

جامعة قاصدي مرياح - ورقلة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان : علوم اقتصادية، علوم التسيير و علوم تجارية

الشعبة : علوم مالية ومحاسبية

التخصص : دراسات محاسبية وجبائية معمقة

من إعداد الطالب: بن داود محمد عبد النور

بعنوان:

دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات

دراسة على عينة من شركات في ولاية ورقلة

نوقشت واجيزت علنا بتاريخ: 2015/05/25

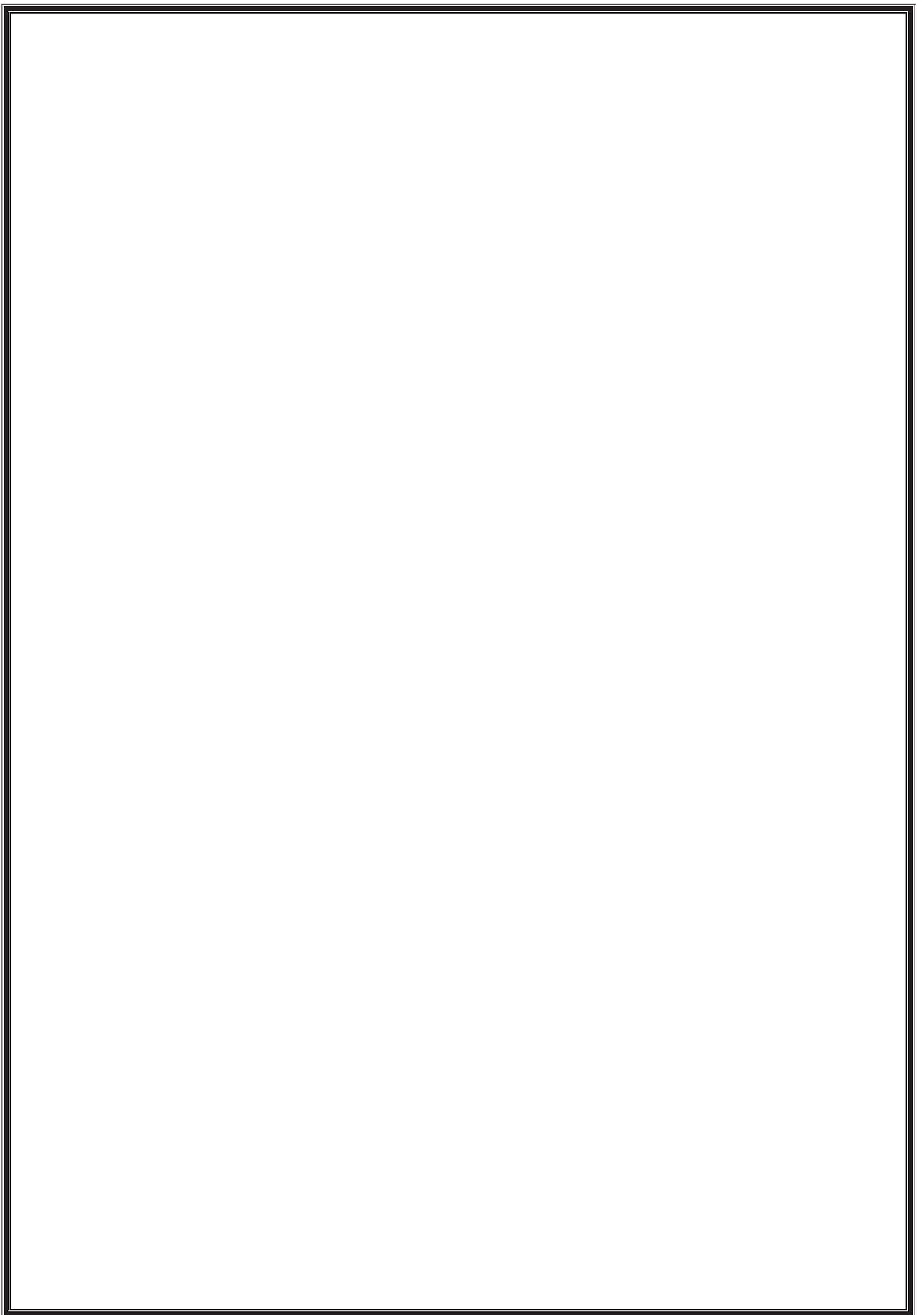
أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور/اعمر عزواي (استاذ محاضر - جامعة ورقلة)..... رئيسا

الدكتور/ غوالي محمد البشير (استاذ محاضر - جامعة ورقلة)..... مشرفا

الدكتور/ بوزيد السايح (استاذ محاضر - جامعة ورقلة)..... مناقشا

السنة الجامعية: 2015/2014



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان : علوم اقتصادية، علوم التسيير و علوم تجارية

الشعبة : علوم مالية ومحاسبية

التخصص : دراسات محاسبية وجبائية معمقة

من إعداد الطالب: بن داود محمد عبد النور

بعنوان:

دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات

دراسة على عينة من شركات في ولاية ورقلة

نوقشت واجيزت علنا بتاريخ: 2015/05/25

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور/عمر عزواي (استاذ محاضر - جامعة ورقلة)

الدكتور/ غوالي محمد البشير (استاذ محاضر - جامعة ورقلة).....

الدكتور/ بوزيد السايح (استاذ محاضر - جامعة ورقلة)..... مناقشا

السنة الجامعية: 2015/2014

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

قال الله تعالى:

{يرفع الله الذين آمنوا منكم والذين أوتوا
العلم درجات والله بما تعملون خبير }

صدق الله العظيم

(سورة المجادلة: الآية 11)



إهداء

إلى من سهرت الليالي لأجلي ومدتني بالقوة والعزيمة هي قنديل طريقي ومصباح حياتي، إلى الشمعة التي تنير
طريقي نبع الحب وفيض الحنان شمس حياتي ودنيايا *-* أمي الغالية *-*

إلى من رباني فأحسن تربيتي وجعل العلم منهجي وغايتي في الحياة، أهدي له ثمرة جهدي التي هي أيضاً بذرة
غرسه *-* أبي الحنون *-* أطل وبارك الله في عمرهما

إلى من لا يكتمل بدر البسمة إلا بوجودهن ولا يحلوا عبق الحياة إلا بهنّ لخواتي الأعزاء غذاء روحي وبلسم
جروح أسماء ، سعاد، اكرام، سارة.

إلى من لم تكتمل فرحتي وترتفع راية نجاحي إلا بدعواهم جدتاي وجدي أطل الله في عمرهم و إلى جميع
أعمامي وعماتي وأزواجهم وأولادهم كل واحد باسمه وإلى أخوالي وخالاتي وأزواجهم وأولادهم وأخص بالذكر خالي
إسماعيل وزوجته وأبنائهم وإلى من صنعنا معي حكاياتي وأحمل معهما أجمل ذكرياتي المعدن الصافي: محمود
وعبد الرزاق والجوهر الغالي إشراق

ول إلى كل من تعرفت عليهم ولم ألقى منهم سوى الاحترام والتقدير فربطتني بهم علاقة أخوة أكثر منها صداقة
على حسن تعاونهم معي في مشواري الدراسي مصطفى. نائل. يوسف. محمد. نجيب. محمد. عمر. اسامة. يحي.
ول إلى من تقاسمت معهن عبء الحياة الجامعية: هجيرة. ريم. و إلى من جمعنتني بهم الصدفة وقضيت معهم أوقات
لن تمحى من الذاكرة مهما طالت السنين وساعدوني على انجاز هذه المذكرة رفقائي في جامعة التكوين
المتواصل فرع إعلام آلي للتسيير دفعة 2014/2015

إلى كل طلبة العلوم التجارية 2015

إلى من في قلبي ولم يكتبهم قلبي

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي



شكر و تقدير

قال الله تعالى : ((و لنن شكرتم لأزدنكم))

أتوجه بأول شكري إلى المولى عز و وجل الذي أنار دربي

و ألهمنا هبة الصبر وتحمل عناء هذا المشوار إلى نهايته.

كما نتوجه بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف: عمالي محمد البشير الذي

أسعدنا بإشرافه على رسالة تخرجنا وعلى نصابه القيمة

ونتوجه بالشكر والتقدير والعرفان الجميل إلى الأساتذة الأفاضل على حسن

تعاونهم معنا والذين لم يبخلوا علينا بنصائحهم القيمة التي كانت لنا السند في هذه

المذكورة

كما نتقدم بالشكر والتقدير إلى عمال مكتبة الكلية بجامعةتنا ونخص بالذكر

سهيلة، باديس.

كما نشكر أعموان ادارة قسم العلوم التجارية ونخص بالذكر أمينة

وإلى كل من ساهم من قريب أو بعيد على إنجاز هذا العمل المتواضع

بمحمد عبد النور

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور المراجعة الداخلية كآلية رقابة داخلية على حوكمة الشركات في ظل الجهود الرامية إلى تطوير وتحسين تسيير الشركات محل الدراسة، وقصد تدعيم الجانب النظري قمنا باستعراض المفاهيم والمبادئ النظرية للمراجعة الداخلية وحوكمة الشركات.

أما الجانب التطبيقي قمنا بتصميم استبيان وتوزيعه على موظفي بعض شركات في بعض ولايات الجنوب الشرقي وهي ورقلة، غرداية، الوادي لمعرفة آرائهم وتوجهاتهم ومحاولة تعميمها على الشركات الجزائرية.

وخلصت الدراسة إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية ليس لها علاقة مباشرة بمبادئ حوكمة الشركات (المعاملة المتساوية للمساهمين، ضمان حقوق المساهمين، الافصاح والشفافية، دور أصحاب المصالح) في حين وجود علاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية ومبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة لأنها وظيفة لصيقة بالإدارة العليا، حيث تساهم في مساعدة مجلس الإدارة في مراجعة إستراتيجية الشركة من واتخاذ ما يلزم لتأكد من عدم مخالفة الشركة للأنظمة و القوانين السارية ومدى موافقتها من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية وادارة المخاطر للمساعدة في تطبيق مبادئ الحوكمة.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، المراجعة الداخلية، أطراف ذات علاقة بحوكمة الشركات.

Résumé :

Le but de cette étude demeure le rôle du contrôle interne comme mécanisme de contrôle interne de la gouvernance des sociétés sous l'effort fournis pour l'évolution et l'amélioration de la gestion des sociétés étudiées, et pour renforcer le cote théorique ,nous avons représenté les concepts et les principes théoriques du contrôle interne et la gouvernance des sociétés.

Concernant le cote pratique nous avons procédé à la conception d'un questionnaire, et nous lavons expédier aux personnel qualifiés de quelques sociétés du sud est a savoir Ouargla, Ghardaïa, El Oued, afin de connaitre leurs avis et leurs orientations et essayer de diffusé dans les sociétés algériennes.

Nous avons conclu a la fin de cette étude que la fonction d'auditeur n'interne na pas de relation directe avec les principes de gouvernance (légalité de traitement des actionnaires, garantis des droits des actionnaires, Le principe de transparence et de divulgation, Le rôle des parties prenantes) Tout en ayant une relation entre la fonction du contrôle interne et la gouvernance des sociétés principe responsabilités du conseil d'administration, parce que la fonction d'auditeur interne est une Fonction étroite collaboration avec la tutelle, et elle contribuer à aider le CA dans le contrôle et l'orientation de la stratégie de l'entité et prendre les décisions adéquates Pour adopter ce qu'il faut pour assurer qu'aucune violation des lois systèmes de l'entreprise et leur compatibilité à travers le système d'évaluation du contrôle et de la gestion interne du risque pour aider dans l'application des principes universels de gouvernance.

Mots clés

gouvernance des sociétés /contrôle interne /les partenaire implique par la gouvernance /système du contrôle interne.

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
IV	الاهداء
V	شكر وتقدير
VI	الملخص
VII	قائمة المحتويات
VIII	قائمة الجداول
IX	قائمة الأشكال
X	قائمة الاختصارات والرموز
X	الملاحق قائمة
أ-ت	مقدمة
1	الفصل الأول : المراجعة الداخلية ودورها في تفعيل حوكمة الشركات والدراسات السابقة
3	المبحث الأول : المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات - المفاهيم والماهية -
14	المبحث الثاني : الدراسات السابقة
21	الفصل الثاني : الدراسة الميدانية
23	المبحث الأول : الطريقة والإجراءات المتبعة
43	المبحث الثاني : تحليل ومناقشة نتائج الدراسة
47	الخاتمة
51	قائمة المصادر والمراجع
55	الملاحق
57	الفهرس

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
27	مقياس ليكارت الحماسي	(1-2)
28	توزيع الاستثمارات الموزعة على افراد العينة	(2-2)
30	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس	(3-2)
31	توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر	(4-2)
32	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	(5-2)
33	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	(6-2)
34	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	(7-2)
35	نتائج اراء عينة الدراسة حول المراجعة الداخلية	(8-2)
37	نتائج اراء عينة الدراسة حول مبدأ ضمان حقوق المساهمين	(9-2)
38	نتائج اراء عينة الدراسة حول مبدأ المعاملة المتساوية المساهمين	(10-2)
39	نتائج اراء عينة الدراسة حول مبدأ الإفصاح والشفافية	(11-2)
40	نتائج اراء عينة الدراسة حول مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة	(12-2)
41	نتائج اراء عينة الدراسة حول مبدأ دور أصحاب المصالح	(13-2)
42	نتائج الارتباط بين المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات وأبعادها	(14-2)
44	نتائج اختبار T لاختبار الفروق لمتوسطات المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات حسب متغير الجنس	(15-2)
44	نتائج اختبار التباين الحدي لفروق متوسطات المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات حسب متغير العمر	(16-2)
45	نتائج اختبار التباين الحدي لفروق متوسطات المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات حسب متغير الوظيفة	(17-2)
46	نتائج اختبار التباين الحدي لفروق متوسطات المراجعة	(18-2)

	الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات حسب متغير المؤهل العلمي	
46	نتائج اختبار التباين الحدي لفروق متوسطات المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات حسب متغير الخبرة المهنية	(19-2)

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
28	نموذج الدراسة	(1-2)
30	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الجنس	(2-2)
31	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير العمر	(3-2)
32	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	(4-2)
33	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	(5-2)
34	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	(6-2)

قائمة الرموز والاختصارات

الدلالة باللغة الاجنبية	الدلالة باللغة العربية	الاختصار/الرمز
Organization For Economic Co-operation and Development	منظمة التعاون الاقتصادي	OECD
Bank For International Settlements	بنك التسويات الدولية	BIS
International Finance Corporation	مؤسسة التمويل الدولية	IFC
Statistical Package For Social Sciences	برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية	SPSS
Institute of Internal Auditors omriken	معهد المراجعين الداخليين الأمريكيين	IIA

مقدمة عامة

توطئة:

حضت حوكمة الشركات في تسعينيات القرن الماضي وبداية القرن الحالي اهتماما واسع، وذلك بعد تعرض عدة شركات في العالم للإفلاس مثل: أندرسون آرثر وأنرون سنة 2001، وكذا الأزمات المالية التي مست العالم. ومع ظهور الشركات العملاقة انتشارها وشركات متعددة الجنسيات في العالم، فرضت على الدول المستقبلية لهذه الشركات رفع القيود و الحواجز الجمركية لاستقطاب أكبر عدد من رؤوس الأموال و الاستثمارات إلى أراضيها، وذلك من خلال الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات، والتي أصبحت معيار يمثل وجود بيئة استثمارية واضحة المعالم تتميز بالشفافية، مما أدى إلى ولوج منافسة بين هذه الشركات على دول مختلفة، وضرورة وجود أنظمة رقابية قوية ومتطورة تمكنها بالقيام بمختلف المسؤوليات المخولة لها، والمساعدة لاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية، مما دفع بالإدارة ومجلس الإدارة لهذه الشركات إلى الاستعانة بأشخاص ذوي الخبرة والكفاءة، بالمتابعة المستمرة والمراقبة لكافة أوجه نشاط الشركة، وتقديم الاقتراحات والتوصيات اللازمة، وهؤلاء الأشخاص هم المراجعون الداخليون.

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية إحدى أهم آليات الرقابة، وأساس النظام الرقابي الذي على أساسه يتم تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، وذلك لما توفره وظيفة المراجعة الداخلية من استشارات وتحليلات واقتراحات لاتخاذ لقرارات، التي يحتاجها مجلس الإدارة لحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح بالشركة.

وعلى هذا الأساس يتم طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

كيف يمكن أن نفعّل حوكمة الشركات باستخدام المراجعة الداخلية؟

قصد الإحاطة بكل جوانب الإشكالية نطرح الأسئلة التالية:

1. ما هي المراجعة الداخلية؟
2. ما المقصود بحوكمة الشركات، وماهي أهم آليات تطبيقها؟
3. هل تساعد وظيفة المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات من خلال ضمان التطبيق السليم لمبادئها؟

فرضيات الدراسة:

وكإجابات مبدئية للأسئلة المطروحة وضعنا مجموعة من الفرضيات التي سنحاول من خلال دراستنا التحقق من مدى صحتها أو

خطئها وهي كالتالي:

- الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الداخلية ومبادئ حوكمة الشركات :
والتي تتفرغ عنها الفرضيات الجزئية التالية:

1. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الداخلية ومبدأ ضمان حقوق المساهمين؛
2. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الداخلية ومبدأ المعاملة المتساوية للمساهمين؛
3. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الداخلية ومبدأ الشفافية والإفصاح؛
4. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الداخلية ومبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة؛
5. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الداخلية ومبدأ دور أصحاب المصالح.

- الفرضية الثانية: توجد فروق ذات دلالة إحصائية نحو دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات تعزى للمتغيرات الشخصية والوظيفية

وتتفرع عنها الفرضيات الجزئية التالية:

1. توجد فروق ذات دلالة إحصائية نحو دور المراجعة على حوكمة الشركات تعزى لمتغير الجنس؛
2. توجد فروق ذات دلالة إحصائية نحو دور المراجعة على حوكمة الشركات تعزى لمتغير العمر؛
3. توجد فروق ذات دلالة إحصائية نحو دور المراجعة على حوكمة الشركات تعزى لمتغير الوظيفة؛
4. توجد فروق ذات دلالة إحصائية نحو دور المراجعة على حوكمة الشركات تعزى لمتغير المستوى العلمي؛
5. توجد فروق ذات دلالة إحصائية نحو دور المراجعة على حوكمة الشركات تعزى لمتغير الخبرة المهنية.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في المكانة التي تحظى بها حوكمة الشركات والوقت الحاضر وأهمية المراجعة الداخلية كونها أحد أسس التي تركز عليها الحوكمة من منطلق الفصل بين الإدارة والملكية، إذ أن المراجعة الداخلية تساعد في فحص وتقييم النشاطات التشغيلية ونظام الرقابة الداخلية والتحقق من صحة التوجهات الإستراتيجية للإدارة وكذا صحة تطبيقها.

