط لمهمة تدقيق القوائم المالية، اعتباراً من أن التخطيط الكافي من شأنه مساعدته في⁵:

¹ محمود عبد السلام محسن، مرجع سبق ذكره، ص 39.

² تامر زيد الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص 85.

³ Marwa Farghali, Mohamed Hegezy, **External and internal auditors' perceptions on compliance with internal audit standards and practices: Spirit versus letters?** Corporate Ownership & Control, Vol(18), N°(03),2021, p 38.

⁴ أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص 125.

⁵ IASB, Op.cit,p266.

- تخصيص اهتمام مناسب لجوانب التدقيق المهمة؛

- التمكن من تحديد المشكلات المحتملة وحلها في الوقت المناسب؛

- تنظيم ارتباط التدقيق وإدارته بصورة سليمة حتى يتم تنفيذه بفعالية وكفاءة؛

- اختيار أعضاء فريق الارتباط وتوجيههم والإشراف عليهم وفحص أعمالهم.

وقصد التقليل من تداخل أعمال المدققين الداخليين والخارجيين وتجنب ازدواجية جهودهم، يقوم المدقق الخارجي بدراسة الخطة المؤقتة للتدقيق الداخلي للفترة في بداية عملية التدقيق، إلى جانب مناقشتها من حيث الطبيعة والتوقيت ومستوى الاختبارات¹، كما يمكن له أن يختصر العديد من إجراءات التدقيق إذا قام بالاستعانة بالمدققين الداخليين عند تحديد برنامج العمل النهائي وفحص الاستراتيجيات الشاملة لعملية التدقيق.

وترى الطالبة أن اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي عند إعداد خطة التدقيق قد يرجع إلى خصوصية العمل الذي يقوم به المدقق الداخلي والممكن أن يغطي بعض أنشطة التدقيق الخارجي، الأمر الذي يدفع بالمدقق الخارجي إلى تقليص نطاق فحصه ليتجنب الازدواجية والتكرار في العمل.

4. التكامل في مجال جمع أدلة الإثبات

تعرف أدلة الإثبات بأنها جميع القرائن والوثائق التي تثبت وقوع العمليات والأحداث الاقتصادية في المؤسسة، والتي يستند إليها المدقق عند تبرير إبداء رأيه حول صدق وعدالة الوضعية المالية للمؤسسة². إذ يتطلب المعيار الثاني من معايير العمل الميداني ضرورة حصول المدقق على أدلة إثبات كافية وملائمة توفر له الأساس الرشيد والمنطقي لأحكامه المتعلقة بعدالة عرض المعلومات المالية، حيث أن جميع القرارات التي يتخذها المدقق الخارجي تكون مبررة فقط في حال ما إذا كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم³

¹ محمد يوسف مطرية، مرجع سبق ذكره، ص 52.

² أصيلة العمري، بجلاء نوبلي، دور أدلة الإثبات في تحسين جودة عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد(04)، العدد(02)، 2021، 527.

³ محمد الفاتح محمود، مرجع سبق ذكره، ص 39

إلى جانب ذلك، تناول المعيار ISA500 "أدلة التدقيق" مسؤولية المدقق عن تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق للحصول على أدلة التدقيق الكافية والمناسبة التي توفر له أساساً معقولاً لتشكيل رأيه، بحيث ينطبق هذا المعيار على جميع أدلة الإثبات¹. ويتم ذلك من خلال إتباع الإجراءات الموضحة في الجدول أدناه:

الجدول رقم (01-08) - وسائل الحصول على أدلة الإثبات -

يشمل التحقق من جميع السجلات والوثائق في شكلها الورقي أو الإلكتروني، أو التحقق الفعلي من أصل ما. بحيث يوفر أدلة إثبات تختلف درجة الاعتماد عليها باختلاف طبيعة هاته السجلات والوثائق ومصدرها.	التقصي
تتمثل في متابعة إجراء أو عملية يقوم بها طرف آخر، بحيث توفر دليلاً بشأن تلك العملية أو الإجراء الملاحظ في اللحظة الزمنية التي يلاحظ فيها.	الملاحظة
تمثل ردًا مباشرًا على المدقق من طرف ثالث في شكل ورقي أو إلكتروني، عادة ما تتعلق بأرصدة حسابات معينة، بهدف الحصول على أدلة تدقيق بشأن عدم وجود شروط معينة.	المصادقات الخارجية
وتعني التأكد من الدقة الحسابية للبيانات المتضمنة في الوثائق والسجلات، يدويًا أو إلكترونيًا	إعادة الاحساب
تنطوي على التنفيذ المستقل من جانب المدقق للإجراءات وأدوات الرقابة التي نفذت في الأصل كجزء من الرقابة الداخلية للمؤسسة.	إعادة التنفيذ
تتألف من عمليات تقويم المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المنطقية بين كل من البيانات المالية وغير المالية، كما تشمل التحري الضروري عن التقلبات التي يتم التعرف عليها والتي لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو تختلف عن القيم المتوقعة بمبلغ كبير.	الإجراءات التحليلية
يشمل طلب معلومات مالية أو غير مالية من أشخاص يكونون من داخل المؤسسة أو خارجها. ويستخدم على نطاق واسع طوال فترة عملية التدقيق.	الاستفسار

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: IIASB, op cit , P408-409.

ويكمل المدقق الداخلي عمل المدقق الخارجي في مجال جمع أدلة الإثبات من خلال:

- مساعدته في نهاية السنة المالية في الحصول على مصادقات من العملاء بأرصدة حساباتهم وفي تحضير كشوف ومرفقات بعض بنود الميزانية²؛

¹ IIASB, OP.Cit, p 403.

² حسن بوزناق، فوزية بروسلي، دراسة العلاقة بين مبادئ الحوكمة المؤسسة ومعايير التدقيق الداخلي في المؤسسات، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد (02)، العدد (01)، 2019، ص 24.

- القيام بعمليات الجرد خاصة في المؤسسات ذات الفروع التي لا يستطيع المدقق الخارجي زيارة جميع فروعها أو إجراء عمليات الجرد فيها في وقت واحد، وبالتالي يلجأ إلى الاعتماد على نتائج أعمال المدقق الداخلي خلال هاته المهمة¹.

- اكتشاف التلاعبات الممكنة الحدوث على مستوى البيانات المالية، وذلك بحكم التواجد الدائم للمدقق الداخلي بالمؤسسة واحتكاكه الدائم بالعاملين في مختلف المستويات الإدارية².

- يستعين المدقق الخارجي بأوراق العمل والتقارير التي يقدمها المدقق الداخلي عند قيامهم بأنشطة التدقيق³.

- باعتبار أن المدقق الخارجي عادة ما يمارس فحصاً اختيارياً فإنه يعتمد على نتائج الفحص التفصيلي الذي يقوم به المدقق الداخلي طوال السنة⁴. مع تقديم المقترحات اللازمة لتحسينها في مجال تطوير قواعد النزاهة وتنمية القيم داخل المؤسسة⁵، وذلك عبر⁶:

- أخذ قرارات إستراتيجية وعملية؛

- والإشراف على عمليات إدارة المخاطر والرقابة مع إبلاغ المعلومات المرتبطة بهما إلى الجهات المناسبة؛

- تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في المؤسسة؛

- تنسيق الأنشطة وتبادل المعلومات بين مجلس الإدارة، المدققين الخارجيين، الإدارة العليا... وغيرهم.

¹ رغدة ابراهيم المدهون مرجع سبق ذكره، ص 56.

² صهباء عبدالقادر احمد، فاطمة فزع هدا، ليلي عبد جاسم، التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وتأثيره في مكافحة عمليات غسل الاموال. مجلة دراسات محاسبية ومالية، عدد خاص، العراق، 2018، ص 08.

³ إسماعيل بوغازي، ملين تيغليسية، مساهمة التدقيق الخارجي في دعم تطبيق مبادئ حوكمة الشركات-دراسة ميدانية لآراء المدققين بمكاتب التدقيق في ولاية عين تيموشنت - مجلة العلوم التجارية والتسيير، المجلد(15)، العدد(01)، 2019، ص 101.

⁴ صهباء عبدالقادر احمد، فاطمة فزع هدا، ليلي عبد جاسم، مرجع سبق ذكره، ص 06.

⁵ عبد الرحمن العايب، دور التدقيق الداخلي في الممارسة السليمة لحوكمة الشركات على ضوء المعايير الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد، العدد(16)، 2016، ص 64.

⁶ IIA, International standards for the professional practice of internal auditing Op Cite, P P 12-13.

– التكامل في مجال إعداد التقرير

تعرض نتائج أنشطة كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في شكل تقرير¹، حيث يتضمن تقرير المدقق الداخلي وصفا عن المشاكل التي واجهها وأسبابها، نقاط الضعف في السياسات والإجراءات، واقتراح التوصيات المناسبة لعلاج نقاط الضعف تلك وأي مشاكل أخرى، كما يتضمن النتائج النهائية التي خلص إليها². وكما تمت الإشارة إليه سابقا وباعتبار المدقق الداخلي مسؤولا أمام مجلس الإدارة ولجنة التدقيق فإن تقريره يرفع إليهما.

أما المدقق الخارجي فيلتزم م بموجب معايير إعداد التقرير بإبداء رأيه الفني والمحاييد حول عدالة البيانات المالية وتعبيرها الصادق عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة المدققة في شكله الكتابي من خلال التقرير الذي يعده في نهاية عملية التدقيق، والذي يمكن اعتباره دليلاً على قيام المدقق بتنفيذ واجباته للكثير من أصحاب المصلحة في المؤسسة. والمثل يلزم معيار التدقيق الخارجي (ISA 700) بأن يقدم المدقق الخارجي تقريراً يبين فيه ما إذا كانت البيانات المالية معدة من كافة النواحي الجوهرية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق، ويبدى رأيه الفني والمحاييد حول عدالة القوائم المالية وتعبيرها الصادق عن الوضعية الحقيقية للمركز المالي للمؤسسة وعن نتيجة أعمالها خلال فترة زمنية معينة³. إذ ينبغي أن يتم توجيه هذا التقرير على الأقل إلى المساهمين في المؤسسة باعتبارهم مستثمرين ومجلس الإدارة أو لجنة الحوكمة، كما يمكن توجيهه إلى أطراف أخرى اعتماداً على البيئة القانونية وطريقة إدارة المؤسسة محل التدقيق⁴

وترى الطالبة أن أهمية العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في مجال إعداد التقرير تبرز من خلال اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي عند تدقيق القوائم المالية، وبعبارة أخرى عند مراحل العمل الميداني انطلاقاً من تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة للحكم على فعاليته وتحديد حجم وطبيعة وتوقيت الاختبارات اللازمة لتسطير برنامج التدقيق بما فيها تقدير مخاطر التدقيق إلى جانب التخطيط للمهمة ومن ثمة

¹ Atanasiu Pop, Cristina Boța-Avram, Florin Boța-Avram, **The relation ship between Internal and External Audit**, 2008, p 05, aviable on <https://www.semanticscholar.org/paper/The-Relationship-Between-Internal-And-External-Pop-Bo-%C8%9Ba-Avram/be6001027fbd93b53041a507ae2f580f4baf04d2>. 03/01/2022

² كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 168.

³ زرق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص 233.

⁴ عبد القادر قادري، دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية في كيفية إعداد تقرير التدقيق، مجلة الدراسات الاقتصادية المعمقة، المجلد(01)، العدد(01)، 2016، ص 60.

العمل على جمع ما يكفي من أدلة الإثبات، مما سينعكس حتما على عملية الفحص ككل وبالتالي التأثير على تقرير المدقق.

وعلى اعتبار أن المدقق الخارجي يعد أكثر خبرة وتأهيلا من المدقق الداخلي فإن هذا الأخير يمكن أن يستفيد من عمله في المجالات التالية:¹

- يتواصل المدقق الداخلي مع المدقق الداخلي لضمان كمالية العمل وتجنب تداخله وازدواجيته؛
- يستفيد المدقق الداخلي من عمليات التقييم المنجزة من طرف المدقق الخارجي وفهم أهداف التدقيق الخارجية إلى جانب فهمه لمعايير المحاسبة التي يعتمد عليها في تحسين وتطوير عمله؛
- يستعين المدقق الداخلي بالإيضاحات والشروحات والتفسيرات المقدمة من طرف المدقق الخارجي لمعالجة مختلف العمليات.²
- عند تنفيذ أعمال التدقيق الخارجي يقوم المدقق بتقييم نشاط التدقيق الداخلي لتحديد مدى كفاءتها وفعاليتها مع إبراز جوانب القصور التي قد تظهر في مجال عملها مع اقتراح المعالجات المناسبة، وبالمقابل يستفيد المدقق الداخلي من هذا التقييم في تحسين وتطوير عمله باستمرار.³

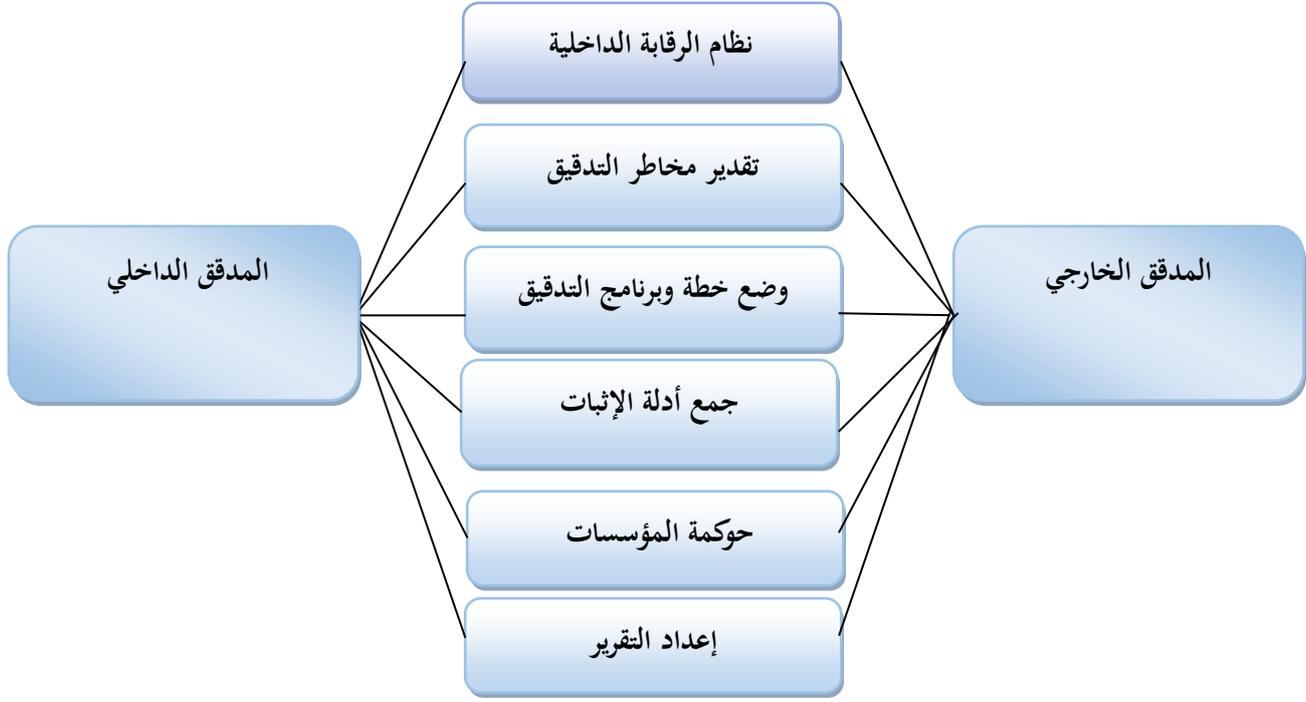
¹ يوسف محمد مطرية، مرجع سبق ذكره، ص 53.

² حيدر لايد متعب الخزاعي، مرجع سبق ذكره، ص 33.

³ عبد العالي ماكوري، لحسن بوطوال، مرجع سبق ذكره، ص 42.

ويمكن توضيح مجالات التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من خلال الشكل أدناه:

الشكل رقم: (01-02) - مجالات التكامل بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي -



المصدر: من إعداد الطالبة.

يظهر الشكل أعلاه، العناصر التي يتقاطع فيها التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي والتي تمثل مجالات التكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، لتشمل المهام الثلاث التي يباشرها المدقق الخارجي أثناء أدائه لإجراءات العمل الميداني، متمثلة في تقييم نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة بما فيها تقديره لمخاطر التدقيق، إعداد خطة وبرنامج التدقيق، جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة. وباعتبار أن التدقيق الداخلي يمثل أحد الآليات الداخلية لحوكمة الشركات كما يعتبر التدقيق الخارجي من أبرز آلياتها الخارجية فإن مجال حوكمة المؤسسة سيؤدي منطقياً إلى التكامل بين أعمال كل منهما.

المطلب الثالث: العوامل الداعمة لتكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

بعد التنسيق بين المدققين الداخليين والخارجيين مدعوما من قبل مجموعة من العوامل التي تتفاعل فيما بينها من أجل تعميق العلاقة التكاملية القائمة بين الطرفين، لاسيما بناء آليات للتواصل والتشاور الفعال بينهما والتزام كل منها بالتطوير المهني.

أولاً: التزام لجنة التدقيق بتعزيز العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

تعتبر لجنة التدقيق من أهم الأدوات الرقابية في المؤسسات، حيث تعمل كحلقة وصل بين مجلس الإدارة وكل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.

1. تعريف لجنة التدقيق

عرفتها الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين بأنها: " لجنة مشكلة من مدراء المؤسسة التي تركز مسؤولياتهم على تدقيق القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة، وتتلخص نشاطاتها في تدقيق ترشيح المدقق الخارجي، نطاق ونتائج التدقيق، بالإضافة إلى الرقابة الداخلية للمؤسسة وجميع المعلومات المعدة للنشر"¹.

بحيث تنبثق هاته اللجنة عن مجلس الإدارة وتتكون غالبا من ثلاثة إلى خمسة أعضاء مستقلين (غير تنفيذيين)²، ويجب أن تحتوي على الأقل عضوا واحدا مختصا في المحاسبة والمالية يقوم بتعيين المدقق الخارجي والإشراف على مهامه بالإضافة إلى تحديد أتعابه³.

2. دور لجنة التدقيق في دعم التدقيق الداخلي

يتعين على لجنة التدقيق أن تهتم بالتدقيق الداخلي وذلك نظرا لأهميته ومكانته في المؤسسة، إذ توجد علاقة متبادلة بينهما بحيث يؤثر ويتأثر كل منهما بالآخر، ويظهر ذلك من خلال تأثير أنشطة لجنة التدقيق على المهام التي يباشرها المدقق الداخلي من جهة، ومن جهة أخرى يعتبر قسم التدقيق الداخلي أهم مصدر للمعلومات التي تتحصل عليها اللجنة والتي تساعد في تنفيذ مهامها. كما يمكن للجنة التدقيق أن تحول دون تدخل الإدارة

¹ عبد الله العناني، دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد (05)، العدد (07)، 2017، ص 243.

² أسماء كربوعة، لجان التدقيق كأحد متطلبات تفعيل حوكمة المؤسسات، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، عدد خاص، 2018، ص 246.

³ Brahim Guendouzi, Hayat Boumaza, La Necessite D'un Comite D'audit au Sen Des Societes Cottes, *Revue d'Economie et de Statistique Appliquée*, vol(11), N°(02), 2014, p81

في شؤون إدارة قسم التدقيق الداخلي، بما يؤدي زيادة استقلاليتها لها¹، إذ كلما زادت العلاقة بين إدارة التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق وبالمقابل قلت مع الإدارة العليا كلما زادت استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي².

ويبرز دور لجنة التدقيق في دعم التدقيق الداخلي من خلال³:

- تقييم فعالية التدقيق الداخلي والتأكد من أنه يتم وفق معايير الأداء المهني؛

- متابعة اللوائح والنظم المتعلقة بمهام التدقيق الداخلي والموافقة عليها؛

- فحص إستراتيجية أداء التدقيق الداخلي وخطته السنوية والموافقة عليها؛

- تدعيم استقلالية التدقيق الداخلي وذلك عبر:

✓ تعيين مدير التدقيق الداخلي وعزله؛ والتأكد من مدى كفاية الموارد المتاحة لديه لمباشرة عمله؛

✓ التأكد من عدم وجود أية قيود على المدققين الداخليين عند تنفيذ مهامهم؛

✓ المشاركة في تعيين أعضاء فريق التدقيق وترقيتهم وتغييرهم.

- فحص نتائج التدقيق الداخلي وخاصة تلك التي لها تأثير مهم في المنشأة مثل التصرفات غير القانونية ونقاط الضعف في الرقابة الداخلية؛

- فحص المستوى المهني للمدققين الداخليين ومدى كفاءتهم في تنفيذ مسؤولياتهم؛

- التنسيق بين عمل المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين، مما يؤدي إلى تحسين الاتصال بينهم وزيادة جودة عملية التدقيق.

¹ عبد الله العناني، مرجع سبق ذكره، ص ص 246-247.

² عمر شريف، التدقيق الداخلي كأحد الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة في ضوء معايير التدقيق الدولية

الداخلي، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، المجلد(07)، العدد(07)، 2015، ص 128.

³ أبو بكر الصديق قيداون، حاج قويدر قورين، عمر عبو، دور لجان التدقيق في تفعيل الحوكمة لتعزيز الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الاقتصاد الدولي والعملة، المجلد(02)، العدد(01)، 2019، ص 44.

3. دور لجنة التدقيق في دعم التدقيق الخارجي

لعل الدور الأبرز الذي تؤديه لجنة التدقيق يتمثل في دعم استقلالية المدقق الخارجي بالشكل الذي يمكنه من تأدية مهامه دون ضغط أو تدخل من الإدارة¹، إلى جانب ذلك فإنها تدعم نشاط التدقيق الخارجي من خلال²:

- تقوم اللجنة بترشيح تعيين أو إعادة تعيين المدقق الخارجي أو عزله، لمجلس الإدارة الذي يقوم برفع التوصية للجمعية العامة للمساهمين للمصادقة على توصيات اللجنة؛

- تقييم كفاءة المدقق الخارجي وتدقيق استقلاليته سنويا، إلى جانب تقييم فاعلية عملية التدقيق نهاية كل دورة؛

- المصادقة على شروط تكليف المدقق وتحديد أتعابه، ومدى ملائمة تلك الأتعاب للأنشطة المنفذة.

- تدقيق نتائج أعمال التدقيق مع المدقق الخارجي، والبث معه في تلك القضايا التي تم حلها والتي لا تزال معلقة.

- تدقيق مستويات الأخطاء ومدى استجابة الإدارة للملاحظات والمقترحات المقدمة من طرف المدقق الخارجي،

- تقييم فاعلية أعمال التدقيق الخارجي في نهاية كل دورة تدقيق، والتأكد من تنفيذ المدقق للخطة الموضوعية، وتدقيق التقديرات المحاسبية الرئيسية مع المدقق ومدى قناعته بها.

وبتحليل أقرب لما سبق، يتضح الدور الهام الذي تساهم به لجنة التدقيق في دعم استقلالية التدقيق الداخلي وزيادة فاعليته وذلك عن طريق دورها في تعيين المدققين الداخليين وعزلهم والتأكد من عدم وجود أية ضغوطات مفروضة عليهم من جهة، ومن جهة أخرى التأكد من كفاءتهم وأنهم يخضعون في أداء عملهم لمجموعة من المعايير المهنية، إلى جانب فحص الخطة السنوية الموضوعية من قبلهم والإستراتيجيات التي يتبعونها في تنفيذ تلك الخطة. بالإضافة إلى ذلك تساهم لجنة التدقيق في دعم استقلالية المدقق الخارجي عن طريق دورها في تعيينه وتحديد أتعابه والعمل على حل الخلافات التي تنشأ بينه وبين الإدارة، الأمر الذي من شأنه أن يزيد من مستوى التعاون والتنسيق بينه وبين المدقق الداخلي.

¹ رغبة إبراهيم المدهون، مرجع سبق ذكره، ص 57.

² عبد الله العناني، مرجع سبق ذكره، ص 248.

ثانياً: التشاور والتواصل الفعال بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي

مما لا شك فيه أن بناء التواصل والتشاور الفعال بين المدققين الداخليين والخارجيين يحتاج إلى تعزيز آليات ووسائل للتواصل بكافة الطرق الممكنة¹، حيث تعتبر المحافظة على خطوط اتصال واضحة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي آلية فعالة تسمح باغتنام الفرصة المتاحة للتعاون بينهما، إذ أن حواجز الاتصال بينهما يمكن أن تضعف بشكل كبير من فعالية عملية التدقيق². إذ ينبغي أن يكون هناك اتفاق مشترك بين الطرفين بشأن طبيعة وتوقيت التواصل الذي يجب أن يكون بموافقة لجنة التدقيق، حيث يساهم اتفاق المدقق الداخلي ونظيره الخارجي لتنسيق جهودهما وتحقيق التواصل الفعال منذ بداية مهمة التدقيق في التأكد من تغطية أشمل لأعمال التدقيق وتحقيق أهدافه³.

و أجمعت العديد من الهيئات المهنية على أهمية التواصل والتشاور بين المدققين الداخليين والخارجيين، إذ أوصى معهد المدققين الداخليين (IIA) بضرورة الاتصال المنتظم والمناسب ومشاركة المعلومات بين المدقق الداخلي ونظيره الخارجي، لما له من دور في بناء علاقة إيجابية بينهما من شأنها أن تخدم المؤسسة محل التدقيق⁴. وفي سبيل تحقيق ذلك حثت هيئة الاتحاد الأوروبي لمعهد المدققين الداخليين (ECIIA) على أن يلتقي المدقق الداخلي والمدقق الخارجي على الأقل مرة واحدة في السنة لمناقشة القضايا والاهتمامات المشتركة بينهما⁵.

ولزيادة فعالية التنسيق بينهما يكون من المناسب أن يتم عقد الاجتماعات في مراحل مختلفة خلال فترة التدقيق، أين يحتاج المدقق الخارجي لإحاطته بمختلف تقارير التدقيق الداخلي ذات العلاقة ووضعها تحت تصرفه، وأن يتم إبلاغه باستمرار بأي أمر لفت انتباه المدقق الداخلي والذي قد يكون له الأثر على أعمال التدقيق الخارجي، وبالمثل يحتاج المدقق الداخلي إلى أن يكون على دراية بكافة الأمور المهمة التي لفتت انتباه المدقق الخارجي والتي يتوقع أن تؤثر على أعمال التدقيق الخارجي⁶.

¹ صبري ماهر مشتهي، مرجع سبق ذكره، ص 420

² David Gilchrist and all, The **Interface between Internal and External Audit in the Australian Public Sector**, Australian Accounting Review, vol(23), N°(67),2013, p 331.

³ رغبة ابراهيم المدهون، مرجع سبق ذكره، ص 60.

⁴ IIA, position paper Internal Audit's Relationship with external Audit , aviabal on: <https://www.iaa.org.uk/resources/delivering-internal-audit/position-paper-internal-audits-relationship-with-external-audit/>, 29/01/22

⁵ ECIIA, OP Cite, p 08.

⁶ عبد السلام محسن، مرجع سبق ذكره، ص 40.

ثالثاً: التزام المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بالتطوير المهني

يحقق التزام المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بالتطوير المهني العديد من المزايا لاسيما تحقيق الثقة المتبادلة بين كلا الطرفين، لذلك وجب عليهما الاهتمام بتأهيل مهاراتهم ومتابعة التطوير المهني قصد مواكبة التطورات التي تطرأ على المهنة وذلك أساساً من خلال الالتزام بحضور الدورات التدريبية المستمرة التي تنظمها المؤسسات والهيئات المهنية المختصة¹.

وتزداد ثقة المدقق الخارجي في أعمال التدقيق الداخلي بامثال المدقق الداخلي لمتطلبات المعيار 1230 "التكوين المهني المستمر" الذي ينص على وجوب تحسين مهارات المدققين الداخليين، كفاءاتهم ومعارفهم، وذلك من خلال التكوين المهني المستمر². وبالمقابل تزيد ثقة المدقق الداخلي في أعمال التدقيق الخارجي بامثال المدقق الخارجي لمعيار التعليم والتدريب المستمر وذلك من عبر مواكبة المستجدات التي تلحق بمهنة التدقيق الخارجي من خلال ما يلي³:

- تتبع التطورات والبحوث الحديثة في مختلف العلوم ذات الصلة بالتدقيق؛
 - الإطلاع المستمر على منشورات الهيئات والجمعيات العلمية والأكاديمية المحلية والدولية؛
 - الإطلاع على تعديلات مختلف القوانين ذات الصلة لاسيما القانون التجاري، قانون الضرائب، قانون الصفقات... وغيرها؛
 - التكوين المستمر في التكنولوجيا الحديثة وكل ما يتعلق بها من برامج الحاسب ذات الصلة بالتدقيق.
- إلى جانب ما سبق، يعتبر وجود مجموعة من المعايير التي تعمل على تحديد المسؤوليات التي تقع على عاتق كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في حال استعانة أحدهما بعمل الطرف الآخر، وتنظيم العلاقة بينهما، كداعم لتعزيز التكامل بين جهودهما.

¹ رغبة ابراهيم المدهون، مرجع سبق ذكره، ص 59.

² IIA, International standards for the professional practice of internal auditing, Op Cit, P03.

³ عبد الصمد، مرجع سبق ذكره ص 38.

المبحث الرابع: مساهمات معايير التدقيق الدولية في تعزيز التكامل بين المدقق الداخلي والخارجي

كانت العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي محل اهتمام العديد من المنظمات والهيئات الدولية التي أكدت على العلاقة القائمة بين المدققين الداخليين والخارجيين وشجعت على التعاون والتنسيق بينهم، وذلك من خلال إصدار جملة من المعايير التي تعزز التكامل بين جهودهم وتنظم العلاقة بينهم، عبر مجموعة الإرشادات الواجب مراعاتها من قبل المدقق الخارجي عندما يستعين بأعمال التدقيق الداخلي في تنفيذ إجراءات التدقيق.

المطلب الأول: المعايير الدولية للتدقيق الخارجي ISAs والمعايير الدولية للتدقيق الداخلي كداعم لعملية التكامل.

يعتبر الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC واحدا من بين أبرز الهيئات الدولية التي تدعم و تعزز العلاقة التكاملية القائمة بين التدقيق الداخلي والخارجي، ويظهر ذلك من خلال إصداراتها لا سيما المعيار ISA 610 والمعيار ISA 315. إلى جانب معهد المدققين IIA الذي سمح بالتعاون والتنسيق بين جهود كل من المدقق الداخلي والخارجي، وسعى إلى دعم و تعزيز العلاقة القائمة بينهما، من خلال المعيار رقم 2050 التنسيق والاعتماد.

أولا: المعيار الدولي للتدقيق الخارجي ISA 610 "استخدام عمل المدققين الداخليين"

جاء المعيار ضمن المجموعة الـ 600-699 الاستفادة من عمل آخرين من معايير التدقيق الدولية، لينظم ويضبط العلاقة القائمة بين المدقق الداخلي والخارجي¹، ويبين الإجراءات التي يجب أن يتخذها المدقق الخارجي بعين الاعتبار عند تقييمه لأعمال التدقيق الداخلي وذلك لغرض الاستفادة منها²، ويتناول مسؤوليات المدقق الداخلي عند ما يقرر استخدام أعمال المدققين الداخليين الحصول على أدلة التدقيق، أو عند الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة له³.

¹ نقاز أحمد، دراسة أبعاد الاستفادة من عمل المدقق الداخلي في ضوء المعيار الدولي للتدقيق 610، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد (15)، العدد (01)، الجزائر، 2017، ص 219.

² حاج قويدر قورين، حنان واكر، شروط وفرص الاستفادة من أعمال التدقيق الداخلي -دراسة مقارنة بين المعيار الجزائري NAA610 ونظيره الدولي، الملتقى الوطني واقع التدقيق المحاسبي في الجزائر في ظل تبنى المعايير الدولية وتحدياته، جامعة تيسمسيلت، 2020/03/02، ص 06.

³ IAASB, Op Cit, p661

عندما يكون لدى المؤسسة نشاط للتدقيق الداخلي، ويتوقع المدقق الخارجي استخدام عمل هذا النشاط لغرض تعديل طبيعة أو توقيت أو إجراءات التدقيق التي سيتم تنفيذها مباشرة من قبل المدقق الخارجي أو تعديل مداها، وتشمل أهدافه ما يلي¹:

- تحديد إمكانية استخدام عمل التدقيق الداخلي أو طلب المساعدة المباشرة من المدققين الداخليين وفي أي مجال وإلى أي مدى؛

- تحديد مدى كفاية عمل التدقيق الداخلي لأغراض التدقيق؛

- توجيه المدققين الداخليين والإشراف عليهم وفحص أعمالهم بالشكل المناسب وذلك عند الاستعانة بهم في تقديم المساعدة المباشرة.

ومما يجب أن نشير إليه، أن استخدام المدقق الخارجي لأعمال التدقيق الداخلي لا يقلل من مسؤوليته تجاه الرأي الذي يقوم بإبدائه، إذ يعتبر المسؤول الوحيد عن ذلك الرأي². حيث يوجه المعيار ISA(610) المدققين الخارجيين للنظر في تأثير أعمال التدقيق الداخلي للمؤسسة محل التدقيق والفرص المتاحة للاستفادة منها، وذلك من خلال:

1. تحديد إمكانية استخدام عمل التدقيق الداخلي، ومجالات ومدى الاستخدام

يمكن للمدقق الداخلي أن يحدد إمكانية ومدى استخدام أعمال المدقق الداخلي من خلال:

1.1. تقويم نشاط التدقيق الداخلي

حددت الفقرة رقم(15) من نص المعيار ISA 610 خصائص نشاط التدقيق الداخلي التي يتعين على المدقق الخارجي تقييمها قبل اتخاذه لقرار الاعتماد عليها والتي تشمل؛ الكفاءة، الموضوعية وتطبيق منهج منظم ومنضبط أي طبيعة العمل المقدم³.

¹ IAASB, Op Cit, p 663.

² Ivita Faitusa, op cit, p 59 .

³ Deerajen Ramasawmy, Ramen Mootooganagen, **An Evaluation on how External Auditors can benifit from the good work relationship with Internal Auditors for Audit Assignments**, International Conference on Applied and Management Sciences, Bangkok,16-17 june 2012,p119.

- موضوعية التدقيق الداخلي

يشير مصطلح الموضوعية حسب معهد المدققين الداخليين IIA إلى أنها نمط ذهني غير متحيز، بحيث يحول للمدققين أداء مهام التدقيق الداخلي على نحو يجعلهم يعتقدون في سلامة وجود نتائج أعمالهم دون شائبة. إلى جانب ذلك تقتضي الموضوعية عدم تبعية أحكام المدقق الداخلي إلى آراء الآخرين¹.

ويشارك مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية في تحديد مفهوم موضوعية المدقق الداخلي، من خلال المعيار الدولي للتدقيق ISA 610 بأنها القدرة على تنفيذ المهام دون السماح للتحيز أو تضارب المصالح أو أي تأثيرات أخرى بالتغلب على الأحكام المهنية. وتتضمن العوامل التي قد تؤثر على تقويم المدقق الخارجي لموضوعية التدقيق الداخلي ما يلي²:

- ما إذا كان الموقع التنظيمي لنشاط التدقيق الداخلي يدعم قدرتها على التحرر من تغليب التحيز أو تضارب المصالح أو أي تأثيرات أخرى على الأحكام المهنية؛

- مدى خلو نشاط التدقيق الداخلي من أي تضارب في المسؤوليات، كالأضطلاع بمهام أو مسؤوليات إدارية أو تشغيلية تقع خارج نطاق نشاط التدقيق الداخلي.

- مدى إشراف المكلفين بالحوكمة على قرارات التوظيف والعمل في نشاط التدقيق الداخلي، كتحديد سياسة مناسبة للأجور مثلاً.

- مدى وجود أي قيود أو معوقات مفروضة على نشاط التدقيق الداخلي من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، بشأن إبلاغ المدقق الخارجي بنتائج التدقيق الداخلي.

- ما إذا كان المدققون الداخليون ينتمون إلى الهيئات المهنية ذات الصلة التي تلزمهم بالعمل وفقاً لما تتطلبه المعايير المهنية ذات الصلة بالموضوعية، وما إذا كانت سياستهم الداخلية تحقق نفس الأغراض.

¹ IIA, International standards for the professional practice of internal auditing, Op Cite., P05

² IAASB, op cit, p 672.

– كفاءة التدقيق الداخلي

يشير مصطلح الكفاءة حسب معهد المدققين الداخليين IIA إلى المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى المطلوب توفرها لدى المدقق الداخلي¹، إذ يتعين عليه أن يمتلك المعرفة والمهارة والعناية اللازمة لأداء مسؤولياته الفردية، كما يجب على نشاط التدقيق الداخلي أن يمتلك بشكل جماعي أو يحصل على المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لأداء مسؤولياته².

ويشارك مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية في تحديد مفهوم كفاءة المدققين الخارجيين، التي تشير إلى تحصيلهم للمعرفة والمهارات الخاصة بنشاط التدقيق الداخلي ككل والحفاظ عليها بالمستوى المطلوب، وذلك للتمكن من تنفيذ المهام المسندة إليهم بعناية ووفقاً للمعايير المهنية المطبقة. وتتضمن العوامل التي قد تؤثر على تقوم المدقق الخارجي لكفاءة التدقيق الداخلي ما يلي³.

- مدى حيازة نشاط التدقيق الداخلي على موارد كافية تتناسب مع حجم المؤسسة وطبيعة عملياتها؛
- مدى وجود سياسات لتوظيف وتدريب وتكليف المدققين الداخليين للقيام بارتباطات التدقيق الداخلي؛
- مدى حصول المدققون الداخليون على التدريب التقني الملائم ويتمتعون بالبراعة الكافية في التدقيق؛
- مدى حيازة المدققون الداخليون على المعرفة المطلوبة فيما يتعلق بالتقرير المالي للمؤسسة؛
- ما إذا كان المدققون الداخليون ينتمون إلى الهيئات المهنية ذات الصلة التي تلزمهم بالعمل وفقاً لما تتطلبه المعايير المهنية بما في ذلك الالتزام بمتطلبات التطوير المهني المستمر.

– تطبيق منهج منتظم ومنضبط

إن ما يميز التدقيق الداخلي عن أنشطة متابعة أدوات الرقابة الأخرى التي تعتمد على المؤسسة يتمثل في تطبيقها لمنهج منتظم ومنضبط عند التخطيط لأنشطتها، تنفيذها، الإشراف عليها، فحصها وتوثيقها. حيث

¹ Ashraf Al-Sukker, Donald Ross, Waleed Abdel-Qader, Mahmoud Al-Akra, **External auditor reliance on the work of the internal audit function in Jordanian listed companies**, Jhon Wiley and sons, vol(22) n° (02) 2018, p320

² IIA, **International standards for the professional practice of internal auditing**, Op Cit, P06

³ IAASB, op cit, p p 672-673.

تتضمن العوامل التي قد تؤثر على تقييم المدقق الخارجي مدى تطبيق نشاط التدقيق الداخلي لمنهج منظم ومنضبط ما يلي¹:

- وجود وكفاية استخدام إرشادات أو إجراءات التدقيق الداخلي، بحيث تغطي عددا من المجالات لاسيما تقييم المخاطر، وتناسب في طبيعتها ومداهها مع حجم المؤسسة وظروفها؛
- مدى تمتع نشاط التدقيق الداخلي بسياسات وإجراءات رقابة الجودة.

هذا وأظهرت نتائج الدراسات السابقة والتي تم إجرائها في بيئات مختلفة نتائج مختلفة ومتضاربة حول أي الخصائص أولى بالنسبة للمدقق الخارجي قبل اتخاذه لقرار الاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي، حيث توصلت دراسة (Shnrider) إلى تساوي خاصيتي الكفاءة ونطاق العمل من حيث الأهمية النسبية لبيئتها خاصة الموضوعية² وهو ما يتفق مع نتائج دراسة (Margheim). ويعتبر هذا الرأي مدعوما كذلك من قبل (Haron) الذي توصل إلى نفس النتائج مبررا بذلك أنه كون المدققين الداخليين موظفين من داخل المؤسسة فلا يمكن إنباء أهمية كبيرة لموضوعيتهم.

وتوصل (Qassim و Suwidan) إلى نتائج مختلفة، حيث أثبت أن المدققين الخارجيين يولون أهمية أكبر لعامل الموضوعية، الكفاءة وأداء عمل المدققين الخارجيين، وذلك قبل اتخاذ قرار الاعتماد على أعمالهم³، وهذا ما يتفق مع نتائج دراسة كل من (Aleqab و Abbass) و (Al-Shukker وآخرون).

محليا وعلى حد علم الطالبة تعتبر دراسة (واكر وعيادي) الدراسة الأولى التي بحثت في أثر خصائص المدقق الداخلي على تحديد درجة الاعتماد على أعماله، وذلك من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن خاصية كفاءة المدقق الداخلي هي أكثر الخصائص التي تؤثر على المدقق الداخلي قبل اتخاذه لقرار الاعتماد⁴.

¹ IAASB, op cit., p 673-674.

² Arnold Schneider, **The Reliance of External Auditors on the Internal Audit Function**, Journal of Accounting Research Vol. (23) No.(02), 1985, p 919.

³ Amer Qasim, Mishiel Said Suwaidan, op.cit, p 509.

⁴ عبد القادر عيادي، مريم واكر، مرجع سبق ذكره، ص 343.

2.1. تحديد طبيعة ومدى عمل التدقيق الداخلي الممكن استخدامه

بعد تقييم المدقق الخارجي لخصائص المدقق الداخلي والتأكد من إمكانية استخدام أعماله، ينظر في مدى صلة الطبيعة والنطاق المخططين لعمل نشاط التدقيق الداخلي الذي تم تنفيذه أو المخطط لتنفيذه بالخطة والإستراتيجية العامة للتدقيق. ومن بين حالات عمل التدقيق الداخلي الممكن استخدامه من قبل المدقق الخارجي ما يلي¹:

- اختبار الفعالية التشغيلية لأدوات الرقابة؛
- الإجراءات الأساس التي تنطوي على أحكام محدودة؛
- تتبع المعاملات من خلال نظام المعلومات؛ وفحص المعلومات المالية للمؤسسات التابعة التي لا تعد مكونات مهمة للمجموعة؛ واختبار الالتزام بالمتطلبات التنظيمية.

2. استخدام عمل نشاط التدقيق الداخلي

تشير الفقرة (24) من نص المعيار إلى العناصر التي ينبغي إدراجها عند مناقشة الأعمال التي تخضع للتدقيق الداخلي والمقرر استخدامها من طرف التدقيق الداخلي، والتي تتعلق بـ²:

- توقيت وطبيعة العمل المنفذ وتوثيقه؛
- المدى الذي تغطيه عملية التدقيق؛
- الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل والطرق المقترحة لاختيار البنود وأحجام العينات؛
- إجراءات الفحص والتقرير؛

¹ IAASB, op cit., p 675

² Ibid, p 677.

ومن أجل استفادة المدقق الخارجي من عمل المدقق الداخلي عليه تقييم وأداء إجراءات التدقيق حول ذلك العمل يعتزم استخدامه، وفي سبيل تحديد كفاية العمل الذي قام به المدقق الداخلي، يكون المدقق ملزماً بتحديد ما إذا¹:

- تم الإشراف على العمل ومراجعته وتوثيقه بصورة ملائمة؛
- تم الحصول على أدلة التدقيق الكافية لتمكين المدقق الخارجي من الوصول إلى استنتاجات معقولة؛
- الاستنتاجات التي تم التوصل إليها ملائمة للظروف والتقارير منسجمة مع العمل المنجز؛
- كل الاستثناءات أو النقاط غير الاعتيادية التي ظهرت في أعمال المدققين الداخليين قد تم معالجتها بشكل صحيح.

كما يتضح من خلال متطلبات المعيار أن التدقيق الداخلي الفعال يسمح في كثير من الأحيان في إجراء تعديلات على طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق الخارجي، مع ذلك، يجيز المعيار للمدقق الخارجي بأن يقرر أن التدقيق الداخلي لن يكون له تأثير على إجراءات التدقيق الخارجي.

3. تحديد إمكانية ومدى الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة

قد تحظر الأنظمة واللوائح المدقق الخارجي من استخدام عمل المدققين الداخليين في الحصول على مساعدة مباشرة* أما إذا كان هذا الاستخدام ليس محظوراً بموجب قانون أو لائحة، فيوفر المعيار الدولي للتدقيق ISA 610 إطار قويا لضمان الحصول على المساعدة المباشرة فقط في الظروف المناسبة، وأن المدقق الخارجي يأخذ بالحسبان القيود والضمانات ذات الصلة. كما يشير المعيار إلى أنه يتعين على المدقق أثناء قيامه بمهامه أن يقرر ما إذا كان من المناسب الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة وذلك عبر تقييم مدى وجود تهديدات تمس الموضوعية وأهميتها، وكفاءة المدقق الداخلي المفترض أن يقدم المساعدة المباشرة له².

ومما يجب الإشارة إليه أن متطلبات المعيار لم تشر صراحة إلى الأعمال التي يمكن فيها طلب تقديم المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي، بالقدر الذي ركزت فيه على الأنشطة والمهام التي ليس من المناسب فيها الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة.

¹ نور الهدى بملوي، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق بالجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 94.

² <https://www.accaglobal.com/gb/en/student/exam-support-resources/fundamentals-exams-study-resources/f8/technical-articles/internal-auditors.html>. Can internal auditors be used to provide direct assistance to the external auditor for purposes of audit?visited on 04/10/2020 at 19:12

وبما أن أفراد التدقيق الداخلي ليسوا مستقلين عن المؤسسة كما هو مطلوب من المدقق الخارجي، فإن توجيهه وإشرافه وفحصه للعمل الذي ينفذه المدققون الداخليون الذين يقدمون المساعدة المباشرة حتما سيكون ذو طبيعة مختلفة وأكثر اتساعاً مما لو كان العمل مقدماً من قبل أعضاء فريق الارتباط¹.

والجدير بالذكر، أن الاستعانة بالمدققين الداخليين من طرف المدقق الخارجي لتقديم المساعدة المباشرة له لم يكن متاحاً من قبل، غير أن التحديثات الأخيرة التي قام بها مجلس معايير التدقيق والتأكدات الدولية (IIASB) قد مست متطلبات المعيار ISA 610، وفي سبيل تعزيز التعاون أكثر بين المدقق الداخلي والخارجي فإن المتطلبات الجديدة للمعيار قد سمحت للمدقق الخارجي إمكانية الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة له.

وبتحليل أقرب للتعديلات التي مست المعيار ترى الطالبة بأنها تعتبر ذات أهمية بالنسبة للمدقق الداخلي والخارجي على حد سواء وذلك لكونها تسمح بزيادة فرص التعاون والتنسيق بينهما.

ثانياً: المعيار الدولي للتدقيق الخارجي ISA 315 تحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها².

يصدر المعيار ضمن المجموعة 300-499 "تقييم الخطر" ويتناول مسؤولية المدقق عن التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها في القوائم المالية، وذلك من خلال فهم المؤسسة وبيئتها بما في ذلك فهم الرقابة الداخلة للمؤسسة².

ويهدف المدقق من خلال هذا المعيار إلى تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهرية، سواء كان ذلك سواء كان ذلك نتيجة الخطأ أو الاحتيال، على مستوى البيانات المالية والإقرارات^{*}، وبالتالي توفير أساس لتصميم وتنفيذ الاستجابات لمخاطر للتحريفات الجوهرية المقيمة³.

