



جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة Master أكاديمي، الطور الثاني  
في ميدان : علوم اقتصادية والتسيير و علوم تجارية  
فرع علوم التجارية تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة

بعنوان :

# المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة المحاسبية - دراسة ميدانية -

من إعداد الطالبة : هاجر حليمي

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 26/05/2015

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الأستاذ : بن مالك محمد حسان ( أستاذ مساعد "أ" ، جامعة ورقلة ) رئيسا

الأستاذ : مقدم خالد ( أستاذ مساعد "أ" ، جامعة ورقلة ) مشرفا ومقررا

الأستاذ : قموا أسيا ( أستاذة مساعد "أ" ، جامعة ورقلة ) مناقشا

السنة الجامعية: 2015/2014





جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة Master أكاديمي، الطور الثاني  
في ميدان : علوم اقتصادية والتسيير و علوم تجارية  
فرع علوم التجارية تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة

بعنوان :

# المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة المحاسبية - دراسة ميدانية -

من إعداد الطالبة : هاجر حليمي

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 26/05/2015

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الأستاذ : بن مالك محمد حسان ( أستاذ مساعد "أ" ، جامعة ورقلة ) رئيسا

الأستاذ : مقدم خالد ( أستاذ مساعد "أ" ، جامعة ورقلة ) مشرفا ومقررا

الأستاذ : قموا أسيا ( أستاذة مساعد "أ" ، جامعة ورقلة ) مناقشا

السنة الجامعية: 2015/2014

# الإهداء

الحمد لله الذي رفع من أراد به الخير بالعلم والإيمان وخذل المعرضين عن الهدى وعرضهم لكل هون وهلاك .

واشهد أن لا اله إلا الله الذي أخرجنا من بطون أمهاتنا لا نعلم قليلا ولا كثيرا وجعل لنا السمع والأبصار والأفئدة لنشكركم بصرفها إلى المعارف النافعة وكان ربك قديرا واشهد أن محمدا عبده ورسوله الذي أرسل إلى جميع الثقلين بشيرا ونذيرا .

إلى قرة العين... إلى من جعلت الجنة تحت قدميها ... إلى التي حرمت نفسها و أعطتني من نبع حنانها وسقنتني ... إلى من وهبتني الحياة وربتني بلطفه وعلمتني كلمتي الشرف والحياه ... إلى تلك المرأة العظيمة ... صديقتي وحبيبتي

"أمي الغالية "

إلى أعظم الرجال صبورا ... ورمز الحب والعطاء ... إلى من اشترى لي أول قلم لأخط به كراسي... وافنئى حياته من اجل تعليمي... وتوسم في درجات العلى والسمو... إلى ذلك الرجل العظيم

"أبي العزيز "

إلى من جمعهم معي ظلمة الرحم...إلى من يعيش في كل وجودهم أهلي

"أخواتي أمال ،سارة، خولة ،عبير ،عبد الرحيم ،عبد الغفور "

إلى كل الأقارب دون استثناء

إلى من جمعني بهم مشعل العلم... وخاصة زميلتي رحمة

إلى كل من علموني أن العلم سلاح و الأخلاق ذخيرته

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع...

"هاجر حليمي "

# شكر وتقدير

الحمد لله مدد خلقه ورعا نفسه وزنة عرشه ومداد كلماته....حمدا طيبا كثيرا  
مباركا فيه.... كما ينبغي لجلال وجهه ... وعظيم سلطانه  
أخط أسمى كلمات الشكر لمن وفقني لأتم هذا العمل ،لله جل جلاله وتعالى ذكره  
وتباركت أسماءه وتقدس صفاته .

والشكر موصول إلى من كانت لهم يد في إتمام هذه الدراسة ,وسير على قول  
-رسول الله صلى الله عليه وسلم- "من لم يشكر الناس لا يشكر الله" ,وأول من  
أتقدم له بالشكر الجزيل , لمن قبل الإشراف على هذا العمل ولم يبخل علي بتوجيهاته  
السديدة ونصائحه القيمة إلى الأستاذ المشرف مقدم خالد جعله الله ذخرا للعلم ونوعا  
للأمة..

والشكر موصول لأعضاء لجنة المناقشة على قبولهم تقييم هذا العمل.  
وانطق بكلمات الشكر لكل من كانت له مساهمة في انجاز هذه الدراسة  
إلى كل هؤلاء وكل من ساعدني ولو بكلمة طيبة أشكركم جزيل الشكر جميعا.

هاجر حلبي

## ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور المراجعة الداخلية التي تعتبر كأحد آليات تطبيق حوكمة المؤسسات ومدى مساهمتها في تحسين جودة الحوكمة المحاسبية من خلال الدور الذي يلعبه الإفصاح المحاسبي والذي يعتبر من أهم ركائزها . ولتحقيق هذا الهدف اعتمدنا على البيانات الثانوية من كتب ومراجع دراسات حول الجانب النظري للحوكمة المحاسبية والاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية، مدعمة ذلك بالبيانات الأولية التي تمثلت في الاستبيان حيث قمنا بدراسة آراء أهل الاختصاص من مهنيين يتمثلون في محافظي حسابات وخبراء محاسبين بالإضافة إلى مراجعين الداخلين من مؤسسات اقتصادية، وقد تم معالجة البيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي spss . وتوصلت هذه الدراسة إلى انه:

1. يوجد أساس فعال للممارسات المحاسبية وأعمال المراجعة الداخلية الذي يؤدي إلى تطبيق مبادئ وسياسات الحوكمة المحاسبية بشكل جزئي في تلك المؤسسات الاقتصادية ؛
2. إمكانية تحقيق جودة المراجعة الداخلية بتطبيق الأعمال وأنظمة المراجعة الداخلية ذات معايير ومبادئ التي تحكمها.

الكلمات المفتاحية : حوكمة المحاسبية ، المراجعة الداخلية ، الجودة ، الإفصاح المحاسبي .

## Abstract

This study aims at knowing the role of internal audit that's considered as one of the mechanism application corporation governance companies and the extence of its contribution in improving the quality of accounting governance thorough the role of the accounting statement plays and that's considered one of its basis . To realize the goal of this studay , we depended or the secondary data from book ksand references study about the theoretical side to accounting governance and the new aspects to the internal audit is comsolidating that the first data which is embodied im the questionnaire of we studied the opinions of people who are specialized in additionom to interior reference from outfit economical , the analyses of the questionnaire's data were correction by the statistic program spss .

we came up with many results the most important of them :

- 1- Exit Botton exercise accounting and internal audit doing who execute at essential and politics application accounting governance part species by that outfit economical .
- 2- Possibility consummation quality of internal audit application doing and arrangement of internal audit selfsame essential that control.

**Key words :** accounting governance, internal audit, quality, accounting statement

## قائمة المحتويات

الصفحة	المحتوى
III.....	الإهداء
IV.....	الشكر
V.....	الملخص
VII.....	قائمة المحتويات
VIII.....	قائمة الجداول و الأشكال البيانية
IX.....	قائمة الملاحق
IX.....	قائمة الاختصارات والرموز
أ.....	المقدمة
01.....	الفصل الأول: أدبيات الحوكمة المحاسبية والمراجعة الداخلية
02.....	مقدمة الفصل:
03.....	المبحث الأول: الإطار النظري
13.....	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
18.....	خلاصة الفصل الأول
19.....	الفصل الثاني: دور المراجعة الداخلية محل الدراسة في تحسين وتفعيل الحوكمة المحاسبية
20.....	تمهيد
21.....	المبحث الأول: الطريقة والأدوات
35.....	المبحث الثاني: النتائج و المناقشة
37.....	خلاصة الفصل الثاني
39.....	الخاتمة
42.....	المصادر والمراجع
48.....	الملاحق
55.....	الفهرس

## قائمة الجداول :

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
21	الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان	الجدول 2 - 1
22	توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس	الجدول 2 - 2
22	توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة	الجدول 2 - 3
22	توزيع أفراد العينة حسب متغير المهنة	الجدول 2 - 4
23	توزيع أفراد العينة حسب الدرجة العلمية	الجدول 2 - 5
23	توزيع الأفراد العينة حسب متغير الخبرة	الجدول 2 - 6
26	نتائج معامل ألفا كرونباخ	الجدول 2 - 7
27	يوضح المتوسطات الحسابية وانحرافات المعيارية للفرضية الاولى	الجدول 2 - 8
28	نتائج اختبار T Test للفرضية الأولى	الجدول 2 - 9
28	يوضح المتوسطات الحسابية وانحرافات المعيارية للفرضية الثانية	الجدول 2 - 10
29	نتائج اختبار T Test للفرضية الثانية	الجدول 2 - 11
30	يوضح المتوسطات الحسابية وانحرافات المعيارية للفرضية الثالثة	الجدول 2 - 12
31	نتائج اختبار T Test للفرضية الثالثة	الجدول 2 - 13
32	نتائج اختبار ANOVA للفرضية الرابعة حسب المتغير الوظيفة	الجدول 2 - 14
33	نتائج اختبار ANOVA للفرضية حسب المتغير المؤهل العلمي	الجدول 2 - 15
34	نتائج اختبار ANOVA للفرضية حسب المتغير الخبرة	الجدول 2 - 16

## قائمة الأشكال البيانية :

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
05	نموذج مقترح للحوكمة المحاسبية بالاعتماد على مجموعة من المصادر	الشكل ( 1 - 1 )
11	قواعد السلوك الأخلاقي للمراجعة الداخلية حسب معهد AII	الشكل ( 1 - 2 )

## قائمة الملاحق:

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
48	قائمة الاستبيان	الملحق 1
51	قائمة بأسماء الأساتذة المحكمين	الملحق 2
51	نتائج اختبار ثبات الاستبيان ألفا كرونباخ	الملحق 3
52	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة من فقرات الاستبيان	الملحق 4
53	نتائج اختبار الفرضية الأولى	الملحق 5
53	نتائج اختبار الفرضية الثانية	الملحق 6
53	نتائج اختبار الفرضية الثالثة	الملحق 7
55	نتائج اختبار الفرضية الرابعة	الملحق 8

## قائمة المختصرات والرموز:

الدلالة	الاختصارات
Securities And Exchange Commission هيئة الأوراق المالية	<b>SEC</b>
American Institute of Certified Public Accountants المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	<b>AICPA</b>
New York Stock exchange بورصة نيويورك للأوراق المالية	<b>NYSE</b>
Organisation for Economic Co-operation and Development منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية	<b>OECD</b>
Institute of Internal Auditors معهد المراجعين الداخليين	<b>IIA</b>
Statistical Package For Social Sciences الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية	<b>SPSS</b>

# المقدمة

## أ. توطئة

بعد سلسلة الأزمات المالية والانهيارات المختلفة التي حدثت في كثير من المؤسسات ، وذلك نتيجة قصور الذي مسمى القوانين والتشريعات التي تحكم الأعمال والأنشطة التجارية ، وترجع هذه الانهيارات في الأغلب إلى الفساد الإداري بصفة عامة ، حيث تركز أهم الأسباب الداخلية لتدهور هذه المؤسسات في افتقار إدارتها للممارسة السليمة من حيث نقص الخبرة والمهارة وعدم الاهتمام بتطبيق المبادئ المحاسبية التي تحقق الإفصاح والشفافية ، وعدم إظهار المعلومات المحاسبية لحقيقة الأوضاع المالية للمؤسسة .

كنتيجة لذلك زاد الاهتمام بمفهوم حوكمة اليوم أصبحت من الركائز الأساسية التي يجب أن تقوم عليها المؤسسات الاقتصادية ، وقد قامت الكثير من المنظمات والهيئات بتأكيد مزايا هذا المفهوم والحث على تطبيقه في المؤسسات الإقتصادية المختلفة . وعند النظر للحوكمة من جانب الفكر المحاسبي سواء من خلال علاقتها بالإفصاح المحاسبي أ وعلاقتها بعملية المراجعة أو النظر إليها من خلال انعكاساتها على متخذي القرارات في أسواق المال المختلفة وانصراف المستثمرين عنها وافتقاد الثقة في مكاتب المحاسبة والمراجعة نتيجة فقدان الثقة في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية للمؤسسات المختلفة . كنتيجة لذلك زاد الاهتمام بمفهوم حوكمة اليوم أصبحت من الركائز الأساسية التي يجب أن تقوم عليها المؤسسات الاقتصادية ، وقد قامت الكثير من المنظمات والهيئات بتأكيد مزايا هذا المفهوم والحث على تطبيقه في المؤسسات الإقتصادية المختلفة . وعند النظر للحوكمة من جانب الفكر المحاسبي سواء تمثل ذلك في النظر إليها من خلال علاقتها بالإفصاح المحاسبي أو النظر إليها من خلال علاقتها بعملية المراجعة أو النظر إليها من خلال انعكاساتها على متخذي أسواق المال أو غير ذلك فإن كل هذا يتبلور من وجهة نظر العلاقة التي قد توجد بينهما ، ونحن من خلال بحثنا سنتحدث عن علاقة المراجعة الداخلية بالحوكمة المحاسبية ومدى مساهمتها للحكم الراشد داخل تلك المؤسسات .

## ب. طرح الإشكالية :

" ما مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل جودة الحوكمة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية ؟ "

وحتى تتمكن من الإحاطة بكل جوانب موضوع البحث سنتطرق إلى الأسئلة الفرعية التي يمكن صياغتها كما يلي :

- 1 - هل وجود أساس فعال للممارسات المحاسبية دليل على تطبيق ركائز الحوكمة المحاسبية؟
- 2 - ما مدى تأثير تطبيق نظام محكم لأعمال المراجعة الداخلية في تحسين الممارسات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية؟
- 3 - ما هي تعليمات وأدوار المراجعة الداخلية الضرورية في تفعيل الحوكمة المحاسبية؟
- 4 - هل للصفة الوظيفية والمؤهل العلمي وكذا سنوات الخبرة أثر في اختلاف آراء أفراد عينة الدراسة حول دور المراجعة الداخلية في تفعيل وتحسين الممارسات المحاسبية من خلال الحوكمة المحاسبية؟

## ت. فرضيات الدراسة :

لكي تتمكن من حل و مناقشة هذه الإشكالية نقوم باعتماد الفرضيات الآتية:

- 1 -توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود أساس فعال للممارسات المحاسبية ودورها في تطبيق الحوكمة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية .

- 2 -توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام محكم لأعمال المراجعة الداخلية وتحسين الممارسات المحاسبية .
- 3 -توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لتعليمات المراجعة الداخلية من أجل المساهمة في تحسين الحوكمة المحاسبية
- 4 -لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة حول دور المراجعة الداخلية في تفعيل وتحسين الممارسات المحاسبية من خلال الحوكمة المحاسبية ( المؤهل العلمي ،سنوات الخبرة ،الوظيفة ) .

### ث. مبررات اختيار الموضوع

توجد عدة أسباب دفعتنا لاختيار هذا الموضوع دون غيره من المواضيع الأخرى، نذكر منها على الخصوص:

- 1 -الميل الشخصي لدراسة وظيفة المراجعة الداخلية وكذا المحاسبي؛
- 2 -ملائمة هذا الموضوع مع تخصصنا الدراسي؛
- 3 -الحداثة النسبية لهذا المجال في الإدارة المؤسسات ما يتوجب تسليط الضوء عليه ؛
- 4 -انتشار عمليات الفساد و ما ينجر عنه من انهيار المؤسسات العملاقة بسبب القصور في تطبيق مبادئ الحوكمة .

### ج. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في تزايد الاهتمام بحوكمة المؤسسات في السنوات الأخيرة، باعتبارها تساهم في المساعدة على استقرار الأسواق المالية و رفع مستوى الشفافية في المؤسسات، كذلك تتمثل الأهمية في إبراز الدور الهام للمراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة المحاسبية بشكل خاص داخل المؤسسات وفق أسس ومفاهيم جديدة، والأمر الذي يؤدي إلى التقليل من المخاطر التلاعب في القوائم المالية التي تتعرض له المؤسسات، كما أن تفعيل المراجعة الداخلية ، يعمل على تطوير أداء المؤسسات الذي ينعكس ايجابيا على قرارات أصحاب المصالح.

### ح.أهداف الدراسة :

يمثل الهدف الأساسي لهذا البحث في صياغة واختبار إطارا تحليليا في ضوء توجهها الحديثة للمراجعة الداخلية التي تحكم العلاقة بين نشاط المراجعة الداخلية وبين فعالية الحوكمة المحاسبية وبصورة أكثر تفصيلا يسعى هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية :

- 1 - إبراز دور الحوكمة المحاسبية من خلال تحديد مختلف المبادئ والسياسات الجيدة لإدارة المؤسسات.
- 2 - توضيح العلاقة بين المراجعة الداخلية والممارسات المحاسبية في ظل الحوكمة.
- 3 - بيان اثر كل من الأداء الوظيفي والمهني المشترك للمراجعة الداخلية على فعالية الحوكمة المحاسبية .

### خ. حدود الدراسة :

- 1- الحدود المكانية: تم إجراء هذه الدراسة على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية ومكاتب المحاسبة ومحافظي الحسابات في كل من ورقلة وحاسي مسعود.
- 2- الحدود الزمنية: تم إجراء هذه الدراسة في سنة 2015 , وذلك خلال المدة الممتدة من بدايات فيفري إلى غاية أواخر ابريل.

### د. منهج الدراسة والأدوات المستخدمة في الدراسة :

تحقيقاً لأهداف الموضوع التي نسعى إلى تحقيقها تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، قصد وصف حوكمة المحاسبية و المراجعة الداخلية، وكذا تحليل دور المراجعة الداخلية كآلية لتطبيق الحوكمة المحاسبية معتمدين في ذلك على أسلوب الاستبيان و المقابلة من أجل التعرف على آراء المختصين من مهنيين، مراجعين داخليين، الإطارات في المؤسسات، وتم معالجة وتحليل الاستبيان باستخدام برنامج SPSS.