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. الفاء الضوء على حوكمة الشركات و التعرف على المراجعة الداخلية؛
2. دراسة ومناقشة دور المراجعة الداخلية كأحد ابرز دعائم تحقيق مفهوم الحوكمة؛
3. بيان علاقة المراجعة الداخلية بتطبيقات الحوكمة وسبل تطويرها في الجزائر.

أسباب اختيار الموضوع:

1. أهمية هذا الموضوع في ظل الفترة التي يمر بها الاقتصاد العالمي و الوطني والتحولت وانفتاح على الأسواق العالمية؛
2. الحاجة إلى تطوير آليات الرقابة بالشركات الجزائرية ، مما يساهم في بلورة نمط شبه معياري للحوكمة داخلها؛
3. انتشار ظاهرة عمليات الفساد وما انجر عنها من انهيار شركات عملاقة بسبب قصور في تطبيق مفاهيم حوكمة الشركات؛
4. التعرف على اتجاهات تطور المراجعة الداخلية في ظل الاهتمام بحوكمة الشركات.

منهج الدراسة:

اعتمد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي بالنسبة للجزء النظري و المنهج الاستدلالي بالنسبة للجزء التطبيقي، أما مصادر المعلومات والبيانات فهي:

- أسلوب المسح الكتابي: جمع ما تيسر من المؤلفات والكتب والبحوث ذات العلاقة بالموضوع البحث وفي مجال متغيرات الدراسة.
- الاستبيان: حيث تم الاستنتاج الأسئلة حسب ما جاء في الجزء النظري لدراسة والتي تعد مصدرا للمعلومات والبيانات.

حدود الدراسة:

تضم الدراسة على العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل وأثر المتغيرات الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة على وجود علاقة بين المتغيرين.

● **الحدود الزمنية:** تمتد فترة الدراسة من فيفري 2015 الى غاية افريل 2015

● **الحدود المكانية:** وشملت بعض المؤسسات الكبرى في ولاية ورقلة.

صعوبات الدراسة:

1. صعوبة الحصول على معلومات المتعلقة بالبحث وربطها بالواقع الجزائري خاصة لحدثة الاهتمام بالحوكمة ؛
2. تحفظ بعض الأفراد أثناء الإجابة على بعض الأسئلة؛
3. عدم معرفة بعض (الإطارات) بمصطلح الحوكمة رغم تقادمه؛
4. عدم احترام آجال الرد على الاستبيان وعدم الجدية في الإجابة؛
5. عدم استقبالنا من طرف معظم الشركات، وصعوبة مقابلة الأطراف ذات الصلة في الشركة، واعتراض من البعض؛
6. صعوبة استقبالنا من طرف مصلحة المحاسبة وذلك لكثرة الانشغال بإعداد القوائم المالية خلال فترة الدراسة.

هيكل الدراسة:

انطلاقا من طبيعة الموضوع والأهداف المنوطة به، و من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم موضوع البحث إلى فصلين بعد المقدمة، وهي كالتالي:

الفصل الأول: الجانب النظري يحتوي الجانب العلمي للدراسة، والذي يتعلق بالمراجعة الداخلية وحوكمة الشركات، ويتضمن مبحثين المبحث الأول تناولنا فيه مفاهيم أساسية وأهم مبادئ حوكمة الشركات والمراجعة الداخلية، ثم تطرقنا للدراسات السابقة لموضوع البحث في المبحث الثاني.

الفصل الثاني: يتضمن الجانب العملي والميداني للبحث تناولنا فيه دراسة ميدانية ويتضمن مبحثين، الأول تناولنا فيه الطريقة و الإجراءات المتبعة في الدراسة، أما الثاني تناولنا فيه مناقشة وتحليل نتائج الدراسة.

الفصل الأول

المراجعة الداخلية ودوره تفعيل حوكمة

الشركات والدراسات السابقة

تمهيد:

لقد تضاعف الاهتمام بمهنة المراجعة في الآونة الأخيرة، سواء الداخلية منها أو الخارجية، بعد تعدد وتوالي الأزمات و الفضائح المالية التي مست كبريات الشركات في العالم، بسبب فشل فرض ضوابط صارمة على مهنة المراجعة الداخلية كآلية لحوكمة الشركات، حيث وجهت أصابع الاتهام هذه الأزمات إلى دور المراجعة في الشركات وإلى المراجعين ومراقبي الحسابات وذلك على خلفية تأكيدهم على صدق وصحة الحسابات والقوائم المالية وما تحتويه من معلومات وبيانات لا تعكس في جوانب عدة منها حقيقة الوضع، ولهذا أصبح من اللازم تطوير مسؤوليات ومهام المراجعين لبذل العناية المهنية عن طريق وضع وتطوير المراجعة الداخلية أو الخارجية بما يسمح بمنع واكتشاف وتصحيح لتفادي هذه الأزمات.

ومن خلال هذا الفصل سنحاول بيان مفهوم حوكمة الشركات وأهم ضوابطها من خصائص وركائز ومبادئ بالإضافة إلى توضيح مفهوم المراجعة الداخلية وبيان أهدافه وأثره في تطبيق مبادئ الحوكمة وكذلك عرض أهم الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة والتعليق عليها.

ولالإلمام بالموضوع بشكل واضح ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي:

– المبحث الأول: المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات – المفاهيم والماهية –

– المبحث الثاني: الدراسات السابقة

المبحث الأول: المراجعة الداخلية و حوكمة الشركات - ماهية والمفاهيم-

المطلب الأول: مفاهيم أساسية في المراجعة الداخلية

إن التغيرات المتتالية التي مست جميع مجالات الحياة منذ نشأة الإنسان، ونخص بذلك المجالات الاقتصادية الكلية منها والجزئية، ومجالات الإدارة، أدت إلى ظهور المؤسسات المتعددة الجنسيات أو العابرة للقارات وزيادة المؤسسات كبيرة الحجم، الشيء الذي أدى إلى تنامي حاجات هذه الأخيرة في جميع الميادين، وكان لزاما عليها تحديد أولويات هذه الحاجات من جهة، والوقوف على الكيفية التي تتم بها تلبية تلك الحاجات بما يتوفر لديها من إمكانيات مادية وبشرية، فتولدت لديها حاجة أكبر تمثلت في الاستعانة بجهاز رقابي محكم داخليا وخارجيا، فأدى تنامي هذه الحاجة إلى تطور الممارسة المهنية للمراجعة، منذ أول ممارسة لها إلى غاية ما وصلت إليه اليوم، فمس هذا التطور فلسفتها ومفهومها وطريقة ممارستها وكذا أهدافها، كما أدى هذا التطور أيضا إلى ظهور أنواع متعددة لها. وعليه سنحاول من خلال هذا المطلب تناول مفهوم المراجعة الداخلية وإبراز أهم معايير وأهدافه ووظائفه.

أولا: نشأة و تعريف المراجعة الداخلية

يرجع ظهور المراجعة كفكرة إلى الثلاثينيات و ذلك بالولايات الأمريكية المتحدة و من الأسباب الأساسية التي أدت إلى ظهورها هي رغبة المؤسسات الأمريكية في تخفيض ثقل المراجعة الخارجية خاصة إذا علمنا التشريعات الأمريكية كانت تفرض على كل المؤسسات التي تتعامل في الأسواق المالية إلى إخضاع حساباتها لمراجعة خارجية حتى يتم المصادقة عليها . و بقي دور المراقبة الداخلية مهمشا بحيث أنها لم تخصص بالاهتمام اللازم في بادئ الأمر إلى أن انتظم المراجعون الداخليون في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة 1941 و كونوا ما يسمى بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين (IIA) الذي عمل منذ إنشائه على تطوير هذه المهنة و تنظيمها.

و تماشيا مع التطورات الاقتصادية الحديثة، قام هذا المعهد بتعديل تعريفها سنة 1944 ثم سنة 1954 و 1971، بحيث نلاحظ تطور أهدافها من نظرة محاسبية محظية، تعتمد على اكتشاف الأخطاء و الغش و التلاعبات إلى أن أصبحت تهتم بكل النشاطات و الوظائف في المؤسسة¹.

أما في وقتنا الحاضر أصبحت المراجعة الداخلية بالغة الأهمية باعتبارها أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العملية الإدارية بمفهومها المعاصر بحيث ابتدأت بنطاق و مجال ضيق يقتصر على مراجعة القيود و السجلات المالية ثم اتجهت بعد ذلك نحو المجالات الإدارية والتشغيلية نتيجة الظروف الاقتصادية.

أما في الجزائر فيمكن القول أن هذه الوظيفة حديثة الاستعمال أو حتى حديثة الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه ، فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 88 / 01 الصادر بتاريخ 12

1 - شعباني لطفي : " المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين التسيير " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2003 / 2004 ،

جانفي 1988 التي تنص على أنه " لا يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة و تحسين بصفة مستمرة بأنماط سيرها و تسييرها " .

ثانيا: تعريف المراجعة الداخلية:

برغم من تعدد التعاريف الخاصة بالمراجعة بين المعاهد والباحثين المختصين والجمعيات المهنية في هذا المجال، إلا أنها تشترك في مجملها من حيث الأهداف المراد تحقيقها والمجالات التي تعمل فيها. وفيما يلي بعض التعاريف:

- عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية المراجعة على أنها «عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث، وذلك لتحديد مدى التوافق و التطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، و تبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة»¹.

وعرفها خالد أمين المراجعة « بأنها فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالشركة فحصا انتقاديا منظما، قصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك الشركة في نهاية فترة زمنية محددة، ومدى تصورها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة في تلك الفترة »².

كما يعرف مجمع المراجعين الداخليين الأمريكيين المراجعة الداخلية بأنها «نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة، وهي وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى»³

« تعرف المراجعة الداخلية أنها نشاط تقييمي مستقل داخل المنشأة يهدف الى فحص وتقييم و تحقيق النواحي المالية والمحاسبية وغيرها من النواحي التشغيلية، يقوم به جهاز داخلي مستقل عن الإدارات المنشأة، لتقدم ضمان واطمئنان للإدارة عن مدى كفاية الإجراءات، وتنفيذ السياسات الموضوعية و قياس الأداء وتقييم فعالية إجراءات ووسائل الرقابة الداخلية وكفاية تصميمها لتحقيق أهدافها »⁴.

من خلال التعريف السابقة يمكن تعريف المراجعة الداخلية على أنها « عبارة عن عملية فحص للمعلومات المحاسبية ، وفق مجموعة من الأدلة والقرائن، من قبل شخص مؤهل مهنيا وعلميا، يعمل على إضفاء الصبغة الشرعية والسليمة والصحيحة على القوائم المالية الخاصة بفترة زمنية معينة محددة، وذلك تبعا لمجموعة من المعايير الموضوعية وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية ».

2 - وليم قوماس، امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر؛الرياض، 2006؛ ص

3- خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، دار وائل، عمان، ط، 1، 2000 ص 13

4- وليم قوماس، امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر؛الرياض، 2006؛ ص 27.

5 - محمد التهامي طواهر، صديقي مسعود، "المراجعة والتدقيق الحسابات - الاطار النظري والممارسة التطبيقية -"، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 33.

4 - فاتح غلاب، "تطور دور وظيفة التدقيق الداخلي في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة " رسالة ماجستير بالاقتصاد، جامعة فرحات عباس سطيف، 2011، ص 62.

ثالثا: خصائص المراجعة الداخلية

تتميز المراجعة الداخلية بالخصائص التالية¹:

1. وظيفة تقييم مستقلة: أي أن يكون المراجع الداخلي مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها؛
2. وظيفة استشارية: حيث تعمل على تزويد إدارة ومجلس إدارة الشركة بالتحليلات والاستشارات والدراسات والاقتراحات المناسبة في الوقت المناسب؛
3. وظيفة تأكيدية: بناء على تقدير المخاطر، تعمل المراجعة الداخلية على تقييم كفاية وفعالية النظام الرقابة الداخلية، وبناء على نتائج تقدير المخاطر لتطمئن الإدارة بأن هذه المخاطر مفهومة ويمكن التعامل معها بشكل مناسب؛
4. وظيفة موضوعية: أي أن يقوم المراجع بأداء عمله دون تمييز أو تحيز ويمارس العدالة والتجرد في جمع وتقييم الأدلة الإثبات والنتائج وتعتبر خاصية أساسية فهي تسمح للمراجع أن يوفر خدمات التأكد والاستشارة إلى الإدارة وجميع الأطراف ذات المصلحة في الشركة.

رابعا: معايير المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات

أصدر معهد المراجعين الداخليين معايير حديثة لمواكبة المستجدات الاقتصادية إذ أصدرت معايير المراجعة الحديثة في مجموعتين وهما²:

1- معايير الصفات Teail Standards

وهي عبارة مجموعة مكونة من أربعة معايير رئيسية صادرة عن معهد المراجعين الداخليين، والتي نتناول صفات وسمات وخصائص الشركات والأفراد الذين يؤدون أنشطة المراجعة الداخلية فيها وتتكون من³:

- 1- المعيار 1000 الأهداف، الصلاحية والمسؤولية: أي تحديد الأهداف والصلاحيات ومسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية؛
- 2- المعيار 1100 الاستقلالية والموضوعية: أي أن نشاط المراجعة الداخلية يكون مستقلا، وعلى المراجعين أن يتسموا بالموضوعية أثناء تأدية عملهم؛
- 3- المعيار 1200 البراعة وبذل العناية المهنية: يجب تنفيذ أعمال المراجعة الداخلية ببراعة وعناية مهنية؛
- 4- المعيار 1300 الرقابة النوعية وبرامج التحسين: أي أن إدارة المراجعة الداخلية تضع برنامج للرقابة النوعية، والتحسين، الذي يغطي جميع أعمال المراجعة الداخلية، ويراقب فعاليتها بشكل مستمر.

2- معايير الأداء: performance standards

1 أوصيف لخضر "دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات"، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2009، ص 62، 63.

2- أوصيف لخضر مرجع سبق ذكره، ص 55.

3 حلف عبدالله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتدقيق ص 466-487.

وهي عبارة عن سبعة معايير رئيسية صادرة من معهد المراجعين الداخليين والتي تصف أنشطة المراجعة الداخلية، والمعايير التي يتم من خلالها قياس أداء تلك الأنشطة وهي¹:

- المعيار رقم 2000 إدارة نشاط المراجعة الداخلية: على مدير المراجعة الداخلية إدارة نشاط المراجعة الداخلية بفعالية، للتأكد من أنه يضيف قيمة لشركة؛
 - المعيار رقم 2100 طبيعة عمل المراجعة الداخلية: يقوم نشاط المراجعة الداخلية بتقييم والمساهمة في تحسين أنظمة إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والحوكمة؛
 - المعيار رقم 2200 التخطيط المهمة العمل: على المراجعين الداخليين وضع وتكوين خطة لكل مهمة؛
 - المعيار رقم 2300 تنفيذ المهمة: يجب على المراجعين الداخليين تعريف، تحليل، تقييم وتدوين المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة؛
 - المعيار رقم 2400 توصيل النتائج: على المراجعين توصيل النتائج المهمة مباشرة الى من يهمله الأمر؛
 - المعيار رقم 2500 متابعة التقدم: على مدير قسم المراجعة الداخلية وضع والمحافظة على نظام مراقبة ومتابعة النتائج التي تم التقرير عنها للإدارة؛
 - المعيار رقم 2600 قبول الإدارة للمخاطر: عندما يعتقد مدير قسم المراجعة الداخلية أن الإدارة قد قبلت مستوى من المخاطر غير مقبول، عليه مناقشة الأمر مع الإدارة التنفيذية، وإذا لم يتم حل هذه المسائل المتعلقة بالمخاطر، فإنه على مدير القسم التقرير عن ذلك لمجلس الإدارة لإيجاد الحل.
- 3- معايير التنفيذ:**

وهي معايير تتولى تطبيق معايير الصفات ومعايير الأداء على أنواع وحالات محددة مثل فحص التدليس والغش والتقييم الذاتي للرقابة².

خامسا: وظائف مهنة المراجعة الداخلية

اعتبرت وظيفة المراجعة الداخلية ذات أهمية قصوى وتعلب دورا أساسيا في عملية تحضير وإعداد التقارير المتعلقة بالرقابة الداخلية، فالمراجعة الداخلية تساعد الشركة على وضع نظام مراقبة فعال من خلال التقييم المستمر لكفاءته وفاعليته، والعمل على تحسينه بشكل مستمر، ويمكن تلخيص أهم وظائف المراجعة الداخلية فيما يلي³:

- 1- تقييم نظم الضبط الداخلي والمحاسبي، من أجل التأكد من أن هذه النظم سليمة ومناسبة واقترح أي تحسينات؛
- 2- تقييم الخطط والإجراءات قصد اكتشاف الاختلال واقترح الحلول وهذا فيما يتعلق بكل أوجه نشاط الشركة وليس النشاط المحاسبي والمالي فقط؛

1 - خلف عبد الله الوردات، مرجع سبق ذكره، ص 466-487

2- عمر علي عبد الصمد، "دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات" رسالة ماجستير بالحاسبة، جامعة المدية، 2009، ص 56

3 - بديسي فهيم، "التدقيق الداخلي ودوره في أنجاح مسار تطبيق الحوكمة"، ملتقى الوطني حول مهنة التدقيق في الجزائر، جامعة سكيكدة، 2010، ص 05

- 3- حماية ممتلكات الشركة من الغش والتلاعب وتفادي الخسائر الناجمة عن الإهمال واللامبالاة؛
- 4- تأكيد صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية والتي تعتمد من قبل عدة أطراف داخل وخارج الشركة في اتخاذ القرارات المناسب؛
- 5- مراقبة ودراسة النشاط التشغيلي للشركة وتحليل حسابات التكاليف ومطابقتها والحسابات المالية.

سادسا: أهداف المراجعة الداخلية:

تسعى المراجعة الداخلية إلى تحقيق الأهداف التالية¹:

- 1-مراجعة النظم الموضوعة في الشركة للتأكد من الالتزام بالسياسات، الخطط، الإجراءات القوانين واللوائح التي يكون لها تأثير جوهري على العمليات والتقارير؛
- 2-التأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات حتى يتم الاعتماد عليها كأساس سليم لرسم السياسات؛
- 3-التأكد من مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية ونزاهتها، وكذلك الوسائل المستخدمة لتحديد وتصنيف وقياس هذه المعلومات؛
- 4-المحافظة على أموال الشركة وممتلكاتها من أي ضياع أو اختلاس أو تلاعب أو سوء استعمال؛
- 5-تقييم كفاءة استخدام الموارد المستخدمة؛
- 6-التدقيق في العمليات أو البرامج للتأكد من أن النتائج تتماشى مع الأهداف الموضوعة، وما إذا كانت العمليات أو البرامج تنفذ كما هو مخطط لها؛
- 7-إطلاع الهيئات المسؤولة بالشركة عن مدى مساهمة التطبيق العملي للمخطط والسياسات المرسومة لتحقيق الأهداف المرجوة.