¹ IAASB, op cit., p 681.

² Ibid, op.cit, p 663.

^{*} إفادات تدلي بها الإدارة وتكون مضمنة في القوائم المالية، يستخدمها المدقق للوقوف على مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي يمكن أن تحدث.

³ IFAC, **ISA315**, <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-315-Full-Standard-and-Conforming-Amendments-2019-.pdf> consulté le 11/12/2021 à 14.00

حيث شجع المعيار ISA315 على التنسيق و التعاون بين المدقق الداخلي والخارجي، إذ وضع في فقرته السادسة بأن الاستفسار من الإدارة والأفراد المعنيين بعمليات التدقيق الداخلي (في حال وجوه) والأفراد الآخرين الذين قد تكون لهم معلومات من المرجح أن تساعد في تحديد مخاطر التحريف الجوهرية الناتجة عن الغش أو الخطأ يعتبر من أهم العناصر التي يجب أن يتضمنها إجراءات تقييم المخاطر من قبل المدقق الخارجي، و يشرح المعيار كيف يمكن للاتصال الفعال بين المدققين الداخليين أن يوفر البيئة المناسبة للمدقق الخارجي، والتي تمكنه من أن يلم بالأمر المهمة التي قد تؤثر على عمله¹.

كما وجهت الفقرة الثالثة والعشرون المدقق الخارجي في حال وجود نشاط التدقيق الداخلي بالمؤسسة إلى ضرورة التوصل إلى فهم طبيعة مسؤوليات النشاط، موقعها التنظيمي، بالإضافة إلى الأنشطة التي نفذتها أو ستقوم بتنفيذها².

وفي ذات السياق، يوصي المعيار المدقق الخارجي بضرورة الاستفسار من الأفراد المعنيين بنشاط التدقيق الداخلي، كون ذلك يوفر له المعلومات التي تفيد في فهم المؤسسة وبيئتها، وفي تحديد مخاطر التحريفات الجوهرية وتقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات. باعتبار أن نشاط التدقيق الداخلي وحتى تقوم بعملها، فمن المرجح أنها كونت فكرة عن عمليات المؤسسة ومخاطر الأعمال المرتبطة بها، كما أنه من الممكن أن تكون قد توصلت إلى جملة من النتائج لا سيما تحديد أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية، مخاطر الرقابة... وغيرها، والتي تساهم بصورة قيمة في فهم المدقق الخارجي للمؤسسة وفي تقييماته للمخاطر أو الجوانب الأخرى المرتبطة بعملية التدقيق³.

يتضح من خلال ما سبق، وبالمقارنة مع الجهود المبذولة من قبل المعيار ISA 610 لدعم العلاقة التكاملية بين المدقق الداخلي والخارجي وتعزيز التعاون والتنسيق بينهما، بأنها أوسع من تلك الجهود التي يقدمها المعيار ISA315 وذلك لأنه يعالج بالدرجة الأولى مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها من خلال فهم المؤسسة وبيئتها، إلا أنه أشار في بعض فقراته إلى تلك العلاقة التي تربط بين المدقق الخارجي ونظيره الداخلي والتي رأت الطالبة ضرورة الإشارة إليها باعتبارها لا تقل أهمية عن تلك التي تناولها المعيار ISA 610.

¹ IAASB, op.cit, p 281.

² Ibid, p285.

³ Ibid, op.cit, p290.

ثالثاً: المعيار الدولي للتدقيق الداخلي 2050 "التنسيق والاعتماد"

يصدر المعيار ضمن المجموعة الثانية من معايير التدقيق الداخلي "معايير الأداء" وتحديدًا ضمن المجموعة 2000 "إدارة نشاط التدقيق الداخلي"، إذ ينص بأنه يتعين على الرئيس التنفيذي للتدقيق تبادل المعلومات وتنسيق الأنشطة مع مقدمي الخدمات التأكيدية والاستشارية الآخرين (الداخليين والخارجيين)، وذلك قصد ضمان التغطية المناسبة وتقليل ازدواجية الجهود¹.

وتتطلب هذه المسؤولية تأسيس مسار ثابت ومتسق للأسس الواجب مراعاتها للاعتماد على عمل الآخرين، إذ يتعين على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يأخذ بعين الاعتبار موضوعية ومهارة الأطراف الأخرى التي يتم الاستعانة بها لتقديم خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية، ومدى عنايتهم المهنية. إلى جانب ذلك، يوصي المعيار الرئيس التنفيذي بضرورة تكوين فكرة واضحة عن نطاق وموضوعية ونتائج العمل المنجز من قبل الأطراف الأخرى، باعتباره مسؤولاً عن تأمين الدعم الكافي للاستنتاجات والآراء التي توصل إليها نشاط التدقيق الداخلي².

من خلال ما سبق، يظهر بأن جهود معهد المدققين الداخليين IIA في دعم العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي تعتبر أضيّق بالمقارنة مع تلك الجهود التي يقدمها الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC والتي تناولت بشكل مفصل الحالات التي يتم فيها استخدام أعمال التدقيق الداخلي ومجالات هذا الاستخدام، إلى جانب تحديد طبيعة ومدى عمل التدقيق الداخلي الممكن استخدامه. والكيفية التي يتم بها التوجيه والإشراف على المدققين الداخليين عند الاستعانة بهم في تقديم المساعدة المباشرة.

¹ IIA, <http://na.theiia.org/news/Pages/New-IPPF-Practice-Guide-Released-Coordinating-Risk-Management-and-Assurance-Supporting-Standard-2050-Coordination.aspx>, visited on 12/12/2021 at 18:18

² IIA, **International standards for the professional practice of internal auditing** Op Cite, P11.

المطلب الثاني: معايير أخرى تدعم العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي

إلى جانب الإتحاد الدولي للمحاسبين ومعهد المدققين الداخليين، دعم كل من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية للمحاسبة العلاقة القائمة بين التدقيق الداخلي والخارجي.

أولاً: معيار التدقيق الأمريكي SAS 128 استخدام أعمال المدققين الداخليين.

يعتبر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) من الهيئات المهنية الأولى التي اهتمت بتلك العلاقة التي تربط بين المدقق الداخلي ونظيره الخارجي، وذلك عن طريق لجنة معايير التدقيق الأمريكية التي قامت بإصدار المعيار (SAS 9) الذي عرف عدة تعديلات.

حيث يعد المعيار الصادر عام 1975م بعنوان "تأثير نشاط التدقيق الداخلي على عمل المدقق الخارجي" المعيار المهني الأول الذي تناول العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي¹، والذي ركز على تقويم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية بما في ذلك نشاط التدقيق الداخلي، وذلك بهدف الاستفادة منها².

وتوصي متطلبات المعيار المدقق الخارجي أن يقيم موضوعية المدققين الداخليين، مستوى كفاءتهم ومؤهلاتهم، إلى جانب تقييم أعمالهم. بالإضافة إلى ذلك يتطلب المعيار من المدقق الخارجي بأن يتحصل على فهم للوظائف التي يؤديها قسم التدقيق الداخلي، ويستفسر أسلوب اختيار العاملين به وعن تأهيلهم، والإشراف عليهم ودرجة استقلاليتهم³. وذلك قبل اتخاذ قرار الاعتماد على عمل التدقيق الداخلي.

وبداية من العام 1991م قام المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإصدار المعيار SAS 65 بعنوان "استخدام عمل المدقق الداخلي" ليعدل متطلبات المعيار SAS 09 ويعطي مزيداً من الاهتمام لتلك العلاقة التي تربط بين المدققين الداخليين والخارجيين. والتأكيد على أهمية تقييم موضوعيتهم، كفاءتهم وأداء العمل⁴.

¹ مجيد موسى الكنان، مرجع سبق ذكره، ص 552.

² باسل خالد شناق، عبد القادر ذنيبات، تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610): دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد (02). العدد (02)، الأردن، 2006 ص 188.

³ مجيد موسى الكنان، مرجع سبق ذكره، ص 552.

⁴ Khaled Ali Endaya, **Coordination and Cooperation between Internal and External Auditors**, Research Journal of Finance and Accounting, Vol(05), No(09), 2014, p77.

الجدول رقم (01-10) - اعتبارات تقييم، كفاءة، موضوعية وإجراءات عمل التدقيق الداخلي -

<ul style="list-style-type: none"> - المستوى التعليمي والخبرة العملية للمراجعين الداخليين؛ - شهادة الخبرة ومدى مواصلة التعليم؛ - سياسات وبرامج وإجراءات عمليات التدقيق الداخلي؛ - تدريب المدققين الداخليين والإشراف على أعمالهم؛ - مستوى جودة توثيق أوراق العمل، التقارير، المقترحات والتوصيات. 	<p>الكفاءة</p>
<ul style="list-style-type: none"> - موقع الشخص المسؤول عن التدقيق الداخلي من الهيكل التنظيمي للمؤسسة؛ - السياسات التي اتبعتها المؤسسة للحفاظ على كفاءة نشاط التدقيق الداخلي. 	<p>الموضوعية</p>
<ul style="list-style-type: none"> - تقييم مستوى تأثير أعمال التدقيق الداخلي على أعمال التدقيق الخارجي. - تنسيق العمل مع المدققين الداخليين؛ - تقييم قياس كفاءة وفعالية أعمال التدقيق الداخلي. 	<p>إجراءات العمل</p>

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير التدقيق، الجزء الثالث، دون طبعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، من الصفحة، 68-72.

يظهر من الجدول أعلاه مجموعة المعلومات التي يجب أن يتحصل عليها المدقق الخارجي والتي تسمح له بتقييم كفاءة وموضوعية أعمال التدقيق الداخلي، إلى جانب ذلك العناصر التي يتعين عليه تقييمها إذا حدد بأن عمل التدقيق الداخلي سيكون له تأثير على عمل التدقيق الخارجي.

كذلك يقدم المعيار (SAS 65) بعض الإجراءات التي تعتبر فعالية في تنسيق العمل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي¹:

- عقد اجتماعات دورية وجدولة أعمال التدقيق؛
- إتاحة الفرصة للمدقق الخارجي للإطلاع على أواق عمل التدقيق الداخلي؛
- تدقيق تقارير التدقيق الداخلي ومعالجة مختلف المواضيع المهمة ذات الصلة بالمحاسبة والتدقيق.

¹ رغبة المدهون، مرجع سبق ذكره، ص 60.

وبداية من العام 2014، أصدر المعيار (SAS128) "استخدام أعمال المدققين الداخليين" ليحل محل المعيار (SAS 65)، ليتناول مسؤوليات المدقق الخارجي والمتعلقة ب¹:

- استخدام عمل المدقق الداخلي في الحصول على أدلة التدقيق؛

- الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، وذلك تحت إشرافه.

إذ لا يمكن تطبيق متطلبات هذا المعيار في حال ما إذا لم يمكن للمؤسسة نشاط التدقيق الداخلي، وعلى العكس من ذلك فإذا كان للمؤسسة نشاط تدقيق داخلي فإن متطلبات المعيار SAS128 المتعلقة بالحصول على أدلة التدقيق لا يمكن تطبيقها في حال²:

- أن مسؤوليات وأنشطة نشاط التدقيق الداخلي غير ذات صلة بالتدقيق؛

- أن المدقق الخارجي لا يتوقع أن استخدام عمل نشاط التدقيق الداخلي في الحصول على أدلة التدقيق.

ومما ينبغي الإشارة إليه، أن متطلبات المعيار لا تلزم المدقق الخارجي بالاستعانة بعمل التدقيق الداخلي لغرض تعديل طبيعة؛ توقيت؛ أو التقليل من إجراءات التدقيق التي سبق وأن أداها بطريقة مباشرة. علاوة على ذلك فإن متطلبات المعيار المتعلقة باستخدام أعمال التدقيق الداخلي في تقديم المساعدة المباشرة لا يمكن تطبيقها إذا كان المدقق الخارجي لا يخطط للاستعانة بالمدقق الداخلي لتقديم المساعدة المباشرة له³.

وبتحليل أقرب لما سبق، ترى الطالبة أن التعديلات التي مست المعيار SAS 09 وأدت إلى التوجه إلى تطبيق المعيار SAS 65 الذي ألغي هو الآخر ليحل محله المعيار SAS128 تعتبر نسبية، ذلك لأن المعايير الثلاثة قد ركزت على نفس المتطلبات والمرتبطة أساساً على تقييم المدقق الخارجي لكفاءة وموضوعية المدققين الداخليين، وآداء عملهم. باستثناء المسؤوليات التي تقع على عاتق المدقق الخارجي في حال استخدام أعمال المدققين الداخليين للحصول على أدلة التدقيق، أو الاستعانة بهم لتقديم المساعدة المباشرة، والتي تعتبر أبرز المتطلبات الجديدة التي جاء بها المعيار SAS128.

¹ AICPA, **Statement on Auditing Standards.No 128 Using The Work of Internal Auditors**,2014, p01, https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/sas_128_summary.pdf, visited on 11/12/2021 at 14:34

² AICPA,op cit,p 01

³ Ibid, 01.

ثانياً: المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (ISSAI1610) "استخدام عمل المدققين الداخليين"

يصدر المعيار (ISSAI1610) عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية للمحاسبة (INTOSAI)، التي تعنى بإصدار المعايير المهنية الدولية التي توضح عمليات الرقابة المالية وتدقيق الحسابات في القطاع العام¹. وتمثل النموذج الذي يقتدي به مراقبو القطاع العام في ممارساتهم المهنية والإطار العام الذي يقيم كفاءة ونوعية أعمالهم بهدف تعزيز الثقة في هاته المهنة وجعلها ذات كيان مستقل².

وعليه تشارك المنظمة هي الأخرى في دعم العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي، وذلك عبر (ISSAI1610) "استخدام عمل المدققين الداخليين"، ليوفر إرشادات إضافية حول معيار التدقيق الدولي ISA 610 ويقدم توجيهات لمدققي القطاع العام بخصوص تدقيق البيانات المالية.

حيث جاء في مقدمة المعيار أن هدف تدقيق البيانات المالية في القطاع العام لا يقتصر فقط على عملية إبداء الرأي بخصوص عدالة البيانات المالية وإعدادها من كافة النواحي الجوهرية، بل يمكن أن يتعدى ذلك إلى الإبلاغ عن حالات عدم الالتزام، والتقرير حول فعالية الرقابة الداخلية. وحيث ما وجد مدقق القطاع العام أن النشاطات التي تنفذها نشاط التدقيق الداخلي والمتعلقة بعدم التزام المؤسسة الخاضعة للرقابة بالصلاحيات الممنوحة لها التي ترتبط بالميزانية، المسائلة، وفعالية الرقابة الداخلية، يمكنه أن يستخدم عمل المدققين الداخليين لإكمال عمل التدقيق الخارجي في هذه المجالات³.

وكأساس لتحديد شروط استعانة مدقق القطاع العام بأعمال المدقق الداخلي، نص إعلان ليما الصادر عن المؤتمر السابع للأنتوساي على ضرورة تقييمه ل⁴:

¹ <https://www.intosai.org/ar/%D8%AA%D8%B9%D8%B1%D9%8A%D9%81-%D8%A8%D8%B9%D9%85%D9%84%D9%86%D8%A7/%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%B9%D8%A7%D9%8A%D9%8A%D8%B1-%D8%A7%D9%84%D9%85%D9%87%D9%86%D9%8A%D8%A9>, visited on 12/12/2021 at 19:56

² بشرى. المشهداني، سهير موفق عبد الحسين، مدى تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الانتوساي)، في ديوان الرقابة المالية الاتحادي، 2019، ص ص 10-09. متاح على https://www.researchgate.net/profile/Bushra-Al-Mashhadani/publication/338052409_dwr_ttbyq_almayyr_aldwlyt_llajhzt_allya_llrqabt_almalyt_fy_thqyq_alaslah_aladary_wthsyn_alada/links/5dfbec22299bf10bc368d483/dwr-ttbyq-almayyr-aldwlyt-llajhzt-allya-llrqabt-almalyt-fy-thqyq-alaslah-aladary-wthsyn-alada.pdf, consulté le 28/02/22

³ INTOSAI, issai 610 using the internal audit work, p 951, aviaibale at <http://www.intosai.org>, visited on 24/06/2021 at 21:56

⁴ ثابت حسان ثابت، نزار جميل راقي، مرجع سبق ذكره، ص 08.

- استقلالية التدقيق الداخلي عن بقية الأقسام التنفيذية الأخرى، وأن يكون هذا الاستقلال حقيقيا وغير مرتبط بأي مصلحة من شأنها أن تؤثر على أمانته؛
 - تمتع المدقق الداخلي بالكفاءة العلمية والعملية والمهارة المتخصصة، كما يحتاج إلى إشراف سليم وإحاطة مستمرة بالتطورات والمستجدات المهنية؛
 - التخطيط السليم والدقيق لكافة الأنشطة والمالية والإدارية والفنية.
 - بالإضافة إلى ذلك قدم المعيار مجموعة من العوامل التي يجب على المدقق الخارجي أن أخذها بعين الاعتبار، والتي تقدم دليلا قويا على موضوعية نشاط التدقيق الداخلي، تشمل¹:
 - أن يكون المدقق الداخلي مسؤولا أمام الإدارة العليا أمام المسئولون عن الحوكمة؛ وأن يلزم بتقديم نتائج عمله لكل منهم؛
 - أن يكون موقعه من حيث التنظيم، خارج إطار موظفي وإدارة الوحدة الخاضعة للتدقيق؛
 - أن يكون في منأى عن الضغوط السياسية حتى يتسنى له الإبلاغ عن استنتاجاته وآرائه بصورة موضوعية ودون أي ضغوطات؛
 - أن يكون بوسعه الوصول إلى المكلفين بالحوكمة؛
- وترى الطالبة بأن المعيار (ISSAI1610) ما هو إلا مذكرة تطبيقية تسمح بتطبيع متطلبات المعيار ISA 610 في القطاع العام، وتوفر بعض الإرشادات الإضافية لمدققي القطاع العام بخصوص البث في استخدام أو عدم استخدام أعمال التدقيق الداخلي، وإلى أي مدى.

¹ INTOSAI , op cit, p 952

ثالثا: معيار التدقيق الجزائري NAA 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين

لقد امتد الاهتمام الدولي لدعم العلاقة القائمة بين التدقيق الداخلي والخارجي إلى بيئة الأعمال المحلية ممثلة بوزارة المالية التي سعت هي الأخرى لتعزيز تلك العلاقة، وذلك عبر السماح للمدققين الخارجيين بالاستعانة بأعمال التدقيق الداخلي من خلال إصدار المعيار NAA 610 الذي استمد أساسا من نظيره الدولي ISA 610.

حيث صدر المعيار الجزائري للتدقيق NAA 610 المعنون بـ: "استخدام أعمال المدققين الداخليين" عن المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) طبقا للمقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15، ضمن المجموعة الثالثة التي تضم أربعة معايير محلية. ليعالج شروط وفرص انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي¹، ولا يعالج الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي.

وتوجه الفقرة السادسة من نص المعيار، المدقق الخارجي أنه إذا وجدت لدى المؤسسة نشاط التدقيق الداخلي بحيث يمكن له الاستفادة منها، فإن أهدافه هي²:

- تحديد إمكانية وإلى أي مدى، تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين.
 - في حالة استخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال التدقيق الداخلي لاحتياجات التدقيق.
- كما تناول المعيار في مضمونه مجموعة من الواجبات التي ينبغي أن يتبناها المدقق الخارجي عندما يستعين بأعمال التدقيق الداخلي والمتمثلة في³:

1. تحديد إمكانية وامتداد استخدام أعمال المدققين الداخليين

ينبغي على المدقق تحديد احتمالية ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة الأنشطة المنوطة للتدقيق الداخلي، وفي حالة ما إذا تأكد ذلك يتم تحديد الأثر المتوقع لأعمال المدققين الداخليين على طبيعة ورتبته وامتداد إجراءات التدقيق الخارجي.

¹ الأخصر لقلطي، محمد براق، عمر ديلمي، أهمية تطبيق معيار 620 الاستفادة من عمل خبير في الممارسة العملية لمهنة التدقيق بالجزائر، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الوطني: واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية جامعة بومرداس، 11 أبريل 2018، ص 44.

² وزارة المالية، المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15، معيار التدقيق الجزائري رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين"، ص 03.

³ نفس المرجع أعلاه، ص 03

وقصد تحديد إذا ما كانت أعمال التدقيق الداخلي ملائمة لاحتياجات التدقيق فإن الفقرة الثامنة من المعيار توجه المدقق الخارجي إلى تقييم ما يلي:

✓ موضوعية نشاط التدقيق الداخلي من خلال موقعها في التنظيم، القيود المفروضة عليها وتبعيتها للإدارة أو المجموعة الحاكمة في المؤسسة؛

✓ مدى وجود التواصل الفعلي بين المدققين الداخليين والمدقق الخارجي

✓ مدى الكفاءة التقنية للمدققين الداخليين

✓ عما إذا كانت نشاط التدقيق الداخلي للكيان تقدم تقارير إلى إدارة المؤسسة أو إلى إطار سامي لديه السلطة الملائمة، وإمكانية المدققين الداخليين الاتصال المباشر مع مسيرتها؛

✓ إذا لم يكن للمدققين الداخليين مسؤولية متضاربة؛ إذا كانت إدارة المؤسسة تشرف على قرارات توظيفهم

✓ وجود أي نوع من الضغوطات أو القيود التي تمارسها الإدارة على نشاط التدقيق الداخلي؛

✓ إذا كانت الإدارة تتفاعل مع توصيات نشاط التدقيق الداخلي وإلى أي مدى؛

وفي ذات السياق، وقصد تحديد الأثر المتوقع لأعمال المدققين الداخليين على طبيعة ووزنامة وامتداد إجراءات المدقق الخارجي، عليه أن يأخذ بالحسبان¹:

✓ طبيعة وامتداد الأعمال الخاصة المنجزة والتي سيتم إنجازها من طرف المدققين الداخليين؛

✓ تقييم مخاطر الإختلالات المعتمدة على مستوى التأكيدات لتدفقات خاصة للمعاملات، أرصدة

الحسابات الخاصة، والمعلومات الخاصة المقدمة من خلال الكشوف المالية. درجة الذاتية الكامنة؛

✓ تقييم العناصر المقنعة التي جمعها المدققون الداخليون استناداً إلى التأكيدات المعنية

2. استخدام أعمال المدققين الداخليين الخاصة

حتى يتمكن المدقق الخارجي من استعمال الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين، يجب عليه أن يقيم

ويضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق حول هذه الأعمال وذلك لتحديد ملائمتها لاحتياجاته الخاصة، والتي

تتضمن النظر في إجراءات التدقيق الموضوعية من طرف المدققين الداخليين، فحص عناصر سبق وأن دققها

¹ وزارة المالية، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15/03/2017 مرجع سبق ذكره، ص 05

المدققون الداخليون والعناصر المشابهة الأخرى. وقصد تقييم مدى ملائمة الأعمال الخاصة، ينبغي على المدقق الخارجي تقييم ما يلي¹:

✓ أن الأعمال قد أُنجزت من طرف مدققين داخليين متحصلين على التكوين التقني والخبرة المهنية الكافية بصفتهم مدققين داخليين؛

✓ تم الإشراف على الأعمال ومراجعتها وتوثيقها بشكل صحيح؛

✓ العناصر المقنعة والملائمة قد تم جمعها لتمكين المدققين الداخليين من استخلاص نتائج معقولة؛

✓ النتائج المستخلصة ملائمة للظروف، والتقارير المعدة متناسقة مع نتائج الأعمال المنجزة؛

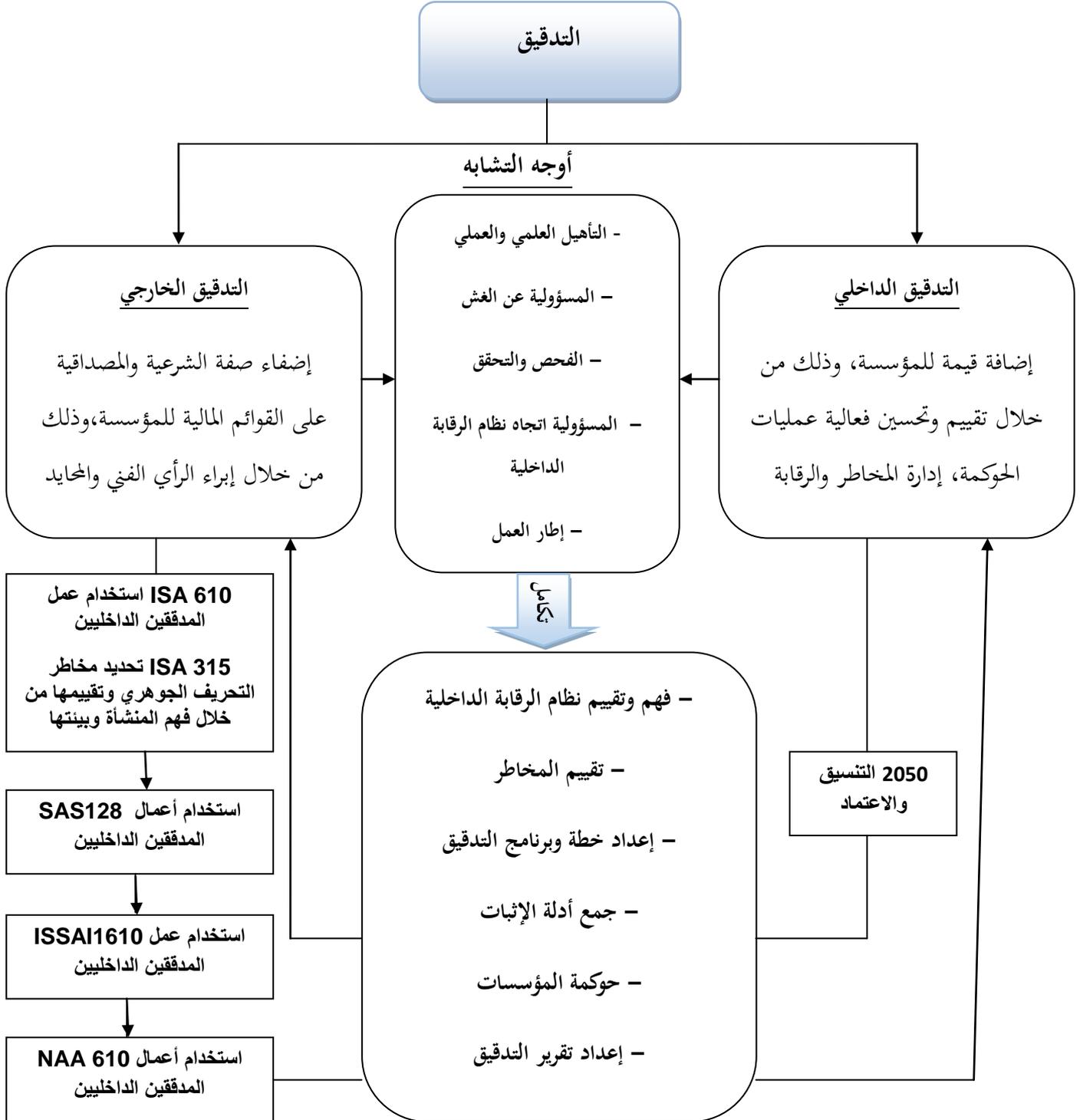
✓ كل الاستثناءات أو النقاط غير الاعتيادية التي ظهرت في أعمال المدققين الداخليين قد تم معالجتها بشكل صحيح.

ومما يجب الإشارة إليه، أنه إذا استغل المدقق الخارجي الأعمال الخاصة المنجزة من طرف المدقق الداخلي، وجب عليه إدراج النتائج المستخلصة المتعلقة بتقييم ملائمة أعمال التدقيق في وثائق التدقيق، وكذلك إجراءات التدقيق الخاصة المنجزة حولها.

وبتحليل أقرب لما جاء به المعيار NAA 610، يمكن ملاحظة مدى التوافق الموجود بينه وبين نظيره الدولي ISA 610، حيث ركز كل منهما على مجموعة الواجبات التي ينبغي على المدقق الخارجي إتباعها للاستفادة من عمل المدققين الداخليين. كما أشار كل منهما إلى العناصر التي يتعين على المدقق الخارجي تقييمها للحكم على ملائمة أعمال التدقيق الداخلي لاحتياجات التدقيق، وما يجب أخذه بعين الاعتبار من أجل تحديد الأثر المتوقع لأعمال المدققين الداخليين على طبيعة، رزنامة وامتداد إجراءات المدقق الخارجي. وبالرغم من ذلك فإن المعيار المحلي لم يتناول الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق والتي تناولها المعيار الدولي ISA 610 بشكل موسع.

¹ نفس المرجع أعلاه، ص 06.

الشكل رقم (01-02): تكامل العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في ظل معايير التدقيق الدولية



المصدر: من إعداد الطالبة.

يظهر الشكل أعلاه أهم ما تم التطرق إليه في هذا الفصل، إذ تبرز العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من خلال أوجه التشابه بين المدقق الداخلي ونظيره الخارجي التي تخلق فرصاً للتعاون والتنسيق بين كلا الطرفين، وتحقق التكامل بين جهودهما في مختلف المجالات لاسيما مجالات العمل الميداني متمثلة في فهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية تقييم المخاطر، إعداد خطة وبرنامج التدقيق وجمع أدلة الإثبات، كما تشمل مجالات التكامل بينهما الحوكمة وإعداد تقرير التدقيق.

كما يظهر الشكل كذلك أبرز المعايير الدولية التي ساهمت في دعم العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي، متمثلة في معيار التدقيق الداخلي **2050** الذي عالج مسؤولية المدقق الداخلي و العوامل التي يتعين عليه أخذها بعين الاعتبار عند اعتماده على أعمال التدقيق الخارجي، المعيار **ISA 610** و **SAS128** تطرقا إلى مسؤولية المدقق الخارجي عند ما يقرر الاستعانة بأعمال المدقق الداخلي مع التركيز على خصائص نشاط التدقيق الداخلي (الكفاءة، الموضوعية وأداء العمل) و التي تؤثر على قرار الاعتماد، المعيار **ISA 315** من خلال تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهرية سواء كان ذلك سواء كان ذلك نتيجة الخطأ أو الاحتيال على مستوى البيانات المالية، إلى جانب **ISSAI1610** الذي يقدم مجموعة من التوجيهات للمدقق الخارجي للقطاع العام بما فيها استخدام أعمال التدقيق الداخلي، أما محلياً فلقد أتاح المعيار **NAA 610** للمدقق الخارجي الاستعانة بأعمال التدقيق الداخلي مع التركيز على الواجبات المطلوبة منه قبل القيام بذلك.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تم عرضه في هذا الفصل، يمكننا استنتاج ما يلي:

- تتركز مهمة التدقيق الخارجي على الفحص المنتظم للقوائم المالية من طرف مهني مؤهل ومستقل عن المؤسسة يهدف إلى إبداء رأيه الفني والمحايد حول عدالة القوائم المالية وتعبيرها الحقيقي عن الوضعية المالية للمؤسسة ونتيجة أعمالها، وذلك من خلال الالتزام بمجموعة من الإرشادات والتوجيهات العامة التي تشكل الإطار المرجعي الذي يستند إليه خلال ممارسة المهمة.

- يعتبر التدقيق الداخلي من أهم أنواع التدقيق في المؤسسة، وذلك نظرا لما يوفره من خدمات تأكيدية واستشارية لها، كما أنه يعد مصدرا لخلق القيمة وذلك من خلال تقييم لأنظمة الرقابة الداخلية، عمليات إدارة المخاطر ونظم الحوكمة، ولضمان ذلك يتعين على المدقق الداخلي الالتزام بالإجراءات المنبثقة عن الإطار الدولي للممارسات المهنية (IPPF) بما فيها معايير التدقيق الدولية الداخلي وقواعد السلوك المهني، والتي تعتبر ركيزة أساسية التي يستند إليها أثناء أداء مهامه.

- توصف العلاقة القائمة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بالعلاقة التكاملية وذلك من خلال اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي أو اعتماد المدقق الداخلي على أعمال التدقيق الخارجي، حيث تتركز على التعاون والتنسيق المناسب للجهود وأعمال كل منهما في العديد من المجالات، بما يضمن تحقيق العديد من المزايا لكلا الطرفين من جهة وللمؤسسة محل التدقيق من جهة أخرى.

- شجعت العديد من الهيئات والمنظمات المهنية على التعاون والتنسيق بين جهود المدققين الداخليين والخارجيين وأكدت على العلاقة القائمة بينهم من خلال إصدار جملة من المعايير أبرزها المعيار ISA 610 "استخدام عمل المدققين الداخليين" الصادر عن مجلس معايير التدقيق والتأكدات IASB، والمعيار 2050 "التنسيق والاعتماد" الصادر عن معهد المدققين الداخليين IIA.

- يظهر الاهتمام المحلي بالعلاقة القائمة بين المدققين الداخليين والمدقق الخارجيين من خلال إصدار المجلس الوطني للمحاسبة CNC للمعيار NAA 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين" الذي عالج شروط وفرص انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي.

الفصل الثاني

أدت الأزمات المالية والاقتصادية التي لحقت بالعديد من الدول المتقدمة والناشئة، وما نتج عنها من إخفاق الكثير من المؤسسات إلى بداية الاهتمام بحوكمة الشركات. في حين برز الاهتمام الفعلي بما نتجته لفصل الملكية عن التسيير و بروز نظرية الوكالة كمحاولة لمعالجة إشكالية تضارب المصلحة بين المالكين والمساهمين.

حيث حرصت العديد من الهيئات والمنظمات الدولية على إرساء إطار واضح لحوكمة الشركات، وذلك عبر العمل على إصدار جملة من القواعد والمبادئ التوجيهية، حيث شكّلت المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) أول اعتراف رسمي دولي بحوكمة الشركات.

على المستوى المحلي، وفي ظل تحول الدولة الجزائرية من الاقتصادي المركزي الموجه إلى اقتصاد السوق، قدّمت العديد من الجهود بهدف إرساء إطار لحوكمة الشركات يتوافق مع المتطلبات القانونية والاقتصادية لبيئتها، وخصوصية المؤسسات الجزائرية.

وللتوضيح أكثر، قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث كما يلي:

- المبحث الأول: التأسيس النظري لحوكمة الشركات؛
- المبحث الثاني: ركائز؛ آليات ونماذج حوكمة الشركات؛
- المبحث الثالث: المبادئ الدولية لحوكمة الشركات
- المبحث الرابع: أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على مبادئ حوكمة الشركات.

المبحث الأول: التأصيل النظري لحوكمة الشركات

تُعد حوكمة الشركات من المفاهيم الحديثة نسبياً، والتي عرفت اهتمامات واسعة من قبل العديد من الدول خاصة عقب الأزمات المالية والاقتصادية التي عرفتها، وما تبعها من انهيار كبريات المؤسسات وتفاقم للفساد المالي والإداري بها، مما حتمّ العناية أكثر بحوكمة الشركات وذلك بوصفها إجراءً يهدف إلى تحقيق القدر الكافي من الشفافية والعدالة ومن ثمّة ضمان حماية حقوق المساهمين.

المطلب الأول: مفهوم ونشأة حوكمة الشركات

الحوكمة في معناها اللغوي كلمة مشتقة من الفعل اليوناني "Gubernare" والتي تعني الحكم أو التوجيه¹، وفي محاولة لتعريب المصطلح أرسى مجمع اللغة العربية في جمهورية مصر مصطلح "حوكمة الشركات"²، أين بادرت مجموعة من الدول العربية إلى تبنيه، بدورها تؤيد الجزائر استخدام هذا المصطلح إلى جانب " حوكمة الشركات" والذي سيتم اعتماده في هاته الدراسة.

أولاً. تعريف حوكمة الشركات

حظي مفهوم حوكمة الشركات بالاهتمام من طرف الأطراف، إلا أنه لم يتبلور مفهوم واضح ومحدد له سواء في النشرات الصادرة عن مختلف الهيئات المهنية أو الدراسات التي أجراها الباحثون. وذلك نظراً لإتباطه بعدة مجالات.

حيث بدأ الاهتمام بالمفهوم الحديث لحوكمة الشركات بداية من العام 1992 نتيجة لصدور تقرير لجنة (Cadbury Committe) الذي عرف حوكمة الشركات بأنه نظام الضوابط الكامل؛ المالية وغير المالية منها، الذي يتم من خلاله توجيه المؤسسة والتحكم فيها³.

¹ Amos Njuguna, Rita Ruparelia, **The Evolution of Corporate Governance and Consequent Domestication in Kenya**, International Journal of Business and Social Science, vol (07), N°(05), 2016, p 153.

² محمد الصالح فروم، دور الآليات الداخلية للرقابة في تفعيل حوكمة الشركات العمومية الاقتصادية لولاية سكيكدة، مرجع سبق ذكره، ص 253.

³ Brahim Zerrouki, Nouredine Fellag, Determinants **Of Corporate Governance Quality In Algerian Small And Medium Sized Enterprises: Case of joint stock companies in the west region of Algeria**, Journal of Development and Applied Economics, vol(01), N° (02),2017, p20.

وأشار التقرير إلى مجلس الإدارة معتبرا بأن له دورا حاسما في حوكمة الشركات ووصفه بالمسؤول عنها، وتتضمن مسؤولياته تحديد الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة مع توفير التوجيه اللازم لوضعها حيز التنفيذ، إلى جانب الإشراف على إدارة الأعمال وتقديم التقارير إلى المساهمين¹.

كما عرفت مؤسسه التمويل الدولية (IFC) بأنها: "الهياكل والعمليات التي تعمل على توجيه المؤسسات والرقابة عليها"².

وتشير حوكمة الشركات حسب معهد المدققين الداخليين (IIA) إلى ذلك المزيج من العمليات والهياكل التي يضعها مجلس الإدارة لإعلام وتوجيه وإدارة ومراقبة أنشطة المؤسسة، بغية تحقيق أهدافها³.

وجاء في تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) بأنها "الإجراءات والعمليات التي يتم بموجبها توجيه المؤسسة والتحكم فيها، كما يحدد هيكل حوكمة الشركات توزيع الحقوق والمسؤوليات بين مختلف المشاركين فيها - مثل مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين - ويضع القواعد والإجراءات اللازمة لاتخاذ القرار"⁴.

بتحليل التعاريف السابقة، ترى الطالبة بأن التعريف الصادر عن OECD يعتبر الأكثر قبولا وذلك لكونه يأخذ بعين الاعتبار حقوق ومسؤوليات جميع الأطراف ذات العلاقة في حوكمة الشركات (مجلس الإدارة، المديرين، المساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين)، فضلا عن تركيزه على عملية اتخاذ القرار.

حيث تبنت مجموعة واسعة من الهيئات المهنية الدولية هذا التعريف لاسيما البنك الدولي، بازل للرقابة المصرفية، المنظمة الدولية لهيئة الأوراق المالية، بنك التنمية الآسيوي، وغيرها من الهيئات الأخرى⁵. وما يجب الإشارة إليه أنه سيتم في هاته الدراسة تبني نفس التعريف، وذلك من خلال التركيز على الآليات والإجراءات التي

¹ Marc Goergen, **International Corporate Governance**, first edition, Pearson Education Limited, British uk, 2012, p06.

² IFC, **international finance corporation**, <https://www.ifc.org/wps/wcm/connect/86524232-63dc-43f3-9a08-472ea531e1e4/CGTerms.pdf?MOD=AJPERES&CVID=jtCwCUU>, consulté le 04/03/2022 à 21:35.

³ Chartered Institute of Internal Auditors, **Corporate governance**, 2021, available on <https://dl.theiia.org/Documents/Guiding-Principles-of-Corporate-Governance.pdf>, consulté le 04/03/2022 à 21:35

⁴ [https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=6778#:~:text=The%20corporate%20governance%20structure%20specifies,and%20procedures%20for%20decision%20making](https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=6778#:~:text=The%20corporate%20governance%20structure%20specifies,and%20procedures%20for%20decision%20making.). consulté le 04/03/2022 à 22:31.

⁵ Organisation for Economic Co-operation and Development (*) : منظمة اقتصادية حكومية دولية تضم 38 دولة عضو، تأسست في عام 1961 لتحفيز التقدم الاقتصادي والتجارة العالمية.

⁵ Amos Njuguna, Rita Ruparelia, op cit, p 154.

يباشرها مجلس إدارة المؤسسة، نيابة عن ولصالح المساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين، وذلك من خلالها الإشراف على الإدارة وتوجيهها.

وترتبط حوكمة الشركات بمجموعة من الأطراف من الداخل المؤسسة أو من وخارجها، والمتمثلة في:

- **المساهمون:** وهم من يقومون بتقديم رأس المال للمؤسسة عن طريق ملكيتهم للأسهم، وذلك مقابل الحصول على العوائد التي تتناسب مع استثماراتهم، وتعظيم قيمة المؤسسة على المدى الطويل، كما لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم¹.

- **مجلس الإدارة:** يمثل مجلس الإدارة المساهمين والأطراف الأخرى (أصحاب المصالح)، حيث يقوم المجلس باختيار المديرين التنفيذيين والذين توكل لهم السلطة اليومية لأعمال المؤسسة، بالإضافة إلى الرقابة على آرائهم، كما يقوم برسم السياسة العامة للمؤسسة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين².

- **الإدارة:** تمثل الجهة المسؤولة عن الإدارة الفعلية للمؤسسة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، وتعتبر المسؤولة كذلك عن عملية استخدام الموارد المختلفة للمؤسسة على أكمل وجه، بحيث يكفل تحقيق أهداف المؤسسة المخطط لها ولا يسبب الهدر لهذه الموارد، كما يحقق الرضا لزبائن المؤسسة وذلك باستخدام وتطبيق مجموعة من النظم التكنولوجية، الإدارية والاجتماعية... وغيرها³.

- **أصحاب المصالح:** ويمثلون مجموعة من الأطراف الذين لهم مصالح داخل المؤسسة (الدائنين، الموردين، العمال والموظفين)⁴، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف قد تكون لهم مصالح مختلفة في بعض الأحيان، فبينما يهتم الدائنون بمدى قدرة المؤسسة على السداد، يهتم الموظفون بمدى قدرتها على الاستمرار في نشاطها⁵.

¹ عبد المجيد كموش، واقع ممارسات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - الشركات المدرجة في بورصة الجزائر نموذجاً - مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد(07)، العدد(01)، 2019، ص 91.

² أسماء عبايية، اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي كآلية لتنفيذ الحوكمة- حالة محافظي الحسابات بالجزائر- أطروحة دكتوراه جامعة -مستغام-، الجزائر، 2019، 2020، ص 131.

³ حاج قويدر قورين، دور نظام حوكمة الشركات في الرفع من جودة التقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة مؤسسة باتيمبال بعين الدفلي، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والتكامل في الاقتصاد العالمي، المجلد(14)، العدد(01)، 2020، ص 189.

⁴ عبد المجيد كموش، واقع ممارسات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- الشركات المدرجة في بورصة الجزائر أنموذجاً، مرجع سبق ذكره، ص 92.

⁵ حسام الدين غضبان، محاضرات في نظرية الحوكمة، الطبعة الأولى، دار الخامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2025، ص 71.

ثانياً: نشأة حوكمة الشركات وتطورها

من خلال استقراء العديد من الدراسات التي اهتمت بحوكمة الشركات نلاحظ بأنها قد أرجعت نشأتها إلى العمل الرائد لـ Berle و Means عام 1932م ، اللذان لاحظا أنه بمجرد كبير حجم المؤسسات يمكنها إنشاء نظام تحكم منفصل عن تلك الملكية المباشرة، إلا أن الجذور الأولى لحوكمة الشركات تعود إلى تنبؤات آدم سميث في كتابه ثروة الأمم 1776م، والذي توقع بأن مدراء شركات المساهمة لن يشرفوا عليها كما لو أنه من يدير هذه المؤسسات هم أنفسهم أصحابها، مبررا ذلك بأن إشراف المديرين على أموال غيرهم وليس أموالهم الشخصية يمكن بأن يخلق بشكل أو آخر إهمالاً في إدارتها وحمائيتها من مختلف أشكال الفساد¹.

أثار . Berle و Means في كتابهما "المؤسس الجديدة والملكية الخاصة" موقف الفصل بين الملكية والسيطرة، حيث أشارا إلى أن المؤسسة تبدأ كمشروع صغير مملوك بالكامل لمؤسسها الذي يتولى إدارتها و عليه لن يكون هنالك تضارب للمصلحة داخل المؤسسة، ومن ثمة إذا قرر المالك العمل بجدية أكبر فإن العوائد الإضافية الناتجة عن الجهد المتزايد ستتراكم وتعود منطقياً لفائدته، ما يخلق الحوافز المثالية للعمل الجاد. ويضيف الباحثان أنه مع نمو حجم المؤسسة يصبح من الصعب على مالكيها توفير رأس المال المطلوب، فيتجه في مرحلة ما إلى رأس المال الخارجي، هنا يلاحظ تناقص ميله للعمل الجاد نتيجة لعدم امتلاكه رأس مال المؤسسة بالكامل، ولأن عوائد الجهود الإضافية التي يقدمها ستعود إلى المساهمين. ما حتم الاستعانة بمديرين محترفين يمتلكون الخبرة اللازمة لإدارة المؤسسة نيابة عن مالكيها والمساهمين الذين يمتلكون الأموال المطلوبة لتمويلها. وعليه السيطرة الفعلية تقع على عاتق المديرين بينما تعود ملكيتها إلى المساهمين، ومن هنا ظهر فصل الملكية عن السيطرة.²

في عام 1976، أثارا من جديد M.C Jensen و H Meckling إشكالية تعارض المصلحة بين المالكين والمسؤولين عن إدارة المؤسسة حيث اعتبرا بأن المؤسسة مجموع من العلاقات التعاقدية ذات أطراف

¹ عمر فاروق شعبان مرتجى، مدى تطبيق شركات المساهمة العامة المدرجة في بوزة فلسطين لقواعد حوكمة الشركات وأثر ذلك على تقييم

أثرها المالي باستخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة ، رسالة ماجستير ، جامعة الأزهر، غزة، 2018، ص 26.

² Marc Goergen, op cit, p08.

متعددة و مصالح متعارضة، لاسيما الإدارة التي توكل إليها مهمة تمثيل الملاك ورعاية مصالحهم¹. مشيرا إلى حتمية حدوث صراع بالمؤسسة عندما يكون هناك فصل بين الملكية والإدارة². وهذا ما عُرِفَ بنظرية الوكالة.

وظهر الاهتمام الفعلي بحوكمة الشركات عام 1987. بعد إصدار اللجنة الوطنية الخاصة بالانحرافات في إعداد القوائم المالية المعروفة بلجنة تريدواي (Treadway Commision)، والتابعة للجنة الوطنية لحماية التنظيمات الإدارية (COSO)، مجموعة من التوصيات التي تهدف إلى تشجيع الإدارة التنفيذية ومجالس الإدارة حتى يكونوا أكثر فاعلية في إدارة الأنشطة التجارية. وذلك عبر الاهتمام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات³.