### ذ. مرجعية الدراسة :

ومن بين أدوات البحث المستعملة كذلك المسح المكتبي بهدف التعرف على مختلف المراجع والبحوث المتناولة لموضوع الدراسة إضافة إلى المجلات والمقالات والملتقيات والنشرات الالكترونية .

### ر. صعوبات الدراسة :

من خلال إنجازنا لهذه الدراسة تعرضنا لعدة صعوبات منها :

- 1 - ضيق الوقت ؛
- 2 - تخرب بعض أصحاب المؤسسات من التجاوب مع صاحب الدراسة ؛
- 3 - التعارض في المعلومات المقدمة من الجهات المختصة وبين ما هو موجود في الواقع.

### ز. هيكل الدراسة:

تم تقسيم الدراسة إلى فصلين تسبقهما مقدمة وتليهما خاتمة ، حيث تم طرح الأدبيات النظرية والتطبيقية للموضوع في الفصل الأول وذلك ضمن مبحثين ، ففي الأول عرض كمدخل عام لمعرفة مفهوم الحوكمة المحاسبية وأبعادها المحاسبية ، ودورها في الحد من الممارسة المحاسبية الإبداعية في المؤسسات ، والإسهامات المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، أما في المبحث الثاني سنطرق إلى الدراسات السابقة التي كان لها السبق في الطرح بالنسبة لأحد متغيري الدراسة أو كلاهما من خلال سرد الهدف من هذه الدراسات واهم ما توصلت إليه هذه الدراسات.

أما الفصل الثاني فعرضنا فيه الجانب التطبيقي للدراسة من خلال إسقاط الجانب النظري للموضوع والمتمثل في الفصل الأول على عينة المهنيين من مكاتب المحاسبة ومحافظي الحسابات وعينة المراجعين الداخليين للمؤسسات الاقتصادية في ورقلة وحاسي مسعود.

# الفصل الأول

أدبيات الحوكمة المحاسبية والمراجعة

الداخلية

## مقدمة الفصل

ظهرت الحاجة إلى الحوكمة في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خاصة خلال انهيارات الاقتصاديات والأزمات المالية التي شهدتها عدد من الدول، حيث شهدت حالات إعداد التقارير المالية الاحتياطية وكثير الحديث عن فشل المراجعة، وتزايدت حالات انهيار المؤسسات الكبرى وتعرضها للفشل بالرغم من خضوع قوائمها المالية لعملية المراجعة من قبل أكبر مكاتب المراجعة، مما أدى إلى الاهتمام بإعداد التقارير عن فاعلية النظام المراجعة الداخلية من جهة وتعزيز نظم المحاسبة والمسؤولية وإدارة المخاطر من جهة أخرى، وهذه الإصلاحات كلها ركائز الحوكمة المحاسبية لتوفير عنصري المصداقية والإفصاح في التقارير المالية التي تصدرها المؤسسات .

و لإلمام أكثر بمساهمات المراجعة الداخلية الداعمة للحوكمة المحاسبية، ارتأينا تقسيم الفصل كما يلي:

المبحث الأول : الإطار العام للحوكمة المحاسبية و المراجعة الداخلية، وسيكون المبحث كمدخل عام لمعرفة مفهوم الحوكمة المحاسبية وأبعادها المحاسبية، ودورها في الحد من الممارسة المحاسبية الإبداعية في المؤسسات، والإسهامات المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية .

المبحث الثاني : سننظر إلى الدراسات السابقة التي كان لها السبق في الطرح بالنسبة لأحد متغيري الدراسة أو كلاهما من خلال سرد الهدف من هذه الدراسات وأهم ما توصلت إليه هذه الدراسات.

## المبحث الأول: الإطار النظري

تلعب المراجعة الداخلية دوراً حيوياً في التأكيد على مدى بقاء ونمو واستمرار المؤسسات ، حيث تختص بفحص أساسيات النظام المحاسبي لهذه المؤسسات للوقوف على مدى قدرة هذه المقومات في تحقيق الحوكمة الجيدة والإفصاح المحاسبي بكفاءة عالية، والتأكد من كفاءتها وفعاليتها واختبار مدى الالتزام بالقوانين والنظم والسياسات والأوامر الإدارية الموضوعة بشكل متقن في المؤسسات الاقتصادية.

### المطلب الأول: نبذة تاريخية عن نشوء مشكلات الحوكمة المحاسبية ومفهومها

#### الفرع الأول : نشأة مشكلات الحوكمة المحاسبية

تعتبر الحوكمة من أهم المفاهيم الإدارية الحديثة، وقد حظي هذا الموضوع اهتمام دولي كبير في السنوات الأخيرة خاصة بعد الفضائح المالية وأخبار العديد من الشركات مثل شركة (Enron) للطاقة وشركة (Worldcom) للاتصالات والشركة الأوروبية للأغذية (Parmalate) ، وتبين فيما بعد أن العيب ليس بمعاييرها المحاسبية ولكن في السلوكيات المطبقة ، وكل ذلك أدى إلى أن يتم تحديد المسار الذي يجب أن يتم إتباعه لتحسين عملية الحوكمة بشكل عام والمحاسبة والمراجعة بشكل خاص،<sup>1</sup> حيث أن الجهات التي يمكن أن تشرع بتغييرات لتحسين نقاط الضعف في هذه الحوكمة والمحاسبة والمراجعة تشمل هيئة الأوراق المالية (SEC) والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) الذي صمم لبناء الثقة في السوق وقد دفع إلى صدور قانون (Sardanes-Oxley) عام 2002 الذي اوجب على المؤسسات ومهنة المحاسبة جملة من المتطلبات تتعلق بالإفصاح والشفافية وبالرقابة الداخلية وبمسؤولية مجلس الإدارة وفرض إجراءات صارمة مما ولد التفكير لدى المعنيين بمهنة المحاسبة بتكوين نظام إنذار مبكر من شأنه أن يحفظ أمن المعلومات وسلامتها ، وتلك التعليمات المقترحة من قبل سوق نيويورك للأوراق المالية (NYSE) والمتمثلة بالمتطلبات الجديدة الواجب توافرها بوظيفة المراجعة الداخلية، وترى (SEC) بشكل واضح افتقار الأسواق المالية للثقة الاجتماعية في الإشراف على التقارير المالية ومع ذلك فقد فشلت في إظهار قدرتها على تعيين أعضاء المجلس الإشرافي على المحاسبة القانونية خلال الفترة المعنية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عمر إقبال توفيق المشهداني ، "تدقيق التحكم المؤسسي ( حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها" إطار مقترح " مجلة أداء المؤسسات الجزائرية- كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية جامعة جرش، الأردن العدد-2012/02 ، ص 223 .

<sup>2</sup> علي حسين دوغجي ، " حوكمة الشركات وأهميتها في تفعيل جودة نزاهة التقارير المالية " ، بحث منشور، جامعة بغداد/كلية الإدارة والاقتصاد /قسم المحاسبة - بدون تاريخ ص 06.

### الفرع الثاني : مفهوم الحوكمة المحاسبية

ترتبط المحاسبة سواء على المستوى المهني أو المستوى التنظيري بالحوكمة ارتباطاً وثيقاً، حيث تعتري المحاسبة من أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثيراً بمبادئ وإجراءات الحوكمة فلا يمكن لمبادئ وإجراءات الحوكمة أن تطبق بفاعلية وتؤدي ثمارها بدون دعم مهنة المحاسبة<sup>1</sup>

ومن المنظور المحاسبي يشير المفهوم المحاسبي للحوكمة إلى توفير مقومات حماية أموال المستثمرين وحصولهم على العوائد المناسبة وضمان عدم إستخدام أموالهم في مجالات إستثمارات غير آمنة وعدم إستغلالها من قبل الإدارة أو المديرين لتحقيق منافع خاصة، ويتم ذلك من خلال مجموعة من الإجراءات والضوابط والمعايير المحاسبية<sup>2</sup>.

**أولاً : "الحوكمة من وجهة نظر المحاسبين:** ويلحظ تركيز آراء المحاسبين فيما يتعلق بالحوكمة على محور هام جدا وهو الإفصاح والشفافية والتي تمثل أهم ركائز حوكمة المؤسسات وذلك لأهمية القصوى في تمكين إدارة المؤسسة والأطراف الأخرى ذات العلاقة في تحقيق التوازن المستهدف فيما بين مصالحها أولاً<sup>3</sup>.

#### ثانياً : منظومة الحوكمة

**أ- مدخلات نظام الحوكمة:** حيث يتكون هذا الجانب مما تحتاج إليه الحوكمة من مستلزمات، و ما يتعين توفيره لها من مطالب ومتطلبات قانونية وتشريعية أو إدارية أو اقتصادية .

**ب - نظام تشغيل الحوكمة :** ويقصد بها الجهات المسؤولة عن تطبيق الحوكمة (المساهمون ، مجلس الإدارة ، الإدارة ، أصحاب المصالح) ، وفي تشجيع الالتزام بها وفي تطوير أحكامها و ارتقاء بفعاليتها .

**ج- مخرجات نظام الحوكمة :** فهي مجموعة من المعايير والقواعد والقوانين المنظمة للأداء و الممارسات العلمية و التنفيذية سواء للمؤسسات أو الشركات و من ثم الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية<sup>4</sup> .  
ومن هنا يمكن القول أن مخرجات الحوكمة هي عبارة عن مبادئ حوكمة المؤسسات .

#### ثالثاً :أهداف وخصائص الحوكمة المحاسبية

للحوكمة المحاسبية أهداف وجدت من أجل تحقيقها وخصائص ساعدتها على ذلك ويمكن تلخيص أهدافها كالتالي:

- ✓ تحسين القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية وزيادة قيمتها.
- ✓ فرض الرقابة الفعالة على أداء الوحدات الاقتصادية وتدعيم المساءلة المحاسبية بها .

<sup>1</sup> زلاسي رياض "إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية" (( دراسة حالة شركة اليانيس للتأمينات الجزائرية )) ، لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية ، -جامعة قاصدي مرباح ورقلة -2012 ص 69.

<sup>2</sup> عدنان بن حيدر بن درويش ، " حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة " -إتحاد المصارف العربية 2007-، ص 19 .

<sup>3</sup> عهد علي سعيد ، "الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا" -دراسة ميدانية - ، رسالة مقدمة لنيل درجة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، جامعة تشرين كلية الاقتصاد قسم المحاسبة 2009 ، ص 40 .

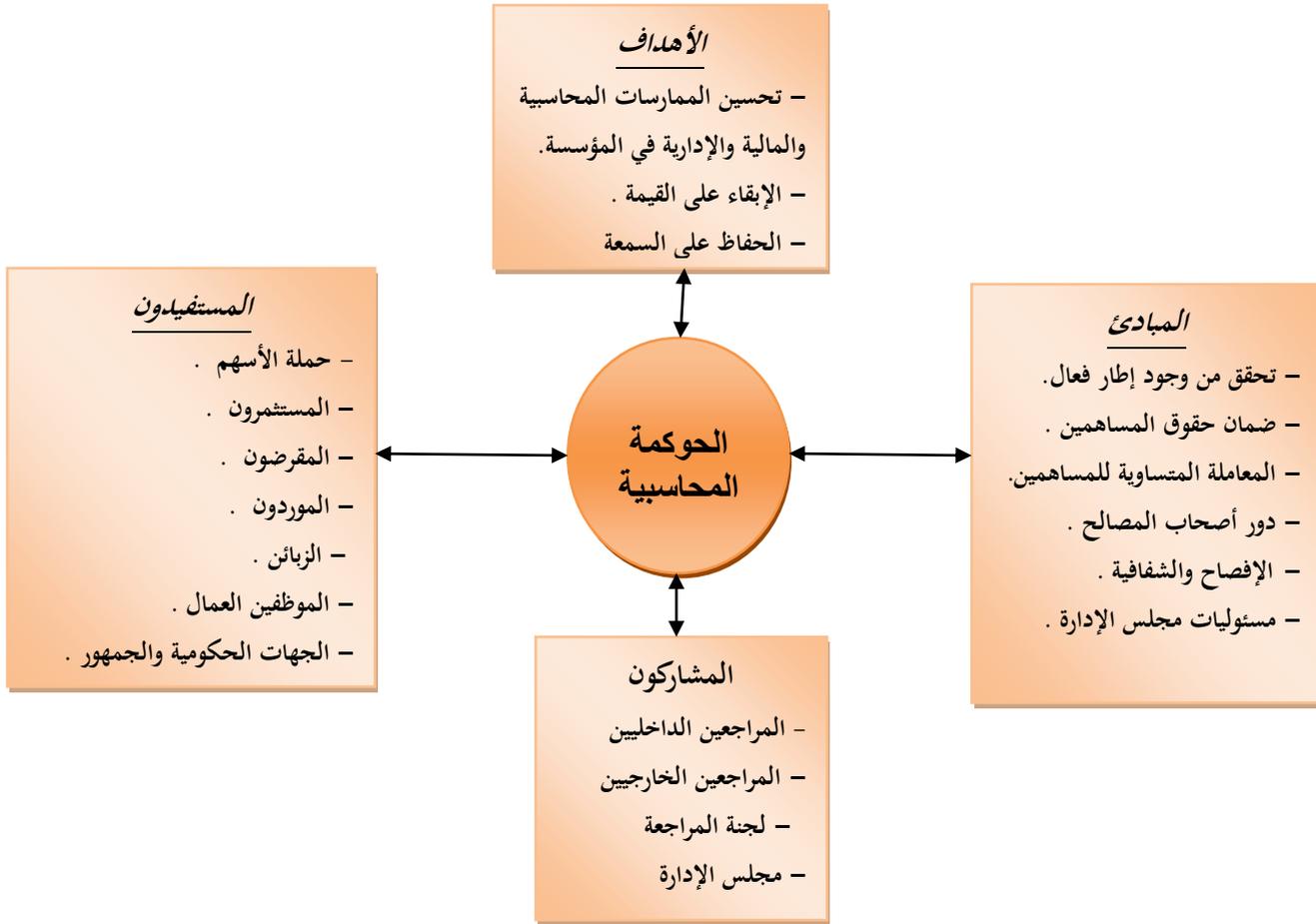
<sup>4</sup> اشرف حنا ميخائيل ، "أهمية ودور المراجعة وأطرافها لضمان فعالية حوكمة الشركات" - مؤتمر العلمي الخامس حول- " حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية و الاقتصادية " ،الإسكندرية ليومي 8-10 سبتمبر 2005 ، ص 8-173 .

- ✓ ضمان مراجعة الأداء التشغيلي والمالي والنقدي للوحدة الاقتصادية .
- ✓ تقويم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة فيها .
- ✓ تحقيق العدالة والشفافية ومحاربة الفساد.<sup>1</sup>

أما خصائصها المساعدة على بلوغها لهذه الأهداف فتتمثل في:<sup>2</sup>

النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المؤسسة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسئولية والنزاهة والشفافية.

الشكل (1-1): نموذج مقترح للحوكمة المحاسبية بالاعتماد على مجموعة من المصادر



<sup>1</sup> غانم عبد الله " المبادئ الأساسية لتطبيق الحوكمة المحاسبية في المؤسسة " - ملتقى دولي الأول حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة- واقع رهانات وأفاق - جامعة العربي بن مهيدي أم بواقي، ليومي 07-08 ديسمبر 2010، ص 02.

<sup>2</sup> طارق عبد العال حماد ، " دور الجامعات في نشر ثقافة الحوكمة في المجتمع ووضع آليات لمكافحة الفساد المالي والإداري" الملتقى العلمي الدولي حول : آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر، 25-26 نوفمبر 2013، ص 02.

### الفرع الثالث: أبعاد وركائز الحوكمة المحاسبية والأطراف ذات العلاقة بها

#### أولاً: الأبعاد المحاسبية

تأخذ الحوكمة أبعاداً متعددة اقتصادية و قانونية و إدارية و محاسبية، حيث تحظى الأبعاد المحاسبية باهتمام كبير و تشغل الحيز الأوسع من الإجراءات و الأساليب المختلفة لتطبيق الحوكمة .

و تتمثل أبعاد المحاسبية للحوكمة في:<sup>1</sup>

- ✓ المساءلة والرقابة المحاسبية ;
- ✓ الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة ;
- ✓ دور المراجعة الداخلية ;
- ✓ دور المراجع الخارجي ;
- ✓ دور لجان المراجعة ;
- ✓ تحقيق الإفصاح والشفافية ;
- ✓ تقويم أداء الوحدات الاقتصادية ;
- ✓ إدارة الأرباح .

إن الأبعاد المحاسبية لعملية الحوكمة تغطي ثلاثة مراحل من العمل المحاسبي وهي:<sup>2</sup>

- ❖ **مرحلة الرقابة على العمل المحاسبي** : وتشمل نوعين من الرقابة أحدهما : الرقابة القبلية والآخر الرقابة البعدية للعمل المحاسبي.
- ❖ **مرحلة الممارسة الفعلية للعمل المحاسبي** : بداية من الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية وتقييم و متابعة الأداء وإدارة الأرباح، وانتهاءً بالإفصاح عن نتيجة هذه الممارسة في شكل تقارير وقوائم مالية.
- ❖ **مرحلة ما بعد الممارسة الفعلية** : وتشمل أدوار كل من لجان المراجعة و المراجعة الخارجية وما تحققه من إضفاء الثقة والمصدقية في المعلومات المحاسبية المفصح عنها .

ويمكن القول أن الأبعاد المحاسبية تؤدي دوراً أساسياً وهاماً في تفعيل أعمال الحوكمة . فالنتائج النهائية من النظم المحاسبية يتمثل في التقارير والقوائم المالية التي تعد وسيلة الاتصال الأساسية في مجالات الأعمال ، وتتأثر المحاسبة بصورة عامة بالمتغيرات البيئية المحيطة سواء داخل المؤسسة أو خارجها.