1 - أوصيف لخضر، مرجع سابق ذكره، ص 66.

المطلب الثاني: مفاهيم وضوابط حوكمة الشركات

ومما لا شك فيه أن الحوكمة أصبحت تحتل أهمية كبيرة على مستوى العالم الآن، في ظل ما يشهده العالم اليوم من التحول إلى النظام الاقتصادي الرأسمالي، والذي تلعب فيه الشركات الخاصة دورا كبيرا ومؤثرا، بما يستتبعه ذلك من ضرورة مراقبة هذا الدور وتقويمه، ولعل هذا الموضوع يزداد أهمية في الجزائر، نظرا لزيادة دور شركات القطاع الخاص في الاقتصاد الجزائري، مما يمثله ذلك من ضرورة مراقبة أداء تلك الشركات، والوصول بأدائها إلى أفضل مستوى ممكن، ويختص هذا المبحث بتناول الإطار العام للحوكمة وضوابطها :

أولاً: تعريف حوكمة الشركات

الحوكمة لغة: من حكم الشيء وأحكمه أي منعه من الفساد،

و الاصطلاحاً: هي القواعد والإجراءات التي تتبع لضبط وتنظيم العلاقات بين ملاك الشركة وإدارتها وأصحاب المصالح فيها من أجل تحقيق كفاءة الاداء والفعالية وحفظ حقوق كل منهم وتمكينهم من الرقابة وتقييم الأداء¹.

يعد مصطلح الحوكمة الترجمة المختصرة التي راجت للمصطلح CORPORATE GOVERNANCE، أما الترجمة العلمية لهذا المصطلح، والتي اتفق عليها، فهي: " أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة ".

وقد تعددت التعريفات المقدمة لهذا المصطلح، بحيث يدل كل مصطلح عن وجهة النظر التي يتبناها مقدم هذا التعريف.

فتعرف مؤسسة التمويل الدولية IFC الحوكمة بأنها: " هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها " ².

كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD بأنها: " مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين " ³.

وهناك من يعرفها بأنها: " مجموع قواعد اللعبة " التي تستخدم لإدارة الشركة من الداخل، ولقيام مجلس الإدارة بالإشراف عليها لحماية المصالح والحقوق المالية للمساهمين " ⁴. وبمعنى آخر، فإن الحوكمة تعني النظام، أي وجود نظم تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء، كما تشمل مقومات تقوية المؤسسة على المدى البعيد وتحديد المسؤول والمسؤولية.

من خلال التعاريف السابقة يمكن صياغة التعريفين التالية:

1 - محمد عبد الحليم عمر، محاضرة الجوانب المحاسبية للحوكمة، دورة حوكمة الشركات، جامعة الأزهر، مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي، 25_29/2008، ص3.

2 - Alamgir, M, **Corporate Governance: A Risk Perspective**, paper presented to: Corporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability and Development, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, May 7 – 8, 2007.

3 - Freeland, C, **Basel Committee Guidance on Corporate Governance for Banks**, paper presented to: Corporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability and Development, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, May 7 – 8, 2007.

4 - البنك الأهلي المصري، أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة في الشركات: حوكمة الشركات. النشرة الاقتصادية، العدد الثاني، المجلد السادس والخمسون، 2003.

- 1- حوكمة الشركات هي عبارة عن نظام يهتم بتنظيم العلاقة بين إدارة الشركة والمساهمين من خلال الرقابة للحد من تسلط الإدارة.
- 2- حوكمة الشركات هي عبارة عن تلك القواعد والأنظمة التي تستخدم وتطبق في المؤسسة بغرض تقليل حالات الغش وتجنب الصراعات بين أطراف الشركة ومساعدة وتوجيه مجلس الإدارة.

ثانياً: خصائص وركائز حوكمة الشركات

خصائص الحوكمة:

تتمثل خصائص حوكمة الشركات فيما يلي¹:

1. الانضباط: إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح؛
2. الشفافية: تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث؛
3. الاستقلالية: لا توجد تأثيرات غير لازمة نتيجة ضغوط؛
4. المساءلة: إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛
5. المسؤولية: المسؤولية أمام الجميع الأطراف ذوي المصلحة في المنشأة؛
6. المسؤولية الاجتماعية: النظر إلى الشركة كمواطن جيد؛
7. العدالة: يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المنشأة.

ركائز الحوكمة :

وتعتمد الحوكمة على ثلاثة ركائز يمكن تلخيصها كما يلي²:

- أ- السلوك الأخلاقي: أي ضمان الالتزام السلوكي من خلال:
 - الالتزام بقواعد السلوك المهني الرشيد؛
 - التوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بالمنشأة؛
 - الالتزام بالأخلاقيات الحميدة؛
 - القيام بالمسؤولية الاجتماعية والحفاظ على البيئة؛
 - الشفافية عند تقديم المعلومات المالية.
- ب- الرقابة والمساءلة: ويكون ذلك من خلال:
 - تفعيل أدوار أصحاب المصلحة في نجاح المنشأة؛

1 - فاتح غلاب، "تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة"، مذكرة ماجستير، جامعة سطيف، 2010/2011، ص11.

2 - طارق عبد العال حماد؛مرجع سابق ذكره، ص 49

- أطراف رقابية مباشرة: المساهمون، مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، المدققين الداخليين والخارجيين؛
- أطراف أخرى: الموردون، العملاء، المستهلكون، المودعون، المقرضون؛
- أطراف رقابية عامة مثل: هيئة سوق المال، مصلحة الشركات، البنك المركزي في حالة البنوك.
- ت-إدارة المخاطر: ويكون ذلك من خلال:
- وضع نظام لإدارة المخاطر للتعرف على المخاطر التي تواجه الشركة وإدارتها؛
- الإفصاح وتوصيل المخاطر إلى المستخدمين وأصحاب المصلحة.

ثالثاً: مبادئ حوكمة الشركات:

وتمثل هذه المبادئ العمود الفقري لحوكمة الشركات، فقد حازت على اهتمام مختلف الهيئات والتنظيمات ذات الصلة بتطبيق الحوكمة مثل بنك التسويات الدولي (BIS) و منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) وغيرهم، علاوة على اهتمام الباحثين والكتاب فقد تعددت هذه المبادئ واختلفت من جهة إلى أخرى، و لكن أكثرها قبولا واهتماما هي مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية. تهدف مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وفق النسخة المحدثه في عام 2004، إلى عرض معايير للممارسات المثلى الشائعة، بحيث يمكن لبلدان ذات ثقافات مختلفة الاتفاق عليها دون أن تكون إلزامية وتفصيلية بشكل مرهق، و يمكن تطبيق المبادئ بغض النظر عن مستوى تمركز الملكية، أو نموذج التمثيل في مجلس الإدارة، أو إتباع القانون المدني أو العام في البلد المعني. على كل، تتعلق المبادئ بالشركات المدرجة بشكل أساسي، لكن يمكن أن تكون أداة مفيدة لتحسين حوكمة الشركات غير المدرجة في البورصة، وتم ترتيب هذه المبادئ لتدور حول ستة مبادئ أساسية وهي¹:

1- المبدأ الأول: ضمان وجود أساس فعال لإطار الحوكمة:

ينبغي على إطار الحوكمة أن يشجع على شفافية وكفاءة الأسواق وأن يكون متوافقا مع أحكام القانون وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية.

2-المبدأ الثاني: ضمان حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية:

ينبغي على إطار الحوكمة أن يوفر الحماية للمساهمين وأن يسهل لهم ممارسة حقوقهم.

3-المبدأ الثالث: المعاملة المتساوية للمساهمين:

ينبغي على إطار الحوكمة أن يضمن معاملة متساوية لكافة المساهمين مما في ذلك المساهمين للأقلية والمساهمين الأجانب وينبغي أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعال عن انتهاك حقوقهم.

4-المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح:

1 - أوصيف لخضر، مرجع سبق ذكره، ص 24، 25، 26 .

ينبغي على إطار الحوكمة أن يعترف بحقوق أصحاب المصالح التي ينشأها القانون، كأن تنشأ نتيجة لاتفاقيات متبادلة، وأن يعمل على تشجيع التعاون النشاط بين الشركات وأصحاب المصالح في خلق الثروة وفرص العمل واستدامة الشركات السليمة مالياً.

5-المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية:

ينبغي على إطار الحوكمة أن يضمن القيام بالإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي والأداء وحقوق الملكية و حوكمة الشركات.

6-المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة:

ينبغي على إطار الحوكمة أن يضمن التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسؤوليته أمام الشركة والمساهمين.

رابعا: أهمية وأهداف الحوكمة

1. أهمية حوكمة الشركات:

حظيت حوكمة الشركات باهتمام كبير في السنوات الأخيرة وذلك لأسباب كثيرة منها اهتمام الدول والشركات باجتذاب الاستثمار وتحسين الأداء ومنه يمكن تلخيص أهمية الحوكمة في النقاط التالية¹:

أ- تخفيض المخاطر؛

ب- تعزيز الأداء؛

ت- تحسين الوصول إلى الأسواق المالية؛

ث- زيادة القابلية التسويقية للسلع والخدمات؛

ج- إظهار الشفافية وقابلية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.

2. أهداف حوكمة الشركات:

تسعى الحوكمة إلى تحقيق عدة أهداف تتمثل فيما يلي²:

1. وضع القواعد والإجراءات المتعلقة بسير العمل داخل الشركة لتحقيق أهدافها؛

2. تحسين أداء الشركات؛

3. وضع أنظمة لإدارة الشركة وفقا لهيكل يحدد توزيع كل الحقوق والمسؤوليات فيما بين مجلس الإدارة والمساهمين؛

4. وضع أنظمة الرقابة على إدارة الشركات وأعضاء مجلس إدارتها؛

5. وضع الأنظمة الكفيلة بمعالجة الغش وتضارب المصالح والتصرفات غير المقبولة ماديا وأدائيا وأخلاقيا.

المطلب الثالث : علاقة المراجعة الداخلية بحوكمة الشركات

1- هيدوب ليلي ريمو، "المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات دراسة حالة " مذكرة ماستر جامعة قاصدي مرباح ورقلة ص، 78

2- OECD. "Principles of Corporate Governance". Organization for Economic- Operation and Development publications Service. 1999.p3.

أولاً: دور المراجعة الداخلية في التطبيق الفعال لمبادئ حوكمة الشركات

إن الدور الذي يلعبه المراجع الداخلي ولجان المراجعة في إنجاح تطبيق الحوكمة وفي إعداد تقارير مالية تتضمن بيانات ومعلومات مالية تتميز بالدقة، و التماثل والملائمة ذلك في الوقت المناسب، ما يكسبها ثقة مستخدميها الخارجيين، خاصة المستثمرين، ولمعرفة كيف يمكن التأكد من علاقة الربط بين نجاعة المراجعة الداخلية في التطبيق السليم للحوكمة يستدعي التعرف على بعض الجوانب المحاسبية لحوكمة الشركات، والتي مصدرها، بالدرجة الأولى المراجع الداخلي، الذي يعتبر احد أهم ركائز الحوكمة، ويقدم رؤية موضوعية لوضعية الشركة، وذلك من خلال تأكيد دقة الحسابات أو تقديم تقارير عن الوضعية المالية للشركة، ومن هذه الأبعاد نذكر :

1. المساءلة والرقابة المحاسبية:

ويعني هذا ضرورة قيام المساهمين بمساءلة أعضاء مجلس الإدارة، والذين يتعين عليهم توفير البيانات والمعلومات اللازمة، لان المساهمين لديهم المسؤولية والحق باعتبارهم ملاكاً، وقد أشارت المعايير الموضوعية من قبل بورصة نيويورك للأوراق المالية عام 2003، والخاصة بحوكمة الشركات، إلى ضرورة تفعيل الدور الرقابي للمساهمين من خلال المشاركة في جميع القرارات الأساسية للشركة¹.

2. المراجعة الداخلية :

تساعد المراجعة الداخلية في نجاح الحوكمة وبالتالي تحقيق أهداف الشركة من خلال الرقابة الداخلية، والتي تعمل على تقييم الأداء من الجانب المحاسبي والمالي للشركة، خاصة فيما يتعلق بإدارة المخاطر والرقابة عليها، فالمراجعة الداخلية يساعد في حماية أموال الشركة والخطط الإدارية الموضوعية، من خلال ضمانه دقة البيانات التي تستخدمها الإدارة في توجيه السياسة العامة للشركة، والمساهمة في إدخال تحسينات على الأساليب الإدارية والرقابية المعتمدة².

3. المراجعة الخارجية:

المراجعة الخارجية دور مهم وفعال في إنجاح حوكمة الشركات لأنه يقلص أو يقضي على التعارض بين المساهمين والإدارة، كما انه يقضي على عدم تماثل المعلومات المحاسبية المحتواة بالقوائم المالية، فالمراجع الخارجي يضيف ثقة ومصادقية على المعلومات المحاسبية من خلال المصادقة على القوائم المالية التي تعدها الشركة، وذلك بعد مراجعتها والتأكد من صحة البيانات والمعلومات الواردة بها، بحيث يقوم بإعداد تقارير مفصلة ترفق بالقوائم المالية³.

4. لجان المراجعة:

تتمثل مهمة لجان المراجعة في تأكيد صحة البيانات والمعلومات المحاسبية الوارد بالتقارير والقوائم المالية، وذلك من خلال المراجعة الداخلية والخارجية، وقد أكدت حل الدراسات المنجزة بخصوص حوكمة الشركات ضرورة وجود مراجعة داخل الشركة، فهي التي تسهر على تطبيق الحوكمة وتضمن جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية بما يضمن جودتها وبالتالي الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات

1- عمر اقبال توفيق المشهداني، تدقيق التحكم المؤسسي في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 02، 2012، ص 228، 227.

2- عمر اقبال توفيق المشهداني، مرجع، ص 227

3 نفس المرجع، ص 227

المنااسبة، وقد أكدت دراسة Memullen 2004 بخصوص دور لجان المراجعة في زيادة الثقة في المعلومات المحاسبية بان الشركات التي توجد بها لجان المراجعة تقل بها الممارسات المالية غير الشرعية، كما يساهم الإعلان عن تشكيل لجان المراجعة في تنشيط حركة أسهم الشركة في سوق الأوراق المالية¹.

5. تحقيق الإفصاح والشفافية:

كما تم التعرض له سابقا، وضمن مبادئ الحوكمة، فان الإفصاح هو احد المبادئ الأساسية التي تقوم عليها حوكمة الشركات، حيث أن الإفصاح الأمثل والشفافية في عرض المعلومات المتعلقة بالأداء العام للشركة، وخاصة المالي والمحاسبي، يعد من الدعائم الأساسية لنجاح تطبيق الحوكمة وإنتاج المعلومات ذات الجودة العالية، وبالتالي المساهمة في تحقيق مصالح الأطراف ذات العلاقة بالشركة².

ثانيا : دور المراجعة الداخلية في تعظيم القيمة للأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات

1. تعظيم القيمة للعملاء:

يضع هذا الدور المراجع الداخلي أمام تحدي يتمثل في سعيه لاكتساب مهارات جديدة تسير التطور في مختلف مجالات العمل في الشركة، ليس هذا فحسب بل تطوير آليات تنفيذ مهامه بما يدعم جهود الشركة في تعظيم القيمة أو المنفعة المتحققة للعميل، في إطار تغيير النظرة إليه من مجرد مستهلك لمنتجات وخدمات الشركة إلى شريك في عملية الحوكمة، وطالما أن فاعلية تنفيذ الحوكمة تتوقف على كفاءة الرقابة الداخلية في الشركة، فهناك يتضح بعد دور آخر للمراجع الداخلي في زيادة القيمة المتحققة للعميل، من خلال سعيه إلى التقييم الفعال للنظم الرقابية، وتقديم التوصيات الكفيلة برفع مستوى جودتها³.

2. تعظيم القيمة للمساهمين:

ينوب مجلس الإدارة عن المساهمين في إدارة أموالهم، وهذا يعني أن المجلس مسؤول بالوكالة عن الوفاء باحتياجات ومصالح المساهمين، والمتمثلة في ضرورة الإفصاح عن مدى فاعليته في إدارة ما أوكل إليه من مهام حيث تمثل التقارير المالية التي يشرف مجلس الإدارة على إعدادها معيارا يتم على أساسه اتخاذ قرارات وسلوكيات من طرف المستثمرين الحاليين والمرتقبين، وهنا تضح دور المراجعة الداخلية كعنصر فعال في ضمان دقة ونزاهة التقارير المالية وتعزيز قدرة المساهمين على مساءلة مجلس إدارة الشركة، وكذا مساهمتها بالتعاون مع الإدارات المسؤولة في الحد من المخاطر التي تتعرض لها الشركة، حيث تساعده هذه الميزة مما يضمن الاستخدام الأمثل لأصول الشركة، وحمايتها من الأخطار التي قد تنشأ نتيجة الغش أو عدم الالتزام بالقوانين والإجراءات المطبقة في الشركة⁴.

3 تعظيم القيمة لأصحاب المصالح :

يتمثل أصحاب المصالح في الموظفين والموردين والدائنين والاتحادات النقابية والمجتمع المحيط، الذين لهم مصالح فردية أو جماعية في نجاح الشركة واستمراريتها، فهي التي توفر فرص العمل وتدفع الضرائب وتقدم السلع والخدمات، فاستمرارية الشركة تمثل مصلحة مشتركة

1- المرجع نفسه ، ص 277

2- المرجع نفسه ، ص 228

3- أوصيف لخصر، مرجع سابق، ص 90

4- مرجع سابق، ص 90

للمساهمين والأطراف الأخرى المرتبطة والمتأثرة بنشاطها، ولا تتوقف استمرارية الشركة على مدى كفاءة وفعالية عملياتها، بل أيضا التحسين المستمر لتلك العمليات، وهنا يبرز دور المراجعة الداخلية حيث يمكنه من خلال التقييم الذاتي لنظم الرقابة الداخلية، ومساهمتها في إدارة المخاطر وتعزيز قدرة المساهمين على مساءلة مجلس إدارة الشركة والرفع من مستوى وجوده كفاءة عمليات الشركة وتعظيم ما يتولد عنها من قيمة أو منفعة لأصحاب المصالح¹.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

1- دراسة لخضر لوصيف، الموسومة ب: " دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات: دراسة حالة مجمع صيدال"، رسالة ماجستير بالاقتصاد، جامعة ورقلة، سنة 2011.

