



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية
التخصص: محاسبة

دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات - دراسة إستبائية -

تحت إشراف الدكتور
زكرياء دمدوم

من إعداد الطلبة:

الطاهر محبوب
هشام عاشوري
عبد الرحمان بنين

أمام اللجنة المكونة من السادة:

رئيسا
مشرفا ومقررا
ممتحنا

أستاذ محاضر — أ - جامعة الوادي
أستاذ محاضر — أ - جامعة الوادي
أستاذ محاضر — أ - جامعة الوادي

محمد الباي
زكرياء دمدوم
لعبيدي مهوات

الموسم الجامعي: 2016 - 2017 م

الاهداء

إلى معلم الانسانية رسول الهدى والرحمة سيدنا محمد صلى الله عليه
وسلم
إلى الروح المنعمة في برزخها حافظ الذكر والذي عليه من الله سبحانه
الرحمة والغفران
إلى الاصلية الماجدة إلى من ربنتي على الفضيلة والاحسان الكريمة
الصابرة أُمي أطال الله عمرها
إلى من تقاسمت معي الايام الى من تحملت معي عناء التعب زوجتي
الغالية أطال الله عمرها
إلى ابنائي الاعزاء "وجدان وهالة والحاج ميلود"

الظاهر

الاهداء

لك الحمد ربي على عظيم فضلك و كثير عطائك
إنه لا يسعني في هذه اللحظات التي لعني لا املك أغلى منها
أن اهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى:
منبع نجاحي وسر فلاحى والديّ الكريمين
أمي وأبي حفظهما الله

إلى جميع من لم يسعني المقام لذكرهم
أهدي هذا العمل المتواضع

هشام

الشكر والعرفان

لابد لنا ونحن نخطو خطواتنا الجامعية من وقفة نعودوا بها إلى أعوام
قضيناها في رحاب الجامعة

مع أساتذتنا الذين قدموا لنا الكثيره باذلين بذلك جهودا عظيمة في بناء
جيل الغد . . .

وقبل أن نمضي تقدما أسمى آيات الشكر والامتنان والتقدير والحببة إلى
الذين حملوا أقدس رسالة

في الحياة، والذين مهدوا لنا طريق العلم والمعرفة إلى جميع أساتذتنا
الأفاضل " كن عالما فإن لم تستطع فكن متعلما، فإن لم تستطع
فأحب العلماء، فإن لم تستطع فلا تبغضهم "

وأخص الشكر والتقدير إلى أستاذنا الدكتور "زكرياء دمدوم" والدكتور
"رضا زهواني" اللذان نقول لهما بشراك قول الرسول صل الله عليه وسلم
"إن الحوت في البحر والطير في السماء يصلون على معلم الناس
خيرا"

كما نتوجه بالشكر الوافر إلى كل من قدم لنا يد العون من أساتذة ومحاسبين وأخوة
وأصدقاء والأقارب حتى بالنصيحة والدعاء

فجزاكم الله عنا خير الجزاء.

أولاً: باللغة العربية

تهدف هذه الدراسة إلى تبين دور المراجعة الداخلية كآلية من آليات تطبيق حوكمة الشركات، وكذا سبل تفعيلها في الجزائر و لتحقيق هذا الهدف اعتمدنا على بيانات ثانوية من كتب ومراجع ودراسات حول الإطار العام لحوكمة الشركات، بالإضافة إلى الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية مدعمة ببيانات أولية تمثلت في استبيان قام بدراسة آراء أهل الاختصاص من مهنيين و مدراء أقسام المراجعة الداخلية وأكاديميين وأساتذة التعليم العالي، وقد خلصت الدراسة إلى أن عمل المراجعة الداخلية يركز على ثلاثة عناصر أساسية على أساسها يتحدد درجة تأثيرها في حوكمة الشركات.

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

English language

This study aims at identifying the role of internal audit as a mechanism to apply corporate governance and how to activate it in Algeria. To achieve this goal, we rely on secondary data references from books, and studies on the general framework of corporate governance Recent trends in internal audit has been taken into account strengthened by a survey based on experts' opinions (Chief Audit Executive) and academics (university teachers –specialized in auditing-) the following results of have been concluded

Internal Audit work is based on the following three key elements which determine



فهرس المحتويات



الجداول الاشكال

قائمة الملاحق



فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
-	الإهداء
-	الشكر والعرفان
-	الملخص
I	الفهرس العام
III	قائمة الجداول والأشكال
VI	قائمة الملاحق
أ-ج	مقدمة عامة
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية وحوكمة الشركات والدراسات السابقة	
-02-	تمهيد
-03-	المبحث الأول: الاطار النظري حول المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات
-03-	المطلب الأول: ماهية المراجعة الداخلية
-07-	المطلب الثاني: التاصيل النظري لحوكمة الشركات
-20-	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
-20-	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
-24-	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الاجنبية
-25-	المطلب الثالث: ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة
-26-	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لدور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات	
-28-	تمهيد
-29-	المبحث الأول: إجراءات الدراسة الميدانية
-29-	المطلب الأول: اعداد وتوزيع استمارة الاستبيان

-41-	المطلب الثاني: وصف الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة
-46-	المبحث الثاني: تحليل نتائج استبيان دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات
-51-	خلاصة الفصل
-52-	خاتمة عامة
-55-	قائمة المراجع
-59-	الملاحق

أ. فهرس الجداول

رقم الصفحة	العنوان	رقم الجدول
-05-	يوضح المعايير الدولية للمراجعة	01
-31-	طرق توزيع استمارة الاستبيان	02
-32-	توزيع العينة على مجتمع الدراسة	03
-33-	اختبار صدق المحتوى لفقرات المحور الأول	04
-34-	اختبار صدق المحتوى لفقرات المحور الثاني	05
-35-	اختبار صدق المحتوى لفقرات المحور الثالث	06
-36-	نتائج اختبار صدق التكوين الفرضي لفقرات المحور الأول	07
-37-	نتائج اختبار صدق التكوين الفرضي لفقرات المحور الثاني	08
-38-	نتائج اختبار صدق التكوين الفرضي لفقرات المحور الثالث	09
-39-	اختبار ألفا كرونباخ لفقرات المحور الأول.	10
-40-	اختبار ألفا كرونباخ لفقرات المحور الثاني.	11
-40-	اختبار ألفا كرونباخ لفقرات المحور الثالث.	12
-41-	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس.	13
-42-	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الفئة العمرية.	14
-43-	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية.	15
-44-	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية.	16
-45-	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهلات العلمية.	17
-47-	نتائج مقياس ليكارت حول المحور الأول	18
-48-	نتائج مقياس ليكارت حول المحور الثاني.	19
-49-	نتائج مقياس ليكارت حول المحور الثالث.	20

أ. فهرس الأشكال

رقم الصفحة	العنوان	رقم الشكل
-09-	يوضح أهمية الحوكمة في الشركات	01
-11-	يوضح أهداف الحوكمة في الشركة	02
-12-	يوضح خصائص حوكمة الشركات	03
-14-	يوضح مبادئ حوكمة الشركات	04
-15-	يوضح مكونات مجلس الإدارة	05

قائمة الملاحق

رقم الملحق	العنوان	رقم الصفحة
01	نموذج من الاستبيان	-60-
02	مخرجات برنامج SPSS	-64-



مقدمة عامة



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 والحواجز الجمركية لاستقطاب اكبر 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 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.

ومن أجل تفعيل دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، بادر معهد المراجعين الداخليين بتطوير المعايير الدولية للمراجعة الداخلية لمواجهة متغيرات بيئة الأعمال الحالية، وهذا يجعلها أداة لإضافة قيمة للمؤسسة من خلال خدمات التأكيد والاستشارة التي تقدمها، بالإضافة لما تقوم به من تقييم ومراجعة لوظائف المؤسسة.

في ظل هذه الظروف والمتغيرات ولتحقيق أهداف الدراسة، قمنا بصياغة التساؤل الرئيسي لهذه الدراسة على النحو التالي: إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات؟ ويتفرع عن هذا التساؤل الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- هل تستطيع المراجعة الداخلية ممارسة مهامها كما يحقق متطلبات الحوكمة المؤسسية؟
- 2- هل تستطيع لجان المراجعة ومجلس الادارة ممارسة مهامها الجديدة بما يحقق متطلبات حوكمة الشركات؟
- 3- ماهي آفاق تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية؟

قصد معالجة الإشكالية المطروحة تمت صياغة جملة من الفرضيات التي يتم إثباتها أو نفيها وهي كالتالي :

- 1- تستطيع المراجعة الداخلية ممارسة مهامها كما يحقق متطلبات الحوكمة المؤسسية.
- 2- تستطيع لجان المراجعة ومجلس الادارة ممارسة مهامها الجديدة بما يحقق متطلبات حوكمة الشركات.
- 3- وجود آفاق واسعه لتطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية.

أسباب إختيار الموضوع

الأسباب الشخصية

- بحكم التخصص في مجال المحاسبة
- الميل الشخصي الى اكتساب معارف جديدة في مجال المراجعة الداخلية و حوكمة الشركات .

الأسباب الموضوعية

- انتشار ظاهرة عمليات الفساد وما انجر عنها من انهيار شركات عملاقة بسبب قصور في تطبيق مفاهيم حوكمة الشركات.
- التعرف على اتجاهات تطور المراجعة الداخلية في ظل الاهتمام بحوكمة الشركات.
- إصدار دليل حوكمة المؤسسات الجزائري سنة 2009 ،والذي تم إعداده بمساعدة كل من المنتدى العالمي لحوكمة الشركات (GCGF) ومؤسسة التمويل الدولية (IFC) .

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 بموضوع الدراسة
- الاستبيان : حيث تم الاستنتاج الأسئلة حسب ما جاء في الجزء النظري لدراسة والتي تعد مصدرا للمعلومات والبيانات.

صعوبات الدراسة

- تحفظ بعض الأفراد أثناء الإجابة على بعض أسئلة الاستبيان.
- صعوبة استقبالننا من طرف بعض خبراء محاسبين والمهنيين وذلك لكثرة الانشغال بإعداد القوائم المالية خلال فترة الدراسة.

هيكل الدراسة

انطلاقا من طبيعة الموضوع والأهداف المنوطة به، ومن أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم موضوع الدراسة إلى فصلين بعد المقدمة، وهي كتالي

- الفصل الأول: الجانب النظري يحتوي الجانب العلمي لدراسة، والذي يتعلق بالمراجعة الداخلية وحوكمة الشركات، ويتضمن مبحثين المبحث الأول تناولنا فيه مفاهيم أساسية للمراجعة الداخلية وكذا حوكمة الشركات، ثم تطرقنا للدراسات السابقة .
- أما الفصل الثاني: يتضمن الجانب العملي والميداني لدراسة تناولنا فيه دراسة ميدانية ويتضمن مبحثين، الأول تناولنا فيه الإجراءات الميدانية للدراسة والمبحث الثاني تم فيه عرض النتائج التحليلية للاستبيان

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للمراجعة

الداخلية وحوكمة

الشركات والدراسات

السابقة

تمهيد

إن مسئولي المؤسسة يشغلون دوماً للتحكم أكثر في العمليات التي لهم بصدد إدارتها وتسييرها وعليه وضعت أنظمة لتحقيق الرقابة الداخلية في المؤسسة للاستبيان والاكتشاف، في الوقت المناسب لكل الأخطاء والانحرافات مقارنة بالأهداف المسطرة لها، والتحقيق بذلك من المخاطر، ويتم تحقيق هذه الرقابة عن طريق وجود خلية للمراجعة الداخلية تعمل عمومياً ودورياً على أن تكون النصوص المعمول بها كافية، المعلومات المتدفقة في جميع الاتجاهات صادقة، العمليات المنجزة شرعية، التنظيمات فعالة، والهياكل واضحة ومناسبة، لهذا تعتبر المراجعة الداخلية أداة لخدمة الإدارة في قياس الوسائل الرقابية المطبقة في المؤسسة ولهذا خصصنا هذا الفصل لنتناول فيه المدخل النظري للمراجعة الداخلية وحوكمة الشركات، إضافة إلى الدراسات السابقة حول الموضوع محل الدراسة.

المبحث الأول: الاطار النظري حول المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات

سنتاول في هذا المبحث الاطار النظري لكل من المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات وذلك بإيجاز.

المطلب الأول: ماهية المراجعة الداخلية

- اولاً: تعاريف المراجعة الداخلية

ومن أهم التعاريف التي تناولت المراجعة الداخلية

لقد أصدر مجمع المراجعين الداخليين الأمريكيين في سنة 1956 بياناً في هذا الصدد مخلص ما يلي:

“أن المراجعة الداخلية نشاط مستقل داخل المؤسسة لمراجعة العمليات الحسابية والمالية وغيرها وهدفها الرئيسي خدمة إدارتها، فهي رقابة إدارة لقياس وتقييم فاعلية أجهزة الرقابة الأخرى¹.

كما عرفت المراجعة الداخلية من الناحية الوظيفية بأنها: "نشاط تقييمي مستقل داخل المؤسسة بغرض فحص وتحقيق النواحي المحاسبية والمالية وغيرها من نواحي الأنشطة التشغيل للمؤسسة وذلك كأساس لخدمة الإدارة في وظيفتها الرقابية.⁽²⁾

ومن خلال هذه التعاريف يرى الباحثون أن المراجعة الداخلية هي خلية داخلية بالمؤسسة توكل إليها مهمة فحص ومراقبة جميع الأنشطة داخلها سواء كانت محاسبية مالية أو أنشطة الأخرى غير المتعلقة بذلك، وهذا التأكد من صحتها ومن دقة ما تنتج عنها من معلومات ضامنة بذلك السير الحسن للمؤسسة.

- ثانياً: أهداف وأهمية المراجعة الداخلية

1- أهداف المراجعة الداخلية.

إن زيادة حجم الأنشطة التي تقوم بها مختلف المؤسسات و تعددها أدى إلى تفويض الإدارة العليا للسلطات إلى المستويات الإدارية الأدنى كالإدارة المتوسطة و الإدارة الدنيا. لهذا أصبحت الإدارة العليا للمؤسسات تهتم بتخطيط و رسم السياسات العامة و وضع الإجراءات اللازمة لنجاحها، و للتحقق من تطبيقها ظهرت الحاجة في بداية الأمر إلى إرسال أشخاص من المؤسسة إلى مختلف الوحدات و المصالح التابعة لها للتأكد من إتباع السياسات و الإجراءات للاطمئنان على مصالح المؤسسة و حمايتها من أي انحراف³.

فالهدف الأساسي من المراجعة الداخلية هو مساعدة أعضاء الإدارة في تنفيذ مهامهم و مسؤولياتهم بقيام المراجع الداخلي لعمليات الفحص و التقييم و إعطاء نصائح للإدارة و تعاليق حول العمليات التي تم مراجعتها⁴.

¹ - أحمد صالح العمرات، المراجعة الداخلية "الإطار النظري والمحتوي السلوكي، دار البشير، عمان، 1990، ص 34.

² - عبد الفتاح الصحن، الرقابة المالية -دراسة ونقد وتحليل، الاسكندرية، المصدر، ص 186.

³ - عطاء الله م ش، دراسات متقدمة في المراجعة، مكتب الشباب، القاهرة، 1994، ص 203.

⁴ - الصبان محمد سمير وآخرون، الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1996، ص 12.

- و بصفة عامة و لتحقيق أهداف المؤسسة، تسعى المراجعة الداخلية لتحقيق الأهداف التالية:
- التأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر و السجلات حتى يتمكن الاعتماد عليها كأساس سليم لرسم السياسات؛
- المحافظة على أموال المؤسسة و موجوداتها من أي ضياع أو اختلاس أو تلاعب أو سوء استعمال؛
- إطلاع الهيئات المسؤولة بالمؤسسة عن مدى مساهمة التطبيق العملي للخطط و السياسات المرسومة لتحقيق الأهداف المرجوة؛
- التقييم للخطط الموضوعية و الإجراءات التنفيذية و السياسات المعمول بها بصدد الشؤون المالية والمحاسبية و ما يتعلق بهما من أمور و إبداء الرأي في الاقتراحات البناءة لتطوير هذه الخطط والسياسات مما يحقق كفاية إنتاجية أكبر للمؤسسة ككل.
- و مما سبق يتضح أن عمل المراجعة الداخلية تمثل أهداف بعيدة المدى بحيث يتطلب الوصول إليها و تحقيقها القيام بالعديد من الدراسات و التقييمات و التحليلات.

2- أهمية المراجعة الداخلية:

ازدادت أهمية المراجعة الداخلية مع التوسع بالأنشطة التي تقوم بها المؤسسة بهدف تقويم هذه الوظيفة وتطويرها ورفع كفاءتها الإنتاجية ويمكن تلخيصها فيما يلي¹:

- تعتبر وظيفة المراجعة وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات صلة في المؤسسة وخارجها؛
- تخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمؤسسة؛
- 1- حماية الانظمة المعمول بها في المؤسسة، حيث اعتبر كصمام الأمام في يد الادارة لتطوير الانشطة ورفع كفاءتها الإنتاجية.

ثالثا - أنواع المراجعة الداخلية:

- 1- المراجعة المالية: وهي تعني مراجعة العمليات والوثائق المالية والمحاسبية والإجراءات المستعملة في تسيير هذا الجانب بالاعتماد على التقنيات التالية²:
- تحليل الحسابات والنتائج واستخراج الانحرافات الموجودة .
- اختيار صحة الوثائق التي تقوم بإعدادها المؤسسة مثل الفواتير وموازن المراجعة.

¹ - نفس المرجع، ص:198.

² - جمعة أحمد حلمي، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص: 61.