<sup>1</sup> سجاد الشمري " مشروع حوكمة الشركات لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاسها بسوق الأوراق المالية دراسة نظرية تطبيقية " متاح على [http://moosl.blogspot.com/2013/02/blog-post\\_9844.html](http://moosl.blogspot.com/2013/02/blog-post_9844.html) ، اطلع عليه في 2015/03/14.

<sup>2</sup> هاني محمد خليل "مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة توقعات في مهنة المراجعة في فلسطين (دراسة تحليلية لأراء المراجعين الخارجيين والمستثمرين)" قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة ماجستير في المحاسبة والتمويل عمادة الدراسات العليا ، جامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة 2009، ص 38 .

## ثانيا : ركائز الحوكمة المحاسبية

يستمد نظام الحوكمة من علم المحاسبة أكثر من ركيزة، فالركيزة الأساسية التي يقوم عليها وهي تحقيق التوازن بين مصالح الملاك ومصالح الأطراف الأخرى أما الركيزة الأخرى لنظام الحوكمة فتتعلق بالضوابط اللازمة لتوفير عنصر المصداقية في التقارير المالية ونذكر أهم الركائز المستمدة من المحاسبية لدعم الحوكمة هي كالآتي:<sup>1</sup>

## ❖ النظرية الايجابية ( Positive Theory ) ونظرية الوكالة (Agency Theory): اللتين تؤكدان ضرورة

وضع الضوابط في العلاقات التعاقدية التي تكفل تحقيق التوازن بين مصالح الأطراف ذات العلاقة بالقدر الذي يؤدي إلى الحد من ظاهرة تضارب المصالح فيما بينها.

❖ المصداقية والإفصاح في التقارير المالية: إن وجود نظم محاسبية منتظمة في المؤسسة تدعها معايير مهنية مقننة ومقبولة تحكم تطبيقها في الممارسة المهنية سيحسن من مصداقية مخرجات هذه النظم بشكل ينعكس إيجاباً على نظام الحوكمة فيها وذلك سواء من حيث الفاعلية (Effectiveness) عن طريق تحقيق التوازن بين مصالح الأطراف ذات الصلة، أو من حيث الكفاءة (Efficiency) عن طريق تعظيم القيمة السوقية للمؤسسة وتعزيز فرص استمراريتها بالقدر الذي يجعل الفوائد المحققة من النظام تفوق النفقات المدفوعة في تصميمه وتنفيذه.

وحسب ما تشير إليه الدراسات تكمن أهم وسائل أو عناصر الذي يعزز الإفصاح والشفافية في دور كل من معايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي والمعايير الدولية للمراجعة وذلك على أساس أنها معايير حاكمة لمهنة المحاسبة وبالإضافة إلى وجود إطار لأخلاقيات وسلوكيات المهنة الذي يعتبر عنصر في غاية الأهمية لتحقيق فاعلية وكفاءة الحوكمة المحاسبية في المؤسسات .

## ثالثا : علاقة الحوكمة المحاسبية بالأطراف ذات العلاقة بها

## 1- الحوكمة المحاسبية وعلاقتها بالتقارير المالية

تجسدت العلاقة فيما بين التقرير المالي و الحوكمة في تحليل وتأسيس جذور كلا منهما حيث يمكن اعتبار الإفصاح واحد من الأهداف الرئيسية لنظام التقرير المالي حيث يرجح أن تعتبر القوائم المالية عن نتيجة التعارض في الاهتمامات وتوازن القوى بين أصحاب المصالح المختلفين وان المعلومات المفصحة عنها في التقارير المالية تصف ما تريد أطراف الداخلية من خلال ما تفصح عن أنشطة وأداء المؤسسة وقد ركزت أدبيات الإفصاح على دور الإفصاح عن المعلومات في التقارير للمساهمين في أسواق المال.<sup>2</sup>

وتكمن جودة الحوكمة المحاسبية من خلال الإبلاغ المالي، من حيث أن إدارات المؤسسات أولت إهتماما أكثر من السابق بإدارة

<sup>1</sup> محمد عطية مطر "أثر النظم المحاسبية والمعايير المهنية في تعزيز فاعلية وكفاءة نظم حوكمة الشركات المساهمة العامة الأردنية" - مجلة دراسات العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، العدد 2/ 2009، ص 463 .

<sup>2</sup> حسين عبد الجليل آل غزوي " حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية " (( دراسة اختيارية على شركات المساهمة العامة في مملكة العربية السعودية ))رسالة ماجستير في المحاسبة أكاديمية العربية في الدنمارك- كلية التجارة والاقتصاد، 2010، ص 63.

الحسابات وأصبح أصحاب المناصب العليا أكثر موضوعية فيما يخص الحسابات حيث يتم تركيز على استخدام المعايير المحاسبية وإرغام المؤسسة على توظيف أشخاص ذوي خبرة عالية بمعايير المحاسبة.<sup>1</sup>

## 2- الحوكمة المحاسبية وعلاقتها بجودة المعلومة المحاسبية<sup>2</sup>

إن الأثر المباشر في تطبيق قواعد الحوكمة هو إعادة الثقة في المعلومات المحاسبية نتيجة تحقيق المفهوم الشامل لهذه المعلومات باعتبار أن المعلومات التي تنتجها التقارير المالية هي من أهم الركائز التي يمكن الاعتماد عليها لقياس حجم المخاطر بأنواعها المختلفة مثل مخاطر السوق ومخاطر السيولة ومعدل الفائدة، فضلا عن اعتمادها كأساس لتحليل القرار الاستثماري في سوق الأوراق المالية الذي يعتمد على فرض رئيسي مؤداه أن كل ورقة مالية لها قيمة حقيقية يمكن الوصول إليها من خلال المعلومات المحاسبية بدراسة العائد المحاسبي، ومعدل النمو وبعض النسب المحاسبية .

### الفرع الرابع: دور الحوكمة في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية

#### أولا: مفهوم المحاسبة الإبداعية

تسمى المحاسبة الإبداعية *Creative Accounting* بإدارة الأرباح *Earnings Management* ، وأيضا تظيف الدخل *Earnings Smoothing* ، المحاسبة التجميلية *Cosmetic Accounting* وكل هذه المصطلحات تشير إلى التلاعب في الحسابات.

ولقد عرفت المحاسبة الإبداعية بأنها مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يعتمد عليها المحاسب لتحقيق مصلحة أصحاب المصلحة بالمؤسسة، وللمحاسبة الإبداعية مظهر قانوني يصادق عليه مراجع الحسابات الخارجي وينتج عن الاستفادة من الثغرات والقوانين والبدائل المتاحة في معايير المحاسبة المعتمدة، ومظهر غير قانوني ينتج عن تواطؤ مراجع الحسابات الخارجي ويتضمن تلاعب وتحريف في الأرقام المحاسبية.<sup>3</sup>

#### ثانيا: طرق ممارسة المحاسبة الإبداعية

<sup>1</sup> علي حسين الدوغجي - المرجع سبق ذكره ، ص 18 .

<sup>2</sup> مبروك قدوري "اثر تطبيق قواعد الحوكمة على جودة الإفصاح المحاسبية" - دراسة ميدانية لواقع البنوك والمؤسسات الاقتصادية في الجزائر عن طريق الاستبيان - مذكرة لاستكمال شهادة ماستر قسم التجارة جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2012 ، ص 86-87

<sup>3</sup> سيد عبد الرحمن عباس بله "دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية" مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير - العدد 12 / 2012 ، ص 60.

- ✓ **التغيير في الطرق والتقديرات المحاسبية** : إن التغيير في الطرق المحاسبية التي تتبعها إدارة المؤسسة تعتبر الطريقة الأساسية لإدارة الأرباح، وقد تكون هذه التغييرات في السياسات المحاسبية، أو في التقديرات المحاسبية، أو في الوحدة المحاسبية.<sup>1</sup>
- ✓ **إدارة المستحقات المحاسبية** : الغرض هو أساس الاستحقاق، حيث تعد المدة المالية مدة مستقلة تحمل بما يخصها<sup>2</sup> من إيرادات ومصروفات ويتم استبعاد تلك الإيرادات والمصروفات التي تم قبضها أو صرفها ولا تخص تلك المدة .
- ✓ **التغيير في طريقة الإفصاح** : وهذا يتم عن طريق إعادة تبويب عناصر قائمة الدخل بهدف إظهار عناصر معينة أو إخفاء عناصر أخرى، أو إعادة تبويب عناصر قائمة المركز المالي.
- ✓ **التغيير في سياسات الإنتاج أو الاستثمار أو التمويل** : وذلك بغرض السيطرة على التطبيق الإجباري لبعض المبادئ، أو المعايير المحاسبية والتي لا تنسجم نتائجها مع رغبات أو أهداف الإدارة التي تسعى إلى تحقيقها.
- ✓ **التغيير في الوحدة الاقتصادية** : وذلك بتغيير شكلها القانوني، أو توحيدهم مع وحدة أخرى بحيث يساعد ذلك الإدارة على تحقيق أهدافها بخصوص إدارة الأرباح.

### ثالثاً : دور الحوكمة في الحد من الممارسة المحاسبية الإبداعية<sup>3</sup>

تشير الدراسات إلى أنه من الممكن أن يكون هناك دور وإسهامات لحوكمة المؤسسات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، وذلك لان حوكمة المؤسسات في ظل تطبيقها الفعال ستكون قادرة على حل مشكلة هيمنة طرف أو أكثر داخل المؤسسة على القرارات الإدارية والمالية، والحد من استخدامهم لأساليب المحاسبة الإبداعية، وبالتالي سيكون لها دور كبير في تبيد قلق المستثمرين وأصحاب المصالح<sup>4</sup> ويعتبر كل من استعادة ثقة المستثمرين في أسواق الأوراق المالية، وتحقيق العدالة والشفافية ومحاربة الفساد من أهم دوافع تطبيق حوكمة المؤسسات، كما يعتبر مبدأ الإفصاح والشفافية من المبادئ الأساسية للحوكمة والذي يضمن توفير المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها بما يتفق مع المعايير عالية الجودة وان يتم توفيرها للمستخدمين في الوقت المناسب وبالتكلفة الملائمة.

### المطلب الثاني : إسهامات المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة المحاسبية

<sup>1</sup> سامح محمد رضا رياض "دور حوكمة الشركات في الحد من إدارة الأرباح" (دراسة تطبيقية على شركات الأدوية المصرية) ، جامعة الأهلية بجرين - المجلة العربية للمحاسبة ، أكتوبر 2012 ، ص 25.

<sup>2</sup> سعدي يحيى - أ سعدي عبد الحليم "ضوابط التشكيل وعمل لجان التدقيق للحد من ممارسات إدارة الأرباح في إطار مهنة المحاسبة والتدقيق" - ملتقى الوطني الرابع حول: تأهيل مهنة لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات ، جامعة عمار ثلجي بالاغواط ليومي 20-21 نوفمبر 2013، ص 05 إلى 07 .

<sup>3</sup> عماد سليم إبراهيم أغا " دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية " (دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية ) ، أطروحة مقدمة لنيل درجة ماجستير في محاسبة، جامعة الأزهر - غزة ، 2011 ، ص 109.

<sup>4</sup> مرجع سبق ذكره ، سامح محمد رضا رياض - ص 32.

## الفرع الأول: مفهوم المراجعة الداخلية

في العقود الأولى كانت تكمن جذور المراجعة الداخلية في منطقة الرقابة المالية واهتمام بمهنة القياس والتقييم وأنواع مختلفة من الرقابة والتقييم الصحة المالية، وعند تحليل تطور ممارسات المراجعة الداخلية، لاحظت تحولاً من فحص السجلات المالية وتحقيقات الاحتيال نحو أكثر الكفاءة واقتصاد المراجعات (أي إدارة أو المراجعات التشغيلية)<sup>1</sup>، وإذا كانت المراجعة داخلية تهتم في السابق بالناحية المالية والمحاسبية فقط من اجل محاربة للأخطاء وأعمال الغش كما هو عليها لحال في معظم المؤسسات العمومية الاقتصادية، فإن مجال تدخلها قد توسع لدى بعض المؤسسات حيث أصبح يغطي كافة الأنشطة داخل المؤسسة. فعليه فان أهداف الخلية، المراقبة الداخلية التابعة للمديرية العامة وهي قمة الهرم التنظيمي.<sup>2</sup>

أولاً: تعريف المراجعة الداخلية<sup>3</sup>

عرف معهد المراجعين الداخليين (IIA) المراجعة الداخلية بأنها " نشاط مستقل وتأكيد موضوعي واستشاري، من شأنه تقديم التأكيدات وإبداء التوصيات التي تؤدي إلى تحسين عمليات المؤسسات الأعمال، وتحقيق قيمة المضافة لها، الأمر الذي يساعد تلك المؤسسات على تحقيق أهدافها من خلال توفير مدخل منهجي منظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة وحوكمة المؤسسات .

أشار معهد المحاسبين القانونيين بالجلترا وويلز إلى أن التعريف الحديث للمراجعة الداخلية قدم مهمتين أساسيتين للمراجعة الداخلية هما:<sup>4</sup>

- 1) تقديم تأكيدات مستقلة تؤكد على مراجعة مدى فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة .
- 2) تقديم استشارات تدعم فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة .

## ثانياً: أهداف المراجعة الداخلية

- المراجعة الداخلية جزء لا يتجزأ عن الرقابة الداخلية في المؤسسة ويمكن صياغة الأهداف الداخلية على النحو التالي :
- 1- دقة الأنظمة الداخلية.<sup>5</sup>
  - 2- الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة .

<sup>1</sup>Gerrit Sarens and Ignace de Beelde” Building a research model for internal auditing:insights from literature and theory specification cases” Int.j.Accounting ,Auditing and Performance Evaluation,Vol.3 No.4,2006 , p 453,454.

<sup>2</sup> محمد بوتين، " المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق " ديوان المطبوعات الجامعية ، ص 07.

<sup>3</sup>The Institute of Internal Auditors **Internal Standards for Professional Practices of Internal Auditing** 2003 ، Available from: <http://IWWW.theiia.org>

<sup>4</sup> عيد بن حامد الشمري، " إطار مقترح للمراجعة الداخلية وأثرها على فاعلية حوكمة الشركات بالمملكة العربية السعودية " ، بحث محكم ومقبول النشر في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية في 20-07-2010 ، ص 03 .

<sup>5</sup> مصطفى نجم البشاري " أهمية تطبيق معايير حوكمة الشركات لتنفيذ نظم المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة بالسودان " ، مؤتمر المراجعة الداخلية الأول بالسودان ، قاعة الصادقة 20-21 يناير 2008 ، ص 09 .

3- كفاءة وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي. ولتحقيق أهداف السابقة يتطلب من المراجع الداخلي الاطلاع بدور فعال داخل هيكل التنظيمي للمؤسسة بحيث يقوم بالمهام التالية :

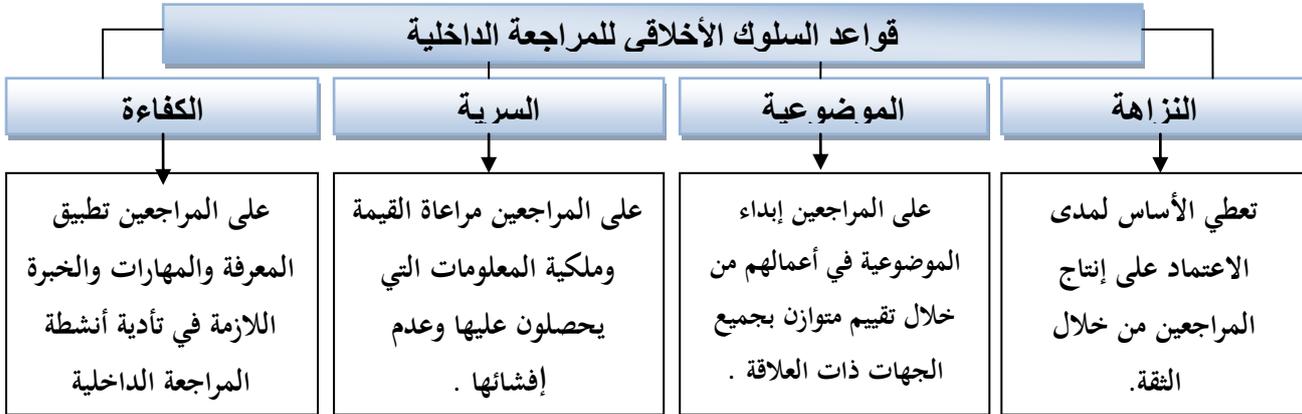
- أ- رقابة قبل الصرف للتحقيق من سلامة الإجراءات قبل إتمام الصرف الفعلي .
- ب- رقابة بعد الصرف (لاحقة) للتأكد من أن جميع المصروفات قد صرفت في الأغراض المحددة والمرتبطة بأعمال المؤسسة .
- ج- التأكد من مدى مسايرة العاملين بمشروع السياسات والخطط والإجراءات الإدارية الموضوعية .
- د- التحقق من صحة البيانات المحاسبية والإحصائية التي تقدمها الأقسام المختلفة للإدارة العليا .

### الفرع الثاني : دور معهد المراجعين الداخليين في تطوير مهنة المراجعة الداخلية<sup>1</sup>

إتخذ معهد المراجعين الداخليين أربع خطوات هامة في سبيل الارتقاء بالمستوى المهني للمراجعين الداخليين وأقسام المراجعة الداخلية في المنظمات المختلفة على مستوى العالمي، فقد قام بتبني كل مما يلي:

- 1- قائمة بمسؤوليات المراجعة الداخلية .
- 2- معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية .
- 3- قواعد السلوك المهني للمراجعين الداخليين .
- 4- برنامج لتأهيل المراجعين الداخليين.

