



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم: المالية والمحاسبة
مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية
التخصص: محاسبة وتدقيق



مساهمة التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات دراسة ميدانية

تحت إشراف :

أ. د/ وليد مرغني

إعداد الطلبة :

مدلل اسراء

محمودي هاجر

نصري صفية

هاني هدى

لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة الوادي	أستاذة محاضرة أ	أ. د /محمود فيصل مايدة
مشرفا ومقررا	جامعة الوادي	أستاذة محاضرة أ	أ. د / وليد مرغني
مناقشا	جامعة الوادي	أستاذة محاضرة أ	د / رشيدة خالدي

السنة الجامعية: 2024/2023

شكر وعرفان

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: "لا يشكر الله من لا يشكر الناس"
صدق رسول الله

لحمد الله حمداً كثيراً ونشكركم شكراً جزيل يليق بمقامه الذي أوصلنا
إلى هذه الدرجة من التحصيل العلمي وأنعم
علينا بإنعام هذا العمل ومهد لنا السبيل إلى بلوغ هذه الثمرة.
إن واجب الوفاء والاعتراف بالعمل يدعونا إلى التقدم بفائق الشكر
إلى الأستاذ المشرف "مرغني وليد"

الذي لم يخل علينا بتوجيهاته ونصائحه وانتقاداته البناءة فكان نعم
المعلم والأستاذ

كما أقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ "عبد اللاوي عقبه" على وقته الثمين
الذي أمداً به وكذلك على المعلومات والإرشادات القيمة المقدمة من
طرفه ودعمه المتواصل،

وكل أعضاء لجنة المناقشة الذين سألنا شرف مناقشتهم لهذه المذكرة على
جميل نصائحهم وتوجيهاتهم

دون أن ننسى أن نشكر كل من مد لنا يد العون وساهم في

مساعدتنا من قريب وبعيد

شكراً.

المخلص:

تناول الدراسة أهمية التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات، وقد تم الاعتماد على الفلسفة الوضعية Pisivism القائمة على المقاربة Deductive ، حيث تم تصميم استبيان وتوزيعه على عينة من 37 فرد والمتمثلة في إطارات في العديد من المؤسسات والأساتذة الباحثين ومحافظي وخبراء المحاسبة، اعتمدنا في تحليله على برنامج Spss وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها مساهمة التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات، من خلال دوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية والمساعدة في إدارة المخاطر وعلاقته التعاونية مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق. الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، حوكمة الشركات، الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، مجلس الإدارة، لجنة التدقيق.

Abstract:

This study explores the significance of internal auditing in the establishment of corporate governance. The research relies on the positivist philosophy and employs a deductive approach. We designed and distributed a questionnaire to a sample of 37 individuals, which included executives from various institutions, academic researchers, accountants, and accounting experts. The analysis was conducted using SPSS software. The study reached several conclusions, including the contribution of internal auditing to establishing corporate governance through its role in evaluating the internal control system, assisting in risk management, and its collaborative relationship with the board of directors and the audit committee.

Keywords: internal auditing, corporate governance, internal control, risk management, board of directors, audit committee.

فهرس المحتويات

الصفحة	فهرس المحتويات
-	شكر وعرفان
II	الملخص
III	فهرس المحتويات
V	فهرس الجداول
VI	فهرس الأشكال
VII	قائمة الملاحق
أ-ج	مقدمة
الفصل الأول: الأدبيات النظرية لحوكمة الشركات والتدقيق الداخلي	
05	تمهيد
06	المبحث الأول: الإطار العام لحوكمة الشركات وللتدقيق الداخلي
06	المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات
11	المطلب الثاني: مبادئ وركائز حوكمة الشركات
18	المطلب الثالث: ماهية التدقيق الداخلي
23	المطلب الرابع: أهمية واهداف التدقيق الداخلي والمخاطر الناجمة عن عدم كفاءته
26	المبحث الثاني: مساهمة للتدقيق الداخلي في إرساء حوكمة الشركات
26	المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية
28	المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في تقييم ادارة المخاطر وأثره على حوكمة الشركات
29	المطلب الثالث: العلاقة التعاونية بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق لإرساء حوكمة الشركات
32	المطلب الرابع: العلاقة التعاونية بين مجلس الادارة والادارة العليا والتدقيق الداخلي لإرساء حوكمة الشركات
35	المبحث الثالث: تحليل ومناقشة الدراسات السابقة وتقييمها
35	الفرع الأول: الدراسات باللغة العربية
48	الفرع الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية
52	الفرع الثالث: تقييم الدراسات السابقة
54	خلاصة الفصل