الفصل الأول:.....الاطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية وحوكمة الشركات والدراسات السابقة

- التحقق من الوجود الفعلي للأصول وذلك باختبار الإجراءات الخاصة باستلام الجرد الفعلي للأصول والمخزون الثابتة مع التأكد من صحة معالجتها المحاسبية في الدفاتر.
 - 2- المراجعة الإدارية:** وهي المراجعة التي تشمل فحص الإجراءات الرقابية الخاصة بنواحي النشاطات الأخرى غير الناحية المالية أو المحاسبية لذا فهي تتطلب معرفة السياسات والإجراءات المطبقة في المؤسسة ومن المهام التي يتوجب بها ما يلي:
 - دراسة واختبار العمليات المختلفة مثل النشاطات الإنتاجية من حيث مستوى الكفاءة و مراقبة الجودة.
 - التأكد من سير برنامج التدريب للموظفين والعاملين بالشركة، و تحديد مدى كفاءة هذه البرامج واقتراح سبل تطويرها وتحسينها لغرض رفع مستوى الأداء في العمل.
 - 3- المراجعة الداخلية التشغيلية:** يعرف بأنها الفحص المستقل الشامل للمؤسسة لتقييم أنظمتها المختلفة ورقابتها الإدارية وأدائها التشغيلي وفقا لطريقة قياس محددة ضمن الأهداف الإدارية وذلك لتحقيق من كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية.
 - 4- المراجعة لأغراض خاصة:** وهذا النوع من المراجعة يتعلق بالمراجعة الذي يقوم به المراجع الداخلي حسب ما يستجد من موضوعات تكلفة الإدارة العليا بالقيام بها، غالبا ما يكون فجائيا وغير مدرج ضمن خطة المراجعة الداخلي ، ويهدف لاستكشاف الغش أو الفساد وإجراء التحقيقات المتعلقة بالموضوع.
- رابعا: المعايير الدولية للمراجعة الداخلية

المعايير الدولية للمراجعة الداخلية التي تم وضعها من قبل معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA) وهذه المعايير مقسمة إلى معايير عامة ومعايير الأداء والجدول التالي يبين هذه المعايير¹:

جدول (1): يوضح المعايير الدولية للمراجعة

رقم المعيار	المعيار العامة	رقم المعيار	معايير الأداء
1000	الغرض والسلطة والمسئولية	2000	أنشطة التدقيق الداخلي
1100	الموضوعية	2100	طبيعة العمل
1200	الكفاءة والعناية المهنية	2200	تخطيط المهمة
1300	جودة الضمان وبرامج التحسين	2300	أداء المهمة
		2400	نتائج الاتصال
		2500	برامج المراقبة
		2600	قبول الإدارة للمخاطر

المصدر: جمعة احمد حلمي، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الاردن، 2005، ص 96.

¹ - جمعة ،احمد حلمي، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الاردن، 2005، ص 96.

- 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 مستقلاً، 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 برنامجاً للرقابة النوعية، والتحسين، الذي يغطي جميع أعمال المراجعة الداخلية، ويراقب فعاليتها بشكل مستمر.
- 5- المعيار رقم 2000 إدارة نشاط المراجعة الداخلية: على مدير المراجعة الداخلية إدارة نشاط المراجعة الداخلية بفعالية، للتأكد من أنه يضيف قيمة لشركة؛
- 6- المعيار رقم 2100 طبيعة عمل المراجعة الداخلية: يقوم نشاط المراجعة الداخلية بتقييم والمساهمة في تحسين أنظمة إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والحوكمة؛
- 7- المعيار رقم 2200 التخطيط المهمة العمل: على المراجعين الداخليين وضع وتكوين خطة لكل مهمة؛
- 8- المعيار رقم 2300 تنفيذ المهمة: يجب على المراجعين الداخليين تعريف، تحليل، تقييم وتدوين المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة؛
- 9- المعيار رقم 2400 توصيل النتائج: على المراجعين توصيل النتائج المهمة مباشرة إلى من يهمه الأمر؛
- 10- المعيار رقم 2500 متابعة التقدم: على مدير قسم المراجعة الداخلية وضع والمحافظة على نظام لمراقبة ومتابعة النتائج التي تم التقرير عنها للإدارة؛
- 11- 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.

ومن هنا يتجلى بوضوح الدور الكبير الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسات من جميع النواحي بصفة عامة، وبصفة خاصة الشق المالي الذي يعتبر من بين أحد أهم الوظائف في كل مؤسسة.

المطلب الثاني: التأصيل نظري لحوكمة الشركات

لقد تعاضد الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات وأصبح يضحي بأهمية كبيرة على المستوى المحلي والعالمي وهذا في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خاصة في ظل التحول الى نظام الاقتصادي الرأسمالي.

هي التي جعلت موضوعات حوكمة الشركات في مركز الصدارة بالدول النامية والأسواق الصاعدة كالاقتصاديات الانتقالية.

اولا: مفهوم حوكمة الشركات

1- المفهوم اللغوي: إن مصطلح الحوكمة حديث في اللغة العربية، فبعد عدة محاولات ومشاورات مع عدد من خبراء اللغة العربية والاقتصاديين والقانونيين المهتمين بهذا الموضوع تم اقتراح مصطلح حوكمة المؤسسات¹، ويعني هذا المصطلح عملية التحكم والسيطرة من خلال قواعد وأسس الضبط بغرض تحقيق الرشد، وكما أنها كلمة مشتقة من التحكم أو المزيد من التدخل والسيطرة ويرى آخرون أنها كلمة تعني لغويا نظام مراقبة بصورة متكاملة وعلنية تدعيما للشفافية و الموضوعية والمسؤولية².

وبناء على ما تم عرضه سابقا لمفهوم اللغوي لحوكمة المؤسسات يمكن تقديم مجموعة من التعاريف التي نوجزها فيما يلي³:

- إدارة الشركة لتعظيم أدائها.
- تنفيذ الأنظمة الكفيلة بتجنب الغش وتضارب المصالح والتصرف غير المقبول.
- تقوم الحوكمة على أنظمة تستخدم للرقابة على الشركة ومجلس إدارتها وأعضائه.
- هي أنظمة يتم بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها وفق هيكل يحدد توزيع الحقوق والمسؤوليات فيما بين عدة أطراف مثل: مجلس الإدارة والهيئة الإدارية والمساهمين، ويرسم القواعد المستخدمة بواسطة ممثلي أصحاب المصلحة في المنظمة لتوفير إشراف على المخاطر والرقابة عليها.
- هي مجموعة القواعد الموجهة لمساعدة المسيرين في الالتزام بالتسيير بطريقة شفافة، وفي إطار هدف المساءلة على قاعدة واضحة على أن تساهم في ذلك كل الأطراف الفاعلة عبر نشاطات هؤلاء في مجال التسيير والتي لا تستبعد أي عنصر من النشاط الإنساني⁴.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج التعريف الخاص بالباحثين كما يلي: أن حوكمة الشركات تمثل مجموعة القواعد والإجراءات التي تنظم مختلف العلاقات في الشركة وتقلل من صور التعارض والاختلاف بين إدارة الشركة ومجلس الإدارة والمساهمين وذوي المصلحة.

¹ - نزمين أبو العطا، حوكمة الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية، إصدارات مركز المشروعات الدولية الخاصة، غرفة التجارة الأمريكية، واشنطن، 2003، ص 02.

² - عدنان بن حيدر درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، مصر، سنة 2007، ص 13.

³ - لطفي أمين السيد أحمد، المراجعة الدولية وعولمة رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، سنة 2005، ص 695.

⁴ - عزي وآخرون، الحكم الرشيد وخصوصية المؤسسات، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 27، 2006، ص 05.

2- المفهوم الاصطلاحي لحوكمة الشركات: لقد تعددت التعاريف حول مفهوم حوكمة الشركات بتعدد كتابها واختلاف وجهات نظرهم، وذلك لتداخل هذا المفهوم في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات، ونظرا لارتباط هذا المفهوم بمجموعة من الأطراف وهي المساهمين والإدارة ومجلس الإدارة و الفئات المختلفة من أصحاب المصالح. ونذكر منها ما يلي:

3- تعريفات حوكمة الشركات من وجهة نظر المنظمات:

3-1- تعريف البنك الدولي: هي ممارسة للسلطة السياسية، ورقابة إدارة الموارد المؤسسية من أجل تنمية إقتصادية واجتماعية¹.

3-2- تعريف لجنة الأبعاد المالية لحوكمة الشركات: حوكمة الشركات هي نظام بمقتضاه تدار الشركات وتراقب².

3-3- تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية: تعتبر حوكمة الشركات بأنها نظام يتم بواسطته توجيه ورقابة منظمات الأعمال، والحوكمة تحدد هيكل توزيع الواجبات والمسؤوليات بين المشاركين المختلفين في الشركة المساهمة، مثل مجلس الإدارة والمديرين، وغيرهم من ذوي المصالح وتضع القواعد والأحكام لاتخاذ القرارات لشؤون الشركة المساهمة وبهذا الإجراء، فإن الحوكمة تعطي الهيكل الملائم الذي تستطيع من خلاله المؤسسة وضع أهدافها والوسائل اللازمة لتحقيق هذه الأهداف والعمل على مراقبة الأداء.

ثانيا: أهمية حوكمة الشركات

تعمل حوكمة الشركات على تحقيق عدة جوانب خاصة بالإدارة وتكريس وتجسيد قيم العدالة والمسؤولية والشفافية ونزاهة المعاملات وتعزيز سياسة القانون ضد الفساد ووضع الحدود بين الحقوق الخاصة والمصالح العامة ومنع الإساءة لاستخدام السلطة الإدارية.

ويمكن إبراز وتوضيح أهمية حوكمة المؤسسات من عدة جوانب مختلفة نذكرها فيما يلي³:

1- أهمية حوكمة الشركات بالنسبة للشركة

إن تطبيق مبادئ الحوكمة يساعد الشركات على خلق بيئة عمل سليمة تعين الشركة على تحقيق أداء أفضل مع توافر الإدارة الجيدة و لذا تكون القيمة الاقتصادية للشركة أكبر، بالإضافة إلى أن الحوكمة الرشيدة تساعد المؤسسات على الوصول إلى أسواق المال و الحصول على التمويل اللازم بتكلفة أقل مما يعينها على التوسع في نشاطها و تقليل المخاطر و بناء الثقة مع أصحاب المصالح.

¹- Carlos Santos, **Good Governance and Aid Effectiveness**, the world bank and conditionality, the Georgetown public policy review, volume 7 November 1 fall 2001, p:5.

²- Report of the committee on, **the financial Aspects of corporate governance**, printed in Britain by burgess science press, 1decembre1992,p:14.

³ - محمد حسن يوسف، محددات الحوكمة و معاييرها- مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر، بنك الاستثمار القومي، مصر، جوان 2007 ، ص: 04 .

2- أهمية حوكمة الشركات بالنسبة للمستثمرين وحملة الأسهم

تهدف حوكمة الشركات إلى حماية الاستثمارات من التعرض للخسارة بسبب سوء استخدام السلطة في غير مصلحة المستثمرين، و ترمي أيضا إلى تعظيم عوائد الاستثمار و حقوق المساهمين و القيمة الاستثمارية علاوة على الحد من حالات تضارب المصالح، إذ أن التزام المؤسسة بتطبيق معايير الحوكمة يفعل دور المساهمين في المشاركة في اتخاذ القرارات الرئيسية المتعلقة بإدارة الشركة، و معرفة كل ما يرتبط باستثماراتهم.

3- أهمية حوكمة الشركات بالنسبة لأصحاب المصالح الآخرين:

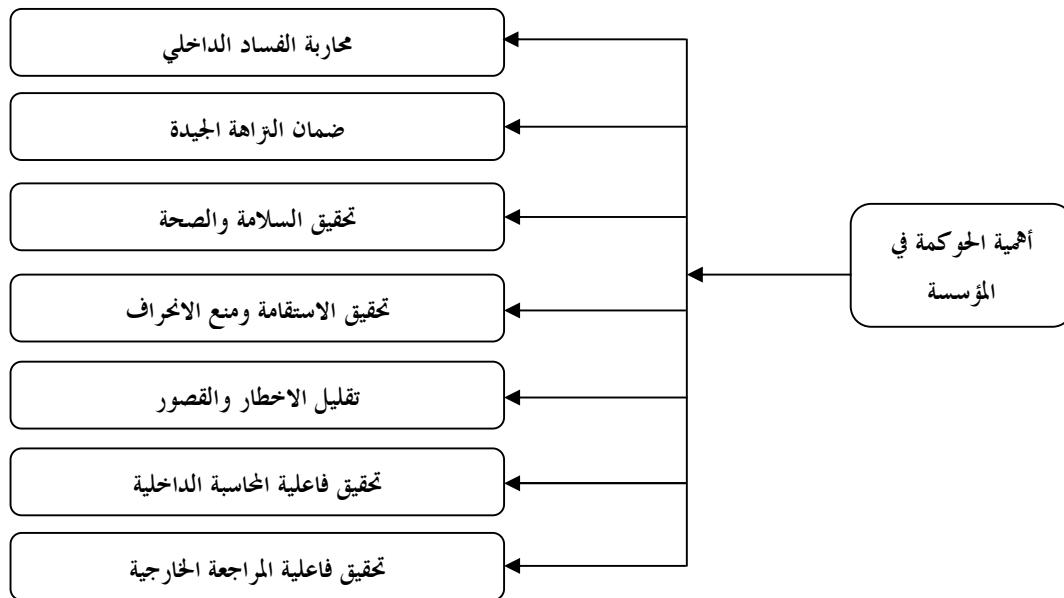
تسعى حوكمة الشركات إلى بناء علاقة وثيقة وقوية بين إدارة الشركة والعاملين بها ومورديها ودائنيها وغيرهم، فالحوكمة الرشيدة تعزز مستوى ثقة مجتمع المتعاملين للإسهام في رفع مستوى أداء الشركة وتحقيق أهدافها الإستراتيجية¹.

4- أهمية حوكمة الشركات بالنسبة للاقتصاد:

تسهم حوكمة الشركات في رفع مستوى كفاية الاقتصاد، لما لها من أهمية في المساعدة على استقرار الأسواق المالية ورفع مستوى الشفافية وجذب الاستثمارات من الخارج والداخل على حد سواء، زيادة على تقليص حجم المخاطر التي تواجه النظام الاقتصادي².

ومن خلال ما سبق يمكن توضيح أهميات أخرى للحوكمة داخل المؤسسة ندرجها في الشكل التالي:

الشكل رقم (01): يوضح أهمية الحوكمة في الشركات



المصدر: محسن أحمد الحضري، حوكمة المؤسسات، طبعة الأولى، مجموعة النيل العربية، القاهرة، مصر، 2007، ص:58.

ثالثا: أهداف حوكمة الشركات

¹ - عمر عيد الجعيد وآخرون، نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق، دار المسيرة، عمان، الطبعة الأولى، الأردن، 2011، ص 186.

² - محمد حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها- مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر، بنك الاستثمار القومي، مرجع سابق، جوان 2007، ص 05.

لحوكمة الشركات عدة أهداف تركز عليها، ولعل أهم ما تهدف إليه يتمثل في¹:

- تسهيل وتنشيط أداء الأعمال التجارية من خلال إنشاء وصيانة نظام الحوافز الذي يشجع المديرين على تحقيق أقصى قدر من الكفاءة التشغيلية للمؤسسة، والعائد على الموجودات والأرباح الإنتاجية على المدى الطويل.
 - تقييد إساءة استخدام السلطة من قبل المسيرين على موارد المؤسسة، حيث أن هذه التجاوزات تأخذ شكل إساءة استخدام أصول الشركة (إساءة استخدام موارد المؤسسة لصالح فائدة أفراد أو المهدر الكبير لموارد المؤسسة) وهذا ما يسمى "مشاكل الوكالة" والتي عموما تكون نتيجة ميل المسيرين لخدمة أنفسهم.
 - توفير الوسائل اللازمة لمراقبة سلوك المسيرين لضمان مساءلة الشركات وحماية أفضل لمصالح المستثمرين والمجتمع من استغلال السلطة من طرف المديرين التنفيذيين بالمؤسسات.
- كما تعمل الحوكمة الجيدة على تحقيق العديد من الأهداف وأهمها²:
- تحسين القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية أمام المنافسة الأجنبية وزيادة قيمتها، حيث هذا يؤدي إلى خلق حوافز لتطوير وبناء تكنولوجيا حديثة لزيادة درجة جودة المنتجات وتخفيض التكاليف الإنتاجية.
 - فرض الرقابة وتدعيم المساءلة المحاسبية للوحدات الاقتصادية، وهذا يدعم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركة وإجراءات المحاسبة والمراجعة المالية بالشكل الذي يمكن من ضبط الفساد.
 - تعظيم أرباح الوحدة الاقتصادية، والحصول على التمويل المناسب والتنبؤ بالمخاطر المتوقعة.
 - زيادة ثقة المستثمرين في الأسواق المالية لتدعيم المواطنة الإستثمارية، مما يؤدي إلى جذب الإستثمارات الأجنبية والحد من هروب رؤوس الأموال.
 - محاربة الفساد بكل صورة سواء كان الفساد ماليا أم محاسبيا أم إداريا، وهذا يحقق الاستقرار والمصدقية للقطاعات المالية على المستوى المحلي والدولي.
 - تعميق ثقافة الالتزام بالقوانين والمبادئ ومراعاة مصالح الأطراف المختلفة.
 - وبصفة عامة يمكن القول بأن حوكمة المؤسسات تسمح بخلق الثقة بين المتعاملين في زمن الانهيارات والفضائح المالية، وتمكن خاصة المستثمرين الماليين والمؤسسين من الحصول على وسائل

¹ - Charles Oman, Steven Fries et Willem Buiters, "LA Gouvernance D'entreprise dans les pays en développement, en transition et les économies émergentes", Centre de développement de l'OCDE, Cahier de politique économique N° 23, 2003, P:6.

² - صديقي مسعود. دريس خالد، بتصرف "دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات الخاسبية لترشيد قرار الإستثمار"، مداخلة مملتنقى الحوكمة الخاسبية للمؤسسة واقع ورهانات وآفاق، جامعة أم البواقي، يومي: 7 - 8 ديسمبر 2010، ص:14.

تقوم حقيقة بالرقابة على إدارة أصولهم الموزعة على عدة محافظ وشركات ، وتؤدي إلى تعظيم المنافع وزيادة إستفادة المؤسسات من خلال توضيح المسؤوليات والواجبات والمهام الخاصة بالأطراف ذات الصلة، والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (02): يوضح أهداف الحوكمة في الشركة



المصدر: محسن أحمد الخصري، حوكمة المؤسسات، مرجع سابق، ص:21.