### الشكل (1-2) : قواعد السلوك الأخلاقي للمراجعة الداخلية حسب معهد AII



المصدر : دكتور زاهر الرمحي " التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية ((المفاهيم الحديثة-أهداف وإجراءات التعامل -))"  
 الفرع الثالث: إسهامات المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة المؤسسات في ظل الممارسات المحاسبية  
 أولاً: المتطلبات الأساسية من لمراجعة الداخلي في عملية الحوكمة:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عبد الفتاح محمد صحن، محمد السيد سرايا، فتحي رزق السوافيري " الرقابة والمراجعة الداخلية" \_الدار الجامعية -جامعة الإسكندرية 2005 ، ص 202.

<sup>2</sup> فاتن حنا كيرزان " مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المصارف السورية العامة والخاصة (دراسة مقارنة)" باحثة، جامعة دمشق مجلة المنارة ، مجلد 19 العدد 04 / 2013 - تاريخ قبوله للنشر: 2013/7/14، ص 97.

أكدت معايير المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المرجعين الداخليين الأمريكي على ضرورة أن يسهم نشاط المراجعة الداخلي في تحسين إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة حيث يشير المعيار 2130/ إلى أنه ينبغي أن يسهم نشاط المراجعة الداخلي في عمليات الحوكمة بواسطة تقييم وتحسين عملية الحوكمة خلال الآتي<sup>1</sup>

- ✓ تشجيع انتشار الأخلاقيات والقيم المناسبة داخل المؤسسة .
- ✓ ضمان أداء تنظيمي فعال على مستوى الإدارة والمحاسبة .
- ✓ فعالية توصيل المعلومات المتصلة بالمخاطر والرقابة إلى النواحي المناسبة في المؤسسة .
- ✓ التنسيق بفعالية لنشاطات ونقل المعلومات بين المجلس الإدارة و المراجعين الخارجيين والداخليين والإدارة.

### ثانيا: دور المراجعة الداخلية في دعم الحوكمة المحاسبية<sup>2</sup>

وقد أشارت الكثير من الدراسات على مستوى العالم إلى أهمية المراجعة الداخلية في عملية الحوكمة وتحقيق جودة التقارير المالية، وهذا ما أشار إليه التعريف الحديث للمراجعة الداخلية، والدور المنشود للمراجعة الداخلية هنا يكمن في مساهمة المراجعة الداخلية في تقديم التوصيات اللازمة للإدارة أو مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة فيما إذا كانت المؤسسة تسير باتجاه تحقيق الأهداف وأن هناك مخاطر وعوائق تواجه المؤسسة، حيث نصت قواعد الحوكمة الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD) على أن مجلس الإدارة ينبغي له إمكانية الاتصال مع دائرة المراجعة الداخلية في المؤسسة وتلقي تقاريرها بشكل مباشر.

### ثالثا: جودة المراجعة الداخلية وأثرها على جودة الحوكمة المحاسبية<sup>3</sup>

إن المراجعة الداخلية تأتي كمحور أساسي للحوكمة لتجسيد الفعالية المنشودة، وذلك في إطار تفعيل دور أصحاب المصالح لضمان فعالية الحوكمة، فيتعين على المؤسسات من أجل الحصول على قوائم مالية على درجة عالية من الشفافية والإفصاح وتتسم بالمصدقية من قبل أصحاب المصالح أن تقوم بتفعيل المراجعة الداخلية، ولضمان تنفيذ هذه الأعمال في منظومة الحوكمة لا بد وجود التنظيم الإداري والمهني المتكامل ويشتمل على مجلس الإدارة والمراجعين الخارجيين وإدارة المراجعة الداخلية.

<sup>1</sup> طارق عبد العال " حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية " ، كلية التجارة - جامعة عين الشمس ، الدار الجامعية - الإسكندرية ، للنشر والتوزيع 2009 ، ص 333.

<sup>2</sup> يوسف سعيد يوسف المدلل " دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري (دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية) " قدمت هذه الرسالة لاستكمال درجة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، بالجامعة الإسلامية - غزة - عمادة الدراسات العليا كلية التجارة 2007 ، ص 96.

<sup>3</sup> إبراهيم إسحاق نسيمان " دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة (دراسة تطبيقية على مصارف العاملة في فلسطين) " ، قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، بالجامعة الإسلامية - غزة - عمادة الدراسات العليا كلية التجارة 2009 ، ص 43.

## المبحث الثاني: الدراسات السابقة

المطلب الأول: الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الحوكمة المحاسبية والمراجعة الداخلية

اسم الباحث	عنوان الدراسة	السنة	موضوع وهدف الدراسة
عبد الرزاق الشحادة	"التحكم المؤسسي والمنهج المحاسبي السليم ((متطلبات ضرورية لإدارة المخاطر المصرفية))"	2007	تهدف الدراسة انه من خلال مبادئ الحوكمة يتم ضبط المعالجة المحاسبية وحسم المشاكل الخاصة بعملية القياس المحاسبي وضبط الشكل وعرض محتوى القوائم المالية، هذا كله سيؤثر على جودة ومنفعة المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم المالية، مما ينعكس على تطور أداء تلك المؤسسات وعلى قيمة السوق لها وقد توصلت الدراسة: 1- إلى أن المؤسسات المالية الناجحة هي تلك المؤسسات التي ستأخذ بآليات والمفاهيم التي تقوم عليها عملية الحوكمة ودورها في ترسيخ القواعد والضوابط والسياسات المحاسبية والمالية القادرة على التخفيف من أساليب التلاعب المحاسبي في نتائج أعمال المؤسسات المالية. 2- إن الالتزام بتطبيق سياسات محاسبية رشيدة وملائمة لطبيعة المؤسسة المصرفية سيؤدي إلى إنتاج معلومات عالية الجودة ومقبولة لدى كافة الأطراف، وهذا بدوره سيؤدي إلى قياس وتقييم المخاطر المصرفية وإدارتها بكفاءة وفعالية وهذه ما دلت عليه المتوسطات الحسابية للمتغير الأول والخاص بالسياسات المحاسبية وأثرها على إدارة المخاطر. 3- إن التكامل بين أخذ آليات حوكمة المؤسسات واختيار السياسات المحاسبية الملائمة سيؤدي إلى تطوير الثقة في مهنة المحاسبة ودعم نظم المساءلة والرقابة والشفافية، وهذا سيؤدي إلى توفير نظام ملائم لإدارة المخاطر المصرفية والذي سيمكن المصرف من الموازنة بين عوائده ومخاطره.
محمد عطقي مطر	"اثر نظم المحاسبية والمعايير المهنية في تعزيز فاعلية وكفاءة نظم حوكمة الشركات المساهمة العامة الأردنية"	2009	هدفت الدراسة إلى استكشاف اثر النظم المحاسبية والمعايير المهنية التي تحكم تطبيق هذه النظم في تعزيز فاعلية وكفاءة نظم الحوكمة المطبقة في المؤسسات المساهمة العامة الأردنية. وقد قسمت الدراسة إلى جزئين خصص أولهما لعرض الإطار النظري لحوكمة المؤسسات مع الدراسات السابقة ذات الصلة بها، في حين خصص الجزء الثاني لدراسة ميدانية أجراها الباحث على عينة تم اختيار أفرادها وعددهم ( 76 ) من بين ثلاث فئات لها علاقة بموضوع الحوكمة وتشمل هذه الفئات الأعضاء غير التنفيذيين من مجالس إدارة المؤسسات، ومراجعي الحسابات الخارجيين، وجهات الرقابة والإشراف المسؤولة عن وضع المعايير المهنية ومتابعة تنفيذها في إعداد وتدقيق

<p>البيانات المالية الصادرة عن المؤسسات المساهمة العامة، وتشمل هذه الجهات: البنك المركزي، وهيئة الأوراق المالية، وجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين.</p> <p>كشفت الدراسة بعد تحليل بياناتها واختبار فرضياتها مجموعة من النتائج التي يمكن تلخيصها فيما يلي:</p> <p>1- لكل من النظم المحاسبية والمعايير المهنية بفروعهما المختلفة دور في تعزيز فاعلية وكفاءة نظم الحوكمة المؤسسات تتراوح أهميته النسبية بين مهم ومهم جدا فيما عدا النظام المحاسبي الاجتماعي الذي تراوحت أهميته النسبية بين قليل الأهمية ومتوسط الأهمية.</p> <p>2- كشف اختبار التباين الأحادي وجود فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات الثلاث تجاه الأهمية النسبية للنظم المحاسبية، وقد تركز معظم هذه الفروقات في تقييم الأهمية النسبية لنظام المحاسبة الاجتماعية وبدرجة أقل في تقييم الأهمية النسبية لنظام محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية. لكن الاختبار نفسه كشف وجود اتساق أي عدم وجود فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء تلك الفئات تجاه الأهمية النسبية للمعايير المهنية.</p>			
<p>تناولت الدراسة بالتحليل والمناقشة أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية ، دراسة ميدانية على المؤسسات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية . حيث تم التطرق إلي مفهوم الحوكمة وبيان أهميتها وأهدافها وقواعدها ومدى تأثير كل من الإفصاح وجودة التقارير المالية بتلك القواعد ، ومن ثم توضيح جوانب العلاقة المتداخلة بينهما، وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة من خلال جمع البيانات من مصادرها الأولية والثانوية حيث تم جمع البيانات من خلال استبيان أعدت خصيصا لهذا لغرض، من مجلس الإدارة والمدبرين التنفيذيين في الشركات المساهمة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية العاملة في فلسطين، وتم استخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) في تحليل البيانات واختبار الفرضيات، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمه:</p> <p>أن تطبيق قواعد الحوكمة قد ساهم بشكل كبير في تعزيز دور الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية ، كما أن تطور ثقافة الحوكمة انعكس بشكل رئيسي علي تحسين موقع المؤسسات واستمراريتها نحو بلوغ أهدافها، وقد أوضح البحث ضرورة توفر المقومات اللازمة لضمان تنفيذ الحوكمة من خلال إنشاء تنظيم إداري ومهني متكامل يقوم على أسس مصداقية مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين.</p>	<p>2009</p>	<p>"اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية ((دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية))"</p>	<p>ماجد إسماعيل أبو حماد</p>

<p>قامت هذه الدراسة بالتحليل والمناقشة دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفاعلية الاستثمارات المالية في المؤسسات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، مع عرض سريع لمفهوم المراجعة الداخلية وتطور الميثاق الأخلاقي وتطور المعايير المهنية للمراجعة الداخلية في ضوء المهام والمسؤوليات المتعلقة بها، والتطرق لمفهوم الاستثمارات المالية ودور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفاعلية هذه الاستثمارات، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة من خلال جمع البيانات من مصادرها الأولية والثانوية، حيث تم جمع البيانات من خلال استبانة أعدت خصيصا لهذا الغرض، وتم توزيعها على مجتمع الدراسة وهم المراجعين الداخليين العاملين في المؤسسات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، حيث تم استخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) في تحليل البيانات، واختبار الفرضيات. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها: أن هنالك دور ملموس لوظيفة المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفاعلية الاستثمارات المالية، وأن عمل المراجعة الداخلية يركز على عناصر أساسية على أساسها يتحدد درجة تأثيرها في الاستثمارات المالية والمتمثلة في استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي وجودة أداء عمل المراجع الداخلي، كذلك فإن تواجد التنظيم الإداري والمهني المتكامل والذي يشتمل على وجود مجلس الإدارة وإدارة المراجعة الداخلية يساهم بشكل رئيسي في تحسين كفاءة وفاعلية هذه الاستثمارات.</p>	<p>2009</p>	<p>"دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفاعلية الاستثمارات المالية ((دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية))"</p>	<p>حسام أبو سعيد وطفة</p>
<p>تهدف الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة النظام المحاسبي الذي يهتبر من الأدوات الأساسية التي توفر المعلومات المحاسبية الضرورية للأسواق المالية. لذا يجب أن تتصف المعلومات المالية والمحاسبية المقدمة بالشفافية والمصداقية والتي تمكن من تحقيق الحوكمة المحاسبية في الأسواق المالية، لذا تسعى الجزائر إلى تطوير السوق المالية من خلال تبني نظام محاسبي مالي جديد يتماشى والمتغيرات الدولية و فق المعايير المحاسبية الدولية، يمكنها من النهوض بقطاع السوق المالي الذي أصبح من المكونات الأساسية لاقتصاديات مختلف الدول، من خلال جلب المستثمر الأجنبي الذي كان يلاقي صعوبات مع النظام المحاسبي القديم و إرغام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على تقديم معلومات تمتاز بالشفافية والمصداقية تبين الوضعية المالية الحقيقية لها، وتحفيزها على المشاركة وتفعيل السوق المالي، وكذا تحفيز مختلف المتعاملين في السوق المالية من خلال تقليل المخاطر المتعلقة بالمعلومات المالية والمحاسبية.</p>	<p>2010</p>	<p>"الحوكمة المحاسبية في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي ودورها في نهوض بالسوق المالي"</p>	<p>فورين حاج قويدر</p>

<p>الغرض الرئيسي من هذه الورقة هو دراسة في المستوى النظري مدى مساهمة المراجعة الداخلية في حوكمة المؤسسات وعلاوة على ذلك تهدف هذه الورقة إلى دراسة التفاعل بين مختلف العوامل حوكمة المؤسسات، مثل مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، ومراجع الحسابات الخارجي، وحسب الباحث في دراسته يشير إلى أن نظام الرقابة الداخلية يشبه الجهاز العصبي البشري الذي ينتشر في جميع أنحاء الأعمال تحمل أوامر وردود الفعل من وإلى الإدارة من خلال قياس وتقييم فعالية الضوابط التنظيمية للمراجعة الداخلية في حد ذاته، وهو جهاز مهم للرقابة الإدارية الذي يرتبط مباشرة إلى الهيكل التنظيمي والقواعد العامة للمؤسسة.</p> <p>ويرى الباحث مساهمة المراجعة الداخلية في الحوكمة من خلال :</p> <p>✓ جلب أفضل الأفكار حول ممارسة الرقابة الداخلية.</p> <p>✓ توفير المعلومات حول أي أنشطة احتيالية أو مخالفات.</p> <p>✓ إجراء عمليات المراجعة سنوية والإبلاغ عن النتائج .</p> <p>كما يرى الباحث أيضا أن المراجعة الخارجية أيضا ركنا هاما في حوكمة المؤسسات ، وخاصة فيما يتعلق بالوقاية والكشف عن الغش والأخطاء في البيانات المالية.</p>	<p>2010</p>	<p>“INTERNAL AUDITING AS AN EFFECTIVE TOOL FOR CORPORATE GOVERNANCE”</p>	<p>Theofanis Karagiorgos, George Drogalas, Ioannis Tampakoudis</p>
<p>سعت الدراسة للتعرف على دور حوكمة المؤسسات في تحجيم آثار المخاسبة الإبداعية وتأثيرها على مصداقية القوائم المالية، وذلك من خلال دراسة ميدانية لعينة من مؤسسات اقتصادية الجزائرية، وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذو دلالة إحصائية (<math>a=0.5</math>) من خلال مجموعة من النتائج الفرعية وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة وضع تدابير اللازمة لدعم السلوك المهني والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات.</p>	<p>2013</p>	<p>"مساهمة حوكمة الشركات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية"</p>	<p>رقايقية فاطمة الزهراء</p>
<p>تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية دور المراجعة الداخلي لكونه الأساس الذي يرتكز عليه التحكم المؤسسي في ظل الفصل بين الملكية والإدارة ، ويساعد في فحص النشاطات لنظام الرقابة الداخلية وتقييمها وتزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة للمساعدة في تحقيق الضبط والحماية واتخاذ القرارات في الوقت المناسب. هذا وقد تناول البحث في متنه الإطار النظري للتحكم المؤسسي من حيث المفهوم والأهمية والمبادئ ، و دور وظيفة المراجعة الداخلي في هيكل التحكم المؤسسي، أما في الجانب التطبيقي واختبار فرضية البحث فقد تم اعتماد استبان وزعت على عدد من المصارف والمؤسسات العراقية العاملة في القطاع الخاص فضلا عن المؤسسات المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية. ومن أهم ما توصل إليه البحث هو ضرورة مراجعة القوانين والأنظمة ذات العلاقة بالمؤسسات لمسايرة الممارسات</p>	<p>2013</p>	<p>"الدور التكاملي للتدقيق الداخلي في فاعلية التحكم المؤسسي ((دراسة استطلاعية في عينة من المصارف والشركات العراقية))"</p>	<p>بان توفيق نجم</p>

<p>والأنظمة العالمية للتحكم المؤسسي والتكيف معها.</p>			
<p>تهدف الدراسة إلى إبراز تطبيق حوكمة المؤسسات وانعكاساتها على جودة ونزاهة التقارير المالية المعدة داخل المؤسسات من خلال ما يجب أن تلتزم به المؤسسات في إعدادها للتقارير والقوائم المالية وغير المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية لتكون شفافة ونزيهة , ومنح الاستقلال الذي يجب أن يتمتع به المراجعين الداخليين من خلال ربطهم بلجنة المراجعة لتقديم خدمات إضافية فضلا عن تقييم أدوات الرقابة أن يقوموا بتقييم المخاطر وتقديم الاستشارات والخدمات الخاصة بحوكمة المؤسسات واستقلالية المجلس الإشرافي وهذا سيمكن ويحسن بشكل كبير الجودة الكمية لإعداد القوائم المالية وغير المالية بالجودة والنزاهة وبالتالي الحد من تصرفات الإدارة بالتحايل على القواعد والمبادئ المحاسبية ومن ثم الإسهام في رفع الكفاءة بتقييم المخاطر وتوليد القيمة الحقيقية للمؤسسة من خلال تطبيق الحوكمة الرشيدة.</p> <p>وقد توصل هذا البحث إلى أهم النتائج وهي:-</p> <p>- إن العديد من معايير المحاسبة له آثار ونتائج اقتصادية كبيرة وتؤثر التقارير المحاسبية على مختلف قطاعات المجتمع الاقتصادي , وعليه فان الممارسات المحاسبية التي تتبناها المؤسسة ما تؤثر على سعر أسهمها وعلى قيمتها.</p> <p>- تقوم بعض إدارات المؤسسات بإصدار تقارير مالية قد تتجه إلى منطقة الشبهات ما بين عدم المشروعية والغش المكشوف .</p> <p>- نتيجة لمتغيرات السرعة في بيئة الأعمال واثار ذلك على المؤسسات عبر العالم بأسره والمنافسة الدولية فقد استجابت بعض المؤسسات بتحسين إدارة المخاطر وتحسين الجودة والنزاهة في إعداد التقارير المالية كونها الأساس في اتخاذ القرارات السليمة.</p>	<p>بدون تاريخ</p>	<p>"حوكمة الشركات وأهميتها في تفعيل جودة و نزاهة التقارير المالية"</p>	<p>علي حسين الدوغجي</p>

### المطلب الثاني : ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

إن جل الدراسات السابقة تناولت احد المتغيرات الدراسة الحالية،بالإضافة إلى أنها تناولت موضوع حوكمة المؤسسات وربطها الباحثون بالمتغير الأخر في حين أننا ومن خلال هذه الدراسة حاولنا أن نجد العلاقة ما بين المراجعة الداخلية والممارسات المحاسبية وكذا المراجعة الداخلية ومبادئ الحوكمة بصفة عامة داخل المؤسسات الاقتصادية،واتت هذه الدراسة لتلقي الضوء على مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تطبيق الحوكمة المحاسبية بصفة خاصة في المؤسسات الاقتصادية بالإضافة إلى حداثة الدراسة كونها أجريت في الوقت الحالي مما يعني أن المستجيبين سوف يجيرون عن آرائهم بعد مرور فارق زمني مرّ خلاله تطور في مفاهيم المراجعة الداخلية والممارسات المحاسبية داخل المؤسسات الاقتصادية والميدان العملي

ومن حيث المقارنة الزمنية فان الدراسات السابقة كانت ما بين 2007 و 2013 , بينما كانت الدراسة الحالية في 2015 .

