

دور المراجعة الداخلية في تدعيم حوكمة الشركات

The Role of Internal Audit in Strengthening Corporate Governance

(دراسة ميدانية على مجموعة شركات جيايد الصناعية- السودان)

كرار محمد حسن محمد*

قسم المحاسبة، كلية العلوم الإدارية، جامعة الضعين (السودان) (karrarmohd22@gmail.com)

تاريخ الاستلام: 12 جانفي 2022م؛ تاريخ المراجعة: 24 ماي 2022م؛ تاريخ القبول: 03 سبتمبر 2022م.

ملخص: تناولت هذه الدراسة دور المراجعة الداخلية في تدعيم حوكمة الشركات في مجموعة شركات جيايد الصناعية العاملة بالسودان، وهدفت الدراسة الى التعرف مدى تأثير كفاءة المراجعة الداخلي في تفعيل دور حوكمة الشركات، والتعرف على أثر استقلالية المراجع الداخلي من حيث التعيين وعدم الاشتراك في الأعمال التنفيذية داخل الشركة على قيامه بدوره الرقابي والذي يدعم دور نظام حوكمة الشركات. في سبيل تحقيق أهداف الدراسة تم إختبار ثلاث فرضيات وهي: تؤثر كفاءة المراجع الداخلي في تفعيل نظام حوكمة الشركات، تؤثر استقلالية المراجع الداخلي في تفعيل نظام حوكمة الشركات، وتؤثر جودة نظام المراجعة الداخلية في تفعيل نظام حوكمة الشركات. واتبعت الدراسة المنهج التحليلي الوصفي؛ وتمثل مجتمع الدراسة في المراجعين والإداريين العاملين بمجموعة شركات جيايد الصناعية، وتم إختيار عينة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث تم توزيع عدد 60 استبيان وقد تم استرجاع 48 استبانة صالحة للتحليل أي بنسبة 80%، وذلك بإستخدام برنامج التحليل الإحصائي. وخلصت الدراسة الى مجموعة النتائج منها: تضمن حوكمة الشركات تحقيق الإفصاح الدقيق وفي الوقت الملائم بشأن كافة المسائل الخاصة بالشركة، وهذا بتوفير معلومات عن النتائج المالية والتشغيلية للشركة. ويتوقف دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات على ضرورة توافر الفهم المشترك لدى المراجعين الداخليين والأطراف المستفيدة من حوكمة الشركة لكيفية جعل المراجعة الداخلية نشاطاً يضيف قيمة للشركة ويحمي حقوقهم بها. وأوصت الدراسة بضرورة العمل على نشر ثقافة حوكمة الشركات لدى جميع الأطراف ذات الصلة بالشركة وذلك عن طريق إصدار كتيبات ومطويات ورقية وإلكترونية تحتوي على القواعد والأسس اللازمة لتجويد الأداء.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية؛ حوكمة الشركات؛ مجموعة جيايد الصناعية

تصنيف JEL: XNN؛ XNN

Abstract: The study dealt with the role of internal audit in strengthening corporate governance in Giad Industrial Group working in Sudan, by identifying the impact of the efficiency of internal audit in activating the role of corporate governance, and identifying the impact of the independence of the internal auditor in terms of appointment and non-participation company upon his oversight role, which supports the corporate governance system. In order to achieve the aims of the study, three hypotheses were tested: there the impact of efficiency's internal auditor in verbalizing of the corporate governance system, there the impact of independence's internal auditor in verbalizing of the corporate governance system, and there the impact quality's internal auditor in verbalizing of the corporate governance system. The study followed the descriptive analytical method. The study population was represented by auditors and administrators working in the Giad Industrial Group, and the study sample was randomly selected from the population, their (60) questionnaires were distributed and (48) questionnaires were valid for analysis, as 80%, by using Statistical Package for Social Sciences. The study concluded to a number of findings confirm reliability of the hypotheses as follows: Corporate governance ensures accurate and full disclosure, by providing information on the company's financial and operations results. The role of internal audit in activating corporate governance depends on the necessity of having a common understanding of the internal auditors and the parties benefiting from the corporate governance of how to make the internal audit an activity that add-value to the company and protects their rights The study reached the following recommendation: that the necessity of working on publishing the culture of corporate governance among of all parties related to the company by issuing paper and electronic pamphlets and brochures that contain the rules and foundations necessary to improve performance.

Keywords: Internal Audit; Corporate Governance; Giad Industrial Group- Sudan

Jel Classification Codes : XNN ;XNN

* المؤلف المرسل.

I- تمهيد :

يتزايد الإهتمام في الآونة الأخيرة بمفهوم نظام حوكمة الشركات على إثر الأزمات المالية المتكررة، والتي أدت بدورها إلى خروج العديد من الشركات من سوق المنافسة، وذلك بسبب انتشار الفساد المالي والمحاسبي والذي يرجع بدوره إلى عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ونقص الإفصاح والشفافية وعدم إظهار البيانات والمعلومات المالية الحقيقية التي تعبر عن الأوضاع المالية للشركة. وتعتبر حوكمة الشركات أداة فعالة للتأكد من موضوعية التقارير المالية وذلك من خلال مجموعة من الأسس والإجراءات التي تستخدم لإدارة الشركة، حيث أن ممارسة حوكمة الشركات تتم من خلال ثلاثة أطراف أساسية تربطها علاقات تعاونية هي: المراجعة الداخلية، مجلس الإدارة، المراجعة الخارجية، ويمكن لوظيفة المراجعة الداخلية أن تسهم في تحسين جودة الحوكمة من خلال علاقاتها التعاونية مع أطراف الحوكمة الأخرى، وذلك بدعمها لهذه الأطراف في أداء دورها المتكامل. وبذلك فإن للمراجعة الداخلية دور مهم في تفعيل نظام حوكمة الشركات على إعتبار أنها الركيزة الأساسية التي تقوم عليها وذلك لاستمرار الشركة وقدرتها على تحقيق أهدافها المستقبلية.

I.1- مشكلة الدراسة :

أظهرت أنظمة الرقابة الداخلية الحديثة أن الاتجاه الحديث للمراجعة الداخلية يواجه العديد من المشكلات لعل أهمها هو مدى قدرة المراجعة الداخلية على تدعيم دور نظام الرقابة الداخلية بما يدعم حوكمة الشركات، مما يحتم على المراجعة الداخلية ضرورة التعرف على التحديات التي تحول دون قيامها بدورها الرقابي التقييمي للأداء، ويمكن صياغة مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي: ما هو الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية لتدعيم تطبيق نظام حوكمة الشركات؟ ويتفرع عنه الأسئلة التالية:

- هل تؤثر كفاءة المراجع الداخلي في تفعيل نظام حوكمة الشركات؟
- هل تؤثر استقلالية المراجع الداخلي في تفعيل نظام حوكمة الشركات؟
- هل تؤثر جودة نظام المراجعة الداخلية في تفعيل نظام حوكمة الشركات؟

I.2- أهداف الدراسة :

- تسعى هذه الدراسة الى تحقيق الأهداف التالية:
- التعرف على الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تدعيم دور نظام حوكمة الشركات.
 - التعرف على مدى تأثير كفاءة المراجعة الداخلي في تفعيل دور حوكمة الشركات.
 - قياس أثر استقلالية المراجع الداخلي من حيث التعيين وعدم الاشتراك في الأعمال التنفيذية داخل الشركة على قيامه بدوره الرقابي والذي يدعم دور نظام حوكمة الشركات.
 - قياس تأثير جودة المعلومات التي يقدمها نظام المراجعة الداخلية على نظام حوكمة الشركات.

I.3- أهمية الدراسة :

تكمن أهمية هذه الدراسة من خلال تطرقها لموضوع حوكمة الشركات والذي يعد موضوعاً حديثاً نسبياً في الفكر الإداري المعاصر، والتي لا تتعدى بداياتها الحقيقية أواخر عقد التسعينات من القرن العشرين، ولم تحسم في الواقع كثيراً من نقاط الجدل والخلاف بين أوساط المهتمين بتقافة الحوكمة حول ماهية مفهوم حوكمة الشركات.