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور وظيفة المراجعة الداخلية وكيفية مساهمتها كآلية رقابة إدارية لتطبيق قواعد حوكمة الشركات في ظل الجهود الرامية إلى تطوير وتحسين تسيير الشركات الجزائرية وتم إسقاط هذه الدراسة على مجمع صيدال واعتمد تحليل الاستبيان وتم توجيهه إلى مديريات المراجعة في المجمع وداخل بعض الفروع، وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية انه لا بد من استقلالية المراجع الداخلي لضمان موضوعية وشفافية عمله، وتوفر المراجعين على خبرة مهنية ودراية كافية بعمله تمكنه من التكيف مع متطلبات تطبيق الحوكمة، وان إدارة المراجعة الداخلية تقوم بدور فعال لتطبيق حوكمة الشركات من خلال إخضاع نظام الرقابة الداخلية لعمليات تقويم دورية وتطويره وتكليفه بما يواكب التطور الحاصل في الشركة، ضمان المعاملة المتكافئة للمساهمين، وضمان المستوى الكافي من الإفصاح.

✓ ويبرز الاختلاف في هذه الدراسة من حيث التطبيق إذ انه تم التطبيق على مؤسسة واحدة وتوزيع الاستبيان على مديريات المراجعة الداخلية في حين تم إهمال رأي أعضاء مجلس الإدارة، المساهمين وأصحاب المصالح الذين لهم دور كبير في تطبيق حوكمة الشركات، أما في دراستنا فسيتم إسقاطها على عدة شركات في عدة مناطق من الجنوب وشملت عدة مستويات داخل كل شركة لمعرفة مدى تطبيق مبادئ الحوكمة في هذه المنطقة.

2- دراسة عبدي نعيمة، الموسومة ب: "دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات: دراسة حالة الجزائر"، رسالة ماجستير بمالية المؤسسة، جامعة ورقلة، سنة 2009.

تمحورت هذه الدراسة حول مدى مساهمة آليات الرقابة (مجلس الإدارة، المراجعة الخارجية) في تفعيل حوكمة الشركات، وما مدى استجابة الشركات الجزائرية لهذه الآليات في إطار ما يحيط بها من تغيرات، ودراسة ميدانية تضمنت تقييم خصوصيات الواقع الاقتصادي الجزائري من خلال قياس مدى تطابق آليات الرقابي مع ممارسات الحوكمة لإيجاد النقائص التي من الممكن ملاحظتها في هذه الممارسات وخلصت الدراسة إلى أن تطبيق هذه الآليات يتوقف على البيئة المحيطة بها، فقد أثبتت كل من مجالس إدارة شركات المساهمة والمراجعة الخارجية عدم فعاليتها في مواجهة المشاكل الملقة على عاتقها والقيام بوظائفها بشكل تام من خلال حالات الإفلاس التي شهدتها العديد من شركات المساهمة في الجزائر.

✓ وما يلاحظ في هذه الدراسة أنها ركزت على دور مجلس الإدارة والمراجعة الخارجية وأهملت أهم آلية رقابة لتطبيق الحوكمة وهي المراجعة الداخلية، ذلك أن إحكام الرقابة على الشركات يبدأ من الداخل وليس العكس.

1 - لخضر أوصيف، مرجع سبق ذكره ص، 91

3- دراسة هيدوب ليلي ريمة، الموسومة ب: "المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات - دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار(ENTP)"، رسالة ماستر بالمحاسبة، جامعة ورقلة، سنة 2012.

هدفت هذه الدراسة إلى تبيين دور المراجعة ومدى مساهمتها في تحسين جودة حوكمة الشركات حيث تم التركيز على دور كل من مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية ولجان المراجعة في تفعيل في جودة حوكمة الشركات، واعتمدت الدراسة دراسة حالة إحدى المؤسسات الوطنية كمثال عن واقع الحوكمة في المؤسسات الجزائرية، وأهم النتائج التي خلصت لها الدراسة ان الحوكمة هي الاداة التي تضمن كفاءة إدارة المؤسسة في استغلالها لمواردها ودراستها للمخاطر وانه لا يوجد نموذج للحوكمة يطبق يمكن ان يطبق في جميع البلدان لانها تتأثر بالظروف الاقتصادية والاجتماعية والثقافية لكل بلد، وان تفعيل اليات المراجعة يؤدي الى تفعيل اسلوب حوكمة الشركات، لا بد من الاجد بعين الاعتبار ضرورة ترسيخ الركائز الاساسية لحوكمة الشركات لتجسيد الدور الفعلي والحقيقي للمراجعة في المؤسسات الجزائرية. وما يلاحظ في هذه الدراسة انه في الجانب التطبيقي تم تناول كيفية تطبيق كل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية داخل المؤسسة محل الدراسة ولم يتم توضيح دورها في تفعيل تطبيق مبادئ الحوكمة.

4- دراسة عمر علي عبد الصمد، الموسومة ب: "دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات: دراسة ميدانية" رسالة ماجستير بالمحاسبة والمالية، جامعة المديّة، سنة 2009.

تهدف هذه الدراسة إلى تبيين دور المراجعة الداخلية كآلية من آليات تطبيق حوكمة المؤسسات، وكذا سبل تفعيلها في الجزائر، وقد اعتمد الباحث المنهج الوصفي وقام بتحليل استبيان تم توزيعه على مجموعة من محافظي الحسابات، أساتذة جامعيين وخبراء محاسبين وخلصت الدراسة إلى نتائج أن المراجعة الداخلية تركز على ثلاث عناصر رئيسية على أساسها تتحدد درجة تأثيرها في حوكمة المؤسسات وتمثل هذه العناصر في أهلية المراجع الداخلي، استقلالته و موضوعيته، وجودة أداء عمله.

✓ ويلاحظ في هذه الدراسة أن الباحث ركز على دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر وتقوم نظام الرقابة الداخلية وأهم دورها في تطبيق قواعد حوكمة الشركات لان موضوع البحث يتعلق بدور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات وليس آراء أساتذة جامعيين، محافظي الحسابات وخبراء محاسبين.

5- دراسة محمد جميل حبوش، الموسومة ب: "مدى التزام شركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات، دراسة تحليلية لآراء المراجعين الداخليين، المراجعين الخارجيين، ومدراء شركات المساهمة العامة"، مذكرة ماجستير بالمحاسبة، جامعة غزة، سنة 2007.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مدى التزام شركات المساهمة بقواعد حوكمة الشركات، وكانت أهم النتائج أن هناك التزام من طرف شركات المساهمة العامة بقواعد حوكمة الشركات ومن أهم توصيات الباحث الإسراع في إصدار إرشادات حول ضرورة اعتماد لجان مراجعة في هذه الشركات والاختيار المناسب للمراجعين الداخليين والخارجيين، واعتمدت الدراسة تحليل استبيان تم توجيهه إلى مجموعة من المراجعين الداخليين، المراجعين الخارجيين ومدراء شركات المساهمة العامة.

6- دراسة عهد على سعيد، الموسومة ب: "الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا، دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير بالمحاسبة، جامعة تشرين سوريا، 2009.

هدفت هذه الدراسة الى ابراز تأثير تطبيق قواعد حوكمة الشركات على مهنة المراجعة والمراجعين السوريين من خلال معرفة النقاط التشريعية المعمول بها في سوريا والتي تمثل بيئة مناسبة لحوكمة الشركات وتقييم مهنة المراجعة في سوريا، اعتمد الباحث في دراسته على تحليل استبيان

لمعرفة تأثير الحوكمة على مهنة المراجعة، وخلصت الدراسة الى ان الحوكمة لا تؤثر على اخلاقيات المهنة بشكل مباشر ولكنها تؤثر على اداء المراجعين ومسؤولياتهم.

✓ ويبرز الاختلاف في كون هذه الدراسة ركزت على اثر تطبيق قواعد الحوكمة على مهنة المراجعة فقط واهملت العكس وهو دور المراجعة في تطبيق مبادئ الحوكمة، هذا ما سيتم توضيحه في دراستنا وهو الدور الفعال للتدقيق الداخلي خاصة في التطبيق الفعال لحوكمة الشركات.

7- دراسة إبراهيم إسحاق نسمان، الموسومة بـ : دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة، دراسة تطبيقية على قطاع المصارف العاملة بفلسطين" رسالة ماجستير بالحاسبة، جامعة غزة الإسلامية، سنة 2009.

هدفت الدراسة إلى معرفة دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة في المصارف العاملة في فلسطين حيث تم التركيز على أداء المراجعة الداخلية وعلاقتها بالمخاطر ودورها في تفعيل حوكمة المصارف ودراسة ميدانية شملت قطاع المصارف، وخلصت الدراسة الى ان هناك تأثير كبير للميثاق الأخلاقي للمراجعة الداخلية على حوكمة المصارف ولضمان تنفيذ أعمال الحوكمة يجب أن يتواجد التنظيم الإداري والمهني المتكامل والذي يشمل مجلس الإدارة لجنة المراجعة، إدارة المراجعة الداخلية، إدارة المخاطر مع وظيفة مراقبة الامتثال.

✓ وما يلاحظ في هذه الدراسة انه تم التطرق الى دور المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة إلا انه تم إسقاطها على قطاع المصارف فقط.

8- دراسة عمر إقبال توفيق المشهداني، 2012، الموسومة بـ : "تدقيق التحكم المؤسسي في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها"، مقالة في مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 02، سنة 2012.

هدفت الدراسة إلى إبراز دور حوكمة المؤسسات، من خلال تحديد مختلف المبادئ والقواعد الجيدة لإدارة المؤسسات، مع بيان الاتجاهات الحديثة للتدقيق وخاصة ما يتعلق بوضع معايير لتدقيق حوكمة الشركات استنادا الى معايير التدقيق المتعارف عليها، وتوصلت الدراسة الى أن الحوكمة تحتل الآن أهمية كبيرة على مستوى العالم، في ظل ما يشهده العالم اليوم من التحولات والذي تلعب فيه الشركات الخاصة دورا كبيرا ومؤثرا، ومن التوصيات التي قدمها الباحث ضرورة الاستفادة من معايير التدقيق ومعايير الحوكمة في وضع مجموعة من المعايير خاصة بتدقيق حوكمة الشركات، ووضع نموذج محدد لتدقيق حوكمة الشركات.

9- دراسة حمادي نبيل الموسومة بـ : "التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات: دراسة حالة مجمع صيدال - وحدة الدار البيضاء الجزائر العاصمة" رسالة ماجستير بالحاسبة والمالية، جامعة الشلف، سنة 2008.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز كيفية الاستفادة من التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات حيث تطرق في الإطار النظري للتدقيق الخارجي وحوكمة الشركات وقام بإسقاط الدراسة النظرية على مجمع صيدال لمعرفة واقع التدقيق الخارجي في المجمع ودوره في تطبيق الحوكمة واعتمد تحليل استبيانين، الاستبيان الأول تم توجيهه الى فئات مختلفة من داخل وخارج المجمع لمعرفة واقع مبادئ الحوكمة في المجمع أما الاستبيان الثاني فتم توجيهه الى المدقق الخارجي للمجمع لتحديد دوره كأداة لإرساء مبادئ الحوكمة، وقد خلصت الدراسة إلى أن التدقيق الخارجي من خلال مساهمته في تطبيق الحوكمة بالمجمع يسعى إلى التقليل من فجوة التوقعات من خلال اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية، بالإضافة إلى دراسة القوائم المالية المستقبلية للشركة، ويتحقق هذا من خلال التخطيط المحكم لعملية التدقيق والاعتماد على جميع المؤشرات التي تبين مدى قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط وليس الاعتماد فقط على المؤشرات المالية.

✓ نلاحظ ان هذه الدراسة ابرزت دور التدقيق الخارجي في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وأهملت دور التدقيق الداخلي والذي يعتبر احد اهم الركائز لتفعيل مبادئ الحوكمة لان المدقق الداخلي دوره يتعلق بإدارة المخاطر الداخلية والخارجية ومراقبتها التي يمكن ان تؤثر على اعمال المؤسسة هذا ما يسهل عمل المدقق الخارجي داخل المؤسسة.

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الاجنبية

1- دراسة "The Influence of Corporate Governance Mechanisms on the Quality : jenny goodwin and jean lin seow

of Financial Reporting and Auditing": Perceptions of Auditors and Directors in singapore. سنة 2002.

تناولت الدراسة تأثير آلية حوكمت الشركات علي جودة التقارير المالية ودور المديرين والمراجعين في ذلك بالتطبيق على الوحدات الاقتصادية في سنغافورة، وقد خلصت هذه الدراسة إلى تأكيد دور المراجعة الداخلية ولجان المراجعة في عملية الحوكمة وفي تحقيق جودة التقارير المالية، بالإضافة إلى أهمية القواعد الأخلاقية في ذلك.

1- دراسة آيت خلف عبد الغني الموسومة ب: " Le Gouvernance d'Entreprise: Pratique des Bonques Publiques

Algériennes" مذكرة ماجستير بالمالية، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، سنة 2002.

تمحورت هذه الدراسة حول كيفية مساهمة حوكمة الشركات في تطوير وعصرنة البنوك الجزائرية من خلال دراسة مختلف القوانين والآليات المنظمة لهذا القطاع في الجزائر ومدى تطابقها مع القواعد التي وضعتها المنظمات الدولية لحوكمة البنوك والمشكلات التي تحول دون عصرنة البنوك الجزائرية، والبحث عن الحلول التي تجنب البنوك شبح الإفلاس الذي أدى إلى حدوث أزمات عالمية.

✓ ويلاحظ ان الباحث لم يتناول دور الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وأحكام الرقابة على العمليات التي تقوم بها البنوك.

2- دراسة "Reflections On Corporate Governance And The Role Of The Internal :Jan Cattrysse

, Roularta Media Group, Roeselare, Belgium Auditors", سنة 2005.

وهدفت هذه الدراسة إلى إظهار الإطار العام لحوكمة المؤسسات وتبيين الدور الحديث للمراجعة الداخلية في ظل البيئة الحالية، وخلصت الدراسة إلى أن حوكمة المؤسسات أصبحت مطلب ضروري للمؤسسات الحديثة، وزادت أهميته مع الانهيارات المالية التي مست كبريات المؤسسات العالمية، كما بينت أن دور المراجعة الداخلية تغير في ظل المستجدات الراهنة وأصبح آلية مهمة لتطبيق حوكمة المؤسسات.

3- دراسة "Corporate Governance And Audit Process: Msood Fooladi and Maryam Farhadi

في المؤتمر الدولي للعلوم الانسانية والمجتمع والثقافة، جامعة سنغافورة، سنة 2011.

هدفت هذه الدراسة الى معرفة العلاقة بين حوكمة الشركات وعملية التدقيق من خلال مراقبة جودة عملية إعداد التقارير المالية للتقليل من التباين القائم بين المديرين وأصحاب المصالح، ولاستكمال الدراسة أجريت مقابلة مع اثنين من المحاسبين القانونيين لمعرفة تصورات وآراء الخبراء في عملية التدقيق وتأثرها بمجلس الإدارة ومدى تطبيق مبادئ الحوكمة، وخلصت الدراسة إلى أن المدققين ينظرون إلى أن مجلس الإدارة بأنه يتحكم في عملية التدقيق ومهما تم التخطيط لها إلا ان مجلس الإدارة له الدور الأهم في تدقيق الحسابات وبقوى له نفوذ هذا ما يتفق مع نظرية الوكالة في انتهازية الوكلاء.

✓ وما يلاحظ في هذه الدراسة هو انه تم إبراز علاقة مجلس الإدارة بعملية التدقيق لمعرفة مدى تطبيق مبادئ الحوكمة في حين تم إهمال المبادئ الأخرى والتي لا يتم تحقيق مستوى فعال للحوكمة إلا بتطبيقها كلها.

المطلب الثالث: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

من خلال عرض والتعقيب على الدراسات والأبحاث السابقة، نلاحظ أنه يوجد اختلاف واضح بين طريقة معالجة كل دراسة ونتائجها، ولكن يمكن القول أن كل دراسة من الدراسات السابقة اتسمت بخاصية معينة حيث أن كل واحدة منها تناولت الموضوع من زاوية أو أكثر من زوايا موضوعنا، كما أنه حاولنا الربط بين مختلف أفكار وأهداف هذه الدراسات من أجل التوصل إلى وضع إشكالية بحثنا والتي تهدف إلى معرفة دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات. ويمكن تلخيص مميزات هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في النقاط التالية:

- 1- إبراز أهم العوامل المحددة لعمل المراجعة الداخلية والتي تؤثر في تطبيق حوكمة الشركات؛
- 2- إبراز أهمية الحوكمة من خلال عرض أهم المبادئ والركائز وغيره من الأمور التي يمكن أن يكون لها تأثير بعملية المراجعة الداخلية؛
- 3- التعرف على آراء عينة الدراسة التي شملت آراء مديريين، المراجعين داخليين، رؤساء الأقسام وموظفين من مختلف مستويات الشركة وهذا في عدة شركات في الجنوب؛
- 4- محاولة تكوين نتيجة حول دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات حسب الرأي الأكاديمي والرأي المهني؛
- 5- العوامل التي تساهم بها المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات.

خلاصة الفصل:

بعد دراستنا لهذا الفصل الخاص بالإطار النظري لحوكمة الشركات و المراجعة الداخلية والدراسات السابقة، تطرقنا فيه لمفهوم الحوكمة، خصائصها ومبادئها، كما تناولنا أهميتها وأهم أهدافها وكذلك تناولنا مفهوم المراجعة الداخلية، معاييرها ووظائفه وأهم أهدافه داخل الشركة، بالإضافة الى دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، وكذلك عرض اهم الدراسات السابقة والتي تناولت زاوية او عدة زوايا من موضوعنا ومقارنتها بدراستنا.

مما سبق يمكن ان نستنتج ما يلي:

1. ان المبادئ التي تقوم عليها حوكمة الشركات تركز أساسا على الضوابط الداخلية، بالإضافة إلى انها تحتاج الى مجموعة من الآليات التي تضمن الاستغلال الأمثل لموارد الشركة لتحقيق أهدافها ؛
2. تسعى المراجعة الداخلية من خلال موقعها المتميز في هيكل الشركة إلى تقييم المخاطر وتحديد الأساليب المناسبة لإدارتها والتأكد من إن نظام الرقابة الداخلية يعمل بكفاءة، وتقديم التوصيات اللازمة التي يحتاج إليها مجلس الإدارة لحماية الشركة؛
3. يتوقف دور المراجعة الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات على ضرورة توافر الفهم المشترك بين المراجعين الداخليين والأطراف المستفيدة من حوكمة الشركة لكيفية جعل المراجعة الداخلية نشاطا يضيف قيمة للشركة ويحمي حقوقهم بها.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد:

نظرا لسعي الشركات الجزائرية الى تطبيق حوكمة الشركات وتعزيز آلية المراجعة ونظام الرقابة فيها، وسعيا لمعرفة دور المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، أردنا اختيار جملة من الفرضيات المرتبطة بموضوع الدراسة، واختبارها باعتمادنا على الاستبيان الذي من الممكن أن يكون الخيار الملائم لقياس مدى تطابق وجهات النظر بين عينة الدراسة مع الجانب النظري، وهذا لأجل توضيح مدى ودور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات والعوامل المؤثر والمتحكمة في ذلك وسبل تطبيقها في الجزائر.

و للإلمام أكثر بالدراسة الميدانية ارتأينا تقسيم هذا الفصل الى مبحثين كما يلي:

- المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة ؛
- المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة.