ومع تراكم إخفاقات كبريات المؤسسات عبر العالم، بدأ الحديث بوضوح واهتمام عن حوكمة الشركات، حيث تم إصدار النسخة الأولى من قانون حوكمة الشركات في المملكة المتحدة عام 1992 من قبل لجنة كادبوري⁴. وزادت أهمية الحوكمة الشركات بعد انفجار الأزمة الآسيوية خلال الفترة 1997-1998، ليزيد حرص الهيئات الدولية التي تناولت تلك الأحداث بالدراسة والتحليل وفي مقدمتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) بإصدار مجموعة من القواعد التي تنظم حوكمة الشركات⁵. ليشكل ذلك أول اعتراف دولي رسمي بحوكمة الشركات. وعلى الرغم من ذلك، استمرت الانهيارات المالية والمحاسبية لتشمل شركات عالمية أبرزها Enron عام 2001م، Worldcom عام 2002⁶، حيث تم إصدار قانون Sarbanes-Oxley Act، ليركز على دور حوكمة الشركات في القضاء على الفساد المالي والإداري الذي تواجهه العديد من

¹ سوسن زريق، مليكة زغيب، دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة في الجزائر، الملتقى الوطني المعنون ب: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2012، ص 04.

² لخضر أوصيف، يحي سعيدي، مرجع سبق ذكره 183.

³ عبد المجيد كموش، واقع ممارسات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- الشركات المدرجة في بورصة الجزائر أنموذجا، مرجع سبق ذكره، ص 90.

⁴ Ilona Bažantová, The Emergence and Development of Corporate Governance as an Economic and Institutional Phenomenon, Economy & Business journal, vol(09), 2015, 171.

⁵ زهراء عبد القادر طاهر، الحوكمة مدخل لمحاربة الفساد المالي والإداري في المؤسسات والشركات المملوكة للدولة، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد(01)، العدد(129)، 2021، ص 25.

⁶ أحمد بوراس، محمد بوطلاعة، مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة أم البواقي، المجلد(02)، العدد(03)، 2015، ص 12

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

المؤسسات وذلك بتفعيل الدور الذي يلعبه الأعضاء غير التنفيذيين في مجالس إدارة المؤسسات¹. ويمكن توضيح المراحل التي مرت بها حوكمة الشركات في نشأتها من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (01-02) - مراحل نشأة حوكمة الشركات -



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: فتح الرحمن الحسن منصور، علي الصادق احمد علي، دور حوكمة الشركات في الحد من لتهرب الضريبي بالتطبيق على ديوان الضرائب الاتحادي بالسودان، مجلة العلوم الإنسانية الاقتصادية، المجلد(14)، العدد(01)، 2013، ص 132.

¹ ابتهاج أحمد المشهداني، طلال الكسار، عبد الكريم النداوي، حوكمة الشركات وأثرها على سعر السهم في الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في بورصة عمان، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة أم البواقي، العدد(02)، 2014، ص 81.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف حوكمة الشركات النظريات المفسرة لها.

تبرز أهمية حوكمة الشركات في قدرتها على خلق جو من الشفافية والثقة بين مختلف الفاعلين، حيث يكفل التطبيق السليم لها تحقيق العديد من المزايا للمؤسسات؛ المساهمين وأصحاب المصلحة. كما أنها تسعى لتحقيق جملة من الأهداف التي تشكل محورا أساسيا لمبررات وجودها.

أولا: أهمية حوكمة الشركات وأهداف تطبيقها

تتتم حوكمة الشركات بالحفاظ على التوازن بين الأهداف الاجتماعية والاقتصادية من جهة، وبين الأهداف الفرية والجماعية من جهة أخرى، من الجانب الاقتصادي يمكن الاهتمام بأهمية حوكمة الشركات بالنسبة للأطراف المشاركة في تطبيقها، كما يلي¹:

1. بالنسبة للمؤسسات

- تحديد أسس للعلاقة بين مدير المؤسسة ومجلس إدارتها والمساهمين، الأمر الذي من شأنه رفع الكفاءة الاقتصادية للمؤسسة؛
- وضع الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله تحديد أهداف المؤسسة وسبل تحقيقها من خلال توفير الحوافز المناسبة للإدارة التنفيذية وأعضاء مجلس الإدارة، لضمان سهرهم على بلوغ الأهداف التي تم تحديدها؛
- تحقيق المؤسسات لمعدلات ربحية مناسبة بما يساعدها على تدعيم مركزها المالي وزيادة احتياطياتها، مما يضمن نموها واتساعا وتطورها بصورة مستمرة، إلى جانب ذلك الانفتاح على أسواق المال العالمية وجذب قاعدة عريضة من المستثمرين خاصة الأجانب منهم؛
- تحظى المؤسسات التي تطبق قواعد الحوكمة إلى زيادة ثقة المستثمرين فيها، وذلك باعتبار أن تلك القواعد تكفل لهم جميع حقوقهم.

¹ شحاتة نصر شحاتة، عبد الوهاب نصر علي، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الطبعة 1، الدار الجامعية، مصر، 2006-2007، ص ص 26-29.

2. بالنسبة للمساهمين

- ضمان حقوق جميع المساهمين (كبار وصغار المساهمين) لاسيما الحق في التصويت وحق المشاركة في القرارات الخاصة بأي تغييرات جوهرية قد تؤثر على أداء المؤسسة مستقبلا؛
- الإفصاح الكامل عن وضع المؤسسة وعن آدائها المالي، إلى جانب القرارات الجوهرية التي المتخذة من قبل الإدارة العليا، مما يساعد حملة الأسهم على تحديد المخاطر التي يمكن أن تترتب عن اتخاذ قرار الاستثمار من عدمه في المؤسسة.

3. بالنسبة لأصحاب المصلحة

- تسعى حوكمة الشركات إلى بناء علاقة قوية ووثيقة بين إدارة المؤسسة وبين مختلف أصحاب المصلحة من عاملين، موردين ودائنين... وغيرهم، وعليه فإنها تسعى إلى تعزيز مستوى ثقة جميع المتعاملين معها للمساهمة في رفع أداء المؤسسة وتحقيق أهدافها الإستراتيجية¹.

أما من الجانب المحاسبي والرقابي، فتتجسد أهمية حوكمة الشركات فيما يلي²:

- محاربة الفساد المالي والإداري على مستوى المؤسسات؛
- ضمان النزاهة والحيادية والاستقامة لكل العاملين في المؤسسة، بداية من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين حتى أدنى مستوى للعاملين فيها؛
- تحقيق الاستفادة القصوى من نظم الرقابة الداخلية ونظم المحاسبة؛
- تحقيق القدر الكافي من الإفصاح والشفافية في القوائم المالية؛
- ضمان أعلى قدر من الفاعلية للمدققين الخارجيين، والتأكد من كونهم على درجة عالية من الاستقلالية وعدم خضوعهم لأي ضغوطات من طرف المدراء التنفيذيين أو مجلس الإدارة.

¹ احمد معراج قادري، الزهرة خالدي، دور الآليات الداخلية للحوكمة في تحقيق جود المعلومات المحاسبية، مجلة أوراق اقتصادية، المجلد(03)، العدد(02)، 2019، ص 79.

² بتول محمد نوري، علي خلف سلمان، حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد(02)، العدد(02)، 2011، ص 31.

كما يكفل تطبيق حوكمة الشركات تحقيق العديد من الأهداف، وقد اختلفت المفاهيم المستخدمة للتعبير عن هذه الأهداف، منها المزايا، الدوافع، البواعث... وغيرها، والتي يمكن عرضها في النقاط التالية¹:

- التأكيد على مبدأ الفصل بين الملكية والإدارة، والرقابة على الأداء مع تحسين الكفاءة الاقتصادية للمؤسسات؛
 - التمييز بين المهام الخاصة بمجلس الإدارة ومجلس أعضائه من جهة، وبين المسؤوليات والمهام الخاصة بالمدراء التنفيذيين من جهة أخرى؛
 - الموازنة بين مصالح الأطراف المختلفة والتواصل معهم بشكل فعال؛
 - العمل على توفير هياكل إدارية قادرة على محاسبة الإدارات العليا وتقييم أدائها؛
 - تدعيم عنصر الشفافية في كافة المعاملات التي تقوم بها المؤسسات، وإجراء المحاسبة والتدقيق المالي بشكل يتيح ضبط عناصر الفساد في أي مرحلة؛ إلى جانب تحسين الكفاءة الاقتصادية للمؤسسات ورفع قيمة أسهمها؛
- ثانياً: النظريات المفسرة لحوكمة المؤسسات.

من خلال استقراء الدراسات السابقة، وفي ضوء ما تم عرضه لمفهوم حوكمة الشركات ونشأتها، يظهر بأنها امتداد لمجموعة من النظريات الاقتصادية والقانونية، كنظرية الوكالة التي نشأت نتيجة فصل الملكية عن السيطرة، نظرية أصحاب المصلحة، نظرية تجذر المسيرين، نظرية الإشراف... وغيرها.

1. نظرية الوكالة Agency Theory

لقد نشأت نظرية الوكالة كمحاولة لحل مشكلة تعارض المصلحة بين الملاك والمدراء، وذلك من خلال نظرتها إلى المؤسسة على أنها سلسلة من التعاقدات الاختيارية بين مختلف الأطراف فيها.

¹ أبو بكر الصديق قبادون، حاج قويدر قورين، عبو عمر، دور لجان التدقيق في تفعيل الحوكمة لتعزيز الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الاقتصاد والدولي والعولمة، المجلد(02)، العدد(01)، 2019، ص 40.

1.1 التعريف بنظرية الوكالة

تشرح نظرية الوكالة العلاقة بين المدراء والمساهمين في الأعمال التجارية¹، إذ تُعتبر الدراسات المبكرة للباحثين M.C Jensen و H Meckling عام 1976م أول من أسس لهاته النظرية، حيث عرفاها بأنها عقد واحد أو أكثر يقوم بموجبه شخص أو أكثر (الرئيسي) بإشراك شخص آخر (الوكيل) لينوب عنه في أداء بعض المهام، مما يتضمن تفويض الرئيسي (الأصيل) لسلطة اتخاذ القرار إلى الوكيل².

حيث تأخذ نظرية الوكالة نظرة أقل تفاؤلاً عن سلوك المسيرين (الوكلاء)، إذ تفترض بأنهم يسعون إلى تعظيم منافعهم الشخصية وذلك على حساب المساهمين (الأصيل)³. وذلك من خلال سعيهم إلى استخدام سلطتهم في الحصول على مختلف المزايا⁴. حيث تقوم هذه النظرية على مجموعة من الفرضيات المرتبطة بالوكيل والأصيل، والمتمثلة في⁵:

- اتصاف كل منهما بالرشد الاقتصادي، بحيث يسعى كل منها لتعظيم منفعتهم؛ و اختلاف أهداف كل منهما، إذ يهدف الوكيل إلى الحصول على مكافآت أكبر مقابل بذل جهد أقل بينما يسعى الأصيل إلى الحصول على أكبر قدر من جهد الوكيل مقابل أجر معقول؛ تباين موقف كلا الطرفين تجاه المخاطر، وذلك نتيجة اختلاف الخلفية العلمية والعملية لكل منهما، واختلاف إمكانية الوصول إلى المعلومة.

2.1 المشاكل المتولدة عن نظرية الوكالة

كما تمت الإشارة إليه سابقاً، ينشأ عن نظرية الوكالة تفويض لسلطة اتخاذ القرار التي تنتقل من الأصيل إلى الوكيل، وعليه يمكن أن ينتج عن هاته العلاقة المتداخلة بين الأصيل والوكيل مجموعة من المشاكل. بحيث ويمكن إعطاء صورة واضحة عنها من خلال الشكل التالي:

¹ Joseph Kwasi Agyemang, **The Relationship Between Audit Committee Characteristics and Financial Performance of Listed Banks in Ghana**, Research Journal of Finance and Accounting, vol(11), n(10), 2020, p23.

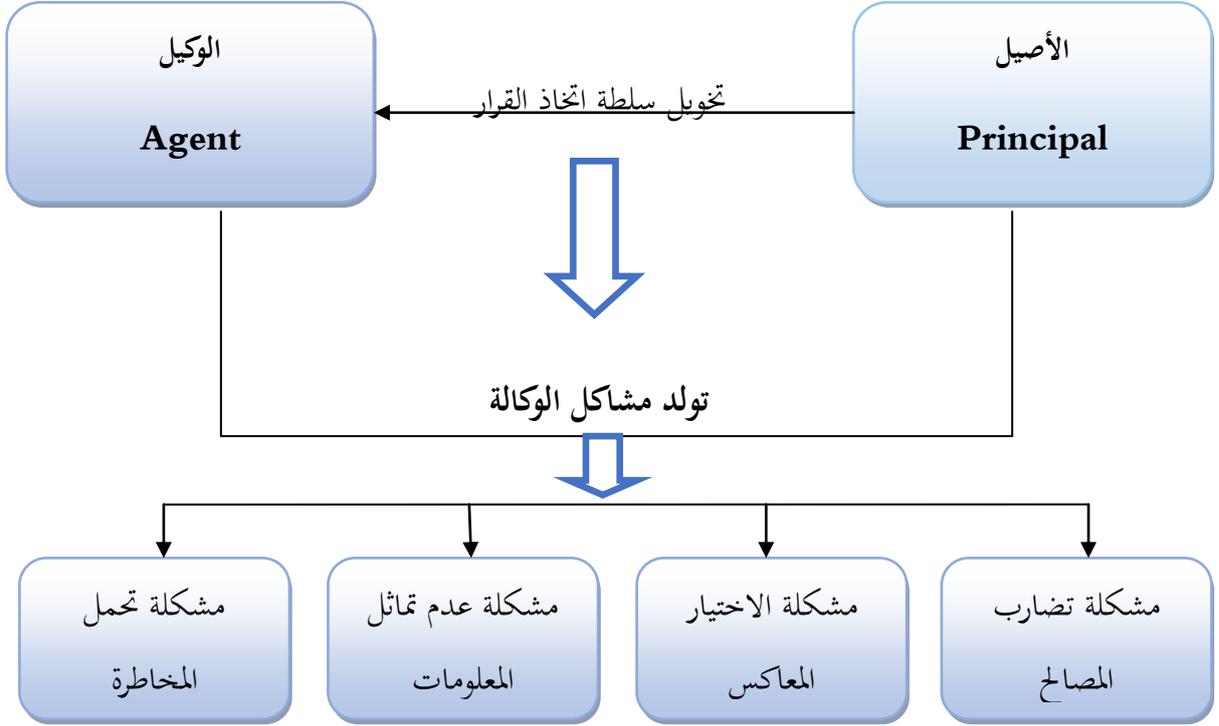
² M.C.Jensen and W H Mekling, **Theory of the Firm Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure**, Journal of Financial Economics vol (3), 1976, p308

³ Bob Tricker, **The Evaluation of Corporate Governance**, first published, Cambridge University Press, United Kingdom, 2020, p45.

⁴ Abid Ghulam and all, **Theoretical Perspectives of Corporate Governance**, Bulletin of Business and Economics, vol(03) N°(04), 2014, p169.

⁵ ياقوت موسى، **دور حوكمة الشركات في تخفيض مشكلة الوكالة من خلال دورها في التأثير على الهيكل المالي - دراسة حالة مجمع الفنادق سياحة وحمامات معدنية -** مجلة الإصلاحات الاقتصادية والتكامل في الاقتصاد العالمي، المجلد(14)، العدد(01)، 2020، ص ص 168، 169.

الشكل رقم: (02-02) - مشاكل نظرية الوكالة-



المصدر: حسام الدين عضبان، محاضرات في نظرية الحوكمة، ط 1، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2015، الأردن، ص 24.

يتضح من خلال الشكل تولّد أربع مشاكل عن نظرية الوكالة والتي تنشأ عن تفويض سلطة اتخاذ القرار التي تنتقل من الأصيل إلى الوكيل، لتشمل¹:

- **مشكلة تضارب المصالح:** تنشأ هاته المشكلة نتيجة لتبيان رغبات الأطراف المشكلة لعقد الوكالة (الأصيل والوكيل)، حيث يسعى كل طرف لتحقيق مصلحته الخاصة حتى ولو كان ذلك على حساب الطرف الآخر.
- **مشكلة الاختيار المعاكس:** يتمثل جوهر هذه المشكلة في انتقاء الوكيل (المسير) عكس الخيارات المرغوبة من طرف الأصيل (المساهمين أو الملاك)، ويعود سبب هذا الانحراف إلى السلوك الانتهازي للإدارة المستقلة عن الملكية في تحقيق مصالحها الخاصة حتى لو كلف ذلك الانحراف عن أهداف الملاك.
- **مشكلة عدم تماثل المعلومات:** وترجع إلى قدرة الوكيل على إخفاء بعض المعلومات والتصريح ببعضها إلى الأصيل، وبذلك يستعمل الوكيل المعلومات لتحقيق مصلحته الشخصية حتى لو تعارضت مع مصلحة الموكل.

¹ فاطمة الزهراء بوخديمي، نجمي سعيدات، هشام سفيان، سلواتشي، أهمية تطبيق مبادئ الحوكمة في تخفيض مكلة تضارب المصالح في ظل المشروع الاستثماري، ص ص 33-34.

- مشكلة تحمل المخاطرة: يرجع أصل هاته المشكلة إلى الطبيعة غير الكاملة لعقود الوكالة، فبناء على مشكلة تضارب المصلحة يسعى كل طرف من أطراف الوكالة إلى تحميل المخاطرة إلى الطرف المعاكس. ومما يجب الإشارة إليه، أنه بالإضافة إلى المشاكل الناجمة عن تعارض المصلحة بين المسيرين والمساهمين، قد تتولد مشاكل أخرى بين كبار المساهمين والأقلية منهم، وذلك نتيجة امتلاكهم أغلبية حقوق التصويت تمكنهم اتخاذ القرارات لصالحهم، الأمر الذي من شأنه أن يعيق مصالح أقلية المساهمين¹. و حسب (طارق عبد العال) فإن حلول المشكلات الناتجة عن نظرية الوكالة تميل للانقسام إلى فئتين²:

- ✓ **الحوافز:** يقوم حل الحوافز بربط ثروة المسير (الوكيل) بثروة حملة الأسهم بحيث يشترك الجميع في نفس الهدف، وهذا ما يسمى بتوافق حوافز المسيرين مع رغبات المساهمين. وحينئذ يُتوقع أن يتصرف المدراء بطريقة هي الأفضل لهم ولجميع المساهمين. حيث تُعد الرواتب الأساسية مضافا إليها العلاوات وخيارات الأسهم الممنوحة للمدراء التنفيذيين من الأكثر أنواع الحوافز شيوعا.
- ✓ **المراقبة:** بحيث تعمل مختلف مكونات نظام الحوكمة على مراقبة سلوك المسيرين داخل المؤسسة

3.1 تكاليف الوكالة

وتعني تلك التكاليف الناتجة عن تحويل الملكية من الأصيل إلى الوكيل³، وتنشأ عادة نتيجة لانحراف سلوك المسيرين (الوكيل) عن توقعات الملاك (الأصيل)، حيث عندما يتم توقع هذه الانحرافات يعمل الملاك على تطوير تدابير للسيطرة على ذلك السلوك، ما يؤدي إلى تولد تكاليف الوكالة، أما تلك الانحرافات غير المتوقعة التي لا يمكن السيطرة عليها فستظل تؤدي إلى بعض الخسائر التي تعد أيضا جزءا من تكاليف الوكالة⁴. وتتمثل في⁵:

¹ جمال قDRAM، رتيبة بوهاي، سوريية بن سليمان، تأثير الميكانيزمات الداخلية لحوكمة الشركات على تكاليف الوكالة- دراسة قياسية لشركات مؤشر CAC 40، دفاتر كريد، المجلد (37)، العدد(03)، 2021، ص 193.

² طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية، الطبعة 1، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2009، من ص 165 إلى 168.

³ صوريية بن عزيزة، نور الدين زعبيط، أثر هيكل الاستدانة في تكاليف الوكالة، حالة الشركات المساهمة في بورصة الجزائر للفترة 2010-2017، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد(07)، العدد(11)، 2019، ص 240.

⁴ Vasant Raval, Corporate Governance A Pragmatic Guide for Auditors, Directors, Investors, and Accountants, First edition published, by CRC Press, United Kingdom, 2020, p 08.

⁵ جهرة شنافة، محمد بوهدة، مريم زرقاطة، حوكمة الشركات في ظل النظريات التعاقدية وسبل إرسائها في بيئة الأعمال الجزائرية، مجلة أبعاد إقتصادية، المجلد(10)، العدد(02)، 2020، ص 420.

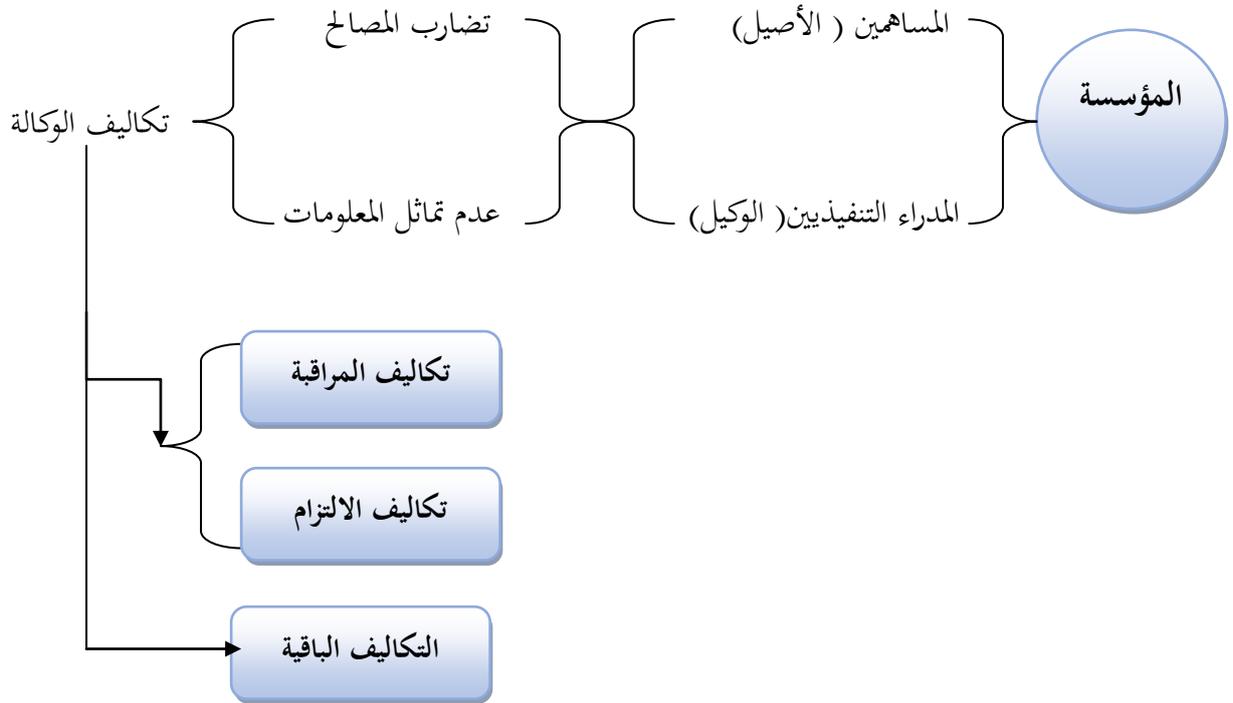
- تكلفة المراقبة (Monitoring cost): وتعرف كذلك بتكاليف الإشراف، ويلتزم بها المساهمون(الملاك) من أجل تأمين الرقابة على نشاطات المدراء. وتشمل تكاليف إنشاء مجلس المدراء ومجلس الرقابة، تكاليف الفصل بين وظائف الرئيس والمدير العام... وغيرها.

- تكلفة الالتزام (Bonding Cost): وتعرف كذلك بتكاليف الإحضاع ويلتزم بها المدراء، والموجهة من أجل تشكيل إنذار إيجابي للعمل وفق المصالح المحددة من طرف المساهمين، ك شراء الأسهم العادية للمؤسسة من طرف المسيرين بهدف وضع مصالحهم الشخصية في صف واحد مع مصالح المساهمين.

- التكلفة الباقية (Remaining cost): تعرف كذلك بتكلفة الفرصة الضائعة، ويقصد بها ما كان يمكن أن يحصل عليه كل طرف (الوكيل والأصيل) لو لم يتعاقد مع الطرف الآخر.

ويمكن تمثيل هاته التكاليف من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (03-02) - تكاليف الوكالة -



Source: Vasant Raval, Corporate Governance A Pragmatic Guide for Auditors, Directors, Investors, and Accountants, First edition published, by CRC Press, United Kingdom, 2020, p 09.

2. نظرية الإشراف Stewardship Theory

لقد قدمت نظرية الإشراف التي طورها Davis و Donaldson خلال الفترة 1991-1993م منظورا جديدا لفهم العلاقة بين مالكي المؤسسات وإدارتها¹، فعلى عكس الافتراض الذي تقوم عليه نظرية الوكالة، تفترض نظرية الإشراف عدم وجود تعارض للمصلحة بين المساهمين والمدراء، وأن هدف حوكمة الشركات يتمثل في إيجاد الهيكل والآليات التي تسهل التنسيق الأكثر فاعلية بين الطرفين². كما تنتقد نظرية الإشراف بشدة فرض السلوك الانتهازي للمدراء التنفيذيين، بحيث تحمل النظرية فكرة أنه لا يوجد نزاع خفي بين المدراء والمساهمين وذلك من خلال الدور الذي يلعبه المدراء التنفيذيون في الإشراف على الأصول التي يسيطرون عليها نيابة عن المالكين³. إذ تعتمد عملية الإشراف بشكل كبير على الثقة المتبادلة بين الطرفين⁴.

وفي هذا السياق يرى (L.Donaldson وH.Davis) بأنه يمكن حماية مصالح المساهمين من خلال الفصل بين وظائف رئيس مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي، ما يعني أن لا يجمع الرئيس التنفيذي بين مهامه ومهام رئيس مجلس الإدارة⁵، ويؤدي بذلك دورا مزدوجا. وفي ذات السياق اقترح (Abid وKhan) بأن يتم شغل دور رئيس مجلس الإدارة من طرف المساهمين⁶.

إلى جانب ما سبق، اعتبرت نظرية الإشراف المدراء كمسيرين جيدين للمؤسسة يسعون دائما إلى تعظيم منافعها، بحيث لا يعن هذا التفسير عدم سعيهم لتحقيق منافعهم الشخصية، وإنما يشير إلى مدى إدراكهم للعلاقة التي تربط بين أهدافهم الفردية والأهداف الكلية للمؤسسة، والتي يمكن تحقيقها من خلال العمل الجماعي⁷.

وبالرغم من ذلك، يُعتبر أن نظرية الإشراف لها حدود عند دراسة حوكمة الشركات وهي أنها تأخذ في الاعتبار فقط الشركاء (أصحاب الشركة) والوكيل (المدير)، دون الالتفات إلى الأطراف الأخرى (أصحاب المصلحة) التي تؤثر أو تتأثر بشكل مباشر إلى حد ما في المجتمع.

¹ David Pastoriza, Miguel A. Ariño, **When Agents Become Stewards: Introducing Learning in the Stewardship Theory**, first Conference on "HUMANIZING THE FIRM AND THE MANAGEMENT PROFESSION, Barcelona, 2008, p01.

² Manjit Kaur Sidhu, **Corporate Governance: Theoretical Framework**, International Journal of Research and Analytical Reviews, vol(05), N°(01), 2018, p 35.

³ Abid Ghulam and all, Op cit, p 171.

⁴ David Pastoriza, Miguel A. Ariño, _Op cit, p09.

⁵ H.Davis, L.Donaldson, **Stewardship Theory or Agency Theory:CEO Governance and ShareholderReturns**, Australian Journal of Management, vol(16), N°(01), 1991, p50.

⁶ Abid Ghulam and all, Op cit, p171.

⁷ Manuel Alfonso Garzón Castrillón, Op cit, p 190.

بتحليل ما سبق، ترى الباحثة بأنه يمكن اعتبار نظرية الإشراف كنظرية مناقضة لنظرية الوكالة التي افترضت بأن المدراء (الوكيل) انتهازيين بطبعهم ويسعون لتعظيم منافعهم الشخصية على حساب منافع مصالح المساهمين، في حين افترضت نظرية الإشراف عدم وجود تضارب بين مصالح المدراء ومصالح موكلهم من حملة الأسهم، وأنهم يسعون للمحافظة على ثروتهم وتعظيمها.

3. نظرية أصحاب المصلحة Stakeholder Theory

طُرحت الدراسة المبكرة التي أجراها Freeman عام 1984م "Strategic Management: A Stakeholder Approach"، مفهومًا لأصحاب المصلحة بأنهم أي مجموعة أو فرد يمكن له أن يؤثر أو يتأثر بتحقيق أهداف المؤسسة¹. إذ يُعتبر هذا التعريف الأكثر استخدامًا، حيث اعتبره العديد من الباحثين بأنه يعطي أصحاب المصلحة معناه الأوسع وذلك لأنه ربط أساس اعتبار الكيان صاحب مصلحة بإنجازات المؤسسة وأهدافها، مع إمكانية التأثير أو التأثير بها.

وعليه يظهر بأن اهتمام هاته النظرية لم يقتصر فقط على تلك العلاقة القائمة بين المساهمين والمسييرين من داخل المؤسسة²، بل تأخذ بعين الاعتبار مصالح جميع الأطراف الذين قد يؤثرون ويتأثرون بالقرارات والإجراءات التي تتخذها المؤسسة حتى وإن كانوا خارجيين عنها³. وبالتالي يظهر المشاركون الجدد في حوكمة الشركات والذين لم يأخذوا مكانتهم وأهمتهم في النظريتين السابقتين. من جانب آخر، تدافع هاته النظرية عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة من خلال تناولها للأخلاق والقيم بشكل صريح كسمة مركزية لإدارة المؤسسات⁴. مع التركيز على توفير نفس الدرجة من الحقوق لجميع فئات أصحاب المصلحة⁵. هذا وأظهرت الدراسات السابقة العديد من التصنيفات

¹ Ghislain Deslandes; Mobile Painter, **The Affectivity Gap in Stakeholder Theory**, Academy of Management Annual Meeting Proceeding journal, 2019, p02.

² Spartak Keremidchiv, Theoretical **Foundations of Stakeholder Theory**, Economic Studies journal, vol(30),N°(01),2021, p 70.

³ Manuel Alfonso Garzón Castrillón, Op cit, p 188

⁴ Andreas Georg Scherer, Moritz Patzer, **Where is the Theory in Stakeholder Theory? A Meta-Analysis of the Pluralism in Stakeholder Theory**, Working Paper, presented in Institute of Organization and Administrative Science, University of Zurich, 2011, P11.

⁵ ماجد مصطفى علي الباز، العلاقة بين الإفصاح الاختياري وإدارة الأرباح في ضوء نظرية أصحاب المصلحة، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد(21)، العدد(04)، 2017، ص 581.

لأصحاب المصلحة وبمعايير مختلفة، وفي هاته الدراسة ستطرق إلى التصنيف الأكثر شيوعا والذي يقسم أصحاب المصلحة إلى أساسيين وثانويين كما يلي¹:

- أصحاب المصلحة الأساسيين: ممثلين بالأفراد الذين لديهم اهتمامات ترتبط بشكل مباشر بثروات المؤسسة، كأصحاب الأسهم، المستثمرين، الموردين، العاملين، وغيرهم من الأفراد المقيمين بالمجتمعات التي تعمل بها المؤسسة.

- أصحاب المصلحة الثانويين: ممثلين بالأفراد الذين يؤثرن على المؤسسة بشكل غير مباشر، ويتأثرون بنشاطاتها بشكل أقل، وتشمل جماعة الضغط والصحافة الذين يقطنون ضمن شبكات الأعمال والشبكات الاجتماعية للمؤسسة.

وبالرغم من أهمية نظرية أصحاب المصلحة في حوكمة الشركات، إلا أنها كانت مصحوبة بالنقد والاعتراضات المستمرة ورفض الافتراض الأساسي الذي تقوم عليه، ممثلا كون المساهمين لا يمثلون الفئة الوحيدة التي لها مصلحة داخل المؤسسة بل جميع الأطراف الأخرى التي قد تؤثر وتتأثر بأهدافها، بحجة أن المسؤولية الوحيدة للمؤسسة تتمثل في السعي لتعظيم عوائد حملة الأسهم، وتحمل أي مسؤولية أخرى يؤدي إلى الانحراف عن تحقيق الأهداف الرئيسي².

4. نظرية تجذر المسيرين

تُظهر نظرية التجذر الرابط المشترك بين المساهمين والإدارة التنفيذية، ومدى استخدام المدراء التنفيذيين لسلطتهم ومراكزهم وعلاقاتهم في الحفاظ على مكانتهم في المؤسسة، واستبعاد أي منافسين محتملين من الارتباط معها³. ويقصد بتجذر المسيرين سعيهم إلى التحكم بجميع انشغالات المؤسسة؛ الداخلية والخارجية منها، مع تكوين مجموعة من العلاقات الرسمية وغير الرسمية والتي قد تسمح بالتخلص ولو جزئيا من مراقبة الإدارة والمساهمين لهم، بهدف الحفاظ زيادة سلطتهم وحريتهم والحفاظ على مناصبهم من أجل تحقيق منافعهم الشخصية⁴.

¹ مهدي شرقي، لويذة مجاز، نظرية أصحاب المصالح والحوكمة وفق النموذج المساهمي، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد(04)، العدد(01)، 2018، ص 28.

² Spartak Keremidchiv ,Op cit, p 73.

³ جهرة شنافة، محمد بوهدة، مريم زرقاطة، مرجع سبق ذكره، ص 426.

⁴ نفس المرجع أعلاه، ص 426.

ويرى **Halfat وCastanias** أن نظرية التجذر تهتم أساساً بإعطاء ضمانات للحفاظ على مكانة المسيرين، التي ترجحهم جزء من القيمة التي شاركوا في إيجادها. مبرراً ذلك بأن المسيرين لا يقبلون زيادة القيمة إلا في حالة تأكدهم بأنها لن تؤدي إلى استبدالهم بمنافسين آخرين¹. وقصد مواجهة هاته الانحرافات التي تعتبرها النظرية إخلالاً بشروط العقد القائم بين المسيرين ومؤسساتهم، يلجأ المساهمون إلى تعديل سلوك المسير باتخاذ جملة من الإجراءات والتدابير التقويمية، وذلك من خلال إنشاء نظام حوكمة يملك آليات وأدوات رقابية وإشرافية من شأنها أن تكون فعالة في ذلك².

من خلال ما سبق، يمكن تلخيص أهم النظريات المفسرة لحوكمة الشركات من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (01-02) - أبرز النظريات المفسرة لحوكمة الشركات -

وصفها	النظرية
ترتكز على تفويض السلطة من حملة الأسهم (الأصيل) إلى المدراء (الوكيل)، الذين يتوقع أن يسلكوا سلوكاً انتهازياً ويسعون إلى تحقيق منافعهم الشخصية على حساب منافع المساهمين.	نظرية الوكالة (Meckling وJense) (1976م)
تُقر النظرية بمسؤولية مجلس الإدارة أمام جميع الأطراف التي تؤثر وتتأثر بالقرارات والإجراءات التي تتخذها المؤسسة.	نظرية أصحاب المصلحة (Freeman 1984)
تفترض عدم وجود تعارض للمصلحة بين المساهمين والمدراء، كما تنتقد السلوك الانتهازي للمدراء وتفرض بأنهم مشرفين عن أصول المؤسسة بالنيابة عن الملاك.	نظرية الإشراف (Davis وDonaldson) (1991-1993)
تظهر الرابط المشترك بين الإدارة التنفيذية والمساهمين، ومدى استعمال المدراء التنفيذيين لمراكزهم وسلطتهم في الحفاظ على مكانتهم في المؤسسة.	نظرية تجذر المسيرين

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما سبق.

بتحليل ما سبق، ترى الطالبة بأنه لا توجد نظرية واحدة ترسم صورة كاملة عن حوكمة الشركات، ومع ذلك يمكن اعتبار نظرية الوكالة Agency Theory التي سيطرت على أبحاث حوكمة الشركات، النظرية الرئيسية التي أسست لحوكمة الشركات وقدمت إطار مفاهيمياً لها.

¹ أم خليفة بليركاني، آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة التنظيم والعمل، المجلد (03)، العدد (01)، 2014، ص 54.

² جهرة شنافة، محمد بوهدة، مريم زرقاطة، مرجع سبق ذكره، ص 426-427.

المبحث الثاني: ركائز، آليات ونماذج حوكمة الشركات

تقوم حوكمة الشركات على جملة من الركائز التي تمثل الدعائم الأساسية لها، والتي تعتبر كضمان لتحقيق الأهداف التي تصبو إليها هاته الأخيرة، وذلك في ظل وجود مجموعة من المحددات الداخلية والخارجية، التي تتأثر بطبيعة الظروف والنظام السائد في الدولة سواء من جانبه الاقتصادي، السياسي، القانوني والاجتماعي.

المطلب الأول: ركائز وآليات حوكمة الشركات

يرتكز مفهوم حوكمة الشركات على مجموعة من قواعد السلوكية والأخلاقية التي تنظم الأنشطة المختلفة داخل المؤسسة، كما يستند إلى مجموعة من الميكانيزمات الداخلية والخارجية تعرف بآليات حوكمة الشركات.

أولاً: ركائز حوكمة الشركات

ويجب أن تنعكس ركائز حوكمة الشركات على القواعد الأخلاقية، نظم الرقابة وعمليات إدارة المخاطر. وبذلك تشمل ما يلي:¹

– **السلوك الأخلاقي:** ويقصد به ضمان تجسيد متطلبات الأخلاق، وذلك من خلال الالتزام بقواعد السلوك المنبئ الرشيد والتوازن في تحقيق مصالح كافة الأطراف المرتبطة بالمؤسسة إلى جانب الاهتمام بالشفافية عند عرض المعلومات المالية.

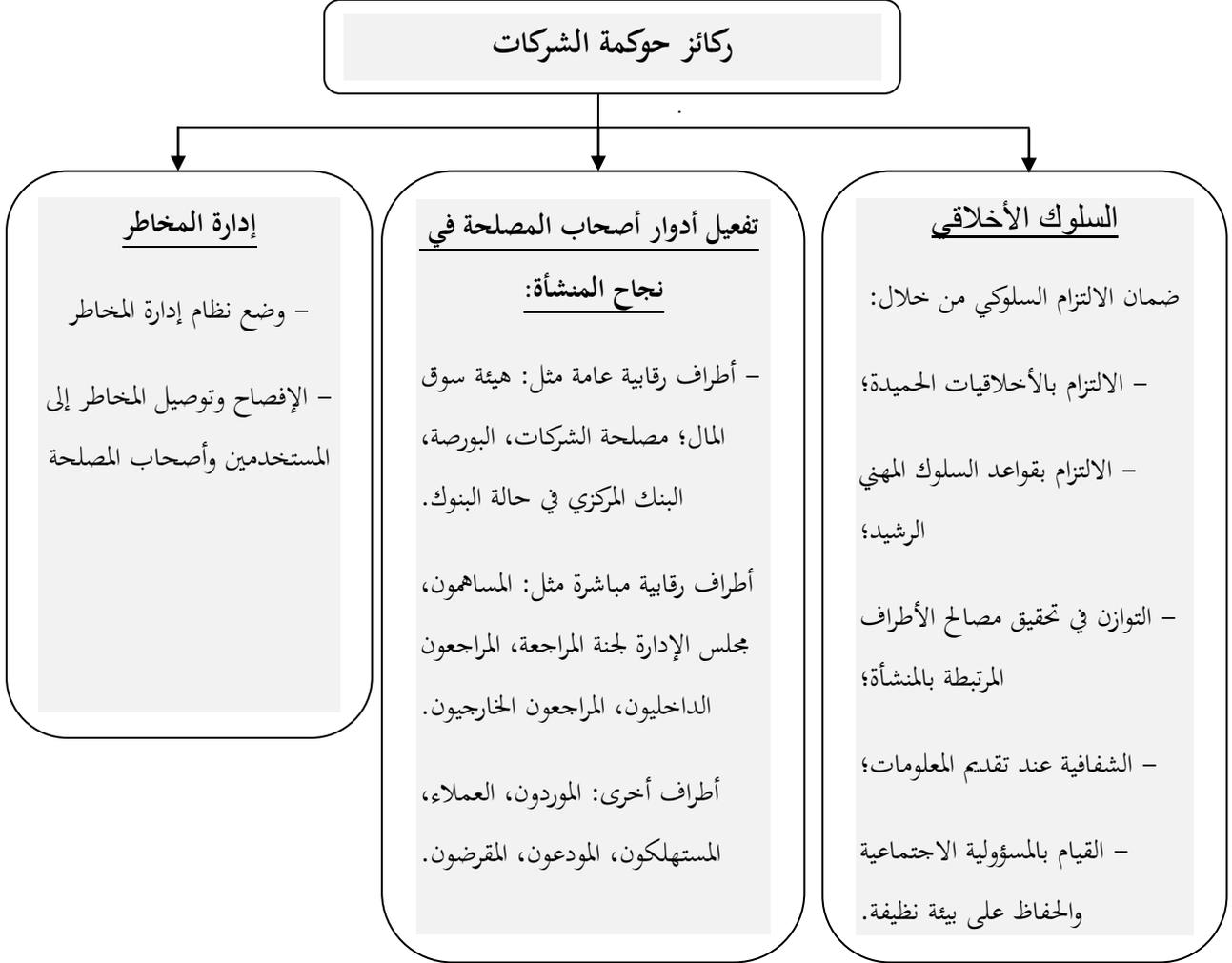
– **الرقابة والمسائلة:** وذلك من خلال تفعيل دور أصحاب المصلحة لاسيما الهيئات الإشرافية العامة والأطراف المباشرة للإشراف والرقابة وغيرها من الأطراف الأخرى المرتبطة بالمؤسسة.

– **إدارة المخاطر:** من خلال وضع نظام لإدارة المخاطر.

¹ بشير زباني، محمد معارف، دور نظم تخطيط موارد المنظمة (erp) في تعزيز ركائز الحوكمة- دراسة استطلاعية بمؤسسة مواد التنظيف "هنكل" عين تيموشنت، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 03، العدد (01)، 2017، ص 273.

يمكن تلخيص ركائز حوكمة الشركات من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم: (04-02) - ركائز حوكمة الشركات -



المصدر: طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات - شركات قطاع عام خاص ومصارف - المفاهيم المبادئ التجارب

والمتطلبات، الطبعة 2، الدار الجامعية، مصر، 2007-2008، ص 49.

ثانياً: آليات حوكمة الشركات

تعتبر آليات حوكمة الشركات عن مجموع الممارسات التي تسهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في التطبيق السليم لقواعدها، وتعمل بصفة أساسية على حماية وضمّان حقوق حملة الأسهم والآخرين من أصحاب المصلحة المرتبطين بالمؤسسة، وذلك من خلال إحكام الرقابة والسيطرة على آرائها¹.

1. الآليات الداخلية لحوكمة الشركات

تشير الآليات الداخلية لحوكمة الشركات إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرار وتوزيع السلطات بين مجلس الإدارة، المديرين التنفيذيين والجمعية العامة²، أي أنها تتشكل من مجموعة الأطراف من داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة³، وتعتبر آليات رسمية مصممة من أجل الرقابة على المسيرين والحد من سلطتهم ونفوذهم، بحيث تؤثر على أنشطة المؤسسة والإجراءات اللازمة لتحقيق أهدافها⁴.

1.1. لجنة التدقيق

ظهرت فكرة إنشاء لجنة التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية، وذلك بعد الهزات المالية الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية للمؤسسات، والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE) وهيئة تداول الأوراق المالية (SEC) بالتوصية بضرورة تشكيل لجنة التدقيق لتتولى مهمة تعيين المدقق الخارجي وتحديد أتعابه وذلك قصد دعم استقلاليتها في عملية إبداء الرأي. ليتم فيما بعد تفعيل تلك التوصيات من خلال إصدار (SEC) لنشرتها رقم 165 التي تطلب فيها ضرورة الإفصاح عن وجود أو عدم وجود لجان للتدقيق في

¹ إبراهيم محمد علي الجزاوي، بشرى فاضل خضير، أنموذج مقترح للإفصاح عن حوكمة الشركات وآلياتها الداخلية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد (39)، 2014، ص 333.

² مريم كلاش، هشام مزهود، تأثير إدارة تكنولوجيا المعلومات على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل حوكمة الشركات، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد (03)، العدد (04)، 2020، ص 95.

³ كرم قوبة، الآليات الداخلية لحوكمة الشركات ودورها في إدارة المخاطر، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، المجلد (04)، العدد (01)، 2021، ص 362.

⁴ تحليل بوزيدي، نور الدين شنوني، جوكمة الشركات في بيئة الأعمال الجزائرية، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد (05)، العدد (03)، 2019، ص 495.

المؤسسات المسجلة في سوق الأوراق المالية، وإلزام (NYSE) للمؤسسات الأمريكية التي تتداول أوراقها بالسوق المالي بإنشاء لجان التدقيق¹.

وجاء تشكيل لجنة التدقيق في بريطانيا كحتمية للأخذ بتوصيات لجنة (Cadbury) المتعلقة بضرورة تشكيل لجان للتدقيق في جميع شركات المساهمة، وذلك خلال السنتين القادمتين بداية من ديسمبر 1992².

وما يؤكد على أهمية إنشاء هاته اللجنة، صدور قانون Sarbenes-Oxely عام 2002 الذي ألزم جميع المؤسسات بتشكيل لجنة تدقيق، ونص أن تكون هاته اللجان مكونة بنسبة 100% من الأعضاء المستقلين لمجلس الإدارة، وذلك بحضور عضو واحد على الأقل مختص في الشؤون المالية والمحاسبة، لتعيين المدقق الخارجي وتحديد مكافآته³، وذلك لما لها من دور هام في دعم استقلالية المدقق الداخلي والخارجي، لمواجهة الانهيارات المالية⁴.

1.1.1. التعريف بلجنة التدقيق

عرفتها الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين (CICA) بأنها: " لجنة مشكلة من مدراء المؤسسة التي تركز مسؤولياتهم على تدقيق القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة، وتتلخص نشاطاتها في مراجعة ترشيح المدقق الخارجي، نطاق ونتائج التدقيق، بالإضافة إلى الرقابة الداخلية للمؤسسة وجميع المعلومات المعدة للنشر"⁵.

بحيث تنبثق هاته اللجنة عن مجلس الإدارة وتتكون غالبا من ثلاثة إلى خمسة أعضاء مستقلين (غير تنفيذيين)⁶، ويجب أن تحتوي على الأقل عضوا واحدا مختصا في المحاسبة والمالية يقوم بتعيين المدقق الخارجي والإشراف على مهامه بالإضافة إلى تحديد أتعابه⁷.

¹ أبو بكر الصديق قيداون، حاج قويدر قورين، عبو عمر، مرجع سبق ذكره، ص 35.

² حمزة بوسنة، أثر خصائص لجنة التدقيق على جودة التقارير المالية: أدلة إضافية، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد(06)، العدد(02)، 2020، ص 735.

³ Brahim Guendouzi, Hayet Boumaza, **La Necessite D'un Comite D'audit au Sen Des Societes Cottes**, Revue d'Economie et de Statistique Appliquée, vol(11),N°(02), 2014, p 83.

⁴ بلال نصيرة، صالح حميداتو، طيب قويدر، دور آليات حوكمة الشركات في ممارسة التحفظ المحاسبي- دراسة تطبيقية ببعض الشركات المسعرة في البورصة بالجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد(14)، العدد(01)، (2021)، ص 607.

⁵ عبد الله العناني، دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة الشركات، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد(05)، العدد(07)، 2017، ص 243.

⁶ أسماء كروبعة، لجان التدقيق كأحد متطلبات تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، عدد خاص، 2018، ص 246.

⁷ Brahim Guendouzi, Hayet Boumaza, op.cit, p81.