I.4- فرضيات الدراسة :

- تختبر هذه الدراسة فرضية رئيسة وثلاث فرضيات فرعية، وذلك على النحو التالي:
- الفرضية الرئيسية:** هناك علاقة بين المراجعة الداخلية وتطبيق نظام حوكمة الشركات، وتنبثق عنها الفرضيات الفرعية التالية:
- تؤثر كفاءة المراجع الداخلي في تفعيل نظام حوكمة الشركات.
 - تؤثر استقلالية المراجع الداخلي في تفعيل نظام حوكمة الشركات.
 - تؤثر جودة نظام المراجعة الداخلية في تفعيل نظام حوكمة الشركات.

5.I - منهجية الدراسة :

للإجابة على أسئلة الدراسة تم الإعتماد على المنهج التحليلي الوصفي وذلك لوصف وتحليل ماورد في الدراسات والمراجع المتعلقة بموضوع الدراسة، حيث تم إستخدام الدراسة المسحية لبعض المراجع والمصادر المتعلقة بمتغيرات الدراسة في الجانب النظري، كما تم الإعتماد على منهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي لهذا الدراسة.

II - الدراسات السابقة :

دراسة: **Aliu Momodu Mohammed (2014)** بعنوان:

"The Role of Internal Audit in Strengthening Corporate Governance in Nigeria"

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على دور المراجعة الداخلية في تدعيم حوكمة الشركات العاملة في دولة نيجيريا، وتوصلت الدراسة الى أن المراجعة الداخلية في ظل العولمة الحالية تلعب دوراً مهماً في الرقابة على الإداء المالي وغير المالي، كما وأن حوكمة الشركات تتضمن مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها والمساهمين وأصحاب المصلحة، وتوفر حوكمة الشركات الهيكل اللازم الذي يتم من خلاله تحدد أهداف الشركة وكيفية تحقيقها ومراقبة الأداء في نفس الوقت. وأوصت الدراسة بضرورة الإهتمام بالمراجعة الداخلية من قبل مجلس إدارة الشركة لما لها من دور فعال في الرقابة على الإداء وتدعيم دور حوكمة الشركات.

دراسة: محمد بلفقيه وعبد اللطيف باشيخ (2014) بعنوان:

"العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات -دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية من خلال التعرف على أهم العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الداخلية ومدى انعكاسها على تحسين حوكمة الشركات؛ وتوصلت الدراسة الى أن العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الداخلية المؤدية إلى تحسين حوكمة الشركات تتمثل في (كفاءة المراجع الداخلي، جودة أداء العمل، والموضوعية والاستقلالية). وأوصت الدراسة بضرورة إعداد وتطوير برامج تدريبية وبرامج تعليم مهني مستمر من أجل رفع المستوى العلمي والمهني لممارسي مهنة المراجعة الداخلية.

دراسة: **Danescu, T., Prozan, M., & Prozan, R. D (2015)** بعنوان:

"The valances of the internal audit in relationship with the internal control – corporate governance"

هدفت هذه الدراسة الى دراسة وتحليل العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية وحوكمة الشركات من خلال دراسة حالة الشركات العاملة في جمهورية رومانيا؛ وتوصلت الدراسة الى أن هناك تداخل كبير بين الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات من جهة والمراجعة الداخلية وحوكمة الشركات من جهة أخرى الأمر الذي يتطلب بذل المزيد من الدراسات حول هذا الموضوع، من جانب آخر تلعب المراجعة الداخلية من خلال الرقابة الداخلية دوراً مهماً في تفعيل وتدعيم دور حوكمة الشركات العاملة في رومانيا، وأوصت الدراسة بضرورة رفع كفاءة المراجعة الداخلية للقيام بدورها.

دراسة: **Drogalas, G., et at. (2016)** بعنوان:

"The relationship between corporate governance, internal audit and audit committee"

هدفت هذه الدراسة الى دراسة وتحليل العلاقة بين حوكمة الشركات والمراجعة الداخلية ولجنة المراجعة بالتطبيق على الشركات العاملة في اليونان؛ وتوصلت الدراسة الى أن المراجعة الداخلية تعتبر المحرك الرئيسي للإفصاح المؤسسي والذي يهدف إلى زيادة جودة المعلومات المالية لضمان الشفافية في التقارير المالية ولزيادة الثقة بين المديرين والمساهمين؛ وأوصت الدراسة بضرورة الإهتمام بنظام الحوكمة المطبق في الشركات محل الدراسة لما له من تأثير على أداء الشركة ككل.

دراسة: **Ganesan, Yuvaraj, et al (2017)** بعنوان:

"Corporate Governance and Sustainability Reporting Practices: The Moderating Role of Internal Audit Function"

هدفت هذه الدراسة الى إختبار العلاقة بين حوكمة الشركات والتقررة الإستراتيجية من خلال توسيط المراجعة الداخلية كمتغير معدل من خلال دراسة حالة شركات الصناعة التحويلية المدرجة في السوق الرئيسي لبورصا ماليزيا؛ وتوصلت الدراسة الى أن تداخل الصلاحيات والمسئوليات بين مجلس الإدارة وإدارة الشركة له تأثير سلبي على قيام المراجعة الداخلية بدورها الرقابي، كما أن للمراجعة الداخلية دور قوي في تدعيم جودة التقارير الإستراتيجية عن الأداء الإستراتيجي للشركات محل الدراسة وذلك في سبيل تحسين حوكمة الشركات. وأوصت الدراسة بضرورة تطوير الأداء من خلال النظرة الإستراتيجية للمراجعة الداخلية.

دراسة: يوسف صلاح (2018) بعنوان:

"دور المراجعة الداخلية في تحسين أداء حوكمة الشركات بالتطبيق على قطاع المصارف"

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على العوامل المؤثرة في المراجعة الداخلية والتي من شأنها تفعيل مبادئ الحوكمة في المصارف العاملة في جمهورية مصر؛ وتوصلت الدراسة الى أن هناك علاقة طردية قوية بين المراجعة الداخلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية، إذ أن المراجعة الداخلية تعتبر أحد أهم مكونات عناصر الحوكمة في البنوك. وأوصت الدراسة بضرورة تنظيم دورات تدريبية للمراجعين الداخليين في أساليب إدارة المخاطر المصرفية وكيفية مواجهتها وتقييمها.

دراسة: السديري وفلانه (2018) بعنوان:

دور إدارة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات: دراسة استكشافية بالتطبيق على قطاع التأمين في المملكة العربية السعودية

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على دور إدارة المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة في شركات التأمين السعودية وذلك من خلال النظر إلى مدى ارتباط تطبيق أنظمة الحوكمة بإدارة المراجعة الداخلية ومدى تأثير تقرير المراجع الداخلي وتوصياته في تطبيق أنظمة الحوكمة وإلى أي مدى يؤثر وعي الإدارات المختلفة في شركات التأمين بأهمية أنظمة الحوكمة على دور المراجع في تطبيقها. وأكدت نتائج الدراسة على أهمية ضرورة زيادة الإشراف على عمليات التقصي ذات العلاقة بالغش أو الأخطاء مع الحرص على زيادة الوعي للإدارات المختلفة وذلك من خلال إشراكهم في تطبيق خطة إدارة المراجعة.

دراسة: Agordotse, F. (2019) بعنوان:

"Corporate Governance and Internal Audit: A Case Study of MMDAs in Volta Region of Ghana"

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مدى فعالية المراجعة الداخلية في تحسين أداء حوكمة الشركات من خلال دراسة استكشافية، وتوصلت الدراسة الى أن للمراجعة الداخلية مساهمة فعالة في تفعيل وتحسين أداء حوكمة الشركات، كما وأن للتدريب المستمر للمراجعين الداخليين يساهم في تطوير الأداء الرقابي لهم، وأوصت الدراسة بضرورة تفعيل دور حوكمة الشركات لما له من أهمية في تطوير أداء الشركة ككل.

دراسة: Twaha Kigongo, et al (2021) بعنوان:

"Corporate governance, internal audit quality and financial reporting quality of financial institutions"

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على العلاقة بين حوكمة الشركة والمراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية من خلال دراسة حالة المؤسسة المالية اليوغندية، وتوصلت الدراسة الى أن هناك علاقة إيجابية بين كل من حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية وذلك في ظل وجود نظام قوي للمراجعة الداخلية يعمل بصورة فعالة، كما أن حوكمة الشركات تعمل على ضمان استمرارية الشركة وذلك من خلال الرقابة على الأداء. وأوصت الدراسة بضرورة تطوير نظام الرقابة الداخلية ونظام المراجعة الداخلية لدعم حوكمة الشركات وضمان جودة التقارير المالية. يلاحظ أن الدراسات السابقة قد تشابهت مع الدراسة الحالية في كونها درست نفس المجتمع وهو الشركات الصناعية بمختلف أنواعها، واختلفت عنها في تناول أبعاد المراجعة الداخلية والحوكمة الشركات التي درستها، بالإضافة الى كونها درست حالة مجموعة شركات جيا الصناعية العاملة بجمهورية السودان، وتمت الاستفادة من الدراسات السابقة في العديد من المجالات، حيث ساهمت في صياغة مشكلة الدراسة بشكلها الحالي، بالإضافة الى صياغة والفرضيات واختبارها.