المبحث الأول: الطريقة و الإجراءات المتبعة

انطلاقاً من طبيعة الدراسة الميدانية و التي تهدف إلى دراسة و تحليل دور المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ حكومة الشركات و هذا من وجهة نظر عينة الدراسة حيث يشتمل هذا المبحث على الطريقة و الأدوات المستعملة في جمع البيانات المتعلقة بالدراسة الميدانية.

المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة

سنتناول في هذا المطلب عرض للطريقة المتبعة في هذه الدراسة من خلال التعرف على مجتمع و عينة الدراسة، و أهم مصادر البيانات بالإضافة إلى أدوات جمع هذه البيانات.

أولاً: مجتمع و عينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من العاملين في شركات جزائرية بمختلف فئاتهم الوظيفية، خاصة موظفي إدارة المراجعة الداخلية، المالية و المحاسبة الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية و العملية، و تميزت هذه العينة بالخصائص التالية:

-تعتبر من كبريات المؤسسات في مدينة ورقلة

-تميز هذه الشركات بإمكانيات تنظيمية، بشرية و مادية معتبرة.

ثانياً : أداة الدراسة

1_ إعداد استمارة الاستبيان

و بغية الحصول على البيانات و المعلومات من أفراد مجتمع الدراسة تطلب الأمر تصميم استبيان خصيصاً لهذا الغرض و ذلك بناءً على فرضيات الدراسة و متغيراتها التابعة (حكومة الشركات و مبادئها) و المستقلة (المراجعة الداخلية)، و يتكون هذا الاستبيان من جزأين على النحو التالي:

• **الجزء الأول:** الخصائص الشخصية و الوظيفية لأفراد العينة و تشمل (الجنس، العمر، الفئة الوظيفية، المستوى التعليمي، الخبرة المهنية).

• **الجزء الثاني:** يتضمن 20 فقرة مقسمة على النحو التالي:

. المراجعة الداخلية (متغير مستقل): يتضمن (07) سبع فقرات لقياس دور وظيفة المراجعة الداخلية.

- حكومة الشركات (متغير تابع): يتضمن (13) فقرة تقيس حكومة الشركات وذلك من خلال: مبدأ ضمان حقوق المساهمين في فترتين، مبدأ المعاملة المتساوية للمساهمين في فترتين، مبدأ الإفصاح و الشفافية ، مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة ، مبدأ دور أصحاب المصالح في (03) ثلاث فقرات.

و أغلب الأسئلة كانت لها أجوبة محددة و مغلقة من أجل تسهيل المعالجة الإحصائية لها، و تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارت الخماسي (LiKert Scale) الذي يَتمثل خمسة إجابات، و هذا حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد العينة حول أهم المواضيع التي تناوَلها الاستبيان، وبالتالي يسهل علينا ترميز و تنميط الإجابات كما هو مبين في الجدول :

الجدول رقم (2-1) : مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: اوما سكران، طرق البحث في الإدارة: مدخل لبناء المهارات البحثية، تعريب اسماعيل علي بسيوني، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006، ص 284.

2_ تحكيم الاستبيان:

قبل نشر الاستبيان خضع لعملية تحكيم من قبل أساتذة وباحثين جامعيين مختصين في المراجعين و حكومة الشركات و مختصين كذلك في إعداد و إدارة الاستبيان، و هذا بغية التأكد من سلامة بناء الاستمارة من مختلف الجوانب، و خاصة من حيث¹:

• دقة صياغة الأسئلة و صحة الإجابات؛

• توزيع خيارات الإجابة لضمان ملائمتها لعملية المعالجة الإحصائية؛

• من أجل الوقوف على مشكلة التصميم و المنهجية.

و في الأخير و بناء على الملاحظات و التوصيات الواردة من الأساتذة المحكمين، تمت صياغة الاستبيان بشكل نهائي.

3_ توزيع الاستبيان:

كما أنه لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع أو نشر استمارة الاستبيان، حيث قمنا بتوزيع حوالي 80 استمارة على أفراد العينة، و بعد جمع الاستبيانات الموزعة قمنا بعملية فرزها و تبويبها فتحصلنا على 50 استمارة صالحة و هي كالتالي:

¹ - أساتذة وباحثين ومهنيين مختصين: " محافظ الحسابات. بن داود عبد الرزاق، د. غوالي محمد البشير، د. سويس الهواري، د. مقدم خالد، أ. بن تفات عبد الحق مهنيين و أساتذة من جامعة ورقلة.

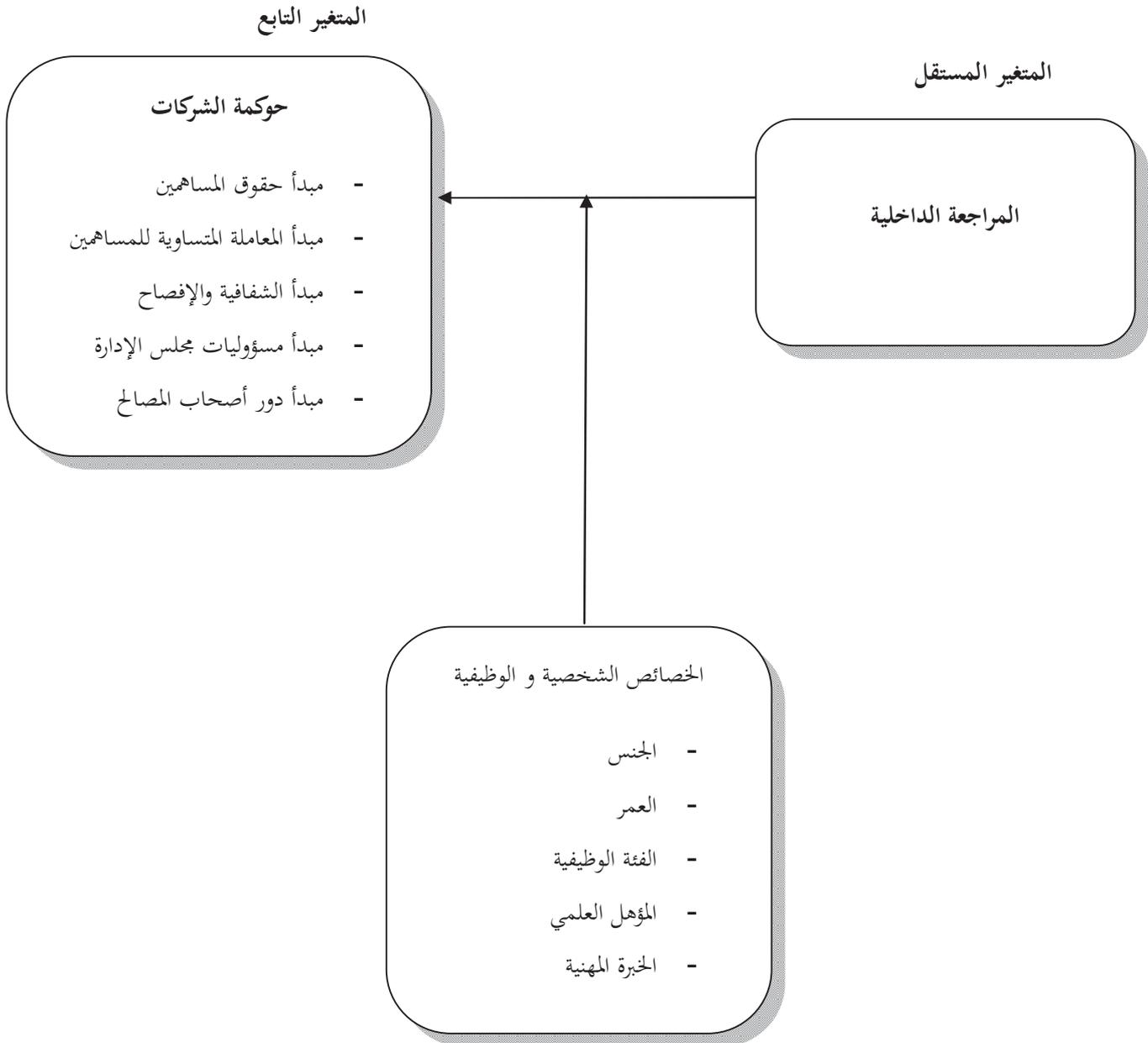
جدول رقم (2_2): توزيع الاستثمارات الموزعة على أفراد العينة

النسبة المئوية	العدد	البيان
62.5%	50	الاستثمارات الصالحة للتحليل
22.5%	18	الاستثمارات المفقودة
15%	12	الاستثمارات الملغاة (غير كاملة الإجابة أو الواردة بعد الأجل)
100%	80	مجموع الاستثمارات الموزعة

المصدر : من إعداد الطالب بناء على الاستبيان

1- نموذج الدراسة:

الشكل رقم (2-1): نموذج الدراسة



المتغيرات الوسيطة

المصدر: من إعداد الطالب

المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة

نحاول من خلال هذا المطلب بيان الأدوات الإحصائية و البرامج المستخدمة في معالجة البيانات المجمعة من الاستبيان:

أولاً: الأساليب المستعملة:

- برنامج الجداول الإلكترونية (EXCEL) لعرض و تحليل البيانات.
- تم تحليل البيانات و معالجتها بواسطة البرامج (SPSS) Statistical Package For Social Sciences و اعتمدت عملية التحليل على الاعتمادية للتأكد من مدى ثبات أداة الدراسة من خلال معامل كرونباخ ألفا (α)؛
- مقاييس الإحصاء الوصفي (المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية) لبيان خصائص العينة .
- تحليل الانحدار البسيط و معامل ارتباط سيرمان لقياس العلاقة بين المتغير المستقل و التابع و اختبار (TEST-F) و (T-TEST) التي استخدمت في اختبار الفرضيات.
- تحليل التباين الأحادي ONE WAY ANOVA

ثانياً : اختبار ثبات الاستبيان بطريقة " ألفا كرونباخ " (Cronbach's Alpha)

من أجل اختبار مصداقية و ثبات الاستبيان و للتأكد من مصداقية المستجوبين في الإجابة على أسئلة الاستبيان و لكل متغير على حدى فقد تم استخدام معامل ألفا كرونباخ لتحقيق الغرض المطلوب، حيث أن معامل ألفا كرونباخ يأخذ قيمة بين الصفر و الواحد (0,1) فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، و على العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمت المعامل تساوي الواحد الصحيح، أي أن زيادة قيمة معامل ألفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات من عكس نتائج العينة على مجتمع الدراسة².

نتائج اختبارات الثبات : عند تطبيق اختبار المصدقية و الثبات ألفا كرونباخ وجدنا أن قيمته بلغت (0.79) و هي قيمة مقبولة و معبرة عن صدق الأداة.

2 - وليد عبد الرحمن، خالد الفراء تحليل بيانات الاستبيان باستخدام برنامج الإحصائي SPSS، الندوة العالمية للشباب الإسلامي، المتاح على الموقع:

المبحث الثاني: تحليل و مناقشة نتائج الدراسة

يشتمل هذا المبحث على مطلبين، المطلب الأول يتعلق بعرض نتائج الدراسة و مناقشتها، وفي المطلب الثاني سنحاول تحليل و تفسير نتائج الدراسة و اختبار الفرضيات و مناقشتها.

المطلب الأول: عرض و تحليل نتائج الدراسة الميدانية

سنحاول في هذا المطلب أن نقوم بعرض النتائج المتوصل إليها باستخدام الأدوات الإحصائية و القياسية و البرامج المستعملة في معالجة البيانات، التي تم جمعها عن طريق الاستبيان.

أولاً: عرض النتائج المتعلقة بالمتغيرات الديمغرافية

لقد تمت دراسة خصائص أفراد العينة حسب المتغيرات التالية: الجنس، العمر، الفئة، الوظيفة، المؤهل، العلمي، الخبرة المهنية.

1- توزيع العينة حسب متغير الجنس:

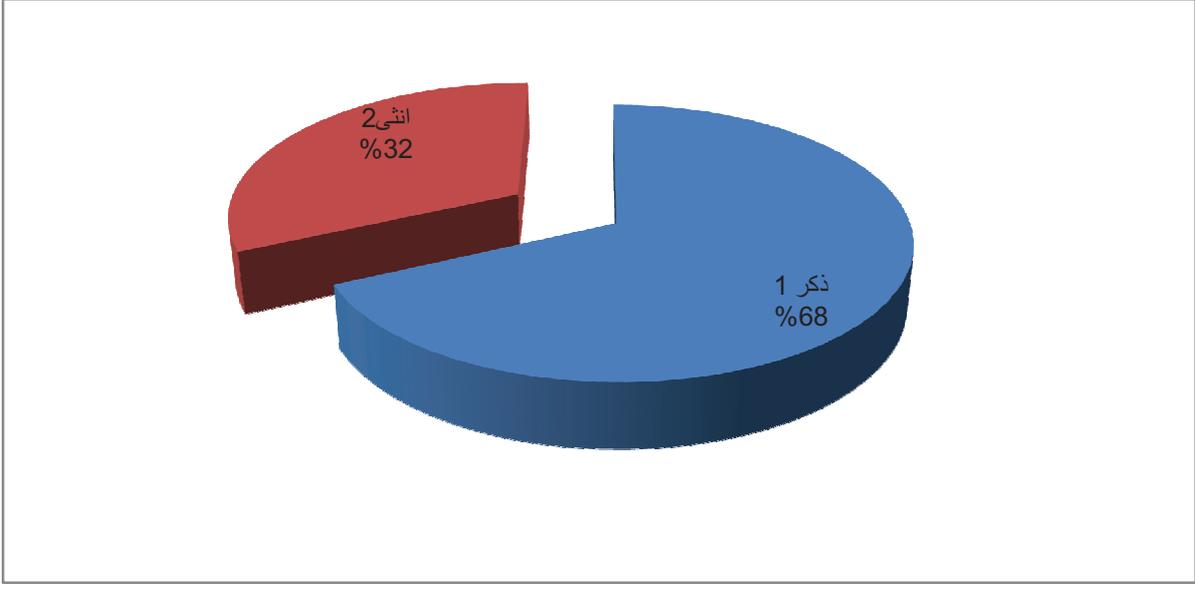
يبين الجدول رقم (2_3) التوزيع النسبي لعينة الدراسة حسب اختلاف جنسهم بين الذكور و إناث وهذا على النحو التالي:

الجدول رقم (2_3): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة
ذكر	34	68%
أنثى	16	32%
المجموع	50	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الاستبيان

الشكل رقم (2-2): تمثيل عينة الدارسة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج EXCEL2007

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع التكرارات و النسب المئوية حسب متغير الجنس لأفراد عينة الدراسة، حيث نلاحظ أن أغلب أفراد عينة الدراسة كانوا كلهم ذكور وهذا بنسبة 68% أما الإناث فكانوا بنسبة 32% فقط.

2- توزيع العينة حسب متغير العمر:

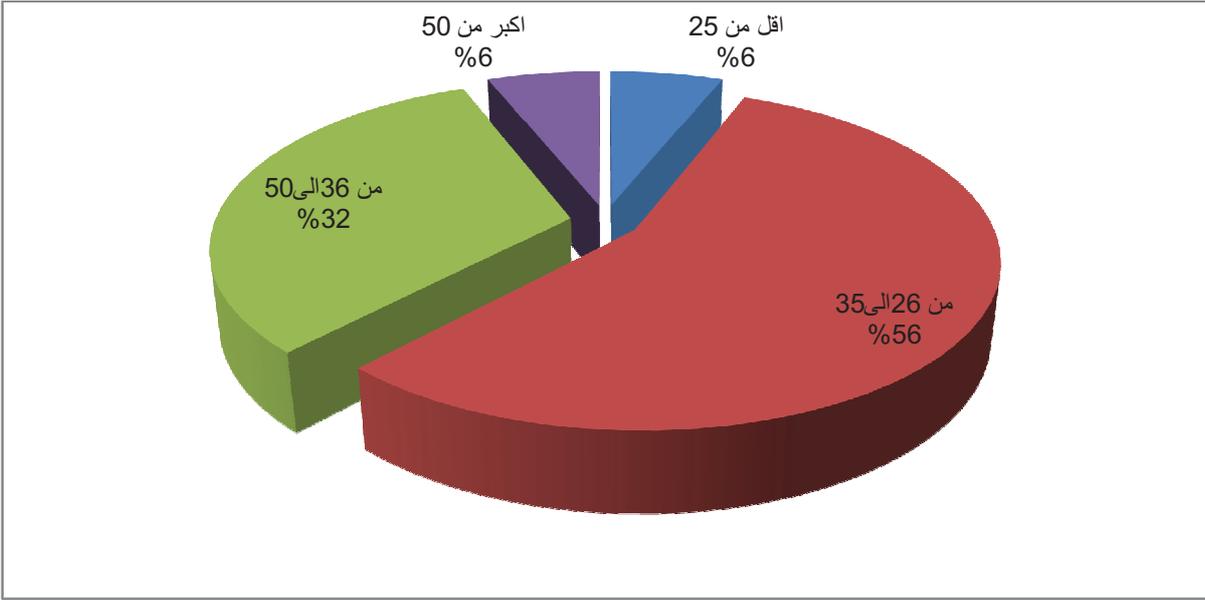
يبين الجدول رقم (2_4): التوزيع النسبي لعينة الدراسة حسب اختلاف أعمارهم و هذا على النحو التالي:

الجدول رقم (2_4): توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر:

العمر	التكرار	النسبة
اقل 25 سنة	3	6%
من 26 إلى 35 سنة	28	56%
من 36 إلى 50 سنة	16	32%
أكبر من 50 سنة	3	6%
المجموع	50	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الاستبيان

الشكل رقم (2-3): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير العمر



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج EXCEL2007

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع التكرارات و النسب المئوية حسب متغير العمر لأفراد عينة الدراسة، حيث نلاحظ أن أكثر الفئات العمرية تكرارا هي الفئة الثانية بنسبة 56%، ثم تليها الفئة العمرية الثالثة بنسبة 32%، أما الفئة تكرارية الأولى والفئة الأخيرة تمثل بنسبة 6%، و السبب أن الفئات العمرية المتقدمة في العمر أكثر تكرارا من الفئات الأخرى هو الخبرة المهنية التي يتمتع بها هؤلاء الأفراد، فهي مؤشر جيد لإعطاء نتائج واضحة و دقيقة للدراسة الميدانية.