رابعاً: خصائص و مبادئ حوكمة الشركات

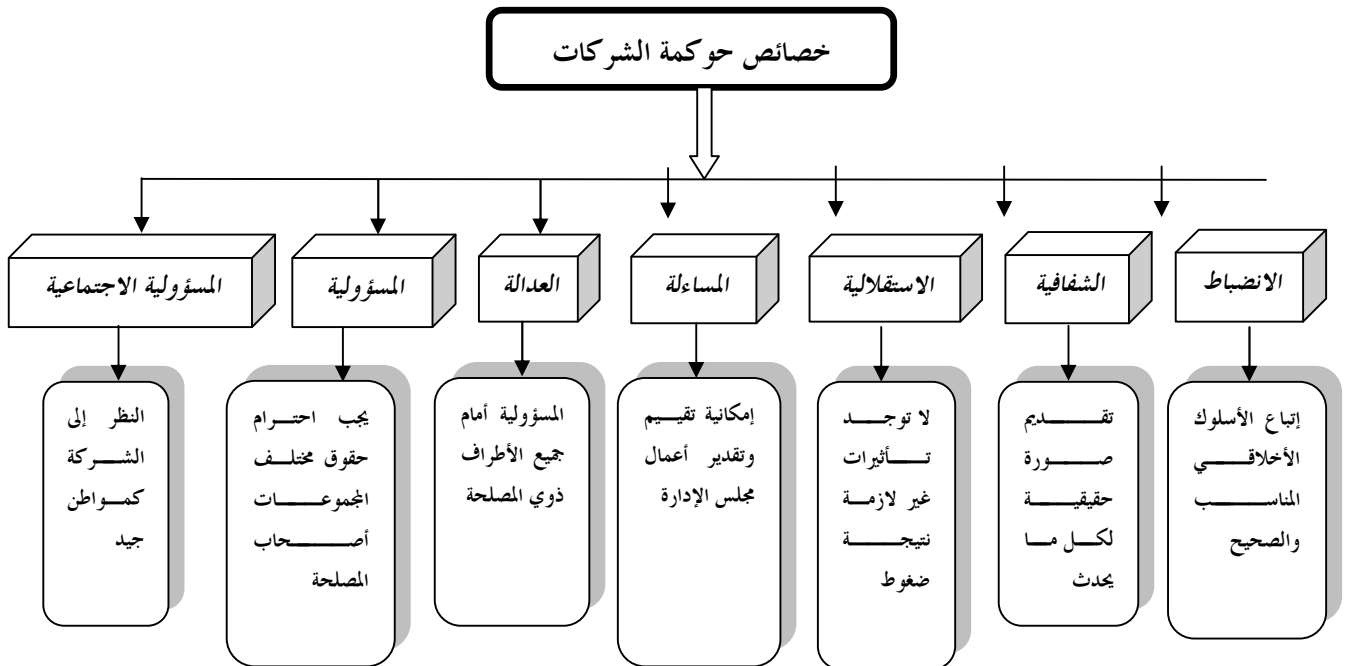
1- خصائص حوكمة الشركات: تتمثل أهم خصائص حوكمة المؤسسات فيما يلي¹:

- 1-1- الانضباط: أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.
- 2-1- الشفافية: أي تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.
- 3-1- الاستقلالية: أي لا توجد تأثيرات وضغوطات غير لازمة للعمل.
- 4-1- المساءلة: أي إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.
- 5-1- المسؤولية: أي وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة.
- 6-1- العدالة: أي يجب احترام حقوق مختلف مجموعات أصحاب المصالح في المؤسسة.
- 7-1- المسؤولية الاجتماعية: أي النظر إلى المؤسسة كمواطن جيد.

¹ - طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات شركات قطاع عام وخاص ومصارف (المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات)، ط2، الدر الجامعية، مصر، 2007-2008، ص:25.

ويمكن توضيح خصائص حوكمة المؤسسات في الشكل التالي:

الشكل رقم (03): يوضح خصائص حوكمة الشركات



المصدر: طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات شركات قطاع عام وخاص ومصارف (المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات)، الطبعة الثانية، الدر الجامعية، مصر: 2007-2008، ص: 25.

2- مبادئ حوكمة الشركات

نظرا للاهتمام المتزايد بمفهوم الحوكمة، فقد حرصت العديد من الشركات على دراسة هذا المفهوم وتحليله ووضع مبادئ محددة لتطبيقه ونذكرها على النحو التالي:

2-1- ضمان وجود أسس من أجل إطار فعال لحوكمة الشركات

يجب على إطار حوكمة المؤسسات بأن يعمل على رفع مستوى الشفافية وكفاءة الأسواق المالية، وأن يتماشى مع أحكام القانون ويوزع المسؤوليات بين الجهات المسؤولة بشكل واضح، ومنح السلطة والموارد للسلطات الإشرافية والتنظيمية لتأدية مهامهم بكل مهنية وموضوعية¹.

2-2- حفظ حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية للملاك

وتشمل نقل أو تحويل ملكية الأسهم، وتسهيل مشاركة فاعلة للمساهمين عند اتخاذ القرارات كانتخاب أعضاء مجلس الإدارة، وحق المساهمين في المشاركة في القرارات المتعلقة بالتغييرات المؤسسية الجوهرية، وتوضيح القواعد والأحكام والإجراءات التي تحكم رقابة الشركات المساهمة في الأسواق المالية².

¹ - منير إبراهيم هندي، الفكر الحديث في التحليل المالي وتقييم الأداء، مدخل حوكمة الشركات، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2009، ص: 20.

² - إبراهيم العيسوي، التنمية في عالم متغير: دراسة في مفهوم التنمية ومؤشراتها، دار الشروق، القاهرة، مصر، 2003، ص: 36.

2-3- المعاملة العادلة للمساهمين

يجب أن يضمن إطار حوكمة المؤسسات المعاملة العادلة لجميع المساهمين، بما في ذلك أقلية المساهمين والمساهمين الأجانب، كما يجب أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فاعل مقابل أي انتهاك لحقوقهم، ومحاسبة المتسببين في ذلك.

2-4- دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات

يجب أن يأخذ إطار حوكمة المؤسسات بعين الاعتبار حقوق أصحاب المصالح التي وضعت بقانون أو اتفاقية، وتشجيع التعاون النشط والفاعل بين المؤسسات المساهمة وأصحاب المصالح، وذلك لتحديد الثروة وتنميتها والحفاظة على ديمومة المشاريع، هذا مع احترام حقوق أصحاب المصالح التي ينص عليها القانون، كما يجب أن يكون لدى أصحاب المصالح الفرصة للحصول على تعويض عند انتهاك حقوقهم كما لأصحاب المصالح الحرية في الحصول على معلومات ملائمة في أي وقت¹.

2-5- الإفصاح والشفافية

يجب أن يضمن إطار حوكمة المؤسسات تحقيق الإفصاح الصحيح وفي الوقت المناسب للأمر الهامة والجوهرية بالنسبة للمؤسسات المساهمة، بما في ذلك الوضع المالي والإداري وحقوق الملكية، هذا مع مراعاة أن يكون الإفصاح شاملا وأن لا يقتصر على المعلومات الهامة بل يشمل معلومات أخرى كالتنتائج المالية والتشغيلية وأهداف المؤسسة، والملكية الرئيسية للأسهم وحقوق التصويت، كما ينبغي أن تُعدّ المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها طبقا لمعايير المحاسبة والمراجعة المالية، وكذلك القيام بالمراجعة السنوية لحسابات الشركة بواسطة مراجع مستقل ومؤهل وهذا لتقديم ضمانات خارجية وموضوعية للمجلس والمساهمين بأن البيانات المالية تمثل إلى حد ما الوضع المالي الحقيقي للشركة وأدائها كما يجب توفير قنوات توزيع المعلومات تمكن مستخدمي المعلومات الحصول عليها في الوقت المناسب، وكذلك أيضا يجب أن يضمن إطار حوكمة المؤسسات ملحق به أسلوب فاعل يعزز توفير التحليل أو نصيحة المحللين ووكالات التصنيف والوسطاء وغيرها بما لها صلة وعلاقة لاتخاذ القرارات من قبل المستثمرين².

2-6- مسؤوليات مجلس الإدارة

يجب أن يضمن إطار حوكمة المؤسسات التوجيه والإرشاد الإستراتيجي للمؤسسة، والرقابة الفعالة لمجلس الإدارة على إدارة الشركة ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسؤولياتهم أمام المؤسسة والمساهمين، وهذا من خلال أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة وعلى أساس توفير كامل للمعلومات وكذا بنوايا حسنة وبعناية والعمل على تحقيق أفضل مصلحة للمؤسسة والمساهمين، وكذلك إذا ما كانت قرارات مجلس الإدارة ستؤثر في مختلف

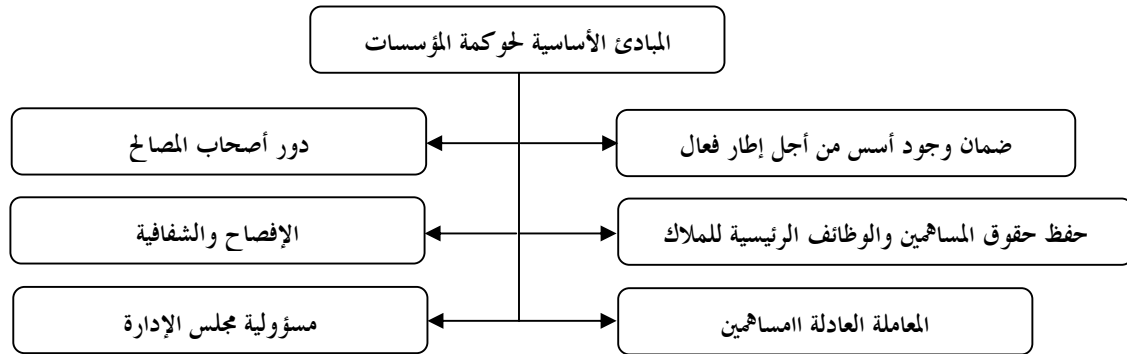
¹ - فاطمة الزهراء طاهري. عيساوي سهام، دور حوكمة الشركات في رفع من كفاءة السوق المالي، مداخلة في المنتدى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من

الفساد المالي والإداري، يومي: 6-7 ماي 2012، جامعة بسكرة، ص: 8.

² - نظير رياض محمد الشحات، إدارة محافظة الأوراق المالية في ظل حوكمة الشركات، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، 2007، ص: 307.

بمجموعات المساهمين بطرق مختلفة فإن على مجلس الإدارة العمل على تحقيق معاملة عادلة تجاه كافة المساهمين، كما على مجلس الإدارة القيام بوظائف رئيسية: توجيه إستراتيجية الشركة وسياسة المخاطر والموازنات التقديرية وخطط العمل السنوية وتحديد أهداف الشركة واختيار المسؤولين التنفيذيين الرئيسيين، ومراقبة التنفيذ وأداء المؤسسة مع الإشراف على المصرفات الرأسمالية الرئيسية وعمليات الاستحواذ والتخلي عن الاستثمار، وكذلك أيضا يجب أن يكون مجلس الإدارة قادر على ممارسة التقييم والحكم الموضوعي لشؤون المؤسسة بصفة مستقلة وهذا من خلال تكليف عدد من أعضاء مجلس الإدارة من غير موظفي الشركة ذوي القدرة على ممارسة الحكم المستقل للقيام بمهام يحتمل وجود تعارض في المصالح بها ومن أمثلة تلك المسؤوليات: ضمان نزاهة القوائم المالية وغير المالية وترشيح أعضاء لمجلس الإدارة والوظائف التنفيذية الرئيسية وتحديد مكافآت مجلس الإدارة، وأيضا عندما يتم إنشاء لجان لمجلس الإدارة ينبغي على مجلس الإدارة أن يحدد وأن يفصح عن صلاحياتها، وكذلك أيضا يجب أن تتوفر لأعضاء مجلس الإدارة كافة المعلومات وفي الوقت المناسب كي تساعد على اتخاذ القرار¹ يمكن توضيح مبادئ حوكمة المؤسسات في الشكل التالي:

الشكل رقم (04): يوضح مبادئ حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على ما سبق.

خامسا: آليات حوكمة الشركات

من خلال ما سبق فإن لحوكمة الشركات عدة آليات يمكن تقسيمها إلى قسمين: آليات داخلية وآليات خارجية يمكن توضيحها كما يلي:

1- الآليات الداخلية لحوكمة الشركات

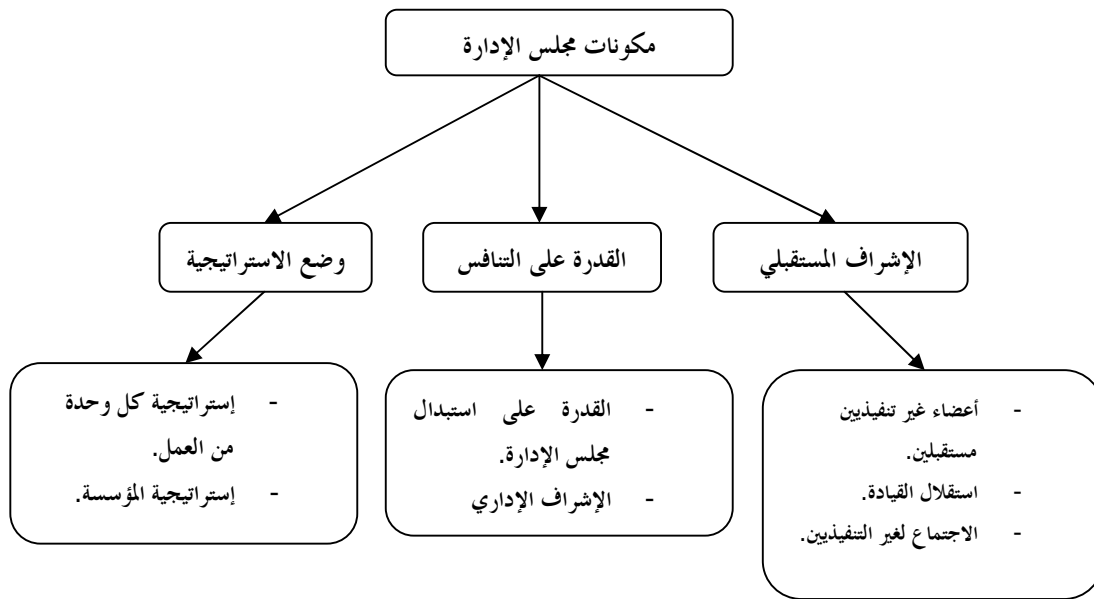
تتصف آليات حوكمة المؤسسات الداخلية على أنشطة وفعاليات المؤسسة، واتخاذ القرارات والإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف المؤسسة ويمكن تصنيف آليات حوكمة المؤسسات الداخلية في ما يلي:

¹ - Abdussalem Mahmoud Abu-Tapanjeh: The fundamental principals of corporate governance, organization of economic co-operation and development annotations, p:10

1-1- دور مجلس الإدارة

يرى كل من سينغ وهارينتو أن مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ انه يحمي رأس المال المستثمر في المؤسسة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا . كما إن مجلس الإدارة القوي يشارك بفاعلية في وضع إستراتيجية المؤسسة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة، ويراقب سلوكها ويقوم أدائه، وبالتالي تعظيم قيمة المؤسسة ولكي تكون هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة المؤسسة ، وفي ذات الوقت تأخذ الأهداف الاجتماعية للمؤسسة بعين الاعتبار، كما يجب أن تمتلك السلطة اللازمة لممارسة أحكامها الخاصة بعيدا عن التدخلات السياسية والبيروقراطية في شؤونها ، وتقوم باختيار الإدارة العليا، فضلا عن الإشراف المستمر على أداء المؤسسة والإفصاح عن ذلك. والشكل الموالي يوضح المكونات الأساسية لمجلس الإدارة¹:

الشكل رقم (05): يوضح مكونات مجلس الإدارة



المصدر: محمد مصطفى سليمان، نفس المرجع السابق، ص: 98.

1-2- لجنة المراجعة

لقد حظيت لجنة المراجعة في الوقت الحاضر باهتمام بالغ من قبل الهيئات العلمية الدولية، والمحلية المتخصصة والباحثين، وبخاصة بعد الإخفاقات والاضطرابات المالية التي حصلت في الشركات العالمية، ويرجع هذا الاهتمام للدور الذي يمكن أن تؤديه لجنة المراجعة كأداة من أدوات حوكمة المؤسسات في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها المؤسسة أو الشركة، وذلك من خلال دورها في إعداد التقارير

¹ - محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، مرجع سابق، ص: 98 .

المالية وإشرافها على وظيفة المراجعة الداخلي في المؤسسات، وكذلك دورها في دعم هيئات المراجعة الخارجي وزيادة استقلاليتها، فضلا عن دورها في التأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة المؤسسات.¹

لقد عرفت لجنة المراجعة من قبل الهيئات الكندية للمحاسبين القانونيين بأنها لجنة مكونة من أعضاء مجلس إدارة المؤسسة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة، وتتلخص هذه النشاطات في ترشيد المراجع الخارجي ومناقشة نقاط ونتائج المراجعين معه، وكذلك مراجعة نظام المراجعة الداخلية للمؤسسة والتأكد من فاعليته، وكذلك التأكد من تطبيق قواعد حوكمة المؤسسات في المؤسسة.²

1-3- لجنة المكافآت

تعتمد توصيات اغلب الدراسات الخاصة بحوكمة المؤسسات والتوصيات الصادرة عن الجهات المهمة بها بأنه يجب أن تشكل لجان المكافآت من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين. وفي مجال المؤسسات المملوكة للدولة فقد تضمنت إرشادات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تأكيدا على ضرورة أن تكون مكافآت أعضاء مجلس الإدارة و الإدارة العليا معقولة، وذلك لضمان تعزيز مصالح المؤسسة في الأمد البعيد من خلال جذب المهنيين من ذوي الكفاءات العالية.³

1-4- لجنة التعيينات

- يجب أن يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهاراتهم وخبراتهم مع المهارات والخبرات المحددة من المؤسسة، ولضمان الشفافية في تعيين أعضاء مجلس الإدارة وبقية الموظفين فقد وضعت لهذه اللجنة مجموعة من الواجبات منها:⁴
- أن تقوم لجنة التعيينات في المؤسسة مع مجلس الإدارة وبمصادقة الوزير بوضع المهارات والخبرات المطلوب توفرها لدى عضو مجلس الإدارة والموظفين المطلوبين.
 - يجب على لجنة التعيينات أن تضع آليات شفافة للتعيين، بما يتضمن الحصول على أفضل المرشحين المؤهلين.
 - أن تقوم اللجنة مع بقية أعضاء مجلس الإدارة بتقويم المهارات المطلوبة للمؤسسة باستمرار.
 - يجب أن تقوم اللجنة بالإعلان عن الوظيفة المطلوب إشغالها، ودعوة المؤهلين لتقديم طلباتهم للتعيين.

¹ - ميخائيل، أشرف حنا، تدقيق الحسابات في إطار منظومة حوكمة الشركات، بحوث وأوراق عمل المؤتمر العربي الأول حول: التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، مصر، 2005، ص: 32.

² - Walker R,G, gaps in guidelines on audit committees, abacus, vol, 40, Issue2, 2004, pp157-192.

³ - بروش زين الدين، دهيمي جابر، دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة في المنتدى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، يومي: 6- 7 ماي 2012، ص: 15.