III- الإطار النظري للمراجعة الداخلية وحوكمة الشركات والعلاقة بينهما

1.III مفهوم المراجعة الداخلية :

المراجعة الداخلية هي وظيفة تقويم مستقلة تنشأ داخل الشركة، لفحص وتقييم الأنشطة كخدمة للشركة، بهدف مساعدة الأفراد على تنفيذ مسؤولياتهم بفاعلية من خلال تزويدهم بالتحليلات والتقييمات والتوصيات، والمشورة المختصة بفحص الأنشطة، وتشمل أهداف المراجعة أيضاً توفير رقابة فاعلة. بتكلفة معقولة. (العمار، 2014، ص 15)

وظيفة المراجعة الداخلية هي نشاط تقويمي مستقل يستهدف مراجعة العمليات المحاسبية والمالية وغيرها باعتبارها أساساً لخدمة الإدارة؛ وهي رقابة إدارية تختص بقياس الأدوات الرقابية الأخرى وتقييمها. (عبدربه، 2010، ص 46).

كما سبق يرى الباحث أن المراجعة الداخلية هي نشاط تقييمي تقويمي استشاري مستقل وموضوعي، يعمل على تحسين أداء عمليات الشركة، كما يساعد الشركة في تحقيق أهدافها المستقبلية من خلال تقويم وتطوير فاعلية إدارة المخاطر والحوكمة في الشركة.

III.2- أهداف المراجعة الداخلية

- يتبين من التعريفات السابقة للمراجعة الداخلية بأن وظيفتها تقديم تأكيد مستقل وموضوعي، ونشاط استشاري لإضافة قيمة للشركة، ولتحسين عملياتها، ومساعدة الشركة على تحقيق أهدافها، بإيجاد منهج منظم ودقيق، لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة الخطر، وبناءً على ذلك يمكن تلخيص أهداف المراجعة الداخلية كما يلي: (العمار، 2014، ص 18، 19)
- التأكد من إنجاز الشركة لأهدافها الموضوعية.
 - حماية أموال وممتلكات الشركة من الضياع وسوء الاستخدام، وضمان عدم الاستغلال في غير ما خصصت له، والعمل على الحد من وقوع الأخطاء والتجاوزات.
 - التأكد من دقة البيانات المالية وغير المالية التي تصدر من الوحدات الإدارية كافة، وضمان دقة المستندات والسجلات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة، وتحقيق المتطلبات الرقابية.
 - ضمان فاعلية العمليات الإدارية والمالية وكفائتها، بما يؤدي إلى الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.
 - تحقيق التقيد بالأنظمة والتعليمات والسياسات والخطط الملزمة، لجميع الوحدات الإدارية بالشركة، لتحقيق أهدافها بدرجة عالية من الكفاءة والفاعلية.
 - ضمان سلامة جميع أنظمة الرقابة الداخلية في الوحدات الإدارية بالشركة كافة، وضمان فاعليتها في منع المخاطر المحتملة.
 - ضمان كفاية الخطة التنظيمية من حيث وضوح السلطات والمسؤوليات، وفصل الاختصاصات المتعارضة وغير ذلك من الجوانب التنظيمية.
 - تقديم الخدمات الاستشارية لكافة الوحدات الإدارية بالشركة بما يحقق أهدافها، ويساعد في إنجاز مهامها.

III.3- أنواع المراجعة :

- هناك ثلاثة أنواع رئيسية للمراجعة تتمثل في الآتي: (أرينز ولوبك، 2009، ص 23-25)
- مراجعة القوائم المالية: يتم إجراء مراجعة القوائم المالية لتحديد ما إذا كانت شاملة للمعلومات التي يتم التحقق منها تتفق مع معايير محددة. وعادة ما تتمثل المعايير مبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً؛ وتشمل القوائم المالية بصفة عامة كل من: قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية، وأيضاً الإيضاحات المرفقة مع هذه القوائم.
 - المراجعة التشغيلية: تتمثل في فحص أية إجراءات تشغيلية بالشركة بهدف تقييم كل من الكفاءة والفعالية؛ وبعد إتمام المراجعة يتم رفع توصيات إلى الإدارة للعمل على تحسين التشغيل. وكمثال لمراجعة التشغيل، تقييم مدى كفاءة ودقة حساب الأجور بنظام جديد للأجور يتم تشغيله من خلال الحاسب الإلكتروني. ونظراً لوجود العديد من المجالات المختلفة التي يمكن أن يتم فيها تقييم فعالية التشغيل، فإنه من المستحيل وصف كيفية تنفيذ المراجعة التشغيلية على نحو نموذجي، حيث يمكن أن يقيم المراجع في إحدى الشركات مدى ملائمة وكفاءة المعلومات التي استخدمتها الإدارة عند اتخاذ قرار بشراء أصل ثابت جديد، بينما يتم في منظمة أخرى تقييم مدى كفاءة تدفق مستندات عمليات البيع. ولا تقتصر المراجعة التشغيلية على الجوانب المحاسبية. وإنما يمكن أن تشمل تقييم هيكل الشركة، أو تشغيل الحاسب الإلكتروني، أو أساليب الإنتاج، أو أنشطة التسويق، أو أي مجال آخر يكون المراجع مؤهلاً له. ويعد تعريف الكيفية التي يتم من خلالها أداء المراجعة التشغيلية والتقرير عن النتائج الخاصة بها أمراً صعباً نسبياً للمقارنة بنوعي المراجعة الآخرين. فالتقييم الموضوعي لمدى كفاءة وفعالية التشغيل يكون أكثر صعوبة بالمقارنة مع مدى الالتزام أو عرض القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، كما أن تقرير معايير لتقييم المعلومات في مراجعة التشغيل يعد أمراً شخصية وغير موضوعية إلى حد كبير. وفي هذا الخصوص، ينظر إلى المراجعة التشغيلية على أنها استشارة يتم تقديمها إلى الإدارة بأكثر منها عملية للمراجعة.
 - مراجعة الالتزام: يتمثل الهدف منها في تحديد ما إذا كان العميل قد التزم بإجراءات وقواعد محددة موضوعة من قبل سلطة ما أعلى. وتشمل مراجعة الالتزام في الشركة خاصة تحديد ما إذا كان العاملين في إدارة المحاسبة يتبعون الإجراءات الموضوعية من قبل المراقب (المدير المالي) بالشركة، فحص معدلات الأجور لتحديد مدى الالتزام بالقوانين فيما يتعلق بالحد الأدنى للأجور، أو فحص الاتفاقات مع البنوك وباقي المقرضين الآخرين، للتأكد من أن الشركة تلتزم بالمتطلبات القانونية. وفي مراجعة الوحدات الحكومية مثل الوزارات، تتمثل مراجعة الالتزام في التحقق من تنفيذ القواعد التنظيمية المحددة بواسطة السلطات الحكومية العليا. وفي الواقع، يحكم عمل كل مؤسسة خاصة وكل مؤسسة غير هادفة للربح مجموعة من السياسات الموضوعية والاتفاقات التعاقدية والمتطلبات القانونية التي تتطلب القيام بمراجعة الالتزام.

III.4- مفهوم حوكمة الشركات :

عرف معهد المراجعين الداخليين IIA الحوكمة بأنها: "العمليات التي تتم من خلالها الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصلحة من أجل توفير إشراف على إدارة المخاطر ومراقبتها والتأكد على كفاية الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيم الشركة من خلال أداء حوكمة الشركات في الشركة. (المغربي، 2020، ص 9، 10).