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمساهمة التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات	
56	تمهيد:
57	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية
57	المطلب الأول: الطريقة المستخدمة في الدراسة
60	المطلب الثاني: أدوات الدراسة:
64	المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبيان
67	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية، التحليل، مناقشتها.
68	المطلب الأول: التحليل الوصفي للبيانات الشخصية
72	المطلب الثاني: التحليل الوصفي لإجابات واتجاهات أفراد العينة نحو عبارات ومحاور الاستبيان
82	المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة:
95	الملاحق
99	قائمة المراجع
108	خاتمة

فهرس الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
20	تطور طبيعة التدقيق الداخلي	(01-01)
57	يبن كيفية توزيع وجمع الاستبيان على عينة الدراسة	(01-02)
58	توزيع درجات مقياس ليكارت الخماسي	(02-02)
58	تحديد الاتجاه المستجوبين حسب قيم المتوسط الحسابي	(03-02)
63	يبن شرح أساليب الإحصائية لتحليل البيانات واختبار الفرضيات الدراسة	(04-02)
65	يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول	(05-02)
65	يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني	(06-02)
66	يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث	(07-02)
67	يبن قيمة معامل Cronbach's Alpha للاستبيان	(08-02)
68	يبن توزيع افراد العينة حسب المتغيرات المعلومات الشخصية	(09-02)
72	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات البعد الاول	(10-02)
74	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات البعد الثاني	(11-02)
75	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات البعد الاول	(12-02)
77	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات البعد الثاني	(13-02)
78	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات البعد الثالث	(14-02)
79	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات البعد الرابع	(15-02)
81	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث	(16-02)
83	نتائج (Tests of Normality) لبيانات إجابات أفراد العينة	(17-02)
85	يبن نتائج تحليل اختبار الفرضية 01	(18-02)
86	يبن نتائج تحليل اختبار الفرضية 02	(19-02)
87	يبن نتائج تحليل اختبار الفرضية 03	(20-02)
88	اختبار الفروق ANOVA بين محاور الدراسة تبعا للمعلومات الشخصية	(21-02)
89	نتائج الانحدار المتعدد	(22-02)
91	نتائج اختبار الانحدار البسيط	(23-02)

فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم
09	خصائص حوكمة الشركات	(01-01)
14	الأطراف المعنية بالتطبيق السليم لحوكمة الشركات	(02-01)
18	المحددات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات	(03-01)
23	أنواع التدقيق	(04-01)
62	ييين نموذج الدراسة	(01-02)
69	ييين تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغيرة المؤهل العلمي	(02-02)
69	ييين تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المنصب الوظيفي	(03-02)
70	ييين تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص	(04-02)
71	ييين تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	(05-02)
71	ييين تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير نوع الشركة	(06-02)

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الاستبيان	109
02	الصدق والثبات	114
03	اتجاهات اجابات العينة	118
04	التوزيع الطبيعي	120
05	اختبار فرضيات المحاور	120
06	اختبار الفروق	121
07	الانحدار البسيط والمتعدد	123

مقدمة

أدت الأزمات والانهيارات المالية التي شهدتها بعض الشركات الكبرى في السنوات الأخيرة إلى كشف عدة نقاط ضعف في النظام الرأسمالي، خاصة فيما يتعلق بمهام الإدارة والتسيير، وتحديد الممارسات اللاأخلاقية لبعض الأطراف الفاعلة من فساد إداري، مالي ومحاسبي، الأمر الذي نتج عنه أزمة ثقة بين الإدارات العليا للشركات ومالكها. فكان لزاما على الباحثين دراسة مسببات تلك الأزمات البحث عن قواعد وأسس صارمة من أجل الرفع من المستويات الرقابية للشركات ودعم المصداقية التي فقدتها وتعزيز الثقة لدى مستخدمي المعلومات وتصحيح الاختلالات وإعادة تقويم منهج الإدارات العليا في تسيير شؤون الشركات وهو ما يصطلح عليه بحوكمة الشركات.

بعد ظهور نظام حوكمة الشركات، عرف العالم منح جديد في الإدارة والحكم الراشد للشركات، بالاعتماد على السبل والآليات الرقابية المتاحة، من نظام الرقابة الداخلية وممارسات التدقيق الداخلي.

فالتدقيق الداخلي يعتبر من أهم الوظائف القيادية بالشركة، لما له من أثر في تفعيل وتطوير نظام الرقابة الداخلية وكفاءة استخدام الموارد المتاحة. وعليه يعتبر التدقيق الداخلي إحدى أهم آليات الرقابة التي يتم الاعتماد عليها لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات، وذلك لما يقدمه التدقيق الداخلي من الاستشارات والتحليلات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات، وإجراءات إدارة المخاطر وتقويم نظام الرقابة الداخلية التي يحتاج إليها مجلس الإدارة لحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح بالشركة.