## خلاصة الفصل

من خلال دراستنا لجانب النظري واطلاعنا على الدراسات التي سبقت دراستنا نجد أن جل الدراسات تحدثت عن المراجعة الداخلية وعلاقتها بحوكمة المؤسسات بصفة عامة لكن نحن من خلال هذه الدراسة ارتأينا معرفة بشكل خاص أثر أو مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، حيث توصلنا إلى أن المراجعة الداخلية تأتي كمحور أساسي للحوكمة لتجسيد الفعالية المنشودة، فيتعين على المؤسسات من أجل الحصول على قوائم مالية على درجة عالية من الشفافية والإفصاح يجب أن تقوم بتفعيل المراجعة الداخلية، ولضمان تنفيذ هذه الأعمال في منظومة الحوكمة لا بد وجود التنظيم الإداري والمهني المتكامل ويشتمل على مجلس الإدارة والمراجعين الخارجيين وإدارة المراجعة الداخلية من أجل بناء بنية مؤسسية تتماشى مع اقتصاديات العالم التي ترى أن منظومة الحوكمة يجب أن تتغلغل في أعماق القائمين على قيام المؤسسات سواء كانت صغيرة أو متوسطة أو كبيرة وذلك كله يعود إلى ركيزتين أساسيتين ألا وهما هتبي الإفصاح والشفافية ووجود إطار لأخلاقيات وسلوكيات المهنة الذي يعتبر عنصر في غاية الأهمية لتحقيق فاعلية وكفاءة الحوكمة المحاسبية في المؤسسات .

وسوف نستعرض في الفصل الثاني دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية وفئة من المهنيين ذوي خبرة في هذا المجال.

# الفصل الثاني

دور المراجعة الداخلية محل الدراسة في  
تحسين وتفعيل الحوكمة المحاسبية

**تمهيد**

بغية الإلمام بموضوع الدراسة وتكملة للجانب النظري التي تم التطرق إليه في الفصل السابق والإجابة عن الإشكالية الأساسية، سنتناول من خلال هذا الفصل إعداد الدراسة الميدانية .

وقد اخترنا لهذا الغرض إعداد استمارة استبيان، يحتوي على مجموعة من الأسئلة مرتبطة بإشكالية البحث، تم توزيعها على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية وكذا المهنيين بالمجال المحاسبي، وبذلك ستكون دراسة هذا الفصل تتمحور حول ما يلي:

المبحث الأول: الطريقة والأدوات

المبحث الثاني: النتائج والمناقشة

## المبحث الأول : الطريقة والأدوات

### المطلب الأول : طريقة الدراسة

من خلال هذا العنصر سوف يتم توضيح بعض العناصر المتعلقة بعينة موضوع الدراسة ، في إطار مجتمع الدراسة والعينة المقصودة في الاستبيان .

#### أولا : مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من فئتين الفئة الأولى تمثلت في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الذي تم التوجه الاستبيان إلى المراجع الداخلي للمؤسسة والفئة الثانية المتمثلة في الفئة المهنية وهي مكونة من محافظي الحسابات الخبراء المحاسبين، محاسب معتمد.

#### ثانيا : عينة الدراسة

#### ❖ وصف خصائص عينة الدراسة

لم يتم تحديد حجم العينة بشكل مسبق نظرا لعدم تجاوب العديد من ذوي الاختصاص مع الدراسة، حيث تم اختيار العينة بشكل عشوائي، فحاولت الطالبة التماسي مع العديد من الاستثمارات المسترجعة بغرض الوصول إلى النسبة المقبولة تعكس مستوى معين رأي مجتمع الدراسة .

وقد تم توزيع (47) استمارة استبيان لتحصيل أكبر نسبة ممكنة من العينة، ويملك توضيح ذلك في الجدول التالي:

#### جدول رقم (2-1) : الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان

الاستبيان		البيان
النسبة	العدد	
100%	47	عدد الاستثمارات الموزعة
% 80.85	38	عدد الاستثمارات المستلمة
% 12.77	06	عدد الاستثمارات الملغاة
% 68.09	32	عدد الاستثمارات الصالحة

المصدر : من إعداد الطالبة بعد تفريغ الاستبيان

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن عدد الاستبيانات الموزعة قد بلغت 47 استمارة ، والتي نتج عنها 32 استمارة استبيان صالحة للدراسة أما باقي الاستثمارات ألغيت لعدم تحصيلها من أفراد العينة بسبب التماطل وانتهاء فترة الدراسة، ولعدم توافر هؤلاء الأفراد على الشروط العلمية والعملية المحددة في الاستمارة الاستبيان، وكذلك باستلامه بعد أجال الدراسة وشروع في تحليل النتائج .

## الجدول رقم (2-2): توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس

النسبة	التكرار	الجنس
87.5%	28	ذكر
12.5%	04	أنثى
100 %	32	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بعد تفريغ الاستبيان

من خلال الشكل نلاحظ أن 87.5% من أفراد العينة تمثل جنس الذكور على غرار نسبة 12.5% تعود للإناث وهذا باعتبار هذا النوع من التخصصات أو المهنة تسيطر عليه الفئة الذكورية خصوصا في الجانب العملي منه .

## الجدول رقم (2-3): توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة

النسبة	التكرار	الوظيفة
53.13%	71	مراجع داخلي للمؤسسات الاقتصادية
46.88%	51	مهنيين
100%	32	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بعد تفريغ الاستبيان

حسب الجدول يتبين أن مراجعين الداخليين للمؤسسات يمثلون نسبة 53.13% من أفراد العينة ، أما المهنيين فقد وصلت نسبتهم إلى 46.88% هذا ما يوحي إلى أن الطابع المهني اقل من وظيفة مراجعين الداخليين داخل المؤسسات الاقتصادية .

## الجدول رقم (2-4): توزيع أفراد العينة حسب متغير المهنة

النسبة	التكرار	البيان
33.33%	50	محافظ حسابات
20%	30	محاسب معتمد
26.67%	04	خبير محاسبي
20%	03	مهنة أخرى
100%	51	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بعد تفريغ الاستبيان

من خلال الجدول أعلاه يمكن القول أن غالبية المستجوبين كانوا من محافظي الحسابات وذلك بنسبة 33.33% أي ما يعادل 05 أفراد، تم تليها فئة الخبراء المحاسبين حيث بلغت نسبة مشاركتهم 26.67% أي ما يعادل 04 أفراد، وأخيرا فئة محاسبين معتمدين و المهن الأخرى المتمثلة في إطارات المحاسبين والماليين الموظفين في المؤسسات الاقتصادية بنسبة 20% وذلك يعادل 03 أفراد.

الجدول رقم (2-5): توزيع أفراد العينة حسب الدرجة العلمية

الدرجة العلمية	التكرار	النسبة
مؤهل اقل من الجامعي	02	6.25%
مؤهل جامعي	26	81.25%
مؤهل ما بعد التدرج	04	12.5%
المجموع	32	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بعد تفريغ الاستبيان

من خلال الجدول نلاحظ أن 81.25% من أفراد العينة لديهم مؤهل جامعي متحصلين على شهادة ليسانس وشهادة الماجستير متمثلين في بعض المهنيين من محاسبي المؤسسات ومراجعي الحسابات داخليين ونسبة 12.5% من أفراد العينة يمتلكون مؤهلات ما بعد التدرج ويمثلون أساسا في أساتذة أكاديميين الذين تم استجوابهم ولديهم مكاتب مهنية أخرى كمهنة محافظ حسابات ومهنة خبير محاسبي وهم حائزين على ماجستير ودكتوراه، بينما نسبة 6.25% ليس لديهم مؤهل جامعي يتمثلون في إطارات المحاسبين والماليين الموظفين في المؤسسات الاقتصادية .

الجدول رقم (2-6): توزيع الأفراد العينة حسب متغير الخبرة

السنوات	التكرار	النسبة
اقل من 05 سنوات	30	9.37%
من 06 إلى 10 سنوات	07	21.88%
أكثر من 10 سنوات	22	68.75%
المجموع	32	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بعد تفريغ الاستبيان

وفيما يتعلق بتوزيع العينة البحث تبعا لسنوات الخبرة فالجدول رقم (06) يشير إلى أن ما نسبته 68% من الأفراد لديهم خبرة تتراوح ما بين (10 سنوات فأكثر) ، و 21.88% لديهم خبرة من (06 إلى 10) سنوات حيث تليها نسبة أفراد العينة لديهم خبرة (اقل من 05) سنوات أي بنسبة 9.37% ، مما يعني أن معظم العاملين يمتلكون خبرة عالية في مجال عملهم .

## المطلب الثاني: الأدوات

## الفرع الأول: الأدوات المستخدمة في جمع المعلومات

فيما يخص الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على الإستبيان في جمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة من مجتمع الدراسة إضافة إلى المقابلة الشخصية .

## 1 - المقابلة الشخصية

لقد تم انتهاز أسلوب المقابلة الشخصية مع أفراد العينة المدروسة وخاصة المهنيين، من اجل الحصول على معلومات مباشرة وبهدف الحصول على المعلومات الدقيقة ، وتعتبر المقابلة الشخصية ذات أهمية بالغة في البحث الميداني من اجل التوسع أكثر في الدراسة الاستبائية .

وقد تم إجراء المقابلات الشخصية مع إطارات في المحاسبة والمالية ومعظم مراجعي الداخلين للمؤسسات الاقتصادية ، ومجموعة من مكاتب محافطي الحسابات ومكاتب الخبراء المحاسبين في كل من ورقلة وحاسي مسعود . ومن خلال هذه المقابلات تم ملاحظة أن معظم محاسبين ومراجعين المؤسسات ليسو على دراية حتى بمصطلح الحوكمة مبررين ذلك بأنه موضوع تيسيري وان ما يهمهم فقط هو إعداد الميزانيات ، وكذا معظم المحاسبين العاملين في مكاتب متخصصة ، والبعض منهم كالمثقلين على المؤهل ما بعد التدرج أي الأكاديميين التي تم فيها الدراسة على إدراك وفهم الجيد لموضوع الحوكمة بصفة عامة .

## 2 - استمارة الاستبيان

## ❖ بناء الاستبيان

تم الاعتماد على الاستبيان بصفة أساسية في جمع البيانات من اجل إدراك الجيد للعلاقة بين متغيرات الدراسة وتحقيق أهداف البحث ، وتم الاعتماد على الاستبيان من اجل الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات ، وقد تم إعداد الاستبيان على النحو التالي :

- ✓ إعداد الاستبيان بشكل أولي بعد تجميع المعلومات و البيانات؛
- ✓ عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم؛
- ✓ الوصول إلى الصيغة النهائية بعد التعديلات والتصحيحات ؛
- ✓ توزيع الاستبيان على جميع أفراد العينة لتجميع البيانات اللازمة للدراسة.

## ❖ توزيع الاستبيان

اعتمدنا في توزيع الاستبيان على عدة طرق :

- ✓ الاتصال المباشر بأفراد العينة ؛
- ✓ إيداع الاستمارات على مستوى أقسام المراجعة الداخلية بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية ومكاتب المحاسبة ؛

✓ زيارة الممارسين المهنيين في مكاتبهم .

### ❖ هيكل الاستبيان

وقد تم تقسيم الاستبيان إلى قسمين هما :

**القسم الأول :** يضم أسئلة شخصية تخص المحيب وهي متضمنة للبيانات النوعية عن أفراد العينة وعددها 05 أسئلة .

**القسم الثاني :** يحتوي على ثلاثة محاور تخص الحوكمة المحاسبية والمراجعة الداخلية ومدى مساهمتها على تحسينها وهي على النحو التالي :

**المحور الأول :** وجود أساس فعال للممارسات المحاسبية لتطبيق الحوكمة المحاسبية ويتكون من (07) فقرات من 01 الى 07.

**المحور الثاني :** تطبيق نظام محام لأعمال المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية ويتكون من (07) فقرات من 08 الى 14 .

**المحور الثالث :** مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق فاعلية الحوكمة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية ويحتوي (07) فقرات من 15 الى 21 .

وقد كانت الإجابات كل فقرة وفق مقياس ليكارت الثلاثي لبيان آراء أفراد عينة الدراسة حول العبارات الواردة في الاستبيان، وخصّصت ثلاثة أوزان ترجيحية لإيجاد الأوساط الحسابية لآراء عينة الدراسة فخصص الوزن (3) للحالة موافق، و (2) للحالة محايد ، والحالة (1) للحالة غير موافق وعند اجراء التحليل الاحصائي فقد اعتمدت الأوساط الحسابية للمستجيبين، و وفق ثلاث مجموعات بهدف مزيدا من التوضيح حيث تم تحديد درجة الاتجاه وفقاً للأوساط الحسابية لإجابات الأفراد وصنفت إلى ثلاث مستويات وهي كما يلي:

فمتوسط هذا المقياس هو :  $2 = 3 / (1+2+3)$  كما نقسم المدى على أعلى درجة تم نضيف لها اقل درجة  $1,66 = 1 + 3/2$

المستويات	درجة الاتجاه
1,66 - 1	غير موافق
2,33 - 1,67	محايد
3 - 2,34	موافق

### ❖ صدق وثبات الاستبيان

عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين تألفت من (04) أساتذة متخصصين في مجال المحاسبة ، كما هو موضح بالملحق رقم (02) وقد تم الاستجابة لآراء الأساتذة المحكمين وقامت بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل على ضوء مقترحاتهم ، وبناء على ملاحظات الملّغين فقد تم إعداد الاستبيان .

وللحكم على دقة القياس من خلال ثبات أداة القياس المتمثلة في الاستبيان ، تم اختبار مدى صدق الاستبيان باستخدام معامل الثبات ألفا كرونباخ .

## الجدول رقم (2-7): نتائج معامل ألفا كرونباخ

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
0.623	21

المصدر : مخرجات برنامج SPSS

وقد بلغ معامل الثبات الاستبيان لأفراد العينة بشكل عام 0.623 % وهي نسبة تدل على مستوى عال من الثبات لأداة القياس.

#### الفرع الثاني : البرامج والأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة

بعد أن تم التحصيل النهائي للاستبيانات المقبولة ، تم الاعتماد في عرض وتحليل المعطيات وتم استخدام بعض أساليب إحصائية المتاحة في برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المعروفة باسم Statistical Package For Social Sciences (SPSS) وما يندرج تحته من تحليل عبر التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية والوظيفية لمفردات الدراسة وتحديد الاستجابات أفرادها عبر المحاور الرئيسية التي تضمنتها أداة الدراسة ، كما تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وذلك لمعرفة مدى ارتفاع وانخفاض استجابات عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات القسم الأول للدراسة ، ولتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها فقد تم العديد من الأساليب الإحصائية ، التي تتمثل في مايلي :

- ✓ إستخراج التكرارات والنسب المئوية للمتغيرات الديمغرافية .
- ✓ إختبار ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha لمعرفة مدى صدق الاستبيان.
- ✓ قياس المتوسطات الحسابية لكل فقرة في الاستبيان والانحراف المعياري.
- ✓ إختبار (One-Sample-T Test): وذلك لاختبار فيما إذا كانت قيمة الأوساط الحسابية لإجابات المجيبين تختلف عن قيمة معينة، وذلك لاختبار الفرضيات .
- ✓ إختبار تحليل التباين الأحادي (OneWay ANOVA) .

## المبحث الثاني : النتائج والمناقشة

### المطلب الأول: نتائج اختبار الفرضيات

أولاً: اختبار الفرضية الأولى:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود أساس فعال للممارسات المحاسبية ودورها في تطبيق الحوكمة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية .

H<sub>0</sub>: الفرضية العدمية بمعنى اقل من أداة القياس وهي (2)

H<sub>1</sub>: الفرضية البديلة بمعنى أكبر من أداة القياس (2)

والجدول رقم (2-8) : يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغيرات الفرضية الأولى

الرقم	وجود أساس فعال للممارسات المحاسبية لتطبيق الحوكمة المحاسبية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الاتجاه
01	يتوفر لدى المؤسسة نظم ماليّة ومحاسبية يحدد الواجبات والصلاحيات لكافة العاملين بمصلحة المحاسبة.	2.56	0.801	موافق
02	يوفر الإفصاح عن السياسات المحاسبية ،ضبط المعاملات المحاسبية واليات التقييم المحاسبي.	2.91	0.296	موافق
03	تعمل المؤسسة على توفير معلومات محاسبية ملائمة وفي وقت مناسب من خلال قوائمها المالية .	2.81	0.471	موافق
04	إن المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق سياسات محاسبية ملائمة ستساهم في خلق ثقة في المؤسسة .	3.00	0.000	مولفح
05	التقارير المالية تتأثر بمستوى الإفصاح المحاسبي والتوضيحات التي يتضمنها التقرير المالي .	2.62	0.707	موافق
06	توفر المؤسسة قنوات لنشر المعلومات الكافية من اجل اطلاق على انجازاتها ومستجداتها لأطراف ذات العلاقة.	2.38	0.833	موافق
07	توجد إجراءات فعالة في المؤسسة تؤدي إلى الحد من التضليل والتلاعب في القوائم المالية.	2.06	0.914	محايد
	كافة الفقرات	2,6205	0,30919	موافق

المصدر: مخرجات برنامج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن الوسط الحسابي للفقرات مجتمعة بلغ (2,6205) وهو أعلى من متوسط أداة القياس (2)

والانحراف المعياري للفقرات الكلية بلغ (0,30919) وهذا يدل على انسجام واضح واتفاق بين إجابات عينة الدراسة.

وبناء على النتائج السابقة تكون الفرضية مقبولة وللتأكد من هذه النتيجة تم استخدام اختبار (One Sample T-test) وكانت النتيجة كما هي في الجدول التالي :

الجدول رقم: (2-9) نتائج اختبار T Test للفرضية الأولى

مستوى الدلالة	قيمة T	الوسط الحسابي الكاري	الفرضية الأولى
0,000	47,944	2,62054	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود أساس فعال للممارسات المحاسبية ودورها في تطبيق الحوكمة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية

مستوى الدلالة الإحصائية عند:  $\alpha = 0.05$

المصدر : مخرجات برنامج spss

نلاحظ من الجدول السابق أن قيمة (T) المحسوبة التي تبلغ (47,944) عند مستوى الدلالة (0.000) أكبر من قيمتها الجدولية، أي أنها أقل من مستوى دلالة ( $\alpha = 0.05$ )، مما يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية في الفرق بين المتوسط الحسابي للفرضية الأولى ومتوسط أداة الدراسة (2) وبالتالي نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة وهذا يعني أن توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود أساس فعال للممارسات المحاسبية ودورها في تطبيق الحوكمة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية.

ثانياً: اختبار الفرضية الثانية

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام محكم لأعمال المراجعة الداخلية وتحسين الممارسات المحاسبية .

$H_0$ : الفرضية العدمية بمعنى اقل من أداة القياس وهي (2)

$H_1$ : الفرضية البديلة بمعنى أكبر من أداة القياس وهي (2)

## الجدول رقم (2-10) : يوضح المتوسطات الحسابية للانحرافات المعيارية لمتغيرات الفرضية الثانية

الرقم	تطبيق نظام محكم لأعمال المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الاتجاه
01	يوجد في المؤسسة خطة دورية ونظام للمراجعة الداخلية .	2,47	0,803	موافق
02	في رأيك وظيفة المراجعة الداخلية تتطلب التحول من مراجعة مالية تقليدية إلى مراجعة سائر العمليات الإدارية وأنشطة المؤسسة .	2,38	0,707	موافق
03	تقوم إدارة المؤسسة بتوفير دورات تدريبية للمراجعين الداخليين لاطلاعهم على التطورات الحديثة في مجال المهنة .	2,37	0,833	موافق
04	الواجبات المهنية لإدارة المراجعة الداخلية في المؤسسة واضحة ومحددة بدقة.	2,69	0,471	موافق
05	في رأيك نشاط المراجعة الداخلية يكون مستقل وموضوعي ويتم تنفيذه من قبل أشخاص ذوي خبرة ومهارة عالية في المؤسسة	2,69	0,471	موافق
06	تعتبر تقارير المراجعة الداخلية من الوسائل التي تعتمد عليها الإدارة العليا.	2,69	0,471	موافق
07	نقوم المراجعة الداخلية بدور فعال في إدارة المخاطر من خلال تحديد المجالات الهامة التي تكون عرضة للمخاطر داخل المؤسسة.	2,91	0,296	موافق
	كافة الفقرات	2,5982	0,30018	موافق

المصدر: مخرجات برنامج spss

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن الوسط الحسابي للفقرات الكلية بلغ (2,5982) وهو أعلى من متوسط أداة القياس (2) والانحراف المعياري للفقرات الكلية بلغ (0,30018) وهذا يدل على إتفاق واضح بين إجابات عينة الدراسة. وبناء على النتائج السابقة تكون الفرضية مقبولة وللتأكد من هذه النتيجة تم استخدام اختبار (One Sample T-test) وكانت النتيجة كما هي في الجدول التالي :

## الجدول رقم: (2-11) نتائج اختبار T Test للفرضية الثانية

الفرضية الثانية	المتوسط الحسابي الكلي	قيمة T	مستوى الدلالة
توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام محكم لأعمال المراجعة الداخلية وتحسين الممارسات المحاسبية	2,5982	48,963	0,000

مستوى الدلالة الإحصائية عند:  $\alpha = 0.05$ 

المصدر: مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة (T) المحسوبة التي تبلغ (48,963) عند مستوى الدلالة (صفر) أكبر من قيمتها الجدولية، أي أنها أقل من مستوى دلالة ( $\alpha = 0.05$ )، مما يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية في الفرق بين المتوسط الحسابي للفرضية الثانية ومتوسط أداة الدراسة (2) وبالتالي نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة وهذا يعني أن توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام محكم لأعمال المراجعة الداخلية وتحسين الممارسات المحاسبية .

### ثالثاً: اختبار الفرضية الثالثة

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لتعليمات المراجعة الداخلية من أجل المساهمة في تحسين الحوكمة المحاسبية

H0: الفرضية العدمية بمعنى اقل من أداة القياس وهي محايد (2)

H1: الفرضية البديلة بمعنى أكبر من أداة القياس محايد (2)

### والجدول رقم (2-12) : يوضح المتوسطات الحسابية الانحرافات المعيارية لمتغيرات الفرضية الثالثة

الرقم	مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق فاعلية الحوكمة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية .	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الاتجاه
01	يساهم المراجع الداخلي في مراجعة المبادئ وسياسات المحاسبية المطبقة في المؤسسة.	2,75	0,508	موافق
02	تعمل المراجعة الداخلية على زيادة درجة الدقة والوضوح في التقارير المالية للمؤسسة.	2,84	0,369	موافق
03	تساعد المراجعة الداخلية على ضمان إطار فعال للحوكمة المحاسبية من خلال وضع إطار تنظيمي.	2,69	0,471	موافق
04	مهام المراجعين الداخليين متابعة الأمور المحاسبية وإدارة المخاطر بشكل خاص داخل المؤسسة.	2,31	0,821	محايد
05	تساعد المراجعة الداخلية على تحسين عمليات الإفصاح المحاسبي والاتصال على كافة مستويات المؤسسة.	2,50	0,718	موافق
06	تعمل المراجعة الداخلية من خلال الحوكمة المحاسبية على منع واكتشاف الغش والتزوير في المستندات والسجلات المحاسبية للمؤسسة	3,00	0,000	موافق
07	في رأيك جودة وظيفة المراجعة الداخلية تؤدي إلى جودة الحوكمة المحاسبية.	2,88	0,336	موافق
	كافة الفقرات	2,7098	0,28683	موافق

المصدر : مخرجات برنامج spss

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن الوسط الحسابي لكافة الفقرات بلغ (2,7098) وهو أعلى من متوسط أداة القياس (2) والانحراف المعياري للفقرات الكلية بلغ (0,28683) وهذا يدل علي وجود مساهمة وإتفاق واضح بين إجابات عينة الدراسة.

وبناء علي النتائج السابقة تكون الفرضية مقبولة وللتأكد من هذه النتيجة تم استخدام اختبار (One Sample T-test) وكانت النتيجة كما هي في الجدول التالي :

الجدول رقم: (2-13) نتائج اختبار T Test للفرضية الثالثة

مستوى الدلالة	قيمة T	المتوسط الحسابي الكلي	الفرضية الثالثة
0,000	53,443	2,7098	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لتعليمات المراجعة الداخلية من أجل المساهمة في تحسين الحوكمة المحاسبية

مستوى الدلالة الإحصائية عند:  $\alpha = 0.05$

المصدر : مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة (T) المحسوبة التي تبلغ (53,443) عند مستوى الدلالة (صفر) أكبر من قيمتها الجدولية ، أي أنها أقل من مستوى دلالة ( $\alpha = 0.05$ ) ، مما يدل علي وجود علاقة ذات دلالة إحصائية في الفرق بين المتوسط الحسابي للفرضية الثالثة ومتوسط أداة الدراسة (2) وبالتالي نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة وهذا يعني أن توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لتعليمات المراجعة الداخلية من أجل المساهمة في تحسين الحوكمة المحاسبية.

#### رابعا: اختبار الفرضية الرابعة

لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة حول دور المراجعة الداخلية في تفعيل وتحسين الممارسات المحاسبية من خلال الحوكمة المحاسبية ( المؤهل العلمي، سنوات الخبرة ، الوظيفة ) .

✓ لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة حول دور المراجعة الداخلية في تفعيل وتحسين الممارسات المحاسبية من خلال الحوكمة المحاسبية للمتغير الوظيفة والجدول التالي يبين ذلك :

جدول (2-14): اختبار تحليل التباين الأحادي حسب متغير الوظيفة

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F"	مستوى الدلالة
وجود أساس فعال للممارسات المحاسبية لتطبيق الحوكمة المحاسبية	بين المجموعات	0,319	1	0,319	3,615	0,067
	داخل المجموعات	2,645	30	0,88		
	المجموع	2,964	31			
تطبيق نظام محكم لأعمال المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية	بين المجموعات	0,199	1	0,199	2,300	0,140
	داخل المجموعات	2,594	30	0,086		
	المجموع	2,793	31			
مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق فاعلية الحوكمة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية	بين المجموعات	0,402	1	0,402	5,616	0,024
	داخل المجموعات	2,148	30	0,072		
	المجموع	2,550	31			

مستوى الدلالة الإحصائية عند:  $\alpha = 0.05$

المصدر : مخرجات برنامج spss

تم اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروقات بين إجابات المستجوبين حول دور المراجعة الداخلية في تفعيل وتحسين الممارسات المحاسبية من خلال الحوكمة المحاسبية حسب متغير الوظيفة، والنتائج مبينة في الجدول أعلاه والذي بين قيمة F المحسوبة للمحور الأول والثاني تساوي (3,615) و(2,300) عند مستوى الدلالة تساوي 0,067 و0,140 على التوالي أكبر من 0,05 مما يدل على عدم وجود فروق في الآراء أفراد عينة الدراسة لكن بنسبة ضئيلة. أما المحور الثالث فيتبين لنا أن قيمة F تساوي (5,616) عند مستوى الدلالة يبلغ 0,024 بمعنى أقل من مستوى الدلالة أي توجد فروق في الآراء عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة.

✓ لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة حول دور المراجعة الداخلية في تفعيل وتحسين الممارسات المحاسبية من خلال الحكومة المحاسبية للمتغير المؤهل العلمي .

الجدول (2-15) : اختبار تحليل التباين للمتغير المؤهل العلمي

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F"	مستوى الدلالة
وجود أساس فعال للممارسات المحاسبية لتطبيق الحكومة المحاسبية	بين المجموعات	0,076	2	0,038	0,381	0,666
	داخل المجموعات	2,888	29	0,100		
	المجموع	2,964	31			
تطبيق نظام محكم لأعمال المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية	بين المجموعات	0,352	2	0,176	2,092	0,142
	داخل المجموعات	2,441	29	0,084		
	المجموع	2,793	31			
مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق فاعلية الحكومة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية	بين المجموعات	0,340	2	0,170	2,234	0,125
	داخل المجموعات	2,210	29	0,076		
	المجموع	2,550	31			

مستوى الدلالة الإحصائية عند:  $\alpha = 0.05$

المصدر : مخرجات برنامج spss

تم اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروقات بين إجابات المستجوبين حول دور المراجعة الداخلية في تفعيل وتحسين الممارسات المحاسبية من خلال الحكومة المحاسبية حسب متغير المؤهل العلمي ، وتبين لنا أن قيمة F المحسوبة للمحاور الثلاثة اقل من قيمة F الجدولية عند مستوى الدلالة تساوي 0,05 وهذا يدل على عدم وجود فروق في آراء أفراد العينة حول دور المراجعة الداخلية في تفعيل وتحسين الممارسات المحاسبية من خلال الحكومة المحاسبية حسب متغير المؤهل العلمي .

✓ لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة حول دور المراجعة الداخلية في تفعيل وتحسين الممارسات المحاسبية من خلال الحوكمة المحاسبية للمتغير الخبرة .

الجدول (2-16) : اختبار تحليل التباين للمتغير الخبرة

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F"	مستوى الدلالة
وجود أساس فعال للممارسات المحاسبية لتطبيق الحوكمة المحاسبية	بين المجموعات	0,077	2	0,039	0,387	0,682
	داخل المجموعات	2,887	29	0,100		
	المجموع	2,964	31			
تطبيق نظام محكم لأعمال المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية	بين المجموعات	0,269	2	0,134	1,544	0,230
	داخل المجموعات	2,524	29	0,087		
	المجموع	2,793	31			
مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق فاعلية الحوكمة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية	بين المجموعات	0,102	2	0,051	0,606	0,553
	داخل المجموعات	2,448	29	0,084		
	المجموع	2,550	31			

مستوى الدلالة الإحصائية عند:  $\alpha = 0.05$

المصدر : مخرجات برنامج spss

تم اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروقات بين إجابات المستجوبين حول دور المراجعة الداخلية في تفعيل وتحسين الممارسات المحاسبية من خلال الحوكمة المحاسبية حسب متغير الخبرة، وتبين لنا أن قيمة F المحسوبة للمحاور الثلاثة والتي تساوي 0,387 و 1,544 و 0,606 اقل من قيمة F الجدولية عند مستوى الدلالة تساوي 0,05 كما بلغت مستوى الدلالة 0,682 و 0,230 و 0,553 على التوالي وهي اكبر من 0,05 مما يدل على عدم وجود فروق في آراء أفراد العينة حول دور المراجعة الداخلية في تفعيل وتحسين الممارسات المحاسبية من خلال الحوكمة المحاسبية حسب متغير الخبرة .

## المطلب الثاني: تفسير ومناقشة النتائج

1 - إثبات صحة الفرضية الأولى بأنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود أساس فعال للممارسات المحاسبية ودورها في تطبيق الحوكمة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية بدرجة موافقة، حيث من أكثر الفقرات موافقة من قبل أفراد عينة الدراسة التي تشير إلى أن إلتزام بتطبيق سياسات محاسبية رشيدة وملائمة لطبيعة المؤسسة سيؤدي إلى إنتاج معلومات عالية الجودة ومقبولة لدى كافة المستويات وزيادة الثقة في مهنة المحاسبة والمتعاملين في مجالها، وذلك انه يعتبر توفير معلومات محاسبية ملائمة تكون أداة للقياس حيث يمكن أن تؤثر على مستخدميها في عمليات اتخاذ القرارات الاقتصادية كما تساعد في تقييم أحداث الماضي والحاضر وكل هذا تكون متوفرة في وقت المناسب حين يحتاجها متخذي القرارات. بالإضافة إلى ذلك أن المؤسسات الناجحة هي تلك المؤسسات التي ستأخذ باليات والمفاهيم التي تقوم عليها الحوكمة ودورها في ترسيخ القواعد، والضوابط والسياسات المحاسبية وتخفيف من أساليب التلاعب المحاسبي في نتائج أعمال المؤسسة .

وهذا ما تطابق مع نتائج دراسة عبد الرزاق الشحادة بعنوان "التحكم المؤسسي والمنهج المحاسبي السليم-متطلبات ضرورية لإدارة المخاطر المصرفية- " والذي توصل إلى إن الإلتزام بتطبيق سياسات محاسبية رشيدة وملائمة لطبيعة المؤسسة سيؤدي إلى إنتاج معلومات عالية الجودة ومقبولة لدى كافة الأطراف، وهذا بدوره سيؤدي إلى قياس وتقييم المخاطر المصرفية وإدارتها بكفاءة وفعالية وهذه ما دلت عليه المتوسطات الحسابية للمتغير الأول والخاص بالسياسات المحاسبية وأثرها على إدارة المخاطر.

2 - إثبات صحة الفرضية الثانية انه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام محكم لأعمال المراجعة الداخلية وتحسين الممارسات المحاسبية بدرجة موافق، ويفسر ذلك أن إستقلال نشاط المراجعة الداخلية تعد عاملا مهما لضمان إستقلال ونزاهة وحياد المراجعين الداخليين عند أداء مهامهم مما ينعكس ايجابيا على جودة وظيفة المراجعة الداخلية التي يقوم بها ذوي خبر ومهارة عالية في المجال المهنة، بحيث تكون الواجبات المهنية محددة بدقة وواضحة تمكن المراجعين الداخليين من توصيل المعلومات الدقيقة، الوقتية، الملائمة، والكافية للأطراف الأخرى في الحوكمة، مما ينعكس في النهاية وبصورة ايجابية على المؤسسة كما يكون لها دور كبير في متابعة وإدارة المخاطر وذلك من حيث تحديد المجالات التي تتركز فيها المخاطر بشكل كبير، مما يساهم في تحسين الحوكمة المحاسبية.