يشير مفهوم حوكمة الشركات الى مجموعة القواعد والمبادئ التي تحدد كيفية إتخاذ الشركة لقراراتها والشفافية التي تحكم عملية إتخاذ تلك القرارات ومدى المساءلة التي يخضع لها القائمين على مباشرة أعمالها من رؤساء ومديرين وعاملين بها، وكذا المعلومات التي يفصحون عنها للمستثمرين والحماية التي يقدمونها للمساهمين في الشركة. (عابدين، 2019، ص 19)

كما سبق يرى الباحث أن التعريف الشامل لمفهوم حوكمة الشركات هو نظام يشمل مجموعة من الأنظمة والضوابط والإجراءات، بهدف تحقيق الانضباط والشفافية والعدالة وصولاً إلى الإدارة الرشيدة لموارد الشركة حفاظاً على حقوق المساهمين والمستثمرين فيها، كما أنه يراقب ويقوم أداء الإدارة وذلك ضماناً لتحقيق الأهداف المستقبلية.

III.5- الشركات المتعثرة والحوكمة:

لقد لعبت الشركات العالمية التي أفلست دورة مهمة بالاهتمام بالحوكمة حيث تبين أن أحد أهم الأسباب التي دعت المنظمات العالمية للاهتمام بحوكمة الشركات هو إفلاس أكبر الشركات العالمية والتي كانت بسبب عدم تطبيق حوكمة الشركات، حيث تعد فضيحة شركة إنرون للطاقة الأمريكية وشركة وورلد كوم إلى إصدار قانون ساربانز اكسلي (Sarbanes Oxley)، كما أدت فضيحة شركة Maxwell الإنجليزية وبنك بارنج إلى إصدار تقرير Cadbury، كما أدت الأزمات النقدية العنيفة في دول جنوب شرق آسيا إلى تطبيق مبادئ مجموعة دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD. (آل غزوي، الحياي، 2015، ص 23)

III.6- مبادئ حوكمة الشركات :

تعد حوكمة الشركات بمثابة مجموعة من القواعد والمبادئ التي تحكم وتوجه وتسيطر على الإدارة، بما يعود بالفائدة على جميع الأطراف. وتستند تلك المبادئ إلى تجارب الدول الأعضاء في منظمة التعاون الاقتصادي "OCED"، حيث قامت المنظمة بإنشاء فريق عمل متخصص لوضع تلك المبادئ، كما تمت الاستفادة من إسهامات عدد من الدول غير الأعضاء وكذا إسهامات البنك الدولي. توصلت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى "المبادئ التالية" في مجال حوكمة الشركات في الشكل التالي: (صافي أحمد وآخرون، 2018، ص 52، 53)

- أ. ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات: حيث تعمل الحوكمة على ضمان شفافية وكفاءة الأسواق المالية بما يتوافق مع حكم القانون، مع تحديد وتوزيع واضح للمسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية.
- ب. حقوق المساهمين: يتعين أن يكفل إطار أساليب ممارسة حوكمة الشركات حماية المساهمين، حيث أن لهم حقوق ملكية معينة، منها الحق في تأمين طرق تسجيل الملكية، الحق في الحصول على نصيب من الأرباح، حق المشاركة في التصويت في الجمعيات العامة للمساهمين، الحق في الحصول على مختلف المعلومات الضرورية المتعلقة بنشاط الشركة.
- ج. المعاملة المتكافئة للمساهمين: تضمن الحوكمة تحقيق المساواة في معاملة كافة المساهمين، بما فيهم الأقلية، والمساهمين الأجانب، حيث يجب أن يحصل الجميع على الحقوق نفسها، كما ينبغي أن تتوفر للجميع القدرة على الحصول على المعلومات.
- د. دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات: يجب أن ينطوي إطار حوكمة الشركات على اعتراف بحقوق أصحاب المصالح التي تم إقرارها وفقاً للقانون، وأن يعمل أيضاً على تشجيع التعاون بينهم وبين الشركة، وتمكينهم من الإطلاع على المعلومات المطلوبة.
- هـ. الإفصاح والشفافية: تضمن حوكمة الشركات تحقيق الإفصاح الدقيق وفي الوقت الملائم بشأن كافة المسائل الخاصة بتأسيس الشركة، وهذا بتوفير معلومات عن: النتائج المالية والتشغيلية للشركة، أهداف الشركة، أعضاء مجلس الإدارة، الرواتب والمزايا الممنوحة لكبار المسؤولين، وهياكل وسياسات حوكمة الشركات.
- و. مسؤوليات مجلس الإدارة: يجب أن يتيح أسلوب ممارسة حوكمة الشركات الإرشادية الإستراتيجية لتوجيه الشركات، كما يجب أن يكفل المتابعة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة، وأن يضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين.

III.7- أهمية حوكمة الشركات :

- تقدم حوكمة الشركات فوائد جمة للشركة والمساهمين على وجه الخصوص، حيث تتمثل أهميتها في الآتي: (الحمدى، 2020، ص 17-18)
- أ. تمكن من رفع الكفاءة الاقتصادية للشركة من خلال وضع أسس للعلاقة بين مديري الشركة ومجلس الإدارة والمساهمين.
 - ب. تعمل على وضع الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله تحديد أهداف الشركة وسبل تحقيقها من خلال توفير الحوافز المناسبة لأعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية لكي يعملوا على تحقيق أهداف الشركة التي تراعي مصلحة المساهمين.
 - ج. تؤدي إلى الانفتاح على أسواق المال العالمية وجذب قاعدة عريضة من المستثمرين بالأخص المستثمرين الأجانب لتمويل المشاريع التوسعية، فإذا كانت الشركات لا تعتمد على الاستثمارات الأجنبية، يمكنها زيادة ثقة المستثمر المحلي.
 - د. تحظى الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة بزيادة ثقة المستثمرين لأن تلك القواعد تضمن حماية حقوقهم، ولذلك نجد أن المستثمرين في الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة جيدة، قد يقوموا بالتفكير جيدا قبل بيع أسهمهم في تلك الشركات حتى عندما تتعرض لأزمات مؤقتة تؤدي إلى انخفاض أسعار أسهمها لثقتهم في قدرة الشركة على التغلب على تلك الأزمات مما يجعل تلك الشركات قادرة على الصمود في فترة الأزمات.
 - هـ. الإفصاح الكامل عن أداء الشركة والوضع المالي والقدرات الجوهرية المتخذة من قبل الإدارة العليا يساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار

III.8- أهداف حوكمة الشركات :

- تسعى الحوكمة إلى تحقيق عدة أهداف تتمثل في: (خليفة، 2020، ص 281)
- أ. تحسين أداء الشركة.
 - ب. وضع الأنظمة الكفيلة بمعالجة الغش وتضارب المصالح والتصرفات غير المقبولة مادياً وأدائياً وأخلاقياً.
 - ج. وضع أنظمة الرقابة على إدارة الشركات وأعضاء مجلس إدارتها.
 - د. وضع أنظمة لإدارة الشركة وفقاً لهيكل يحدد توزيع كل الحقوق والمسؤوليات فيما بين مجلس الإدارة والمساهمين.
 - هـ. وضع القواعد والإجراءات المتعلقة بسير العمل داخل الشركة لتحقيق أهدافها.

III.9- خصائص حوكمة الشركات :

- يشير مصطلح حوكمة الشركات إلى الخصائص التالية: (سفيان والأزهر، 2020، ص 200)
- أ. الانضباط: أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.
 - ب. الشفافية: أي تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.
 - ج. الاستقلالية: أي لا توجد تأثيرات وضغوطات غير لازمة للعمل.
 - د. المساءلة: أي إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.
 - هـ. المسؤولية: أي وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المنشأة.
 - و. العدالة: أي يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المنشأة.
 - ز. المسؤولية الاجتماعية: أي النظر إلى الشركة كمواطن جيد

III.10- الأطراف الفاعلة في حوكمة الشركات:

- هناك أربعة أطراف مرتبطة بحوكمة الشركات وهي: (سعيدى وأوصيف، 2012، ص 185)
- أ. المساهمون: يقدم المساهمون رأس المال للشركة مقابل الحصول على الأرباح وزيادة قيمة استثماراتهم.
 - ب. مجلس الإدارة: يمثل المصالح الأساسية للمساهمين والأطراف الأخرى ذات الصلة بالشركة، حيث يقوم بإختيار الإدارة وتقديم التوجيهات العامة للمديرين التنفيذيين ويشرف على أداء الإدارة.
 - ج. الإدارة العليا: وهي المسؤولة عن إدارة نشاطات الشركة وتقديم التقارير اللازمة لمجلس الإدارة، كما أنه منوط بها تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمة الشركة في السوق.
 - د. أصحاب المصالح: وهم الأطراف التي تتعامل مع الشركة ولها مصالح معها مثل: الموظفين، الموردن، الدائنين، المدينين، الخ.