أولاً: إشكالية الدراسة: من خلال ما سبق يتم صياغة الإشكالية التالية:

← **كيف ساهم التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات ضمن البيئة الجزائرية؟**

ثانياً: الأسئلة الفرعية: وانطلاقاً من السؤال الرئيسي تم طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- 1- ما مدى سعي المؤسسات نحو تعزيز كفاءة وفعالية عمليات التدقيق الداخلي لديها وفق عينة الدراسة؟
- 2- ما مدى سعي المؤسسات نحو إرساء مبادئ الحوكمة لديها وفق عينة الدراسة؟
- 3- ما مدى علاقة كفاءة وفعالية عمليات التدقيق الداخلي بالتوجه نحو إرساء مبادئ الحوكمة لدى المؤسسات الاقتصادية وفق عينة الدراسة؟
- 4- ما مدى تأثير كفاءة وفعالية عمليات التدقيق الداخلي بالتوجه نحو إرساء مبادئ الحوكمة لدى المؤسسات الاقتصادية وفق عينة الدراسة؟

ثالثاً: فرضيات الدراسة: قصد الإجابة عن التساؤلات المطروحة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- 1- هناك درجة منخفضة من سعي المؤسسات نحو تعزيز كفاءة وفعالية عمليات التدقيق الداخلي لديها وفق عينة الدراسة.

2- هناك درجة منخفضة من سعي المؤسسات نحو إرساء مبادئ الحوكمة لديها وفق عينة الدراسة.

3- هناك علاقة مساهمة بين كفاءة وفعالية عمليات التدقيق الداخلي نحو إرساء مبادئ الحوكمة لدى المؤسسات الاقتصادية وفق عينة الدراسة.

4- هناك فروقات بين متوسطات اجابات العينة على محاور الدراسة تعود الى المعلومات الشخصية.

5- هناك تأثير منخفض بين كفاءة وفعالية عمليات التدقيق الداخلي مع التوجه نحو إرساء مبادئ الحوكمة لدى المؤسسات الاقتصادية وفق عينة الدراسة.

رابعاً: أهمية الدراسة: تظهر أهمية هذه الدراسة من خلال ما يلي:

- ابرز دور وظيفة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات من خلال بيان و ابراز علاقة التدقيق الداخلي بتفعيل حوكمة الشركات وعلاقته بباقي أطراف الحوكمة لتقييم نظام الرقابة الداخلية وتقييم إدارة المخاطر ودوره في تعزيز الإفصاح والشفافية في الشركة؛
- قيام التدقيق الداخلي بإضافة قيمة للشركة من خلال الوظائف التي أصبح يطالع بأدائها في إطار حوكمة الشركات والتي تشمل توفير المعلومات للإدارة بكل مستوياتها، وتقوم نظام الرقابة الداخلية وتقوم إدارة المخاطر وتقوم التزام الشركة بمبادئ حوكمة الشركات.

خامساً: أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى التركيز على مساهمة التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية:

- توضيح المفاهيم الأساسية لموضوعي التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.
- إبراز دور وظيفة التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات من خلال احترام مختلف مبادئها.
- بيان أهم الممارسات المهنية والأخلاقية والتي تعمل على إلزام المدققين الداخليين بمعايير التدقيق الداخلي.
- إبراز العلاقة التعاونية والمشاركة للتدقيق الداخلي مع باقي أطراف الحوكمة.
- تحديد العلاقة بين تطبيق التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.
- التعرف ميدانيا ما إذا كان لوظيفة التدقيق الداخلي دوراً إيجابياً في دعم الحوكمة الشركات.

سادساً مبررات اختيار الموضوع: نبرز أهم مبررات اختيار الموضوع في النقاط التالية:

- 1- الاهتمام الشخصي بالموضوع نظراً لارتباطه بمجال التخصص.
- 2- أهمية الموضوع الناجمة لكونه أحد المواضيع الراهنة والهامة على المستوى المحلي والدولي.
- 3 - عدم ادراك الكثير من الشركات لأهمية تطبيق أو تبني الحوكمة داخل الشركات لما لها من أهمية بالغة في ترسيخ الشفافية والمصداقية بين الأفراد في كل التعاملات.