وهذا ما تطابق مع نتائج دراسة حسام سعيد أبو وطفة بعنوان "دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفعالية الاستثمارات المالية - دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية- " حيث توصل إلى أن

عمل المراجعة الداخلية يركز على عناصر أساسية على أساسها يتحدد درجة تأثيرها في الاستثمارات المالية والمتمثلة في استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي وجودة أداء عمل المراجع الداخلي، كذلك فإن تواجد التنظيم الإداري والمهني المتكامل والذي يشتمل على وجود مجلس الإدارة وإدارة المراجعة الداخلية يساهم بشكل رئيسي في تحسين كفاءة وفعالية هذه الاستثمارات.

3 - إثبات صحة الفرضية الثالثة بان توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لتعليمات المراجعة الداخلية من أجل المساهمة في تحسين الحوكمة المحاسبية بدرجة موافقة ومساهمة كبيرة ويعود ذلك إلى مساهمة المراجع الداخلي بتأمين المعلومة المحاسبية والعمل على التصحيحات اللازمة إذ لزم الأمر ذلك وهذا ما يحقق الدقة في المعلومة المحاسبية بالإضافة إلى أن المراجعة الداخلية من شأنه المساهمة في تحديد المسؤوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة داخل المؤسسة الاقتصادية، وتكمن أهمية المراجعة الداخلية في تعزيز الإفصاح والذي يعتبر ركيزة أساسية في الحوكمة المحاسبية ويعكس ذلك على أن درجة الإفصاح من مهام مجلس الإدارة وذلك لان المعلومات المفصح عنها تعكس أداء المؤسسة من جهة وأداء الموظفين على مختلف المستويات من جهة أخرى .

كما تكمن جودة وظيفة المراجعة الداخلية في إحكام الرقابة المحاسبية والإدارية على المؤسسة وتدنية المخاطر التي تتعرض لها كما يؤدي إلى تحقيق التفاعل الجيد مع باقي أطراف حوكمة (مجلس الإدارة والمراجعين الخارجيين وإدارة المراجعة الداخلية) مما ينعكس في النهاية إيجابياً على جودة الحوكمة المحاسبية .

4 - لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة حول دور المراجعة الداخلية في تفعيل وتحسين الممارسات المحاسبية من خلال الحوكمة المحاسبية ( المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، الوظيفة ) وتنجزاً إلى مايلي:

✓ هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد العينة حول دور المراجعة الداخلية في تفعيل وتحسين الممارسات المحاسبية من خلال الحوكمة المحاسبية حسب متغير الوظيفة وذلك لصالح المراجعين الداخليين لان نظرة المراجع الداخلي للمؤسسات الاقتصادية تختلف عن نظرة المهنيين المتمثلين في محافظي حسابات وخبراء محاسبين وبعض من إدارات في المجال المحاسبية لان مستوى الوظيفي يختلف من مستوى إلى آخر وهذا ما ينفي الفرضية الرابعة التي تقول بان لا توجد فروقات بين آراء أفراد العينة حسب المتغير الوظيفي .

✓ لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد العينة حول دور المراجعة الداخلية في تفعيل وتحسين الممارسات المحاسبية من خلال الحوكمة المحاسبية حسب المتغير المؤهل العلمي والخبرة لان اغلب أفراد العينة لديهم مؤهل علمي جامعي بالإضافة إلى الخبرة التي يمتلكونها معظمهم وهي أكثر من 10 سنوات وهذا ما يثبت صحة الفرضية الرابعة .

## خلاصة الفصل :

بعد ما تعرضنا في الفصل الأول إلى الإطار النظري حاولنا ومن خلال هذا الفصل إسقاطه على الجانب التطبيقي وذلك من خلال عينة من المهنيين المتمثلين في محافظي الحسابات وخبراء محاسبين والفئات الأخرى بالإضافة إلى مراجعين داخليين من مؤسسات اقتصادية، وقصد اطلاع أكثر على واقع المهني للمراجعة الداخلية ومدى مساهمتها في تحقيق الحوكمة المحاسبية في تلك المؤسسات، تم الاستعانة بالاستبيان كأداة أساسية في جمع البيانات من مجتمع الدراسة ،بالإضافة إلى المقابلة التي جمعت الطالبة ببعض منهم من اجل الملاحظة الشخصية لواقع هذه المؤسسات .

وقد توصلت الطالبة إلى مجموعة من النتائج كانت أهمها، على الرغم من وجود أساس فعال للممارسات المحاسبية لتطبيق الحوكمة المحاسبية ونظام محكم لأعمال المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية فإن الأمر لازال بحاجة إلى المزيد من التطوير والمتابعة لكافة المستجدات المتعلقة بتطبيق قواعد والسياسات الحوكمة المحاسبية ورسم مفاهيمها بشكل أعمق وتنمية معارف ومهارات القائمين على المراجعة الداخلية لكي تكون المساهمة في تفعيل الممارسات المحاسبية بشكل كبير لتلك المؤسسات .

الختامة

توفر الحوكمة المحاسبية الأساس الفعال لبيئة أعمال المختلفة، وهي تعد في غاية الأهمية بالنسبة للمؤسسات التي تسعى إلى الوصول إلى مكانة مرموقة في الاقتصاد العالمي كما أصبحت الحوكمة وسيلة لتعزيز الثقة في اقتصاد أي دولة ودليل على وجود سياسات عادلة وقواعد لحماية المستثمرين والمتعاملين، ومؤشرا جيدا الذي وصلت إليه إدارات المؤسسات في الالتزام المهني لقواعد حسن الإدارة والشفافية والمحاسبة و وجود إجراءات للحد من الفساد، وبالتالي زيادة جاذبية الاقتصاد الاستثمارات المحلية والخارجية وتحسين قدرات التنافسية.

وفي هذا الإطار حاولنا من خلال تناولنا لدراسة المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة المحاسبية، معالجة إشكالية البحث التي تدور حول ما مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل جودة الحوكمة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، وذلك انطلاقا من الفصلين التي تضمنها الدراسة، و التي حاولت الإجابة عن الفرضيات الأساسية للبحث باستخدام الأدوات السابق ذكرها وقد تمكنا من التوصل إلى بعض النتائج .

### نتائج الدراسة :

#### نتائج الجانب النظري :

1. الأبعاد المحاسبية تؤدي دورا أساسيا وهاما في تفعيل أعمال الحوكمة . فالنتائج النهائي من النظم المحاسبية يتمثل في التقارير والقوائم المالية التي تعد وسيلة الاتصال الأساسية في مجالات الأعمال ، وتتأثر المحاسبة بصورة عامة بالمتغيرات البيئية المحيطة سواء داخل المؤسسة أو خارجها .
2. تكمن أهم وسائل أو عناصر الذي يعزز الإفصاح والشفافية في دور كل من معايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي والمعايير الدولية للمراجعة وذلك على أساس أنها معايير حاكمه لمهنة المحاسبة ،وبالإضافة إلى وجود إطار لأخلاقيات وسلوكيات المهنة الذي يعتبر عنصر في غاية الأهمية لتحقيق فاعلية وكفاءة الحوكمة المحاسبية في المؤسسات .
3. يتعين على المؤسسات من اجل الحصول على قوائم مالية على درجة عالية من الشفافية والإفصاح وتتسم بالمصادقية من قبل أصحاب المصالح أن تقوم بتفعيل المراجعة الداخلية ،ولضمان تنفيذ هذه الأعمال في منظومة الحوكمة لابد وجود التنظيم الإداري والمهني المتكامل ويشتمل على مجلس الإدارة والمراجعين الخارجين وإدارة المراجعة الداخلية .

#### نتائج الجانب التطبيقي :

1. على الرغم من وجود أساس فعال للممارسات المحاسبية لتطبيق الحوكمة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية فان الأمر لازال بحاجة إلى المزيد من التطوير والمتابعة لكافة المستجدات المتعلقة بتطبيق قواعد والسياسات الحوكمة المحاسبية ورسم مفاهيمها بشكل أعمق وتنمية معارف ومهارات القائمين على المراجعة الداخلية لكي تكون المساهمة في تفعيل الممارسات المحاسبية بشكل كبير لتلك المؤسسات .

2. وعلى رغم ذلك من تطبيق نظام محكم لأعمال المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية إلا انه يجب الحرص على تحسين وتنمية معارفهم ومهاراتهم من خلال المشاركة في الدورات التكوينية والتدريبية والملتقيات، إضافة إلى مطالعة الكتب والمجلات المتخصصة في الجانب المهني، وهي عوامل لها تأثير إيجابي على فعالية وظائف المراجعة الداخلية في المؤسسات محل الدراسة حتى تتمكن المراجعة الداخلية بالمساهمة بشكل كبير في تحسين وتفعيل الحوكمة المحاسبية.
3. وجود مساهمة بين المراجعة الداخلية والحوكمة المحاسبية في تفعيل الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية ويرجع ذلك إلى أهمية وظيفة المراجعة الداخلية في اكتشاف الغش والتلاعب في مستندات المحاسبية، حيث من خلال هذه المساهمة ستفقدنا إلى تحقيق الشفافية والمصادقية في المعلومة المحاسبية كما يكون دور لجنة المراجعة القيام بتأكد على أن المعلومة معدة وفق المبادئ المحاسبية المعتمدة .
4. كما انه لا توجد فروقات بين آراء أفراد عينة الدراسة حول دور المراجعة الداخلية في تفعيل وتحسين الممارسات المحاسبية من خلال الحوكمة المحاسبية ( المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، الوظيفة ) حيث ينتمي أفراد العينة حسب المؤهل العلمي اغلبهم إلى المؤهل الجامعي كما ينتمي افراد العينة من حيث الخبرة معظمهم الى أكثر من 10 سنوات وبالنسبة للمتغير الوظيفة كان لصالح المراجعين الداخليين للمؤسسات الاقتصادية .

### توصيات الدراسة:

من خلال ما سبق من نتائج نقدم بعض التوصيات لاعتقادنا أنها هامة وهي كالتالي:

1. ضرورة تفعيل الحوكمة المحاسبية كوظيفة جديدة للمراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية.
2. العمل على زيادة مستوى الإفصاح والشفافية في القوائم المالية وإتاحتها لجميع أصحاب المصالح لإعطاء الأمن والأمان لأموالهم.
3. إصدار التشريعات المناسبة، لتمكين إدارة المراجعة الداخلية على ممارسة الحوكمة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية لترقى إلى مستويات أعلى.
4. ضرورة العمل على زيادة الاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية من خلال وضع خطط مراجعة داخلية تعتمد على درجة المخاطر المتوقعة.
5. ضرورة عقد دورات تدريبية، ندوات متخصصة وكذا مؤتمرات علمية - بصفة مستمرة- وهذا فيما يخص الحوكمة المحاسبية ودور المراجعة الداخلية فيها .
6. ضرورة إنشاء منظمة مهنية للمرجعة الداخلية تعمل على تنظيم آليات مزاولة المهنة مع إصدار معايير المراجعة الداخلية تتوافق مع المعايير الدولية، بالإضافة إلى وضع ميثاق لأخلاقيات المهنة.

**آفاق الدراسة :**

توصى الطالبة بإجراء المزيد من الدراسات في هذا المجال و نحن على علم أن دراستنا هذه لا يقدم نظرة متكاملة عن الموضوع ، ليس لقصور الدراسة ولكن ذلك راجع إلى إمكانية دراسة الموضوع من جوانب كثيرة وفي بيئات أوسع وبأبعاد مختلفة ،لذا نرجو أن تكون انطلاقة حسنة لمعالجة إشكاليات أخرى متعلقة بالموضوع وفي هذا الصدد سنقدم آفاق آملين أن تكون لبحوث ودراسات مستقبلية كالتالي :

1. العوامل المحددة لجودة المراجعة الداخلية وأثرها على جودة الحوكمة المحاسبية .
2. دور السياسات المحاسبية في تطوير مهنة المراجعة الداخلية من خلال الحوكمة المحاسبية .
3. تقييم مدى التزام بإطار الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية لتطوير الحوكمة المحاسبية داخل المؤسسات الاقتصادية .
4. أثر نظم والمعايير المحاسبية في تعزيز فاعلية الحوكمة المحاسبية .

# قائمة المراجع

**أ-الكتب:**

1. زاهر الرمحي " التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية المفاهيم الحديثة-أهداف وإجراءات التعامل " أصول للتدريب واستشارات ، الخرطوم -السودان، 2010 .
2. عدنان بن حيدر بن درويش ، " حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة " إتحاد المصارف العربية، 2007 .
3. عبد الفتاح محمد صحن،محمد السيد سرايا،فتححي رزق السوافيري" الرقابة والمراجعة الداخلية " \_الدار الجامعية - جامعة الإسكندرية 2005 .
4. طارق عبد العال " حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية " ، كلية التجارة - جامعة عين الشمس ، الدار الجامعية - الإسكندرية ، للنشر والتوزيع 2009 .
5. محمد بوتين ،" المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق " ديوان المطبوعات الجامعية .
6. وليد عبد الرحمن خالد الفرا ، "تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS" إدارة البرامج والشؤون الخارجية- الندوة العالمية للشباب الإسلامي، 2009 .

**ب- مذكرات والبحوث:**

7. إبراهيم إسحاق نسمان ، " دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة (دراسة تطبيقية على مصارف العاملة في فلسطين ) " ، قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، بالجامعة الإسلامية - غزة ، 2009 .
8. حسين عبد الجليل آل غزوي ، " حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية " (( دراسة اختبارية على شركات المساهمة العامة في مملكة العربية السعودية )) ، رسالة ماجستير في المحاسبة ،أكاديمية العربية في الدنمارك، 2010 .
9. حسام أبو سعيد و وطفة ، " دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفعالية الاستثمارات المالية ((دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية)) " ، قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة ماجستير في محاسبة والتمويل الجامعة الإسلامية-غزة ، 2009 .
10. زلاسي رياض "إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية " (( دراسة حالة شركة اليانس للتأمينات الجزائرية )) ، لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية ، -جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2012 .

11. علي حسين دوغجي ، " حوكمة الشركات وأهميتها في تفعيل جودة ونزاهة التقارير المالية " ، جامعة بغداد ، بحث مقدم ومحكم ، بدون تاريخ .
12. عهد علي سعيد ، "الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا " - دراسة ميدانية - ، رسالة مقدمة لنيل درجة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة ، جامعة تشرين 2009 .
13. عماد سليم إبراهيم أغا ، " دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية " (دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية ) ، أطروحة مقدمة لنيل درجة ماجستير في المحاسبة، جامعة الأزهر - غزة، 2011 .
14. عفاف إسحاق محمد أبوزر، " إستراتيجية مقترحة لتحسين فاعلية الحوكمة المؤسسية في قطاع المصرفي الأردني " ، قدمت استكمالاً لمتطلبات نيل درجة الدكتوراه الفلسفة في المحاسبة جامعة عمان العربية -الأردن، 2006 .
15. ماجد إسماعيل أبو حماد ، "اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية ((دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية)) " ، قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، الجامعة الإسلامية - غزة ، 2009 .
16. مبروك قدوري " اثر تطبيق قواعد الحوكمة على جودة الإفصاح المحاسبية " - دراسة ميدانية لواقع البنوك والمؤسسات الاقتصادية في الجزائر عن طريق الاستبيان - مذكرة لاستكمال شهادة ماستر ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2012 .
17. محمد عبد الفتاح إبراهيم ، " نموذج مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية " ، ورقة بحثية كلية التجارة جامعة المنوفية، بدون تاريخ .
18. هاني محمد خليل "مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة توقعات في مهنة المراجعة في فلسطين (دراسة تحليلية لأراء المراجعين الخارجيين والمستثمرين)" قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة ماجستير في المحاسبة والتمويل عمادة الدراسات العليا ، جامعة الإسلامية غزة، 2009 .
19. يوسف سعيد يوسف المدلل ، "دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري (دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية ) " ، قدمت هذه الرسالة لاستكمال درجة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، بالجامعة الإسلامية - غزة، 2007 .

**ج- المنتقيات والمؤتمرات:**

20. أشرف حنا ميخائيل ، "أهمية ودور المراجعة وأطرافها لضمان فعالية حوكمة الشركات" - مؤتمر العلمي الخامس حول- " حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية و الاقتصادية " ، الإسكندرية ليومي 8-10 سبتمبر 2005 .
21. رقايقية فاطمة الزهراء "مساهمة حوكمة الشركات في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على" القوائم المالية" - دراسة ميدانية- الملتقى العلمي الدولي حول : آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة ،جامعة قاصدي مرياح ورقلة -الجزائر، يومي 25-26 نوفمبر 2013 .
22. سعدي يحيي- أ سعدي عبد الحليم "ضوابط التشكيل وعمل لجان التدقيق للحد من ممارسات إدارة الأرباح في إطار مهنة المحاسبة والتدقيق"- ملتقى الوطني الرابع حول: تأهيل مهنة لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبة المعاصرة للمؤسسات ، جامعة عمار ثليجي بالاغواط ، ليومي 20-21 نوفمبر 2013 .
23. طارق عبد العال ، " دور الجامعات في نشر ثقافة الحوكمة المجتمع ووضع آليات لمكافحة الفساد المالي والإداري " الملتقى العلمي الدولي حول : آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة ،جامعة قاصدي مرياح ورقلة - الجزائر، يومي 25-26 نوفمبر 2013.
24. غانم عبد الله " المبادئ الأساسية لتطبيق الحوكمة المحاسبية في المؤسسة " - ملتقى دولي الأول حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي أم بواقي ، 07-08 ديسمبر 2010.
25. مصطفى نجم البشاري " أهمية تطبيق معايير حوكمة الشركات لتفعيل نظم المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة بالسودان " ، مؤتمر المراجعة الداخلية الأول بالسودان ،قاعة الصداقة 20-21 يناير 2008 .
26. ثورين حاج قويدر ، "الحوكمة المحاسبية في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي ودورها في نهوض بالسوق المالي" الملتقى الدولي الأول حول : الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي أم بواقي ، 07-08 ديسمبر 2010 .