11.III- أنواع حوكمة الشركات:

تنقسم حوكمة الشركات إلى نوعين هما: (الرزين، 2012، ص 5)

النوع الأول: الحوكمة الداخلية: ويراد بها وضع معايير وأسس وقواعد تساعد على تحسين أداء الإدارة فيما يتعلق بكافة جوانها وعلى وجه التحديد الضبط المالي، وزيادة القدرة الإنتاجية، وكبح جماح الفساد المالي بكافة جوانبه كالغش، والتزوير، والرشوة ونحو ذلك، وتفرض معايير الشفافية والإفصاح فيما يتوجب إعلانه والإفصاح عنه لجمهور المتعاملين مع هذه الشركات.

النوع الثاني: الحوكمة الخارجية: ويراد بها تكوين أدوات تساعد جهات الرقابة على إدارة الشركة خارج إطار الشركة في أداء الرقابة على وجهها الصحيح.

12.III- علاقة المراجعة الداخلية بحوكمة الشركات :

تساعد المراجعة الداخلية بما تقوم به من دور فعال في الشركة في تحقيق أهدافها وتحقيق فعالية الرقابة الداخلية والعمل مع مجلس الإدارة من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها، كما تساعد في عملية الحوكمة من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للشركة، وكذلك تحقيق الضبط الداخلي، وذلك نتيجة لاستقلالها عن الإدارة التنفيذية بالشركة وتبعية مجلس الإدارة واتصالها المباشر به. حيث تساهم المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات من خلال الآتي: (نور الدين، عمارة، 2016، ص 133، 134)

- أ. تقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق، وذلك عن طريق تقييم الإجراءات التنفيذية والرقابية، وتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه.
- ب. تقديم التوصيات اللازمة بشأن التركيز على نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية وذلك للإدارة التنفيذية.
- ج. تنفيذ مراجعة مدى التزام العاملين بنظام الرقابة الداخلية المطبق.
- د. مراجعة جميع الأنشطة التي تقوم بها الشركة، حيث سمحت معايير المراجعة الداخلية بإمكانية الاستعانة بخبراء في بعض المجالات، وذلك لمساعدة المراجع.
- هـ. مراجعة مدى التزام العاملين بالقوانين والنظم والتعليمات والقرارات الخاصة بممارسة الأنشطة داخل الشركة.
- و. إن مسؤولية المراجع الداخلي عن تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في الشركة لهو مؤشر إيجابي على التحكم المؤسسي.
- ز. يمتد دور المراجعة الداخلية الى المجالات داخل الشركة مثل: إدارة المخاطر والعولمة وتكنولوجيا المعلومات وغيرها.
- ح. من أهم أسباب التعثر المالي، الفساد المالي، والانهيار المالي للشركات هو ضعف التحكم المؤسسي الناتج عن ضعف نظام المراجعة الداخلية.
- ط. إن حوكمة الشركات تعتبر نظام يتم من خلاله إدارة الشركة والرقابة عليها من خلال مجلس الإدارة الذي يحدد أهدافها وإستراتيجياتها ويتابع إدارة الشركة ويبلغ المساهمين بنتائجها، يتبين لنا أهمية المراجعة الداخلية في مساعدة مجلس الإدارة في القيام بمسؤولية ومهامه وهو يعتبر مبدأ من مبادئ الحوكمة في ضمان فعالية نظام الرقابة الداخلية للشركة. (مختاري فتيحة وآخرون، 2019، ص 13)
- ي. يقدم المراجع الداخلي لمجلس الإدارة والإدارة العليا التأكيدات الالامة بشأن المخاطر التي تتعرض لها الشركة ومدى السيطرة عليها، وبيان مدى قوة وفعالية الأداء الرقابي في الشركة، وهذه الجهود التي يبذلها المراجع الداخلي تعتبر ركيزة أساسية يستفاد منها مجلس الإدارة في أداء مسؤولياته بفعالية وكفاءة عالية، وهذا ما يؤدي إلى طمأنة المساهمين والأطراف الأخرى صاحبة المصلحة على أن المخاطر التي تواجه مصالحهم مفهومه من جانب مثلهم وأن الإدارة تقوم بالتصدي لها بشكل منهجي منظم، وهذا من شأنه يعزز ويساهم في تطبيق وتجسيد مبادئ الحوكمة في الشركات. (مختاري فتيحة وآخرون، 2019، ص 14)

IV – إجراءات الدراسة الميدانية :

1.IV – نبذة تعريفية عن مجموعة جياذ الصناعية :

أسست مجموعة جياذ الصناعية في العام 1993م، تستند مجموعة جياذ الصناعية على إمكانات وقدرات تقنية وصناعية كبيرة متنوعة وكوادر بشرية جديرة ومدربة، كما تحوز المجموعة على قدرات هندسية وتصنيعية متطورة تتمثل في التصميم الهندسي في معامل متطورة مزودة ببرمجيات متخصصة في مجال التصميم.

تتكون مجموعة جياذ الصناعية من الشركات الموضحة في الجدول رقم (1) كما يلي:

جدول رقم (1)

شركات مجموعة جياذ الصناعية

م	قطاع المركبات	قطاع النقل	قطاع المعادن
1	شركة جياذ للسيارات	شركة سار لخدمات السكة حديد	شركة جياذ للحديد
2	شركة جياذ للشاحنات	شركة WST	شركة جياذ للألومنيوم
3	شركة جياذ للجرارات والمعدات الزراعية	شركة اندونابيل للتجارة والاستثمار	شركة جياذ للمكابس وتشكيل المعادن
4	شركة جياذ للطلاء	شركة جياذ لخدمات النقل	شركة جياذ للأنايب المحدودة
5	شركة جياذ لخدمات السيارات	شركة جياذ للتوكيلات البحرية	شركة جياذ لكابلات السويدي
6	شركة جياذ للأثاثات والمعدات الطبية	شركة جياذ للمناطق والأسواق الحرة	

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الكتيب التعريفي لمجموعة جياذ الصناعية، ص 2

خططت مجموعة جياذ الصناعية منذ إنشائها لإدخال النظم الإدارية العالمية المعيارية من أجل الإعداد لمجابهة التحديات والمتطلبات المستقبلية على كافة المستويات المحلية والإقليمية والعالمية، من ناحية أخرى لضبط العمليات في مجالات الجودة والسلامة والصحة المهنية والبيئية.

2.IV - مجتمع وعينة الدراسة:

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكاملة من الناس أو الأحداث أو الأشياء التي يهتم الباحث بدراستها، ويتمثل مجتمع هذه الدراسة في كافة المراجعين العاملين بمجموعة شركات جياذ الصناعية العاملة بالسودان والبالغ عددهم 150 مراجع؛ أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بصورة عشوائية من مجتمع الدراسة، وبناء عليه فقد قام الباحث بتصميم استمارة استقصاء، وقد تم توزيعها على أفراد العينة، وقد تم تعبئة عدد 48 استبانة بصورة صحيحة من أصل 60 استبانة، أي بنسبة 80%، وتم اعتماد هذا العدد من الاستبانات في عملية إجراء التحليل الإحصائي.

3.IV - وصف أداة الدراسة:

يقصد بأداة الدراسة الوسيلة التي يستخدمها الباحث في جمع البيانات الأولية عن الظاهرة موضوع البحث، وقد اعتمد الباحث الاستبانة كأداة رئيسة لجمع البيانات، فيما احتوت على الأقسام التالية:

القسم الأول: تضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة حيث كان الغرض منها وصف عينة الدراسة، وقد احتوى هذا القسم على المتغيرات التالية: (العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، وسنوات الخبرة).

القسم الثاني: تناول هذا القسم فرضيات الدراسة وعددها ثلاث فرضيات، وقد حددت هذه الفرضيات بعد مراجعة أدبيات المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات.