⁴ - بروش زين الدين، دهيمي جابر، نفس المرجع أعلاه، ص: 15.

- على اللجنة أن تتوخى الموضوعية، وذلك بمقارنة مؤهلات ومهارات المتقدم مع المواصفات المطلوبة من قبل المؤسسة.

1-5- المراجع الداخلي:

تؤدي وظيفة المراجع الداخلي دوراً مهماً في عملية الحوكمة، إذ إنها تعزز هذه العملية، وذلك بزيادة قدرة المواطنين على مساءلة المؤسسة. حيث يقوم المراجعون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات المملوكة للدولة وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي. وفي هذا السياق يرى أرشبولت أن كل من المراجع الداخلي والخارجي يعد آلية مهمة من آليات المراجعة ضمن إطار هيكل الحوكمة، وبشكل خاص فيما يتصل بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية ومنع واكتشاف حالات الغش والتزوير. وقد اعترفت الهيئات المهنية والتنظيمية بأهمية وظيفة التدقيق الداخلي في عملية الحوكمة. فقد أكدت لجنة كاديري على أهمية مسؤولية المراجع الداخلي في منع واكتشاف الغش والتزوير ولتحقيق هذه الوظيفة لأهدافها يجب أن تكون مستقلة وتنظم بشكل جيد وتستند إلى تشريع خاص بها¹.

سادساً: الآليات الخارجية لحوكمة المؤسسات

تتمثل آليات حوكمة المؤسسات الخارجية بالرقابات التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على المؤسسة، والضغط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر أحد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من أجل تطبيق قواعد الحوكمة ومن الأمثلة على هذه الآليات ما يلي:

1- منافسة وسوق العمل الإداري

تعد منافسة السوق أحد الآليات المهمة لحوكمة المؤسسات، ويؤكد على هذه الأهمية كل من هيس وإمبايدو وذلك بقولهم إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح فإنها سوف تفشل في منافسة المؤسسات التي تعمل في نفس الصناعة، وبالتالي تتعرض للإفلاس. وعليه فإن منافسة سوق المنتجات أو الخدمات تهدب سلوك الإدارة، وخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري ولالإدارة العليا، وهذا يعني أن إدارة المؤسسة في حالة الإفلاس سوف يكون له تأثير سيئ على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة، إذ غالباً ما تحدد اختيارات الملائمة للتعيين أنه يتم إشغال مواقع المسؤولية من أعضاء مجلس الإدارة أو مديري تنفيذيين سبق أن قادوا شركاتهم إلى الإفلاس أو التصفية.

2- الاندماجات والاستحواذات

مما لا شك فيه أن الاندماجات والاستحواذات هي من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في أنحاء العالم ويشير كل من جوهن وكيديا إلى وجود العديد من الأدبيات والأدلة التي تدعم وجهة

¹ - أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص - ص: 80-81.

النظر التي ترى أن الاكتساب آلية مهمة من آليات الحوكمة، وبدونه لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال، وفي الغالب ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاكتساب أو الاندماج.

3- المراجع الخارجي

يؤدي المراجع الخارجي دورا مهما في المساعدة على تحسين نوعية الكشوفات المالية، ولتحقيق ذلك ينبغي عليه مناقشة لجنة المراجعين في نوعية تلك الكشوفات، ومع تزايد التركيز على دور مجالس الإدارة، وعلى وجه الخصوص لجنة المراجعين في اختيار المراجع الخارجي والاستمرار في تكليفه، يرى باركر وأبوت إن لجان المراجعة المستقلة والنشطة سوف تطلب تدقيقا ذا نوعية عالية، وبالتالي اختيار المراجعين الأكفاء والمتخصصين في حقل الصناعة الذي تعمل فيه المؤسسة.

يمثل التدقيق الخارجي حجر الزاوية لحوكمة جيدة للمؤسسات المملوكة للدولة، إذ يساعد المراجعون الخارجيون هذه المؤسسات على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها ، ويغرسون الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام . ويؤكد معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية على إن دور التدقيق الخارجي يعزز مسؤوليات الحوكمة في الإشراف والتبصر والحكمة. على التحقق مما إذا كانت المؤسسات المملوكة للدولة تعمل ما هو مفروض أن عمله ويفيد في اكتشاف ومنع الفساد الإداري والمالي أما التبصر فانه يساعد متخذي القرارات، وذلك بتزويدهم بتقويم مستقل للبرامج والسياسات، العمليات والنتائج . وأخيرا تحدد الحكمة الاتجاهات والتحديات التي تواجهها الشركة . ولانجاز كل دور من هذه الأدوار يستخدم المراجعون الخارجيون التدقيق المالي، وتدقيق الأداء، والتحقق والخدمات الاستشارية وقد أكدت بعض المنظمات المهنية والهيئات التنظيمية على ضرورة اخذ وظيفة التدقيق الداخلي بنظر الاعتبار من المراجع الخارجي¹.

4- التشريعات والقوانين

غالبا ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة .لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم.

5- محلل الأوراق المالية

ربما لا تعترف معظم الكتابات الخاصة بحوكمة المؤسسات بمحلل الأوراق المالية كآلية من آليات حوكمة المؤسسات. وعلى الرغم من ذلك، ولأن محلل الأوراق المالية لديه وبصورة مستمرة معلومات أدق عن

¹ - Nicolas Hellman, auditor – client interaction and client usefulness – a Swedish case study, international journal of auditing, vol.10 , issue 2, p-p: 104_117.

المؤسسات أفضل من معلومات معظم المستثمرين، فقد أكدت العديد من الدراسات¹ على اعتبار محلل الأوراق المالية آلية فعالة لمراقبة المؤسسة وتحديد المشاكل وعرضها على المساهمين، حيث تتمثل المهمة الرئيسية للمحلل في تقييم الأوراق المالية ومن ثم التوصية بسعر الشراء وبسعر البيع إلى عملائهم معتمدين في هذه التوصيات على تقييماته. كما يتعين على محلل الأوراق المالية على تقديم تقديرات للأرباح والتي تتبعها المؤسسات من أجل مساعدة المستثمرين في اتخاذ قراراتهم بصدد الشراء والبيع. وبصفة عامة ينقسم المحللون الماليون إلى نوعين، محللو جانب الشراء ومحللو جانب البيع، ويظهر النوع الأول عندما يقوم المستثمرون المؤسسون للصناديق المعاشات وصناديق الاستثمار بتعيين محللي الأوراق المالية وهدفهم من ذلك أن يساعدتهم المحللون في اتخاذ قراراتهم بصدد الأسهم التي يتعين على الصندوق شراؤها، لذلك يشار إليهم بمحللين الجانب الشرائي، ولا تنشر توصيات هؤلاء المحللين للجمهور حيث يتم استخدامها بواسطة المستثمرين المؤسسين فقط. أما النوع الآخر فيظهر عندما تعين مؤسسات السمسرة وبنوك الاستثمار هي الأخرى المحللين الماليين، حيث يأمل هؤلاء المحللون أن تثمر أبحاثهم عن فوائد كافية في سوق الأوراق المالية مما سيعود على المؤسسات التابعة لها بالمكاسب من جراء عمولة سمسرة المضاربة وأتعاب عمليات الاكتتاب. ولذلك يشار إلى محللي الأوراق المالية لبنوك السمسرة وبنوك الاستثمار بمحللي جانب البيع، وفي الكثير من الأحيان يتم نشر توصيات محللي جانب البيع للجمهور. ويعتمد العديد من الجمهور على هذه التوصيات وبالتالي يعتبر محللو جانب البيع آلية من آليات حوكمة المؤسسات.

¹ Ahsen Habib , corporate tranparency, financial development and the allocation of capital: empirical evidence, abacus, vol, 44 ,Issue 1, 2008, p-p: 20-21.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

المطلب الأول : الدراسات باللغة العربية

Ø إبراهيم إسحق نسمان، دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة دراسة تطبيقية

على قطاع المصارف العاملة في فلسطين، مذكرة الماجستير في المحاسبة والتمويل، سنة 2009

ü تناولت الدراسة بالتحليل والمناقشة دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة في المصارف العاملة في فلسطين، مع عرض سريع لمفهوم حوكمة المصارف، وبيان أهميتها وأهدافها ومبادئها، ومن ثم التطرق إلى دور المراجعة الداخلية وتطور الميثاق الأخلاقي وتطور المعايير المهنية للمراجعة الداخلية في ضوء المهام والمسؤوليات المتعلقة بها الغرض، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها :أن هناك تأثير كبير للميثاق الأخلاقي للمراجعة الداخلية على حوكمة المصارف، و أن تطور معايير المراجعة الداخلية يساهم بشكل رئيسي في تحسين الحوكمة في المصارف لإنجاز العديد من الأهداف، ولضمان تنفيذ أعمال الحوكمة يجب أن يتواجد التنظيم الإداري والمهني المتكامل والذي يشتمل على وجود مجلس الإدارة ولجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية ولجنة إدارة المخاطر إلى جانب وظيفة مراقبة الامتثال.

ü وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات كان من أهمها :ضرورة تعميق المفاهيم والمبادئ التي قضت بها المعايير الدولية للمراجعة الداخلية لدى كافة المراجعين الداخليين من خلال عقد الدورات التدريبية التأهيلية اللازمة والعمل على متابعة تحديث وتطوير التطبيقات السليمة لمعايير المراجعة الداخلية، وضرورة بذل العناية الكاملة من قبل سلطة النقد الفلسطينية في مجال التزام المصارف بمبادئ وقواعد الحوكمة والتعليمات الصادرة عنها، والعمل على نشر مفهوم وثقافة الحوكمة لدى كافة الأطراف ذات العلاقة، وإصدار النشرات والتعليمات التي تعكس دور وأهمية الحوكمة، والالتزام بقواعدها ومبادئها في المصارف العاملة بفلسطين.

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

Ø سامح رفعت أبو حجر، إيمان أحمد محمد رويحه، دور المراجعة الداخلية كآلية لتقويم نظم الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر، بحث مقدم المؤتمر السنوي الخامس لقسم المحاسبة كلية التجارة - جامعة القاهرة حول "المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة.

ü هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على دور المراجعة الداخلية في دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية حيث اتضح من خلال البحث والدراسة أن للمراجعة الداخلية دور فعال في إعادة هيكلة نظام الرقابة

الداخلية، ومن أهداف الدراسة أيضا إثبات الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية هذا في ظل تطبيق مفهوم حوكمة الشركات. هذا وقد تناولت أيضا العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية في ظل بيئة مؤسسية تطبق مفهوم حوكمة الشركات وإبراز دور الحوكمة في التنسيق فيما بينهم.

ü ومن اهم النتائج المتحصل عليها هو إثبات دور المراجعة الداخلية الفعال في تقويم نظام الرقابة الداخلية، وإظهار التطور الذي حدث لمفهوم المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات.

ü وما يلاحظ في هذه الدراسة انه تم التطرق الى دور المراجعة الداخلية كآلية لتقويم نظم الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر إلا انه تم التطرق الى الجانب النظري أكثر من التطبيقي حيث ان آراء واجتهادات الباحثان كانت بمجوب اجتهادات شخصية.

Ø 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

ü 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.

ü 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.

Ø دراسة هيدوب ليلي ريمة، الموسومة بـ " :المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات – دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار (ENTP) رسالة ماستر بالحاسبة، جامعة ورقلة، سنة 2012.

ü هدفت هذه الدراسة إلى تبين دور المراجعة ومدى مساهمتها في تحسين جودة حوكمة الشركات حيث تم التركيز على دور كل من مجلس الادارة، 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، واهم 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، لابد من الاجد بعين الاعتبار ضرورة ترسيخ الركائز الاساسية لحوكمة الشركات لتحسيد الدور الفعلي والحقيقي للمراجعة في المؤسسات الجزائرية.

ü 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.

Ø دراسة عمر علي عبد الصمد، الموسومة بـ " دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات: دراسة ميدانية " رسالة ماجستير بالحاسبة والمالية، جامعة المدية، سنة 2009

ü تهدف هذه الدراسة إلى تبين 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 وتتمثل هذه العناصر في أهلية المراجع الداخلي، استقلالته و موضوعيته، وجودة أداء عمله.

ü ويلاحظ في هذه الدراسة أن الباحث ركز على دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر وتقويم نظام الرقابة الداخلية وأهمل 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.

Ø 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

ü 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.

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

ü تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور وظيفة المراجعة الداخلية وكيفية مساهمتها كآلية رقابة إدارية لتطبيق قواعد حوكمة الشركات في ظل المجهودات الرامية إلى تطوير وتحسين تسيير الشركات الجزائية وتم إسقاط هذه الدراسة على مجمع صيدال واعتمد تحليل الاستبيان وتم توجيهه إلى مديريات المراجعة في المجمع داخل بعض الفروع، وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية انه لا بد من استقلالية المراجع الداخلي لضمان موضوعية وشفافية عمله، وتوفير 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 وتكييفه بما يواكب التطور الحاصل في الشركة، ضمان المعاملة المتكافئة للمساهمين، وضمان المستوى الكافي من الإفصاح.

ü 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 مراجعين وخبراء محاسبين وأساتذة جامعيين ومهنيين مختصين.

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الاجنبية

Ø "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.

تناولت الدراسة تأثير آلية حوكت 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.

Ø دراسة آيت خلف عبد الغني الموسومة Le Governance d'Entreprise: Pratique des Bonques Publiques Algériennes, مذكرة ماجستير مالية، 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 الطلبة لم يتناول دور الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وأحكام الرقابة على العمليات التي تقوم بها البنوك .

Ø Jan Cattrysse "Reflections On Corporate Governance And The Role Of The Internal : Roeselare, Belgium Auditors", Roularta Media Group, 2005

هدفت 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.

Ø Corporate Governance And Audit Process: Msod Fooladi and Maryam Farhadi

مداخلة 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 وتأثيرها 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 ويبقى 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 الثاني : 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 المدى الذي يمكن ان تساهم من خلاله 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 الخبراء المحاسبين والمراجعين داخليين، أساتذة التعليم العالي والأكاديميين والمهنيين المختصين
- 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 الأول

بعد دراستنا لهذا الفصل الخاص بالمدخل التمهيدي للمراجعة الداخلية و حوكمة الشركات تطرقنا فيه لمفهوم المراجعة الداخلية ومعاييرها وأنواعها وأهم أهدافها وكذا المعايير الدولية لها داخل الشركة بالإضافة الى مفهوم حوكمة الشركات وأهميتها وأهدافها وخصائصها وكذا مبادئها بإضافة الى آلياتها الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات وكذلك عرض اهم الدراسات السابقة والتي تناولت زاوية او عدة زوايا من موضوعنا ومقارنتها بدراستنا.

مما سبق يمكن ان نستنتج ما يلي:

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.

ان المبادئ التي تقوم عليها حوكمة الشركات تركز أساسا على الضوابط الداخلية، بالإضافة إلى تحتاج الى مجموعة من الآليات التي تضمن الاستغلال الأمثل لموارد الشركة لتحقيق أهدافها.



الفصل الثاني

الدراسة الميدانية لدور المراجعة

الداخلية في تفعيل حوكمة

الشركات



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.

بحيث يستعرض هذا الفصل مختلف مراحل إعداد الدراسة الميدانية بما في ذلك، دراسة الجوانب الديموغرافية لعينة الدراسة، واختبار صلاحية الأداة المعتمدة في في جمع المعطيات الميدانية. في حين أن المبحث الختامي، سيتطرق إلى نتائج تحليل استمارات الاستبيان المسترجعة من لدى أفراد عينة الدراسة.

المبحث الأول: إجراءات الدراسة الميدانية

للإلمام بموضوع البحث من الجانب الميداني تم الاعتماد بشكل أساسي على استمارة الاستبيان، التي تعد من أكثر الأدوات ملائمة لإجراء مثل هذه الدراسات، نظرا لتوافقها مع أهداف وأهمية موضوع الدراسة التي تتمثل في دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات.

ومن أجل الإلمام بمختلف جوانب الدراسة ارتأينا الاتصال بكل الأطراف ذات العلاقة بالمراجعة الداخلية وحوكمة الشركات، من خلال التنوع في أفراد عينة الدراسة، بالاعتماد على استمارة الاستبيان، أما عن وسائل وإجراءات الدراسة الميدانية فقد تمت وفقا لما يلي.

المطلب الأول : إعداد وتوزيع استمارة الاستبيان.

اعتمدنا في تصميم استمارة الاستبيان على أن تكون جميع الأسئلة المطروحة متفقة فيما بينها ومتسقة مع إشكالية الدراسة، كما أن تكون متلائمة مع الواقع الجزائي الذي أعدت فيه، خاصة وأن الاستبيان يعتبر قاعدة الدراسة الإحصائية من خلال التعرض للظروف التي تمت فيها صياغة وإعداد الأسئلة التي يتضمنها الاستبيان، بعد ذلك تم مراجعة وتحكيم الاستبيان واختباره بشكل نهائي من طرف مجموعة من الأساتذة المختصين.

وقام الطلبة باختبار الاستبيان على عينة من الأفراد حددت عشوائيا، شريطة أن تتوفر فيهم نفس متطلبات مجتمع البحث، وهذا من أجل التأكد من صحة ووضوح عبارات الأسئلة المطروحة وتسلسلها بشكل منطقي، كذلك مدى شمولها للعناصر المراد قياسها.

1 - مراحل إعداد الاستبيان.

مرت عملية إعداد استمارة الاستبيان بالمرحلة التالية:

1-1 - بناء الاستمارة.

حيث تم عرض استمارة الإستبيان على ورقة عادية (A 4) أعدت باللغة العربية تتضمن ثلاثة محاور. بعد ذلك قمنا باستشارة مجموعة من الأساتذة المختصين في مجالي المحاسبة والإحصاء لتحكيم الاستبيان، بهدف إعطاء صورة واضحة لمحتوى هذا الاستبيان، والتأكد من سلامة صياغته، خاصة من حيث:

ü الدقة في الأسئلة؛

ü مدى شمولية الاستمارة؛

ü إدراج بعض الأسئلة المبهمة لاختبار مدى جدية ومصداقية أفراد العينة المستجوبة.

1-2 - توزيع واسترجاع الاستمارة.

قام الطلبة بتوزيع واسترجاع استمارة الاستبيان اعتمادا على عدة قنوات، إضافة إلى علاقاته الشخصية للاتصال بممارسي المهنة.

2 - هيكل الاستبيان.