سابعاً المنهج المستخدم في الدراسة: بهدف الإجابة عن الإشكالية المقدمة واختبار الفرضيات المطروحة تم الاعتماد على الفلسفة الوضعية **Pisivitism** القائمة على المقاربة **Deductive** ، أما الأسلوب المستخدم فهو الوصفي التحليلي من خلال تحليل الجداول الإحصائية وتفسيرها والوقوف على دلالاتها من أجل التوصل إلى معرفة دقيقة وتفصيلية حول الموضوع محل الدراسة. أما فيما يتعلق بالأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية فقد تم الاعتماد على استمارة استبيان تم إعدادها وتصميمها وتوزيعها لغرض الدراسة على إطارات في العديد من المؤسسات والأساتذة الباحثين ومحافظي وخبراء المحاسبة محل الدراسة، حيث تم فرزها وتحليلها باستعمال البرامج الإحصائية.

ثامناً صعوبات الموضوع: من خلال دراستنا لهذا الموضوع واجهتنا العديد من الصعوبات أهمها:

- تشعب الموضوع الأمر الذي نجم عنه صعوبة في حصر المعلومات في الشكل المرجو.
- صعوبة إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي بسبب نقص الوعي وعدم الفهم الجيد لمفهوم حوكمة الشركات.

- عدم تجاوب الموظفين التابعين للمؤسسات الاقتصادية عند توزيع الاستبيان وعدم وجود ردود من قبلهم.

تاسعاً هيكل الدراسة: قصد الإجابة على الإشكالية المطروحة أعلاه واختبار مدى صحة الفرضيات تضمن بحثنا مقدمة عامة يتبعها فصلين خصصا الفصل الأول للجانب النظري وفصل الثاني خصص للجانب التطبيقي ، إضافة إلى المقدمة وخاتمة التي تتضمن بعض النتائج والتوصيات المتوصل إليها:

الفصل الأول: تم التطرق من خلاله الى الادبيات النظرية لكل من التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، حيث تم تقسيمه الى ثلاثة مباحث المبحث الأول بعنوان الإطار العام لحوكمة الشركات وللتدقيق الداخلي، والمبحث الثاني بعنوان مساهمة التدقيق الداخلي في إرساء حوكمة الشركات، وأخيراً المبحث الثالث بعنوان تحليل ومناقشة الدارسات السابقة وتقييمها.

الفصل الثاني: بينما خصص هذا الفصل للجانب التطبيقي لموضوع البحث، حيث تم تقسيمه إلى مباحثين، الأول ثم التطرق فيه الى الإطار المنهجي للدراسة الميدانية والمبحث الثاني عرض نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها ومناقشتها.

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية لحوكمة
الشركات والتدقيق الداخلي

تمهيد

لقد ظهرت الحاجة الى الحوكمة في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال السنوات القليلة الماضية خاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها العديد من دول العالم، نتيجة هذه الأزمات والانهيارات المالية التي يعود السبب الرئيسي فيها الى الفساد المالي والإداري لأعضاء مجالس الإدارة والإدارة التنفيذية وتواطؤهم مع مكاتب التدقيق والمراجعة، لذا وجب التفكير في سياسات وإجراءات تكفل حقوق المساهمين وهو ما اصطلح عليه تسميته حوكمة الشركات.

من أجل توضيح مختلف المفاهيم المتعلقة بحوكمة الشركات قمنا الى تقسيم الفصل كما يلي:

المبحث الأول: الإطار العام لحوكمة الشركات وللتدقيق الداخلي

المبحث الثاني: مساهمة للتدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات

المبحث الثالث: تحليل ومناقشة الدراسات السابقة وتقييمها

المبحث الأول: الإطار العام لحوكمة الشركات وللتدقيق الداخلي

أصبح موضوع حوكمة الشركات من بين المواضيع المهمة التي وجب الاهتمام بها في كثير من دول العالم وذلك باعتباره من بين أهم متطلبات نجاح الإدارة وتحسين أداء الشركة.

المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات،

جاء موضوع حوكمة الشركات استمرار للبحث المتواصل عن تعزيز أداء الشركات، مما دفع العاملون في المنظمات الدولية والإقليمية والباحثون للاهتمام بها وإصدار العديد من الدراسات والأبحاث والتقارير في هذا الجانب وتشكيل منظمات متخصصة لدعم قواعدها، فيما يتعلق بتنفيذ مفهوم حوكمة الشركات.