3-توزيع العينة حسب متغير الفئة الوظيفية:

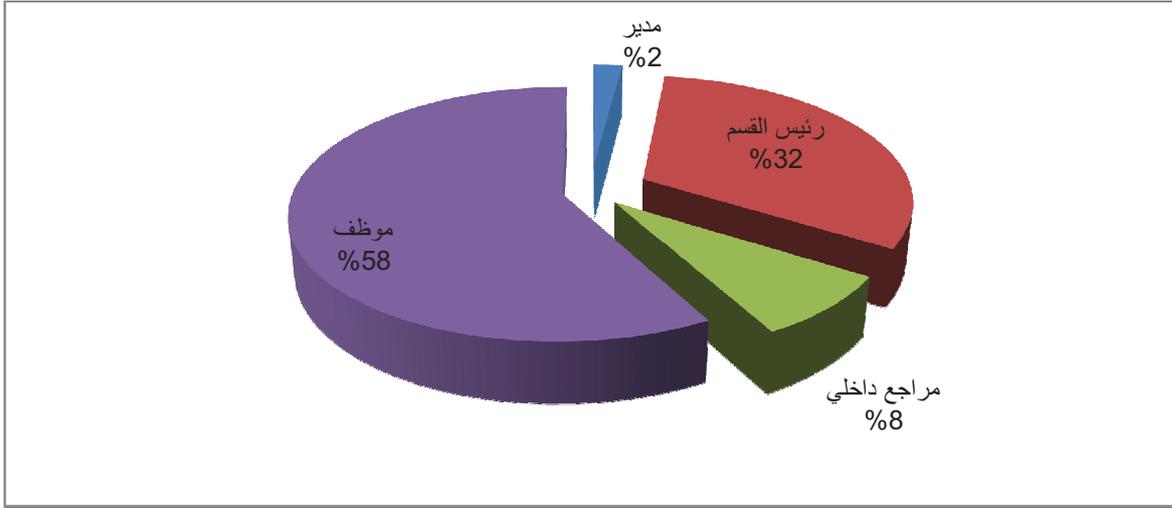
يبين الجدول رقم (2_5) التوزيع النسبي لعينة الدراسة حسب اختلاف وظائفهم وهذا على النحو التالي:

الجدول رقم (2_5): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة
مدير	1	2%
رئيس قسم	16	32%
مراجع داخلي	4	8%
موظف	29	58%
المجموع	50	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الاستبيان

الشكل رقم (2_4): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج EXCEL2007

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع التكرارات و النسب المئوية حسب متغير الفئة الوظيفية لأفراد عينة الدراسة ، حيث تتكون من أربع فئات ، نلاحظ أن أكثر الفئات الوظيفية تكرارا هي الفئة الرابعة (الموظفين) بنسب 58% ، وأقل الفئات تكرارا هي الفئة الأولى المتمثلة في المدير (مديرين المديریات الداخلية) بنسبة 2%.

4-توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي:

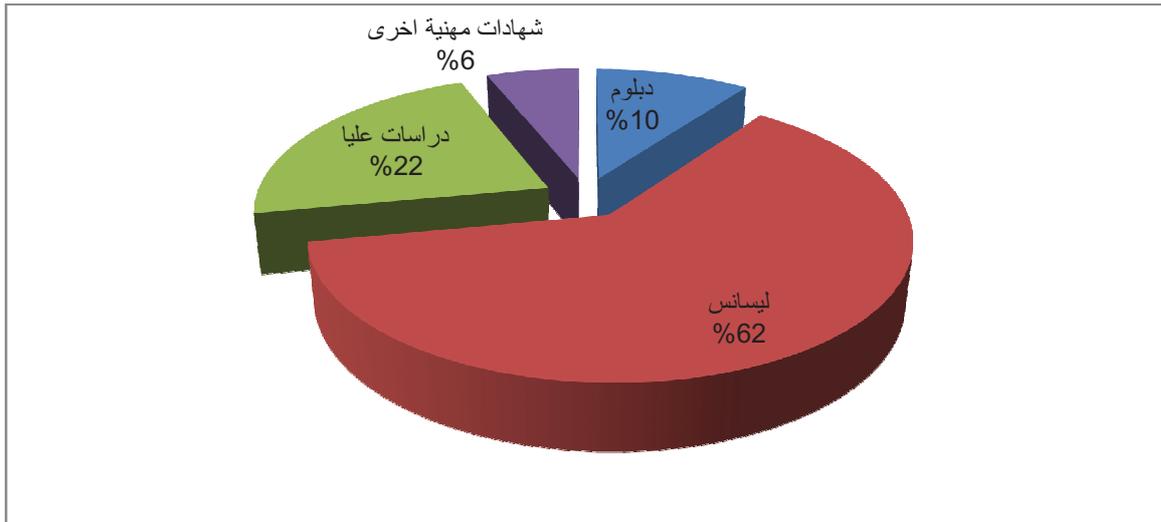
يبين الجدول رقم (2_6) التوزيع النسبي لعينة الدراسة حسب اختلاف مستواهم العلمي وهذا على النحو التالي:

الجدول رقم (2_6): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
دبلوم	5	10%
ليسانس	31	62%
دراسات عليا	11	22%
شهادات مهنية أخرى	3	6%
المجموع	50	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الاستبيان

الشكل رقم (2_5): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج EXCEL2007

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع التكرارات و النسب المئوية حسب متغير المؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة ، حيث نلاحظ أن أكثر الفئات العمرية تكرارا هي الفئة الأولى (ليسانس) بنسبة 62% ، و أقل الفئات تكرارا هي الفئة الرابعة (شهادات مهنية) بنسبة 6% .

5-توزيع العينة حسب متغير الخبرة المهنية:

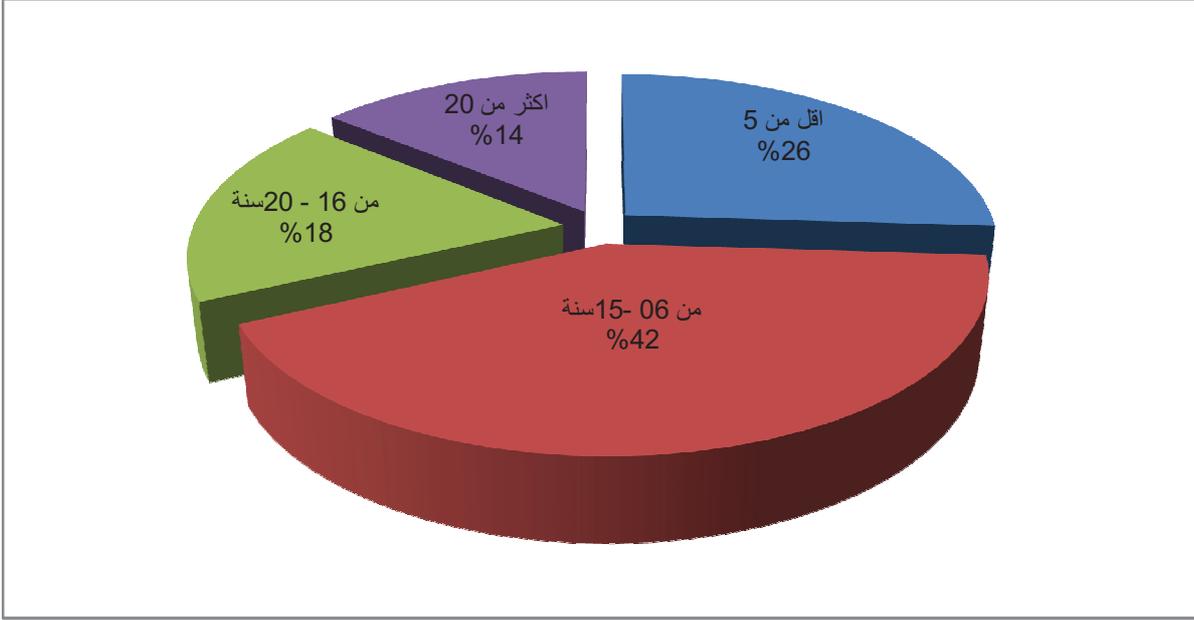
يبين الجدول رقم (2_7) التوزيع النسبي لعينة الدراسة حسب خبرتهم المهنية وهذا على النحو التالي:

الجدول رقم (2_7): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة
أقل من 05 سنوات	13	26%
من 06 إلى 10 سنة	21	42%
من 11 إلى 15 سنة	9	18%
أكثر من 15 سنة	7	14%
المجموع	50	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الاستبيان

الشكل رقم (2_6): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج EXCEL2007

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع التكرارات والنسب المئوية حسب متغير الخبرة المهنية لأفراد عينة الدراسة، حيث تتكون من أربع فئات، نلاحظ أن أكثر الفئات تكراراً هي الفئة الثانية بنسبة 42 %، و أقل الفئات تكراراً هي الفئة الرابعة بنسبة 14 % .

ثانياً: عرض النتائج المتعلقة بأراء عينة الدراسة

- قمنا بحساب الوسط الفرضي من خلال تقسيم مجموع بدائل الإجابة على عددها ، وبما استعملنا مقياس ليكرت الخماسي في بناء الاستبيان فإن:
عدد البدائل = 5
- مجموع البدائل = 15
- المتوسط الحسابي الفرضي المطلق = مجموع البدائل / عدد البدائل = $15 \div 5 = 3$
- تم تحديد طبيعة كل سؤال عند التحليل ايجابي أو سلبي عن طريق تحديد الفئة التي يقع فيها قيمة المتوسط الحسابي ، وتم حساب :

● حدود الفئات : ويتم ذلك عن طريق حساب المدى

$$\text{المدى} = \text{القيمة الكبرى} - \text{القيمة الصغرى} = 5 - 1 = 4$$

● طول الفئة : المدى / عدد التكرارات = $4 / 5 = 0.8$

نضيف النتيجة 0.8 بالتدرج إلى الفئات ابتداء من الفئة الأولى وتكون كالتالي:

● الفئة الأولى: [1-1.8] تمثل الإجابة لا أوافق بشدة؛

● الفئة الثانية: [1.81- 2.6] تمثل الإجابة لا أوافق؛

- الفئة الثالثة: [2.61- 3.4] تمثل الإجابة محايد؛
- الفئة الرابعة: [3.41 – 4.2] تمثل الإجابة أوافق؛
- الفئة الخامسة: [4.21- 5] تمثل الإجابة أوافق بشدة.

بعد تفرغ البيانات الموجودة بالاستمارات المسترجعة والقابلة للتحليل تم الحصول على النتائج التالية :

1 - نتائج آراء عينة الدراسة حول المتغير المستقل

الجدول رقم (2-8): نتائج آراء عينة الدراسة حول المراجعة الداخلية

المؤشرات الإحصائية			الإجابة					العبارة	
الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة		
7	0.755	3.96	1	-	9	30	10	التكرار	1-ان وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة مستقلة
			19.6 %	-	58.8 %	17.6 %	2 %	النسبة المئوية	
1	0.855	4.62	-	4	-	7	39	التكرار	2-ان كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة تعتمد على تكوين مستوى علمي وعملي جيد وخبرة مهنية للمراجعين.
			-	7.8 %	-	13.7 %	76.5 %	النسبة المئوية	
6	0.82	4.02	5	-	1	32	12	التكرار	3- تعمل إدارة المراجعة الداخلية على إخضاع نظم الرقابة الداخلية لعمليات تقييم دورية والعمل على تحديد المشاكل الموجودة وتصحيحها.
			-	9.8 %	2 %	62.7 %	23.5 %	النسبة المئوية	
2	0.93	4.30	-	4	4	15	27	التكرار	4- تتميز إدارة المراجعة الداخلية بالمرونة ومواكبة التطور الحاصل
				7.8 %	7.8 %	29.7 %	52.9 %	النسبة المئوية	

						4%			في عمليات وأنشطة المؤسسة.
4	0.53	4.14	-	1	1	38	10	التكرار	5- تقوم إدارة المراجعة الداخلية بدور فعال في إدارة المخاطر من خلال تحديد وتقييم المجالات الهامة التي تكون عرضة للخطر داخل الشركة.
				2%	2%	74.5%	19.6%	النسبة المئوية	
3	0.8	4.18	1	1	3	28	17	التكرار	6- تأخذ إدارة المراجعة الداخلية في اعتبارها المخاطر الجوهرية التي قد تؤثر على أهداف الشركة
			2%	2%	5.9%	54.9%	33.3%	النسبة المئوية	
5	0.77	4.08	-	2	7	26	15	التكرار	7- تقوم إدارة المراجعة الداخلية بدراسة التقارير والملاحظات التي يقدمها المدقق الخارجي.
			-	3.9%	13.7%	51%	29.4%	النسبة المئوية	

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على برنامج spss

- **الفقرة 01:** جاءت الإجابات في الفقرة الأولى بأوافق بنسبة 58.8% و موافق تماما بنسبة 19.6% بمتوسط حسابي قدره 3.96 يتجه نحو الاتفاق وانحراف معياري بلغت قيمته 0.75 ؛
- **الفقرة 02:** جاءت الإجابات في الفقرة الثانية بأوافق تماما بنسبة 76.5% وموافق بنسبة 13.7% بمتوسط حسابي قدره 4.23 يتجه نحو الاتفاق بشدة وانحراف معياري بلغت قيمته 0.64 ؛
- **الفقرة 03:** جاءت الإجابات في الفقرة الثالثة بموافق تماما بنسبة 62.7% وموافق بنسبة 23.5% بمتوسط حسابي قدره 4.02 يتجه نحو الاتفاق وانحراف معياري بلغت قيمته 0.82 ؛
- **الفقرة 04:** جاءت الاجابات في الفقرة الرابعة بأوافق بشدة بنسبة 52.9% وموافق بنسبة 29.4% بمتوسط حسابي قدره 4.3 يتجه نحو الاتفاق بشدة وانحراف معياري بلغت قيمته 0.93 ؛
- **الفقرة 05:** جاءت الاجابات في الفقرة الخامسة بموافق بنسبة 74.5% وموافق تماما بنسبة 19.6% بمتوسط حسابي قدره 4.14 يتجه نحو الاتفاق وانحراف معياري بلغت قيمته 0.53؛

● **الفقرة 06:** جاءت الاجابات في الفقرة السادسة بموافق بنسبة 54.9 % وموافق تماما بنسبة 33.3% بمتوسط حسابي قدره 4.18 يتجه نحو الاتفاق بشدة وانحراف معياري بلغت قيمته 0.8؛

● **الفقرة 07:** جاءت الاجابات في الفقرة السابعة بموافق بنسبة 51% وموافق تماما بنسبة 29.4% بمتوسط حسابي قدره 4.08 يتجه نحو الاتفاق وانحراف معياري بلغت قيمته 0.77.

2- نتائج آراء عينة الدراسة حول أبعاد المتغير التابع حوكمة الشركات

الجدول رقم (2-9): نتائج آراء العينة حول مبدأ ضمان حقوق المساهمين

المؤشرات الإحصائية		الإجابة						العبارة	
الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة		
1	0.69	3.92	-	2	8	32	8	التكرار	8-تعمل المراجعة الداخلية على ضمان الحق للمساهمين
			-	3.9%	15.7%	62.7%	15.7%	النسبة المئوية	
2	0.72	3.8	-	3	10	31	6	التكرار	9-تعمل المراجعة الداخلية على ضمان حق المساهمين في المشاركة والحصول على المعلومات للتغيرات الأساسية في الشركة
			-	5.9%	19.6%	60.8%	11.8%	النسبة المئوية	

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على برنامج spss

● **الفقرة 08:** جاءت الإجابات في الفقرة الثامنة بنسبة 62.7% بأوافق وبمتوسط حسابي قدره 3.62 يتجه نحو الاتفاق وانحراف معياري بلغت قيمته 0.69.

● **الفقرة 09:** جاءت الإجابات في الفقرة التاسعة بنسبة 60.8% بأوافق وبمتوسط حسابي قدره 3.8 يتجه نحو الاتفاق وانحراف معياري بلغت قيمته 0.72.

الجدول رقم (2-10): نتائج آراء العينة حول مبدأ المعاملة المتساوية للمساهمين

المؤشرات الإحصائية			الإجابة					العبارة	
الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة		
1	0.68	3.94	-	1	10	30	9	التكرار	10-تعمل المراجعة الداخلية على ضمان المعاملة المتكافئة بين حملة أسهم فيما الإطلاع على يخص التقارير المالية لشركة
			-	2%	19.6%	58.8%	17.6%	النسبة المئوية	
2	0.83	3.6	-	3	22	17	8	التكرار	11-تعمل المراجعة الداخلية على ضمان المعاملة المتكافئة للمساهمين ومنع تداول الأسهم بصورة لا تتسم بالإفصاح والشفافية
			-	5.9%	43.1%	33.3%	15.7%	النسبة المئوية	

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على برنامج spss

● **الفقرة 10:** جاءت الإجابات في الفقرة العاشرة بموافق بنسبة 58.8% وبمتوسط حسابي قدره 3.94 يتجه نحو الاتفاق وانحراف معياري بلغت قيمته 0.68.

● **الفقرة 11:** جاءت الإجابات في الفقرة الحادي عشر بمحايد بنسبة 43.1% وبمتوسط حسابي قدره 3.6 يتجه نحو الاتفاق وانحراف معياري قيمته 0.83.

الجدول رقم (2-11): نتائج آراء العينة حول مبدأ الإفصاح والشفافية.

المؤشرات الإحصائية			الإجابة					العبارة	
الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة		

1	0.67	3.9	-	-	14	27	9	التكرار	12-تعمل المراجعة الداخلية على ضمان المستوى الكافي من الإفصاح عن طريقة مراجعة التقارير المالية السنوية أو المرحلية
			-	-	27.5 %	52.9 %	7.6 %	النسبة المئوية	
3	0.69	3.64	-	-	24	20	6	التكرار	13-تساهم المراجعة الداخلية على ضمان العدالة في الإفصاح عن القوائم المالية من خلال ضمان وصول المعلومات الواردة في التقارير المالية للأطراف
			-	-	47.1	39.2	11.8	النسبة المئوية	
2	0.79	3.88	-	-	19	18	13	التكرار	14- يتم الإشراف من قبل إدارة المراجعة الداخلية على عملية إعداد التقارير والقوائم المالية وقياس أثرها.
			-	-	37.3	35.3	25.5	النسبة المئوية	

الفقرة 12: جاءت الإجابات في الفقرة الثانية عشر بموافق بنسبة 52.9% وبمتوسط حسابي قدره 3.9 يتجه نحو الاتفاق وانحراف معياري بلغت قيمته 0.67

الفقرة 13: جاءت الاجابات في الفقرة الثالثة عشر بمحايد بنسبة 47.1% وبمتوسط حسابي قدره 3.64 يتجه نحو الاتفاق وانحراف معياري بلغت قيمته 0.69 .