تضمنت استمارة الإستبيان 20 سؤالاً، قسمت وفق أهداف الدراسة، معتمدين في ذلك على أسلوب الأسئلة المباشرة، مع فسخ مجال لإبداء الآراء والمقترحات في آخر الاستمارة. أما عن أقسام استمارة الاستبيان فقد تشكلت من الأجزاء التالية:

ü الجزء التمهيدي : تضم كافة المعلومات أو البيانات العامة والمتعلقة بالأفراد العينية؛

ü الجزء الأول: وفيه الأسئلة من (1 إلى 6) والذي يهتم بالمراجعة الداخلية وممارسة مهامها مما يحقق متطلبات حوكمة الشركات؛

ü الجزء الثاني: وفيه الأسئلة من (07 إلى 13) يرتبط هذا الجزء بلجان المراجعة ومجلس الادارة وممارسة مهامهم الجديدة بما يحقق متطلبات حوكمة الشركات ؛

ü الجزء الثالث: وفيه الأسئلة من (14 إلى 20) يتناول آفاق تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية؛

2-1 - مجتمع الدراسة وحدودها.

من أجل تحديد مجتمع الدراسة اعتمدنا كحد أدنى أن يكون الشخص المستجوب حاصل على شهادة جامعية في العلوم الاقتصادية أو علوم التسيير، بحيث يتكون مجتمع الدراسة من الأساتذة المختصين في المحاسبة بالجامعات الجزائرية، بالإضافة إلى محافظي الحسابات و ممارسي مهنة المحاسبة .

2-2 - إطار مجتمع الدراسة.

يمكن تقسيم عينة الدراسة إلى ثلاث فئات هي

ü الفئة الأولى: أساتذة الجامعة المهتمين بمجال المحاسبة و التدقيق؛

ü الفئة الثانية: ممارسي مهنة المحاسبة من خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛

2-3 - حدود الدراسة.

تتمثل حدود الدراسة مما يلي:

ü الحدود المكانية: تهتم هذه الدراسات دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات؛

ü الحدود الزمانية :هي السنة التي تم خلالها توزيع الاستثمارات واستلامها وبالتالي المعطيات التي تم الحصول عليها خلال سنة 2017.

ü الحدود البشرية: تستند في هذه الدراسة لآراء وإجابات الأكاديميين والمهنيين والذين تربطهم علاقة وطيدة بمهنة المحاسبة بصفقتهم ممارسي هذه المهنة أو إطارات في إحدى المؤسسات سواء كانت خاصة أو عمومية، والحاصلين على شهادة الليسانس في مجال المالية والمحاسبة أو أكثر؛

ü الحدود الموضوعية: اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع والمحاور المرتبطة أساسا بموضوع المراجعة الداخلية ودورها في تفعيل حوكمة الشركات.

2-4 - عينة الدراسة

نظرا لصعوبة تحديد مجتمع الدراسة بدقة، ومنه استحالة ضبط حجم العينة وفقا للنماذج الإحصائية المعروفة، تم تحديد عينة عشوائية قوامها 60 عنصر من مختلف الفئات المشكلة للمجتمع محل الدراسة. حيث قام الطلبة بتوزيع الاستبيان وفق طرق التسليم التي سبقت الإشارة إليها. وهو ما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم: (2): طرق توزيع استمارة الاستبيان.

طريقة تسليم الاستبيان	التسليم العادي	التسليم الإلكتروني	المجموع
إجمالي الاستثمارات الموزعة	49	11	60
الاستثمارات المسترجعة	46	10	56
الاستثمارات الملغاة	01	02	03
مجموع الاستثمارات الخاضعة للدراسة	45	08	53

المصدر: من إعداد الطلبة.

يتضح من خلال الجدول أن:

ü نسبة الاستبيانات التي سيتم إخضاعها للدراسة تمثل ما يقارب 89% من مجموع الاستبيانات الموزعة، منها ما يقارب 19% تم تسليمها إلكترونيا، أما 81% الباقية منها فقد تم تسليمها واسترجاعها يدويا؛

ü نسبة استرجاع الاستبيانات التي تم تسليمها يدويا بلغت 93%، أما نسبة الاسترجاع باستخدام الأسلوب الإلكتروني فقد بلغت 91%؛

ü جودة البيانات المسترجعة عن طريق الأسلوب العادي أقل من تلك التي تم استرجاعها إلكترونياً، فقد بلغت نسبة الاستثمارات العادية الملغاة 02% من مجموع الاستثمارات المسترجعة يدوياً، في حين أنها لم تتجاوز 18% من جانب أسلوب الاسترجاع الإلكتروني.

أما عن مصدر البيانات التي سوف يتم إخضاعها للدراسة وفقاً للحدود البشرية السالف إيرادها، فقد كانت وفق الجدول التالي:

جدول رقم: (3): توزيع العينة على مجتمع الدراسة.

النسبة	عدد الاستبيانات	مصدر الاستبيان
28.30%	15	أساتذة جامعيون ذوي التخصص
32.07%	17	محاسبين في الشركات
39.96%	21	ممارسو المهنة المستقلين
100%	53	المجموع

المصدر: إعداد الطلبة بالاعتماد على أجوبة الاستبيان.

يتضح من خلال الجدول أنه لا توجد أغلبية مطلقة في تشكيلة العينة لصالح شريحة معينة، إذ لم تتجاوز نسبة الأفراد ذات العلاقة بمجال المحاسبة الذين يمكن إدراجهم ضمن حدود الدراسة 60.00%، غير أن العدد الأكبر من العينة التي سيتم إخضاعها للفحص فهي تشكل من ممارسو المهنة المستقلين وذلك بنسبة 39.96%، ليليها محاسبين في الشركات بنسبة 32.07%، أما الباقية من فهي ممثلة أساتذة جامعيون ذوي التخصص بنسبة 28.30%.

3- الاختبار الإحصائي لصلاحية الاستبيان.

للحكم على مدى صلاحية البيانات المجمعة ميدانياً من خلال العينة الخاضعة للفحص لإجراء الدراسة، تم إخضاع هذه البيانات للاختبارات الإحصائية، وذلك من جانبي الصدق والثبات، حيث كانت نتائج هذه الاختبارات وفقاً لما يلي.

3-1- اختبار الصدق.

تم اختبار صدق محاور الدراسة من خلال؛ اختبار صدق المحتوى، واختبار صدق التكوين الفرضي.

3-2-1- صدق المحتوى.

يقصد به مدى ملاءمة المحتوى في تمثيله للمجال الذي تُجرى الاستدلالات حوله، فهو يمثل الدرجة التي يُمكن فيها اعتبار إجابات المفحوص على مفردات الاختبار عينةً مُثَّلة لإجابات تَجْمَعُ حقيقي أو افتراضي

الفصل الثاني:.....الدراسة الميدانية لدور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات

للمواقف، التي تمثل معاً المجال الذي يهتم به الشخص الذي يُفسّر درجات الاختبار.¹ وقد تم اختبار صدق المحتوى باستخدام اختبار t للعينة المفردة. وكانت نتائج الاختبار وفقاً لما يلي:

أولاً: اختبار صدق المحتوى للمحور الأول.

يبين الجدول التالي نتائج تطبيق اختبار t للعينة المفردة على فقرات المحور الأول الذي يعنى المراجعة الداخلية وممارسة مهامها بما يحقق متطلبات حوكمة الشركات.

جدول رقم (4): اختبار صدق المحتوى لفقرات المحور الأول.

فقرات المحور الأول	قيمة اختبار t	درجات الحرية	مستوى الدلالة المحسوب	فرق المتوسط	الحد الأعلى	الحد الأدنى
A1	17.634	52	0.000	3.1887	3.5515	2.8258
A2	18.214	52	0.000	3.1698	3.5190	2.8206
A3	21.263	52	0.000	3.2075	3.5103	2.9048
A4	22.021	52	0.000	3.4340	3.7469	3.1210
A5	19.388	52	0.000	3.1509	3.4771	2.8248
A6	21.045	52	0.000	3.2642	3.5754	2.9529

المصدر: إعداد الطلبة باستخدام برنامج SPSS 20

من خلال الجدول رقم: (4) يتبين أنّ اختبار t لصدق محتوى المحور الأول، أفرز عن النتائج التالية:

- قيمة الاختبار t لفقرات المحور الأول تتراوح بين (17.634) و (22.021)
- درجة الحرية للاختبار، والتي تساوي $n-1=52$ ، حيث n هي حجم العينة المعتمدة في الدراسة؛
- مستوى الدلالة المحسوب، وهو مساوٍ لـ (0.00) لكل فقرات المحور الأول، وكذا لإجمالي المحور ذاته؛

الفرق بين متوسط العينة والفقرة المفحوصة، والذي يتراوح بين (3.1509) و (3.4340) لفقرات المحور الأول من الاستبيان؛

- حدود فترة ثقة الاختبار لكل فقرة من فقرات المحور الأول التي تتراوح بين (2.820) و (3.121) في الحد الأدنى، وبين (3.477) و (3.746) في الحد الأقصى. كما يتضح كذلك

¹: السيد محمد أبو هشام حسن: الخصائص السيكومترية لأدوات القياس في البحوث النفسية والتربوية، محاضرات منشورة، جامعة الملك سعود، السعودية، 2006، ص20.

أنّ Sig. المحسوبة لجميع فقرات المحور الأول من الاستبيان مساوية لـ (0.00) وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائي المعمول به (Sig=0.05)، وذلك ما يُعتبر إثباتاً لصدق محتوى المحور الأول من أداة الدراسة.

ثانياً: اختبار صدق المحتوى للمحور الثاني.

يبين الجدول التالي نتائج تطبيق اختبار t للعينة المفردة على فقرات المحور الثاني الذي يعنى بلجان المراجعة ومجلس الادارة وممارسة مهامها الجديدة بما يحقق متطلبات حوكمة الشركات.

جدول رقم: (5) : اختبار صدق المحتوى لفقرات المحور الثاني.

فقرات المحور الأول	قيمة اختبار t	درجات الحرية	مستوى الدلالة المحسوب	فرق المتوسطات	الحد الأعلى	الحد الأدنى
A7	24.304	52	.000	3.43396	3.1504	3.7175
A8	22.260	52	.000	3.41509	3.1072	3.7229
A9	32.207	52	.000	3.90566	3.6623	4.1490
A10	27.902	52	.000	3.56604	3.3096	3.8225
A11	29.036	52	.000	3.54717	3.3020	3.7923
A12	20.842	52	.000	3.30189	2.9840	3.6198
A13	22.829	52	.000	3.60377	3.2870	3.9205

المصدر: إعداد الطلبة باستخدام برنامج SPSS 20

من خلال الجدول رقم: (5) يتبين أنّ اختبار t لصدق محتوى المحور الثاني، أفرز عن النتائج التالية:

- قيمة الاختبار t لفقرات المحور الثاني تتراوح بين (20.842) و (32.207).
- درجة الحرية للاختبار، والتي تساوي $n-1 = 52$ ، حيث n هي حجم العينة المعتمدة في الدراسة؛
- مستوى الدلالة المحسوب، وهو مساوٍ لـ (0.00) لكل فقرات المحور ، وكذا لإجمالي المحور ذاته؛
- الفرق بين متوسط العينة والفقرة المفحوصة، والذي يتراوح بين (3.301) و (3.905) لفقرات المحور الثاني من الاستبيان؛

- حدود فترة ثقة الاختبار لكل فقرة من فقرات المحور الأول التي تتراوح بين (3.619) و (4.149) في الحد الأدنى، وبين (2.984) و (3.662) في الحد الأقصى.

كما يتضح كذلك أنّ Sig. المحسوبة لجميع فقرات المحور الأول من الاستبيان مساوية لـ (0.00) وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائي المعمول به (Sig=0.05)، وذلك ما يُعتبر إثباتاً لصدق محتوى المحور.

ثالثا: اختبار صدق المحتوى للمحور الثالث.

يبين الجدول التالي نتائج تطبيق اختبار t للعينات المفردة على فقرات المحور الثالث الذي يعنى بدراسة آفاق تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية.

جدول رقم (6) : اختبار صدق المحتوى لفقرات المحور الثالث.

فقرات المحور الأول	قيمة اختبار t	درجات الحرية	مستوى الدلالة المحسوب	فرق المتوسط	الحد الأعلى	الحد الأدنى
A14	27.440	52	.000	3.67925	3.4102	3.9483
A15	23.689	52	.000	3.62264	3.3158	3.9295
A16	22.853	52	.000	3.09434	2.8226	3.3660
A17	17.977	52	.000	3.35849	2.9836	3.7334
A18	22.728	52	.000	3.54717	3.2340	3.8604
A19	29.409	52	.000	3.50943	3.2700	3.7489
A20	18.787	52	.000	3.22642	2.8818	3.5710

المصدر: إعداد الطلبة باستخدام برنامج SPSS 20

من خلال الجدول رقم: (6) يتبين أن اختبار t لصدق محتوى المحور الثالث، أفرز عن النتائج التالية:

- قيمة الاختبار t لفقرات المحور الثاني تتراوح بين (17.977) و (29.409).
- درجة الحرية للاختبار، والتي تساوي $n-1=52$ ، حيث n هي حجم العينة المعتمدة في الدراسة؛
- مستوى الدلالة المحسوب، وهو مساوٍ لـ (0.00) لكل فقرات المحور ، وكذا لإجمالي المحور ذاته؛
- الفرق بين متوسط العينة والفقرة المفحوصة، والذي يتراوح بين (3.094) و (3.679) لفقرات المحور الثالث من الاستبيان؛

- حدود فترة ثقة الاختبار لكل فقرة من فقرات المحور التي تتراوح بين (3.366) و (3.948) في الحد الأدنى، وبين (2.822) و (3.410) في الحد الأقصى.

كما يتضح كذلك أن Sig. المحسوبة لجميع فقرات المحور من الاستبيان مساوية لـ (0.00) وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائي المعمول به (Sig=0.05)، وذلك ما يُعتبر إثباتاً لصدق محتوى المحور.

1-4-1-2- صدق التكوين الفرضي:

يعبر صدق التكوين الفرضي عن الدرجة التي يقيس بها الاختبار التكوين الفرضي، أو الخاصية النظرية التي أعد لقياسها.¹ وقد تم اختبار صدق التكوين الفرضي لفقرات هذا المحور من الاستبيان باستخدام معامل بيرسون للارتباط، الذي يشير بدوره أن الأداة تتمتع بقوة صدق التكوين الفرضي في حالة وجود علاقة ارتباط دالة إحصائية بين كل فقرة من فقرات المحور وإجمالي المحور ذاته ، وفيما يلي سوف نستعرض نتائج اختبار صدق التكوين الفرضي للدراسة.

أولاً: اختبار صدق التكوين الفرضي للمحور الأول.

يبين الجدول التالي نتائج تطبيق اختبار الارتباط لبيرسون على فقرات المحور الأول.

جدول رقم: (7) : نتائج اختبار صدق التكوين الفرضي لفقرات المحور الأول.

المحور	A6	A5	A4	A3	A2	A1	فقرات المحور الأول
1	.731**	.849**	.794**	.684**	.802**	.872**	قيمة معامل الارتباط
	.000	.000	.000	.000	.000	.000	مستوى الدلالة المحسوب
53	53	53	53	53	53	53	حجم العينة

المصدر: إعداد الطلبة باستخدام برنامج SPSS 20

يشير الجدول رقم: (7) إلى أنّ هناك علاقة ارتباط طردية بين فقرات المحور الأول وإجمالي المحور ذاته، إذ أنّ هناك علاقات طردية (لوجود إشارة موجبة) ذات دلالة إحصائية عند مستويات معنوية أكبرها (0.00) أقل من مستوى المعنوية الإحصائي (0.05).

أما عن شدة الارتباط فقد بلغت إلى أقصاها بين الفقرة (A1) وإجمالي المحور الأول أين بلغت (0.87)، ويليهما ثانياً ارتباط الفقرة (A5) مع إجمالي المحور والتي بلغت (0.84)، في حين أنّ أدنى قيمة لدرجة الارتباط تمّ تسجيلها بين الفقرة (A3) وإجمالي المحور، والتي بلغت (0.68).

وبما أنّ هناك علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.00) أقل من (0.05) المعمول به في الدراسة بين كل فقرة من فقرات المحور الأول وإجمالي المحور المذكور، فإنه يمكن الحكم أنّ المحور الأول من الاستبيان يتمتع بخاصية صدق التكوين الفرضي.

¹: السيد محمد أبو هشام حسن: مرجع سابق، ص. 23.

ثانيا: اختبار صدق التكوين الفرضي للمحور الثاني.

جدول رقم: (8) : نتائج اختبار صدق التكوين الفرضي لفقرات المحور الثاني.

يبين الجدول التالي نتائج تطبيق اختبار الارتباط لبيرسون على فقرات المحور الثاني.

المحور	A13	A12	A11	A10	9A	8A	7A	فقرات المحور الثاني
1	.739**	.457**	.805**	.784**	.402**	.802**	.779**	قيمة معامل الارتباط
	.000	.001	.000	.000	.003	.000	.000	مستوى الدلالة المحسوب
53	53	53	53	53	53	53	53	حجم العينة

المصدر: إعداد الطلبة باستخدام برنامج SPSS 20

يشير الجدول رقم: (8) إلى أنّ هناك علاقة ارتباط طردية بين فقرات المحور الثاني وإجمالي المحور ذاته، إذ أنّ هناك علاقات طردية (لوجود إشارة موجبة) ذات دلالة إحصائية عند مستويات معنوية أكبرها (0.00) أقل من مستوى المعنوية الإحصائي (0.05).

أما عن شدة الارتباط فقد بلغت إلى أقصاها بين الفقرة (A11) وإجمالي المحور الأول أين بلغت (0.805)، ويليهما ثانيا ارتباط الفقرة (A8) مع إجمالي المحور والتي بلغت (0.802)، في حين أنّ أدنى قيمة لدرجة الارتباط تمّ تسجيلها بين الفقرة (A9) وإجمالي المحور، والتي بلغت (0.40).

وبما أنّ هناك علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.00) أقل من (0.05) المعمول به في الدراسة بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني وإجمالي المحور المذكور، فإنه يمكن الحكم أنّ المحور الثاني من الاستبيان يتمتع أيضا بخاصية صدق التكوين الفرضي.

ثالثا: اختبار صدق التكوين الفرضي للمحور الثالث.

جدول رقم: (9) : نتائج اختبار صدق التكوين الفرضي لفقرات المحور الثالث.

يبين الجدول التالي نتائج تطبيق اختبار الارتباط لبيرسون على فقرات المحور الثالث.