4.IV - تحليل أداة الدراسة:

لقد قام الباحث بتفريغ بيانات الاستبانة بغرض التحليل في البرنامج الإحصائي (SPSS) ثم استخدام الاختبارات الإحصائية التالية: النسب المئوية والتكرارات، إختبار (ألفا كرونباخ) لمعرفة ثبات عبارات الاستبانة، معامل (ألفا كرونباخ)، لقياس صدق العبارات، معادلة سبيرمان براون للثبات، إختبار (كولومجروف - سمرنوف) لمعرفة نوع البيانات: هل تتبع التوزيع الطبيعي؟ أم لا؟ وإختبار (T-test).

أ. تحليل البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة:

الجدول رقم (2) يوضح تحليل خصائص أفراد عينة الدراسة، على النحو التالي:

جدول رقم (2)

خصائص أفراد عينة الدراسة

المتغيرات	التكرار	النسبة
العمر		
30 سنة فأقل	7	14.60%
31 – 40 سنة	13	27.10%
41 – 50 سنة	18	37.50%
51 سنة فأكثر	10	20.80%
المجموع الكلي	48	100%
المؤهل العلمي		
بكالوريوس	22	45.80%
دبلوم عال	11	22.90%
ماجستير	14	29.20%
دكتوراة	1	2.10%
المجموع الكلي	48	100%
التخصص العلمي		
المحاسبة المالية	26	54.20%
محاسبة التكاليف	11	22.90%
البنوك والتمويل	2	4.20%
إدارة الأعمال	6	12.50%
الاقتصاد	3	6.30%
المجموع الكلي	48	100%
سنوات الخبرة		
5 سنوات فأقل	2	4.20%
6 – 10 سنوات	13	27.10%
11 – 15 سنة	19	39.60%
16 سنة فأقل	14	29.20%
المجموع الكلي	48	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2021م

يتضح من الجدول رقم (2) أن نسبة 85.40% من أفراد عينة الدراسة تزيد أعمارهم عن 31 سنة؛ ومن حيث المؤهل العلمي فإن نسبة 54.20% من أفراد عينة الدراسة يحملون شهادات فوق الجامعية؛ أما حيث التخصص العلمي فإن نسبة 77.10% من أفراد عينة الدراسة متخصصون في مجال المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف؛ وأخيراً من حيث سنوات الخبرة فإن نسبة 85.40% من أفراد عينة الدراسة يمتلكون حساباً مصرفياً، بينما 95.80% من أفراد عينة تتجاوز سنوات خبراتهم المهنية الـ 6 سنوات، من خلال النسب المذكورة يتضح أن عينة الدراسة تمتاز بالتنوع والشمولية مما يدعم نتائج الدراسة ومن ثم تعميمها على مجتمع البحث.

ب. التوزيع النسبي لإجابات المبحوثين لفرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى: تؤثر كفاءة المراجع الداخلي في تفعيل نظام حوكمة الشركات

الجدول رقم (3)

التوزيع النسبي للمبحوثين لعبارات الفرضية الأولى

م	عبارات الفرضية الأولى	ت / ن	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	يساعد التأهيل العلمي للمراجع الداخلي على مراقبة تطبيق قواعد الحوكمة.	ن	50.00%	45.83%	2.08%	2.08%	-
		ت	24	22	1	1	
2	تساعد الخبرة المهنية للمراجع الداخلي على تقديم التوصيات الكفيلة برفع مستوى الحوكمة.	ن	45.83%	52.08%	2.08%	2.08%	-
		ت	22	25	1	-	
3	الإلتزام بمعايير المراجعة الداخلية يدعم تفعيل دور الحوكمة.	ن	39.58%	56.25%	4.17%	4.17%	-
		ت	19	27	2	-	
4	التقييم الذاتي للمراجع الداخلي يساعد في رفع كفاءة وجودة عمليات الشركة	ن	56.25%	43.75%	-	-	-
		ت	27	21	-	-	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2021م

الفرضية الثانية: تؤثر استقلالية المراجع الداخلي في تفعيل نظام حوكمة الشركات.

الجدول رقم (4)

التوزيع النسبي للمبحوثين لعبارات الفرضية الثانية

م	عبارات الفرضية الثانية	ت / ن	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تعيين المراجعين الداخليين بواسطة مجلس الإدارة يساعد في تدعيم دور الحوكمة.	ن	52.08%	39.58%	4.17%	2.08%	2.08%
		ت	25	19	2	1	
2	عدم إشراك المراجع الداخلي في الأعمال التنفيذية يدعم تطبيق قواعد الحوكمة.	ن	50.00%	35.42%	8.33%	2.08%	2.08%
		ت	24	17	4	2	
3	يمثل استقلال المراجع الداخلي واحداً من أركان تفعيل دور الحوكمة داخل الشركة.	ن	50.00%	47.92%	2.08%	-	-
		ت	24	23	1	-	
4	رفع تقارير المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة يدعم تفعيل دور الحوكمة.	ن	39.58%	54.17%	4.17%	2.08%	-
		ت	19	26	2	1	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2021م

الفرضية الثالثة: تؤثر جودة نظام المراجعة الداخلية في تفعيل نظام حوكمة الشركات.

الجدول رقم (5)

التوزيع النسبي للمبحوثين لعبارات الفرضية الثالثة

م	عبارات الفرضية الثالثة	ت / ن	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	يحرص المراجع الداخلي على تقييم النظام المحاسبي بصورة دورية وذلك لتدعيم الحوكمة.	ن	47.92%	47.92%	2.08%	2.08%	2.08%
		ت	23	23	1	1	
2	يطبق المراجع الداخلي الأساليب الفنية الحديثة للقيام بمهامه مما يدعم دوره في الحوكمة.	ن	56.25%	43.75%	0.00%	0.00%	0.00%
		ت	27	21	-	-	
3	يحرص المراجع على التأكد من الإلتزام بالإجراءات والأنظمة المعمول به داخل الشركة.	ن	35.42%	52.08%	6.25%	2.08%	2.08%
		ت	17	25	3	2.00	
4	يحرص المراجع الداخلي على التحسين المستمر لإدائه بما يساعد على رفع كفاءة الحوكمة.	ن	37.50%	58.33%	2.08%	2.08%	2.08%
		ت	18	28	1	1.00	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2021م

ج. إختبار صدق وثبات أداة الدراسة:

يقصد به تقنين عبارات الاستبانة للتأكد من صدق عباراتها، وتم التأكد من صدق عبارات الاستبانة باستخدام الاختبارات التالية:

- إختبار صدق المحكمين: وتم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من (4) أساتذة مختصين المحاسبة والمراجعة والإحصاء، حيث أبدوا ملاحظاتهم وقد استجاب الباحث لآراء جميع المحكمين، فقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات التي قدموها.
- إختبار معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha): تم إستخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) للتأكد من ثبات أداة الدراسة؛ وتعتبر القيمة المقبولة إحصائياً لمعامل ألفا كرونباخ (0.60)، والجدول رقم (7) يوضح معاملات ثبات أداة الدراسة:

جدول رقم (7)

معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات أداة الدراسة

المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات ألفا كرونباخ
الفرضية الأولى	4	0.703
الفرضية الثانية	4	0.692
الفرضية الثالثة	4	0.670
معامل الثبات العام	12	0.688

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2021م

يتضح من الجدول رقم (7) أن معامل الثبات العام لمحاور الدراسة عالي جدا حيث بلغ (0.688) وهو أعلى من القيمة المقبولة إحصائياً لمعامل ألفا كرونباخ والبالغة (0.60)، وهذا يدل على أن الاستبانة تتمتع بدرجة عالية من الثبات ويمكن الاعتماد عليها في إجراء الدراسة الميدانية.

- إختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبانة: تم حساب الاتساق الداخلي لعبارات الاستبانة باحتساب معاملات الارتباط بين كل عبارة والدرجة الكلية لعبارات الفرضيات والجدول رقم (8) يوضح معاملات الارتباط بين كل من عبارات كل فرضية والمعدل الكلي لعبارات كافة الفرضيات، كما يلي:

جدول رقم (8)

إختبار الصدق الداخلي لعبارات الاستبانة

رقم العبارة	الفرضية الأولى		الفرضية الثانية		الفرضية الثالثة	
	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	0.701	0.000	0.716	0.000	0.699	0.000
2	0.603	0.000	0.687	0.000	0.663	0.000
3	0.802	0.000	0.651	0.000	0.651	0.000
4	0.707	0.000	0.715	0.000	0.665	0.000
المتوسط	0.703	0.000	0.692	0.000	0.670	0.000

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2021م

يتضح من الجدول رقم (8) أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وأن مستوى الدلالة لكل عبارة أقل من (0.05)، وقيمة (r) المحسوبة أكبر من قيمة (r) الجدولية والتي تساوي (0.360)، علماً بأن قيمة (r) الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (28) تساوي (0.360)، وبذلك تعتبر عبارات الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

- إختبار التوزيع الطبيعي (إختبار كولجروف- سمرنوف) (1-Sample K-S):

يتم إجراء إختبار (كولجروف - سمرنوف) لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا؟ وهو إختبار ضروري في حالة إختبار الفرضيات، لأن معظم الإختبارات العلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، فإذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي فإن الإختبارات المعملية سوف تستخدم وتطبق، والجدول رقم (9) يوضح نتائج إجراءات إختبار التوزيع الطبيعي (إختبار كولجروف- سمرنوف) على النحو التالي:

جدول رقم (9)

إختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov)

م	محتوى الفرضية	عدد العبارات	قيمة (Z)	قيمة مستوى الدلالة
الأولى	تؤثر كفاءة المراجع الداخلي في تفعيل نظام حوكمة الشركات	4	0.716	0.716
الثانية	تؤثر استقلالية المراجع الداخلي في تفعيل نظام حوكمة الشركات.	4	0.629	0.629
الثالثة	تؤثر جودة نظام المراجعة الداخلية في تفعيل نظام حوكمة الشركات.	4	0.712	0.712
متوسط العبارات		12	0.765	0.686

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2021م

يتضح من الجدول رقم (8) نتائج إختبار التوزيع الطبيعي لعبارات الفرضيات حيث إن قيمة مستوى الدلالة لكل فرضية أكبر من (0.05) أي بمعنى أن ($sig. > 0.05$)، مما يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، لذلك يمكن إستخدام الإختبارات العلمية لإجراء إختبار فرضيات الدراسة.

د. إختبار فرضيات الدراسة:

تم إستخدام إختبار (T-test)، لإختبار فرضيات الدراسة، حيث تكون العبارة إيجابية بمعنى، أن أفراد العينة يوافقون على محتواها، إذا كانت قيمة (t) المحسوبة أكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي (1.98) أو (مستوى الدلالة أقل من (0.05) والوزن النسبي أكبر من (0.60) في حين تكون العبارة سلبية بمعنى، أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة (t) المحسوبة أصغر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي (-1.98)، أو مستوى الدلالة أقل من (0.05) والوزن النسبي أقل من (0.60)، وتكون آراء العينة في العبارة محايدة إذا كان مستوى الدلالة لها أكبر من (0.05)، وذلك على النحو التالي:

الفرضية الأولى: تؤثر كفاءة المراجع الداخلي في تفعيل نظام حوكمة الشركات

جدول رقم (10)

إختبار (T-test) للأوساط الحسابية لعبارات الفرضية الأولى

م	العبارات	الحسابي المتوسط	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة (t)	الدلالة مستوى
1	يساعد التأهيل العلمي للمراجع الداخلي على مراقبة تطبيق قواعد الحوكمة.	3.57	0.67	0.73	2.23	0.000
2	تساعد الخبرة المهنية للمراجع الداخلي على تقديم التوصيات الكفيلة برفع مستوى الحوكمة.	4.22	0.74	0.69	3.11	0.000
3	الإلتزام بمعايير المراجعة الداخلية يدعم تفعيل دور الحوكمة.	3.18	0.56	0.66	2.09	0.000
4	التقييم الذاتي للمراجع الداخلي يساعد في رفع كفاءة وجودة عمليات الشركة.	3.42	0.63	0.77	2.65	0.000
متوسط جميع العبارات		3.60	0.65	0.71	2.52	0.000

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2021م

من الجدول رقم (10) يتضح أن المتوسط الحسابي لجميع عبارات الفرضية الأولى والتي تنص على "تؤثر كفاءة المراجع الداخلي في تفعيل نظام حوكمة الشركات"، يساوي (3.60) وهذا المتوسط أكبر من المتوسط الفرضي والذي يبلغ (T-test=3) وأن متوسط الوزن النسبي للعبارات يساوي (0.71) وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد (0.60) وأن قيمة (T) المحسوبة تساوي (2.52)، وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوي (1.98)، ومستوى الدلالة يساوي (0.000)، وهو أقل من (0.05)، وهذا يؤكد صحة هذه الفرضية مما يؤدي الى قبولها.

الفرضية الثانية: تؤثر استقلالية المراجع الداخلي في تفعيل نظام حوكمة الشركات.

جدول رقم (11)

إختبار (T-test) للأوساط الحسابية لعبارات الفرضية الثانية

م	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة (t)	الدلالة مستوى
1	تعيين المراجعين الداخليين بواسطة مجلس الإدارة يساعد في تدعيم دور الحوكمة.	4.18	0.75	0.69	3.05	0.000
2	عدم إشراك المراجع الداخلي في الأعمال التنفيذية يدعم تطبيق قواعد الحوكمة.	3.31	0.68	0.73	3.26	0.000
3	يمثل استقلال المراجع الداخلي واحداً من أركان تفعيل دور الحوكمة داخل الشركة.	4.07	0.73	0.81	3.09	0.000
4	رفع تقارير المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة يدعم تفعيل دور الحوكمة.	3.55	0.70	0.74	3.00	0.000
متوسط جميع العبارات		<u>3.78</u>	<u>0.72</u>	<u>0.74</u>	<u>3.10</u>	<u>0.000</u>

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2021م

من الجدول رقم (11) يتضح أن المتوسط الحسابي لجميع عبارات الفرضية الثانية والتي تنص على "تؤثر استقلالية المراجع الداخلي في تفعيل نظام حوكمة الشركات"، يساوي (3.78) وهذا المتوسط أكبر من المتوسط الفرضي والذي يبلغ (T-test=3) وأن متوسط الوزن النسبي للعبارات يساوي (0.74) وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد (0.60) وأن قيمة (T) المحسوبة تساوي (3.10)، وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوي (1.98)، ومستوى الدلالة يساوي (0.000)، وهو أقل من (0.05)، وهذا يؤكد صحة هذه الفرضية مما يؤدي الى قبولها.

الفرضية الثالثة: تؤثر جودة نظام المراجعة الداخلية في تفعيل نظام حوكمة الشركات.

جدول رقم (12)

إختبار (T-test) للأوساط الحسابية لعبارات الفرضية الثانية

م	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة (t)	الدلالة مستوى
1	يحرص المراجع الداخلي على تقييم النظام المحاسبي بصورة دورية وذلك لتدعيم الحوكمة.	4.09	0.72	0.76	3.07	0.000
2	يطبق المراجع الداخلي الأساليب الفنية الحديثة للقيام بمهامه مما يدعم دوره في الحوكمة.	4.41	0.78	0.73	2.98	0.000
3	يحرص المراجع على التأكد من الإلتزام بالإجراءات والأنظمة المعمول به داخل الشركة.	4.09	0.74	0.71	3.11	0.000
4	يحرص المراجع الداخلي على التحسين المستمر لإدائه بما يساعد على رفع كفاءة الحوكمة.	4.15	0.77	0.82	3.14	0.000
متوسط جميع العبارات		<u>4.19</u>	<u>0.75</u>	<u>0.76</u>	<u>3.08</u>	<u>0.000</u>

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2021م

من الجدول رقم (12) يتضح أن المتوسط الحسابي لجميع عبارات الفرضية الثانية والتي تنص على " تؤثر استقلالية المراجع الداخلي في تفعيل نظام حوكمة الشركات"، يساوي (4.19) وهذا المتوسط أكبر من المتوسط الفرضي والذي يبلغ (T-test=3) وأن متوسط الوزن النسبي للعبارات يساوي (0.75) وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد (0.60) وأن قيمة (T) المحسوبة تساوي (3.08)، وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية والتي تساوي (1.98)، ومستوى الدلالة يساوي (0.000)، وهو اقل من (0.05)، وهذا يؤكد صحة هذه الفرضية مما يؤدي الى قبولها.