**د- المجلات والدوريات:**

27. بان توفيق نجم ، " الدور التكاملية للتدقيق الداخلي في فاعلية التحكم المؤسسي ((دراسة استطلاعية في عينة من المصارف والشركات العراقية))" ، جامعة البصرة ، مجلة الاقتصادي الخليجي العدد ( 24 ) لسنة 2013.
28. سيد عبد الرحمن عباس بله " دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية" مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، الرياض المملكة العربية السعودية ، العدد 12 / 2012 .

29. سامح محمد رضا رياض " دور حوكمة الشركات في الحد من إدارة الأرباح " ( دراسة تطبيقية على شركات الأدوية المصرية ) ، جامعة الأهلية بحرين – المجلة العربية للمحاسبة ، أكتوبر 2012 .
30. عبد الرزاق الشحادة " التحكم المؤسسي والمنهج المحاسبي السليم ((متطلبات ضرورية لإدارة المخاطر المصرفية )) ، مجلة العلوم الإنسانية – جامعة محمد خيضر بسكرة ، العدد 12 / 2007 .
31. عبيد بن حامد الشمري ، " إطار مقترح للمراجعة الداخلية وأثرها على فاعلية حوكمة الشركات بالمملكة العربية السعودية " ، بحث محكم ومقبول النشر في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية في 20-07-2010 .
32. عمر إقبال توفيق المشهداني ، " تدقيق التحكم المؤسسي ( حوكمة الشركات ) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها " إطار مقترح " مجلة أداء المؤسسات الجزائرية – كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية جامعة جرش ، الأردن العدد – 2012/02 .
33. فاتن حنا كيرزان " مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المصارف السورية العامة والخاصة (دراسة مقارنة) " باحثة ، جامعة دمشق مجلة المنارة ، مجلد 19 العدد 04 / 2013 .
34. محمد عطية مطر " اثر نظم المحاسبية والمعايير المهنية في تعزيز فاعلية وكفاءة نظم حوكمة الشركات المساهمة العامة الأردنية " مجلة دراسات ، العلوم الإدارية ، جامعة الشرق الأوسط ، العدد 2/2009 .
35. محمد عطية مطر " أثر النظم المحاسبية والمعايير المهنية في تعزيز فاعلية وكفاءة نظم حوكمة الشركات المساهمة العامة الأردنية " – مجلة دراسات العلوم الإدارية ، الجامعة الأردنية ، العدد 2 / 2009 .

### ذ- مراجع أخرى: ( انترنت )

36. سجاد الشمري " مشروع حوكمة الشركات لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاسها بسوق الأوراق المالية دراسة نظرية تطبيقية " متاح على [http://moosl.blogspot.com/2013/02/blog-post\\_9844.html](http://moosl.blogspot.com/2013/02/blog-post_9844.html) ، اطلع عليه في 14/03/2015 .

37. The Institute of Internal Auditors **Internal Standards for Professional Practices of Internal Auditing** 2003 Available from: <http://IIWWW.theiia.org>.

ر- مراجع بالغة الأجنبية

38. Gerrit Sarens and Ignace de Beelde” **Building a research model for internal auditing:insights from literature and theory specification cases**” Int.j.Accounting ,Auditing and Performance Evaluation,Vol.3 No.4,2006.

39. Theofanis Karagiorgos, George Drogalas, Ioannis “ **INTERNAL AUDITING AS AN EFFECTIVE TOOL FOR CORPORATE GOVERNANCE**” JOURNAL OF BUSINESS MANAGEMENT NO-1 JANUARY-JUNE 2010.

# قائمة الملاحق

الملحق رقم (01) : قائمة الاستبيان

جامعة قاصدي مرباح ورقلة الجزائر  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير



استمارة استبيان في إطار التحضير لإعداد مذكرة ماستر  
تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة

عنوان المذكرة : المراجعة الداخلية كأحد آليات للحوكمة المحاسبية

السلام عليكم ورحمة الله

في إطار استكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم التجارية تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة بجامعة قاصدي مرباح ورقلة تقوم الطالبة بدراسة تهدف إلى معرفة اثر المراجعة الداخلية في تحسين الحوكمة المحاسبية في الشركات المطبقة لهذا الحكم الراشد, والتي تعتبر كأحد آلية لحوكمة الشركات .  
لذا نضع بين أيديكم هذا الاستبيان راجين تعاونكم معنا لإتمام الدراسة مع التأكيد أن المعلومات المقدمة من قبلكم تعامل بسرية وأمانة ولن يتم الاطلاع عليها وستستعمل إلا لأغراض البحث العلمي .

الطالبة / هاجر حليمي

[Hadjarmohamed527@gmail.com](mailto:Hadjarmohamed527@gmail.com)

## بيانات شخصية

- 1- الجنس :  ذكر  أنثى
- 2- المؤهل العلمي: اقل من الجامعي  جامعي  أخرى مع التحديد.....
- 3- الصفة الوظيفية:.....
- 4- الخبرة المهنية: اقل من 5 سنوات  من 5 إلى 10 سنوات  أكثر من 10 سنوات

## فقرات الاستبيان:

يرجى وضع إشارة (X) أمام العبارة التي تعكس رأيكم بشفافية ونزاهة حول الفقرات التالية:  
المحور الأول : وجود أساس فعال للممارسات المحاسبية لتطبيق الحوكمة المحاسبية

رقم الفقرة	الفقرة	موافق	محايد	غير موافق
01	يتوفر لدى المؤسسة نظام مالي ومحاسبي يحدد الواجبات والصلاحيات لكافة العاملين بمصلحة المحاسبة.			
02	يوفر الإفصاح عن السياسات المحاسبية, ضبط المعاملات المحاسبية واليات التقييم المحاسبي.			
03	تعمل المؤسسة على توفير معلومات محاسبية ملائمة وفي وقت مناسب من خلال قوائمها المالية .			
04	إن المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق سياسات محاسبية ملائمة ستساهم في خلق ثقة في المؤسسة .			
05	التقارير المالية تتأثر بمستوى الإفصاح المحاسبي والتوضيحات التي يتضمنها التقرير المالي .			
06	توفر المؤسسة قنوات لنشر المعلومات الكافية من اجل اطلاع على انجازاتها ومستجداتها لأطراف ذات العلاقة.			
07	توجد إجراءات فعالة في المؤسسة تؤدي إلى الحد من التضليل والتلاعب في القوائم المالية.			

المحور الثاني: تطبيق نظام محلّم لأعمال المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية

رقم الفقرة	الفقرة	موافق	محايد	غير موافق
01	يوجد في المؤسسة خطة دورية ونظام للمراجعة الداخلية .			
02	في رأيك وظيفة المراجعة الداخلية تتطلب التحول من مراجعة مالية تقليدية إلى مراجعة سائر العمليات الإدارية وأنشطة المؤسسة .			
03	تقوم إدارة المؤسسة بتوفير دورات تدريبية للمراجعين الداخليين لاطلاعهم على التطورات الحديثة في مجال المهنة .			
04	الواجبات المهنية لإدارة المراجعة الداخلية في المؤسسة واضحة ومحددة بدقة.			
05	في رأيك نشاط المراجعة الداخلية يكون مستقل وموضوعي ويتم تنفيذه من قبل أشخاص ذوي خبرة ومهارة عالية في المؤسسة .			
06	تعتبر تقارير المراجعة الداخلية من الوسائل التي تعتمد عليها الإدارة العليا			
07	يقوم المراجعة الداخلية بدور فعال في إدارة المخاطر من خلال تحديد المجالات الهامة التي تكون عرضة للمخاطر داخل المؤسسة.			

المحور الثالث : مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق فاعلية الحوكمة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية

رقم الفقرة	الفقرة	موافق	محايد	غير موافق
01	يساهم المراجع الداخلي في مراجعة المبادئ وسياسات المحاسبية المطبقة في المؤسسة.			
02	تعمل المراجعة الداخلية على زيادة درجة الدقة والوضوح في التقارير المالية للمؤسسة .			
03	تساعد المراجعة الداخلية على ضمان إطار فعال للحوكمة المحاسبية من خلال وضع إطار تنظيمي.			
04	مهام المراجعين الداخليين متابعة الأمور المحاسبية وإدارة المخاطر بشكل خاص داخل المؤسسة.			
05	تساعد المراجعة الداخلية على تحسين عمليات الإفصاح المحاسبي والاتصال على كافة مستويات المؤسسة.			
06	تعمل المراجعة الداخلية من خلال الحوكمة المحاسبية على منع واكتشاف الغش والتزوير في المستندات والسجلات المحاسبية للمؤسسة .			
07	في رأيك جودة وظيفة المراجعة الداخلية تؤدي إلى جودة التحكم المحاسبي.			

## التعريفات الإجرائية

-**الحوكمة المحاسبية** : يشير المفهوم المحاسبي للحوكمة إلى توفير مقومات لحماية أموال المستثمرين وحصولهم على العوائد المناسبة وضمان عدم إستخدام أموالهم في مجالات إستثمارات غير آمنة وعدم إستغلالها من قبل الإدارة أو المديرين لتحقيق منافع خاصة، ويتم ذلك من خلال مجموعة من الإجراءات والضوابط ومعايير المحاسبية، ويلحظ تركيز آراء المحاسبين فيما يتعلق بالحوكمة المحاسبية على محور هام جدا وهو الإفصاح والشفافية في القوائم المالية .

- **الإفصاح المحاسبي**: الإفصاح المحاسبي هو تقديم المعلومات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح و ملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، كما يعني أيضا أن تظهر المعلومات في القوائم و التقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون تضليل أو مراوغة .

- **الموضوعية**: يقصد بها التوجهات الذهنية التي يجب على المراجع الداخلي القيام بها عند قيام بمهامه على نحو يجعله يؤمن بنتائج عمله وألا يكون هناك أي تماون في جودة أداء عمله، وتستلزم الموضوعية ألا ينشر المراجعون الداخليين آراءهم وأحكامهم و تقديرهم بشأن مسائل المراجعة على آراء أو مواقف الآخرين.

الملحق رقم ( 02 ) : قائمة بأسماء الأساتذة المحكمين

الرقم	الاسم	الرتبة العلمية	مكان العمل
01	د/ مايو عبد الله	أستاذ محاضر أ	كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة ورقلة
02	د/ بن مالك محمد حسان	أستاذ مساعد أ	كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة ورقلة
03	د/ مناصرة رشيد	أستاذ محاضر ب	كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة ورقلة
04	قزون محمد العربي	أستاذ مؤقت (خبير محاسبي )	كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة ورقلة

الملحق رقم (03) : نتائج اختبار ثبات الاستبيان

### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,623	21

المصدر: من مخرجات برنامج spss

الملحق رقم (04) : المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة من فقرات الاستبيان

### Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Q1	32	1	3	2,56	,801
Q2	32	2	3	2,91	,296
Q3	32	1	3	2,81	,471
Q4	32	3	3	3,00	,000
Q5	32	1	3	2,62	,707
Q6	32	1	3	2,38	,833
Q7	32	1	3	2,06	,914
Q8	32	1	3	2,47	,803
Q9	32	1	3	2,38	,707
Q10	32	1	3	2,37	,833
Q11	32	2	3	2,69	,471
Q12	32	1	3	2,69	,535
Q13	32	2	3	2,69	,471
Q14	32	2	3	2,91	,296
Q15	32	1	3	2,75	,508
Q16	32	2	3	2,84	,369
Q17	32	2	3	2,69	,471
Q18	32	1	3	2,31	,821
Q19	32	1	3	2,50	,718
Q20	32	3	3	3,00	,000
Q21	32	2	3	2,88	,336
-محور الحوكمة المحاسبية	32	2,00	3,00	2,6205	,30919
محور المراجعة الداخلية-	32	1,86	3,00	2,5982	,30018
- محور المساهمة المراجعة الداخلية في فاعلية الحوكمة المحاسبية	32	2,14	3,00	2,7098	,28683
Valid N (listwise)	32				

المصدر: من مخرجات برنامج spss

الملحق رقم (05) : نتائج اختبار الفرضية الأولى

**One-Sample Test**

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الحوكمة المحاسبية	47.944	31	.000	2.62054	2.5091	2.7320

المصدر: من مخرجات برنامج spss

الملحق رقم (06) : نتائج اختبار الفرضية الثانية

**One-Sample Test**

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المراجعة الداخلية	48.963	31	.000	2.59821	2.4900	2.7064

المصدر: من مخرجات برنامج spss

الملحق رقم (07) : نتائج اختبار الفرضية الثالثة

**One-Sample Test**

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مساهمة المراجعة الداخلية في فاعلية الحوكمة المحاسبية	53.443	31	.000	2.70982	2.6064	2.8132

المصدر: من مخرجات برنامج spss

الملحق رقم (08) : نتائج اختبار الفرضية الرابعة

**ANOVA حسب متغير الوظيفة**

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
وجود اساس	Between Groups	.319	1	.319	3.615	.067
فعال	Within Groups	2.645	30	.088		
للممارسات	Total	2.964	31			
المحاسبية						
تطبيق نظام	Between Groups	.199	1	.199	2.300	.140
محكم لاعمال	Within Groups	2.594	30	.086		
المراجعة	Total	2.793	31			
الداخلية						
مدى مساهمة	Between Groups	.402	1	.402	5.616	.024
المراجعة	Within Groups	2.148	30	.072		
الداخلية في	Total	2.550	31			
فاعلية الحوكمة						
المحاسبية						

**ANOVA حسب متغير الخبرة**

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
وجود اساس	Between Groups	.077	2	.039	.387	.682
فعال	Within Groups	2.887	29	.100		
للممارسات	Total	2.964	31			
المحاسبية						
لتطبيق	Between Groups	.269	2	.134	1.544	.230
الحوكمة	Within Groups	2.524	29	.087		
المحاسبية	Total	2.793	31			
تطبيق نظام						
محكم لاعمال	Between Groups	.102	2	.051	.606	.553
المراجعة	Within Groups	2.448	29	.084		
الداخلية	Total	2.550	31			
مدى مساهمة						
المراجعة						
الداخلية في						
فاعلية الحوكمة						
المحاسبية						

ANOVA حسب متغير المؤهل العلمي

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
وجود اساس	Between Groups	.076	2	.038	.381	.686
فعال	Within Groups	2.888	29	.100		
للممارسات	Total	2.964	31			
المحاسبية	Between Groups	.352	2	.176	2.092	.142
تطبيق نظام	Within Groups	2.441	29	.084		
محكم لاعمال	Total	2.793	31			
المراجعة	Between Groups	.340	2	.170	2.234	.125
الداخلية	Within Groups	2.210	29	.076		
مدى مساهمة	Total	2.550	31			
المراجعة						
الداخلية في						
فاعلية الحوكمة						
المحاسبية						

المصدر: من مخرجات برنامج spss

# الفهرس

## الفهرس

الصفحة	المحتوى
III.....	الإهداء
IV.....	الشكر
V.....	الملخص
VII.....	قائمة المحتويات
VIII.....	قائمة الجداول و الأشكال البيانية
IX.....	قائمة الملاحق
IX.....	قائمة الاختصارات والرموز
أ.....	المقدمة
01.....	الفصل الأول: أدبيات الحوكمة المحاسبية والمراجعة الداخلية.
02.....	مقدمة الفصل:
03.....	المبحث الأول: الإطار النظري.
03.....	المطلب الأول: نبذة تاريخية عن نشوء مشكلات الحوكمة المحاسبية ومفهومها.
03.....	الفرع الأول: نشأة مشكلات الحوكمة المحاسبية
05.....	الفرع الثاني: مفهوم الحوكمة المحاسبية
06.....	الفرع الثالث: أبعاد وركائز الحوكمة المحاسبية والأطراف ذات العلاقة بها
08.....	الفرع الرابع: دور الحوكمة في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية
10.....	المطلب الثاني: إسهامات المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة المحاسبية.
10.....	الفرع الأول: مفهوم المراجعة الداخلية
11.....	الفرع الثاني: دور معهد المراجعين الداخليين في تطوير مهنة المراجعة الداخلية.
12.....	الفرع الثالث: إسهامات المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة المؤسسات في ظل الممارسات المحاسبية.
13.....	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
13.....	المطلب الأول: الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الحوكمة المحاسبية والمراجعة الداخلية
17.....	المطلب الثاني: ما يميّز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
18.....	خلاصة الفصل الأول
19.....	الفصل الثاني: دور المراجعة الداخلية محل الدراسة في تحسين وتفعيل الحوكمة المحاسبية.
20.....	تمهيد
21.....	المبحث الأول: الطريقة والأدوات

21.....	المطلب الأول : طريقة الدراسة
24.....	المطلب الثاني : الأدوات
24.....	الفرع الأول : الأدوات المستخدمة في جمع المعلومات
26.....	الفرع الثاني : البرامج والأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة
27.....	المبحث الثاني : النتائج و المناقشة
27.....	المطلب الأول : نتائج الدراسة
27.....	الفرع الأول : تعليق نتائج فقرات الاستبيان
31.....	الفرع الثاني : اختبار الفرضيات
34.....	المطلب الثاني : تفسير ومناقشة نتائج
37.....	خلاصة الفصل الثاني
39.....	الخاتمة
43.....	المصادر والمراجع
49.....	الملاحق
58.....	الفهرس