وحددت أدوار لجنة التدقيق منذ العام 2002، من خلال دراسة تحليلية لمحتوى قانون Sarbenes-Oxely، من طرف مكتب Ernst and Young كما لي¹:

- الحصول على تقرير المدقق الخارجي الذي يصف جودة أنشطة التدقيق الداخلي وأنشطة الرقابة الداخلية، ومراجعتها؛

- مراجعة ومناقشة القوائم المالية السنوية المدققة مع المدقق الخارجي وإدارة المؤسسة، إلى جانب جمع البيانات ربع السنوية غير المقفلة؛

- تقييم سياسات إدارة المخاطر المحددة من طرف المؤسسة؛

- الاجتماع بشكل منفصل ودوري مع الإدارة؛ المدقق الداخلي والخارجي؛ وتقديم تقارير دورية إلى مجلس الإدارة.

- المناقشة مع المدقق الخارجي لمعرفة ما إذا كان قد واجه أي مشاكل أو صعوبات أثناء المقابلات التي أجراها مع الإدارة والمدقق الداخلي؛

2.1.1. خصائص لجنة التدقيق

حتى تؤدي لجنة التدقيق الدور المنوط بها كآلية من الآليات الداخلية لحوكمة الشركات، يتعين على أعضائها التمتع بمجموعة من الخصائص للتمكن من القيام بمهامهم ومسؤولياتهم بكفاءة وفعالية.

- **الاستقلالية:** تعد استقلالية أعضاء لجنة التدقيق من أبرز المعايير التي ركزت عليها معظم اللوائح المنظمة لعمل لجان التدقيق حيث تعدّ الاستقلالية شرطا أساسيا لانتقاء أعضاء اللجنة، فمن الضروري أن يكون هؤلاء الأعضاء مستقلين ظاهريا وحقيقيا عن إدارة المؤسسة، بحيث لا يظهر لمجلس إدارتها وجود أي علاقة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة بين أعضاء اللجنة ومديري المؤسسة التنفيذيين².

¹ Djamel Eddine Boussayoud, Youcef Boumedeine, **LES APPORTS DU COMITE D'AUDIT A LA FONCTION D'AUDIT INTERNE**, مجلة الحقوق و العلوم الاقتصادية، 2018,p 448.

² حازم عبد عزيزي الغرباوي، رائد فاضل حمد سلمان، عبد الرضا حسن سعود، تأثير التمكين على فاعلية عمل لجان التدقيق في المصارف التجارية الخاصة (دراسة استطلاعية لآراء عينة عمدية من الجهات التفتيشية والمتمثلة بالبنك المركزي وهيئة الأوراق المالية والمدققين الخارجيين في المصارف التجارية الخاصة، Journal of Economics and Administrative Sciences، المجلد (25)، العدد(110)، 2018، ص 584.

أي يُحظر أن يكون لأعضاء لجنة التدقيق أي علاقات شخصية أو مهنية مع أعضاء مجلس إدارة المؤسسة¹، ولتحقيق استقلالية هؤلاء يجب²:

- ألا يكون من موظفي المؤسسة أو إحدى المؤسسات التابعة لها؛
- ألا يحصل على أي مكافأة مالية من المؤسسة أو غيرها من المؤسسات التابعة لها، ما عدا تلك التي يحصل عليها مقابل الخدمات التي يقدمها لمجلس الإدارة؛
- ألا يكون مديرا تنفيذيا في إحدى المؤسسات التي لها علاقة تجارية مع المؤسسة أو إحدى المؤسسات التابعة لها؛
- ألا يكون أحد أقربائه موظفا تنفيذيا داخل المؤسسة أو إحدى المؤسسات التابعة لها؛
- لا يجمع بين مهامه كمستشار وكعضو لجنة تدقيق لنفس المؤسسة.

وفي هذا السياق أشار (العشي) إلى نتائج دراسة (Azzouz و khamees) التي توصلت إلى أن استقلالية أعضاء لجنة التدقيق تساعدهم على اتخاذ وجهات نظر مستقلة أثناء الإشراف على إعداد التقارير المالية للمؤسسات وعدم التحيز لوجهة نظر الإدارة التنفيذية³. ويعتبر هذا الرأي مدعوما من قبل (بوسنة) الذي توصل إلى أن استقلالية لجنة التدقيق تؤدي إلى جودة التقارير المالية، مفسرا ذلك بأن زيادة استقلالية أعضاء لجنة التدقيق تسمح لهم بممارسة مهامهم بكل حيادية وبعيدا عن ضغوطات الإدارة التنفيذية⁴.

- الخبرة المالية

يقصد بالخبرة المالية لأعضاء لجنة التدقيق الممارسة السابقة في مجال المحاسبة والتمويل⁵، وللتأهل إلى خبير مالي يتطلب قانون Sarbenes-Oxely توفر خمس سمات أساسية؛ فهم مبادئ المحاسبة المقبولة عموما والبيانات المالية،

¹ Ines Maraghni, Mehdi Nekhili, Tawhid Chtioui, Caractéristiques du comité d'audit et étendue du reporting sur le contrôle interne : cas des entreprises françaises, 2016, p06. disponible à <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-01901185>. consulté le 13/04/2022.

² عبد الله عناني، مرجع سبق ذكره، ص 244-245.

³ محمد العشي، محمود أحمد المدهون، هشام ماضي، أثر خصائص لجنة تدقيق الحسابات على الإفصاح عم المسؤولية الاجتماعية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد(29)، العدد(01)، 2021، ص 05.

⁴ حمزة بوسنة، مرجع سبق ذكره، ص 746.

⁵ ساجدة رحمان حسان القرشي، سندس ماجد رضا، قياس أثر الخبرة المالية للجنة التدقيق في كفاءة القرارات الاستثمارية- دراسة تطبيقية في عينة من المصارف العراقية، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، المجلد(12)، العدد(03)، 2020، ص 431.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

القدرة على تقييم التطبيق العام لهذه المبادئ، الخبرة في إعداد، تدقيق، تقييم وتحليل البيانات المالية، فهم الضوابط الداخلية وإجراءات إعداد التقارير المالية بالإضافة إلى فهم وظائف لجنة التدقيق¹. حيث يعد توفر الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة التدقيق من المتطلبات الرئيسية التي تزيد من كفاءتهم، ولتعزيز ذلك أوصى القانون Sarbenes-Oxely ضرورة أن يكون على الأقل عضوا واحدا من أعضاء لجنة التدقيق ذو خبرة مالية².

وفي هذا السياق يرى (Tauringana) أنه كلما كانت نسبة الخبراء أكبر في تشكيلة أعضاء لجنة التدقيق أعلى، كان من المتوقع أن تكون اللجنة أكثر كفاءة في مراقبة مجلس إدارة المؤسسة، وإنتاج مستوى أعلى من الإفصاح³. بينما يرى (رضا والقريشي) أن زيادة مستوى التأهيل بين أعضاء لجنة التدقيق يؤدي إلى زيادة دور لجنة التدقيق في تحسين عملية إعداد التقارير المالية وكفاءة اللجنة في الحد من السلوك الانتهازي للإدارة، وأن لجنة التدقيق التي تضم على الأقل شخصا واحدا له خبرة مالية تعد أكثر فعالية في الرقابة على تصرفات الإدارة والحد من قدتها على الغش والاحتيال⁴.

- حجم لجنة التدقيق

يكون حجم لجنة التدقيق ممثلا بأعضائها، حيث لم يحدد قانون Sarbenes-Oxely عدد الأعضاء الذين يجب أن يشكلوا اللجنة⁵، وبذلك يختلف عدد أعضاء لجنة التدقيق من مؤسسة لأخرى باختلاف حجما وطبيعة نشاطها وحجم مجلس إدارتها، إذ من الضروري عند تحديد حجم مجلس الإدارة مراعاة مدى الانسجام مع المسؤوليات الواجب القيام بها، وتحقيق مزيج من الخبرات والقدرات التي تمكن أعضاء اللجنة من القيام بدورهم وتحقيق أهدافهم⁶. حيث اهتمت العديد من الدراسات بتحديد العدد الأمثل لأعضاء لجنة التدقيق ليكون من ثلاث إلى خمس أعضاء، مع شرط أن تتضمن اللجنة ما لا يقل عن ثلاثة أعضاء مستقلين غير تنفيذيين⁷.

¹ Ahsan Habib, Julia Wu, Sidney Weil, **AUDIT COMMITTEE EFFECTIVENESS: A SYNTHESIS OF THE AUDIT COMMITTEE LITERATURE**, Corporate Board: Role, Duties and Composition, vol(08), n°(01), 2012, p 19.

² Omar Juhmani, **Audit Committee Characteristics and Earnings Management: The Case of Bahrain**, International Journal of Accounting and Financial Reporting, vol(07), n°(01), 2017, p 17.

³ Basheer A. Khamees, Dalia Hasan, **Corporate Governance Mechanisms and Supplementary Commentary on the Primary Financial Statements**, Dirasat, Administrative Sciences, vol(43), n°(02), 2016, p 979.

⁴ ساجدة رحمان حسان القريشي، سندس ماجد رضا، مرجع سبق ذكره، ص 447.

⁵ BrahimGuendouzi, Hayet Boumaza, Op cit, p 86.

⁶ أحمد حسين مجي، علاء حسين نصيف، كرار حميدي، أهمية لجنة التدقيق ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 770.

⁷ عبد الله العناني، مرجع سبق ذكره، ص 245.

ومما يجب الإشارة إليه، أنه لا يوجد إجماع بين الباحثين حول أيهما أنسب بالنسبة للمؤسسة، بمعنى العدد الكبير أو القليل لأعضاء اللجنة. حيث أشارا (Ashar وKrisniaji) في دراسة أجراها لإبراز أثر خصائص لجنة التدقيق على الأداء المالي للمؤسسات، أنه كلما كان عدد أعضاء لجنة التدقيق أقل كان ذلك أكثر فعالية لحماية مصالح المساهمين وضمان جودة المعلومات المالية، كما تجادل نفس الدراسة بأن العدد القليل لأعضاء لجنة التدقيق قد يكون فعالا في التأثير على الأداء المالي مع التعليل بتركيزهم أكثر على مناقشة القضايا المالية المهمة التي تواجهها المؤسسة¹. وهذا ما أكدته نتائج دراسة (Juhmani) التي توصلت إلى أن الحجم الكبير لجنة التدقيق يؤدي إلى ضعف جودة الأداء، مبررا ذلك بضعف التنسيق بين أعضائها².

- دورية اجتماع لجنة التدقيق

يشكل اجتماع لجنة التدقيق أداة لمعالجة المشاكل التي تتعرض لها المؤسسة، حيث يعتبر تكرار الاجتماعات مقياسا لفعالية عمل اللجنة³، وترتبط دورية الاجتماع بطبيعة ظروف المؤسسة وحجم ومسؤوليات اللجنة. وفي هذا السياق أوصى تقرير Smith في المملكة المتحدة بأن يتم اجتماع أعضاء لجنة التدقيق على الأقل ثلاث مرات في السنة، في حين أوصى تقرير Treadway في الولايات المتحدة بأن يكون الاجتماع ربع سنوي. مع الحرص على حضور المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من أجل مناقشة المشاكل التي تواجه كلا منها⁴.

محليا لم يلزم المشرع الجزائري المؤسسات بتشكيل لجان التدقيق، واعتبر ذلك من مسؤوليات مجلس الإدارة، حيث اكتفى بالإشارة إلى إمكانية تشكيل المجلس للجان مختصة تساعده على القيام بمهامه على أكمل وجه، بحيث تأخذ هاته اللجان صفة الإشراف على عملية التدقيق الخارجي والرقابة المالية للمؤسسة⁵. على العكس من ذلك يعتبر قطاع البنوك ملزما بتشكيل تلك اللجان وذلك وفقا لللائحة 03 لسنة 2002 المؤرخ في 14 نوفمبر 2002 - الرقابة الداخلية على البنوك والمؤسسات المالية⁶.

¹ Krisniaji Krisniaji, Sidiq Ashari, **AUDIT COMMITTEE CHARACTERISTICS AND FINANCIAL PERFORMANCE: INDONESIAN EVIDENCE**, Equity journal, vol(22), n°(02), 2020, p142

² Omar Juhmani, op cit, p16.

³ Krisniaji Krisniaji, Sidiq Ashari, op cit , p143.

⁴ أبو بكر الصديق قيداون، حاج قويدر فورين، عبو عبر، مرجع سبق ذكره، ص 38.

⁵ صلاح حواس، عبد الحميد حسياني، **لجان المراجعة وتطورها في ظل القوانين والتقارير الصادرة عن الهيئات المهنية على الصعيد الدولي والمحلي**، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، المجلد(03)، العدد(28)، 2013، ص 232.

⁶ **Réglement de la banque algérienne n°2002-03 du 14 novembre 2002 -PORTANT SUR LE CONTROLE INTERNE DES BANQUES ET ETABLISSEMENTS FINANCIERS**, p 02, Disponible à <https://www.bank-of-algeria.dz/pdf/reglements2002/reglement200203.pdf>, consulté le 15/04/2022.

2.1. مجلس الإدارة

يعتبر مجلس الإدارة بمثابة السلطة العليا بالمؤسسة والمسؤول عن رعاية مصالح جميع المساهمين، كما يتولى إدارة المؤسسة بناء على تفويض من الجمعية العامة¹. كما يهدف على تحسين الأداء وذلك من خلال دوره الرقابي الذي يسعى إلى الرفع من قيمة المؤسسة، إلى جانب ضمان التسيير الجيد لها والعمل على الاستخدام الأمثل لرأس المال المقدم من طرف المستثمرين².

1.2.1. خصائص مجلس الإدارة

يتمتع مجلس الإدارة هو الآخر بجملة من الخصائص، أبرزها:

- حجم مجلس الإدارة

يشير حجم مجلس الإدارة إلى العدد الإجمالي لأعضاء المجلس³ ويضم كلا من المديرين التنفيذيين (غير المستقلين) وغير التنفيذيين (مستقلين أو غير مستقلين) الذين يتعين عليهم مراقبة تصرفات الرئيس التنفيذي والمديرين التنفيذيين للحفاظ على مصالح المساهمين⁴. حيث يعتبر عدد أعضاء مجلس الإدارة عاملاً هاماً في تحديد فعاليته، ففي حين يرى البعض أن مجالس الإدارة ذات الحجم الكبير تشجع على تجذّر المسيرين وهيمنتهم مما قد يؤدي إلى الصراعات التحالفات داخل المجلس، ركزت دراسات أخرى على مهارات أعضاء مجلس الإدارة وافترضت أنه بزيادة عدد الأعضاء تزداد كفاءة وفاعلية المجلس وتتنوع مهاراته⁵.

إلى جانب ذلك، بحث العديد من الدراسات في أثر حجم مجالس الإدارة على الأداء المالي للمؤسسة وأظهرت نتائج غير حاسمة، حيث كشفت نتائج دراسة (Gurusamy) أنه كلما زاد عدد أعضاء مجلس إدارة

¹ فتحي محمد صالح القويسم، محمد عبد الله عامر، خصائص مجلس الإدارة وأثرها على الأداء المالي "دراسة تحليلية على قطاع البنوك بالسوق السعودي" مجلة أبعاد اقتصادية، المجلد(10)، العدد(02)، 2020، ص 44.

² جيلالي بوشرف، مروة يعقوب، أثر خصائص مجلس الإدارة على أداء المؤسسات الاقتصادية، مجلة الإستراتيجية والتنمية، المجلد(10)، العدد(01) مكرر، 2020، ص ص 30-31.

³ Ali Bilrras, Mohamed Mabdellmnam , **The impact of the Board of Directors on Company Financial Performance in theUK firms. (FTSE-100)**, Journal of Economic Integration, vol(09),n°(01), 2021, p 383.

⁴ حكيمة حليمي، محمد إقبال غناية، أثر حوكمة الشركات على الأداء المالي للمؤسسات القطرية-دراسة قياسية، المجلد(06)، العدد(03)، 2021، ص 15.

⁵ جيلالي بوشرف، مروة يعقوب، أثر خصائص مجلس الإدارة على أداء المؤسسات الاقتصادية، مجلة الإستراتيجية والتنمية، المجلد(10)، العدد(01)، 2020، ص 31.

المؤسسة كان آدائها المالي أفضل¹، وهذا ما أكدته دراسة (Aminul وآخرون) التي اختبرت أثر خصائص مجلس الإدارة على الأداء المالي وتوصلت إلى نفس النتيجة². وعلى النقيض من ذلك أظهرت نتائج دراسة (Boshnak)، انخفاض أداء المؤسسة كلما زاد حجم مجلس إدارتها³، ويعتبر هذا الرأي مدعوماً من قبل (Mabdelmnam و Bilrras⁴).

محلياً وحسب ما جاء به القانون التجاري الجزائري، تتشكل مجالس الإدارة من الأعضاء المعينين من طرف الملاك أو المنتخبين، وحسب ما نصت عليه المادة (610) من القانون التجاري فإنه لا يجب أن يقل عدد أعضاء مجلس الإدارة عن 3 أعضاء وألا يتجاوز 12 عضواً، ويمكن أن يكون شخصاً معنوياً أو طبيعياً، بحيث تحدد مدة عضويتهم في القانون الأساسي دون تجاوز ست سنوات⁵.

- استقلالية أعضاء مجلس الإدارة

تعتبر استقلالية مجلس الإدارة من أبرز الخصائص التي يتمتع بها المجلس كآلية إشرافية ورقابية على إدارة المؤسسة، حيث عرف معهد المدققين الداخليين عضو مجلس الإدارة المستقل بأنه "الشخص الذي لا تربطه أي ارتباطات شخصية أو مهنية مع إدارة المؤسسة باستثناء الخدمات التي يقدمها كعضو⁶. وبذلك تعتمد درجة استقلالية مجلس الإدارة على تكوينه بشكل أساسي من أعضاء من خارج المؤسسة⁷. وحسب مؤيدي نظرية الوكالة، يعتبر وجود أعضاء مستقلين بمجلس الإدارة من الممارسات الجيدة التي تعزز من كفاءته، وتقلل وتحد من انتهازية المديرين واستحواذهم على ثروة المساهمين⁸. وفي هذا الصدد أشارت نظرية

¹ Palaniappan Gurusamy, **Board Characteristics, Audit Committee and Ownership Structure Influence on Firm Performance of Manufacturing Firms in India**, International Journal of Business and Economics Research, vol(06), n°(04), 2017, P73.

² Aminul Islam.MD, Mohammed W. A. Saleh, **Does Board Characteristics Enhance Firm Performance?Evidence from Palestinian Listed Companies**, vol(01), n°(04), 2020, p84.

³ Helmi A. Boshnak, **Corporate Governance Mechanisms and Firm Performance in Saudi Arabia**, International Journal of Financial Research, vol(12), n°(03), 2021, p 457.

⁴ Ali Bilrras ,Mohamed Mabdelmnam, op cit, p 381.

⁵ الأخضر لقلطي، خضر لعروس، دور مجلس الإدارة باعتباره كآلية رقابية في محاربة الغش المالي والمحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، المجلد(14)، العدد(01)، 2022، ص 108.

⁶ جيلالي بوشرف، مروة يعقوب، مرجع سبق ذكره، ص 31.

⁷ خليصة مجيلي، عبد الناصر رواجي، أثر الدور الحوكمي لمجلس الإدارة على الأداء المالي للشركات - دراسة تطبيقية على بعض الشركات ذات الأسهم الجزائرية. مجلة معارف، المجلد(11)، العدد(21)، 2016، ص 432.

⁸ برودي مفروم، عبد اللطيف مصيطفي، أثر خصائص مجلس الإدارة ولجنة المراجعة على الأداء المالي للشركة، دراس تجريبية على الشركات المشكلة لمؤشر كاك 40 من 2010 إلى 2014، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد(09)، العدد(02)، 2016، ص 697.

الاعتماد على الموارد إلى أن الأعضاء المستقلين لمجلس الإدارة يمتلكون الخبرة الكافية التي تسمح لهم بربط المؤسسة بالبيئة الخارجية¹.

- هيكل مجلس الإدارة

يشير هيكل مجلس الإدارة إلى نمط تسييره، ويتشكل من²:

- **هيكل مجلس الإدارة الأحادي:** يقوم على الجمع بين وظيفتي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي (PDG) فيتم وضع السياسات من قبل المجلس الأحادي وتنفيذها من قبل الإدارة، كما يقوم المجلس بالإشراف على التنفيذ ومتابعته من خلال أنظمة المعلومات ذات الصلة.

- **هيكل مجلس الإدارة الثنائي أو المنفصل:** يقوم على الفصل بين وظيفتي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي (DG-PCA)، فيتم استبدال مجلس الإدارة ومديره بمجلس مديريين (المجلس التنفيذي) ومجلس إشرافي (مجلس المراقبة)، فيحدث انفصالا واضحا بين وظيفة إدارة المؤسسة وصياغة استراتيجياتها، ووظيفة المراقبة والإشراف على مجلس المديرين وتوجيهه.

وفي هذا السياق ترى نظرية الإشراف بأن عدم الفصل بين أدوار المدير التنفيذي ورئيس مجلس الإدارة يسمح بتوجيه المؤسسة بشكل أكبر نحو تحقيق أهدافها³. وعلى العكس من ذلك جادل مؤيدي نظرية الوكالة بأن ازدواجية الأدوار ستضعف من قوة الدور الرقابي لمجلس الإدارة، ويزيد من سلطة المدير التنفيذي، مما يسمح له بالسيطرة على المعلومات المتاحة عن أنشطة المؤسسة وتقديمها إلى أعضاء مجلس الإدارة بالطريقة التي تتفق مع أهدافه⁴.

محليا وحسب ما جاء في نص المادة (624) من القانون التجاري الجزائري، تلتزم مؤسسات المساهمة بإدراج بنود تتضمن عملية إنشاء مجلس للمديرين ومجلس للمراقبة ضمن قانونها الأساسي أو بقرار من الجمعية العامة غير العادية، ويتولى إدارة المؤسسة مجلس المديرين المكون من ثلاثة إلى خمسة أعضاء، الذين تتحدد عضويتهم ما بين سنتين وست سنوات، ومجلس المراقبة المكون من خمسة إلى اثني عشر عضوا، بحيث لا تتجاوز

¹ Ali Altug Bicer, Isam Abdelhafid A. Milad, **The Association between Board of Directors Characteristics and the Level of Voluntary Disclosure: Evidence from Listed Banks in Borsa Istanbul**, Management & Economics Research Journal, Vol(02), n°(01), 2021, p 168.

² خليصة مجيلي، عبد الناصر رواجي، مرجع سبق ذكره، ص ص 433 - 434.

³ Helmi A. Boshnak, op cit, P 452.

⁴ زغود تبر، تأثير خصائص مجلس الإدارة على إدارة الأرباح- دراسة اختيارية على عينة من شركات المساهمة العائلية بالجزائر خلال الفترة 2010-2016، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد(06)، العدد(02)، 2019، ص 07.

مدة عضويتهم الست سنوات في حالة التعيين من طرف الجمعية العامة، ودون تجاوز الثلاث سنوات في حالة التعيين بموجب القانون الأساسي¹.

- تواتر اجتماعات مجلس الإدارة

يوصف تواتر اجتماع مجلس الإدارة بعدد المرات التي يجتمع فيها أعضاء المجلس سنويا، حيث تؤكد نظرية الوكالة على أن اجتماعات مجلس الإدارة المتكررة تشير إلى قدرته على تقديم المشورة لإدارة المؤسسة ومراقبتها. كما يشكل اجتماع المجلس بحضور أعضائه أحد الركائز الأساسية التي تمكن المدراء من الحصول على معلومات من شأنها أن تدعم دورهم الرقابي بالمؤسسة². حيث ركزت العديد من الأبحاث على دراسة العلاقة بين اجتماعات مجلس إدارة المؤسسة وأدائها المالي وتوصلت إلى نتائج مختلطة، حيث توصلت نتائج دراسة (Boshnak) بأنه كلما كانت اجتماعات مجلس الإدارة أكثر تواترا كلما ارتفع الأداء المالي للمؤسسة³، وهذا ما يتفق مع نتائج دراسة (Aminul وآخرون⁴). وعلى النقيض من ذلك أظهرت نتائج دراسة (Gómez Betancourt وآخرون) عدم وجود علاقة بين اجتماعات مجلس إدارة المؤسسات و أدائها المالي⁵.

محليا تشير المادة 626 من القانون التجاري الجزائري بأن اجتماعات مجلس الإدارة لا يمكن أن تصح إلا بحضور ما لا يقل عن نصف عدد أعضاء المجلس، بحيث تُتخذ القرارات بالنظر إلى أغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين، أما في حال تعادل الأصوات فيتم ترجيح صوت رئيس الجلسة، وذلك ما لم يرد في القانون الأساسي ما يخالف ذلك. كما تُلزم المادة 627 من نفس القانون جميع الأعضاء المدعوون لحضور اجتماع المجلس بعدم الإفصاح عن المعلومات ذات الطابع السري⁶.

¹ الأخضر لقلبي، لخضر لعروس، مرجع سبق ذكره، ص 109.

² Helmi A. Boshnak, op cit, P451.

³ Ibid, p 446.

⁴ Aminul Islam.MD, Mohammed W. A. Saleh,Op cit, p 84.

⁵ Diógenes Lagos Cortés, Jorge Isaac Moreno Gómez, Gonzalo Gómez Betancourt, **EFFECT OF THE BOARD OF DIRECTORS ON FIRM PERFORMANCE**, International Journal of Economic Research vol(14), n (06), 2017, p 01.

⁶ الأخضر لقلبي، لخضر لعروس، مرجع سبق ذكره، ص 109.

3.1. التدقيق الداخلي

يؤدي نشاط التدقيق الداخلي دورا مهما في حوكمة الشركات، حيث لم تعد خدماته تنحصر فقط على المراجعة المنتظمة لكفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية، إذ امتد ليشمل كذلك تقديم الاستشارات الضرورية واللازمة لمجلس إدارة المؤسسة، لجنة التدقيق والإدارة العليا¹. وقصد تفعيل دور آلية التدقيق الداخلي في ضمان التطبيق الجيد لحوكمة الشركات، بادر معهد المدققين الداخليين إلى تطوير مفهوم التدقيق الداخلي وجعله أداة لإضافة القيمة إلى المؤسسة، وذلك عبر الخدمات التأكيدية والاستشارية التي يقدمها، إلى جانب الفحص والتقييم المستمر لجميع أنشطة ووظائف المؤسسة².

2. الآليات الخارجية لحوكمة الشركات

تشير الآليات الخارجية لحوكم المؤسسات إلى الرقابة التي يمارسها أصحاب المصلحة الخارجيين على المؤسسة، إلى جانب الضغوط الممارسة من طرف المنظمات الدولية ذات العلاقة من أجل تطبيق قواعد حوكمة الشركات³.

1.2. التدقيق الخارجي

تؤدي آلية التدقيق الخارجي دورا بارزا في حوكمة الشركات، إذ يعتبر وسيلة رقابية فعالة تمكن ملاك المؤسسة من ممارسة الرقابة على عملياتها وكشف مواطن الخلل والضعف في إدارتها قصد وضع الطرق المثلى لمعالجتها. كما تكسب مصادقة المدقق الخارجي على القوائم المالية دور الوكيل عن المساهمين في ممارسة الرقابة على المؤسسة، وحماية حقوقهم من جميع أوجه الغش والاختلاس. وتزداد هاتاه الآلية أهمية في كونها لا توفر فقط الحماية لحقوق المساهمين، بل تخلق ممارسها من طرف مهني مستقل ومؤهل وفقا لما تتطلبه المعايير المطلوبة الحماية لحقوق ومصالح جميع الأطراف الأخرى⁴.

¹ بدرة بوشمة، مرجع سبق ذكره، ص 60.

² عمر شريقي، مرجع سبق ذكره، ص 122.

³ هاني جودت السويركي، أثر آليات الحوكمة في القيمة السوقية للشركات - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين - مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد (29)، العدد (03)، 2021، ص 116.

⁴ اسماعيل بوغازي، ملين تيغليسية، مساهمة التدقيق الخارجي في دعم تطبيق مبادئ حوكمة الشركات - دراسة ميدانية لآراء المدققين بمكاتب التدقيق بولاية عين تيموشنت، مجلة العلوم التجارية والتسيير، المجلد (15)، العدد (01)، 2019، ص 100.

2.2. منافسة السوق

تمثل منافسة سوق المنتجات أو الخدمات أحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات، وأكد على ذلك كل من (Hess و Impavido) حيث افترضا بأنه إذا كانت الإدارة غير مؤهلة أو لم تقم بواجباتها بالشكل الصحيح، فإنها سوف تفشل في منافسة غيرها من الشركات التي تعمل معها في نفس القطاع، الأمر الذي من شأنه تعريض المؤسسة إلى الإفلاس والتأثير على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة¹.

3.2. التشريعات والقوانين

كثيرا ما تؤثر التشريعات والقوانين على الفاعلين الذين يشتركون بشكل أساسي في تطبيق حوكمة الشركات، و لعل أبرز ما يُظهر ذلك المتطلبات الجديدة التي فرضها قانون Sarbanes-Oxly Act على شركات المساهمة العامة، والتي اقتضت زيادة أعضاء مجلس الإدارة المستقلين وتقوية إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية، إلى جانب وضع خطوط اتصال فعالة بين المدقق الخارجي ولجنة التدقيق، مع تحديد قدرة المسؤولين في المؤسسة على المصادقة على المعاملات التي تخصهم والتي قد تكون في غير صالح المالكين وأصحاب المصلحة الآخرين².

المطلب الثاني: النماذج الدولية لحوكمة الشركات وتطبيقاتها

يصف نموذج حوكمة الشركات وضعية الحوكمة القائمة في دولة معينة، إذ يختلف باختلاف طبيعة الظروف الاقتصادية، السياسية، القانونية والاجتماعية للدولة، وعليه لا يمكن إيجاد نموذج واحد لحوكمة الشركات، فقد حددت الدراسات السابقة ثلاثة نماذج رئيسية النموذج الموجه نحو السوق (الأنجلو-سكسوني)؛ النموذج الموجه بالشبكة (الألماني-الياباني) والنموذج الهجين الذي يجمع بين خصائص كل من النموذجين السابقين.

أولاً: النموذج الموجه نحو السوق (الأنجلو-ساكسوني)

يعرف كذلك بالنموذج المفتوح أو النموذج الخارجي، حيث يعتمد من قبل العديد من الدول وفي مقدمتها الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة.

¹ خلف الله بن يوسف، كمال زيتوني، مرجع سبق ذكره، ص 198.

² نفس المرجع أعلاه، ص 198.

1. التعريف بالنموذج الموجه نحو السوق

وفقا لهذا النموذج تكون المؤسسة مسئولة فقط أمام مساهميها، ما يجعل المسيرين يهدفون أساسا إلى تعظيم قيمة السهم¹. وعليه تكون قواعد حوكمة الشركات وفقا لهذا النموذج إرشادية تمارس من تلقاء نفسها تنفيذا لإرادة المساهمين².

في الممارسة العملية يتكون النموذج الموجه نحو السوق من آليات تتمحور حول السوق، تتجسد في المؤسسات القوية والحماية القانونية للمساهمين المنتشرين، مع التأكيد على المنافسة، الكفاءة والشفافية. أما فيما يتعلق بهيكل الملكية فإنه يقوم بشكل أساسي على التشتت تبديلا من تركيز الملكية، (تحدد بـ 51% أو أكثر) وبالنسبة لآليات مجلس الإدارة فيركز النموذج على أن تكون المجالس أصغر نسبيا، وأن يكون أغلب المديرين أعضاء مستقلين، كما لا يتيح النموذج بأن يشغل المدير التنفيذي دورا مزدوجا³.

ويتطلب تطبيق هذا النموذج مجموعة من المقومات كما ما يلي⁴:

- ضعف تأثير المؤسسات المالية على ممارسات حوكمة الشركات؛
- اعتماد خطط للتحفيز ترتبط بأداء المؤسسة، كما تكون مبنية على أساس كفاءة المسيرين؛
- وجود عدد كبير من المساهمين؛ والمؤسسات المدرجة في البورصة؛
- أسواق مالية متطورة، كبيرة وأكثر سيولة؛
- قواعد محاسبية تدعم شفافية وصدق المعلومات المالية المنشورة.

¹ حسام الدين غضبان، مرجع سبق ذكره، ص 73.

² أحمد على خضر، حوكمة الشركات، دون طبعة، دار الفكر الجامعي، مصر، 2012، ص 224.

³ Luisa F Melo, **Functional Convergence In Emerging Market Firms**, Journal Of Applied Business And Economics, Vol(19), No(03), 2017, p65

⁴ عبد المجيد كموش، دراسة تحليلية لنماذج حوكمة الشركات - الآليات ونظام التشغيل - مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد(02)، العدد(02)، 2018، ص 29.

2. تطبيق النموذج الموجه نحو السوق في الولايات المتحدة الأمريكية

يعرف نموذج الحوكمة الأمريكي أيضا بنموذج مجلس الإدارة الأحادي (ذو مستوى واحد)، حيث يشارك جميع أعضاء مجلس الإدارة في مجلس واحد يتألف بشكل أساسي من الأعضاء غير التنفيذيين الذين تم انتخابهم من طرف المساهمين. أما بالنسبة للمدراء فتتشكل بعض المجالس أحادية المستوى من مديرين تنفيذيين وغير تنفيذيين. في حين أن البعض الآخر قد يكون الرئيس التنفيذي بمثابة رئيس مجلس الإدارة.¹

وقد تم تكريس حوكمة الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية بشكلٍ تدريجي، وذلك من خلال إصدار جملة من القوانين والتقارير، تمثلت في²:

1.1. تقرير Treadway عام 1987

صدر التقرير عن اللجنة الوطنية الخاصة بالانحرافات في إعداد القوائم المالية، ليضم مجموعة من التوصيات المتعلقة بتطبيق حوكمة الشركات وما يرتبط بها من منع حدوث الغش والتلاعب في إعداد هاته الأخيرة. وذلك من خلال الاهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية وتقوية مهمة التدقيق الخارجي أمام مجالس إدارة المؤسسات.

2.2. تقرير Blue Rebbon Report عام 1990

صدر التقرير عن بورصة نيويورك (NYSE) والمنظمة الوطنية لتجار الأوراق المالية (NASD) ليركز على دور لجان التدقيق في تفعيل الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات، كما تضمن التقرير مجموعة من التوصيات المتعلقة بخصائص أعضاء لجان التدقيق لاسيما الاستقلالية والخبرة في مجال المحاسبة والتدقيق. إلى جانب ذلك حدد التقرير مسؤوليات اللجان تجاه التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وإعداد التقارير المالية.

3.2. قانون Sarbanes Oxley عام 2002.

لقد تم إصدار هذا القانون كنتيجة للأزمات المالية والانحيارات التي عرفتها كبريات المؤسسات عبر العالم أبرزها (Worldcom و Enron)، ليؤكد على أهمية الحوكمة ودورها في تعزيز المساءلة والشفافية لحماية

¹ Heidi Hylton Meier, Natalie C. Meier, **CORPORATE GOVERNANCE: AN EXAMINATION OF U.S. AND EUROPEAN MODELS**, Corporate Board: Role, Duties & Composition, vol(09), N°(02), 2013, p07.

² حنان عبد العال خليل العبدلي، سائلة مفتاح محمد المصراحي، **التجارب العربية والدولية الرائدة في مجال الحوكمة والتي يمكن الإحتذاء بها في ليبيا**، مجلة الاقتصاد الدولي والعولمة، المجلد(02)، العدد(02)، 2019، ص 149.

المستثمرين من خلال تفعيل دور أعضاء مجلس الإدارة، خاصة الأعضاء غير التنفيذيين منهم، بالإضافة إلى تفعيل دور لجان التدقيق وزيادة استقلالية المدقق الخارجي. وقصد زيادة موثوقية التقارير المالية ألزم القانون المدير التنفيذي والمدير المالي للمؤسسات بالمصادقة على هذه التقارير مع تحمل كامل المسؤولية في حالة الإفصاح عن معلومات غير صحيحة¹.

3. تطبيق حوكمة الشركات في المملكة المتحدة

تعتبر المملكة المتحدة من الدول الرائدة في مجال تطبيق حوكمة الشركات، وذلك نتيجة لتعدد العديد من مؤسساتها بسبب عدم الإفصاح عن المعلومات المالية. وقد تم تكريس حوكمة الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية بشكل تدريجي من خلاص إصدار جملة من القوانين والتقارير، تمثلت في:

1.3. تقرير 1992 Cadbury

يعد تقرير Cadbury من أبرز التقارير التي تناولت حوكمة الشركات على مستوى المملكة المتحدة والمستوى الدولي على حدٍ سواء، والذي صدر عن اللجنة المالية لحوكمة الشركات المنبثقة عن مجلس التقارير المالية وسوق لندن للأوراق المالية، ليضمن تسع عشرة توصية للممارسة السليمة لحوكمة الشركات، أبرزها²:

- إلزام مجلس الإدارة بالاجتماع بصفة منتظمة والمحافظة بصفة دائمة على الرقابة الكاملة والفعالة على أعمال الإدارة التنفيذية للمؤسسة؛

- يكون مجلس الإدارة ملزماً بتقديم تقرير واضح ومفصل عن وضع المؤسسة في السوق، كما يتعين على أعضاء المجلس توضيح مسؤولياتهم في إعداد التقارير المالية؛

- يجب أن يتكون مجلس الإدارة من أعضاء تنفيذيين وغير تنفيذيين، بشكل يوفر توازناً في المسؤوليات؛

- ضرورة أن يضمن مجلس الإدارة وجود لجنة تدقيق تتكون من ثلاثة أعضاء على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين؛

¹ حكيمة بوسلمة، نجوى عبد الصمد، تجارب الدول في إرساء مبادئ الحوكمة للحد من الفساد المالي والإداري: قراءة تحليلية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد (05)، العدد (01)، 2018، ص 93.

² فايزة بلعابد، دروس مستفادة من تجارب دولية رائدة في حوكمة الشركات، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد (03)، العدد (01)، 2019، ص 295.

- لا يكون لأعضاء مجلس الإدارة أي ارتباطات أخرى من شأنها أن تؤثر جوهريا على طبيعة أعمالهم الرقابية؛
- تحدد عقود خدمة المدراء التنفيذيين بثلاث سنوات على الأكثر، ما لم يسمح المساهمين بغير ذلك؛
- ضرورة الإفصاح الكامل عن كل ما يتقاضاه رئيس مجلس الإدارة من مكافآت، وكذلك أعضائها؛
- ضرورة الإفصاح عن مدى فاعلية نظام الرقابة المطبق من طرف المؤسسة.

2.3. تقرير Rutteman عام 1993.

جاء التقرير ليحث المؤسسات المدرجة في بورصة الأوراق المالية بأن تضمّن تقريرها عرضا عن نظام الرقابة الداخلية المطبق من طرفها بغرض المحافظة على أصولها، وبذلك يكون هذا التقرير قد حصر مسؤولية المؤسسات في الرقابة المالية الداخلية¹.

3.3. تقرير Greenbury عام 1995

اهتم التقرير بالمزايا والمكافآت التي يحصل عليها أعضاء مجلس الإدارة، إذ أوصى بضرورة إنشاء لجنة المكافآت التي تتكون من ثلاثة أعضاء على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وتكون مسؤوليتها تحديد مكافآت أعضاء مجلس الإدارة وكبار المديرين التنفيذيين في المؤسسة، إلى جانب مراجعة وتقييم اللوائح والأسس التي على أساسها يتم تحديد المكافآت².

4.3. تقرير Hampel عام 1998

في هذا التقرير تم التركيز من جديد على دور الرقابة الداخلية في الحوكمة، كما أوصى بمسؤولية مجلس الإدارة فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية وخاصة المالية، التي تهدف إلى الحفاظ على أصول المؤسسة وإمساك سجلات مالية سليمة، إلى جانب ذلك أكد التقرير على ضرورة التقييم الدوري لنظام الرقابة الداخلية وتحديد مدى ملاءمته لعمليات المؤسسة³.

¹ سالم بن سالم بن حميد الفليبي، حوكمة الشركات المساهمة في سلطنة عمان، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع، سلطنة عمان، 2010، ص ص 35-36

² حكيمة بوسلمة، نجوى عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص 92.

³ حكيمة بوسلمة، نجوى عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص 92.

ثانياً: النموذج الموجه بالشبكة (الألماني - الياباني)

يعرف بنموذج أصحاب المصلحة، ويطبق من قبل مجموعة الدول التي تمتاز بدعمها وتشجيعها للقطاع البنكي. فيمتد في عدد من الدول الأوروبية وبعض الدول الآسيوية، من أبرزها ألمانيا واليابان.

وعلى النقيض من النموذج الأنجلو-ساكسوني لا يركز هذا النموذج على تعظيم قيمة المساهمين فقط، بل يأخذ بعين الاعتبار حماية حقوق مختلف أصحاب المصلحة، بما فيهم الدائنين والموردين، القوى العاملة والمجتمع. كما يتميز بتركز الملكية التي تسيطر عليها المؤسسات المالية. أما بالنسبة لمجلس إدارة المؤسسات الخاضعة لهذا النموذج فتتألف من جزئين؛ مجلس للإدارة ومجلس للإشراف، وذلك دون أي تداخل بين أعضاء هذين المجلسين¹. وتكون قواعد حوكمة الشركات وفقاً لهذا النموذج إلزامية التطبيق وليست إرشادية².

ويمكن توضيح طبيعة هذا النموذج من خلال خصائصه الموضحة في الجدول أدناه.

الجدول رقم (02-02) - خصائص النموذج الموجه بالشبكة (الألماني - الياباني)

النموذج الموجه بالشبكة		البيان
النظام الذي تكون فيه ملكية ورقابة الشركة تحت سلطة عدد قليل من كبار الملاك (الشركات العائلية، الشركات القابضة، تكتل للمساهمين، الملكية المتبادلة....) أو البنوك الدائنة		المفهوم
اليابان	ألمانيا	محددات النموذج
<ul style="list-style-type: none"> ● السياق: اليابان بلد دمرته الحرب العالمية الثانية، وعليه كانت الشركات غير قادرة على توفير المعلومات اللازمة للمستثمرين المحتملين وضمن جودتها، ما أدى إلى التحول إلى البنوك كمصدر تمويل أكثر أمان. ● الإطار القانوني: لم يكن سوق السندات مفتوحاً سوى لكبرى الشركات الوطنية ● الجانب الأخلاقي: يضم الإجماع، 	<ul style="list-style-type: none"> ● السياق: ساهمت الحرب العالمية الثانية في جعل الوساطة البنكية أكثر ملاءمة من الأسواق المالية. ● الإطار القانوني: تعود أصوله إلى القوانين الرومانية القديمة، يحتوي هذا النظام قوانين وقواعد يلتزم القضاة بأحكامها، دون أن توفر لهم أي قدر من المرونة. ● الجانب الأخلاقي: يمثل الانضباط، 	

¹ Palka Chhillar Ramana Venkata Lellapall, **Divergence or convergence: paradoxes in corporate governance?**, Corporate Governance journal, vol(19), N°(05), p 696.

² أحمد على خضر، مرجع سبق ذكره، ص 224.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

والجدارة، والسلوك ركائز السلوك الأخلاقي للألمان في سعيهم لتحقيق الهدف.	الشفافية والمشاركة، وكلها أبعاد تدعم روح العمل الجماعي.
<ul style="list-style-type: none"> • كبير حجم الملكية المتبادلة بين الشركات • هيكل رأس المال أكثر تركيزاً (أكبر خمسة مساهمين يحملون أكثر من 40 رأسمال الشركة في ألمانيا). • الملكية المعتبرة للبنوك في رأسمال الشركات 	<ul style="list-style-type: none"> • درجة عالية من الملكية المتبادلة بين الشركات (وفقاً لشيرد P. Sheard فإن 3/2 من المؤسسات الصناعية في اليابان مملوكة من قبل شركات أخرى). • وجود قوي للبنوك في رؤوس أموال الشركات

المصدر: عبد المجيد كموش، دراسة تحليلية لنماذج حوكمة الشركات - الآليات ونظام التشغيل - مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد (02)، العدد (02)، 2018، ص 34.

1. تطبيق حوكمة الشركات في ألمانيا

حضيت حوكمة الشركات باهتمام كبير في ألمانيا، خاصة بعد مواجهة عدد من المؤسسات لصعوبات مالية وتعرضها للاختيار. أين تم إجراء العديد من المناقشات، والتي انتهت بتقديم مقترحات واسعة، أبرزها (Kan Trag) الذي وافقت عليه الحكومة الألمانية، حيث تناول العديد من القضايا المتعلقة بحوكمة الشركات، منها¹:

- السماح للمؤسسات بإعادة شراء أسهمها؛ باستثناء تلك التي لها الحق في أصوات متعددة؛
- لن يكون هنالك نقص إلزامي في عدد أعضاء المجلس الإشرافي، بينما يمكن مشاركة الأعضاء في عشر مجالس.
- يتولى مجلس الإدارة مهمة تعيين المدقق الخارجي بدلاً عن مجلس الإدارة؛
- تقليل تأثير البنوك بحيث لا يمكن لها التصويت كمفوض عن أصحاب الأسهم في حال تجاوزت نسبة هؤلاء 5% من إجمالي عدد الأسهم.

وقصد تعزيز الثقة في إدارة المؤسسات الألمانية واستقطاب مختلف المستثمرين، تمت مراجعة قانون الحوكمة عام 2003 من طرف لجنة الحوكمة الألمانية، ليركز في طبعته تلك على ضرورة تشكيل لجان مجلس الإدارة كلجنة التدقيق ولجنة التعيينات، بالإضافة على ذلك ركز على استقلالية المدقق الخارجي. وصدرت نسخة محدثة عام

¹ حكيمة بوسلما، نجوى عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص 94.

2012 الذي أكد على ضرورة استقلال أعضاء مجلس الإدارة والفصل بين منصب رئيس المجلس الإشرافي ورئيس لجنة التدقيق، وأوصى بمنح مكافآت أعضاء مجلس الإدارة على أساس الأداء. أما النسخة الأخيرة فقد صدرت عام 2015.¹

2. تطبيق حوكمة الشركات في اليابان

يتسم النظام الياباني بالتدخل القوي للدولة في الواقع الاقتصادي، وتنسيق السياسات الاستثمارية للمؤسسات في القطاعات ذات القيمة المضافة العالية.² أما نظام حوكمة الشركات في اليابان فيتميز بشبكة معقدة من خيارات الأسهم المشتركة بين المؤسسات، مع وجود البنوك في مركز الشبكة.³ والتي تلعب دوراً مهماً من خلال قدرتها على التأثير بشكل قوي على إدارة المؤسسات، وذلك بفعل سيطرتها على جزء كبير من الملكية.⁴

وتظهر جهود دولة اليابان في إرساء قواعد حوكمة الشركات من خلال إصدار المنتدى الياباني عام 1998م لتقريره المتضمن مجموعة من المبادئ التي من شأنها أن تكفل التطبيق السليم لحوكمة الشركات، والتي اعتُبرت إلزامية التطبيق آنذاك. لتتم مراجعتها عام 2001م وتقديم مجموعة من الإصلاحات (القصيرة والطويلة الأجل) في تطبيق حوكمة الشركات وذلك كما يلي⁵:

➤ تمثلت أبرز الإصلاحات القصيرة الأجل للمنتدى الياباني للحوكمة في:

- التوجه نحو تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة، قصد تحسين الإفصاح المحاسبي وتقديم معلومة موثوقة للمستثمرين؛
- وجود أعضاء مستقلين غير تنفيذيين ممن ليست لهم مصالح مباشرة في المؤسسة وتحديد مسؤوليات واضحة ومنفصلة عن لكل من مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛
- تعيين مدققين أكثر استقلالاً عن مجالس الإدارة، إلى جانب زيادة الحوار بين الإدارة والمساهمين.