الفرع الأول: مفهوم حوكمة الشركات

إن مفهوم حوكمة شركات هو مفهوم واسع النطاق ومتعدد الجوانب ما يجعل من الصعب جدا إيجاد تعريف موحد لهذا المفهوم بين كافة الأطراف المعنية من محاسبين وإداريين واقتصاديين وقانونيين ومحللين لمفهوم وإدارة الشركات، ومن هذه التعريف ما يلي:

- تعرف حوكمة الشركات على أنها نظام تتم السيطرة به على المنظمة وتوجيهها، كما تعرف بأنها عبارة عن مجموعة من القواعد التي تفرض العلاقة بين الإدارة والموظفين وأصحاب المصالح وأعضاء مجالس إدارة المنظمات، وكيفية تأثيرها على العمليات داخل المنظمة بشكل مباشر أو غير مباشر¹.
- نظام بمقتضاه تدار الشركات وتراقب².
- إن حوكمة الشركات أو الإدارة الرشيدة: هي الوسيلة التي تضمن للمجتمع أن إدارة المؤسسة تعنى بمصالح الأطراف التي يهمهم أمرها³.
- كما عرفت أيضا على أنها النظام الذي تستخدمه المؤسسة في عملية الإشراف والرقابة على عملياتها، كما أنها تمثل النظام الذي يتم من خلاله توزيع الحقوق والمسؤوليات على مختلف الأطراف في المؤسسة، بما في ذلك مجلس الإدارة والمديرين وحملات الأسهم وأصحاب المصالح الأخرى، كما أنها تحدد القواعد والإجراءات الخاصة

¹ أزهر صبحي عبد الحسين، حوكمة الشركات وتأثيرها في وظيفة التدقيق الداخلي في القطاع المصرفي بحث تحليلي لمجموعة من المصارف العراقية، مجلة الجامعة العراقية، العدد 49 جزء 1، ص 314.

² بوشية بدره، دور التدقيق الداخلي في تحقيق التطبيق الفعلي لحوكمة الشركات داخل المؤسسات، مجلة البحوث ودراسات التنمية، المجلد 05 ص 53.67.

³ منير إبراهيم هندي، حوكمة الشركات مدخل في التحليل المالي وتقييم الأداء، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2011، ص 5، 6.

- باتخاذ القرارات التي تتعلق بالمؤسسة، وبذلك يتحدد الإطار العام الذي يتم من خلاله تحديد أهداف المؤسسة والوسائل التي تستخدم في تحقيق تلك الأهداف والرقابة عليها.¹
- تعرف حوكمة الشركات بأنها مجموعة من القوانين واللوائح والإجراءات التي تمكن إدارة المؤسسة من تعظيم ربحيتها وقيمتها في المدى البعيد لصالح المساهمين.²
 - وقد عرفها معهد المدققين IIA حوكمة الشركات في مجلة Top The At Tone الصادرة عنه بأنها: العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من طرف ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير إشراف في إدارة المخاطر ومراقبة مخاطر المؤسسات والتأكيد على كفاية الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيمة المؤسسة من خلال أداء الحوكمة فيها.³
 - كما عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية " OECD أن حوكمة الشركات تتضمن مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها ومساهميها وذوي المصلحة الآخرين، وتقدم حوكمة الشركات أيضا الهيكل الذي من خلاله توضح أهداف الشركة وتحدد وسائل إنجاز تلك الأهداف والرقابة على الأداء".⁴
 - كما عرفت مؤسسة التمويل الدولي " IFC بأنها هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها".⁵
- من خلال هذه التعاريف المتعددة نستخلص التعريف الإجرائي لحوكمة الشركات هي " مجموعة القوانين والقواعد والأنظمة، التي تنظم العلاقة بين إدارة المؤسسة والمساهمين، بغرض تقليل حالات الغش وتجنب الصراعات بين الأطراف المرتبطة بالمؤسسة، ومساعدة وتوجيه مجلس الإدارة باتخاذ القرارات التي تتعلق بتحديد أهداف المؤسسة والوسائل التي تستخدم في تحقيق تلك الأهداف والرقابة عليها، وتحسين قدرتها التنافسية بالأسواق".
- ومن خلال التعاريف السابقة تضح لنا معان أساسية لحوكمة الشركات وهي كالتالي:⁶
-
- ¹ سامح محمد رضا، رياض أحمد، دور حوكمة الشركات في تحسين التقارير المالية للحد من الأزمات المالية، المنظمة العربية للتنمية للنشر، مصر، 2013، ص 9.
- ² امام حامد آل خليفة، صناديق الإستثمار ومفهوم الحوكمة، حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية أعمال المؤتمرات، مصر، 2007 ص 97.
- ³ اشوري عبد الناصر، دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-دراسة تطبيقية لبعض المؤسسات الاقتصادية العمومية في ولاية سطيف، مذكرة الماجستير، جامعة سطيف، سطيف، 2016، ص 4.
- ⁴ حسين عبد الجليل آل غزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية-دراسة اختبارية على شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، مذكرة ماجستير، الأكاديمية العربية في الدنمارك، ص 9.
- ⁵ إبراهيم سيد أحمد، "حوكمة الشركات ومسؤولية الشركات عبر الوطنية وغسيل الأموال"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010 ص 16.
- ⁶ ايناس كحلوش، ساره بريوة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات دراسة حالة الشركة الإفريقية، مذكرة ماستر، جامعة محمد الصديق بن يحيى-جيجل- 2018. ص 12.