المحور	A20	A19	A18	A17	A16	A15	A14	فقرات المحور الثالث
1	.695**	.758**	.910**	.727**	.468**	.835**	.864**	قيمة معامل الارتباط
	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	مستوى الدلالة المحسوب
53	53	53	53	53	53	53	53	حجم العينة

المصدر: إعداد الطلبة باستخدام برنامج SPSS 20

يشير الجدول رقم: (9) إلى أنّ هناك علاقة ارتباط طردية بين فقرات المحور الثالث وإجمالي المحور ذاته، إذ أنّ هناك علاقات طردية (لوجود إشارة موجبة) ذات دلالة إحصائية عند مستويات معنوية أكبرها (0.00) أقل من مستوى المعنوية الإحصائي (0.05).

أما عن شدة الارتباط فقد بلغت إلى أقصاها بين الفقرة (A18) وإجمالي المحور الثالث أين بلغت (0.91)، ويليهما ثانيا ارتباط الفقرة (A14) مع إجمالي المحور والتي بلغت (0.86)، في حين أنّ أدنى قيمة لدرجة الارتباط تمّ تسجيلها بين الفقرة (A16) وإجمالي المحور، والتي بلغت (0.46).

وبما أنّ هناك علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.00) أقل من (0.05) المعمول به في الدراسة بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث وإجمالي المحور المذكور، فإنه يمكن الحكم أنّ المحور الثالث من الاستبيان يتمتع بخاصية صدق التكوين الفرضي كذلك.

رابعاً: اختبار صدق التكوين الفرضي للمحور الرابع.

يبين الجدول التالي نتائج تطبيق اختبار الارتباط لبيرسون على فقرات المحور الرابع، الذي يعنى بدراسة أثر معايير المحاسبة الدولية على البيئة الأكاديمية والعلمية.

1-4-2- اختبار الثبات.

يختصّ الثبات بمدى الوثوق بالدرجات التي نحصل عليها من تطبيق الاختبار. بمعنى أنّ هذه الدرجات أو النتائج يجب ألا تتأثر بالعوامل التي تعود إلى أخطاء الصدفة، فهو يعني دقة الاختبار أو اتساقه.¹

وقد تمّ اختبار ثبات محاور الاستبيان الخاص بهذه الدراسة باستخدام مقياس ألفا كرونباخ (Alpha de Cronbach)، الذي يُحدّد مدى ثبات الظاهرة المدروسة وفقاً لما يلي:

- يُعدّ ثبات الظاهرة المدروسة ضعيفاً إذا كانت النتيجة أقل من 60%؛
- يُعدّ ثبات الظاهرة المدروسة مقبولاً إذا كانت النتيجة محصورة بين 60% و 70%؛
- يُعدّ ثبات الظاهرة المدروسة جيداً إذا كانت النتيجة محصورة بين 70% و 80%؛
- يُعدّ ثبات الظاهرة المدروسة ممتازاً إذا كانت النتيجة أكبر من 80%.

وكانت نتائج الاختبار وفقاً لما يلي.

أولاً: اختبار الثبات للمحور الأول.

يبين الجدول التالي نتائج تطبيق اختبار ألفا كرونباخ على فقرات المحور الأول .

جدول رقم: (10): اختبار ألفا كرونباخ لفقرات المحور الأول.

عدد الفقرات	قيمة ألفا كرونباخ
06	.880

المصدر: إعداد الطلبة باستخدام برنامج SPSS 20

يتضح من خلال الجدول رقم: (10) أنّ قيمة معامل ألفا كرونباخ تساوي 88.00 % وهي أكبر من 80%، مما يدل على أنّ ثبات الفقرات المدرجة في المحور الأول من الاستبيان "ممتاز"، وهي لا تتأثر بأخطاء الصدفة التي قد تحدث، كما أنّ هذه النتيجة قد تحققت دون حذف أي فقرة من الفقرات المشكّلة للمحور، وذلك ما يبيّنه العدد 06 في الجدول أعلاه، والذي يُعبّر عن عدد الفقرات المدرجة في المحور المذكور.

¹ - السيد محمد أبو هشام حسن: مرجع سابق، ص: 2.

ثانيا: اختبار الثبات للمحور الثاني.

يبين الجدول التالي نتائج تطبيق اختبار ألفا كرونباخ على فقرات المحور الثاني .

جدول رقم: (11): اختبار ألفا كرونباخ لفقرات المحور الثاني.

عدد الفقرات	قيمة ألفا كرونباخ
07	0.804

المصدر: إعداد الطلبة باستخدام برنامج SPSS 20

يتضح من خلال الجدول رقم: (11) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ تساوي 80.4% وهي أكبر من 80%، مما يدل على أن ثبات الفقرات المدرجة في المحور الثاني من الاستبيان "ممتاز"، وهي لا تتأثر بأخطاء الصدفة التي قد تحدث، كما أن هذه النتيجة قد تحققت دون حذف أي فقرة من الفقرات المشكّلة للمحور، وذلك ما يبيّنه العدد 07 في الجدول أعلاه، والذي يُعبّر عن عدد الفقرات المدرجة في المحور المذكور.

ثالثا: اختبار الثبات للمحور الثالث.

يبين الجدول التالي نتائج تطبيق اختبار ألفا كرونباخ على فقرات المحور الأول الذي يعنى بدراسة أثر معايير المحاسبة الدولية على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

جدول رقم: (12): اختبار ألفا كرونباخ لفقرات المحور الثالث.

عدد الفقرات	قيمة ألفا كرونباخ
07	0.866

المصدر: إعداد الطلبة باستخدام برنامج SPSS 20

يتضح من خلال الجدول رقم: (12) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ تساوي 86.6% وهي أكبر من 80%، مما يدل على أن ثبات الفقرات المدرجة في المحور الثالث من الاستبيان "ممتاز"، وهي لا تتأثر بأخطاء الصدفة التي قد تحدث، كما أن هذه النتيجة قد تحققت دون حذف أي فقرة من الفقرات المشكّلة للمحور، وذلك ما يبيّنه العدد 07 في الجدول أعلاه، والذي يُعبّر عن عدد الفقرات المدرجة في المحور المذكور.

المطلب الثاني: وصف الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة.

يتناول هذا المطلب عرض وتحليل النتائج الإحصائية الميدانية المتعلقة بالخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة، التي تشتمل أساساً على؛ الجنس، الفئة العمرية، الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية، المؤهلات العلمية، والدورات التكوينية التي تلقاها المستجوب.

أولاً: حسب الجنس.

يبين الجدول التالي رقم: (13) توزيع أفراد العينة الخاضعة للدراسة حسب متغير الجنس.

جدول رقم: (13): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس.

الجنس	عدد التكرارات	النسبة المئوية
ذكر	40	75.5
أنثى	13	24.5
المجموع	53	100.0

المصدر: إعداد الطلبة باستخدام برنامج SPSS 20

يتضح من خلال الجدول رقم: (13) أن أغلب أفراد العينة الخاضعة للفحص من جنس الذكور، وذلك بنسبة 86.70%، في حين أن العنصر النسوي شكل النسبة الأقل بما يقارب 13.30%، دون تسجيل أي إجابة غير واضحة فيما يتعلق بجنس المستجوب.

ثانيا: حسب الفئة العمرية.

يبين الجدول التالي رقم: (14) توزيع أفراد العينة الخاضعة للدراسة حسب متغير الفئة العمرية.

جدول رقم: (14): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الفئة العمرية.

النسبة المئوية	عدد التكرارات	الفئة العمرية
20.8	11	من 20 إلى 30 سنة
47.2	25	من 30 إلى 40 سنة
24.5	13	من 40 إلى 50 سنة
7.5	4	أكبر من 50 سنة
100.0	53	المجموع

المصدر: إعداد الطلبة باستخدام برنامج SPSS 20

يتضح من خلال الجدول رقم: (14) أن الغالبية العظمى من أفراد العينة الخاضعة للدراسة من فئة الشباب، إذ لم تتجاوز نسبة الذين لم تتعد أعمارهم 45 سنة 43.39%.

ثالثاً: حسب الوظيفة الحالية.

يبين الجدول التالي رقم: (15) توزيع أفراد العينة الخاضعة للدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية.

جدول رقم: (15): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية.

الوظيفة الحالية	عدد التكرارات	النسبة المئوية
أستاذ جامعي	19	%35.84
محافظ حسابات	03	%05.66
خبير محاسبي	16	%30.18
محاسب	15	%28.30
المجموع	53	%100

المصدر: إعداد الطلبة باستخدام برنامج SPSS 20

يتضح من خلال الجدول رقم: (15) أن العينة الخاضعة للدراسة تتشكل بالدرجة الأولى من الأساتذة الجامعيين، وذلك بنسبة %35.84، ليليها محافظي الحسابات بنسبة %30.18، وعلى العموم ما يلاحظ من خلال دراسة خصائص العينة الخاضعة للدراسة من جانب الوظيفة هو وجود نوع من التوازن بين الجانب الأكاديمي والجانب التطبيقي، إذ تقارب نسبة التمثيل لكلاهما %60 من إجمالي العينة الخاضعة للفحص.

رابعاً: حسب الخبرة المهنية.

يبين الجدول التالي رقم: (16) توزيع أفراد العينة الخاضعة للدراسة حسب متغير الخبرة المهنية.

جدول رقم: (16): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية.

الخبرة المهنية	عدد التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 05 سنة	08	%15.09
من 05 إلى 10 سنة	29	%54.47
أكبر من 15 سنة	16	%30.18
المجموع	53	%100

المصدر: إعداد الطلبة باستخدام برنامج SPSS 20

يتضح من خلال الجدول رقم: (16) أن الغالبية العظمى من أفراد العينة الخاضعة للدراسة يمتلكون خبرة معتبرة في مجال المحاسبة، حيث تجاوزت نسبة الأفراد الذين يفوق عدد سنوات خبرة 05 سنوات %54.47.

خامسا: حسب المؤهلات العلمية.

يبين الجدول التالي رقم: (17) توزيع أفراد العينة الخاضعة للدراسة حسب متغير المؤهلات العلمية.

جدول رقم: (17): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهلات العلمية.

المؤهلات العلمية	عدد التكرارات	النسبة المئوية
دكتوراه	21	39.62%
ماجستير	13	24.52%
ليسانس	12	22.64%
شهادة أخرى	07	13.20%
المجموع	53	100%

المصدر: إعداد الطلبة باستخدام برنامج SPSS 20

يتضح من خلال الجدول رقم: (17) أن العدد الأكبر من أفراد العينة الخاضعة للدراسة حاصلين على شهادة دكتوراه، وذلك بنسبة 39.62%، يليهم الحاصلين على شهادة متخصصة لممارسة مهنة المحاسبة بنسبة 24.52%، أما أدنى نسبة فقد سجلت لدى صنف حاملي شهادة الدكتوراه في الاختصاص حيث بلغت نسبة تمثيلهم في العينة الخاضعة للدراسة 13.20% فقط من إجمالي العينة الخاضعة للدراسة.

المبحث الثاني: تحليل نتائج استبيان دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات.

يحتوي الاستبيان المتعلق بدراسة دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات على ثلاثون (20) فقرة مقسمة على ستة (03) محاور.

وسوف يستخدم الطلبة في تحليل المعلومات المجمعة ميدانيا مقياس ليكارت الخماسي الذي يعمل على أساس المعايير المبينة في الجدول أدناه:

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
5	4	3	2	1

ومنه تكون طول الفترة المعبرة عن كل إجابة وفقا للعلاقة التالية:¹

طول الفئة = المدى العام/عدد الفئات

وبالتالي يصبح طول الفئة كالتالي: $(5-1) \div 5 = 0.8$ ، وتكون مجالات المتوسطات المرجحة المقابلة لكل إجابة وفقا لما يلي:

موافق ؛	] 1.80 - 1.00]
موافق بشدة ؛	] 2.60 - 1.80]
محايد؛	] 3.40 - 2.60]
غير موافق بشدة ؛	] 4.20 - 3.40]
غير موافق.	] 5.00 - 4.20]

¹ - موساوي عبد النور، بركان يوسف، الإحصاء 1، دار العلوم للنشر والتوزيع، الحجار، عنابة، 2009، ص: 14.

أولاً: تستطيع المراجعة الداخلية ممارسة مهامها كما يحقق متطلبات الحوكمة المؤسسية.

للقوف على مدى استطاعة تستطيع المراجعة الداخلية ممارسة مهامها كما يحقق متطلبات الحوكمة المؤسسية تم إدراج ستة فقرات أساسية، وقد كانت النتائج المحصلة من الدراسة الميدانية حول هذا المحور وفق ما يبينه الجدول التالي:

جدول رقم: (18): نتائج مقياس ليكارت حول المحور الأول.

الفقرة	محتوى الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
A1	التكوين والتدريب الجيد للمراجعين.	3.1887	1.31641	موافق
A2	الخبرة المهنية والشهادة التي تحصل عليها.	3.1698	1.26697	موافق
A3	الالتزام بقواعد السلوك المهني والأخلاقي والتحلي بالموضوعية.	3.2075	1.09822	موافق
A4	جودة أداء عمل المراجعة ومدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية يضمن التطبيق الجيد لمبادئ حوكمة الشركات	3.4340	1.13526	موافق
A5	الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية والشفافية عند الإفصاح عن البيانات المالية	3.1509	1.18315	موافق
A6	التزام لجان المراجعة بأخلاقيات المهنة يضمن تفعيل آليات الرقابة الداخلية في الشركة.	3.2642	1.12918	موافق
T1	تستطيع المراجعة الداخلية ممارسة مهامها كما يحقق متطلبات الحوكمة المؤسسية	3.2358	0.94079	موافق

المصدر: إعداد الطلبة باستخدام برنامج SPSS 20

يتبين من خلال الجدول أعلاه (18) أن المحور الأول (T1) المتعلق بالوقوف على مدى مساهمة المراجعة الداخلية لمتطلبات حوكمة الشركات، يقع في مجال الموافقة، وذلك بمتوسط حسابي قدره (3.2358) وانحراف معياري صغير بلغ (0.94079).

والملاحظ أن هذه النتيجة قد نتجت عن الإجابات حول أغلب الفقرات المشكّلة له، فبالرغم من وجود تشتت في ردود المستجوبين على الفقرات حيث بلغ الانحراف المعياري إلى أقصاه (1.31641) في الردود حول الفقرة الأولى (A1)، ثم لدى الفقرة الثانية (A2) الذي بلغ (1.26697)، إلا أن الملاحظ هو أن المتوسط الحسابي لكل فقرة منها يدل على وقوع أغلب الإجابات عليها في مجال " موافق".

الفصل الثاني:.....الدراسة الميدانية لدور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات

ثانيا: تستطيع لجان المراجعة ومجلس الإدارة ممارسة مهامها الجديدة بما يحقق متطلبات حوكمة الشركات.

للقوف على مدى استطاعة لجان المراجعة ومجلس الإدارة ممارسة مهامها الجديدة بما يحقق متطلبات حوكمة الشركات، وقد كانت النتائج المحصلة من الدراسة الميدانية حول هذا المحور وفق ما يبينه الجدول التالي:

جدول رقم: (19): نتائج مقياس ليكارت حول المحور الثاني.

الفقرة	محتوى الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
A7	التأهيل العلمي والخبرة العلمية للجان المراجعة ومجلس الإدارة	3.4340	1.02862	موافق
A8	الاستقلالية التامة للجان المراجعة في أداء عملها يضمن وصول المعلومات والبيانات اللازمة حسب مبادئ حوكمة شركات	3.4151	1.11690	موافق
A9	توفير بيئة رقابية فعالة تستند إلى قوانين صارمة وعادلة في نفس الوقت	3.9057	.88283	موافق
A10	التوافق بين مصالح الإدارة ومصالح المساهمين	3.5660	.93046	موافق
A11	قوانين الشركات المطبق يكفل للمساهمين الحق في انتخاب أو عزل أعضاء مجلس الإدارة	3.5472	.88938	موافق
A12	الهيئات الرقابية في شركات المساهمة تقوم بواجبها بأسلوب مهني وطريقة موضوعية.	3.3019	1.15334	موافق
A13	تحقيق التكامل بين المراجعة ولجنة المراجعة من جهة وبين لجنة المراجعة ومجلس الإدارة من جهة أخرى، والتفاعل المباشر في كل ما يتعلق بإعداد التقارير وغيرها يساهم في تحقيق متطلبات حوكمة الشركات	3.6038	1.14924	موافق
T2	تستطيع لجان المراجعة ومجلس الإدارة ممارسة مهامها الجديدة بما يحقق متطلبات حوكمة الشركات.	3.5391	0.69628	موافق

المصدر: إعداد الطلبة باستخدام برنامج SPSS 20

يتبين من خلال الجدول أعلاه (19) أن المحور الثاني (T2) المتعلق بالوقوف على تستطيع لجان المراجعة ومجلس الإدارة ممارسة مهامها الجديدة بما يحقق متطلبات حوكمة الشركات، يقع في مجال "الموافقة"، وذلك بمتوسط حسابي قدره (3.53) وانحراف معياري بلغ (0.69).

الفصل الثاني:.....الدراسة الميدانية لدور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات

والملاحظ أن هذه النتيجة قد نتجت عن الإجابات حول كل الفقرات المشكّلة له، فبالرغم من وجود تشتت في ردود المستجوبين على الفقرات حيث بلغ الانحراف المعياري إلى أقصاه (1.15) في الردود حول الفقرة (A12)، ثم لدى الفقرة (A13) الذي بلغ (1.14)، إلا أن الملاحظ هو أن المتوسط الحسابي لكل فقرة منها يدل على وقوع أغلب الإجابات عليها في مجال "موافق".

ثالثا: أفاق تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية.

للقوف على أثر أفاق تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية، وقد كانت النتائج المحصلة من الدراسة الميدانية حول هذا المحور وفق ما يبينه الجدول التالي:

جدول رقم: (20): نتائج مقياس ليكارت حول المحور الثالث.

الفقرة	محتوى الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
A14	المناخ التنظيمي والرقابي تتسم بالشفافية والوضوح والعدالة الاجتماعية	3.6792	.97613	موافق
A15	توفير أسواق مالية نشطة وشركات مدرجة في البورصة العالمية	3.6226	1.11332	موافق
A16	الفصل بين الملكية والإدارة في المؤسسات تعمل على تعي حوكمة الشركات في ضل المراجعة الداخلية	3.0943	.98575	موافق
A17	اعتماد النظم والقوانين والعقوبات التي تساهم في ترسيخ العمل بمباد حوكمة الشركات.	3.3585	1.36007	موافق
A18	ميثاق وقواعد وأخلاقيات وسلوكيات تضبط مهنة المراجعة وتدقيق في الجزائر	3.5472	1.13622	موافق
A19	وضع المعايير المحاسبية الوطنية التي تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية	3.5094	.86874	موافق
A20	تطوير مناخ وطرق التعليم بما يخدم الأكاديميين والمختصين في مجال المراجعة والتدقيق و الحوكمة وكل ما يتعلق بالمحاسبة	3.2264	1.25025	موافق
T3	أفاق تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية	3.4340	.82635	موافق

المصدر: إعداد الطلبة باستخدام برنامج SPSS 20

يتبين من خلال الجدول أعلاه (20) أن المحور الثالث (T3) والمتعلق أفاق تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية، يقع في مجال الموافقة، وذلك بمتوسط حسابي قدره (3.43) وانحراف معياري بلغ (0.82).