¹ حكيمة بوسلمة، نجوى عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص 95.

² محمد سفير، يوسف قاشي، محاضرات في حوكمة الشركات، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، 2016-2017، ص 14.

³ Jonathan R. Macey, Geoffrey P. Miller, Corporate Governance and Commercial Banking: A Comparative Examination of Germany, Japan, and the United States, STANFORD LAW REVIEW, vol(48), N°(73), 1996. p81.

⁴ محمد سفير، يوسف قاشي، مرجع سبق ذكره، ص 14.

⁵ حكيمة بوسلمة، نجوى عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص 95-96.

➤ الإصلاحات طويلة الأجل للمنتدى الياباني للحوكمة تمثلت في:

- جعل أغلبية تشكيلة مجلس الإدارة من الأعضاء المستقلين؛
- وجود لجان مستقلة منبثقة عن مجلس الإدارة، كلجنة التدقيق، المكافآت والتعيينات، تكون أغلبية تشكيلتها من الأعضاء المستقلين.
- الفصل بين رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي.

من خلال ما سبق يمكن توضيح الفروقات الرئيسية بين النموذج الموجه نحو السوق والنموذج الموجه بالشبكة عبر الجدول التالي:

الجدول رقم (02-03) - الفرق بين النموذج الموجه نحو السوق والنموذج الموجه بالشبكة-

البيان	النموذج الموجه نحو السوق	النموذج الموجه بالشبكة
الهدف	تعظيم قيمة السهم	الحفاظ على حقوق مختلف أصحاب المصلحة.
هيكل الملكية	مشتت يخضع لسيطرة الحكومة	مركز خاضع لسيطرة المؤسسات المالية
مجلس الإدارة	أحادي	ثنائي (مجلس للإدارة ومجلس للإشراف)
قواعد الحوكمة	إرشادية	إلزامية التطبيق
الدول	الولايات المتحدة الأمريكية والولايات المتحدة	بعض الدول الأوروبية والآسيوية، أبرزها ألمانيا واليابان

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما سبق.

يوضح الجدول أعلاه الخصائص المميزة لكل من النموذج الموجه نحو السوق (الأنجلو-ساكسوني) الذي يطبق في عدد من الدول أبرزها الولايات المتحدة الأمريكية والولايات المتحدة، والنموذج الموجه بالشبكة (الألماني-الياباني) الذي يطبق في ألمانيا واليابان. كما تتجه بعض الدول إلى المزج بين خصائص هذين النموذجين ، وذلك عبر المفاضلة بين هيكلين متميزين لحوكمة الشركات وفقا لما تقتضيه مصلحة المؤسسة.

ثالثا: النموذج اللاتيني لحوكمة الشركات

يشكل النموذج اللاتيني مزيجا بين النموذج الأنجلو-ساكسوني الموجه بالسوق، والنموذج الألماني-الياباني الموجه بالشبكة. وتعتبر فرنسا، اسبانيا، بلغاريا وإيطاليا من أشهر الدول التي تطبق هذا النموذج. ويمكن توضيح طبيعة هذا النموذج من خلال خصائصه الموضحة في الجدول أدناه.

الجدول رقم(02-04)- خصائص النموذج اللاتيني لحوكمة الشركات-

البيان	النموذج الهجين
المفهوم	النظام الذي يسمح بين رقابة السوق المالي والرقابة الممارسة من طرف البنوك
محددات النموذج	<ul style="list-style-type: none"> ● السياق: هيمنة الدولة منذ فترة طويلة على الاقتصاد الفرنسي(الإيطالي) من خلال المشاركة في رأسمال العديد من الشركات أو تأميمها، وكون الدولة، وكون الدولة هي المالك لرأسمال أكبر البنوك الفرنسية فقد اشترطت تطوير نظام فرنسي (إيطالي) للحوكمة من خلال خلق أسواق مالية محلية، عن طريق فك ارتباطها (خصوصة) برأسمال المؤسسات الوطنية الأكثر نجاحا، وإدخال النموذج الياباني (البنك الرئيسي). ● الإطار القانوني: لا وجود لأي حدود تنظيمية تفرض على البنوك مستويات عليا أو دنيا من المساهمة في رأسمال المؤسسات غير المالية. وطبقا للقانون الفرنسي (الإيطالي) فإن للمؤسسات حرية الاختيار بين هيكلين متميزين للحوكمة، حيث يمكن أن تدار المؤسسة من خلال مجلس إدارة واحد أو من خلال مجلسين، أحدهما تنفيذي والآخر إشرافي. ● الجانب الأخلاقي: يتلخص الجانب الأخلاقي الفرنسي في؛ الشرف؛ المنطق القانوني؛ المنهج الديكارتي(اعتماد العقل في المعرفة ويقوم على البدهة والإستمباط).
هيكل رأس المال	<ul style="list-style-type: none"> ● على الرغم من عدم وجود قيود قانونية، فمشاركة البنوك لا تتجاوز في المتوسط 5% من رأسمال المؤسسات غير المالية؛ ● ملكية متبادلة للأسهم بين المؤسسات غير المالية، تصل إلى نسبة 57 % من الأسهم القائمة، واعتماد أقل للشركات الفرنسية على البنوك بسبب شيوع الائتمان التجاري.

<ul style="list-style-type: none"> ● تركز الملكية في الشركات الفرنسية 48 % مقابل 78% في إيطاليا. 	
<ul style="list-style-type: none"> ● الرقابة الخارجية: من خلال الأسواق المالية، أي الضغوط الناشئة عن التهديد بممارسة عمليات استحواذ عدائية، والرقابة المفروضة من قبل المؤسسات المالية لجزء من رأس المال. ● الرقابة الداخلية: تتم من خلال مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة، وأهم الأطراف الفاعلة بما فيها الموظفين والعمال. 	<p>طرق الرقابة</p>

المصدر: عبد المجيد كموش، دراسة تحليلية لنماذج حوكمة الشركات - الآليات ونظام التشغيل - مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد(02)، العدد(02)، 2018، ص 33.

1. تطبيق النموذج اللاتيني في فرنسا

تعود نشأت حوكمة الشركات في فرنسا إلى مجموعة التقارير المنشورة خلال الفترة ما بين 1995-2003، وهذه التقارير استمدت نصوصها وقوانينها من القانون الدولي كادبوري 1992م، وقانون منظمة التعاون الاقتصادي 1999م، وعلى إثر ذلك تم تعميم تطبيق حوكمة الشركات على كافة المؤسسات الفرنسية مع الإلزام بإعداد تقرير مفصل حول كافة قواعدها¹. بحيث تتمثل هذه القوانين في:

- تقرير فيينو الأول Viénot عام 1995

صدر التقرير عن الجمعية الفرنسية لمؤسسات القطاع الخاص والمجلس الوطني لأصحاب الأعمال الفرنسية، بحيث ركز على مجموعة من المحاور الأساسية التي قسمت إلى ثلاث أقسام، تتعلق بمهام مجلس الإدارة، وظائفه إلى جانب مكوناته².

ومما يجب الإشارة إليه، أن هذا التقرير لم يأت بتعديلات جوهرية على ممارسات الحوكمة آنذاك، وذلك ما تسبب في التأخر في تنفيذ ما صدر عنه من توصيات، خاصة وأن تطبيق هاته الأخير لم يكن ملزماً للمؤسسات أو بورصة الأوراق المالية³.

¹ حنان عبد العال خليل العبدلي، سائلة مفتاح محمد المصري، مرجع سبق ذكره، ص 150.

² شراف عقون، قرمية دوي، عزيز بوروينة، حوكمة الشركات ودورها في استقرار بيئة الأعمال - دراسة تجارب دولية - مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، المجلد(04)، العدد(02)، 2020، ص 29.

³ حسينة تريش، جهود دولية رائدة نحو إرساء الإطار القانوني والمؤسسي لحوكمة الشركات - دراسة حالة المملكة المتحدة البريطانية، الولايات المتحدة الأمريكية، فرنسا، ألمانيا، مجلة أبعاد اقتصادية، المجلد(05)، العدد(01)، ص 344.

- تقرير **Marini** عام 1996.

صدر التقرير عن مجلس الشيوخ الفرنسي عام 1996، الذي شمل تغييرات تشريعية هامة تتعلق بتطبيق حوكمة الشركات أبرزها ضرورة تشكيل مجلس الإدارة للجان ذات سلطات مستقلة، وإصدار المؤسسات لتقارير مالية تفصيلية لجميع مساهميها.¹ ومن أبرز الانتقادات التي تعرض لها أنه م يُشر إلى ضرورة الإفصاح عن المكافآت الفردية، إلى جانب إهماله المسؤولية التي تقع على عاتق الرئيس غير المدير العام أو عضو أحد لجان مجلس الإدارة.²

- تقرير **Viénot** الثاني عام 1999

صدر التقرير عن الجمعية الفرنسية لمؤسسات القطاع الخاص والمجلس الوطني لأصحاب الأعمال الفرنسية حيث قدم جملة من الاقتراحات التي من شأنها دعم حوكمة الشركات، من أبرزها³:

- ضرورة الفصل بين وظائف المدير العام ووظائف رئيس المجلس الإداري؛

- ضرورة الإفصاح عن خطط الاكتتاب وشراء الأسهم في المؤسسات؛

- تحديد مدة عهدة المدير بأربع سنوات؛

- تحديد جملة من نشاطات المجلس الإداري والمجلس المنبثقة عنه؛

- التركيز على ضرورة الإفصاح عن المعلومات المالية في الأوقات والآجال المحددة.

- تقرير **Bouton** عام 2002.

صدر التقرير عن كل من حركة المؤسسات الفرنسية (**MEDF**)، الجمعية الفرنسية للمؤسسات التابعة لمؤسسات القطاع الخاص (**AFEP**) وجمعية المؤسسات الفرنسية الكبيرة (**AGREF**)، وتضمن ثلاثة محاور بحيث تناول المحور الأول معايير تحسين ممارسات حوكمة الشركات، فيما يتعلق بدور مجلس الإدارة وأهمية الأعضاء المستقلين. بينما ركز المحور الثاني على استقلالية محافضي الحسابات مع تحديد عهده بست سنوات. في حين تضمن القسم الثالث معايير المحاسبة والمعلومات المالية، كما أكد على ضرورة تضمين التقرير السنوي للمؤسسات

¹ حكيمة بوسلمة، نجوى عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص 94.

² حسينة تريش، مرجع سبق ذكره، ص 345.

³ شراف عقون، قرمية دوفي، عزيز بورويبة، مرجع سبق ذكره، ص ص 29-30.

كل الإجراءات الداخلية المتعلقة بتحديد الالتزامات خارج الميزانية والرقابة عليه، إلى جانب تقييم المخاطر ذات الأهمية بالنسبة للمؤسسة مع توضيح المعلومات التي تهم المساهمين والمستثمرين¹.

محلياً، لم تتبن الدولة الجزائرية أيّاً من النماذج السابق الذكر، حيث في إطار سعيها إلى التحول من الاقتصادي المركزي الموجه إلى اقتصاد السوق، قدّمت العديد من الجهود بهدف إرساء إطار لحوكمة الشركات يتوافق مع المتطلبات القانونية والاقتصادية لبيئتها، وخصوصية المؤسسات الجزائرية. حيث كُلت بإصدار دليل لحوكمة الشركات عام 2009 تحت مسمى "ميثاق الحكم الراشد في المؤسسة في الجزائر".

صدر الميثاق عن فريق عمل حمل اسم GOAL08 في إشارة إلى فريق العمل للحكم الراشد بالجزائر سنة 2008. الذي يتشكل من العديد من الأطراف على رأسها جمعية حلقة العمل والتفكير حول المؤسسة، منتدى رؤساء المؤسسات ووزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة².

يندرج الميثاق ضمن سياق القوانين والنصوص التنظيمية السارية المفعول، غير أنه لا يمثل مجموعة شاملة لمدونة النصوص القانونية والتنظيمية، وإنما يمثل وثيقة مرجعية ومصدرًا هاماً في تناول المؤسسات. بحث يوجه الميثاق بصفة خاصة إلى مجموع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة، والمؤسسات المساهمة في البورصة* أو التي تنهياً لذلك. هذا ويعتبر الانضمام إلى ميثاق الحكم الراشد مسعى حر وتوعوي يرتبط بدرجة الوعي بضرورة استغلال مثل هذا المسعى من طرف المالكين بالدرجة الأولى وعزمهم الراسخ لبعث مبادئ الحكم الراشد على المستوى الداخلي ودعمها واستدامتها³.

فُسم الميثاق إلى جزأين هامين وملاحق، بحيث⁴:

➤ وضح الجزء الأول الدافع التي أدت إلى أن يصبح الحكم الراشد للمؤسسات ضروريا في الجزائر، كما أنه ربط الصلات مع إشكاليات المؤسسات الجزائرية، لا سيما المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة.

¹ حسينة تريش، مرجع سبق ذكره، ص 347.

² فريق عمل الحكم الراشد بالجزائر، ميثاق الحكم الراشد في المؤسسة في الجزائر، 2009، ص 13.

* لا يدمج الميثاق المؤسسات ذات رأسمال عمومي، والتي تخرج إشكالية الحكم الراشد فيها عن نطاق الميثاق. كما أنها تقوم على مقارنة خاصة تتوقف على الاستغلال الرشيد للأموال العمومية.

³ فريق عمل الحكم الراشد بالجزائر، ص 17.

⁴ نفس المرجع أعلاه، ص 17.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

- تطرّق الجزء الثاني إلى المقاييس الأساسية التي ينبني عليها الحكم الراشد للمؤسسات، إذ يعرض العلاقات بين الهيئات التنظيمية للمؤسسة ممثلةً بالجمعية العامة، مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية من جهة، ومن جهة أخرى علاقات المؤسسة مع الأطراف الشريكة الأخرى كالبنوك والمؤسسات الممولون... وغيرهم.
- تتضمن الملاحق أدوات عملية يمكن للمؤسسات اللجوء إليها بغرض الاستجابة لانشغال دقيق وواضح.
- الجدول رقم (02-05) - مبادئ حوكمة الشركات حسب ميثاق الحكم الراشد في المؤسسة في

الجزائر -

المبدأ	وصفه
الإنصاف	يجب أن توزع الحقوق والواجبات الخاصة بالشركاء، وكذا الامتيازات والالتزامات الخاصة بهم بصورة منصفة.
الشفافية	الحقوق والواجبات، وكذا الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة عن ذلك يجب أن تكون وصریحة للجميع.
المساءلة	مسؤولية كل طرف محددة على حدى، بواسطة أهداف محددة غير متقاسمة.
المحاسبة	وفقا لهذا المبدأ يكون كل شريك محاسبا أمام الطرف الآخر عن ما هو مسؤول عنه.

المصدر: فريق عمل الحكم الراشد بالجزائر، ميثاق الحكم الراشد في المؤسسة في الجزائر، 2009، ص 66.

ومما يجب الإشارة إليه، أنه بالرغم من أن هاته المبادئ تعمل بطرق مختلفة حسب المبدأ المطروح، فإن ذلك لا يمنع بأن تجتمع في آن واحد، إذ لا يمكن عزلها عن بعضها البعض، أي تطبق معا وبترباط. فعملية توزيع المسؤوليات والمحاسبة يجب أن تتم بكل إنصافٍ وشفافية. فضلا عن ذلك فإن قواعد الإنصاف والشفافية تخضع لتوزيع المسؤوليات والإشراف¹.

¹ فريق عمل الحكم الراشد بالجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 66.

المبحث الثالث: المبادئ الدولية لحوكمة الشركات

حرصت عديد المنظمات الدولية على إصدار جملة من المعايير السلوكية والقواعد والإجراءات التي تنظم عمل الإدارة التنفيذية والموظفين داخل المؤسسة بشكل عام، بحيث وجهت إلى المستثمرين، المؤسسات والبورصات وغيرهم من المستفيدين. أبرزها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD، والتي شكلت الأساس لحوكمة الشركات في تقارير البنك الدولي وصندوق النقد الدولي.

المطلب الأول: مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD نسختها الأولى من مبادئ حوكمة الشركات عام 1999م متضمن خمسة مبادئ، هدفت إلى مساعدة الدول الأعضاء وغير الأعضاء على تقويم وتحسين الإطار القانوني والمؤسسي والتشريعي لإدارة المؤسسات فيها. إلى جانب ضمان قدر مساءلة حملة الأسهم للإدارة، وتقديم الاقتراحات للبورصات والمستثمرين وغيرهم من الأطراف الأخرى¹. عرفت هاته النسخة تعديلات هامة عام 2004م أين تم استحداث مبدأ جديد لتصبح بذلك ستة مبادئ². وتعديلات أخرى عام 2015م صدرت بالشراكة مع منظمة التعاون الاقتصادي ومجموعة العشرين G20/OECD.

ولقد لقي قرار مجلس منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية حول تعديل مبادئ حوكمة الشركات، القبول من طرف وزراء مالية دول مجموعة العشرين، وتم الاتفاق أن يطلق عليها مبادئ الـ G20/OECD للحوكمة الشركات.

حيث هدفت هذه إلى بناء بيئة تقوم على الثقة والشفافية والمسائلة لتحقيق الاستقرار المالي وتشجيع الاستثمار على المدى الطويل. كما أن الشراكة مع مجموعة العشرين قد منحت المبادئ امتدادا عالميا يعكس التعاون بين مجموعة متنوعة من البلدان في مراحل مختلفة من التنمية وذات أنظمة قانونية مختلفة³.

تم تقديم المبادئ عبر ستة فصول مختلفة، بحيث يتفرع عن كل مبدأ مجموعة من المبادئ الجزئية الداعمة، مستكملة بالشروح التي تتضمن تعليقات تهدف إلى مساعدة القارئ وتمكينه من فهم محتوى كل مبدأ.

¹ لخضر أوصيف، يحي سعيدي، مرجع سبق ذكره، ص 187.

² محمد طرشي، نغاز نور الهدى، التدقيق الخارجي ودوره في تعزيز تطبيق مبادئ حوكم الشركات - دراسة عينة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، *Revue Algérienne d'Economie et gestion*، المجلد (15)، العدد (02)، 2021، ص 202.

³ OECD, G20/OECD Principles of Corporate Governance, OECD Publishing, Paris, 2015, p07.

أولاً: ضمان أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات

وفقاً لهذا المبدأ فإن إطار حوكمة الشركات يجب أن يعزز الشفافية والأسواق العادلة، إلى جانب التخصيص الفعال للموارد. حيث تتطلب حوكمة الشركات الفعالة وجود مزيج من الأطر القانونية والتنظيمية والمؤسسية (تختلف من بلد إلى آخر) بحيث يمكن للمشاركين في السوق الاعتماد عليها عند إقامة علاقاتهم التعاقدية. وتتمحور مرتكزات تطبيق هذا المبدأ في¹:

- ضرورة تطوير إطار حوكمة الشركات بهدف التأثير على الأداء الاقتصادي العام وسلامة السوق، والترويج لقيام أسواق شفافية وتعمل بشكل جيد.

- يجب أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر على حوكمة الشركات متسقة مع القانون، شفافة وقابلة للتنفيذ.

- توزيع المسؤوليات بين مختلف السلطات يجب أن يكون واضحاً ومصمماً لخدمة المصلحة العامة.

- يجب أن تدعم لوائح الأسواق المالية حوكمة الشركات الفعالة.

- ينبغي أن تتمتع السلطات الإشرافية والتنفيذية والتنظيمية والسلطة والنزاهة والموارد للتمكن من القيام بواجباتها بطريقة مهنية وموضوعية. علاوة على ذلك يجب أن تكون قراراتهم شفافة وفعالة مع توفير الشرح التام لها.

- ينبغي تعزيز التعاون عبر الحدود وذلك من خلال الترتيبات الثنائية والمتعددة الأطراف لتبادل المعلومات.

ثانياً. الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية

يقضي هذا المبدأ بأن يحمي إطار حوكمة الشركات ويسهل ممارسة حقوق المساهمين وضمان المعاملة العادلة لجميعهم، بما في ذلك المساهمون الأقلية والأجانب. كما يجب أن تتاح الفرصة لجميع المساهمين للحصول على تعويض فعال لانتهاك حقوقهم. وتتمحور مرتكزات هذا المبدأ في²:

- يجب أن تتضمن حقوق المساهمين الأساسية الحق في: طرق آمنة في تسجيل الملكية، نقل الأصل أو تحويلها، الحصول على المعلومات المادية عن المؤسسة بشكل منتظم وفي الوقت المناسب، المشاركة والتصويت في اجتماعات

¹ Ibid, p 13 to 17.

² OECD, Op-Cit, P 18 to 28.

المساهمين العامة، انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة. والحق الحصول على نصيب من الأرباح التي تحققها المؤسسة.

- يجب أن يكون المساهمين على دراية كافية، وأن يكون لهم الحق في الموافقة أو المشاركة في القرارات المرتبطة بتغيرات أساسية في المؤسسة. لاسيما أي تعديلات تمس النظام الأساسي أو عقد التأسيس، طرح أسهم إضافية، المعاملات الاستثنائية بما في ذلك نقل جميع أصول المؤسسة مما يؤدي إلى بيعها.

- إتاحة الفرصة للمساهمين للمشاركة الفعالة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين، كما يجب تزويد المساهمين بمعلومات كافية وفي الوقت المناسب بشأن موعد ومكان وجدول أعمال الاجتماعات العامة، والقضايا التي سيتم معالجتها، تجنب جعل عملية التصويت صعبة أو مكلفة للبعض من المساهمين. إلى جانب السماح بطرح الأسئلة على أعضاء مجلس الإدارة، والمشاركة الفعالة في القرارات الرئيسية المرتبطة بحوكمة الشركات كترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة والتصويت، مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الرئيسيين. إلى جانب ما سبق يتيح هذا المبدأ للمساهمين التصويت شخصيا أو غيايا وبنفس الأثر. مع إزالة العوائق التي تواجه المساهمين الأجانب.

- السماح للمساهمين بما في ذلك المؤسسين منهم بالتشاور مع بعضهم البعض بشأن القضايا المتعلقة بحقوقهم الأساسية، وذلك على النحو المحدد في المبادئ مع مراعاة الاستثناءات لمنع التجاوزات.

- معاملة جميع المساهمين حملة نفس النوع من الأسهم معاملة متكافئة.

- الموافقة على المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة وتنفيذها بطريقة تضمن الإدارة السليمة لتضارب المصالح ويحمي مصلحة المؤسسة ومساهميها.

- حماية المساهمين الأقلية من الأعمال التعسفية من قبل أو لمصلحة المساهمين المسيطرين.

- السماح لأسواق مراقبة المؤسسات بالعمل بطريقة كفئة وشفافة.

من خلال ما سبق، يمكن استخلاص أن هذا المبدأ يهدف أساسا إلى حماية حقوق حملة الأسهم بما في ذلك الأقلية منهم والمساهمين الأجانب من جميع أنواع التلاعب والاستغلال.

ثالثاً. المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأوراق المالية، وغيرهم من الوسطاء

- يؤكد هذا المبدأ على ضرورة أن يوفر إطار حوكمة الشركات حوافز سليمة في جميع مراحل سلسلة الاستثمار، وتوفير أسواق للأوراق المالية للعمل بطريقة تساهم في الحوكمة الجيدة للمؤسسات. وتضمن ما يلي¹:
- يتعين على المؤسسات الاستثمارية التي تتصرف بصفة ائتمانية للإفصاح عن حوكمة الشركات وسياسات التصويت فيما يتعلق باستثماراتهم، بما في ذلك الإجراءات التي لديهم لاتخاذ القرار بشأن استخدام حقوق التصويت الخاصة بهم.
 - يجب أن يتم التصويت من قبل المرشحين أو أطراف أمناء بما يتماشى مع توجيهات مالك السهم.
 - ينبغي على المستثمرون المؤسسون الذين يتصرفون بصفة ائتمانية أن يفصحوا عن كيفية إدارة تضارب المصالح التي قد تؤثر على ممارسة حقوق الملكية الرئيسية فيما يتعلق باستثماراتهم.
 - يجب أن يتطلب إطار حوكمة الشركات أن المستثمرين الوكلاء، المحللين والوسطاء ووكالات التصنيف وغيرهم ممن يقدمون التحليل أو المشورة ذات الصلة بقرارات المستثمرين، والإفصاح عن النزاعات وتقليلها التي قد تضر بنزاهة تحليلهم أو مشورتهم.
 - يجب حظر عمليات التداول التي تستند إلى معلومات داخلية واعتبارها من الممارسات التي تشكل خرقاً وانتهاكاً لمبدأ المعاملة العادلة للمساهمين.
 - يجب أن توفر أسواق الأوراق المالية اكتشافاً عادلاً وفعالاً للأسعار كوسيلة للمساعدة في تعزيز الحوكمة الفعالة للشركات

رابعاً: دور أصحاب المصلحة في حوكمة الشركات

- يلزم هذا المبدأ إطار حوكم المؤسسات بالاعتراف بحقوق أصحاب المصلحة، والتي تنشأ بموجب القانون أو من خلال الاتفاقات المتبادلة، وتشجيع التعاون النشط بين المؤسسات وأصحاب المصلحة في خلق الثروة والوظائف والاستدامة المالية للمؤسسات. ويرتكز على²:

¹ OECD, Op-Cit, P 29 to 33.

² OECD, Op-Cit, P 34 to 36.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

- احترام حقوق أصحاب المصلحة المنصوص عليها قانوناً أو التي تم الاتفاق عليها؛ وتشمل العمل، القانون التجاري، القانون البيئي وقانون الإعسار.
 - إذا كانت حقوق أصحاب المصلحة محمية بموجب القانون، يكون لهم الحق في الحصول على تعويض فعال مقابل انتهاك حقوقهم.
 - السماح بتطوير آليات مشاركة الموظفين، وذلك من خلال تمكينهم من تمثيل العمال في مجلس الإدارة، التشاور والتفاوض بما يتعلق بخطط ملكية أسهم الموظفين أو مشاركة الأرباح الأخرى، إنشاء صندوق مستقل للمعاشات التعاقدية... وغيرها من العناصر التي تعبر عن مشاركة الموظفين بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.
 - عند مشاركة أصحاب المصلحة في حوكمة الشركات، يجب تمكينهم من الوصول إلى المعلومات الكافية والموثوقة وفي الوقت المناسب وذلك لتمكينهم من الوفاء بمسؤولياتهم.
 - ضرورة وضع إطار فعال للإعسار المالي، وإطار آخر لتغطية حقوق الدائنين باعتبارهم من أصحاب المصلحة الرئيسيين الذين يلعبون دوراً مهماً في حوكمة الشركات.
- يظهر من خلال ما سبق تأكيد هذا المبدأ على أهمية تعزيز الثقة بين المؤسسة وأصحاب المصلحة، وذلك من خلال الاعتراف بجميع حقوقهم، سواء تلك التي يكفلها القانون أو تلك الحقوق الناشئة نتيجة لاتفاقيات متبادلة.

خامساً. الإفصاح والشفافية

- يؤكد هذا المبدأ على ضرورة أن يضمن إطار حوكمة الشركات الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب عن كافة الأمور الجوهرية المتعلقة بالمؤسسة بما في ذلك الوضع المالي، الأداء، الملكية والحوكمة¹.
- يجب أن يتضمن الإفصاح على سبيل المثال لا الحصر، المعلومات الجوهرية حول النتائج المالية والتشغيلية للمؤسسة من خلال البيانات المالية مدققة التي توضح الأداء المالي والوضع المالي للشركة ممثلة بـ: الميزانية بيان الأرباح والخسائر وبيان التدفقات النقدية والإيضاحات على القوائم المالية. أهداف المؤسسة والمعلومات غير المالية بما فيها الإفصاح عن السياسات والأداء المتعلق بأخلاقيات العمل والقضايا الاجتماعية... وغيرها. الملكية الكبرى

¹ OECD, Op-Cit, P 37 to 44.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

لأسهم وحقوق التصويت. مكافآت أعضاء مجلس الإدارة وكبار المسؤولين التنفيذيين. معلومات عن أعضاء مجلس الإدارة، بما في ذلك مؤهلاتهم وعملية اختيارهم، عضويتهم ومدى استقلاليتهم. مختلف المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة بما في ذلك أصحاب المصلحة. المخاطر المتوقعة. إلى جانب الإفصاح عن هياكل وسياسات الحوكمة.

- يجب إعداد المعلومات والإفصاح عنها وفقاً لمعايير عالية الجودة، ممثلة في معايير المحاسبة ومعايير إعداد التقارير المالية وغير المالية. وذلك قصد زيادة تحسين قدرة المستثمرين على مراقبة المؤسسة.
- يجب إجراء عملية تدقيق سنوية من قبل طرف خارجي مستقل ومؤهل، من شأنه أن يقدم ضمان موضوعي لمجلس إدارة المؤسسة بخصوص عدالة البيانات المالية، وأنها تعبر بشكل جوهري عن أداء المؤسسة ومركزها المالي.
- يجب أن يكون المدققون الخارجيون مسؤولين أمام المساهمين ومدنيين تجاه المؤسسة لممارسة العناية المهنية اللازمة.
- يجب توفير قنوات لنشر المعلومات بشكل كافٍ ومتساوٍ وفي الوقت المناسب من حيث التكلفة لمستخدمي المعلومات.

سادساً. مسؤوليات مجلس الإدارة

- يوجب هذا المبدأ إطار حوكمة الشركات بتوفر الإستراتيجيات التوجيهية للمؤسسة والمراقبة الفعالة للإدارة من قبل المجلس، وضمان مسألته تجاه المؤسسة ومساهميها، وذلك من خلال ما يلي¹:
- يجب على أعضاء مجلس الإدارة العمل بنية حسنة، مع بذل العناية المهنية اللازمة بما يخدم مصالح المؤسسة والمساهمين.
 - إذا كانت لقرارات مجلس الإدارة التأثير المختلف على المساهمين وجب تحقيق المعاملة المنصفة لهم؛
 - يتعين على مجلس الإدارة تطبيق معايير أخلاقية عالية بحيث تأخذ بعين الاعتبار مصالح أصحاب المصلحة.

¹ OECD, Op-Cit, P 45 to 54.

- يلتزم مجلس الإدارة بتنفيذ جملة من الوظائف، بما في ذلك مراجعة وتوجيه إستراتيجية الشركة وخطط العمل الرئيسية، مراقبة فعالية ممارسات حوكمة الشركات والتي تركز على المراجعة المستمرة للهيكل الداخلي للمؤسسة، وذلك قصد للتأكد من وجود خطوط واضحة للمساءلة، ضمان عملية ترشيح وانتخاب رسمية وشفافة لمجلس الإدارة، إلى جانب مراقبة وإدارة تضارب المصالح.... وغيرها من الوظائف الأخرى.

- يجب أن يكون المجلس قادرا على ممارسة حكم موضوعي ومستقل، من خلال تعيين عدد كافٍ من الأعضاء غير التنفيذيين القادرين على ممارسة الحكم المستقل على المهام، بحيث يوجد احتمال لتضارب المصالح، إلى جانب النظر في تشكيل لجان متخصصة من شأنها دعم مجلس الإدارة في أداء وظائفه.

- يجب أن يكون المجلس قادرا على ممارسة حكم موضوعي ومستقل، وذلك من خلال تعيين عدد كافٍ من الأعضاء غير التنفيذيين.

والجدير بالذكر، أن التحديثات الأخيرة التي قامت بها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومجموعة العشرين في عام 2015، قد أسفرت عن استحداث مبدأ جديد ممثلا بـ: المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأوراق المالية، وغيرهم من الوسطاء، ودمج مبدأ حقوق المساهمين ووظائف الملكية الرئيسية مع مبدأ المعاملة العادلة للمساهمين ضمن مبدأ واحد يحمل إسم الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية. وبذلك يبقى عدد المبادئ ثابتا (ستة مبادئ) بالمقارنة مع إصدار عام 2004.

المطلب الثاني: المبادئ الصادرة لجنة بازل وصندوق النقد الدولي

سيتم في هذا المطلب التطرق إلى كل من مبادئ الحوكمة الشركات الصادرة عن لجنة بازل والتي تخص المؤسسات البنكية دون غيرها من المؤسسات الأخرى، إلى جانب المبادئ الصادرة عن صندوق النقد الدولي التي تعمل على محاربة الفساد في العديد من المجالات.

أولا: المبادئ الصادرة عن لجنة بازل للرقابة البنكية

التزمت لجنة بازل للرقابة البنكية منذ عام 1999م بتعزيز الممارسات السليمة للحوكمة على مستوى المؤسسات البنكية من خلال إصدارها لإرشادات أولية عُنوانت بـ "تحسين الحوكمة المؤسسية للبنوك"، ليليه إصدار

2006م الذي يتناول ثمانية مبادئ أساسية لحوكمة البنوك¹. وكنتيجة للإخفاقات التي عرفتتها العديد من البنوك التي تبنت تلك المبادئ آنذاك قامت اللجنة بإعادة مراجعتها عام 2010م وأصدرت ورقة بعنوان " مبادئ تعزيز حوكمة الشركات " تضمنت أربعة عشر مبدأً اعتبرت كنقطة مرجعية لتعزيز تبني ممارسات الحوكمة من قبل البنوك. وفيما يلي عرض أهم هاته المبادئ:

1. المسؤوليات العامة لمجلس الإدارة

ينص المبدأ على ضرورة أن يتولى مجلس الإدارة المسؤولية الكاملة عن البنك، بما في ذلك الموافقة والإشراف على تنفيذ الأهداف الإستراتيجية، إستراتيجية المخاطر وحوكمة الشركات. إلى جانب مسؤولياته في الإشراف على الإدارة العليا. وبناء على ذلك يتعين على هذا الأخير أن يوافق على إستراتيجية العمل الشاملة للبنك ومراقبتها، ويأخذ بعين الإعتبار المصالح المالية طويلة الأجل للبنك، وتعرضه للمخاطر ومدى قدرته على إدارتها بفعالية، فضلا عن الموافقة والإشراف على إستراتيجية المخاطر الشاملة. بما في ذلك تحمل المخاطر/ تقبلها؛ سياسات إدارة المخاطر، نظام الضوابط الداخلية²؛

كما يعتبر وجود ثقافة مؤسسية مثبتة تدعم وتوفر القواعد والحوافز الملائمة للسلوك المهني، عنصرا أساسيا للحوكمة الرشيدة، وفي هذا الصدد على مجلس الإدارة أن يبادر إلى وضع المعايير المهنية والقيم المؤسسية التي تعزز النزاهة للإدارة العليا والموظفين الآخرين³.

2. مؤهلات مجلس الإدارة

يوصي هذا المبدأ بأن يكون أعضاء مجلس الإدارة مؤهلين بشكل مستمر، وذلك من خلال التدريب المرتبط بمراكزهم. وأن يكونوا على دراية كافية بدورهم في حوكمة الشركات، كما يجب أن يكونوا قادرين على ممارسة حكم موضوعي وسليم حول شؤون البنك. كما يجب أن يجوز أعضاء مجلس الإدارة بشكل فردي أو جماعي الخبرة المناسبة والكفاءات في مختلف التخصصات لاسيما المحاسبة، التخطيط الإستراتيجي، الحوكمة، إدارة

¹ عز الدين عطية، المبادئ الدولية في مجال الحوكمة، المجلة الجزائرية للدراسات السياسية، المجلد (03)، العدد (01)، 2016، ص 147.

² Basel Committee on Banking Supervision, **Principles For Enhancing Corporate governance**, October 2010, p 15.

³ Ibid, p16.

المخاطر، الرقابة الداخلية وتنظيم البنوك... وغيرها. كما يجب أن يكون لدى المجلس فهم عميق للقوى الاقتصادية والسوقية المحلية والإقليمية، والبيئة القانونية والتنظيمية¹.

3. ممارسات المجلس الخاصة وهيكله

يجب أن يحدد مجلس الإدارة ممارسات الحوكمة المناسبة لعمله، مع توفير الوسائل اللازمة لضمان إتباع هذه الممارسات ومراجعتها بشكل دوري وذلك قصد التحسين المستمر. كما يتعين على مجلس الإدارة الاحتفاظ بالقواعد التنظيمية واللوائح الداخلية أو غيرها من الوثائق المماثل التي تحدد تنظيمه وحقوقه ومسؤولياته وأنشطته الرئيسية، وأن يقوم بتحديثها بشكل دوري. إلى جانب ذلك يجب أن ينظم المجلس نفسه من حيث الحجم وتواتر الاجتماعات واستخدام اللجان، وذلك لتعزيز الكفاءة. حيث يظهر الدور الحاسم لرئيس مجلس الإدارة في حسن سير العمل من خلال توفير القيادة للمجلس، ومسؤوليته عن الأداء العام بما في ذلك الحفاظ على علاقة ثقة بينه وبين جميع أعضاء المجلس، كما يجب أن يتمتع بمجموعة من الصفات بما فيها الخبرة المطلوبة والكفاءة التي تمكنه من الوفاء بمختلف المسؤوليات. وقصد زيادة كفاءة العمل يلتزم المجلس بإنشاء العديد من اللجان لا سيما لجنة التدقيق، لجنة المخاطر، لجنة التعويضات والمكافآت... وغيرها من اللجان².

4. هياكل المجموعة

وفقا لهذا المبدأ، يتحمل مجلس إدارة المؤسسة الأم المسؤولية الكاملة عن الحوكمة، وعليه التأكد من وجود سياسات وآليات حوكمة مناسبة لهيكل وأعمال ومخاطر المجموعة وكيانها³.

5. الإدارة العليا

تتكون الإدارة العليا من مجموعة أساسية من الأفراد المسؤولين الذين يجب أن يخضعوا للمساءلة عن الإشراف على الإدارة اليومية للبنك، كما يجب أن يتمتع هؤلاء الأفراد بالخبرة والكفاءة والنزاهة اللازمة لمباشرة الأعمال المنوطة بهم. حيث تقوم الإدارة العليا وتحت إشراف المجلس، بالتأكد من أن أنشطة البنك متوافقة مع إستراتيجية العمل وتحمل المخاطر والسياسات التي يتم اعتمادها من قبل مجلس الإدارة. كما تكون الإدارة مسؤولة

¹ Basel Committee on Banking Supervision, Op Cit, p 18.

² Ibid, p20.

³ Ibid, p23.

عن تفويض الواجبات للمسؤولين، ويجب أن تظل على دراية بالتزامها بالإشراف على ممارسة تلك المسؤولية المفوضة من جهة، ومسؤوليته النهائية عن أداء البنك أمام مجلس الإدارة من جهة أخرى¹.

6. إدارة المخاطر والرقابة الداخلية

يلزم هذا المبدأ بأن يكون للبنوك نظام فعال للرقابة الداخلية ووظيفة إدارة المخاطر (بما في ذلك رئيس إدارة المخاطر أو ما يعادله)، مع ما يكفي من السلطة، المكانة، الاستقلالية، الموارد وإمكانية الوصول إلى مجلس الإدارة. بحيث تشمل إدارة المخاطر بشكل عام ما يلي²:

- تحديد وتقييم المخاطر الرئيسية للبنك،
- مراقبة التعرض للمخاطر وتحديد احتياجات رأس المال المقابل على أساس مستمر؛
- مراقبة وتقييم القرارات المتعلقة لقبول مخاطر معينة وتدابير التخفيف منها؛
- تقديم التقارير إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة بشأن جميع البنود المذكورة أعلاه.

7. منهجيات وأنشطة المخاطر

يوجب هذا المبدأ تحديد المخاطر ومراقبتها بصفة مستمرة على مستوى البنك ككل وعلى المستوى الفردي للكيانات التابعة له، ويجب تعديل تركيبة إدارة المخاطر ومدى تعقيدها والبنية التحتية للرقابة الداخلية لمواكبة التغيرات على مستوى مخاطر البنك وعلى المستوى الخارجي. كما يجب أن يشمل تحليل المخاطر كلا من العناصر الكمية والنوعية³.

8. التواصل بشأن المخاطر

تتطلب الإدارة الفعالة للمخاطر توفر خط اتصال داخلي قوي، سواء عبر المؤسسة أو من خلال التقارير المقدمة إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا. إذ يجب الإبلاغ عن جميع المخاطر التي يتعرض لها البنك وبوتيرة كافية،

¹ Basel Committee on Banking Supervision, Op Cit,P24.

² Ibid, p25.

³ Basel Committee on Banking Supervision, p27.

كما يجب أن يكون التواصل فعالاً في شكله الأفقي أو العمودي ليساعد على اتخاذ القرارات السليمة ومنع تضخيم التعرض للمخاطر¹.

9. التدقيق الداخلي، المدققون الخارجيون والرقابة الداخلية.

يجب على مجلس الإدارة والإدارة العليا أن تستخدم بشكل فعال العمل الذي تقوم به وظائف التدقيق الداخلي، المدققون الخارجيون ووظائف الرقابة الداخلية. كما يجب على مجلس الإدارة الإدراك والإقرار بأن المدققين الداخليين والخارجيين المستقلين والمؤهلين بالإضافة إلى وظائف الرقابة الداخلية الأخرى تعدّ عناصر أساسية ضمن حوكمة الشركات وتساهم في تحقيق جملة من أهدافها المهمة.²

10. نظام التعويضات

يؤكد هذا المبدأ على ضرورة أن يشرف مجلس الإدارة على تصميم نظام للتعويضات وتشغيله، وضرورة مراقبة ومراجعة هذا النظام للتأكد من أنه يعمل وفقاً للشكل المطلوب. وأن يكون أعضاء المجلس المشاركين في نظام التعويض مستقلين وغير تنفيذيين، وأن يكونوا على دراية كبيرة بترتيبات التعويض والخوافز والمخاطر التي يمكن أن تنشأ عنها³. كما يجب أن يتماشى تعويض الموظف بشكلٍ فعال مع المخاطرة، كما يجب تعديل التعويض لجميع أنواع المخاطر، وأن تكون نتائج التعويض متماثلة مع نتائج المخاطر. إلى جانب هذا ينص المبدأ على أن يكون مزيج النقد وحقوق الملكية وأي أشكال التعويض الأخرى موائمة للمخاطر⁴.

ومما يجب الإشارة إليه، أن المبادئ الصادرة عن لجنة بازل للرقابة البنكية للعام 2010م قد عرفت عدة تنقيحات آخرها كان في أكتوبر 2014م أين تم إدخال بعض التعديلات دون أن تمس بجوهر المبادئ الأربعة عشر.

¹ Ibid, p 30.

² Ibid, p31.

³ Ibid, P 33.

⁴ Ibid, p 33

ثانياً: مبادئ الحوكمة الصادرة عن صندوق النقد الدولي

عمل صندوق النقد الدولي بالشراكة مع الدول الأعضاء على مكافحة الفساد وتعزيز حوكمة الشركات، وذلك من خلال تقديم خدمات المشورة والسياسات والدعم المالي للدول الأعضاء، كما عمل أيضاً على وضع جملة من التدابير بهدف ضمان النزاهة والحياد والصدق في الوفاء بالتزاماته المهنية¹.

حيث تغطي مبادرات صندوق النقد الدولي التي تعمل على تعزيز حوكمة الشركات عدة مجالات، أبرزها²:

- تشجيع الدول الأعضاء على تحسين المساءلة من خلال تعزيز الشفافية في الإفصاح عن الوثائق وذلك بما يتماشى مع سياسات الشفافية الخاصة به؛

- يشجع صندوق النقد الدولي بالاشتراك مع البنك الدولي اممثال الدول الأعضاء لمعايير الشفافية الدولية؛

- تقييم أطر الحوكمة والشفافية داخل البنوك المركزية الخاصة بالدول الأعضاء التي يقوم بإقرارها، وذلك من خلال التركيز على تعزيز الرقابة السليمة، الرقابة الداخلية، التدقيق وآليات إعداد التقارير المالية العامة بتلك المؤسسات المالية.

وقصد تفعيل أكثر للحوكمة سنّ صندوق النقد الدولي جملة من القواعد والمبادئ التي من شأنها أن تضمن

الممارسات الجيدة الخاصة بشفافية السياسات المالية والنقدية الحكومية، وذلك كما يلي³:

1. قانون السياسات المالية

أكدت مدونة هذا القانون على ضرورة توضيح مسؤوليات الحكومة وكيفية إعداد الميزانية وتنفيذها، كما تُلزم الحكومة بأن تتيح للأفراد المعلومات المرتبطة بنشاطاتها المختلفة، والتي يجب أن تتميز بالشفافية والنزاهة. وتناولت المدونة كذلك مختلف الطرق والوسائل المعتمدة من طرف الحكومة لتحقيق أهدافها. وعليه شملت المدونة أربع موضوعات رئيسية وهي:

¹ IFM, The IMF and Good Governance, P 01, available on <https://www.imf.org/~media/Files/Factsheets/English/Goodgovernance.ashx#:~:text=The%20IMF%20places%20great%20emphasis,of%20its%20own%20professional%20obligations>. accessed at 06/07/2022. at 12:25

² Ibid, p 02.

³ عز الدين عطية، مرجع سبق ذكره، ص ص 148-149.

- ضرورة التمييز بوضوح بين المسؤوليات والوظائف، في القطاع الحكومي والهيئات التابعة له من جهة ومختلف القطاعات الاقتصادية من جهة أخرى. فيجب أن تكون المهام السياسية الإدارية في القطاع العام واضحة ومعلن عنها، إلى جانب وجود إطار قانوني وإداري واضح للإدارة المالية في المؤسسات الحكومية.
- الإفصاح عن مختلف المعلومات وإتاحتها للأفراد.
- إعداد الميزانيات بعناية مع الحرص على التنفيذ الدقيق لها، وتقديم تقرير واضحة بخصوصها.
- التأكيد على النزاهة وذلك من خلال توافق مختلف المعلومات المالية مع معايير جودتها المتفق عليها، كما يجب أن تخضع هاته المعلومات للفحص من قبل هيئات مستقلة.

2. قانون الممارسات الجيدة حول شفافية السياسات المالية والنقدية

وفقا لهذا القانون تم إضافة إجراءات الشفافية إلى مدونة السياسات المالية، وذلك نتيجة للعديد من الاعتبارات أبرزها أنه يمكن أن تصبح السياسات المالية والنقدية أكثر فعالية في حال ما إذا اطلع المواطنون على أهداف هذه السياسات وأدواتها. إلى جانب تأكيد مبادئ الإدارة الجيدة والرشيدة على ضرورة مسائلة البنوك المركزية.

بتحليل ما سبق، ترى الطالبة أنه بالرغم من أن مجموعة مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن مختلف الهيئات المهنية لا تعتبر إلزامية التطبيق لكافة المؤسسات، غير أن أهميتها في ضمان المعاملة العادلة للمساهمين وحماية أصحاب المصلحة، فضلا عن دورها في الكشف عن حالات التلاعب والفساد من خلال تحقيق القدر الكافي من النزاهة والشفافية ترفض حتمية العمل بها.

المبحث الرابع: أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات.

باعتبار أن حوكمة الشركات تتعلق بشكل أساسي بتلك العلاقات القائمة بين مختلف الأطراف التي تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة. كان من الضروري عند دراسة أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات، دراسة أثر التدقيق الداخلي في ذلك من جهة، وأثر التدقيق الخارجي جهة أخرى.

المطلب الأول: تعزيز حوكمة الشركات من خلال تكامل التدقيق الداخلي والخارجي.

يعتبر التدقيق الداخلي من أبرز الآليات الداخلية لحوكمة الشركات، كما يعتبر التدقيق الخارجي من أبرز آلياتها الخارجية، وهذا ما قد يبرر تأثير العلاقة التكاملية بينهما في تعزيز مبادئ الحوكمة الشركات.