V- النتائج ومناقشتها:

1.V- النتائج:

بعد الدراسة النظرية والميدانية توصل الباحث الى النتائج التالية:

- هناك علاقة إيجابية قوية بين كفاءة المراجع الداخلي وتفعيل نظام حوكمة الشركات.
- هناك علاقة إيجابية قوية بين استقلالية المراجع الداخلي وتفعيل نظام حوكمة الشركات.
- هناك علاقة طردية قوية بين كفاءة نظام المراجعة الداخلية وكفاءة نظام حوكمة الشركات، حيث يعتبر نظام المراجعة الداخلية أحد أركان تطبيق حوكمة الشركات.
- تضمن حوكمة الشركات تحقيق الإفصاح الدقيق وفي الوقت الملائم بشأن كافة المسائل الخاصة بالشركة، وهذا بتوفير معلومات عن النتائج المالية والتشغيلية للشركة، أهداف الشركة، أعضاء مجلس الإدارة، الرواتب والمزايا الممنوحة لكبار المسؤولين، وهياكل وسياسات حوكمة الشركات.
- يتوقف دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات على ضرورة توافر الفهم المشترك لدى المراجعين الداخليين والأطراف المستفيدة من حوكمة الشركة لكيفية جعل المراجعة الداخلية نشاطاً يضيف قيمة للشركة ويحمي حقوقهم بها. (مختاري فتيحة وآخرون)
- تساعد حوكمة الشركات الجيدة على جذب الاستثمارات المحلية والأجنبية على حد سواء، كما تساعد من الحفاظ على رؤوس الأموال مما يساهم في تنمية الاقتصاد القومي. (الجرف)

2.V- التوصيات

في ضوء النتائج أعلاه توصي الدراسة بالآتي:

- ضرورة زيادة العناية بنظام المراجعة الداخلية، لما له من دور فعال في دعم نظام حوكمة الشركات وإحكام الرقابة على الأداء الإداري والمالي والمؤسسي.
- ضرورة الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية، لما لها من تأثير إيجابي على رفع كفاءة نظام المراجعة الداخلية مما يدعم تفعيل دور حوكمة الشركات والرقابة على الأداء.
- ضرورة تمكين المراجع الداخلي من تقييم النظام المحاسبي للشركة بصورة دورية وذلك لتدعيم حوكمة الشركات والرقابة على الأداء المحاسبي والمالي بصورة فعّالة.
- ضرورة الإهتمام بنظام التدريب المستمر لأنه يساعد المراجع الداخلي على التحسين المستمر لإدائه مما يساهم في رفع كفاءة المراجعة الداخلية لتدعيم حوكمة الشركات.
- زيادة العمل على نشر ثقافة حوكمة الشركات لدى جميع الأطراف ذات الصلة بالشركة وذلك عن طريق إصدار كتيبات ومطويات ورقية وإلكترونية تحتوي على القواعد والأسس اللازمة لتجويد الأداء.
- كما يوصي الباحث بإجراء الدراسات المستقبلية التالية:
 - ✓ قياس أثر المراجعة الداخلية والخارجية على تحسين الأداء المالي والإداري.
 - ✓ قياس أثر جودة نظام حوكمة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي.
 - ✓ دور المراجعة الداخلية في تخفيض التكاليف وزيادة الربحية.

- الإحالات والمراجع :

1. محمد بلقيش وعبداللطيف باشيخ (2014) العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات: دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز- الاقتصاد والإدارة، مجلد (28)، العدد (2)، ص (3-31).
2. يوصف صلاح عبدالله حسن (2018) دور المراجعة الداخلية في تحسين أداء حوكمة الشركات بالتطبيق على قطاع المصارف، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، مجلد (2)، العدد (1)، ص 189-246.
3. المغربي، محمد الفاتح (2020) حوكمة الشركات، الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي- القاهرة.
4. عابدين، عصام مهدي محمد (2019) الحوكمة في الشركات والبنوك ودورها في ضبط أعمالها والرقابة عليها - دراسة تحليلية، إجرائية، تطبيقية، ج1، مكتبة الملك فهد الوطنية- الرياض.
5. سفيان والأزهر، زغوان سفيان، عزه الأزهر (2020) حوكمة الشركات كإطار لتطور ونمو الشركات العائلية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، الجزائر، مجلد (13)، العدد (1)، ص 194-209.
6. الحمدي، عبدالعظيم بن محسن (2020) حوكمة الشركات، ط1، دار الكتب الوطنية بصنعاء-اليمن.
7. العمار، عمار بن عبدالله (2014) الإطار العام لعمل وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، الرياض.
8. أرينز ولوبك، ألفين & جيمس (2019) المراجعة - مدخل متكامل، ترجمة: محمد محمد عبدالقادر الديسبي، دار المريخ للنشر، الرياض.
9. عديريه، رائد محمد (2010) المراجعة الداخلية، دار الجنادرية للطباعة والنشر، الأردن.
10. السديري وفلاته، ماجدة بنت سلطان وماجدة بنت عبد الله عثمان (2018) دور إدارة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات دراسة استكشافية بالتطبيق على قطاع التأمين في المملكة العربية السعودية، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، مجلد (22)، العدد (8)، ص 1207-1228.
11. نور الدين، عمارة، حامد نور الدين، مريم عمارة (2016) التدقيق الداخلي للتبنيات في المؤسسات الاقتصادية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان-الأردن.
12. خليفة، محمد أحمد كاسب (2020) حوكمة الشركات ما بين التمويل والتدقيق الداخلي، دار الفكر الجامعي للنشر، الاسكندرية.
13. سعيدي وأوصيف، يحي سعيدي، ولخضر أوصيف (2012) دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي - الجزائر، العدد (5)، السنة (5).
14. مختاري فتيحة وآخرون (2019) دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وانعكاساته على حوكمة الشركات، حوليات جامعة بشار في العلوم الاقتصادية - الجزائر، مجلد (6)، العدد (1)، ص 1-16.
15. آل غزوي، الحياي، حسين عبدالجليل، وليد ناجي (2015) حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، مركز الكتاب الأكاديمي للنشر والتوزيع، عمان - الأردن.
16. صافي أحمد وآخرون (2018) آليات حوكمة الشركات وأجهزة دعمها لتعزيز الأداء الاقتصادي في الجزائر، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، جامعة المسيلة- الجزائر، العدد الثالث، ص 49-60.
17. الرزين، أحمد بن محمد بن حمد (2012) حوكمة الشركات المساهمة: دراسة فقهية، كرسي سابك لدراسات الأسواق المالية الإسلامية، جامعة الأمام محمد بن سعود الإسلامية - المملكة العربية السعودية.
18. الجرف، ياسر أحمد السيد (2017) دور الآليات الرقابية لحوكمة الشركات في الحد من ممارسات الفساد المالي للإدارة، مجلة البحوث المحاسبية، مجلد (4)، العدد (1)، ص 1-59.
19. Aliu Momodu Mohammed, et at. (2014). **The Role of Internal Audit in Strengthening Corporate Governance in Nigeria.** *Journal of Resourcefulness and Distinction*, 7(1), 1-14.
20. Danescu, T., Prozan, M., & Prozan, R. D. (2015). **The valances of the internal audit in relationship with the internal control-corporate governance.** *Procedia Economics and Finance*, 26, 960-966.
21. Drogalas, G. et at (2016). **The relationship between corporate governance, internal audit and audit committee: Empirical evidence from Greece.** *Corporate Ownership and Control*, 14(1), 569-577.

22. Ganesan, Yuvaraj, et al. (2017) **Corporate governance and sustainability reporting practices: the moderating role of internal audit function**, *Global Business and Management Research*, 9(4s), 159-179.
23. Agordotse, F. (2019). **Corporate Governance and Internal Audit: A Case Study of MMDAs in Volta Region of Ghana**, *Doctoral dissertation, University of Ghana*.
24. Twaha Kigongo, et al (2021) .**Corporate governance, internal audit quality and financial reporting quality of financial institutions**, *Asian Journal of Accounting Research*, 6(3), pp. 348-366.

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA:

كرار محمد حسن (2022). دور المراجعة الداخلية في تدعيم حوكمة الشركات، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 08 (العدد 01)، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص.ص 35-51.



يتم الاحتفاظ بحقوق التأليف والنشر لجميع الأوراق المنشورة في هذه المجلة من قبل المؤلفين المعنيين وفقا ل **رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنّف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0)**.

المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية مرخصة بموجب **رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنّف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0)**.



The copyrights of all papers published in this journal are retained by the respective authors as per the **Creative Commons Attribution License**.

Algerian Review of Studies in Accounting and Finance is licensed under a **Creative Commons Attribution-Non Commercial license (CC BY-NC 4.0)**.