والملاحظ أنّ هذه النتيجة قد نتجت عن الإجابات حول كل الفقرات المشكّلة له، فبالرغم من وجود تشتت في ردود المستجوبين على الفقرات حيث بلغ الانحراف المعياري إلى أقصاه (1.36) في الردود حول الفقرة الثالثة (A17)، ثم لدى الفقرة (A20) الذي بلغ (1.25)، إلا أن الملاحظ هو أن المتوسط الحسابي لكل فقرة منها يدل على وقوع أغلب الإجابات عليها في مجال " موافق".

خلاصة الفصل الثاني

استهدفت الدراسة الميدانية بشكل أساسي دراسة وتحليل دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات من وجهة نظر المهنيين مدراء أقسام المراجعة الداخلية (والأكاديميين) أساتذة المراجعة، وكذا كيفية تفعيلها في الجزائر، ومن خلال الدراسة والتحليل لهذه الآراء نستنتج ما يلي:

1- تشير نتائج الاستبيان بالنسبة لفئتي المهنيين والأكاديميين - وهذا باتفاق إلى حد كبير - أنه هنا عوامل مرتبطة بالتأهيل العلمي، الاستقلالية والموضوعية، وجودة أداء عمل المراجع الداخلي والتي تؤثر في تطبيق حوكمة المؤسسات، واعتبرت ما يلي من أهم هذه العوامل:

- التدريب المستمر للمراجع الداخلي.

- ارتباط المراجع الداخلي بلجنة المراجعة مجلس الإدارة، والتفاعل المباشر معهم مع إيصال التقارير لهم.

- دقة وكفاية برنامج المراجعة الداخلية.

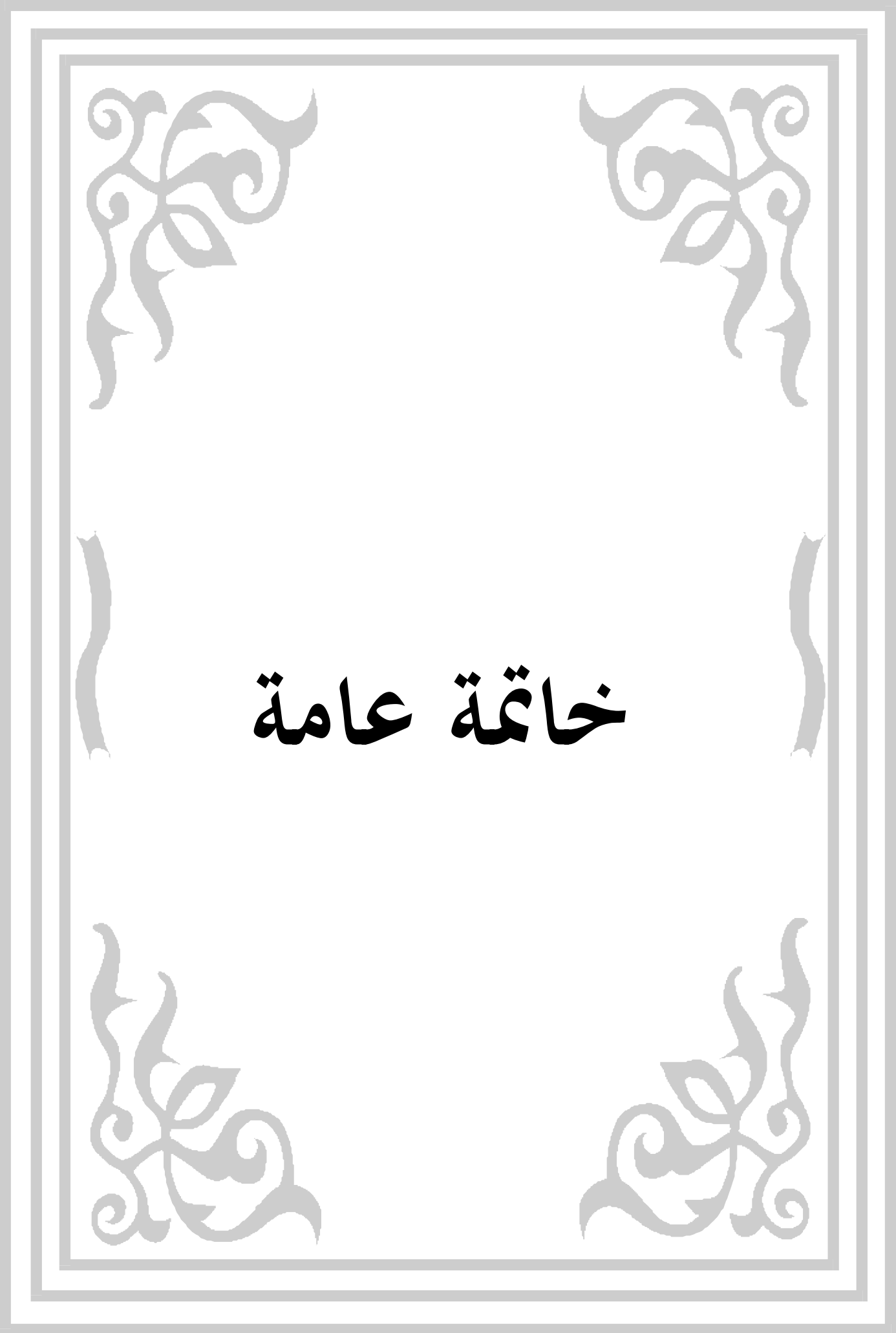
2- تشير نتائج الاستبيان بالنسبة لفئتي المهنيين والأكاديميين - وهذا باتفاق إلى حد كبير - أن دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية يساهم في تطبيق حوكمة المؤسسات، واعتبرت ما يلي من أهم هذه العوامل:

- تقييم كفاءة وفعالية نظام المراجعة الداخلية.

- تقديم التأكيد المعقول من قبل المراجع الداخلي بأن مخاطر المؤسسة تدار بفاعلية وكفاءة.

- تقديم المعلومات الكافية والملائمة لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة والتي تساعد في أداء مهامها.

3- تشير نتائج الاستبيان بالنسبة لفئتي المهنيين والأكاديميين - وهذا باتفاق إلى حد كبير - إلى ضرورة الإسراع في تفعيل دور المراجعة الداخلية في الجزائر، واعتبارها آلية أساسية في تطبيق الحوكمة، كما اعتبرت وضع قوانين صارمة - مع تحديثها باستمرار - لتنظيم مهنة المراجعة الداخلية في الجزائر تعتبر من أولى العناصر التي تساهم في تطبيق حوكمة المؤسسات.



خاتمة عامة

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.

نتائج الفصل النظري:

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

نتائج الدراسة الميدانية:

- بعد دراسة وتحليل الجانب التطبيقي توصلنا إلى جملة من النتائج وهي:
- توجد علاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية ومبادئ حوكمة الشركات في ضمان حقوق المساهمين، المعاملة المتساوية للمساهمين، الإفصاح والشفافية، دور أصحاب المصالح؛
- توجد علاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية ومبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة؛
- لا توجد فروق نحو دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات تعزى للمتغيرين الجنس و الوظيفة؛
- توجد فروق نحو دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات تعزى للمتغيرات العمر و المؤهل العلمي و الخبرة؛

- وظيفة المراجعة الداخلية تساهم بطريقة غير مباشرة في ضمان حقوق المساهمين لأنها تساعد مجلس الإدارة بطريقة مباشرة والذي يعتبر ممثل عن المساهمين بالوفاء.

- تعتبر آلية المراجعة الداخلية من الوظائف الهامة في الشركة لما تقدمه من مساندة ليس 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 الإدارة والمراجع الخارجي... وغيرهم من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية.

التوصيات:

- ضرورة إعادة تنظيم وظيفة المراجعة الداخلية في شركات محل الدراسة بما يضمن استقلاليتها، موضوعيتها وكفاءة فعالية عملها.

- 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 والحفاظة على استمراريتها.

- 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؛

- دور إدارة المخاطر في حوكمة الشركات ؛



قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

أ. الكتب:

- أحمد صالح العمرات، المراجعة الداخلية: الإطار النظري واحتوى السلوكي، مؤسسة الرسالة للطبع والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1990.
- عبد الفتاح الصحن وآخرين، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2008.
- عطاء الله م ش، دراسات متقدمة في المراجعة، مكتب الشباب، القاهرة، 1994.
- محمد سمير الصبان وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1996.
- جمعة أحمد حلمي، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
- نرمين أبو العطا، حوكمة الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية، إصدارات مركز المشروعات الدولية الخاصة، غرفة التجارة الأمريكية، واشنطن، 2003.
- عدنان بن حيدر درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، مصر، سنة 2007.
- لطفي أمين السيد أحمد، المراجعة الدولية وعولمة رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، سنة 2005.
- عزي وآخرون، الحكم الرشيد وخصوصية المؤسسات، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 27، 2006.
- محمد حسن يوسف، محددات الحوكمة و معاييرها - مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر، بنك الاستثمار القومي، مصر، جوان. 2007
- عمر عيد الجعيد وآخرون، نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق، دار المسيرة، عمان، الطبعة الأولى، الأردن، 2011.
- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات شركات قطاع عام وخاص ومصارف) المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات، الطبعة 2، الدار الجامعية، مصر، 2007-2008.
- منير إبراهيم هندي، الفكر الحديث في التحليل المالي وتقييم الأداء، مدخل حوكمة الشركات، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2009.
- إبراهيم العيسوي، التنمية في عالم متغير: دراسة في مفهوم التنمية ومؤشراتها، دار الشروق، القاهرة، مصر، 2003.
- نظير رياض محمد الشحات، إدارة محافظة الأوراق المالية في ظل حوكمة الشركات، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، 2007.

- محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، دار الجامعيه الاسكندرية 2006.
- أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.
- II. الرسائل العلمية:
 - صديقي مسعود .دريس خالد، بتصرف " دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات المحاسبية لترشيد قرار الإستثمار"، مداخلة بملتقى الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ورهانات وآفاق، جامعة أم البواقي، يومي 8 - 7 :ديسمبر 2010 ،
 - فاطمة الزهراء طاهري .عيساوي سهام، دور حوكمة الشركات في رفع من كفاءة السوق المالي، مداخلة في الملتقى الوطني حول :حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي : 7 - 6 ماي 2012 ، جامعة بسكرة.
 - ميخائيل، أشرف حنا، تدقيق الحسابات في إطار منظومة حوكمة الشركات، بحوث وأوراق عمل المؤتمر العربي الأول حول :التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، مصر، 2005
- III. الملتقيات والمجلات العلمية:
 - بروش زين الدين، دهيمي جابر، دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة في الملتقى الوطني حول :حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، يومي 7 - 6 :ماي 2012.
 - إبراهيم إسحاق نسمان، دور إدارة المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة دراسة تطبيقية على قطاع المصارف العاملة في فلسطين"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، 2009.
- ثانيا :المراجع باللغة الأجنبية

IV. Le livre:

- Carlos Santios, **Good Governance and Aid Effectiveness**, the world bank and conditionality, the Georgetown public policy review, volume 7 November 1 fall 2001.
- Report of the committee on, **the financial Aspects of corporate covernance**, printed in Britain by burgess science press, 1decembre1992.
- Charles Oman, Steven Fries et Willem Buiter, "**LA Gouvernance D'entreprise dans les pays en développement, en transition et les économies émergentes**", Centre de développement de l'OCDE, Cahier de politique économique N° 23,2003 .

- Abdussalem Mahmoud Abu-Tapanjeh: **The fundamental principals of corporate governance**, organization of economic co-operation and development annotations.
- Walker R,G, **gapes in guidelines on audit committees**, abacus, vol, 40, Issue2, 2004.
- Nicolas Hellman, **auditor – client interaction and client usefulness – a Swedish case study**, international journal of auditing, vol.10 , issue 2.
- Ahsen Habib , **corporate tranparency, financial development and the allocation of capital**: empirical evidence, abacus, vol, 44 ,Issue 1, 2008.



قائمة الملاحق





بسم الله الرحمن الرحيم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم تسيير بالوادي

تخصص محاسبة



إستبيان البحث

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته.

بعد التحية والتقدير سيدي المحترم سيدتي المحترمة

يقوم الباحثون بإعداد دراسة استشرافية مكملة لمتطلبات الحصول على شهادة الماستر محاسبة من جامعة الشهيد حمه لخضر تحت عنوان :

دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات

يمثل هذا الاستبيان أحد الجوانب المكملة والمهمة في البحث حيث يهدف الى دراسة آراء مدراء الاقسام المراجعة وأساتذة التعليم و الأكاديميين والمهنيين والمختصين وذلك من أجل الوقوف على مدى تفعيل المراجعة الداخلية في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر ويتقيد الباحثون بالالتزام بكل مبادئ السرية التامة والأمانة العلمية بما يكفل عدم الكشف عن أرائكم المسجلة .

ونوجه عناية سيادتكم أن جمع المعلومات التي سيتم الحصول عليها سوف تكون محل دراسة بدرجة كبيرة حيث ستستخدم لغرض البحث العلمي كما أن تعاونكم معنا يعزز هذا البحث ويسهم في الحصول على معلومات دقيقة ومفيدة.

أرجوا أن تتقبلوا فائق التقدير والاحترام

الجزء الأول : المعلومات الديمغرافية للمعينة المدروسة :

يتم تخصيص هذا الجزء في الوصف الديمغرافي للمعينة المدروسة والرجاء وضع العلامة (x)

في المربع المناسب للإجابة:

1- الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

2- السن: من 20 إلى 35 ☐ من 35 إلى 45 ☐ أكثر من 45 ☐

3- المؤهل العلمي: ليسانس ☐ ماجستير ☐

دكتوراه ☐ شهادة أخرى ☐

4- المؤهل الوظيفي: محاسب ☐ محافظ حسابات ☐

خبير محاسبي ☐ أستاذ جامعي ☐

5- الخبرة: أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐

• الجزء الثاني: دور المراجعة الداخلية وواقع تطبيق حوكمة الشركات

ينقسم هذا الجزء الى ثلاث محاور أساسية، حيث يحتوي كل محور على ستة أسئلة أي بمجموع ثمانية عشر سؤال مقسمة حسب محاور الدراسة، والرجاء وضع العلامة (x) في المربع المناسب للإجابة :

المحور الأول					
تستطيع المراجعة الداخلية ممارسة مهامها كما يحقق متطلبات الحوكمة المؤسسية عند وجود:					
	الفقرة	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق
1	التكوين والتدريب الجيد للمراجعين				غير موافق بشدة
2	الخبرة المهنية والشهادة التي تحصل عليها				
3	الالتزام بقواعد السلوك المهني والأخلاقي والتحلي بالموضوعية.				
4	جودة أداء عمل المراجعة ومدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية. يضمن التطبيق الجيد لمبادئ حوكمة الشركات				
5	الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية والشفافية عند الإفصاح عن البيانات المالية				
6	التزام لجان المراجعة بأخلاقيات المهنة يضمن تفعيل آليات الرقابة الداخلية في الشركة.				

المحور الثاني					
تستطيع لجان المراجعة ومجلس الإدارة ممارسة مهامها الجديدة بما يحقق متطلبات حوكمة الشركات عند وجود :					
	الفقرة	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق
07	التأهيل العلمي والخبرة العلمية للجان المراجعة ومجلس الإدارة				غير موافق بشدة
08	الاستقلالية التامة للجان المراجعة في أداء عملها يضمن وصول المعلومات والبيانات اللازمة حسب مبادئ حوكمة شركات				
09	توفير بيئة رقابية فعالة تستند إلى قوانين صارمة وعادلة في نفس الوقت				
10	التوافق بين مصالح الإدارة ومصالح المساهمين				
11	قوانين الشركات المطبق يكفل للمساهمين الحق في				

					انتخاب أو عزل أعضاء مجلس الإدارة	
					الهيئات الرقابية في شركات المساهمة تقوم بواجبها بأسلوب مهني وطريقة موضوعية.	12
					تحقيق التكامل بين المراجعة ولجنة المراجعة من جهة وبين لجنة المراجعة ومجلس الإدارة من جهة أخرى، والتفاعل المباشر في كل ما يتعلق بإعداد التقارير وغيرها يساهم في تحقيق متطلبات حوكمة الشركات	13
المحور الثالث أفاق تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية						
					الفقرة	
				موافق جدا	موافق	غير بشدة
					المناخ التنظيمي والرقابي تتسم بالشفافية والوضوح والعدالة الاجتماعية	14
					توفير أسواق مالية نشطة وشركات مدرجة في البورصة العالمية	15
					الفصل بين الملكية والإدارة في المؤسسات تعمل على تعزيز حوكمة الشركات في ظل المراجعة الداخلية	16
					اعتماد النظم والقوانين والعقوبات التي تساهم في ترسيخ العمل بمبادئ حوكمة الشركات.	17
					ميثاق وقواعد وأخلاقيات وسلوكيات تضبط مهنة المراجعة وتدقيق في الجزائر	18
					وضع المعايير المحاسبية الوطنية التي تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية	19
					تطوير مناهج وطرق التعليم بما يخدم الأكاديميين والمختصين في مجال المراجعة والتدقيق و الحوكمة وكل ما يتعلق بالمحاسبة	20
					أشياء أخرى	

الشكر موصول لكم على حسن تعاونكم معنا

الباحثون - عاشوري هشام

- محبوب الطاهر

- بنين عبد الرحمن

T-Test

Notes	
Output Created	22-MAY-2017 23:10:06
Comments	
Data	C:\Users\NEW
	STAR\Desktop\these tahar
	mahboube.sav
Input	DataSet1
Active Dataset	
Filter	<none>
Weight	<none>
Split File	<none>
N of Rows in Working Data File	53
Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
Missing Value Handling	Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis.
Cases Used	
	T-TEST
	/TESTVAL=0
	/MISSING=ANALYSIS
Syntax	/VARIABLES=X1.1 X1.2 X1.3
	X1.4 X1.5 X1.6
	/CRITERIA=CI(.95).
Resources	
Processor Time	00:00:00.02
Elapsed Time	00:00:00.02