- أن الحوكمة هي مجموعة من الأنظمة والقوانين التي تعمل على تنظيم عمل المؤسسات وتخضعها للرقابة على أدائها من أجل حماية مصالح المستثمر.
- تتضمن الحوكمة قواعد الإفصاح المالي والإداري وكافة المعلومات الأخرى التي يهتم بها المستثمر والأطراف ذات العلاقة.
- تتضمن الحوكمة مجموعة من معايير الرقابة التي تحدد مسؤوليات مجلس الإدارة من أجل تطوير المؤسسة ونموها ومساهمتها بفعالية في التنمية الاقتصادية.
- تنظيم الحوكمة العلاقة بين الأطراف الثالثة: مجلس، أصحاب المصالح، والمستثمرين الحاليين والمحتملين

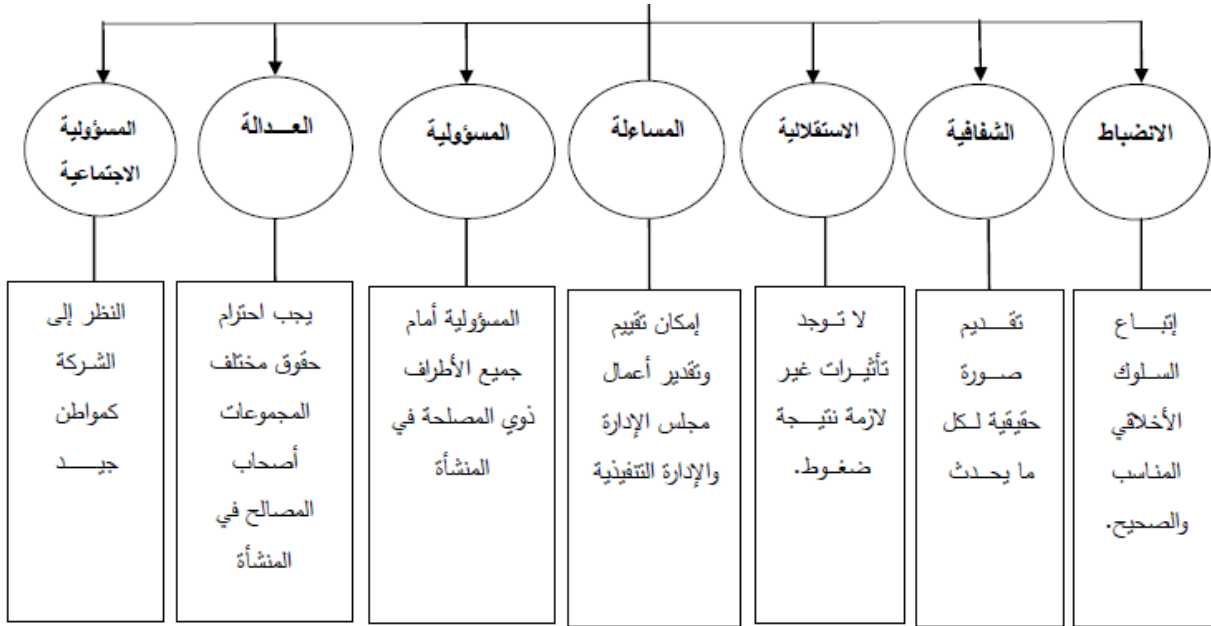
الفرع الثاني: خصائص حوكمة الشركات

- لحوكمة الشركات مجموعة من الخصائص وتتمثل فيما يلي¹:
- الانضباط: وتعني إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.
- الاستقلالية: تعني لا توجد تأثيرات غير لازمة نتيجة الضغوط، لذلك ركزت الحوكمة على وجود الأعضاء غير التنفيذيين أو المستقلين الذين ينبغي أن يكون لهم رأي مؤثر لآراء الأعضاء التنفيذيين.
- المساءلة: وتعني إمكانية تقديم وتقييم أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.
- المسؤولية: أي تحمل المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في الشركة.
- العدالة: يجب احترام حقوق مختلف أصحاب المصلحة في الشركة.
- المسؤولية الاجتماعية: DUKD ذلك النظر إلى الشركة كمواطن جيد.
- الشفافية: أي تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث في الشركة دون أي تقييم للحقائق التي تحدث في الشركة.

ويمكن تلخيص خصائص التطبيق الجيد لحوكمة الشركات فيما يلي:

¹ عوض خلف الله دلف العيساوي وآخرون، دور الإفصاح المحاسبي في حوكمة الشركات، مجلة تكرت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة بني سويف، مصر، المجلد 4، العدد 11، 2008، ص 13.