الفقرة 14 : جاءت الاجابات في الفقرة الرابعة عشر بمحايد بنسبة 37.3% قدره 3.88 يتجه نحو الاتفاق وانحراف معياري بلغت قيمته 0.79

الجدول رقم (2-12): نتائج اراء العينة حول مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة

المؤشرات الإحصائية			الإجابة					العبارة
الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	

1	0.69	4.08	-	1	7	29	13	التكرار	15-تعمل المراجعة الداخلية على مساعدة مجلس الإدارة على توجيه ومراجعة إستراتيجية الشركة ومدى حرصها على تعظيم حملة الأسهم
			-	%2	13.7	56.9	25.5	النسبة المئوية	
3	0.84	3.66	-	6	11	27	6	التكرار	16-تساهم المراجعة الداخلية في إعداد هيكل التعويضات والمرتبات والتقارير والحوافز والمزايا الممنوحة للموظفين والعمال.
			-	11.8	21.6	52.9	11.6	النسبة المئوية	
2	1.13 7	3.82	2	6	-	1	16	التكرار	17-تقوم إدارة المراجعة الداخلية باتخاذ ما يلزم للتأكد من عدم مخالفة شركة لأنظمة والقوانين السارية في الدولة ومدى مواءمتها.
			3.9	11.8	13.7	37.3	31.4	النسبة المئوية	

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على برنامج spss

الفقرة 15: جاءت الاجابات في الفقرة الخامسة عشر بنسبة 56.9% بموافق وبمتوسط حسابي قدره 4.08 يتجه نحو الاتفاق

وانحراف معياري بلغت قيمته 0.69

الفقرة 16: جاءت الاجابات في الفقرة السادسة عشر بموافق بنسبة 52.9% وبمتوسط حسابي قدره 3.82 يتجه نحو الاتفاق

وانحراف معياري بلغت قيمته 0.84.

الفقرة 17: جاءت الاجابات في الفقرة السابعة عشر بموافق بنسبة 37.3% وبمتوسط حسابي قدره 3.82 يتجه نحو الاتفاق

وانحراف المعياري بلغت قيمته 1.13 .

الجدول رقم (2-13): نتائج اراء العينة حول مبدأ دور أصحاب المصالح

المؤشرات الإحصائية			الإجابة					العبارة
الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	لا أوافق	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	

			بشدة						
1	1.041	4.24	1	3	7	11	28	التكرار	18- تساهم المراجعة الداخلية في العمل على احترام حقوق أصحاب المصالح كما يشرعها القانون؛ وضمان الحصول على التعويضات في حالة انتهاك حقوقهم
			%2	%5.9	%13.7	%21.6	54.9	النسبة	
2	0.737	4.22	-	1	6	24	19	التكرار	19- تساهم المراجعة الداخلية في العمل على إيجاد وتوفير آليات لمشاركة أصحاب المصالح في تحسين مستويات الأداء للشركة،
			-	2	11.8	47.1	37.3	النسبة المئوية	
3	0.85	4.00	-	4	6	26	14	التكرار	20- تقوم إدارة المراجعة الداخلية بالإشراف على عمليات التدقيق ذات علاقة بالغش أو الأخطاء التي تقع في الشركة وكيفية تجنب الأخطاء.
			-	7.8	11.8	51	27.5	النسبة المئوية	

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على برنامج spss

الفقرة 18: جاءت الاجابات في الفقرة الثامنة عشر بنسبة 54.9% بموافق بشدة وبمتوسط حسابي قدره 4.24 يتجه نحو الاتفاق

بشدة وانحراف معياري بلغت قيمته 1.04

الفقرة 19: جاءت الاجابات في الفقرة التاسعة عشر بموافق بنسبة 47.1% وبمتوسط حسابي قدره 4.22 يتجه نحو الاتفاق

بشدة و انحراف معياري بلغت قيمته 0.73.

الفقرة 20: جاءت الاجابات في الفقرة العشرين بموافق بنسبة 51% وبمتوسط حسابي قدره 4.00 نحو الاتفاق و انحراف

معياري بلغت قيمته 0.85.

المطلب الثاني: اختبار و تحليل فرضيات الدراسة

لقد تم اعتماد قاعدة القرار التالية لاختبار الفرضيات:

- قبول H_1 : إذا كان مستوى الدلالة المحسوبة أقل من مستوى الدلالة المعتمدة (0.05)؛
- رفض H_0 : إذا كان مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من مستوى الدلالة المعتمدة (0.05).

أولاً: اختبار وتحليل الفرضية الرئيسية الأولى والفرضيات الجزئية الناتجة عنها.

لقد تم استخدام تحليل الانحدار البسيط ونجد من دراسة النتائج في الجدول التالي:

جدول رقم (2_14) : نتائج معامل الارتباط بين المراجعة الداخلية و حوكمة الشركات و مبادئها

		ضمان حقوق المساهمين	المعاملة المتساوية للمساهمين	الإفصاح والشفافية	مسؤوليات مجلس الإدارة	دور أصحاب المصالح
المراجعة الداخلية	معامل الارتباط	0.21	0.6	0.21	0.29	0.36
	مستوى الدلالة	0.13	0.67	0.13	0.037	0.008
	العينة	50	50	50	50	50

المصدر : من إعداد الطالب اعتماداً على spss

1-اختبار و تحليل الفرضية الأولى والفرضيات الجزئية:

اختبار وتحليل الفرضية الجزئية الأولى: إن قيمة مستوى الدلالة المحسوبة (0.13) أكبر من قيمة الدلالة المعتمدة (0.05) وبالتالي نرفض الفرضية البديلة H_1 ونقبل الفرضية الصفرية H_0 ، هذا يعني عدم وجود علاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية ومبدأ ضمان حقوق المساهمين، والسبب في ذلك أن وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات محل الدراسة -لا تضمن حق المساهمين، وكذا المشاركة و الحصول على معلومات للتغيرات الأساسية في الشركة.

اختبار وتحليل الفرضية الجزئية الثانية: إن قيمة مستوى الدلالة المحسوبة (0.67) أكبر من قيمة الدلالة المعتمدة (0.05) و بالتالي قبول الفرضية H_0 ورفض الفرضية البديلة H_1 ما يعني عدم وجود علاقة بين عملية المراجعة الداخلية ومبدأ المعاملة المتساوية بين المساهمين، وهذا يفسر أن المراجعة الداخلية - في الشركات محل الدراسة - لا يتضمن المعاملة المتكافئة بين حملة أسهم في ما يخص الإطلاع على التقارير المالية للشركة كما لا تضمن المعاملة المتكافئة لهم ومنع تداول الأسهم بصورة لا تتسم بالشفافية والإفصاح .

اختبار وتحليل الفرضية الجزئية الثالثة: إن قيمة الدلالة المحسوبة (0.13) أكبر من قيمة الدلالة المعتمدة (0.05) وبالتالي نقبل الفرضية H_0 ونرفض الفرضية البديلة H_1 ما يدل على عدم وجود علاقة بين عملية المراجعة الداخلية ومبدأ الإفصاح والشفافية، وهذا يفسر أن المراجعة الداخلية حسب رأي أفراد عينة الدراسة فيما يخص تطبيق الحوكمة أنها لا تضمن المستوى الكافي من الإفصاح عن طريقة مراجعة التقارير المالية السنوية أو المرحلية.

اختبار وتحليل الفرضية الجزئية الرابعة: إن قيمة الدلالة المحسوبة (0.037) أقل من قيمة الدلالة المعتمدة (0.05) وبالتالي نقبل الفرضية البديلة H_1 ونرفض الفرضية الصفريية H_0 ما يعني وجود علاقة بين المراجعة الداخلية ومبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة حيث بلغت قوة العلاقة 29.6% بناء على معامل الارتباط، ويفسر 0.037 هذا أن المراجعة الداخلية تساعد مجلس الإدارة على مراجعة وتوجيه و مراجعة إستراتيجية الشركة و اتخاذ ما يلزم لتأكد من عدم مخالفة الشركة للأنظمة و القوانين السارية في الدولة ومدى موافقتها .

اختبار وتحليل الفرضية الجزئية الخامسة: إن قيمة الدلالة المحسوبة (0.089) أكبر من قيمة الدلالة المعتمدة (0.05) وبالتالي نقبل الفرضية H_0 ونرفض الفرضية البديلة H_1 ما يدل على عدم وجود علاقة بين عملية المراجعة الداخلية ومبدأ دور أصحاب المصالح، ويفسر هذا بأن المراجعة الداخلية — في الشركات محل الدراسة — لا تضمن احترام حقوق أصحاب المصالح كما يشرعها القانون و كذا عدم مساهمتها في توفير آليات لمشاركة أصحاب المصالح في تحسين مستويات أداء الشركة.

اختبار وتحليل الفرضية الرئيسية الأولى: من خلال اختبار وتحليل الفرضيات الجزئية للفرضية الرئيسية نستنتج أنه يوجد علاقة بين المراجعة الداخلية و مبادئ حوكمة الشركات إلا أنها مقيدة من طرف مجلس الإدارة وهذا بسبب وجود علاقة بين المراجعة الداخلية و مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة وعدم وجود علاقة بين المراجعة الداخلية و المبادئ (ضمان حقوق المساهمين، المعاملة المتساوية للمساهمين، الإفصاح والشفافية، دور أصحاب المصالح) في الشركات التي تمت فيها الدراسة ولعل السبب هو عدم تواجد مديرية المراجعة على مستوى بعض الشركات أو العينة غير كافية.

ثانيا: اختبار وتحليل الفرضية الرئيسية الثانية و الفرضيات الجزئية الناتجة عنها

• اختبار وتحليل الفرضية الجزئية الأولى:

جدول رقم (2_15): نتائج اختبار T لاختبار الفروق لمتوسطات المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات حسب متغير الجنس

مستوى الدلالة	درجة الحرية	F المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عدد افراد العينة	الجنس
0.49	48	0.476	0.44	4.22	34	ذكر
			0.5	4.1	16	أنثى

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على spss

من خلال اطلعنا على النتائج الواردة في الجدول أعلاه نجد أن قيمة مستوى الدلالة (0.49) أكبر من مستوى الدلالة المعتمدة (0.05) وبالتالي نرفض الفرضية البديلة H_1 ونقبل بالفرضية الصفرية H_0 . هذا يعني أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية نحو أثر المراجعة الداخلية على حوكمة الشركات تعزى لمتغير الجنس، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات الذكور 4.22 بانحراف معياري 0.44 أما لدى إجابات الإناث فقد بلغ 4.1 بانحراف معياري 0.5 وهذا يشير إلى تقارب دور المراجعة الداخلية تفعيل حوكمة الشركات تعزى لمتغير الجنس، ولعل السبب يعود إلى إقبال المرأة على العمل في جميع الهيئات حيث انخرطت المرأة في الحياة العامة وأصبحت تنافس الرجل في جميع المجالات.

• اختبار وتحليل الفرضية الجزئية الثانية:

جدول رقم (2_16): نتائج اختبار التباين الأحادي ANOVA لاختبار الفروق لمتوسطات المراجعة الداخلية على حوكمة الشركات حسب متغير العمر

مستوى الدلالة	F المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عدد أفراد العينة	العمر
0.020	3.63	0.29	3.90	3	اقل من 25
		0.52	4.09	28	35-26
		0.21	4.3	16	50-36
		0.65	4.61	3	أكبر من 50
		0.44	4.18	50	الكلي

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على spss

من خلال اطلعنا على النتائج الواردة في الجدول أعلاه نجد ان قيمة مستوى الدلالة المحسوبة (0.020) اقل من مستوى الدلالة المعتمدة (0.05) وبالتالي نرفض الفرضية البديلة H_0 ونقبل بالفرضية H_1 ، وهذا يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية نحو دور المراجعة الداخلية تفعيل حوكمة الشركات تعزى لمتغير العمر، لأن تقارب المتوسطات الحسابية للفئات العمرية (3.90، 4.09، 4.3، 4.61) و تباعد الانحرافات المعيارية (0.29، 0.52، 0.21، 0.65) يشير الى تباعد دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات تعزى لمتغير العمر، ولعل السبب ان العمر له أهمية كبيرة في شغل المناصب وما يهم هو كمية المعلومات لدى الشخص والقدرة على تحمل المسؤولية والمساهمة في إنجاح الشركة.

جدول رقم (2_17): نتائج اختبار التباين الأحادي ANOVA لاختبار الفروق لمتوسطات المراجعة الداخلية على حوكمة الشركات حسب متغير الفئة الوظيفية

العمر	عدد أفراد العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	F المحسوبة	مستوى الدلالة
المدير	1	3.23	-	2.27	0.093
رئيس القسم	16	3.98	0.406		
مدقق داخلي	4	3.51	0.57		
موظف	29	3.93	0.39		
الكلية	50	3.9	0.06		

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على spss

من خلال اطلاعنا على النتائج الواردة في الجدول أعلاه نجد ان قيمة مستوى الدلالة المحسوبة (0.093) اكبر من مستوى الدلالة المعتمدة (0.05) وبالتالي نقبل بالفرضية H_0 ونرفض الفرضية البديلة H_1 ، هذا يعني انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية نحو دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات تعزى لمتغير الوظيفة، لأن تقارب المتوسطات الحسابية للفئات الوظيفية (3.23، 3.98، 3.51، 3.93) و تقارب الانحرافات المعيارية (0.406، 0.57، 0.39) يشير الى تقارب دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات تعزى لمتغير الوظيفة، ولعل السبب هو ان كل الفئات الوظيفية بجميع مستوياتها داخل الشركة تساهم في زيادة فعالية تطبيق مبادئ الحوكمة من خلال سعي الجميع لتطوير وتحسين مستوى الشركة ولان عينة الدراسة لم تقتصر على المراجعين فقط وإنما شملت عدة مستويات من الشركة.

جدول رقم (2_18): نتائج اختبار التباين ANOVA الأحادي لاختبار الفروق لمتوسطات لدور

المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	عدد أفراد العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	F المحسوبة	مستوى الدلالة
دبلوم	5	3.72	0,12	1,83	0.001
ليسانس	31	3,86	0,39		
دراسات عليا	11	4.13	0.54		
شهادات مهنية اخرى	3	3,69	0.42		
كلي	50	3,9	0,42		

من خلال اطلاعنا على النتائج الواردة في الجدول اعلاه نجد ان قيمة مستوى الدلالة المحسوبة (0.001) اقل من مستوى الدلالة المعتمدة (0.05) وبالتالي نقبل بالفرضية H_1 ونرفض الفرضية البديلة H_0 ، هذا يعني انه توجد فروق ذات دلالة إحصائية نحو دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات تعزى لمتغير المؤهل العلمي، لأن تقارب المتوسطات الحسابية للمؤهل العلمي (3.72، 3.86، 4.13، 3.69) و تباعد الانحرافات

المعيارية (0.12،0.39،0.54،0.42) يشير الى تباعد دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات تعزي لمتغير المؤهل العلمي، وربما يعود السبب ان المستوى العلمي (الشهادة) يعكس المستوى الفكري للفرد، فقد يكون الفرد ذو مستوى علمي عالي له دور فعال في الشركة.

نتائج اختبار التباين الأحادي ANOVA لاختبار الفروق لمتوسطات المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات حسب متغير الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	عدد أفراد العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	F المحسوبة	مستوى الدلالة
أقل من 05 سنوات	13	4.15	0.53	4.47	0.008
من 06 الى 15	21	3.92	0.31		
من 15 الى 20	9	3.7	0.28		
أكبر من 20	7	3.6	0.44		
كلي	50	3.9	0.42		

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على برنامج SPSS

من خلال اطلاعنا على النتائج الواردة في الجدول اعلاه نجد ان قيمة مستوى الدلالة المحسوبة (0.008) اقل من مستوى الدلالة المعتمدة (0.05) وبالتالي نقبل بالفرضية H_1 ونرفض الفرضية البديلة H_0 ، هذا يعني انه توجد فروق ذات دلالة إحصائية نحو دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات تعزي لمتغير الخبرة المهنية، لأن تقارب المتوسطات الحسابية للخبرة المهنية (3.15، 3.45، 3.41، 3.36) وتباعد الانحرافات المعيارية (0.53، 0.31، 0.28، 0.44) يشير إلى تباعد دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات تعزي لمتغير الخبرة المهنية، وربما يعود السبب أن الاقدمية في العمل تعكس مستوى خبرة الفرد الحقيقية، فيمكن أن يكون للفرد قديم الخبرة، أي انه يستطيع اكتشاف أخطاء أو التنبيه بمخاطر وبذلك يثبت وجوده وقدراته لكي يرتقي إلى مراكز أعلى.

من خلال ما سبق يمكن التوصل الى الاستنتاجات التالية:

من خلال الدراسة تم التوصل الى مجموعة من النتائج اهمها:

1. انه توجد علاقة بين المراجعة الداخلية ومبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة؛
2. أظهرت الدراسة عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الداخلية ومبادئ الحوكمة (ضمان حقوق المساهمين، المعاملة المتساوية للمساهمين، الإفصاح والشفافية، دور أصحاب المصالح)؛

3. أظهرت الدراسة وجود علاقة ذات إحصائية بين المراجعة الداخلية ومبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة؛
4. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية نحو دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات تعزى للمتغيرين الجنس والوظيفة؛
5. توجد فروق ذات دلالة إحصائية نحو دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات تعزى متغيرات العمر، المؤهل العلمي، والخبرة المهنية.

الخاتمة العامة

هدفنا في هذه الدراسة إلى دراسة دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات في بعض شركات في الجنوب الجزائري ثم تعميمها على شركات أخرى ولتحقيق هذا الهدف تم استعراض الإطار النظري والمفاهيمي للموضوع قصد الوقوف على خلفيته النظرية وتمحيص الدراسات السابقة بشأنه والاستفادة منها في تحديد المتغيرات المؤثرة في إشكالية الدراسة بوضوح ثم صياغتها في سؤال جوهري ما دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وفرضيتين رئيسيتين حينها استعرضنا الدراسة الميدانية والتي تعد تجسيدا للإطار النظري على أرض الواقع أو العكس، حيث تم في هذا الصدد تصميم استبيان لغرض جمع البيانات والمعلومات وتوزيعها على عينة الدراسة والمتمثلة في آرائهم واتجاهاتهم وباستخدام الأساليب الإحصائية ثم تحليل بيانات الاستبيان الذي يمكننا من اختبار الفرضيات واستخلاص النتائج وتقديم اقتراحات بشأن الموضوع.

من خلال الفصل النظري والتطبيقي توصلنا إلى ما يلي :

نتائج الفصل النظري :

من خلال دراستنا وتحليلنا في الفصل الأول للدراسات السابقة توصلنا إلى جملة من الاستنتاجات وهي :

- 1- تسعى وظيفة المراجعة الداخلية من خلال موقعها المتميز في هيكل الشركة إلى تقييم المخاطر وتحديد الأساليب المناسبة لإدارتها والتأكد من أن نظم الرقابة الداخلية تعمل بكفاءة، وتقديم التوصيات اللازمة التي يحتاج إليها مجلس الإدارة لحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح في الشركة.
- 2- أن المبادئ التي تقوم عليها حوكمة الشركات تركز أساسا على الضوابط الداخلية، بالإضافة إلى أنها تحتاج إلى مجموعة من الآليات التي تضمن الاستغلال الأمثل لموارد الشركة وتحقيق أهداف أصحاب المصالح (خاصة المساهمين)
- 3- يتوقف دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات على ضرورة توافر الفهم المشترك بين المراجعين الداخليين والأطراف المستفيدة من حوكمة الشركة لكيفية جعل وظيفة المراجعة الداخلية نشاطا يضيف قيمة للشركة ويحمي حقوقهم بها.