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
X1.1	53	3.1887	1.31641	.18082
X1.2	53	3.1698	1.26697	.17403
X1.3	53	3.2075	1.09822	.15085
X1.4	53	3.4340	1.13526	.15594
X1.5	53	3.1509	1.18315	.16252
X1.6	53	3.2642	1.12918	.15510

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
X1.1	17.634	52	.000	3.18868	2.8258	3.5515
X1.2	18.214	52	.000	3.16981	2.8206	3.5190
X1.3	21.263	52	.000	3.20755	2.9048	3.5103
X1.4	22.021	52	.000	3.43396	3.1210	3.7469
X1.5	19.388	52	.000	3.15094	2.8248	3.4771
X1.6	21.045	52	.000	3.26415	2.9529	3.5754

T-Test

Notes

Output Created		22-MAY-2017 23:20:23
Comments		
Data		C:\Users\NEW
Active Dataset		STAR\Desktop\these tahar
Filter		mahboube.sav
Weight		DataSet1
Split File		<none>
N of Rows in Working Data File		<none>
Definition of Missing		<none>
Missing Value Handling		53
Cases Used		User defined missing values are treated as missing.
Syntax		Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis.
Resources		T-TEST
Processor Time		/TESTVAL=0
Elapsed Time		/MISSING=ANALYSIS
		/VARIABLES=X2.1 X2.2 X2.3
		X2.4 X2.5 X2.6 X2.7 x2
		/CRITERIA=CI(.95).
		00:00:00.02
		00:00:00.02

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
X2.1	53	3.4340	1.02862	.14129
X2.2	53	3.4151	1.11690	.15342
X2.3	53	3.9057	.88283	.12127
X2.4	53	3.5660	.93046	.12781
X2.5	53	3.5472	.88938	.12217
X2.6	53	3.3019	1.15334	.15842
X2.7	53	3.6038	1.14924	.15786
x2	53	3.5391	.69628	.09564

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
X2.1	24.304	52	.000	3.43396	3.1504	3.7175
X2.2	22.260	52	.000	3.41509	3.1072	3.7229
X2.3	32.207	52	.000	3.90566	3.6623	4.1490
X2.4	27.902	52	.000	3.56604	3.3096	3.8225
X2.5	29.036	52	.000	3.54717	3.3020	3.7923
X2.6	20.842	52	.000	3.30189	2.9840	3.6198
X2.7	22.829	52	.000	3.60377	3.2870	3.9205
x2	37.004	52	.000	3.53908	3.3472	3.7310

T-Test

Notes

Output Created		22-MAY-2017 23:24:54
Comments		
Data		C:\Users\NEW
		STAR\Desktop\these tahar
		mahboube.sav
Input	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	53
Definition of Missing		User defined missing values are treated as missing.
Missing Value Handling	Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis.	
	Cases Used	
Syntax		T-TEST /TESTVAL=0 /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=X3.1 X3.2 X3.3 X3.4 X3.5 X3.6 X3.7 x3 /CRITERIA=CI(.95).
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.02

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
X3.1	53	3.6792	.97613	.13408
X3.2	53	3.6226	1.11332	.15293
X3.3	53	3.0943	.98575	.13540
X3.4	53	3.3585	1.36007	.18682
X3.5	53	3.5472	1.13622	.15607
X3.6	53	3.5094	.86874	.11933
X3.7	53	3.2264	1.25025	.17174
x3	53	3.4340	.82635	.11351

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
X3.1	27.440	52	.000	3.67925	3.4102	3.9483
X3.2	23.689	52	.000	3.62264	3.3158	3.9295
X3.3	22.853	52	.000	3.09434	2.8226	3.3660
X3.4	17.977	52	.000	3.35849	2.9836	3.7334
X3.5	22.728	52	.000	3.54717	3.2340	3.8604
X3.6	29.409	52	.000	3.50943	3.2700	3.7489
X3.7	18.787	52	.000	3.22642	2.8818	3.5710
x3	30.253	52	.000	3.43396	3.2062	3.6617

Correlations

Notes

Output Created		22-MAY-2017 23:28:53
Comments		
Data		C:\Users\NEW
Active Dataset		STAR\Desktop\these tahar mahboube.sav
Input	Filter	DataSet1
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	<none>
Definition of Missing		53
Missing Value Handling	User-defined missing values are treated as missing.	
	Statistics for each pair of variables are based on all the cases with valid data for that pair.	
	CORRELATIONS	
Syntax		/VARIABLES=X1.1 X1.2 X1.3 X1.4 X1.5 X1.6 x1
Processor Time		/PRINT=TWOTAIL NOSIG
Resources	Elapsed Time	/MISSING=PAIRWISE.
		00:00:00.00
		00:00:00.00

Correlations

		X1.1	X1.2	X1.3	X1.4	X1.5	X1.6	x1
X1.1	Pearson Correlation	1	.649**	.584**	.690**	.673**	.496**	.872**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	53	53	53	53	53	53	53
X1.2	Pearson Correlation	.649**	1	.389**	.469**	.765**	.479**	.802**
	Sig. (2-tailed)	.000		.004	.000	.000	.000	.000
	N	53	53	53	53	53	53	53
X1.3	Pearson Correlation	.584**	.389**	1	.374**	.479**	.451**	.684**
	Sig. (2-tailed)	.000	.004		.006	.000	.001	.000
	N	53	53	53	53	53	53	53
X1.4	Pearson Correlation	.690**	.469**	.374**	1	.623**	.614**	.794**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.006		.000	.000	.000
	N	53	53	53	53	53	53	53
X1.5	Pearson Correlation	.673**	.765**	.479**	.623**	1	.459**	.849**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000		.001	.000
	N	53	53	53	53	53	53	53
X1.6	Pearson Correlation	.496**	.479**	.451**	.614**	.459**	1	.731**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.001	.000	.001		.000
	N	53	53	53	53	53	53	53
x1	Pearson Correlation	.872**	.802**	.684**	.794**	.849**	.731**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
	N	53	53	53	53	53	53	53

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

		X3.1	X3.2	X3.3	X3.4	X3.5	X3.6	X3.7	x3
X3.1	Pearson Correlation	1	.754**	.372**	.450**	.924**	.559**	.533**	.864**
	Sig. (2-tailed)		.000	.006	.001	.000	.000	.000	.000
	N	53	53	53	53	53	53	53	53
X3.2	Pearson Correlation	.754**	1	.243	.472**	.850**	.600**	.491**	.835**
	Sig. (2-tailed)	.000		.079	.000	.000	.000	.000	.000
	N	53	53	53	53	53	53	53	53
X3.3	Pearson Correlation	.372**	.243	1	.276*	.314*	.212	.138	.468**
	Sig. (2-tailed)	.006	.079		.046	.022	.127	.323	.000
	N	53	53	53	53	53	53	53	53
X3.4	Pearson Correlation	.450**	.472**	.276*	1	.530**	.591**	.392**	.727**
	Sig. (2-tailed)	.001	.000	.046		.000	.000	.004	.000
	N	53	53	53	53	53	53	53	53
X3.5	Pearson Correlation	.924**	.850**	.314*	.530**	1	.628**	.561**	.910**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.022	.000		.000	.000	.000
	N	53	53	53	53	53	53	53	53
X3.6	Pearson Correlation	.559**	.600**	.212	.591**	.628**	1	.458**	.758**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.127	.000	.000		.001	.000
	N	53	53	53	53	53	53	53	53
X3.7	Pearson Correlation	.533**	.491**	.138	.392**	.561**	.458**	1	.695**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.323	.004	.000	.001		.000
	N	53	53	53	53	53	53	53	53

x3	Pearson Correlation	.864**	.835**	.468**	.727**	.910**	.758**	.695**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
	N	53	53	53	53	53	53	53	53

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

		Correlations							
		X2.1	X2.2	X2.3	X2.4	X2.5	X2.6	X2.7	x2
X2.1	Pearson Correlation	1	.644**	.131	.803**	.787**	.098	.327*	.779**
	Sig. (2-tailed)		.000	.351	.000	.000	.484	.017	.000
	N	53	53	53	53	53	53	53	53
X2.2	Pearson Correlation	.644**	1	.157	.806**	.541**	.140	.520**	.802**
	Sig. (2-tailed)	.000		.260	.000	.000	.318	.000	.000
	N	53	53	53	53	53	53	53	53
X2.3	Pearson Correlation	.131	.157	1	.136	.263	.161	.190	.402**
	Sig. (2-tailed)	.351	.260		.330	.057	.250	.173	.003
	N	53	53	53	53	53	53	53	53
X2.4	Pearson Correlation	.803**	.806**	.136	1	.688**	-.037-	.412**	.784**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.330		.000	.793	.002	.000
	N	53	53	53	53	53	53	53	53
X2.5	Pearson Correlation	.787**	.541**	.263	.688**	1	.173	.480**	.805**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.057	.000		.215	.000	.000
	N	53	53	53	53	53	53	53	53
X2.6	Pearson Correlation	.098	.140	.161	-.037-	.173	1	.484**	.457**
	Sig. (2-tailed)	.484	.318	.250	.793	.215		.000	.001
	N	53	53	53	53	53	53	53	53
X2.7	Pearson Correlation	.327*	.520**	.190	.412**	.480**	.484**	1	.739**
	Sig. (2-tailed)	.017	.000	.173	.002	.000	.000		.000
	N	53	53	53	53	53	53	53	53
x2	Pearson Correlation	.779**	.802**	.402**	.784**	.805**	.457**	.739**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.003	.000	.000	.001	.000	
	N	53	53	53	53	53	53	53	53

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

Notes	
Output Created	22-MAY-2017 23:31:07
Comments	
Data	C:\Users\NEW
Active Dataset	STAR\Desktop\these tahar
Filter	mahboube.sav
Weight	DataSet1
Split File	<none>
N of Rows in Working Data File	<none>
Definition of Missing	<none>
Missing Value Handling	53
Cases Used	User-defined missing values are treated as missing.
Syntax	Statistics for each pair of variables are based on all the cases with valid data for that pair.
Resources	CORRELATIONS
Processor Time	/VARIABLES=X2.1 X2.2 X2.3
Elapsed Time	X2.4 X2.5 X2.6 X2.7 x2
	/PRINT=TWOTAIL NOSIG
	/MISSING=PAIRWISE.

Correlations

Notes	
Output Created	22-MAY-2017 23:32:45
Comments	
Data	C:\Users\NEW
Active Dataset	STAR\Desktop\these tahar
Filter	mahboube.sav
Weight	DataSet1
Split File	<none>
N of Rows in Working Data File	<none>
Definition of Missing	<none>
Missing Value Handling	53
Cases Used	User-defined missing values are treated as missing.
Syntax	Statistics for each pair of variables are based on all the cases with valid data for that pair.
Resources	CORRELATIONS
Processor Time	/VARIABLES=X3.1 X3.2 X3.3
Elapsed Time	X3.4 X3.5 X3.6 X3.7 x3
	/PRINT=TWOTAIL NOSIG
	/MISSING=PAIRWISE.

Reliability

Notes	
Output Created	22-MAY-2017 23:35:06
Comments	
Data	C:\Users\NEW
Active Dataset	STAR\Desktop\these tahar
Filter	mahboube.sav
Weight	DataSet1
Split File	<none>
N of Rows in Working Data File	<none>
Matrix Input	<none>
Definition of Missing	53
Missing Value Handling	User-defined missing values are treated as missing.
Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax	RELIABILITY /VARIABLES=X1.1 X1.2 X1.3 X1.4 X1.5 X1.6 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Resources	
Processor Time	00:00:00.00
Elapsed Time	00:00:00.00

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary			
		N	%
Cases	Valid	53	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	53	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.880	6

Reliability

Notes		
Output Created Comments Data Active Dataset Filter Weight Split File N of Rows in Working Data File Matrix Input Definition of Missing Missing Value Handling Cases Used Syntax Resources	Processor Time	22-MAY-2017 23:36:33
	Elapsed Time	
		C:\Users\NEW
		STAR\Desktop\these tahar
		mahboube.sav
		DataSet1
		<none>
		<none>
		<none>
		53
User-defined missing values are treated as missing.		
Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.		
RELIABILITY		
/VARIABLES=X2.1 X2.2 X2.3		
X2.4 X2.5 X2.6 X2.7		
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL		
/MODEL=ALPHA.		

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary			
		N	%
Cases	Valid	53	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	53	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.804	7

Reliability

Notes		
Input	Output Created	22-MAY-2017 23:37:23
	Comments	
	Data	C:\Users\NEW
	Active Dataset	STAR\Desktop\these tahar
	Filter	mahboube.sav
	Weight	DataSet1
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	<none>
	Matrix Input	<none>
	Definition of Missing	53
Missing Value Handling	Cases Used	User-defined missing values are treated as missing.
	Syntax	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Resources	Processor Time	RELIABILITY
	Elapsed Time	/VARIABLES=X3.1 X3.2 X3.3
		X3.4 X3.5 X3.6 X3.7
		/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
		/MODEL=ALPHA.

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary			
		N	%
Cases	Valid	53	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	53	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.866	7

Frequencies

Notes	
Output Created	22-MAY-2017 23:42:06
Comments	
Data	C:\Users\NEW STAR\Desktop\these tahar mahboube.sav
Input	DataSet1
Active Dataset	
Filter	<none>
Weight	<none>
Split File	<none>
N of Rows in Working Data File	53
Missing Value Handling	User-defined missing values are treated as missing. Statistics are based on all cases with valid data.
Cases Used	FREQUENCIES VARIABLES=sexe âge qualification spécialisation expérience /ORDER=ANALYSIS.
Syntax	
Resources	Processor Time 00:00:00.02 Elapsed Time 00:00:00.02

Statistics						
		sexe	âge	qualification	spécialisation	expérience
N	Valid	53	53	53	53	53
	Missing	0	0	0	0	0

Frequency Table

sexe					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	HOMME	40	75.5	75.5	75.5
	FEMME	13	24.5	24.5	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

Âge

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	àgé de moins de 30 ans	11	20.8	20.8	20.8
	30 ans de moin de 40 ans	25	47.2	47.2	67.9
	40 ans de moin de 50 ans	13	24.5	24.5	92.5
	àgé de plus de 50 ans	4	7.5	7.5	100.0
	Total	53	100.0	100.0	

qualification				
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Secondaire a peu prés	10	18.9	18.9
	Licence	33	62.3	81.1
	Magestere	7	13.2	94.3
	autre	3	5.7	100.0
	Total	53	100.0	100.0

spécialisation				
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Comptabilité et financière	49	92.5	92.5
	Sciences de gestion	4	7.5	100.0
	Total	53	100.0	100.0

expérience				
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	moins de 5 ans	14	26.4	26.4
	5 à 10 ans	28	52.8	79.2
	10 à 15 ans	6	11.3	90.6
	Plus de 15 ans	5	9.4	100.0
	Total	53	100.0	100.0

Descriptives

Notes	
Output Created	22-MAY-2017 23:47:02
Comments	
Data	C:\Users\NEW STAR\Desktop\these tahar mahboube.sav
Input	DataSet1
Active Dataset	<none>
Filter	<none>
Weight	<none>
Split File	<none>
N of Rows in Working Data File	53
Missing Value Handling	User defined missing values are treated as missing.
Definition of Missing	All non-missing data are used.
Cases Used	DESCRIPTIVES VARIABLES=X1.1 X1.2 X1.3 X1.4 X1.5 X1.6 x1 /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.
Syntax	
Resources	Processor Time 00:00:00.00
	Elapsed Time 00:00:00.00

Descriptive Statistics					
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
X1.1	53	1.00	5.00	3.1887	1.31641
X1.2	53	1.00	5.00	3.1698	1.26697
X1.3	53	1.00	4.00	3.2075	1.09822
X1.4	53	1.00	5.00	3.4340	1.13526
X1.5	53	1.00	5.00	3.1509	1.18315
X1.6	53	1.00	4.00	3.2642	1.12918
x1	53	1.00	4.33	3.2358	.94079
Valid N (listwise)	53				

Descriptives

Notes	
Output Created	22-MAY-2017 23:50:45
Comments	
Data	C:\Users\NEW
	STAR\Desktop\these tahar
	mahboube.sav
Input	DataSet1
Active Dataset	
Filter	<none>
Weight	<none>
Split File	<none>
N of Rows in Working Data File	53
Missing Value Handling	User defined missing values are treated as missing.
Definition of Missing	
Cases Used	All non-missing data are used.
	DESCRIPTIVES
	VARIABLES=X2.1 X2.2 X2.3
	X2.4 X2.5 X2.6 X2.7 x2
Syntax	/STATISTICS=MEAN STDDEV
	MIN MAX.
Resources	Processor Time
	00:00:00.02
	Elapsed Time
	00:00:00.02

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
X2.1	53	1.00	5.00	3.4340	1.02862
X2.2	53	1.00	5.00	3.4151	1.11690
X2.3	53	1.00	5.00	3.9057	.88283
X2.4	53	1.00	5.00	3.5660	.93046
X2.5	53	1.00	5.00	3.5472	.88938
X2.6	53	1.00	5.00	3.3019	1.15334
X2.7	53	1.00	5.00	3.6038	1.14924
x2	53	1.43	4.29	3.5391	.69628
Valid N (listwise)	53				

Descriptives

Notes	
Output Created	22-MAY-2017 23:53:01
Comments	
Data	C:\Users\NEW
	STAR\Desktop\these tahar
	mahboube.sav
Input	DataSet1
Active Dataset	
Filter	<none>
Weight	<none>
Split File	<none>
N of Rows in Working Data File	53
Missing Value Handling	User defined missing values are treated as missing.
Definition of Missing	
Cases Used	All non-missing data are used.
	DESCRIPTIVES
	VARIABLES=X3.1 X3.2 X3.3
	X3.4 X3.5 X3.6 X3.7 x3
Syntax	/STATISTICS=MEAN STDDEV
	MIN MAX.
Resources	Processor Time
	00:00:00.00
	Elapsed Time
	00:00:00.00

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
X3.1	53	1.00	5.00	3.6792	.97613
X3.2	53	1.00	5.00	3.6226	1.11332
X3.3	53	1.00	5.00	3.0943	.98575
X3.4	53	1.00	5.00	3.3585	1.36007
X3.5	53	1.00	5.00	3.5472	1.13622
X3.6	53	1.00	5.00	3.5094	.86874
X3.7	53	1.00	5.00	3.2264	1.25025
x3	53	1.43	4.57	3.4340	.82635
Valid N (listwise)	53				