الشكل رقم (01_01): خصائص حوكمة الشركات



المصدر: طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم- المبادئ- التجارب) تطبيقات حوكمة في المصارف، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، 2005، ص 12.

الفرع الثالث: أهمية وأهداف حوكمة الشركات

تحتل الحوكمة مكانة كبيرة في العديد من الشركات مما جعلها ذات أهمية بالغة وذلك من خلال تحقيقها لمجموعة من الأهداف التي تعود بالمنفعة للشركة.

أولاً: أهمية حوكمة الشركات

تحتل الحوكمة أهمية كبيرة بالنسبة للشركات والاقتصاد الوطني والمساهمين.

1- أهمية الحوكمة بالنسبة للشركات:

تتمثل أهمية الحوكمة بالنسبة للشركات فيما يلي¹:

- ضمان السير الحسن لعمل الشركة وضمان الحق في مساءلة إدارة الشركة عن الأخطاء المرتكبة.
- تحقيق الشفافية والإفصاح والعدالة وتفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة الإشرافية والتنفيذية.
- تحقيق النزاهة والاستقامة لجميع العاملين في الشركة ابتداء من مجلس الإدارة وإلى أدنى مستوى إداري فيها.

¹ نورة محمدي، أثر حوكمة الشركات على الأداء المالي لشركات المساهمة العاملة في الجزائر خلال (2009-2015)، مذكرة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2018، ص 24.

- زيادة قدرة الشركة في الحصول على التمويل والتنبؤ بالمخاطر المتوقعة.
- تعزيز قدرة الشركة التنافسية وأدائها وتعظيم قيمتها السوقية.
- العمل على ضمان مراجعة الأداء المالي وتحسينه.
- ضمان تحقيق الشركة لأهدافها بشكل قانوني واقتصادي سليم.

2- أهمية الحوكمة بالنسبة للمساهمين:

- تكمّن أهمية حوكمة الشركات بالنسبة للاقتصاد الوطني فيما يلي:
- الإفصاح الكامل عن أداء الشركة والوضع المالي والقرارات المتخذة من قبل الإدارة العليا تساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار في هذه الشركة.
- تساعد في ضمان الحقوق لكافة المساهمين مثل التصويت، وحق المشاركة في القرارات الخاصة بأي تغييرات جوهرية قد تؤثر على أداء الشركة في المستقبل.

3- أهمية الحوكمة بالنسبة للاقتصاد الوطني:

- تكمّن أهمية حوكمة الشركات بالنسبة للاقتصاد الوطني فيما يلي¹:
- توفير الضمانات التي تكفل الحد من الفساد المالي والإداري.
- ترسيخ ثقافة الالتزام بالقوانين والمبادئ والمعايير المتفق عليها.
- مخاطر حدوث الأزمات المالية والتي تصاحبها في العادة تكاليف اجتماعية واقتصادية باهضة.
- زيادة قدرة الشركات في الحصول على التمويل ومن ثم زيادة فرص العمل ورفع معدلات النمو الاقتصادي.
- تحقيق النزاهة والشفافية في كل ما يتعلق بتعاملات الشركة بشكل يؤدي إلى خلق بيئة الأعمال الجاذبة للاستثمارات.
- نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية.

¹ نورة محمدي، أثر حوكمة الشركات على الأداء المالي لشركات المساهمة العاملة في الجزائر خلال (2009-2015)، مذكرة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2018، ص25.

الفرع الثاني: أهداف حوكمة الشركات

تحقق حوكمة الشركات الجيدة كثيرا من الأهداف من أهمها¹:

- تحسين الكفاءة الاقتصادية للشركات.
- إيجاد الهيكل الذي تتحدد من خلالها أهداف الشركة ووسائل تحقيق تلك الأهداف ومتابعة الأداء،
- عدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضائها.
- تقييم الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة.
- إمكانية مشاركة المساهمين والموظفين والدائنين والمقرضين والاطلاع على دور المراقبين بالنسبة لأداء الشركات.
- تمكين الشركات من الحصول على تمويل من جانب عدد أكبر من المستثمرين المحليين والأجانب.
- تحقيق العدالة والشفافية والمعاملة النزيهة لجميع الأطراف ذوي المصلحة.²
- محاربة الفساد بكل صوره سواء كان الفساد ماليا أو محاسبيا أو إداريا، وهذا يحقق الاستقرار والمصدقية للقطاعات المالية على المستوى المحلي والدولي.
- الحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة.

المطلب الثاني: مبادئ وركائز حوكمة الشركات

تسعى حوكمة الشركات إلى إدارة العلاقات بين مختلف الأطراف ذات المصالح في الشركة وذلك بتطبيق مجموعة من المبادئ.