نتائج الدراسة الميدانية :

بعد دراسة وتحليل الجانب التطبيقي توصلنا إلى جملة من النتائج وهي :

- 1- لا توجد علاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية ومبادئ حوكمة الشركات في (ضمان حقوق المساهمين ، المعاملة المتساوية للمساهمين ، الإفصاح والشفافية ، دور أصحاب المصالح)؛
- 2- توجد علاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية ومبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة؛
- 3- لا توجد فروق نحو دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات تعزى للمتغيرين الجنس و الوظيفة؛
- 4- توجد فروق نحو دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات تعزى للمتغيرات العمر و المؤهل العلمي و الخبرة؛
- 5- وظيفة المراجعة الداخلية تساهم بطريقة غير مباشرة في ضمان حقوق المساهمين لأنها تساعد مجلس الإدارة بطريقة مباشرة والذي يعتبر ممثل عن المساهمين بالوفاء.

6- تعتبر آلية المراجعة الداخلية من الوظائف الهامة في الشركة لما تقدمه من مساندة لمجلس الإدارة من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية ومراجعتها لإدارة المخاطر ولكن لا يمكنها تحقيق مبادئ الحوكمة لوحدها وإنما تساعد الآليات الأخرى بشكل كبير في تطبيق الحوكمة.

المقارنة بين نتائج الفصل النظري ونتائج الدراسة الميدانية :

من خلال الدراسة نجد أن :

- النتائج تتفق مع ما توصلت إليه دراسة (لخضر لوصيف) من خلال مقابلة المراجعين لمعرفة آرائهم وهي أن وظيفة المراجعة الداخلية مقيدة من طرف مجلس الإدارة.
- النتائج تتفق مع ما توصلت إليه دراسة (بابا عيسى كريمة) من خلال مقابلة المدققين لمعرفة آرائهم وهي أن وظيفة التدقيق مقيدة من طرف مجلس الإدارة.

-وتتفق كذلك مع الدراسات الأخرى في كون وظيفة المراجعة الداخلية وظيفة هامة لما تقدمه لمجلس الإدارة والمراجع الخارجي... وغيرهم من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية.

التوصيات :

- 1- ضرورة إعادة تنظيم وظيفة المراجعة الداخلية في شركات محل الدراسة بما يضمن استقلاليتها، موضوعيتها وكفاءة فعالية عملياتها.
 - 2- إلزام الشركات الجزائرية على العمل بالقواعد الأساسية لحوكمة الشركات التي تتلخص في الشفافية والمساءلة والمسؤولية والإنصاف، والإفصاح عن مدى العمل بها في التقارير السنوية، لتحقيق مصالحها والمحافظة على استمراريتها.
 - 3- إدراج المراجعين الجزائريين بالشركات الجزائرية إلى عملية تقويم مستمرة لتحديد نقاط القوة والضعف في عملهم والعمل على تطوير خبراتهم ومساعدتهم في الاطلاع على أساليب المراجعة الحديثة المتبعة في الدول الحديثة.
- آفاق الدراسة:

بعد الانتهاء من معالجة الإشكالية التي تمحورت حول دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، فإنه يمكن

دراسة وربط آليات رقابة أخرى بحوكمة الشركات منها :

- دور نظام الرقابة الداخلية في حوكمة الشركات؛

- اثر لجان المراجعة على حوكمة الشركات ؛

- دور إدارة المخاطر في حوكمة الشركات ؛

- دور مجالس الإدارات في تطبيق حوكمة الشركات.

قائمة المصادر والمراجع

المراجع بالعربية:

أولا الكتب:

1. احمد علي خضر، حوكمة الشركات، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، 2012؛
2. محمد ابراهيم موسى، "حوكمة الشركات المقيدة بسوق الاوراق المالية"، الطبعة الاولى، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2010؛
3. محمد التهامي طواهر، صديقي مسعود، " المراجعة وتدقيق الحسابات -الاطار النظري والممارسة التطبيقية"، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005؛
4. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، " دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات"، الطبعة الاولى، دار كنوز المعرفة العلمية، الاردن، 2009.
5. طارق عبد العال حماد، " حوكمة الشركات-المفاهيم-المبادئ-التجارب-المتطلبات " الدار الجامعية القاهرة، 2009/2008؛

ثانيا : البحوث الجامعية

1. السعيد خلف، دور أجهزة الرقابة المباشرة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات دراسة حالة استبيان، مذكرة ماستر في المحاسبة والجباية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة سنة 2011/2012؛
2. عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات دراسة ميدانية ، مذكرة ماجستير في المالية والمحاسبة، جامعة المدية، سنة 2008 / 2009؛
3. فاتح غلاب، تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة (دراسة لبعض المؤسسات الصناعية)، مذكرة ماجستير، في ادارة الاعمال، جامعة فرحات عباس سطيف، سنة 2010/2011؛
4. لخضر أوصيف، " دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات"، رسالة ماجستير بالاقتصاد، جامعة ورقلة، 2010؛
5. ليلي ريمة هيدوب، المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار ENTP مذكرة ماستر جامعة قاصدي مرباح ورقلة سنة 2011/2012.

6. نبيل حمادي، التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات دراسة حالة مجمع "صيدال" وحدة الدار البيضاء بالجزائر العاصمة، مذكرة ماجستير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف سنة 2007/2008؛

ثالثا : الملتقيات

1. أشرف حنا ميخائيل، تدقيق الحسابات و اطرافه في اطار منظومة حوكمة الشركات، المؤتمر العربي الأول حول المراجعة الداخلية في اطار حوكمة الشركات، 24-26/09/2005، القاهرة، مصر؛
2. رضا جاو حدو، مايو عبد الله، "تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات والمنهج المحاسبي السليم متطلبات ضرورية لإدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية"، الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي . أم البواقي؛
3. فهيمة بديسي، "المراجعة الداخلية و دوره في إنجاح مسار تطبيق الحوكمة"، الملتقى الوطني حول مهنة التدقيق في الجزائر، جامعة سكيكدة، 2010؛
4. محمد براق، قمان عمر، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، ماي 2012 ، جامعة محمد خيضر بسكرة؛
5. مناور حداد، دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية، المؤتمر العلمي الأول حول، حوكمة الشركات ودورها في الإصلاح الاقتصادي، جامعة دمشق، خلال الفترة (15-16 تشرين الأول 2008)؛

رابعا : المجلات

1. زياد بهاء الدين، دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية، منشورات بورصتي القاهرة والاسكندرية، مصر، اكتوبر. 2007.
2. مها محمود رمزي ربحاوي، الشركات المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات (حالة دراسية للشركات المساهمة العامة العمانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد 24 - العدد الأول-2008؛

3. عمر اقبال توفيق المشهداني، تدقيق التحكم المؤسسي -حوكمة الشركات - في ظل معايير التدقيق

المتعارف عليها" إطار مقترح"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية - العدد 02/2012؛

4. ظاهر القشي، حازم الخطيب، الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع

في الشركات المرجة في الاسواق المالية، مجلة اربد للبحوث العلمية، المجلد العاشر، العدد الاول،

2006، جامعة الاردن؛

خامسا: مواقع الانترنت

1. www.minshawi.com/vb/attachment.php?attachmentid=570&d... Consulté le 12/03/2014 à 09 :15
وليد عبد الرحمن، خالد الفراء، تحليل بيانات الاستبيان باستخدام SPSS: البرنامج الاحصائي ، الندوة العالمية للشباب الاسلامي، المتاح على هذا الموقع؛
2. www.wikipidia.com 10/04/2014
3. www.lespagesmaghreb.com 07/04/2014

المراجع باللغة الاجنبية:

1. Msood Fooladi and Maryam Farhadi, Corporate Governance And Audit Process.2011 ، مداخلة في المؤتمر الدولي للعلوم الانسانية والمجتمع والثقافة، جامعة سنغافورة، سنة 2011
2. OECD, "Principles of Corporate Governance", Organization for Economic Co – Operation and Development Publications Service,1999

الملاحق

الملحق الأول 01



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

جامعة قاصدي مرباح-ورقلة-



كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية

قسم العلوم التجارية

فرع: محاسبة ومالية

التخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

المستوى: الثانية ماستر

استبيان الدراسة

تحية طيبة وبعد ...

يمثل هذا الاستبيان جزءا من الدراسة التي سأقوم بها لإعداد مذكرة لنيل شهادة ماستر تحت عنوان (دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات) حيث تهدف هذه الدراسة إلى تحليل آراء أعضاء مجلس الإدارة وموظفي الشركة، لمعرفة دور المراجعة الداخلية ومدى فعاليتها في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، ونظرا لخبرتكم العملية والعلمية في هذا المجال، فإنه يشرفني أن أطلب من سيادتكم المساعدة في تحقيق أهداف هذا البحث، والتي تتمثل إلى دراسة وتحليل آراء مدراء وموظفي إدارة المراجعة الداخلية في شركتكم، وتزويدي بالمعلومات اللازمة .

وفي الأخير فإن إجابتكم على الأسئلة الواردة في الاستبيان ستكون محل تقديري، وأؤكد لكم أنها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي .

تقبلوا مني خالص الشكر والتقدير .

الطالب: بن داود محمد عبد النور

الجزء الأول: المعلومات الديموغرافية عن عينة الدراسة

الرجاء وضع علامة (X) في الخانة المناسبة لإجابتك

1. الجنس: ذكر أنثى

2. العمر: أقل من 25 من 26-35

من 36-50 أكبر من 50

3. الفترة الوظيفية:

مدير رئيس قسم

مراجع داخلي موظف

4. المؤهل العلمي:

دبلوم ليسانس

دراسات عليا شهادات مهنية أخرى

5. الخبرة المهنية:

أقل من 5 سنوات من 6 إلى 10 سنوات

من 11 إلى 15 سنة أكثر من 15 سنة

الجزء الثاني: بيانات حول الموضوع

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	الأسئلة
					1- ان وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة مستقلة
					2- كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة تعتمد على تكوين مستوى علمي وعملي جيد وخبرة مهنية للمراجعين
					3- تعمل إدارة المراجعة الداخلية على إخضاع نظم الرقابة الداخلية لعمليات تقييم دورية والعمل على تحديد المشاكل الموجودة وتصحيحها
					4- تتميز إدارة المراجعة الداخلية بالمرونة ومواكبة التطور الحاصل في عمليات وأنشطة المؤسسة
					5- تقوم إدارة المراجعة الداخلية بدور فعال في إدارة المخاطر من خلال تحديد وتقييم المجالات الهامة التي تكون عرضة للخطر داخل الشركة
					6- تأخذ إدارة المراجعة الداخلية في اعتبارها المخاطر الجوهرية التي قد تؤثر على أهداف الشركة
					7- تقوم إدارة المراجعة الداخلية بدراسة التقارير والملاحظات التي يقدمها المدقق الخارجي.

مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات

1- مبدأ ضمان حقوق المساهمين:

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	الأسئلة
					8- تعمل المراجعة الداخلية على ضمان الحق للمساهمين
					9- تعمل المراجعة الداخلية على ضمان حق المساهمين في المشاركة والحصول على المعلومات للتغيرات الأساسية في الشركة

2- مبدأ المعاملة المتساوية للمساهمين:

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	الأسئلة
					10- تعمل المراجعة الداخلية على ضمان المعاملة المتكافئة بين حملة أسهم فيما يخص الإطلاع على التقارير المالية لشركة
					11- تعمل المراجعة الداخلية على ضمان المعاملة المتكافئة للمساهمين ومنع تداول الأسهم بصورة لا تتسم بالإفصاح والشفافية

3- مبدأ الشفافية والإفصاح:

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	الأسئلة
					12- تعمل المراجعة الداخلية على ضمان المستوى الكافي من الإفصاح عن طريقة مراجعة التقارير المالية السنوية أو المرحلية
					13- تساهم المراجعة الداخلية على ضمان العدالة في الإفصاح عن القوائم المالية من خلال ضمان وصول المعلومات الواردة في التقارير المالية للأطراف
					14- يتم الإشراف من قبل إدارة المراجعة الداخلية على عملية إعداد التقارير والقوائم المالية وقياس أثرها.

4- النسبة مسؤوليات مجلس الإدارة:

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	الأسئلة
					15- تعمل المراجعة الداخلية على مساعدة مجلس الإدارة على توجيه ومراجعة إستراتيجية الشركة ومدى حرصها على تعظيم حملة الأسهم
					16- تساهم المراجعة الداخلية في إعداد هيكل التعويضات والمرتبات والتقارير والحوافز والمزايا الممنوحة للموظفين والعمال.
					17- تقوم إدارة المراجعة الداخلية باتخاذ ما يلزم للتأكد من عدم مخالفة شركة للأنظمة والقوانين السارية في الدولة ومدى مواءمتها.

5- مبدأ دور أصحاب المصالح:

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	الأسئلة
					18- تساهم المراجعة الداخلية في العمل على احترام حقوق أصحاب المصالح كما يشرعها القانون؛ وضمان الحصول على التعويضات في حالة انتهاك حقوقهم
					19- تساهم المراجعة الداخلية في العمل على إيجاد وتوفير آليات لمشاركة أصحاب المصالح في تحسين مستويات الأداء للشركة،
					20- تقوم إدارة المراجعة الداخلية بالإشراف على عمليات التقصي ذات لعلاقة بالغش أو الأخطاء التي تقع في الشركة وكيفية تجنب الأخطاء.

شكرا على تعاونكم

الملحق 02

مخرجات برنامج SPSS

الجدول التالي يبين كيف تم استخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري من برنامج

SPSS بعد تفريغ المعطيات

1-

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	noun	1	2,0	2,0
	neter	9	17,6	20,0
	oui	30	58,8	80,0
	oui c	10	19,6	100,0
	Total	50	98,0	100,0
Manquante	Système manquant	1	2,0	
Total		51	100,0	

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type	Variance	Asymétrie	
	Statistique	Erreur std						
1	50	1	5	3,96	,755	,570	-1,119	,337
N valide (listwise)	50							

وتم تعميم هذه الطريقة على كل الأسئلة للحصول على النتائج.

2- جدول يبين ثبات الاستبيان بطريقة "الفاكرونباخ" (Cronbach's Alpha)

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
,794	,803	20

3- نتائج اختبار T لاختبار الفروق لمتوسطات لدور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات حسب متغير الجنس

Descriptives

Test d'échantillons indépendants

	Test de Levene sur l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes						
	F	Sig.	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence	
								Inférieure	Supérieure
Hypothèse de variances égales	,476	,494	,824	48	,414	,11555	,14025	-,16645	,39755
Hypothèse de variances inégales			,788	26,447	,438	,11555	,14671	-,18576	,41685

Statistiques de groupe

sexe de x	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
musculin	34	4,2227	,44373	,07610
fimanan	16	4,1071	,50170	,12542

4- جدول يوضح تحليل التباين الاحادي ONE WOY ANOVA لاختبار الفروق لمتوسطات المراجعة الداخلية على حوكمة الشركات حسب متغير الفئة الوظيفية.

m2

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95% pour la moyenne		Minimum	Maximum
					Borne inférieure	Borne supérieure		
Dericteur	1	3,2308	3,23	3,23
Chef	16	3,9808	,40655	,10164	3,7641	4,1974	3,31	4,69
Aud	4	3,5192	,57692	,28846	2,6012	4,4372	3,23	4,38
Ag	29	3,9310	,39403	,07317	3,7812	4,0809	3,00	5,00
Total	50	3,9000	,42822	,06056	3,7783	4,0217	3,00	5,00

ANOVA

m2

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	1,160	3	,387	2,273	,093
Intra-groupes	7,825	46	,170		
Total	8,985	49			

ملاحظة: تم تعميم العملية على باقي المتغيرات.

IV.....	الاهداء
V.....	شكر وتقدير
VI.....	الملخص
VII.....	قائمة المحتويات
VIII.....	قائمة الجداول
IX.....	قائمة الأشكال
X.....	قائمة الاختصارات والرموز
X.....	قائمة الملاحق
أ- ج.....	مقدمة

الفصل الأول : المراجعة الداخلية ودورها في حوكمة الشركات والدراسات السابقة

2.....	تمهيد
3.....	المبحث الأول : المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات - المفاهيم والماهية-
3.....	المطلب الأول : مفاهيم أساسية في المراجعة الداخلية.
3.....	أولاً: نشأة المراجعة الداخلية.
4.....	ثانياً: تعريف المراجعة الداخلية.
5.....	ثالثاً : خصائص المراجعة الداخلية.
6.....	رابعاً: معايير المراجعة في ظل حوكمة الشركات.

- 7.....خامسا: وظائف مهنة المراجعة الداخلية
- 7.....سادسا: اهداف المراجعة الداخلية
- 8.....المطلب الثاني : مفاهيم وضوابط حوكمة الشركات
- 8.....اولا:تعريف حوكمة الشركات
- 9.....ثانيا: خصائص وركائز حوكمة الشركات
- 10.....ثالثا: مبادئ حوكمة الشركات
- 11.....رابعا: أهمية وأهداف الحوكمة
- 12.....المطلب الثالث: علاقة المراجعة الداخلية بحوكمة الشركات
- 12.....اولا: دور المراجعة الداخلية في التطبيق الفعال لمبادئ حوكمة الشركات
- 13.....ثانيا: دور المراجعة الداخلية في تعظيم القيمة للاطراف المستفيدة من حوكمة الشركات
- 14.....المبحث الثاني : : الدراسات السابقة
- 14.....المطلب الأول : الدراسات باللغة العربية
- 18.....المطلب الثاني : الدراسات الأجنبية
- 19.....المطلب الثالث : ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
- 20.....خلاصة الفصل

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

- 23.....تمهيد
- 24.....المبحث الأول : الطريقة والإجراءات المتبعة

24.....	المطلب الأول : الطريقة المتبعة في الدراسة.....
24.....	أولا : مجتمع وعينة الدراسة.....
24.....	ثانيا : اداة الدراسة.....
28.....	المطلب الثاني : الاساليب الاحصائية المستخدمة.....
28.....	أولا : الاساليب المستعملة.....
28.....	ثانيا : اختبار ثبات الاستبيان.....
30.....	المبحث الثاني : تحليل ومناقشة نتائج الدراسة.....
29.....	المطلب الأول : عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية.....
29.....	أولا: عرض النتائج المتعلقة بالمتغيرات الديموغرافية.....
34.....	ثانيا : عرض النتائج المتعلقة براء عينة الدراسة.....
41.....	المطلب الثاني : اختبار وتحليل فرضيات الدراسة.....
42.....	أولا : اختبار وتحليل الفرضية الرئيسية الاولى والفرضيات الجزئية الناتجة عنها.....
43.....	ثانيا : اختبار وتحليل الفرضية الرئيسية الثانية والفرضيات الجزئية الناتجة عنها.....
47.....	خلاصة الفصل.....
49.....	خاتمة.....
51.....	قائمة المصادر والمراجع.....
55.....	الملاحق.....