أولاً: أثر التدقيق الداخلي في تعزيز حوكمة الشركات

يعتبر التدقيق الداخلي من بين الآليات التي تساهم في التطبيق السليم لحوكمة الشركات، وذلك نظراً لدوره الفعال في ضمان ترقية وتطوير الأداء العام للمؤسسات وإدارة مختلف المخاطر التي تتعرض لها، إلى جانب إدخال تحسينات على الأساليب الرقابية وذلك اعتباراً من أن التدقيق الداخلي ركيزة أساسية لنظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى إعداد وتوفير التقارير والقوائم المالية بشكل دقيق وعلى قدر عالٍ من الإفصاح والشفافية لخدمة أصحاب المصلحة ودعم ثقتهم في المعلومات المحاسبية اللازمة لاتخاذ مختلف القرارات الاستثمارية والمالية¹.

1. تطور أهداف التدقيق الداخلي وأثره على حوكمة الشركات

لقد مرت أهداف التدقيق الداخلي بعدة تطورات، فخلال ثلاثينيات القرن الماضي عقب أزمة الكساد العالمي (1929)، ظهرت الحاجة إلى التدقيق الداخلي كوسيلة مساعدة لأنشطة التدقيق الخارجي، واعتُبر على أنه امتداد لعمل المدقق الخارجي في استكمال تفاصيل التحقق من العمليات وتدنية تكاليف التدقيق لصالح إدارة المؤسسة. ونتيجة للانتقادات التي عرفتتها مهنة التدقيق في تلك الفترة- عقب 1929م- تزايد الاهتمام بالتدقيق الداخلي في الولايات المتحدة الأمريكية أين تم إنشاء معهد المدققين الداخليين IIA عام 1941م الذي اهتم هو الآخر بهذه الوظيفة وعمل على تطويرها داخل المؤسسات ، وذلك عبر إصدار أول دليل يوضح مسؤوليات التدقيق الداخلي عام 1948م. وعلى الرغم من ذلك كان لا يزال يُنظر إليه التدقيق الداخلي في السنوات الأولى

¹ بدرة بوشمبة، مرجع سبق ذكره، ص 54.

لإنشاء IIA على أنه امتداد لعمل المدققين الخارجيين واعتُبر الهدف الأساسي منه خدمة أعضاء مجلس الإدارة ومنع السرقة والاحتيال داخل المؤسسات. وخلال نفس الفترة حظي التدقيق الداخلي باهتمام أوسع من قبل الهيئات المهنية الدولية التي أوضحت ضرورة الاستفادة من المدققين الداخليين وتوسيع خدماتهم وأهدافهم لأكثر من مجرد اكتشاف الأخطاء المحاسبية، وبذلك تم التحول إلى أهداف جديدة للتدقيق والتركيز على تحسين العمليات بدلا من اكتشاف الأخطاء المحاسبية فقط¹.

وفي بداية عام 2000 أصدر معهد المدققين الداخليين التعريف الأكثر حداثة للتدقيق الداخلي ليتضمن أهدافا أكثر اتساعا، ركزت على خلق قيمة للمؤسسة وذلك من خلال التقييم الدائم وبشكل منهجي لعمليات إدارة المخاطر، الرقابة، والحوكمة.²

وعليه يكون التعريف الجديد الصادر عن IIA قد حدد أبعاداً حديثة للتدقيق الداخلي ، فإلى جانب اهتمامه بوظيفته تقييم أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسة وأنظمة إدارة المخاطر وتحسين فعاليتها أصبح التدقيق الداخلي ضمن مكونات حوكمة الشركات و طرفا فعالا فيها وذلك لارتكاز مفهومها على أربع ركائز أساسية ممثلةً بمجلس الإدارة، التدقيق الخارجي الإدارة العليا والتدقيق الداخلي³.

2. تطور المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ودورها في تعزيز حوكمة الشركات

نتيجة للانهيارات التي عرفتتها كبريات المؤسسات عبر العالم بالرغم من محاولة التزامها بالعمل وفقا لمعايير الدولية للتدقيق الداخلي، عمل معهد المدققين الداخليين خلال عام 2003 على إدخال تعديلا جوهرية على الإطار المرجعي الدولي لممارسة التدقيق الداخلي، والتي بواسطتها تمت معالجة بعض الاهتمامات والقضايا المطروحة على الساحتين المهنية والاقتصادية الدولية لاسيما تلك المرتبطة بإدارة المخاطر وحوكمة الشركات. وذلك عكس الأطر السابقة التي لم تعمل على دمج حوكمة الشركات ضمن أهداف التدقيق الداخلي.

وما يؤكد ذلك، إصدار IIA مجموعة المعايير التي عملت على دعم حوكمة الشركات، والاهتمام بالنزاهة وأخلاقيات العمل. شملت ما يلي:

¹ عبد القادر عيادي، مريم واكر، مريم سبق ذكره، ص 346.

² عبد اللطيف حابي، محمد بن لدغم، محمد عبد الكريم بوسعيد، دور التدقيق الداخلي في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات - دراسة حالة شركة الإسمنت لبني صاف S.CI.BS، مجلة إدارة المنظمات المغربية، المجلد(03)، العدد(01)، 2019، ص 151.

³ عبد الرحمن العايب، مرجع سبق ذكره، ص ص 56-58.

1.2. معيار الأداء 2060" رفع التقارير إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة"

يلزم هذا المعيار المدقق الداخلي بأن يرفع بصفة دورية تقاريراً إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا حول أهداف وصلاحيات ومسؤوليات وأداء نشاط التدقيق الداخلي، إلى جانب نسبة تنفيذ المخططات، كما يجب أن تتضمن هاته التقارير المخاطر والمسائل الرقابية بما فيها مخاطر الغش والاحتيال والمسائل المرتبطة بحوكمة الشركات أو أية مواضيع أخرى تتطلب لفت انتباه الإدارة العليا ومجلس الإدارة¹.

2.2. معيار الأداء 2100" طبيعة العمل"

تقتضي متطلبات هذا المعيار أن يقوم المدقق الداخلي بالتقييم والمساهمة في تحسين مسار الحوكمة، إدارة المخاطر والرقابة في المؤسسة. وذلك عبر إتباع مقاربة منهجية مبنية على المخاطر².

3.2. معيار الأداء 2110" الحوكمة"

اهتم هذا المعيار بجانب مما يدخل ضمن مفاهيم النزاهة وأخلاقيات الأعمال والتي تدخل هي الأخرى ضمن مبادئ حوكمة الشركات، حيث حمل المدقق الداخلي مسؤولية تقييم مسار عمليات الحوكمة في المؤسسة مع تقديم المقترحات اللازمة لتحسينها في مجال تطوير قواعد النزاهة وتنمية القيم داخل المؤسسة³، وذلك عبر⁴:

- أخذ قرارات إستراتيجية وعملية؛

- الإشراف على عمليات إدارة المخاطر والرقابة مع إبلاغ المعلومات المرتبطة بهما إلى الجهات المناسبة؛

- تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في المؤسسة؛

- ضمان فاعلية إدارة الأداء والمسائلة داخل المنشأة؛

- تنسيق الأنشطة وتبادل المعلومات بين مجلس الإدارة، المدققين الخارجيين، الإدارة العليا... وغيرهم.

¹ IIA, **INTERNATIONAL STANDARDS FOR THE PROFESSIONAL PRACTICE OF INTERNAL AUDITING (STANDARDS)**, Op Cit, P P 11-12.

² Ibid, p 12.

³ عبد الرحمن العايب، دور التدقيق الداخلي في الممارسة السليمة لحوكمة الشركات على ضوء المعايير الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد، العدد(16)، 2016، ص 64.

⁴ IIA, **INTERNATIONAL STANDARDS FOR THE PROFESSIONAL PRACTICE OF INTERNAL AUDITING (STANDARDS)**, Op Cit, P P 12-13.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

وإلى جانب هاته المعايير الأساسية، نميز معايير أخرى من فئة معايير التنفيذ ركزت على أهمية إدماج التدقيق الداخلي في عمليات الحوكمة، أبرزها المعيار C1-2210 الذي يقضي بأن تتناول أهداف المهمة الاستشارية عمليات الحوكمة؛ إدارة المخاطر والرقابة، وذلك في حدود النطاق المتفق عليه مع العميل. والمعيار C2-2440 الذي ينص بأنه أثناء تنفيذ المهام الاستشارية قد يتم تحديد قضايا معينة متعلقة بالحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة. يجب إبلاغها إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا متى كانت تلك القضايا مهمة بالنسبة للمؤسسة¹.

بالإضافة إلى ما ورد سابقاً، ترى الباحثة بأن قواعد السلوك المهني للمدقق الداخلي تساهم هي الأخرى في التأثير على حوكمة الشركات، ويتجسد ذلك من خلال التزام المدققين الداخليين بالاستقامة، الموضوعية، السرية والكفاءة المهنية، الأمر الذي من شأنه أن يضمني مزيداً من الثقة في أعمالهم ويجنب الصراعات المحتملة مع مختلف الأطراف ذات العلاقة وبالتالي دعم حوكمة الشركات.

بناءً على ما سبق، يتضح تأثير التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات وذلك من خلال عمل معهد المدققين الداخليين على تحديث أهداف التدقيق الداخلي لتشمل الاعتراف بحوكمة الشركات، إلى جانب إصدار جملة من المعايير التي تضمنت بدورها مجموعة من التوصيات الأساسية، وذلك من خلال التأكيد على أهمية التناسق بين عمليات الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر والحوكمة، إلى جانب إلزام المدققين الداخليين بإبلاغ نتائج أعمالهم إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا، بالإضافة إلى تكليف المدقق الداخلي بمسؤولية تقييم مسار عمليات الحوكمة في المؤسسة مع تقديم المقترحات اللازمة لتحسينها.

ثانياً: التدقيق الخارجي وأثره في تعزيز حوكمة الشركات

يتقاسم المدقق الداخلي مسؤوليته عن حوكمة الشركات مع المدقق الخارجي الذي اكتسب دور الوكيل عن المساهمين في ممارسة الرقابة على المؤسسات وحماية حقوقهم من جميع أشكال الاختلاس والغش، إلى جانب حماية مصالح جميع الأطراف الأخرى التي تربطها علاقة بالمؤسسة². إذ يمكن أن يكون له تأثيراً جوهرياً على حوكمة المؤسسات وذلك عبر تفاعله مع آلياتها الداخلية، ويظهر ذلك من خلال:

¹ عبد الرحمن العايب، دور التدقيق الداخلي في الممارسة السليمة لحوكمة الشركات على ضوء المعايير الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 62.

² إسماعيل بوغازي، لمين تيغليسية، مرجع سبق ذكره، ص 100.

1. زيادة درجة الموثوقية في المعلومات الواردة ضمن القوائم المالية

يقوم المدقق الخارجي بإبداء رأيه الموضوعي والمحاييد حول عدالة القوائم المالية، بحيث تكون مسؤوليته كبيرة أمام مستخدمي هاته القوائم، كما يكون تقريره محل اهتمام العديد من المستثمرين في السوق المالي. لذلك فمصادقته على هاته الأخيرة تعتبر الضامن بالنسبة لأصحاب المصلحة حول مدى صحة وصدق المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية وتزيد من ثقتهم فيها، ما يجعلهم يتخذون قراراتهم على أسس سليمة. وهذا ما يصبّ في نطاق حوكمة الشركات التي تسعى إلى توفير معلومات صادقة وشفافة لجميع الأطراف¹. ما ينتج عنه خلق قيمة مضافة للمؤسسة تتمثل في زيادة فعالية المعلومة المالية واتساع قيمتها الاستعمالية².

2. زيادة مستوى الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

مما لا شك فيه أن المدقق الخارجي يبين من خلال تقريره مدى التزام المؤسسات بالمرجعية المحاسبية المطبقة، والتي تلزم جميع المؤسسات بالإفصاح عن جميع المعلومات مهما كانت طبيعتها، وبالتالي يكون قد ساهم في إرساء مبدأ الإفصاح والشفافية. بحيث يكون ملزماً بعدم التستر عن المعلومات التي تعتمد بعض المؤسسات عدم الإفصاح عنها³.

3. المساهمة في حل مشكلة الوكالة

تهدف حوكمة الشركات أساساً إلى القضاء على تضارب المصالح بين المسيرين والمساهمين الذين يستندون إلى تقرير المدقق الخارجي في اتخاذ قراراتهم، وبصفة المدقق الخارجي موكلاً هو الآخر من طرف المساهمين يجب أن يكون رأيه معبراً عن الصورة الصادقة والحقيقية للمؤسسة. وفي إطار حوكمة الشركات يتوقع كل من المسيرين والملاك أن يبدي المدقق الخارجي العناية المهنية اللازمة عند قيامه بمهمة التدقيق ما يمكنه من إعطاء ضمان معقول عن عدم وجود أي غش أو تحريفات جوهرية⁴.

¹ محمد سعيد حميدي، مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، المجلد(09)، العدد(01)، 2018، ص 334.

² عائشة عوماري، نرجس حميش، أثر التدقيق الخارجي على جودة المعلومة المالية- دراسة ميدانية بينك الفلاحة والتنمية الريفية بأدرار، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد(10)، العدد(02)، 2017، ص 649.

³ إسماعيل بوغازي، ملين تيغليسية، مرجع سبق ذكره، ص 102.

⁴ محمد سعيد حميدي، مرجع سبق ذكره، ص 335.

كما اعترف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية بمسؤولية المدقق الخارجي تجاه حوكمة الشركات، وذلك من خلال المعيار الدولي "ISA 260" الاتصال بالمكلفين بالحوكمة* الذي يتناول مسؤولية المدقق عن الاتصال بالمكلفين بالحوكمة وذلك عند تدقيق القوائم المالية¹. ويهدف المدقق من خلال هذا المعيار إلى إبلاغ المكلفين بالحوكمة بوضوح عن مسؤولياته المرتبطة بتدقيق القوائم المالية، ونقل نظرة عامة عن نطاق عملية التدقيق وتوقيتها المخطط لهما؛ وتزويدهم في الوقت المناسب بالملاحظات الناتجة عن عملية التدقيق، التي تعتبر ضرورية وذات صلة بمسؤولياتهم في الإشراف على آلية التقرير المالي، إلى جانب هذا يهدف المدقق إلى تعزيز الاتصال الفعال والمتبادل بينه وبين هؤلاء².

المطلب الثاني: تكامل التدقيق الداخلي والخارجي وأثره في تعزيز حوكمة الشركات

لقد حظي التنسيق بين عمل المدقق الداخلي والخارجي باهتمام كبير في العقود الأخير، وذلك نتيجة الوقوف على أن الأطر القوية لحوكمة الشركات تساعد في الحد من انهيار الشركات³، حيث يتطلب إرساء حوكمة الشركات تفاعل جملة من الوسائل والآليات التي تكفل التطبيق السليم لها، سواء كانت هاته الآليات من داخل المؤسسة ممثلةً بمجلس الإدارة، لجنة التدقيق أو التدقيق الداخلي، أو من خارج المؤسسة ممثلةً بالتدقيق الخارجي.

وباعتبار التدقيق الخارجي ركيزة أساسية من ركائز حوكمة الشركات، فإنه يقع على عاتق المدقق الخارجي عند التخطيط للاستفادة من أي أعمال تؤديها أنشطة التدقيق الداخلي أن يقيّم مدى جودتها. وذلك بعد إدراكه لأهم الخصائص والعوامل التي قد تؤثر على أداء نشاط التدقيق الداخلي، ما من شأنه أن يساعده على فهم هيكل الرقابة الداخلية، وتقدير مخاطر التدقيق مما قد يؤدي بدوره إلى تحسين كفاءة عملية التدقيق والمساهمة إلى حد ما في دعم حوكمة الشركات⁴.

* أشخاص أو مؤسسات يقع على عاتقهم مسؤولية الإشراف على التوجه الإستراتيجي للمؤسسة والواجبات المرتبطة بمساءلتها. وقد يشمل المكلفون بالحوكمة العاملين في الإدارة، المدير المالك، المجلس الإشرافي... وغيرهم.

¹ IASB, Op cit, p 225.

² Ibid, pp 227-228.

³ Dawit Tadesse Tiruneh, The Perspective Of Corporate Governance On The Interactions Of Internal Audit With Management And Its Impact On The Internal- External Audit Linkages, Copernican Journal of Finance & Accounting, vol(10), N°(03), 2021, p 52.

⁴ عبايية أسماء، مرجع سبق ذكره، ص ب.

إلى جانب ذلك، ألزمت المعايير الدولية للتدقيق المدققين الخارجيين بضرورة الاتصال بالمكلفين بالحوكمة للمؤسسة محل التدقيق، وذلك في القضايا التي تتطلب لفت انتباههم عند أداء مهام التدقيق، وبذلك يتحصل المكلفون بالحوكمة على المعلومات اللازمة لأداء مهامهم من مجموعتين من المدققين¹.

وتعود أهمية علاقة المدقق الخارجي بالتدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات إلى²:

- الحاجة إلى أعمال التدقيق الخارجي ذات الجودة العالية، وما يرافقها من تكاليف الالتزام أظهر تأكيداً كبيراً على منافع الارتباط والتنسيق الفعال والكفء لأنشطة التدقيق الداخلي والخارجي؛
- إلزام المعايير المهنية الدولية المدقق الخارجي بتقييم أعمال المدقق الداخلي قبل اتخاذ قرار الاعتماد، بحيث وجهت المدقق الخارجي إلى النظر في طبيعة عمل التدقيق الداخلي وفرص الاستفادة منها وذلك عند التخطيط وتنفيذ مهمة التدقيق.

بالإضافة لما سبق، تظهر العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في مجال حوكمة الشركات من عبر قيام المدقق الداخلي بتقييم أنشطة الحوكمة واقتراح المعالجات والتوصيات المناسبة لتحسينها، بما يكفل تعزيز القيم والأخلاقيات وضمن المساءلة وفاعلية إدارة الأداء بالمؤسسة ككل. وبالمقابل يتعين على المدقق الخارجي عند تدقيق البيانات والقوائم المالية أن يأخذ بعين الاعتبار عمليات التقييم التي قام بها المدقق الداخلي³،

تعتقد الطالبة أن إشكالية التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي وأثره في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات لم تنل الاهتمام الواسع من قبل الباحثين، حيث تعتبر الأبحاث التي فحصت أثر التكامل بين أعمال المدقق الخارجي ونظيره الداخلي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات، قليلة نسبياً. فقد اهتمت دراسة (Mihret) بالتعرف على العوامل المؤثرة على اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي وابرز التفاعل بين المكونات الأربعة للحوكمة؛ الإدارة، مجلس الإدارة، التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، وتوصلت إلى أنه يمكن تعزيز فعالية حوكمة الشركات من خلال زيادة التنسيق بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين⁴.

¹ بلقاسم بوفاتح، عبد القادر بلعربي، مرجع سبق ذكره، ص 253.

² مجيد موسى الكناي، مرجع سبق ذكره، ص 551.

³ نادر صلاحات، مرجع سبق ذكره، ص 11.

⁴ Dessalegn Getie Mihret, op cit, p 67.

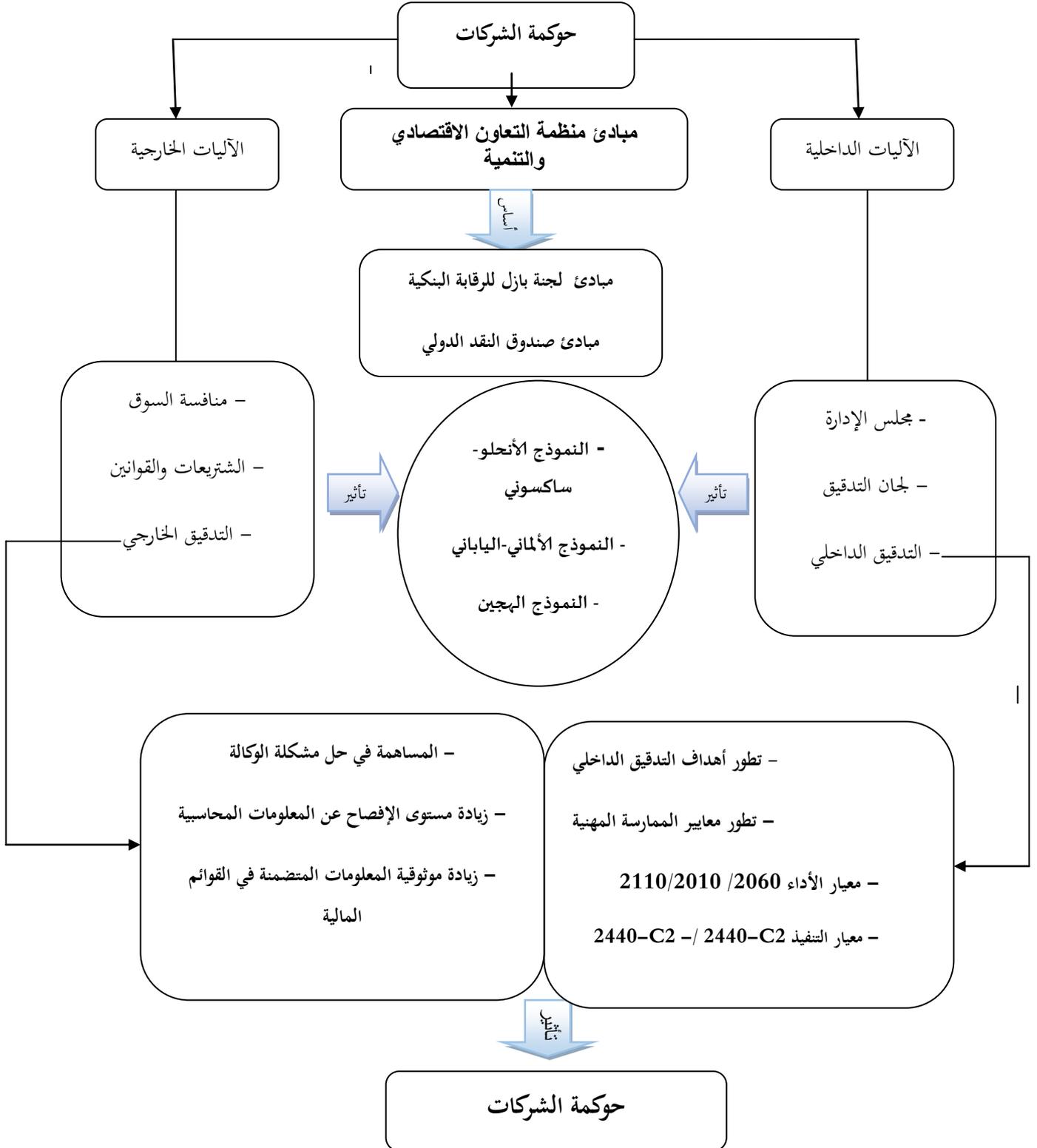
كما عالجت (عبائية) جانبا واحداً من جوانب التكامل بين أعمال المدقق الخارجي ونظيره الداخلي، وذلك بتركيزها على البحث في سبل دعم المدقق الخارجي لحوكمة الشركات عند اعتماده على عمل المدقق الداخلي. بحيث لم تشر نتائج الدراسة صراحةً إلى مدى إمكانية دعم حوكمة الشركات من طرف المدقق الخارجي عند الاستعانة بأعمال التدقيق الداخلي.

محليا وعلى حد علم الباحثة تعتبر دراسة (بلقاسم وبلعربي) الدراسة الأولى التي بحثت في العلاقة بين تكامل التدقيق الخارجي والآليات الداخلية للحوكمة متمثلةً في مجلس الإدارة، لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي. ودورها في تفعيل حوكمة الشركات، وذلك على مستوى المؤسسات الاقتصادية ومكاتب التدقيق الخارجي لمنطقة الجنوب الشرقي، وقد أظهرت نتائج الدراسة مساهمة التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي في تفعيل حوكمة الشركات¹.

وعلى الرغم من أن هاته الدراسة تقدم دعماً إيجابياً للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثره في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات، وذلك من خلال اهتمام الباحثان بالعلاقة بين التدقيق الخارجي والآليات الداخلية لحوكمة الشركات مجتمعة مع بعضها البعض، فإنه لا يمكن إطلاق الحكم النهائي على نجاعة هذا الدور دون تقديم دليل عملي من واقع الممارسة الميدانية لدور العلاقة المباشرة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي دون تدخل أي آلية من الآليات الأخرى، في تعزيز حوكمة الشركات بشكل عام ومبادئها بشكل خاص. وهذا ما سيتم اختباره في الجانب التطبيقي من هاته الدراسة.

¹ بلقاسم بوفاتح، عبد القادر بلعربي، مرجع سبق ذكره، ص 252.

الشكل رقم: (02-05) - الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات



الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

يُظهر الشكل أعلاه أهم ما تم التطرق إليه في هذا الفصل، حيث تم التركيز على المبادئ الدولية لحوكمة الشركات، وبالأخص تلك الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والتي شكلت الأساس لحوكمة الشركات في تقارير البنك الدولي وصندوق النقد الدولي. إلى جانب ذلك تم الاعتراف بنماذج حوكمة الشركات التي تختلف باختلاف العوامل الاقتصادية والقانونية لكل دولة، ما يجعلها تتأثر بالآليات الداخلية والخارجية. كما يوضح الشكل كذلك مجموعة العوامل التي تؤثر من خلالها آليات التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على حوكمة الشركات.

الخلاصة

من خلال ما تم عرضه في هذا الفصل، يمكننا استنتاج ما يلي:

- ارتكاز حوكمة الشركات على جملة من المقومات الأساسية الداعمة لها، بحيث يتطلب التطبيق الجيد لها توافر ثلاث ركائز أساسية ممثلة في السلوك الأخلاقي، الرقابة والمساءلة وإدارة المخاطر، إلى جانب محدداتها الداخلية والخارجية.

- انقسام نماذج حوكمة المؤسسة إلى ثلاثة أقسام رئيسية، والتي تختلف باختلاف طبيعة الظروف الاقتصادية، القانونية، السياسية والاجتماعية للدولة، وبالتالي لا يمكن إيجاد نموذج واحد صالح للتطبيق على كافة الاقتصاديات والدول.

- تظهر مساعي المنظمات والهيئات الدولية -وفي مقدمتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية- في إرساء حوكمة الشركات، من خلال إصدار مجموعة من التقارير التي تضمنت بدورها جملة من التوصيات والمبادئ الإرشادية، والتي وجهت إلى المؤسسات، البورصات، المستثمرين... وغيرهم من المستفيدين الآخرين.

- يظهر الإهتمام المحلي بحوكمة الشركات من خلال صياغة دليل للحكم الرشيد بعنوان "ميثاق الحكم الرشيد للمؤسسة في الجزائر" والذي جاء بهدف إرساء إطار واضح وفعال لحوكمة الشركات يتوافق مع خصوصية البيئة الجزائرية

الفصل الثالث

تمهيد

بعد التطرق في الفصول السابقة إلى الإطار النظري للمتغيرات الأساسية للدراسة (العلاقة التكاملية للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، مبادئ حوكمة الشركات، المعايير الدولية للتدقيق)، سيتم في هذا الفصل تحديد أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات.

ولتحقيق ذلك، تم تصميم استبانة وتوزيعها على عينة مكونة من 233 من المدققين الداخليين والخارجيين في الجزائر. واسترجاع 62 منها، تم تحليلها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS 25. حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، وذلك كما يلي:

❖ المبحث الأول: تقديم الدراسة الميدانية؛

❖ التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة؛

❖ المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة وتحليل النتائج؛

المبحث الأول: تقديم الدراسة الميدانية

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى طبيعة الدراسة الميدانية، وذلك من خلال عرض مكونات الدراسة. ومن ثم آليات ضبط أداة الدراسة، بالإضافة إلى أساليب وأدوات المعالجة الإحصائية.

المطلب الأول: مكونات وأدوات الدراسة الميدانية

لقد تم تخصيص هذا المطلب لتحديد مكونات الدراسة، وذلك من خلال التطرق إلى متغيرات الدراسة، مجتمع وعينة الدراسة وخصائصها.

أولاً: متغيرات الدراسة

تستند هذه الدراسة إلى جملة من المتغيرات الممكن تقسيمها كما يلي:

1. المتغيرات الرئيسية: وتشمل:

- المتغير المستقل: يتمثل في العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.
- المتغير التابع: مبادئ حوكمة الشركات،
- المتغير الضابط: معايير التدقيق الدولية.

2. المتغيرات الفرعية

لتحديد أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية، لابد من تحديد أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تعزيز جملة من المتغيرات الفرعية والمتمثلة في:

- ضمان أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات؛
- الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية؛
- المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأوراق المالية، وغيرهم من الوسطاء؛
- أثر أصحاب المصلحة؛

- الإفصاح والشفافية؛

- مسؤوليات مجلس الإدارة؛

إلى جانب ما سبق، نميز مجموعة من المتغيرات الأخرى التي ترى الطالبة بأن لها أثرا على نتائج الدراسة، والمتثلة في المتغيرات النوعية، التي تنقسم إلى:

➤ **متغيرات نوعية ترتيبية:** وتتمثل في المتغيرات التي لها قيمة اسمية قابلة للترتيب إما بشكل تنازلي

أو تصاعدي، وتتمثل في متغيري الخبرة المهنية والمؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة.

➤ **متغيرات نوعية إسمية:** يتم قياسها بمقياس إسمي، ولا يشترط ترتيبها وفق معيار معين، وتتمثل في متغير الوظيفة.

ثانيا: مجتمع الدراسة

نظرا لطبيعة بحثنا المعنون ب: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي وأثرها في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الدولية، فإن مجتمع الدراسة يتشكل من:

1. المدققين الداخليين،

2. المدققين الخارجيين: ممثلين ب:

✓ محافظي الحسابات

✓ الخبراء المحاسبين

✓ الخبراء القضائيين.

وفقا لما جاء في المقرر رقم 03 المؤرخ في 23 جانفي 2020 الصادر عن وزارة المالية، والذي يحدد قوائم المهنيين المسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بعنوان 2020، فإن مجتمع الدراسة يتكون من 2922 فرد موزعين بين 331 خبير محاسب (323 شخص طبيعي و8 أشخاص معنويين) و2591 محافظ حسابات (2577 شخص طبيعي و14 شخص معنوي). أما بالنسبة للخبراء القضائيين فلم يُشر إليهم ضمن هذا القرار.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

ومما يجب الإشارة إليه، أن هذا المجتمع لا يمثل حقيقة العدد الفعلي لممهني مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، وإنما يعبر عن عدد المدرجين في المصف والغرفة الوطنيين.

ثالثا: عينة الدراسة

نظرا لصعوبة تحديد العينة وفق أسلوب علمي دقيق، تم الاعتماد على العينة العشوائية البسيطة لتمثل مجتمع الدراسة، حيث تم توزيع 163 استبيانا على عينة عشوائية من المدققين الخارجيين، موزعين على مناطق مختلفة في الجزائر، في شكلها الإلكتروني وذلك عبر البريد الإلكتروني أو شبكة التواصل الاجتماعي Facebook وLinkedIn. حيث تم استرجاع 42 استبيانا صالحا للتحليل. كما تم توزيع 100 استبيانا على عينة عشوائية من ممارسي نشاط التدقيق الداخلي العاملين بمختلف المؤسسات. ليتم استرجاع 22 استبيانا صالحا للدراسة، ويمكن توضيح نتائج توزيع الاستمارات على عينة الدراسة من خلال الجدول أدناه

الجدول رقم(3-01)- نتائج توزيع الاستبيان-

الوظيفة	عدد الاستبيانات الموزعة	عدد الاستبيانات المستردة	نسبة الاسترداد
المدققين الداخليين	70	22	22%
المدققين الخارجيين	163	42	25.76%
الاجمالي	233	62	24.33%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما سبق.

رابعا: آليات ضبط أداة الدراسة

يتضمن هذا المطلب مجموعة من الآليات التي تم الاعتماد عليها في ضبط أداة الدراسة، بداية من جمع البيانات الأولية والثانوية من مصادرها المختلفة، إعداد وبناء الاستبيان عبر جملة من المراحل، بالإضافة إلى اختبار صدق وثبات محاوره.

1: مصادر جمع البيانات

قصد التمكن من تصميم أداة الدراسة المتمثلة في الإستبيان، تم الإعتماد على مجموعة من البيانات الأولية تم جمعها انطلاقاً مما تم تناوله في الجانب النظري للدراسة، إلى جانب البيانات الثانوية التي جُمعت بصفة أساسية من المواقع الرسمية للمنظمات والهيئات الدولية المتخصصة في ميادين؛ التدقيق الخارجي، التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

كما تم الإعتماد على الإستبيان، الذي يُعد من أبرز أدوات البحث العلمي المستخدمة في مجال العلوم الاجتماعية، لتفسير الظواهر الاقتصادية والعلاقة التي تنشأ بين مجموعة من المتغيرات. حيث مرت أداة الدراسة بمجموعة من المراحل كما يلي:

1.1. تصميم الإستبيان

خلال المرحلة الأولى من إعداد الإستبيان، تم صياغة الأسئلة المرتبطة بجميع الاستثمارات، بما يتناسب مع فرضيات الدراسة وأهدافها. وذلك من خلال الإعتماد على مضمون الجانب النظري، حيث تمت صياغة أسئلة المحور الأول بالاعتماد على الفصل الأول، أما المحور الثاني فتم إعداده بناء على ما ورد في الفصل الثاني.

وفي المرحلة الثانية تم تقديم الإستبيان للتحكيم، من طرف مجموعة من الأساتذة في جامعات مختلفة، ثلاثة منهم في تخصص المحاسبة والتدقيق، أستاذ متخصص في منهجية البحث العلمي وأستاذ متخصص في الإحصاء.

في المرحلة الأخيرة، وبعد الأخذ بملاحظات المحكمين من خلال التعديل في فقرات الاستبيان، وذلك بإضافة بعض الفقرات وحذف الأخرى أو التعديل في مضمونها، تم ترجمة الإستبيان إلى اللغة الفرنسية على اعتبار أنها اللغة المعتمدة لدى ممارسي مهنة التدقيق الخارجي والداخلي، ليتم بعد ذلك توزيع الاستبيان على أفراد العينة.

2.1. هيكل الإستبيان

كما تمت الإشارة إليه سابقاً تمت تجزئة الإستبيان إلى جزأين، بحيث تم تضمين المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة ضمن الجزء الأول، والتي شملت متغير الوظيفة؛ المؤهل العلمي والخبرة المهنية. بينما قُسم الجزء الثاني من الاستبيان إلى محورين كما يلي:

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

1.2.1. المحور الأول: تم تقسيم هذا المحور إلى بعدين أساسيين، لدراسة العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، وذلك كما يلي:

✓ **البعد الأول:** تضمن 13 عبارة تهدف إلى إبراز مدى اعتماد المدققين الخارجيين على أعمال المدقق الداخلي، وذلك من خلال تحديد درجة موافقتهم على تلك العبارات. حيث تم التركيز على العناصر التي يعتمد فيها المدقق الخارجي على أعمال الداخلي أثناء أدائه إجراءات العمل الميداني. مع مراعاة متطلبات المعيار الدولي للتدقيق رقم ISA 610 الذي عالج شروط وفرص اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي.

✓ **البعد الثاني:** تضمن 12 عبارة تهدف إلى إبراز مدى اعتماد المدققين الداخليين على أعمال المدقق الخارجي، وذلك من خلال تحديد درجة موافقتهم على تلك العبارات. مع مراعاة متطلبات المعيار الدولي للتدقيق الداخلي رقم 2050 التي عالج تنسيق أعمال المدقق الداخلي مع نظيره الخارجي.

2.2.1 المحور الثاني: تم تقسيم هذا المحور إلى ستة (6) أبعاد أساسية، بحيث تُخصص كل بعد إلى مبدأ من مبادئ حوكمة الشركات، ليتضمن بذلك هذا المحور 23 عبارة، وذلك كما يلي:

✓ **البعد الأول:** تضمن 04 عبارات تقيس مدى الالتزام بمبدأ ضمان أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات؛

✓ **البعد الثاني:** تضمن 03 عبارات تقيس مدى الالتزام بمبدأ الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية؛

✓ **البعد الثالث:** تضمن 05 عبارات تقيس مدى الالتزام بمبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأوراق المالية، وغيرهم من الوسطاء؛

✓ **البعد الرابع:** تضمن 04 عبارات تقيس مدى الالتزام بمبدأ أثر أصحاب المصلحة؛

✓ **البعد الخامس:** تضمن 05 عبارات تقيس مدى الالتزام بمبدأ الإفصاح والشفافية؛

✓ **البعد السادس:** تضمن 06 عبارات تقيس مدى الالتزام بمبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

3. صدق وثبات الاستبيان

قصد التحقق من صدق الإستمارات ومدى ملائمة عباراتهم لقياس متغيرات الدراسة، تم عرضها على مجموعة من الأساتذة المتخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق، منهجية البحث العلمي، الإحصاء. بحيث ساهمت توجيهاتهم في تحسين الشكل العام للإستبانة، وقد تم الأخذ بشكل جدّي بملاحظاتهم واقتراحاتهم وذلك من خلال حذف بعض العبارات وإضافة أخرى؛ إلى جانب إعادة صياغة ترتيب وصياغة جزء آخر من العبارات.

كما تم استخدام اختبار Alpha Cronbah لقياس مدى الثبات في العبارات التي تضمنتها استمارات الدراسة، بحيث يمكن توضيح نتائج ذلك من خلال الجدول أدناه:

الجدول رقم (03-02) - معامل ألفا كرونباخ لمحاور الاستبيان -

المتغير	الأبعاد	عدد العبارات	Alpha Cronbah
العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي	اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي في ظل معيار التدقيق الدولي ISA 610	13	0.99
	اعتماد المدقق الداخلي على أعمال التدقيق الخارجي ظل معيار التدقيق الداخلي 2050	12	
مبادئ حوكمة الشركات	ضمان أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات	04	0.99
	الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية	05	
	المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأوراق المالية، وغيرهم من الوسطاء	03	
	أثر أصحاب المصلحة	05	
	الإفصاح والشفافية	04	
	مسؤوليات مجلس الإدارة	06	
الإجمالي		52	0.97

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS 25)

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

يظهر الجدول أعلاه قيم المعامل α Cronbach لمحوري الدراسة، حيث بلغت قيمته 99% بالنسبة للمحور الأول المكون من 25 عبارة، و 99% بالنسبة للمحور الثاني المكون من 27 عبارة. والقيمة الإجمالية التي بلغت 97 %، حيث أنها تزيد عن النسبة المقبولة 70%، مما يعني إمكانية اعتماد نتائج الدراسة والاطمئنان إلى ثباتها في تحقيق أهداف الدراسة التطبيقية.

- المقياس المستخدم

لقد تم بناء الأسئلة المغلقة لإستبانات الدراسة، وفق سلم **Likert** الثلاثي، وعليه تم توزيع الدرجات كما يلي:

الجدول رقم (03-03) - مقياس **Likert** الثلاثي -

المقياس	موافق	محايد	غير موافق
الدرجة	1	2	3

المصدر: من إعداد الطالبة

المطلب الثاني: المعالجة الإحصائية

يهدف معالجة البيانات التي تم جمعها، تم استخدام برنامج تحليل الحزمة الإحصائية للدراسة الإحصائية الطبعة الخامسة والعشرون (SPSS 25)، وذلك من خلال مجموعة من الاختبارات والأساليب الإحصائية .

أولاً: أساليب المعالجة الإحصائية

لقد تم الاعتماد على جملة من الأساليب الإحصائية في تحليل ومعالجة البيانات التي تم التحصل عليها، من أهمها:

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

- **مقاييس النزعة المركزية:** وتعرف بأنها المقاييس التي تساعد على إيجاد النقطة التي تتجمع حولها البيانات، أو المشاهدات أو القيم¹. وقد تم استخدام التكرارات، النسب المئوية، و**المتوسط الحسابي** لتحديد القيمة التي تتمركز عنها إجابات أفراد عينة الدراسة، وأية فئة تنتمي إليها من الفئات المحددة حسب سلم Likert.

- **مقاييس التشتت:** وقد تم استعمال **الانحراف المعياري** باعتباره الأكثر استخداماً من بين مقاييس التشتت الأخرى. بحيث يختص بقياس انتشار البيانات حول نقطة التركيز (المتوسط)²، أي أنه يدل على مدى تشتت قيم متغيرات الدراسة كمؤشر لتحديد الأهمية النسبية لكل عبارة من عبارات الاستبيان.

- **الانحدار الخطي البسيط:** يستخدم الانحدار الخطي البسيط لإيجاد العلاقة السببية بين متغيرين فقط، أحدهما تابع والآخر مستقل³.

- **معامل الارتباط بيرسون:** يستخدم معامل الارتباط بيرسون لقياس الارتباط الخطي بين متغيرين كميين⁴.

- **تحليل التباين الأحادي:** وذلك للتأكد من مدى وجود فروق بين المجموعات تؤثر على استجابات أفراد العينة على متغيرات الدراسة.

- **اختبار Levene:** وذلك لمعرفة تجانس التباين من عدمه.

- **إختبار Tmhane:** وذلك لتحديد مصدر الفروق بين المجموعات.

وبذلك تم الحصول على ثلاث فئات للإجابة، من خلال حساب مجال كل فئة كما يلي:

$$\text{المدى} = \text{أكبر قيمة} - \text{أصغر قيمة} = 3 - 1 = 2$$

$$\text{طول الفئة: المدى} / \text{عدد الفئات} = 3/2 = 0.66$$

¹ عبد الله عمر زين الكاف، **تطبيق العمليات الإحصائية في البحوث العملية مع استخدام برنامج SPSS**، الطبعة الأولى، مكتبة القانون والاقتصاد للنشر، السعودية، 2014، ص 148.

² عبد الحميد عبد المجيد البلداوي، **أساليب البحث العلمي والتحليل الإحصائي- التخطيط للبحث وجمع وتحليل البيانات يدوياً وباستخدام spss**، دون طبعة، دار الشروق للنشر، الأردن، 2007، ص 155.

³ نبيل جمعة صالح النجار، **الإحصاء التحليلي مع تطبيقات برمجية SPSS**، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص 35.

⁴ عبد الله عمر زين الكاف، مرجع سبق ذكره، ص 231.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

وعليه يتحدد مجال كل فئة بالطريقة التالية:

الجدول رقم (03-04) - درجات توزيع قيم المتوسط الحسابي -

الانجاء	مقياس ليكارت الثلاثي	مجال المتوسط الحسابي
منخفض	موافق	[1.66-1]169
متوسط	محايد	[2.33-1.67]
مرتفع	غير موافق	[3-2.34]

المصدر: من إعداد الطالبة.

ثانياً: أدوات المعالجة الإحصائية.

1. برنامج إكسل **Exel**: لقد تم استخدام هذا البرنامج في تشفير وترميز إجابات أفراد عينة الدراسة، وذلك قبل نقلها لبرنامج المعالجة الإحصائية **SPSS**.

2. برنامج المعالجة الإحصائية **SPSS**: تم الإعتماد على النسخة 25 من هذا البرنامج، في معالجة البيانات الإحصائية ومن ثمة تحليل ومناقشة نتائج الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة.

ثالثاً: خصائص عينة الدراسة

كما تمت الإشارة إليه سابقاً، فإن عينة الدراسة تتشكل من مجموعة من المستجوبين، يتمثلون في المدققين الخارجيين (الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والخبراء القضائيين)، بالإضافة إلى المدققين الداخليين. حيث سيتم في هذا المطلب وصف خصائصهم الديمغرافية وذلك من خلال التكرارات، النسب المئوية والتمثيلات البيانية، وذلك لتسهيل تفسير نتائج الدراسة.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

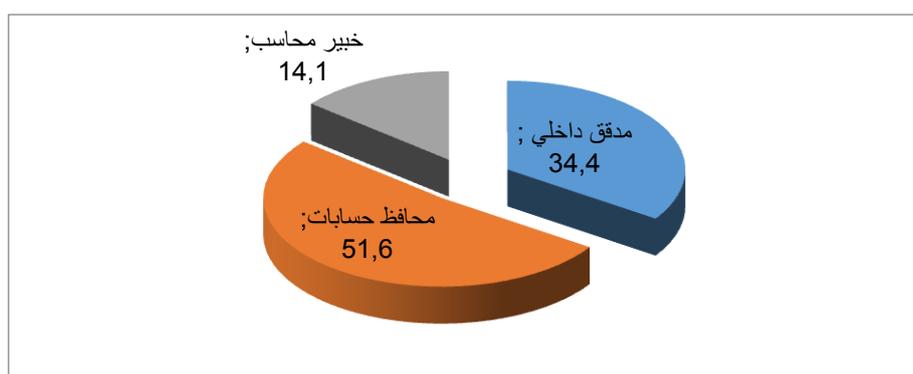
1. توزيع خصائص العينة حسب متغير الوظيفة: يمكن توضيح توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة من خلال ما يلي:

الجدول (03-05)- توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة %
مدقق داخلي	22	34.4%
محافظ حسابات	33	51.6%
خبير محاسبي	09	14.1
خبير قضائي	00	00%
المجموع	64	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS 25)

الشكل (03-01)- توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة-



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS 25)

يظهر من خلال الشكل والجدول أعلاه، أن ممارسي مهام التدقيق الداخلي يمثلون 22 فرداً من مجموع أفراد العينة، بنسبة 34.4%، بينما يمثل الخبراء المحاسبين 09 أفراد ما يُشكل نسبة 14.1%، بينما يمثل محافظي الحسابات 33 فرداً أي ما يشكل أكثر من نصف عدد عينة الدراسة بنسبة قدرها 51.6%، وهو ما يعكس

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

هيمنة محافظي الحسابات على ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، الأمر الذي يتضح من خلال استقراء القائمة الكلية التي جاء بها المقرر رقم 03 المؤرخ في 23 جانفي 2020 الصادر عن وزارة المالية.

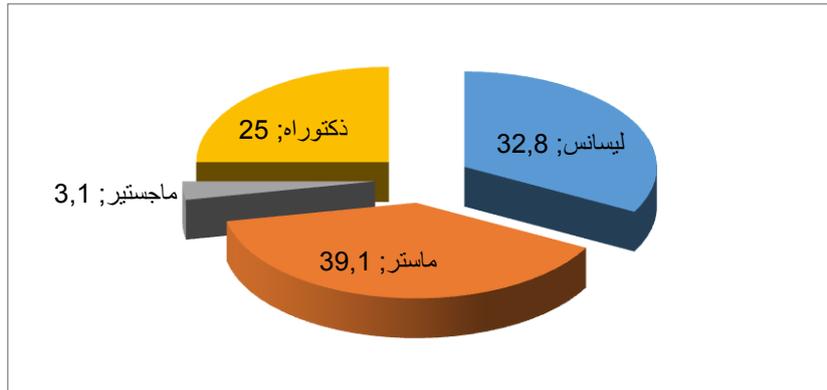
2. توزيع أفراد خصائص العينة حسب متغير المؤهل العلمي: يمكن توضيح توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي من خلال ما يلي:

الجدول (03-06)-توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي-

النسبة %	التكرار	المؤهل العلمي
32.8%	21	ليسانس
39.1%	25	ماستر
3.1%	02	ماجستير
25%	16	دكتوراه
%100	64	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS 25)

الشكل (03-02)-توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي-



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS 25)

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

يظهر من خلال الشكل والجدول أعلاه، أن 21 فردا من المستجوبين يجوزون على شهادة الليسانس ما يمثل نسبة 32.8% ويجوز 25 فردا على شهادة الماستر وذلك بنسبة 39.1% بحيث يمثلون أغلبية المستجوبين، وهو ما يعتبر مؤشرا إيجابيا يدل على تمتعهم بمستوى عالٍ من التكوين والتأهيل في مجالي المحاسبة والتدقيق. بينما يمثل عدد الأفراد الحائزين على شهادة الماجستير 2 أفراد فقط بنسبة 3.1%، ويجوز 16 فردا على شهادة الدكتوراه ما يمثل 25% من مجموع المستجوبين.

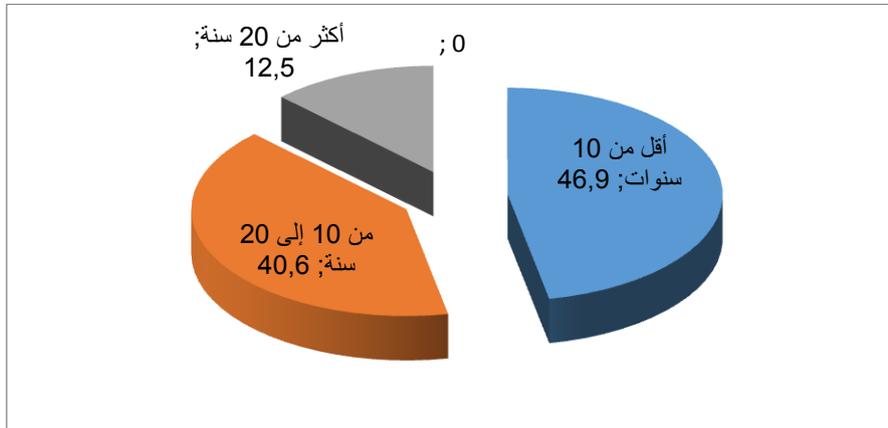
3. توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية: يمكن توضيح توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية من خلال ما يلي:

الجدول (03-07) - توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية

النسبة %	التكرار	الوظيفة
46.9%	30	أقل من 10 سنوات
40.6%	26	من 10 إلى 20 سنة
12.5%	8	أكثر من 20 سنة
100%	64	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS 25)

الشكل (03-03) - توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية



الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS 25)

يظهر من خلال الشكل والجدول أعلاه التفاوت في خبرة أفراد العينة، حيث يتمتع 30 فردا من المستجوبين بخبرة تقل عن 10 سنوات، بنسبة 46.9% وهو ما يقارب نصف عدد المستجوبين. 26 فردا بنسبة قدرها 42.2% سنوات تنحصر خبرتهم بين 10 و 20 سنة وهذا ما يعزز الثقة في النتائج المتحصل عليها. بينما بلغ عدد المستجوبين الذين تفوق خبرتهم الـ 20 سنة 08 أفراد، وهو ما يمثل نسبة 12.5%.

رابعا: الاتساق الداخلي لمحاور الاستبيان

سيتم إبراز الاتساق الداخلي لفقرات أبعاد المحور الأول والثاني من الاستبيان، وذلك من خلال معامل الارتباط بيرسون، مع مراعاة مستوى الدلالة الإحصائية.

1. الاتساق الداخلي لفقرات بعدي محور العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

يبين الجدول الموالي قيم معامل الارتباط "بيرسون" بين كل بعد من أبعاد المحور الأول والعبارات المكونة له،

الجدول رقم (03-08) نتائج الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول

البعد الثاني		البعد الأول	
المعامل	رقم العبارة	المعامل	رقم العبارة
0.941	1	0.954	1
0.952	2	0.944	2
0.955	3	0.947	3
0.903	4	0.811	4
0.660	5	0.849	5
0.825	6	0.938	6
0.923	7	0.938	7
0.817	8	0.781	8
0.920	9	0.801	9
0.908	10	0,887	10

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

0.882	11	0,945	11
0.892	12	0.819	12
/	/	0.908	13
0.995		0.993	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. V25)

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه، أن درجة الارتباط بين المحور الأول وبين الفقرات ككل تتراوح بين 0.660 و 0.955، وهي درجات ارتباط قوية ومقبولة. وذلك ما يدل على وجود اتساق داخلي ما بين هذه الفقرات. وعلى هذا الأساس يمكن أن نستنتج أن المفاهيم الموجودة في جميع الفقرات تعبر عن مدلول المحور ككل، وأن خاصية الاتساق الداخلي محققة.

كما يلاحظ أن درجة الإرتباط بين البعد الثاني والفقرات المكونة له، أقوى من درجة ارتباط البعد الأول والفقرات المكونة له.

2. الإلتساق الداخلي لفقرات أبعاد محور مبادئ حوكمة الشركات

يبين الجدول الموالي قيم معامل الإرتباط "بيرسون" بين كل بعد من أبعاد المحور الثاني والعبارات المكونة له.

الجدول رقم (03-09) - نتائج الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني

البعد الأول		البعد الثاني		البعد الثالث		البعد الرابع		البعد الخامس		البعد السادس	
رقم	المعامل	رقم	المعامل	رقم	المعامل	رقم	المعامل	رقم	المعامل	رقم	المعامل
العبارة		العبارة		العبارة		العبارة		العبارة		العبارة	
1	0.963	1	0.960	1	0.942	1	0.708	1	0.961	1	0.718
2	0.898	2	0.817	2	0.951	2	0.924	2	0.951	2	0.959
3	0.904	3	0.962	3	0.801	3	0.953	3	0.913	3	0.962
4	0.740	4	0.846	4		4	0.960	4	0.951	4	0.917
		5	0.869	5		5	0.934			5	0.866
										6	0.975
	0.971		0.989		0.970		0.983		0.968		0.981

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. V25)

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه، أن درجة الارتباط بين المحور الثاني وبين الفقرات ككل تتراوح بين 0.708 و 0.975، وهي درجات ارتباط موجبة قوية ومقبولة. وذلك ما يدل على وجود اتساق داخلي ما بين هذه الفقرات. وعلى هذا الأساس يمكن أن نستنتج أن المفاهيم الموجودة في جميع الفقرات تعبر عن مدلول المحور ككل، وأن خاصية الاتساق الداخلي محققة.

كما يلاحظ أن درجة الارتباط بين البعد الثاني، الرابع، والسادس، والفقرات المكونة لها أقوى من درجة ارتباط البعد الأول، الثالث، الخامس، والفقرات المكونة لها.

المبحث الثاني: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة.

سيتم في هذا المبحث تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الأول والثاني، من خلال مخرجات برنامج SPSS 25، وذلك بالاعتماد على المتوسطات الحسابية للإجابات وانحرافها المعياري. إلى جانب اختبار صحة الفرضيات من عدمها.

المطلب الأول: التحليل الإحصائي لبيانات محور العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

لتحليل ومناقشة نتائج المحور الأول والمتعلق بالعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، سيتم ترتيب عبارات البعدين الأول والثاني للمحور الأول حسب أهميتها النسبية، وذلك باستخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

أولاً: تحليل بيانات اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي في ظل معيار التدقيق الدولي ISA 610.

يلخص الجدول أدناه إجابات عينة الدراسة حول مدى اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي، وذلك في ظل معيار التدقيق الدولي ISA 610.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

الجدول رقم (03-10) - التحليل الإحصائي لنتائج بعد اعتماد المدقق الخارجي على أعمال

المدقق الداخلي في ظل المعيار ISA 610 -

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	محايد	غير موافق	العبارات	
مرتفع	0.65	2.62	46	12	6	التكرار	1. تحديد مدى كفاية عمل نشاط التدقيق الداخلي لأغراض التدقيق
			71.9%	18.8%	9.4%	النسبة	
مرتفع	0.63	2.68	50	8	6	التكرار	2. تحديد مستوى كفاءة نشاط التدقيق الداخلي
			78.1%	11.5%	9.4%	النسبة	
مرتفع	0.68	2.54	42	15	7	التكرار	3. تقييم مدى وجود تهديدات تمس موضوعية المدققين الداخليين وأهمية هذه التهديدات
			65.6%	23.4%	10.9%	النسبة	
متوسط	0.91	2.20	34	09	21	التكرار	4. توجيه العمل الذي ينفذه المدقق الداخلي، والإشراف عليه وفحصه.
			53.1%	14.1%	32.8%	النسبة	
مرتفع	0.44	2.84	56	6	2	التكرار	5. فهم طبيعة مسؤوليات التدقيق الداخلي وموقعه داخل الهيكل التنظيمي
			87.5%	9.4%	3.1%	النسبة	
مرتفع	0.69	2.67	51	5	8	التكرار	6. التأكد من أن عمل التدقيق الداخلي قد تم التخطيط له والإشراف عليه.
			79.7%	7.8%	12.5%	النسبة	
مرتفع	0.69	2.67	51	5	8	التكرار	7. توجيه الاستفسارات إلى المدقق الداخلي
			79.7%	7.8%	12.5%	النسبة	
مرتفع	0.41	2.87	58	4	2	التكرار	8. الإطلاع على التقارير التي يرفعها المدقق الداخلي إلى مجلس الإدارة.
			90.6%	6.3%	3.1%	النسبة	
متوسط	0.89	2.15	31	12	21	التكرار	9. مناقشة خطة التدقيق الداخلي
			48.3%	18.8%	32.8%	النسبة	
مرتفع			55	4	5	التكرار	10. الاستفادة من اختبارات

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

	0.57	2.78	85.9%	6.3%	7.8%	النسبة	الرقابة المنجزة من طرف المدقق الداخلي
مرتفع	0.77	2.5	43	10	11	التكرار	11. عقد اجتماعات أثرية وعلى فترات منتظمة
			67.2%	15.6%	17.2%	النسبة	
متوسط	0.84	2.17	29	17	18	التكرار	12. التقليل من إجراءات الرقابة في المجالات التي يغطيها نشاط التدقيق الداخلي
			45.3%	26.6%	28.1%	النسبة	
مرتفع	0.58	2.76	54	5	5	التكرار	13. الإطلاع على أوراق عمل التدقيق الداخلي
			84.4%	7.8%	7.8%	النسبة	
مرتفع	0.61	2.56	اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي في ظل معيار التدقيق الدولي ISA 610.				

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. V25).

تظهر نتائج الجدول رقم (03-10) أن إجابات أفراد العينة حول اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي في ظل معيار التدقيق الدولي ISA 610 تميل نحو الموافقة، وهذا ما يظهر من خلال المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات البعد الثاني، الذي بلغ (2.56) وانحراف معياري قدره (0.61).

حيث يتضح من خلال السير العام للإجابات والمتوسطات الحسابية للفقرات 05، 08، 10، 13، أن المدقق الخارجي يستعين بأعمال التدقيق الداخلي، خاصة فيما تعلق بالإطلاع على التقارير التي يرفعها المدقق الداخلي إلى مجلس الإدارة، الاستفادة من اختبارات الرقابة المنجزة من طرفه، فضلا عن الإطلاع على أوراق عمل التدقيق الداخلي. وذلك ما يضمن تغطية أوسع لأعمال التدقيق والتقليل من ازدواجية الجهود، وبالتالي تقليل الوقت الذي من الممكن أن تستغرقه عملية التدقيق الخارجي. حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرات على التوالي (2.87)، (2.84)، (2.78)، (2.76). فيما بلغت انحرافاتهما المعيارية (0.41)، (0.44)، (0.57)، (0.58).

ويمكن تحليل الجدول السابق لتحديد أكثر المجالات التي يعتمد فيها المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي، وذلك كما يلي:

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

1. يرى أغلبية وحدات عينة الدراسة ضرورة تحديد المدقق الخارجي لمدى كفاية عمل نشاط التدقيق الداخلي لأغراض التدقيق، حيث توافق **71.9%** على هاته العبارة، في حين لا يوافق **9.4%** من أفراد عينة الدراسة على ذلك، ويتخذ ما نسبته **18.8%** موقفا محايدا بشأن ذلك.
2. يوافق أكثر من نصف عينة الدراسة بنسبة **78.1%** على حاجة المدقق الخارجي لتحديد مستوى كفاءة نشاط التدقيق الداخلي، ولا يرى **9.4%** منهم وجود حاجة لذلك، بينما يتخذون **11.5%** موقف الحياد.
3. تؤكد معظم وحدات عينة الدراسة على أهمية تقويم المدقق الخارجي لمدى وجود تهديدات تمس موضوعية المدققين الداخليين وأهمية هذه التهديدات، حيث توافق على ذلك **65.6%**، في مقابل **10.9%** لا يوافقون على ذلك. ويتخذ **23.4%** موقفا محايدا.
4. يوافق **53.1%** من وحدات عينة الدراسة على ضرورة توجيه المدقق الخارجي للعمل الذي ينفذه المدقق الداخلي، والإشراف عليه وفحصه. في مقابل أن نسبي غير الموافقين والمحايدين قدرت بـ **32.8%** و **14.1%** على التوالي.
5. يرى أغلبية وحدات عينة الدراسة ضرورة فهم طبيعة مسؤوليات التدقيق الداخلي وموقعه داخل الهيكل من طرف المدقق الخارجي، حيث توافق **87.5%** على هاته العبارة، في حين لا يوافق **3.1%** من أفراد عينة الدراسة على ذلك، ويتخذ ما نسبته **9.4%** موقفا محايدا بشأن ذلك.
6. يوافق أكثر من نصف عينة الدراسة بنسبة **79.7%** على أهمية التأكد من أن عمل التدقيق الداخلي قد تم التخطيط له والإشراف عليه. ولا يعتبر **12.5%** أن ذلك مهما، بينما يتخذ **7.8%** موقفا محايدا.
7. تؤكد معظم وحدات عينة الدراسة على أهمية توجيه الاستفسارات إلى المدقق الداخلي، حيث توافق على ذلك **79.7%**، في مقابل **12.5%** لا يوافقون على ذلك. ويتخذ **7.8%** موقفا محايدا.
8. تؤكد معظم وحدات عينة الدراسة على حاجة المدقق الخارجي للإطلاع على التقارير التي يرفعها المدقق الداخلي إلى مجلس الإدارة حيث توافق على ذلك **90.6%**، في مقابل **3.1%** فقط لا يوافقون على ذلك، ويتخذ **6.3%** موقفا محايدا.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

9. يرى **48.3%** من أفراد عينة الدراسة ضرورة مناقشة خطة التدقيق الداخلي، في حين لا يرى **32.8%** منهم ضرورة لذلك، ويتخذ **18.8%** موقفا محايدا.

10. يوافق أكثر من نصف وحدات عينة الدراسة بنسبة **85.9%** على استفادة المدقق الخارجي من اختبارات الرقابة المنجزة من طرف المدقق الداخلي، في حين أن نسبة الغير موافقين والمحايدين لا تعدى على التوالي **7.8%** و **6.3%**.

11. يوافق **67.2%** من وحدات عينة الدراسة على ضرورة عقد اجتماعات أثرية وعلى فترات منتظمة بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين. في حين لا ير **17.2%** منهم ضرورة لذلك، ويتخذ **15.6%** موقفا محايدا.

12 يرى **45.3%** من أفراد عينة الدراسة حاجة قيام المدقق الخارجي بالتقليص من إجراءات الرقابة في المجالات التي يغطيها نشاط التدقيق الداخلي، ولا ير **28.1%** منهم وجود حاجة لذلك، كما أن **26.6%** يتخذون موقفا محايدا اتجاه هاته العبارة.

13. يرى أغلبية أفراد عينة الدراسة ضرورة اطلاع المدقق الخارجي على أوراق عمل التدقيق الداخلي، حيث يوافق **84.4%** على هاته العبارة، في حين أن نسبة غير الموافقين والمحايدين قدرت ب **7.8%**.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

ثانيا: تحليل بيانات اعتماد المدقق الداخلي على أعمال التدقيق الخارجي في ظل معيار التدقيق الداخلي 2050

يلخص الجدول أدناه إجابات عينة الدراسة حول مدى اعتماد المدقق الداخلي على أعمال المدقق الخارجي في ظل معيار التدقيق الداخلي 2050.

الجدول رقم (03-11) - التحليل الإحصائي لنتائج بعد اعتماد المدقق الداخلي على أعمال التدقيق الخارجي في ظل معيار 2050 -

الانجاء	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	محايد	غير موافق	العبارات	
مرتفع	0.63	2.70	51	7	6	التكرار	1.تنسيق الأنشطة وتبادل المعلومات مع المدقق الخارجي.
			79.7%	10.9%	9.4%	النسبة	
مرتفع	0.75	2.51	43	11	10	التكرار	2.التواصل بشكل منتظم ومباشر مع المدقق الخارجي.
			67.2%	17.2%	15.6%	النسبة	
مرتفع	0.65	2.60	45	13	6	التكرار	3. تكوين فكرة واضحة عن نطاق ونتائج العمل المنجز من طرف المدقق الخارجي.
			70.3%	20.3%	9.4%	النسبة	
مرتفع	0.47	2.79	53	9	2	التكرار	4. الاستفادة من التقييمات المنجزة من طرف المدقق الخارجي في فهم أهداف التدقيق.
			82.8%	14.1%	3.1%	النسبة	
مرتفع	0.32	2.92	60	3	1	التكرار	5.الاعتماد على توصيات المدقق الخارجي لتحسين نظام الرقابة الداخلية
			93.8%	4.7%	1.6%	النسبة	
مرتفع	0.87	2.20	32	13	19	التكرار	6.التناقش مع المدقق الخارجي لتجنب تداخل العمل وازدواجيته
			50%	20.3%	29.7%	النسبة	
مرتفع			52	8	4	التكرار	7. تقديم الإيضاحات الكاملة للمدقق

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

	0.56	2.75	81.3	12.5%	6.3%	النسبة	الخارجي عن عمليات المؤسسة وإجراءات العمل.
مرتفع	0.43	2.85	57	5	2	التكرار	8. الإجابة على استفسارات المدقق الخارجي
			89.1%	7.8%	3.1%	النسبة	
مرتفع	0.77	2.42	38	15	11	التكرار	9. مباشرة عمليات الجرد في المؤسسات ذات الفروع
			59.4%	23.4%	17.2%	النسبة	
مرتفع	0.58	2.76	54	5	5	التكرار	10. القيام بالفحص التفصيلي لبعض بنود الميزانية
			84.4%	7.8%	7.8%	النسبة	
مرتفع	0.53	2.79	55	5	4	التكرار	11. المساهمة جمع أدلة الإثبات
			85.9%	7.8%	6.3%	النسبة	
	0.53	2.74	54	8	2	التكرار	12. الاستعانة بالخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق الخارجي. 84.4%
	0.46	2.81	84.4%	12.5%	3.1%	النسبة	
مرتفع	0.52	2.67	اعتماد المدقق الداخلي على أعمال التدقيق الخارجي في ظل معيار التدقيق الداخلي 2050				

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. V25).

تظهر نتائج الجدول رقم (03-11) أن جميع إجابات أفراد العينة حول اعتماد المدقق الداخلي على أعمال المدقق الخارجي في ظل معيار التدقيق الداخلي 2050 تتجه نحو الموافقة، وهذا ما يظهر من خلال المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات البعد الثاني، الذي بلغ (2.62) وانحراف معياري قدره (0.52).

حيث يتضح من خلال السير العام للإجابات والمتوسطات الحسابية للفقرات 05، 08، 12، 04، استناد وتنسيق الأعمال بين المدقق الداخلي ونظيره الخارجي، لاسيما الاعتماد على توصيات هذا الأخير لتحسين نظام الرقابة الداخلية، الاستعانة بخدماته الاستشارية، إلى جانب الاستفادة من التقييمات المنجزة من طرفه في فهم أهداف التدقيق، والمساهمة في جمع أدلة الإثبات، ما من شأنه أن ينعكس على تطوير وتحسين عمل المدقق الداخلي ويزيد من كفاءته خبرته. حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرات على التوالي (2.92)، (2.85)، (2.81)، (2.79)، فيما بلغت انحرافاتهما المعيارية (0.32)، (0.43)، (0.46)، (0.47).

ويمكن تحليل الجدول السابق لتحديد أكثر المجالات التي يعتمد وينسق فيها المدقق الداخلي مع أعمال المدقق الخارجي وذلك كما يلي:

1. تعبر **79.7%** من وحدات عينة الدراسة عن موافقتها بشأن تنسيق الأنشطة وتبادل المعلومات مع المدقق الخارجي. بينما تعبر نسبة قليلة منهم عن عدم موافقتها عن ذلك والتي حددت بـ **3.1%**، في حين يتخذ **10.9%** موقفا محايدا بشأن ذلك.

2. تتجه **67.2%** من أفراد عينة الدراسة نحو الموافقة على حرص المدقق الداخلي على التواصل بشكل منتظم ومباشر مع المدقق الخارجي، في حين يتجه **15.6%** منهم لعدم الموافقة على ذلك، ويتجه **17.2%** نحو موقف الحياد.

3 توافق **70.3%** من وحدات عينة الدراسة على تكوين المدقق الداخلي لفكرة واضحة عن نطاق ونتائج العمل المنجز من طرف المدقق الخارجي، في حين لا يوافق على ذلك **9.4%**، ويتخذ **20.3%** موقفا محايدا بشأن ذلك.

4. تؤكد معظم وحدات عينة الدراسة على أهمية استفادة المدقق الداخلي من التقييمات المنجزة من طرف المدقق الخارجي في فهم أهداف التدقيق، حيث توافق على ذلك **82.8%**، في مقابل **3.1%** فقط لا يوافقون على ذلك، ويتخذ **14.1%** موقفا محايدا.

5 يؤكد أكثر من نصف وحدات عينة الدراسة بنسبة **85.9%** على أهمية اعتماد المدقق الداخلي على توصيات المدقق الخارجي لتحسين نظام الرقابة الداخلية، في حين لا يتعدى غير الموافقين على ذلك **1.6%**، ويتخذ **4.7%** موقفا محايدا بشأن ذلك.

6. يوافق نصف وحدات عينة الدراسة على التناقش مع المدقق الخارجي لتجنب تداخل العمل وازدواجيته، في حين أن نسبة الغير موافقين والمحايدين بلغت على التوالي **29.7%** و **20.3%**.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

7. يرى أغلبية وحدات عينة الدراسة ضرورة. تقديم الإيضاحات الكاملة للمدقق الخارجي عن عمليات المؤسسة وإجراءات العمل، حيث توافق **81.3%** على هاته العبارة، في حين لا يوافق **6.3%** من أفراد عينة الدراسة على ذلك، ويتخذ ما نسبته **12.5%** موقفا محايدا بشأن ذلك.

8. تؤكد معظم وحدات عينة الدراسة على ضرورة الإجابة على استفسارات المدقق الخارجي، حيث توافق على ذلك **89.1%**، في مقابل **3.1%** فقط لا يوافقون على ذلك، ويتخذ **7.8%** موقفا محايدا.

9. يوافق **59.4%** من وحدات عينة الدراسة على مباشرة المدقق الداخلي لعمليات الجرد في المؤسسات ذات الفروع. في حين لا يوافق **17.2%** منهم ضرورة لذلك، ويتخذ **23.4%** موقفا محايدا.

10. يوافق أغلبية وحدات عينة الدراسة على المدقق الداخلي بالفحص التفصيلي لبعض بنود الميزانية بنسبة **84.4%** على هاته العبارة، في حين أن نسبة غير الموافقين والمحايدين قدرت بـ **7.8%**.

11. تعبر **85.9%** من وحدات عينة الدراسة عن موافقتها بشأن مشاركة المدقق الداخلي في جمع أدلة الإثبات. بينما تعبر نسبة قليلة منهم عن عدم موافقتها عن ذلك والتي حددت بـ **6.3%**، في حين يتخذ **7.8%** موقفا محايدا بشأن ذلك.

12. تتجه **84.4%** من أفراد عينة الدراسة نحو الموافقة على الاستعانة بالخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق الخارجي في حين يتجه **3.1%** منهم لعدم الموافقة على ذلك، ويتجه **12.5%** نحو موقف الحياد.

المطلب الثاني: التحليل الإحصائي لبيانات محور مبادئ حوكمة الشركات

تُقدم الستة جداول الموالية نتائج التحليل الإحصائي لمتغير الدراسة المستقل والمتمثل في مبادئ حوكمة الشركات، وذلك من خلال عرض تحليل بيانات المتغيرات الجزئية المتفرعة عنه.

أولاً: تحليل بيانات مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات

يلخص الجدول أدناه إجابات عينة الدراسة حول مدى التزام المؤسسات بتطبيق مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

الجدول رقم (03-12) - التحليل الإحصائي لنتائج بعد مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات -

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	محايد	غير موافق	العبارات	
مرتفع	0.52	2.76	52	9	3	التكرار	1. تأثير إطار حوكمة المؤسسة على الأداء الاقتصادي الشامل.
			81.3%	14.1%	4.7%	النسبة	
مرتفع	0.36	2.84	54	10	00	التكرار	2. اتساق القوانين الداخلية مع الأطر القانونية والتنظيمية للدولة.
			84.4%	15.6%	00%	النسبة	
مرتفع	0.44	2.84	56	6	2	التكرار	3. التقسيم الواضح للمسؤوليات بين مختلف المصالح
			87.5%	9.4%	3.1%	النسبة	
متوسط	0.8	2.17	27	21	16	التكرار	4. الاستعداد لتطبيق القوانين غير الإلزامية المحددة من قبل المنظمات غير الحكومية المحلية والدولية.
			42.2%	32.8%	25%	النسبة	
مرتفع	0.47	2.65	ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات				

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. V25)

تُظهر نتائج الجدول رقم (03-12) أن جميع إجابات أفراد العينة حول "مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات" تتجه نحو الموافقة. وهذا ما يتضح من خلال السير العام للإجابات والمتوسطات الحسابية للفقرات 01، 02، 03. حرص المؤسسات على اتساق قوانينها الداخلية مع الأطر القانونية والتنظيمية للدولة، إلى جانب التقسيم الواضح للمسؤوليات بين مختلف المصالح وذلك بهدف ضمان عدم وجود أي إزدواجية أو تداخل في المهام. حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرات على التوالي (2.84)، (2.84)، (2.76)، فيما بلغت انحرافاتها المعيارية (0.36)، (0.44)، (0.52). غير أن هاته المؤسسات لم تبد استعدادها لتطبيق القوانين غير الإلزامية المنصوص عليها من طرف المنظمات غير الحكومية. ويُفسر ذلك من خلال الفقرة 04 التي بلغ متوسطها الحسابي (2.17)، وانحراف معياري قدره (0.8).

كما بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات البعد الأول (2.65) وقدر الانحراف المعياري بـ(0.47). وهو ما يعكس الاستجابة المرتفعة لأغلبية أفراد عينة الدراسة حول معظم عبارات البعد الأول، وبالتالي تطبيق المؤسسات لمبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات. ويمكن التفصيل في ذلك من خلال تحليل نتائج الجدول السابق على النحو التالي:

1. يوافق **81.3%** من وحدات عينة الدراسة على تأثير إطار حوكمة المؤسسة على الأداء الاقتصادي الشامل في حين لا يوافق **4.7%** منهم على ذلك، ويتخذ **14.1%** موقفا محايدا.
 2. تؤكد معظم وحدات عينة الدراسة على اتساق القوانين الداخلية للمؤسسات مع الأطر القانونية والتنظيمية للدولة، حيث توافق على ذلك **84.4%**، فيما يتخذ **15.6%** موقفا محايدا.
 3. يوافق أغلبية وحدات عينة الدراسة على التقسيم الواضح للمسؤوليات بين مختلف المصالح بنسبة **84.4%** على هاته العبارة، في حين أن نسبة غير الموافقين والمحايدين قدرت على التوالي بـ **3.1%** و **9.4%**.
 4. تؤكد نسبة معتبرة من وحدات عينة الدراسة (نسبة الموافقة **42.2%**) على استعداد المؤسسات لتطبيق القوانين غير الإلزامية المحددة من قبل المنظمات غير الحكومية المحلية والدولية، في حين أن نسبة الغير موافقين والمحايدين بلغت على التوالي **25%** و **32.8%**.
- ثانيا: تحليل بيانات مبدأ الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية.

يلخص الجدول أدناه إجابات عينة الدراسة حول مدى التزام المؤسسات بتطبيق مبدأ الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

الجدول رقم (03-13) - التحليل الإحصائي لنتائج بعد مبدأ الحقوق والمعاملة العادلة

للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية-

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	محايد	غير موافق	العبارات	
مرتفع	0.55	2.76	53	7	4	التكرار	1. المعاملة العادلة والمتكافئة بينهم حسب ملكيتهم للأسهم.
			82.8%	10.9%	6.3%	النسبة	
مرتفع	0.54	2.62	42	20	2	التكرار	2. الحصول على تعويض فعال في حال انتهاك حقوقهم
			65.6%	31.3%	3.1%	النسبة	
مرتفع	0.60	2.71	51	8	5	التكرار	3. فرصة المشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة.
			79.7%	12.5%	7.8%	النسبة	
مرتفع	0.36	2.89	58	5	1	التكرار	4. توفير المعلومات بشكل منتظم وفي الوقت المناسب.
			90.6%	7.8%	1.6%	النسبة	
مرتفع	0.37	2.87	57	6	1	التكرار	5. ضمان حقوق صغار المساهمين والأجانب.
			89.1%	9.4%	1.6%	النسبة	
مرتفع	0.44	2.77	الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية				

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. V25)

تُظهر نتائج الجدول رقم (03-13) أن جميع إجابات أفراد العينة حول " الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية " تتجه نحو الموافقة. حيث يتضح من خلال السير العام للإجابات والمتوسطات الحسابية لل فقرات 04، 05، 01، 03 التزام المؤسسات بتوفير المعلومات بشكل منتظم وفي الوقت المناسب، كما أنها تعمل جاهدة لضمان المعاملة العادلة والمتكافئة لجميع المساهمين بما فيهم المساهمون الأقلية والأجانب مع منحهم فرصة المشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة. وذلك قصد حمايتهم من الأعمال التعسفية التي يمكن ممارستها من قبل أو لمصلحة المساهمين المسيطرين. حيث بلغ المتوسط

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

الحسابي لهذه الفقرات على التوالي (2.89)، (2.87)، (2.76) (2.71)، فيما بلغت انحرافاتها المعيارية (0.36)، (0.47)، (0.55)، (0.60).

كما بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لفقرات البعد الثاني (2.77) وقدر الانحراف المعياري بـ(0.44). وهو ما يعكس الاستجابة المرتفعة لأغلبية أفراد عينة الدراسة حول معظم هذا البعد، وبالتالي تطبيق المؤسسات لمبدأ الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية. ويمكن التفصيل في ذلك من خلال تحليل نتائج الجدول السابق على النحو التالي:

1. تعبر 82.8% من وحدات عينة الدراسة عن موافقتها بشأن حرص المؤسسات على المعاملة العادلة والمتكافئة بين مساهميها وذلك حسب ملكيتهم للأسهم. بينما تعبر نسبة قليلة منهم عن عدم موافقتها عن ذلك والتي حددت بـ3.1%، في حين يتخذ 31.3% موقفا محايدا.

2. يوافق أكثر من نصف عينة الدراسة بنسبة 65.6% على تمتع المساهمين بالمعاملة العادلة والمتكافئة بينهم حسب ملكيتهم للأسهم، في مقابل 3.1% فقط لا يوافقون على ذلك، ويتخذ 31.3% موقفا محايدا.

3. تتجه 79.7% من أفراد عينة الدراسة نحو الموافقة على أن المؤسسات تمنح لمساهميها فرصة المشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة. في حين يتجه 7.8% منهم لعدم الموافقة على ذلك، ويتجه 12.5% نحو موقف الحياد.

4. يؤكد أغلب عينة الدراسة بنسبة 90.6% على حرص المؤسسات على توفير المعلومات بشكل منتظم وفي الوقت المناسب، في المقابل يمكن اعتبار عدد غير الموافقين على ذلك ضئيلا جدا بنسبة 1.6%، ويتخذ 31.3% موقفا محايدا.

5. يرى 89.1% من أفراد عينة الدراسة عناية المؤسسات بضمان حقوق صغار المساهمين والأجانب، ويعتبر هذا الرأي غير مدعوم من طرف 1.6% منهم، كما أن 9.4% يتخذون موقفا محايدا اتجاه هاته العبارة.

ثالثا: تحليل بيانات مبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأوراق المالية، وغيرهم من الوسطاء.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

يلخص الجدول أدناه إجابات عينة الدراسة حول مدى التزام المؤسسات بتطبيق مبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأوراق المالية، وغيرهم من الوسطاء.

الجدول رقم (03-14) - التحليل الإحصائي لنتائج بعد المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأوراق المالية، وغيرهم من الوسطاء-

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	محايد	موافق	غير موافق	العبارات	
مرتفع	0.61	2.67	48	11	5	التكرار	1. توفير حوافز سليمة في جميع مراحل سلسلة الاستثمار.
			75%	17.2%	7.8%	النسبة	
مرتفع	0.54	2.78	54	6	4	التكرار	2. الإفصاح عن جميع الإجراءات المرتبطة بتداول السهم
			84.4%	9.4%	6.3%	النسبة	
مرتفع	0.66	2.42	33	25	6	التكرار	3. حظر عمليات التداول التي تستند إلى معلومات داخلية.
			51.6%	39.1%	9.4%	النسبة	
	0.56	2.62	المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأوراق المالية، وغيرهم من الوسطاء				

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. V25)

تُظهر نتائج الجدول رقم (03-14) أن جميع إجابات أفراد العينة حول "مبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأوراق المالية، وغيرهم من الوسطاء" تتجه نحو الموافقة. حيث يتضح من خلال السير العام للإجابات والمتوسطات الحسابية للفقرات 02، 01، 03، إفصاح المؤسسات الاستثمارية المدرجة في السوق المالية الجزائرية عن جميع الإجراءات المرتبطة بتداول أسهمها، ومساهمتها في توفير حوافز سليمة في جميع مراحل سلسلة الاستثمار. فضلا عن حظر عمليات التداول التي تستند إلى معلومات داخلية، على اعتبار أنها الممارسات التي تشكل خرقا وانتهاك لمبدأ المعاملة العادلة للمساهمين. حيث بلغ المتوسط الحسابي لهاته الفقرات على التوالي (2.78)، (2.67)، (2.42)، فيما قدر انحرافها المعياري بـ (0.54)، (0.61)، (0.66).

كما بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لفقرات البعد الثالث (2.62) وقدر الانحراف المعياري بـ (0.56). وهو ما يعكس الاستجابة المرتفعة لجميع أفراد عينة الدراسة حول معظم عبارات هذا البعد، وبالتالي تطبيق

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

المؤسسات لمبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأوراق المالية، وغيرهم من الوسطاء. ويمكن التفصيل في ذلك من خلال تحليل نتائج الجدول السابق على النحو التالي:

1. تعبر 75% من وحدات عينة الدراسة عن موافقتها بشأن مساهمة المؤسسات في توفير حوافز سليمة في جميع مراحل سلسلة الاستثمار، بينما تعبر نسبة قليلة منهم عن عدم موافقتها عن ذلك والتي حددت بـ 7.8%، في حين يتخذ 17.2% موقفا محايدا.

2. يوافق أغلبية وحدات عينة الدراسة على إفصاح المؤسسات عن جميع الإجراءات المرتبطة بتداول السهم بنسبة 84.4% على هاته العبارة، في حين أن نسبة غير الموافقين والمحايدين قدرت على التوالي بـ 6.3% و 9.4%.

3. تؤكد نسبة معتبرة من وحدات عينة الدراسة (نسبة الموافقة 51.6%) على مراعاة المؤسسات حظر عمليات التداول التي تستند إلى معلومات داخلية، في حين أن نسبة الغير موافقين والمحايدين بلغت على التوالي 9.4% و 39.1%.

رابعا: تحليل بيانات مبدأ أثر أصحاب المصلحة في حوكمة الشركات

يلخص الجدول أدناه إجابات عينة الدراسة حول مدى التزام المؤسسات بتطبيق مبدأ أثر أصحاب المصلحة في حوكمة الشركات.

الجدول رقم (03-15) - التحليل الإحصائي لنتائج بعد مبدأ أثر أصحاب المصلحة في حوكمة

الشركات -

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	محايد	غير موافق	العبارات	
مرتفع	0.30	2.93	61	2	1	التكرار	1. الاعتراف بحقوقهم المنصوص عليها قانونا أو التي تم الاتفاق عليها.
			95.3%	3.1%	1.6%	النسبة	
مرتفع	0.44	2.79	52	11	1	التكرار	2. الحصول على تعويض فعال في حال انتهاك حقوقهم.
			81.3%	17.2%	1.6%	النسبة	

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

مرتفع	0.54	2.73	50	11	3	التكرار	3. تطوير آليات مشاركة الموظفين.
			78.1%	17.2%	4.7%	النسبة	
مرتفع	0.55	2.76	53	7	4	التكرار	4. الوصول المنتظم وفي الوقت المناسب إلى معلومات موثوقة وكافية
			82.8%	10.9%	6.3%	النسبة	
مرتفع	0.5	2.81	55	6	3	التكرار	5. توفير قنوات اتصال مرنة بين أصحاب المصلحة بما فيهم العمال وممثليهم مع مجلس إدارة المؤسسة.
			85.9%	9.4%	4.7%	النسبة	
مرتفع	0.43	2.80	مبدأ أثر أصحاب المصلحة في حوكمة الشركات				

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. V25)

تُظهر نتائج الجدول رقم (03-15) أن جميع إجابات أفراد العينة حول "مبدأ أثر أصحاب المصلحة في حوكمة الشركات" تتجه نحو الموافقة. حيث يتضح من خلال السير العام للإجابات والمتوسطات الحسابية لل فقرات 01، 05، 02، اعتراف المؤسسات واحترامها لحقوق أصحاب المصلحة المنصوص عليها قانوناً أو التي تم الاتفاق عليها، واستعدادها لتعويضهم عن أي انتهاك لحقوقهم. إلى جانب توفيرها لقنوات اتصال مرنة بين هؤلاء وممثليهم مع مجلس الإدارة وذلك قصد تمكينهم من التعبير عن انشغالهم والإعراب مخاوفهم بشأن عن الممارسات غير القانونية التي قد يتعرضون لها. حيث بلغ المتوسط الحسابي لهاته الفقرات على التوالي (2.93)، (2.79)، (2.87)، فيما قدر انحرافها المعياري بـ (0.3)، (0.44)، (0.5).

كما بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لفقرات البعد الرابع (2.80) وقدر الانحراف المعياري بـ (0.43) وهو ما يعكس الاستجابة المرتفعة لجميع أفراد عينة الدراسة حول معظم عبارات هذا البعد، وبالتالي تطبيق المؤسسات لمبدأ أثر أصحاب المصلحة في حوكمة الشركات. ويمكن التفصيل في ذلك من خلال تحليل نتائج الجدول السابق على النحو التالي:

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

1. يرى أغلبية وحدات عينة الدراسة أن المؤسسات تعترف بحقوقه أصحاب المصلحة المنصوص عليها قانونا أو التي تم الاتفاق عليها. حيث توافق **95.3%** على هاته العبارة، في حين تعتبر نسبة غير الموافقين والمحايدين قليلة جدا، وقدرت على التوالي بـ **1.6%** و **3.1%**.
2. يوافق أكثر من نصف عينة الدراسة بنسبة **79.7%** على تقديم المؤسسات لتعويض فعال لأصحاب المصلحة في حال انتهاك حقوقهم. ولا يوافق على ذلك **1.6%**، بينما يتخذ **17.2%** موقفا محايدا.
3. تعبر **78.1%** من وحدات عينة الدراسة عن موافقتها بشأن سهر المؤسسات على تطوير آليات مشاركة الموظفين. بينما تعبر نسبة قليلة منهم عن عدم موافقتها عن ذلك والتي حددت بـ **4.7%** في حين يتخذ **17.2%** موقفا محايدا.
4. تؤكد معظم وحدات عينة الدراسة على تمكين المؤسسات لأصحاب المصلحة من الوصول المنتظم وفي الوقت المناسب إلى معلومات موثوقة وكافية، حيث توافق على ذلك **82.8%**، في مقابل **6.3%** فقط لا يوافقون على ذلك، ويتخذ **10.9%** موقفا محايدا.
5. يوافق **85.9%** من أفراد عينة الدراسة على اهتمام المؤسسات بتوفير قنوات اتصال مرنة بين أصحاب المصلحة بما فيهم العمال وممثليهم مع مجلس إدارة المؤسسة، في حين لا يوافق **4.7%** على ذلك، ويتخذ **9.4%** موقفا محايدا.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

خامساً: تحليل بيانات مبدأ الإفصاح والشفافية.

يلخص الجدول أدناه إجابات عينة الدراسة حول مدى التزام المؤسسات بتطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية.

الجدول رقم (03-16) - التحليل الإحصائي لنتائج بعد مبدأ الإفصاح والشفافية-

الإتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	محايد	موافق	غير موافق	العبارات
مرتفع	0.59	2.73	52	7	5	1. الإفصاح في الوقت المناسب عن كافة المسائل الجوهرية.
			81.3%	10.9%	7.8%	النسبة
مرتفع	0.50	2.79	54	7	3	2. إعداد المعلومات والإفصاح عنها وفق معايير المحاسبة ومعايير إعداد التقارير المالية وغير المالية.
			84.4%	10.9%	4.7%	النسبة
مرتفع	0.53	2.81	56	4	4	3. إعداد القوائم المالية ونشرها في الوقت المحدد.
			87.5%	6.3%	6.3%	النسبة
مرتفع	0.50	2.79	54	7	3	4. توفير قنوات لنشر المعلومات بشكل كافٍ ومتساوٍ وفي الوقت المناسب.
			84.4%	10.9%	4.7%	النسبة
مرتفع	0.51	2.79	الإفصاح والشفافية			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. V25)

تُظهر نتائج الجدول رقم (03-16) أن جميع إجابات أفراد العينة حول "مبدأ الإفصاح والشفافية" تتجه نحو الموافقة. حيث يتضح من خلال السير العام للإجابات والمتوسطات الحسابية لفقرات هذا البعد قيام المؤسسات بإعداد قوائمها المالية ونشرها في الوقت المحدد، إلى جانب إعداد المعلومات والإفصاح عنها وفق معايير المحاسبة ومعايير إعداد التقارير المالية وغير المالية. مع توفير قنوات لنشر المعلومات بشكل كافٍ ومتساوٍ وفي الوقت المناسب. وذلك بهدف زيادة تحسين قدرة المستثمرين على مراقبة المؤسسة. وذلك ما يفسره المتوسط الحسابي

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

للفقرات 03، 02، 04. الذي بلغ على التوالي (2.81)، (2.79)، (2.79). وانحرافها المعياري الذي قدر بـ(0.53)، (0.5)، (0.5).

كما بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لفقرات البعد الخامس (2.79) وقدر الانحراف المعياري بـ(0.51) وهو ما يعكس الاستجابة المرتفعة لجميع أفراد عينة الدراسة حول معظم عبارات هذا البعد، وبالتالي تطبيق المؤسسات لمبدأ الإفصاح والشفافية. ويمكن التفصيل في ذلك من خلال تحليل نتائج الجدول السابق على النحو التالي:

1. يوافق أكثر من نصف عينة الدراسة بنسبة **81.3%** على إلى التزام المؤسسات بالإفصاح في الوقت المناسب عن كافة المسائل الجوهرية، ولا يرى **7.8%** منهم أنها تلتزم بذلك، بينما يتخذ **10.9%** موقف الحياد.
2. تؤكد معظم وحدات عينة الدراسة على مراعاة المؤسسات لإعداد المعلومات والإفصاح عنها وفق معايير المحاسبة ومعايير إعداد التقارير المالية وغير المالية، حيث توافق على ذلك **84.4%**، في مقابل **4.7%** لا يوافقون على ذلك. ويتخذ **10.9%** موقفا محايدا.
3. تؤكد **53.1%** من وحدات عينة الدراسة على التزام المؤسسات إعداد القوائم المالية ونشرها في الوقت المحدد في مقابل أن نسبة غير الموافقين والمحايدين كانت متساوية وقدرت بـ**6.3%**.
4. تتجه **84.4%** وحدات عينة الدراسة نحو الموافقة على حرص المؤسسات على توفير قنوات لنشر المعلومات بشكل كافٍ ومتساوٍ وفي الوقت المناسب، في حين لا يوافق **4.7%** من أفراد عينة الدراسة على ذلك، ويتخذ ما نسبته **10.9%** موقفا محايدا بشأن ذلك.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

سادسا: تحليل بيانات مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة

يلخص الجدول أدناه إجابات عينة الدراسة حول مدى التزام المؤسسات بتطبيق مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة.

الجدول رقم (03-17) - التحليل الإحصائي لنتائج بعد مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة-

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	محايد	موافق	غير موافق	العبارات	
مرتفع	0.36	2.92	61	1	2	التكرار	1. بذل العناية المهنية اللازمة بما يخدم مصالح المؤسسة والمساهمين.
			95.3%	1.6%	3.1%	النسبة	
مرتفع	0.57	2.71	50	10	4	التكرار	2. المعاملة المنصفة لجميع المساهمين عند اتخاذ القرارات ذات التأثير المختلف.
			78.1%	15.6%	6.3%	النسبة	
مرتفع	0.60	2.71	51	8	5	التكرار	3. تطبيق معايير أخلاقية عالية مع لحرص على مصالح أصحاب المصلحة.
			79.7%	12.5%	7.8%	النسبة	
مرتفع	0.45	2.78	51	12	1	التكرار	4. ضمان عملية ترشح وانتخاب رسمية وشفافة لمجلس الإدارة.
			79.7%	18.8%	1.6%	النسبة	
مرتفع	0.57	2.62	43	18	3	التكرار	5. القدرة على ممارسة حكم موضوعي ومستقل من خلال تعيين عدد كافٍ من الأعضاء غير التنفيذيين.
			67.2%	28.1%	7.4%	النسبة	
مرتفع	0.53	2.68	46	16	2	التكرار	6. مراقبة وإدارة تضارب المصالح الذي قد ينشأ بين الإدارة والمديرين والمساهمين
			71.9%	25%	3.1%	النسبة	
مرتفع	0.47	2.74	مسؤوليات مجلس الإدارة				

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. V25)

تُظهر نتائج الجدول رقم (03-17) أن جميع إجابات أفراد العينة حول "مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة" تتجه نحو الموافقة. حيث يتضح من خلال السير العام للإجابات والمتوسطات الحسابية للفقرات 01. 04. 02. 03. تسهر المؤسسات على بذل العناية المهنية اللازمة بما يخدم مصالحها وصالح مساهميها على حد سواء، ضمان عملية ترشح وانتخاب رسمية وشفافة لمجلس الإدارة. إلى جانب ذلك حرص المؤسسات على المعاملة المنصفة لجميع المساهمين عند اتخاذ القرارات ذات التأثير المختلف، وتطبيق معايير أخلاقية عالية بحيث تأخذ بعين الاعتبار مصالح أصحاب المصلحة. وذلك ما يفسره المتوسط الحسابي لهاته لفقرات الذي بلغ على التوالي (2.92)، (2.78)، (2.71)، (2.71)، (2.71). وانحرافها المعياري الذي قدر بـ (0.36)، (0.45)، (0.57)، (0.60).

كما بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لفقرات البعد السادس (2.74) وقدر الانحراف المعياري بـ (0.47) وهو ما يعكس الاستجابة المرتفعة لجميع أفراد عينة الدراسة حول معظم عبارات هذا البعد، وبالتالي تطبيق المؤسسات لمبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة. ويمكن التفصيل في ذلك من خلال تحليل نتائج الجدول السابق على النحو التالي:

1. تؤكد 95.3% من وحدات عينة الدراسة على حرص المؤسسات على بذل العناية المهنية اللازمة بما يخدم مصالح المؤسسة والمساهمين، في مقابل 3.1% لا يوافقون على ذلك. ويتخذ 1.6% موقفا محايدا.
2. يوافق أكثر من نصف عينة الدراسة بنسبة 79.7% على التزام المؤسسات المعاملة المنصفة لجميع المساهمين عند اتخاذ القرارات ذات التأثير المختلف. ولا يوافق على ذلك 6.3%، بينما يتخذ 15.6% موقفا محايدا.
3. تتجه 79.7% وحدات عينة الدراسة نحو الموافقة على تطبيق معايير أخلاقية عالية مع لحرص على مصالح أصحاب المصلحة، في حين لا يوافق 7.8% من أفراد عينة الدراسة على ذلك، ويتخذ ما نسبته 12.5% موقفا محايدا.
4. يرى أغلبية وحدات عينة الدراسة أن المؤسسات ضمان عملية ترشح وانتخاب رسمية وشفافة لمجلس الإدارة حيث توافق 79.7% على هاته العبارة، في حين تعتبر نسبة غير الموافقين والمحايدين قليلة جدا، وقدرت على التوالي بـ 1.6% و 18.8%.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

5. تؤكد نسبة معتبرة من وحدات عينة الدراسة (نسبة الموافقة %67.2) على قدرة المؤسسات على ممارسة حكم موضوعي ومستقل من خلال تعيين عدد كافٍ من الأعضاء غير التنفيذيين، في حين أن نسبة الغير موافقين والمحايدين بلغت على التوالي %7.4 و %28.1 ضمان عملية ترشح وانتخاب رسمية وشفافة لمجلس الإدارة.
6. يوافق %71.9 من أفراد عينة الدراسة على اهتمام المؤسسات بمراقبة وإدارة تضارب المصالح الذي قد ينشأ بين الإدارة والمديرين والمساهمين. ولا يوافق على ذلك %3.1 منهم ، بينما يتخذ %15.6 موقفا محايدا.

المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة وتحليل النتائج

سنتطرق في هذا المبحث إلى اختبار الفرضيات الرئيسية للدراسة والفرضيات الفرعية التابعة لها، وذلك باستخدام جملة من الاختبارات والأساليب الإحصائية، والمتمثلة في اختبار T واختبار تحليل التباين في اتجاه واحد one- away anova، إلى جانب اختبار Tamhan و Levene لتحديد مصدر الفروق بين المجموعات.

المطلب الأول: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى والفرضيات الجزئية التابعة لها.

تتجسد الفرضية الرئيسية الأولى في الجزء الأول من الاستبيان، والذي يشمل 03 أسئلة لأخذ المعلومات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة. حيث تفحص هذه الأسئلة مدى وجود فروق دالة إحصائية في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات، تعزى إلى المتغيرات الديمغرافية (المؤهل العلمي، الوظيفة والخبرة المهنية).

تم اختبار فرضياتها الجزئية كما يلي:

أولاً: اختبار الفرضية الجزئية الأولى

تتجسد هذه الفرضية من خلال السؤال الأول من الجزء الأول للاستبيان، إذ تفحص مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات تعزى إلى متغير الوظيفة. حيث أن:

- الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات تعزى إلى متغير الوظيفة.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

- الفرضية البديلة H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات تعزى إلى متغير الوظيفة.

الجدول رقم (03-18): نتائج اختبار الفروق ANOVA لأثر خصائص المدقق الداخلي في تحديد درجة الاعتماد على أعماله من قبل المدقق الخارجي تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

مستوى الدلالة Sig	F القيمة المحسوبة	متوسط مجموع المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المؤهل العلمي
0.00	30.69	2.16	2	6.89	داخل المجموعات	
		0.52	61	6.85	بين المجموعات	
		/	63	13.75	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS 25)

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة الإحصائية قُدر بـ (0.00)، وهو أقل من مستوى الدلالة المفترض المقدر بـ (0.005). وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على "وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات تعزى إلى متغير الوظيفة. ولمعرفة مصدر هاته الفروق، نقوم باختبار تجانس التباين ثم الاختبارات البعدية وذلك كما يلي:

الجدول رقم (03-19) - نتائج اختبار Levene لتحديد مدى التجانس في متغير الوظيفة -

اختبار Levene		طبيعة التباين
Sig	F	متجانس
0.00	42.95	غير متجانس

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

الجدول رقم (20-03) - نتائج اختبار Tamhane لتحديد مصدر الفروق في متغير الوظيفة.

المجموعة الثانية	مدقق داخلي	محافظ حسابات	خبير محاسبي
المجموعة الأولى			
مدقق داخلي	/	0.68*	0.71*
محافظ حسابات	/	/	0.026*
خبير محاسبي	/	/	/

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS 25)

يُظهر الجدول أعلاه وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المجموعات ككل، بمعنى أن دو المدقق الداخلي يختلف عن الأثر كل من محافظ الحسابات والخبير المحاسبي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات، إلى جانب اختلاف أثر محافظ الحسابات عن أثر الخبير المحاسبي في ذلك.

ثانياً: اختبار الفرضية الجزئية الثانية

تتجسد هذه الفرضية من خلال السؤال الثاني من الجزء الأول للاستبيان، إذ تفحص مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات تعزى إلى متغير المؤهل العلمي حيث أن:

- الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات تعزى إلى متغير المؤهل العلمي.

- الفرضية البديلة H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات تعزى إلى متغير المؤهل العلمي.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

الجدول رقم (03-21): نتائج اختبار الفروق ANOVA لأثر خصائص المدقق الداخلي في تحديد درجة الاعتماد على أعماله من قبل المدقق الخارجي تعزى إلى متغير المؤهل العلمي.

مستوى الدلالة Sig	F القيمة المحسوبة	متوسط مجموع المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	الوظيفة
0.00	22.49	2.42	3	7.82	داخل المجموعات	
		0.10	60	6.47	بين المجموعات	
		/	63	13.75	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS 25)

يظهر الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة الإحصائية قُدر بـ (0.00)، وهو أقل من مستوى الدلالة المفترض المقدر بـ (0.005). وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على "وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات تعزى إلى المؤهل العلمي.

ولمعرفة مصدر هاته الفروق، نقوم باختبار تجانس التباين ثم الاختبارات البعدية وذلك كما يلي:

الجدول رقم (03-22) - نتائج اختبار Levene لتحديد مدى التجانس في متغير المؤهل العلمي -

اختبار Levene		طبيعة التباين
Sig	F	متجانس
0.00	28.47	غير متجانس

الجدول رقم (03-23) - نتائج اختبار Tamhane لتحديد مصدر الفروق في متغير المؤهل العلمي.

المجموعة الثانية المجموعة الأولى	ليسانس	ماستر	ماجستير	دكتوراه
ليسانس	/	0.7*	0.74	0.74
ماستر	/	/	0.04	0.04
ماجستير	/	/	/	0.00
دكتوراه	/	/	/	/

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS 25)

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

يُظهر الجدول أعلاه وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين الليسانس والماستر، الليسانس والماجستير، الليسانس والدكتوراه، بمعنى أن أثر الحائزون على الليسانس يختلف عن الأثر الحائزون عن الماستر، الماجستير والدكتوراه، في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات، كما يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مجموعة الماستر والماجستير، الماستر والدكتوراه، أي أن أثر الحائزون على الماستر يختلف عن أثر الحائزون على الماستر والدكتوراه في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات. في حين أن أثر حملة الماجستير لا يختلف عن حملة الدكتوراه في ذلك، ولا توجد فرق بينهم.

ثالثاً: اختبار الفرضية الجزئية الثالثة

تتجسد هذه الفرضية من خلال السؤال الثالث من الجزء الأول للاستبيان، إذ تفحص مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات تعزى إلى الخبرة المهنية. حيث أن:

- الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات تعزى إلى متغير الخبرة المهنية.

- الفرضية البديلة H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات تعزى إلى متغير الخبرة المهنية.

الجدول رقم (03-24): نتائج اختبار الفروق ANOVA لأثر خصائص المدقق الداخلي في تحديد درجة الاعتماد على أعماله من قبل المدقق الخارجي تعزى لمتغير الخبرة المهنية

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط مجموع المربعات	F قيمة المحسوبة	مستوى الدلالة Sig
بين المجموعات	0.984	3	0.328	1.918	0.142
داخل المجموعات	7.015	41	0.171		
المجموع	7.999	44	/		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS 25)

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة الإحصائية قُدر بـ (0.00)، وهو أقل من مستوى الدلالة المفترض المقدر بـ (0.005). وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على "وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات تعزى إلى متغير المؤهل الخبرة المهنية.

ولمعرفة مصدر هاته الفروق، نقوم باختبار تجانس التباين ثم الاختبارات البعدية وذلك كما يلي:

الجدول رقم(03-25) - نتائج اختبار Levene لتحديد مدى التجانس في متغير الخبرة المهنية-

اختبار Levene		طبيعة التباين
Sig	F	متجانس
0.00		غير متجانس

الجدول رقم(03-26) - نتائج اختبار Tamhane لتحديد مصدر الفروق في متغير الخبرة المهنية.

أكثر من 20 سنة	من 10 إلى 20 سنة	أقل من 10 سنوات	المجموعة الثانية المجموعة الأولى
0.54	0.53	/	أقل من 10 سنوات
0.11*	/	/	من 10 إلى 20 سنة
/	/	/	أكثر من 20 سنة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS 25)

يُظهر الجدول أعلاه وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المجموعات ككل، بمعنى أن أثر المستجوبين الذين تقل خبرتهم عن 10 سنوات يختلف عن أثر كل من المستجوبين الذين تنحصر خبرتهم بين 10 و 20 سنة، وتتجاوز 20 سنة، في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات، إلى جانب اختلاف أثر المستجوبين الذين تنحصر خبرتهم بين 10 و 20 عن أثر المستجوبين الذين تزيد خبرتهم عن 20 سنة في ذلك.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

ومن خلال ما سبق، يمكن توضيح نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى، من خلال الجدول أدناه:

الجدول (03-27) - النتائج العامة لاختبار الفرضية الرئيسية الأولى -

القرار الخاص بالفرضية		مستوى الدلالة المفترض	مستوى الدلالة	الفرضيات
H ₁	H ₀			
مقبولة	مرفوضة	0.05	0.00	1. توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات تعزى إلى متغير الوظيفة.
مقبولة	مرفوضة	0.05	0.00	2. توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات تعزى إلى متغير المؤهل العلمي.
مقبولة	مرفوضة	0.05	0.142	3. توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات تعزى إلى متغير الخبرة المهنية.
مقبولة	مرفوضة	0.05	0.00	توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات تعزى إلى المتغيرات الديمغرافية.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما سبق.

يبرز الجدول أعلاه نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثانية، إلى جانب الفرضيات الجزئية المتفرعة عنها. حيث يشير إلى عدم صحة الفرضية الرئيسية والفرضيات الجزئية المتفرعة عنها. بمعنى وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات تعزى إلى المتغيرات الديمغرافية (الوظيفة، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية).

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

المطلب الثاني: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية والفرضيات الجزئية التابعة لها.

تفحص الفرضية الرئيسية الثانية مدى تأثير العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية. حيث أن:

- الفرضية الصفرية H_0 : لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$ للعلاقة لتكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثرها في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق مبادئ التدقيق الدولية.

- الفرضية البديلة H_1 : يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$ للعلاقة لتكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثرها في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

الجدول رقم (03-28): نتائج تحليل الانحدار لاختبار تأثير العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي

في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات

VIF	مستوى الدلالة	F قيمة	معامل الإرتباط R	معامل التحديد R^2	مستوى الدلالة	قيمة T	المعامل المعياري Beta	المعامل B	
/					0.00	10.05	/	0.62	الثابت
1.00	0.00	1225.12	0.98	0.95	0.00	35.00	0.98	0.81	العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS 25).

يتضح من خلال النتائج الإحصائية الظاهرة في الجدول أعلاه أن قيمة المعامل B تقدر ب (0.81)، وهذا ما يعني أنه كل ما تغيرت العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بوحدة واحدة يقابلها تغير في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات ب (0.81). كما يوضح هذا المؤشر بأن هنالك تأثير موجب وطردي، وقيمة مستوى الدلالة قدرت ب (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المفترض (0.05)، ما يعني أن هذا المعامل دال إحصائياً. أما قيمة معامل التحديد R^2 قدرت ب (0.95)، ما يعني أن التغيرات في تعزيز مبادئ حوكمة

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

الشركات مفسرة بالتغيرات في العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بنسبة 95%، وهي درجة قوية، أما النسبة الباقية فتعود لعوامل أخرى خارج نموذج الدراسة.

الجدول رقم (03-29) - نتائج تحليل التباين لاختبار تأثير العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات -

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الانحدار	13.08	1	13.08	1225.12	0.00
البواقي	0.66	62	0.11		
المجموع	13.75	63	/		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS 25).

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن مجموع تباين المتغير التابع (مبادئ حوكمة الشركات) يقدر بـ(13.75)، حيث يعود مصدر هذا التباين إلى المتغير المستقل (العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي) الذي تقدر قيمته بـ (13.08)، و قيمة البواقي التي تقدر بـ (0.66). وهذا ما يثبت وجود تأثير قوي للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي على تعزيز مبادئ حوكمة الشركات.

وبناء على ما سبق يتم قبول الفرضية البديلة "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للعلاقة لتكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثرها في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الدولية".

وللتفصيل أكثر في تأثير العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثرها في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الدولية، تم اختبار الفرضيات الجزئية التابعة للفرضية الرئيسية الثانية كما يلي:

أولاً: اختبار الفرضية الجزئية الأولى

تفحص هذه الفرضية مدى مساهمة العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تعزيز مبدأ ضمان أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات، حيث:

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

- الفرضية الصفرية H_0 : لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تعزيز مبدأ ضمان أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات.

- الفرضية البديلة H_1 : يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تعزيز مبدأ ضمان أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات.

الجدول رقم (30-03): نتائج تحليل الانحدار لاختبار تأثير العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبدأ ضمان أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات

VIF	مستوى الدلالة	F قيمة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	مستوى الدلالة	قيمة T	المعامل المعياري Beta	المعامل B	
/					0.00	8.39	/	0.51	الثابت
1.00	0.00	1298.82	0.98	0.95	0.00	36.03	0.98	0.82	العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS 25).

يتضح من خلال النتائج الإحصائية الظاهرة في الجدول أعلاه أن قيمة المعامل B تقدر بـ (0.82)، وهذا ما يعني أنه كل ما تغيرت العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بوحدة واحدة يقابلها تغير في تعزيز مبدأ ضمان أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات بـ (0.82). كما يوضح هذا المؤشر بأن هنالك تأثير موجب وطردي. قيمة مستوى الدلالة قدرت بـ (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المفترض (0.05)، ما يعني أن هذا المعامل دال إحصائياً. أما قيمة معامل التحديد R^2 قدرت بـ (0.95)، ما يعني أن التغيرات في تعزيز مبدأ ضمان أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات مفسرة بالتغيرات في العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بنسبة 95%، وهي درجة قوية، أما النسبة الباقية فتعود لعوامل أخرى خارج نموذج الدراسة.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

الجدول رقم (31-03) - نتائج تحليل التباين لاختبار تأثير العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في

تعزيز مبدأ ضمان أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات -

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الانحدار	13.42	1	13.42	1225.12	0.00
البواقي	0.64	62	0.10		
المجموع	14.06	63	/		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS 25).

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن مجموع تباين المتغير التابع (مبدأ ضمان أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات) يقدر بـ(14.06)، حيث يعود مصدر هذا التباين إلى المتغير المستقل (العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي) الذي تقدر قيمته بـ(13.42)، وقيمة البواقي التي تقدر بـ(0.64). كما أن قيمة مستوى الدلالة قدرت بـ(0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المفترض (0.05)، وهذا ما يثبت وجود تأثير قوي للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي على تعزيز مبدأ ضمان أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات.

وبناء على ما سبق يتم قبول الفرضية البديلة "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للعلاقة لتكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثرها في تعزيز مبدأ ضمان أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات .

ثانيا: اختبار الفرضية الفرعية الثانية.

تفحص هذه الفرضية مدى مساهمة العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تعزيز مبدأ الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية. حيث:

- الفرضية الصفرية H_0 : لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تعزيز مبدأ الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

- الفرضية البديلة H_1 : يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$ للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تعزيز مبدأ الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية.

الجدول رقم (03-32): نتائج تحليل الانحدار لاختبار تأثير العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبدأ الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية.

VIF	مستوى الدلالة	F قيمة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	مستوى الدلالة	قيمة T	المعامل المعياري Beta	المعامل B	
/					0.00	11.07	/	0.78	الثابت
1.00	0.00	833.57	0.97	0.93	0.00	28.87	0.97	0.76	العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS 25).

يتضح من خلال النتائج الإحصائية الظاهرة في الجدول أعلاه أن قيمة المعامل B تقدر بـ (0.76)، وهذا ما يعني أنه كل ما تغيرت العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بوحدة واحدة يقابلها تغير في تعزيز مبدأ الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية بـ (0.76). كما يوضح هذا المؤشر بأن هنالك تأثير موجب وطردي، وقيمة مستوى الدلالة قدرت بـ (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المفترض (0.05)، ما يعني أن هذا المعامل دال إحصائياً. أما قيمة معامل التحديد R^2 قدرت بـ (0.93)، ما يعني أن التغيرات في تعزيز مبدأ الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية مفسرة بالتغيرات في العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بنسبة 93%، وهي درجة قوية، أما النسبة الباقية فتعود لعوامل أخرى خارج نموذج الدراسة.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

الجدول رقم (03-33) - نتائج تحليل التباين لاختبار تأثير العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبدأ الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية. -

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الانحدار	11.58	1	11.58	833.57	0.00
البواقي	0.86	62	0.14		
المجموع	12.44	63	/		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS 25).

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن مجموع تباين المتغير التابع (مبدأ الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية) يقدر ب(12.44)، حيث يعود مصدر هذا التباين إلى المتغير المستقل (العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي) الذي تقدر قيمته ب(11.58)، وقيمة البواقي التي تقدر ب(0.86). كما أن قيمة مستوى الدلالة قدرت ب(0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المفترض (0.05)، وهذا ما يثبت وجود تأثير قوي للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبدأ الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية.

وبناء على ما سبق يتم قبول الفرضية البديلة "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للعلاقة لتكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثرها في تعزيز مبدأ الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية.

ثالثاً: اختبار الفرضية الجزئية الثالثة

تفحص هذه الفرضية مدى مساهمة العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تعزيز مبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأوراق المالية، وغيرهم من الوسطاء.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

- **الفرضية الصفرية H_0** : لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تعزيز مبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأوراق المالية، وغيرهم من الوسطاء.

- **الفرضية البديلة H_1** : يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تعزيز مبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأوراق المالية، وغيرهم من الوسطاء.

الجدول رقم (03-34): نتائج تحليل الانحدار لاختبار تأثير العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأوراق المالية، وغيرهم من الوسطاء.

VIF	مستوى الدلالة	F قيمة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	مستوى الدلالة	قيمة T	المعامل المعياري Beta	المعامل B	
/					0.34	0.97	/	0.66	الثابت
1.00	0.00	1475.67	0.98	0.96	0.00	38.42	0.98	0.97	العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS 25).

يتضح من خلال النتائج الإحصائية الظاهرة في الجدول أعلاه أن قيمة المعامل B تقدر بـ (0.97)، وهذا ما يعني أنه كل ما تغيرت العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بوحدة واحدة يقابلها تغير في تعزيز مبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأوراق المالية، وغيرهم من الوسطاء. بـ (0.97). كما يوضح هذا المؤشر بأن هنالك تأثير موجب وطردي، وقيمة مستوى الدلالة قدرت بـ (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المفترض (0.05)، ما يعني أن هذا المعامل دال إحصائياً. أما قيمة معامل التحديد R^2 قدرت بـ (0.96)، ما يعني أن التغيرات في تعزيز مبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأوراق المالية، وغيرهم من الوسطاء مفسرة بالتغيرات في

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بنسبة 96%، وهي درجة قوية، أما النسبة الباقية فتعود لعوامل أخرى خارج نموذج الدراسة.

الجدول رقم (03-35) - نتائج تحليل التباين لاختبار تأثير العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأوراق المالية، وغيرهم من الوسطاء-

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الانحدار	19.09	1	19.08	1475.68	0.00
البواقي	0.80	62	0.13		
المجموع	19.89	63	/		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS 25).

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن مجموع تباين المتغير التابع (مبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأوراق المالية، وغيرهم من الوسطاء) يقدر بـ(19.89)، حيث يعود مصدر هذا التباين إلى المتغير المستقل (العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي) الذي تقدر قيمته بـ(19.09)، وقيمة البواقي التي تقدر بـ(0.80). كما أن قيمة مستوى الدلالة قدرت بـ(0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المفترض (0.05)، وهذا ما يثبت وجود تأثير قوي للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي على تعزيز مبدأ تطبيق المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأوراق المالية، وغيرهم من الوسطاء.

وبناء على ما سبق يتم قبول الفرضية البديلة "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للعلاقة لتكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثرها في تعزيز مبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأوراق المالية، وغيرهم من الوسطاء."

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

رابعاً. اختبار الفرضية الجزئية الرابعة

تفحص هذه الفرضية مدى مساهمة العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تعزيز مبدأ أثر أصحاب المصلحة في حوكمة الشركات.

- الفرضية الصفرية H_0 : لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$ للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تعزيز مبدأ أثر أصحاب المصلحة في حوكمة الشركات.

- الفرضية البديلة H_1 : يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$ للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تعزيز مبدأ أثر أصحاب المصلحة في حوكمة الشركات.

الجدول رقم (03-36): نتائج تحليل الانحدار لاختبار تأثير العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبدأ أثر أصحاب المصلحة في حوكمة الشركات.

VIF	مستوى الدلالة	F قيمة	معامل الإرتباط R	معامل التحديد R^2	مستوى الدلالة	قيمة T	المعامل المعياري Beta	المعامل B	
/					0.00	9.38	/	0.94	الثابت
1.00	0.00	368,69	0.93	0.86	0.00	19.20	0.93	0.71	العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS 25).

يتضح من خلال النتائج الإحصائية الظاهرة في الجدول أعلاه أن قيمة المعامل B تقدر بـ (0.71)، وهذا ما يعني أنه كل ما تغيرت العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بوحدة واحدة يقابلها تغير في تعزيز مبدأ أثر أصحاب المصلحة في حوكمة الشركات بـ (0.71). كما يوضح هذا المؤشر بأن هنالك تأثير موجب وطردي، وقيمة مستوى الدلالة قدرت بـ (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المفترض (0.05)، ما يعني أن هذا المعامل دال إحصائياً. أما قيمة معامل التحديد R^2 قدرت بـ (0.86)، ما يعني أن التغيرات في تعزيز مبدأ أثر أصحاب المصلحة في حوكمة الشركات مفسرة بالتغيرات في العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بنسبة 86%، وهي درجة قوية، أما النسبة الباقية فتعود لعوامل أخرى خارج نموذج الدراسة.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

الجدول رقم (37-03) - نتائج تحليل التباين لاختبار تأثير العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبدأ أثر أصحاب المصلحة في حوكمة الشركات -

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الانحدار	10.23	1	10.23	368.69	0.00
البواقي	1.72	62	0.28		
المجموع	11.95	63	/		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS 25).

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن مجموع تباين المتغير التابع الجزئي (مبدأ أثر أصحاب المصلحة في حوكمة الشركات) يقدر بـ(11.95)، حيث يعود مصدر هذا التباين إلى المتغير المستقل (العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي) الذي تقدر قيمته بـ(10.23)، و قيمة البواقي التي تقدر بـ(1.72). كما أن قيمة مستوى الدلالة قدرت بـ(0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المفترض (0.05)، وهذا ما يثبت وجود تأثير قوي للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي على تعزيز مبدأ أثر أصحاب المصلحة في حوكمة الشركات.

وبناء على ما سبق يتم قبول الفرضية البديلة "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للعلاقة لتكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثرها في تعزيز مبدأ أثر أصحاب المصلحة في حوكمة الشركات."

خامسا: اختبار الفرضية الجزئية الخامسة

تفحص هذه الفرضية مدى مساهمة العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية.

- الفرضية الصفرية H_0 : لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية.

- الفرضية البديلة H_1 : يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

الجدول رقم (03-38): نتائج تحليل الانحدار لاختبار تأثير العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية.

VIF	مستوى الدلالة	F قيمة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	مستوى الدلالة	قيمة T	المعامل المعياري Beta	المعامل B	
/					0.00	4.96	/	0.62	الثابت
1.00	0.00	316,08	0.91	0.84	0.00	17.78	0.91	0.83	العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS 25).

يتضح من خلال النتائج الإحصائية الظاهرة في الجدول أعلاه أن قيمة المعامل B تقدر بـ (0.83)، وهذا ما يعني أنه كل ما تغيرت العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بوحدة واحدة يقابلها تغير في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية بـ (0.83). كما يوضح هذا المؤشر بأن هنالك تأثير موجب وطردي، وقيمة مستوى الدلالة قدرت بـ (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المفترض (0.05)، ما يعني أن هذا المعامل دال إحصائياً. أما قيمة معامل التحديد R² قدرت بـ (0.91)، ما يعني أن التغيرات في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية مفسرة بالتغيرات في العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بنسبة 91%، وهي درجة قوية، أما النسبة الباقية فتعود لعوامل أخرى خارج نموذج الدراسة.

الجدول رقم (03-39) - نتائج تحليل التباين لاختبار تأثير العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية-

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الانحدار	13.78	1	13.78	316.08	0.00
البواقي	2.70	62	0.44		
المجموع	16.48	63	/		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS 25).

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن مجموع تباين المتغير التابع الجزئي (مبدأ في الإفصاح والشفافية). يقدر بـ(16.48)، حيث يعود مصدر هذا التباين إلى المتغير المستقل (العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي) الذي تقدر قيمته بـ(13.78)، وقيمة البواقي التي تقدر بـ(2.70)، كما أن قيمة مستوى الدلالة قدرت بـ(0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المفترض (0.05). وهذا ما يثبت وجود تأثير قوي للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي على تعزيز مبدأ في الإفصاح والشفافية.

اذن يتم قبول الفرضية البديلة "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للعلاقة لتكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثرها في تعزيز مبدأ في الإفصاح والشفافية"

سادسا. اختبار الفرضية الجزئية السادسة

تفحص هذه الفرضية مدى مساهمة العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تعزيز مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة.

- الفرضية الصفرية H_0 : لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تعزيز مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة.

- الفرضية البديلة H_1 : يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تعزيز مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة.

الجدول رقم (03-40): نتائج تحليل الانحدار لاختبار تأثير العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي

والخارجي في تعزيز مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة.

VIF	مستوى الدلالة	F قيمة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	مستوى الدلالة	قيمة T	المعامل المعياري Beta	المعامل B	
/					0.00	8.17	/	0.63	الثابت
1.00	0.00	791,42	0.96	0.93	0.00	28.13	0.96	0.81	العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS 25).

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

يتضح من خلال النتائج الإحصائية الظاهرة في الجدول أعلاه أن قيمة المعامل B تقدر بـ (0.81)، وهذا ما يعني أنه كل ما تغيرت العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بوحدة واحدة يقابلها تغير في تعزيز مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة بـ (0.81). كما يوضح هذا المؤشر بأن هنالك تأثير موجب وطردي، قيمة مستوى الدلالة قدرت بـ (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المفترض (0.05)، ما يعني أن هذا المعامل دال إحصائياً. أما قيمة معامل التحديد R^2 قدرت بـ (0.93)، ما يعني أن التغيرات في تعزيز مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة. مفسرة بالتغيرات في العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي بنسبة 93%، وهي درجة قوية، أما النسبة الباقية فتعود لعوامل أخرى خارج نموذج الدراسة.

الجدول رقم (03-41) - نتائج تحليل التباين لاختبار تأثير العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي

والخارجي في تعزيز مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة. -

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الانحدار	13.03	1	13.03	791.42	0.00
البواقي	1.02	62	0.16		
المجموع	14.05	63	/		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS 25).

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن مجموع تباين المتغير التابع (مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة) يقدر بـ (14.05)، حيث يعود مصدر هذا التباين إلى المتغير المستقل (العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي) الذي تقدر قيمته بـ (13.03)، وقيمة البواقي التي تقدر بـ (1.02). كما أن قيمة مستوى الدلالة قدرت بـ (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المفترض (0.05). وهذا ما يثبت وجود تأثير قوي للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي على تعزيز مبدأ مسؤولية مجلس الإدارة.

وبناء على ما سبق تم قبول الفرضية البديلة "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للعلاقة لتكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثرها في تعزيز مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة".

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

ومن خلال ما سبق، يمكن توضيح نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثانية، من خلال الجدول أدناه:

الجدول (03-42) - النتائج العامة لاختبار الفرضية الرئيسية الثانية -

القرار الخاص بالفرضية		مستوى الدلالة المفترض	مستوى الدلالة	الفرضيات
H ₁	H ₀			
مقبولة	مرفوضة	0.05	0.00	1. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تعزيز مبدأ ضمان أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات
مقبولة	مرفوضة	0.05	0.00	2. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تعزيز مبدأ الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية.
مقبولة	مرفوضة	0.05	0.00	3. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تعزيز مبدأ المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأوراق المالية، وغيرهم من الوسطاء.
مقبولة	مرفوضة	0.05	0.00	4. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تعزيز مبدأ أثر أصحاب المصلحة في حوكمة الشركات.
مقبولة	مرفوضة	0.05	0.00	5. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

والتدقيق الخارجي في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية				
مقبولة		0.05	0.00	6. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$ للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تعزيز مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة.
مقبولة	مرفوضة	0.05	0.00	يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$ للعلاقة لتكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثرها في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الدولية.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما سبق.

يبرز الجدول أعلاه نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثانية، إلى جانب الفرضيات الجزئية المتفرعة عنها. حيث يشير إلى عدم صحة الفرضية الرئيسية والفرضيات الجزئية المتفرعة عنها. أي يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$ للعلاقة لتكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثرها في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الدولية.

كما يمكن توضيح نتائج اختبار الفرضيات النظرية للدراسة كما يلي:

- بالنسبة للفرضية الأولى؛ التي نصت على ما يلي: "يتخذ التقارب بين عمل المدقق الداخلي ونظيره الخارجي عدة أشكال، ويعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية، إعداد خطة وبرنامج التدقيق، إعداد التقرير، وحوكمة الشركات من أبرز مجالات التكامل بينهما" فهي فرضية صحيحة. حيث يُحَقَّق ذلك من خلال تعزيز التواصل والتشاور الفعال بينها من جهة، والتزامها بالتطوير المهني قصد مواكبة التطورات التي تطرأ على المهنة من جهة أخرى.

- بالنسبة للفرضية الثانية؛ والتي نصت على ما يلي: "تساهم معايير التدقيق الدولية في تعزيز العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي" فهي فرضية صحيحة. وذلك غير إصدار جملة من المعايير التي تدعم

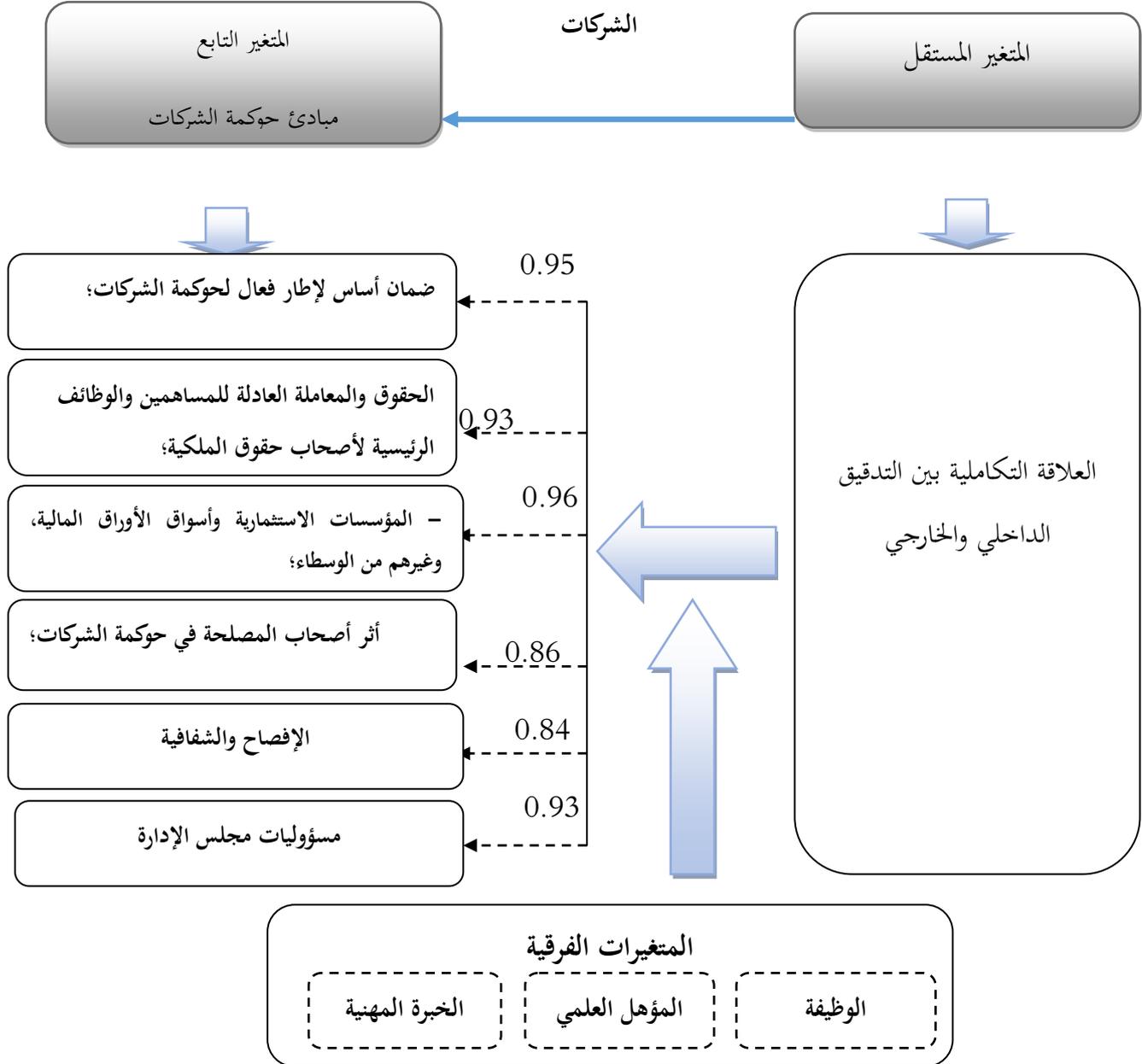
الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

التكامل بين جهود المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين ، أبرزها معيار التدقيق الداخلي ISA 610 "استخدام عمل المدققين الداخليين" ، ومعيار التدقيق الخارجي 2050 "التنسيق والاعتماد".

يمكن إبراز أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من خلال تلخيص نتائج اختبار الفرضيات السابقة عبر الشكل أدناه:

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية.

الشكل رقم (03-04) - أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما سبق.

خلاصة الفصل

تم في هذا الفصل دراسة أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية، حيث يمكن الوقوف على جملة من الاستنتاجات التي تم التوصل إليها:

- من خلال تحليل النتائج المرتبطة بالمتغير المستقل (العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي)، يبرز لنا إستاد هاته العلاقة إلى التنسيق والتعاون في العديد من الميادين، ما يضمن تغطية أوسع لأعمال التدقيق والتقليل من ازدواجية الجهود، وبالتالي تقليص الوقت الذي من الممكن أن تستغرقه عملية التدقيق الخارجي.

- من خلال تحليل النتائج المرتبطة بالمتغير التابع (مبادئ حوكمة الشركات)، يظهر إلتزام المؤسسات الجزائرية بتطبيق المبادئ الستة لحوكمة الشركات. مع تفاوت في الأهمية النسبية.

- تم قبول الفرضية الرئيسية الأولى التي تنص على وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات تعزى إلى المتغيرات الديموغرافية (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية)؛

- تم قبول الفرضية الرئيسية الثانية التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ للعلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثرها في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل مبادئ التدقيق الدولية.

الخاتمة

بسم الله الرحمن الرحيم

إلى السادة والسيدات المحترمين

تحية طيبة وبعد...

الموضوع: تحكيم إستبانه كجزء من بحث دكتوراه بعنوان:

"العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي ودورها في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات - في ظل معايير التدقيق الدولية-

ولغرض تحقيق أهداف الدراسة نأمل من سيادتكم تحكيم هذه الإستبانه بكل دقة وموضوعية إيماناً بأهمية رأيكم حول موضوع الدراسة من واقع خبرتكم العلمية والعملية، وتقويم مدى مساهمة هذه الإستبانه في خدمة موضوع الدراسة.

شاكرين لكم تعاونكم

تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير

الجزء الأول: المتغيرات الديمغرافية

1. الوظيفة

مدقق داخلي محافظ حسابات خبير محاسبي خبير قضائي

2. المؤهل العلمي

ليسانس ماجستير دكتوراه

3. الخبرة المهنية

أقل من خمس سنوات من 5 إلى 10 سنوات أكثر من 10 سنوات

المحور الأول: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

البعد الأول: اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي في ضل معيار التدقيق الدولي ISA 610.

محايد	موافق	غير موافق	يعتمد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي من خلال:
			1. تحديد مدى كفاية عمل نشاط التدقيق الداخلي لأغراض التدقيق. Déterminer l'adéquation des travaux de l'activité d'audit interne aux fins d'audit
			2. تحديد مستوى كفاءة نشاط التدقيق الداخلي 2. Déterminer le niveau d'efficacité de la fonction d'audit interne
			3. تقويم مدى وجود تهديدات تمس موضوعية المدققين الداخليين وأهمية هذه التهديدات. Évaluer l'étendue des menaces à l'objectivité des auditeurs internes et l'importance de ces menaces
			4. توجيه العمل الذي ينفذه المدققون الداخليون، والإشراف عليه وفحصه. Diriger, superviser et réviser les travaux effectués par les auditeurs internes
			5. فهم طبيعة مسؤوليات التدقيق الداخلي وموقعه داخل الهيكل التنظيمي 6. التأكد من أن عمل التدقيق الداخلي قد تم التخطيط له والإشراف عليه. S'assurer que le travail d'audit interne est planifié et supervisé
			07. توجيه الاستفسارات إلى المدقق الداخلي 08. الإطلاع على التقارير التي يرفعها المدقق الداخلي إلى مجلس الإدارة Consulter les rapports remis par l'auditeur interne au Conseil d'administration
			09. مناقشة خطة التدقيق الداخلي Discuter du plan d'audit interne
			10. الاستفادة من اختبارات الرقابة المنجزة من طرف المدقق الداخلي. Bénéficiez des tests de contrôle réalisés par l'auditeur interne
			11. عقد اجتماعات دورية وعلى فترات منتظمة.

Réunions périodiques et intervalles réguliers

12. التقليص من إجراءات الرقابة في المجالات التي يغطيها نشاط التدقيق الداخلي

Réduction des procédures de contrôle dans les domaines couverts par l'activité d'audit interne

13. الإطلاع على أوراق عمل التدقيق الداخلي

Consulter les documents de travail de l'audit interne

البعد الثاني: اعتماد المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي في ظل معيار التدقيق الداخلي 2050

يعتمد المدقق الداخلي على عمل المدقق الخارجي من خلال: غير موافق موافق محايد

1. تنسيق الأنشطة وتبادل المعلومات مع المدقق الخارجي.

2. التواصل بشكل منتظم ومباشر مع المدقق الخارجي.

Communication régulière et directe avec l'auditeur externe

3. تكوين فكرة واضحة عن نطاق ونتائج العمل المنجز من قبل المدقق الخارجي.

4. الاستفادة من التقييمات المنحزة من طرف المدقق الخارجي في فهم أهداف التدقيق.

Bénéficiaire des évaluations réalisées par l'auditeur externe pour comprendre les objectifs de l'audit

5. الاعتماد على توصيات المدقق الخارجي لتحسين نظام الرقابة الداخلية.

Utiliser les recommandations de l'auditeur externe pour améliorer le système de contrôle interne

6. التناقش مع المدقق الخارجي لتجنب تداخل العمل وازدواجيته.

Discuter avec l'auditeur externe pour éviter les doubles emplois

7. تقديم الإيضاحات الكاملة للمدقق الخارجي عن عمليات المؤسسة وإجراءات العمل.

8. الإجابة على استفسارات المدقق الخارجي.

Répondre aux questions de l'auditeur externe

9. تقديم المعلومات الكافية والملائمة بشأن المخاطر التي تواجهها المؤسسة.

10. مباشرة عمليات الجرد في المؤسسات ذات الفروع.

11. القيام بالفحص التفصيلي لبعض بنود الميزانية.

Faire un examen détaillé de certains composants

12. المساهمة في جمع أدلة الإثبات.

13. الاستعانة بالخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق الخارجي.

Utilisation des services de conseil fournis par .

l'auditeur externe

المحور الثاني: مبادئ حوكمة الشركات.

البعد الأول: ضمان أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات

Mise en place des fondements d'un régime de gouvernance d'entreprise efficace

محايد	موافق	غير موافق	الفقرة
			1. تأثير إطار حوكمة المؤسسة على الأداء الاقتصادي الشامل L'impact du régime de gouvernance d'entreprise sur la performance économique globale
			2. اتساق القوانين الداخلية مع الأطر القانونية والتنظيمية للدولة Lois internes conformes avec les cadres juridiques et réglementaires de l'État
			3. التقسيم الواضح للمسؤوليات بين مختلف المصالح Répartition claire des responsabilités entre les différents départements.
			4. الاستعداد لتطبيق القوانين غير الإلزامية المحددة من قبل المنظمات غير الحكومية المحلية والدولية. Volonté d'appliquer les lois non obligatoires définies par les ONG locales et internationales.

البعد الثاني: المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأوراق المالية، وغيرهم من الوسطاء

Investisseurs institutionnels, marchés boursiers et autres intermédiaires

محايد	موافق	غير موافق	الفقرة
			1. توفير حوافز سليمة في جميع مراحل سلسلة الاستثمار. instituer des incitations saines tout au long de la chaîne d'investissement.

2. الإفصاح عن جميع الإجراءات المرتبطة بتداول السهم.
diffuser de toutes les procédures liées à la négociation
d'actions

3. حظر عمليات التداول التي تستند إلى معلومات داخلية
les opérations sur la base d'informations internes doivent
être interdites.

البعد الثالث: الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية

Droits et traitement équitable des actionnaires, et principales fonctions des
détenteurs du capital

محايد	موافق	غير موافق	الفقرة
			1. المعاملة العادلة والمتكافأة بينهم حسب ملكيتهم للأسهم. Un traitement égal et juste entre eux en fonction de la propriété des actions
			2. الحصول على تعويض فعال في حال انتهاك حقوقهم. Obtenir une indemnisation effective en cas de violation de leurs droits
			3. المشاركة والتصويت بفعالية في اجتماعات الجمعية العامة. participer effectivement de voter aux assemblées générales des actionnaires.
			4. الحصول على المعلومات بشكل منتظم وفي الوقت المناسب. Accès régulier et rapide à l'information
			5. ضمان حقوق صغار المساهمين والأجانب. Garantir les droits des actionnaires minoritaires et étrangers.
			البعد الرابع: دور أصحاب المصلحة Rôle des différentes parties prenantes dans la gouvernance d'entreprise

محايد	موافق	غير موافق	الفقرة
			1. احترام حقوقهم المنصوص عليها قانوناً أو التي تم الاتفاق عليها. leurs droits, qui sont établis par le droit ou par des accords mutuels, doivent être respectés.

2. الحصول على تعويض فعال في حال انتهاك حقوقهم.
obtenir la réparation effective de toute violation de leurs droits.

3. تطوير آليات مشاركة الموظفين.
permettre le développement des mécanismes de participation des salariés.

4. الوصول المنتظم وفي الوقت المناسب إلى معلومات كافية وموثوقة
régulière à des temps opportun et de façon suffisantes et fiables informations pertinentes

5. توفير قنوات اتصال مرنة بين العمال وممثليهم مع مجلس إدارة المؤسسة.
Fournir des canaux de communication flexibles entre les travailleurs et leurs représentants auprès du conseil d'administration de la Société

البعد الخامس: الإفصاح والشفافية وTransparence et diffusion de l'information

محايد موافق موافق غير موافق

1. الإفصاح في الوقت المناسب عن كافة المسائل الجوهرية.
garantir la diffusion en temps opportun d'informations exactes sur tous les sujets significatifs.

2. إعداد المعلومات والإفصاح عنها وفقا معايير المحاسبة ومعايير إعداد التقارير المالية وغير المالية.

établir et de diffuser des informations conformément aux normes comptables et aux normes de reporting financier et non financier

3. إعداد القوائم المالية ونشرها في الوقت المحدد.

Préparer et publier les états financiers à temps

5. توفير طرق الإفصاح التي تسمح بالوصول إلى المعلومات في الوقت المناسب وبأقل تكلفة.

Fournir Les modes de diffusion d'informations permettre d'accéder aux informations en temps opportun et au meilleur coût.

البعد السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة Responsabilités du Conseil d'administration

محايد	موافق	غير موافق	Le conseil d'administration est responsable
			1. بذل العناية المهنية اللازمة بما يخدم مصالح المؤسسة والمساهمين. faire la diligence et le soin requis dans l'intérêt de la société et de ses actionnaire
			2. المعاملة المنصفة لجميع المساهمين عند اتخاذ القرارات ذات التأثير المختلف. Traitement équitable de toutes les actionnaires lors de la prise de décisions ayant un impact différent
			3. تطبيق معايير أخلاقية عالية مع حرص على مصالح أصحاب المصلحة. Appliquer des normes éthiques élevées et prendre en considération les intérêts des parties prenantes
			4. ضمان عملية ترشح وانتخاب رسمية وشفافة لمجلس الإدارة. Assurer un processus de nomination et d'élection officiel et transparent pour le conseil d'administration
			5. القدرة على ممارسة حكم موضوعي ومستقل من خلال تعيين عدد كافٍ من الأعضاء غير التنفيذيين. La capacité d'exercer un jugement objectif et indépendant en nommant un nombre suffisant de membres non exécutifs
			6. مراقبة وإدارة تضارب المصالح الذي قد ينشأ بينهما الإدارة والمديرين والمساهمين Surveiller et gérer les conflits d'intérêt pouvant survenir entre la direction, les administrateurs et les actionnaires

الرقم	الاسم الكامل	الدرجة العلمية	مؤسسة الانتماء
01	رزقي إسماعيل	أستاذ محاضر أ- خبير محاسبي	جامعة البويرة
02	شدري معمر سعاد	أستاذ التعليم العالي	جامعة البويرة
03	بهلولي نور الهدى	أستاذ محاضر - أ-	جامعة برج بوعريريج
04	قيداون أبو بكر الصديق	أستاذ محاضر - أ-	جامعة تيسمسيلت
05	ترقو محمد	أستاذ التعليم العالي	جامعة شلف.