1- مبادئ حوكمة الشركات

يمكن توضيح هذه المبادئ كما يلي³:

-
- ¹ صام مهدي محمد عابدين، الحوكمة في الشركات والبنوك، دار محمود، مصر، 2020، ص ص 46، 47.
- ² أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية، مذكرة دكتوراه، جامعة باجي المختار - عنابة- 2013، ص 41.
- ³ انظر إلى:
- ليلى غضبان، مبادئ حوكمة الشركات - دراسة حالة الجزائر. مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، السنة: 2022 المجلد: 05 العدد: 02 ص 289.
 - محمد الفاتح محمود بشير المغربي، حوكمة الشركات، الأكاديمية الحديثة، الكتاب الجامعي، مصر، 2020، ص 18.
 - مدحت محمد محمود أبو النصر، الحوكمة الرشيدة فن إدارة المؤسسات عالية الجودة، المجموعة العربية التدريب والنشر، مصر، 2015، ص 65.

المبدأ الأول: ضرورة وجود إطار فعال لحوكمة الشركات

لابد من وجود إطار فعال لحوكمة الشركات يحقق الإفصاح والشفافية عن كل المعلومات لكافة الأطراف مع ضمان الالتزام بكافة القوانين واللوائح، إضافة إلى ضرورة التزام الجهات الاشرافية بالنزاهة التي تحكمها في أداء مهامها بموضوعية واتخاذ كافة الإجراءات اللازمة التي تحقق الشفافية لكافة الأطراف ذات المصلحة وفي الوقت المناسب وذلك في ظل وجود مجموعة من القوانين والتشريعات لكافة الشركات.

المبدأ الثاني: ضمان حقوق المساهمين

إن من أهم ما أكدت عليه قواعد الحوكمة هو حقوق المساهمين وأبرز هذه الحقوق:

- ضمان وجود طرق مضمونة لتسجيل ملكية الأسهم.
 - إمكانية تحويل ملكية الأسهم.
 - الحصول على المعلومات اللازمة عن الشركة في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم.
 - المشاركة والتصويت في الجمعية العامة للشركة.
 - المشاركة في أرباح الشركة.
- كما يجب على المساهمين أن يحصلوا على معلومات كافية حول أي قرارات تخص أي تغييرات جوهرية في الشركة مثل:

- تعديل النظام الأساسي أو عقد التأسيس.
- إصدار أسهم إضافية.
- أي عمليات استثنائية كبيع أصول الشركة.

المبدأ الثالث: المعاملة المتساوية للمساهمين

ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يضمن معاملة متساوية لكافة المساهمين، بما في ذلك مساهمو الأقلية والمساهمون الأجانب. كما ينبغي أن يكون لكافة الأسهم الحقوق نفسها، ضمن صنف معين من الأسهم، وينبغي أن يحصل كافة المساهمين على تعويض مناسب عند تعرض حقوقهم للانتهاك. وأخيرا يجب حماية مساهمي الأقلية من إساءة الاستغلال من قبل أصحاب النسب الحاكمة.

المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركة

وتشمل احترام حقوقهم القانونية والتعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق، وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة وحصولهم على المعلومات المطلوبة ويقصد بأصحاب المصالح البنوك والعاملين وحملة السندات والموردين والعملاء.

المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية

الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور مراقبة الحسابات والإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم، والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، ويتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب ودون تأخير.

المبدأ السادس: مسؤولية مجلس الإدارة

يتمثل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية، كما لهم الحق في اختيار أعضاءه ومهامه الأساسية ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذي.

2- ركائز حوكمة الشركات

من أجل التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات تركز الشركات على ركائز محددة تساعد في الحد من المشاكل التي تواجهها وتمثل هذه الركائز فيما يلي:

- **السلوك الأخلاقي:** أنه من الضروري وجود نظام سلوكي أخلاقي قوي يلقي مساندة من قبل مجلس الإدارة ويتضمن مبادئ أخلاقية وكذلك توصيل وغرس أهمية المعايير الأخلاقية المميزة، وتحقيق مصالح الأطراف.
- **الرقابة والمساءلة:** تعتبر من أهم ركائز حوكمة الشركات، وتتضمن تفعيل أدوار أصحاب المصلحة، والأطراف المباشرة للإشراف والرقابة كمجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المساهمون والأطراف الأخرى المرتبطة بالشركة كالموردين، العملاء، وغيرهم.
- **إدارة المخاطر:** تعتبر حوكمة الشركات عملية إدارة المخاطر من بين الركائز الأساسية التي تعتمد عليها، ذلك أنها تمثل تلك العملية الديناميكية التي يتم فيها اتخاذ كافة الخطوات المناسبة للتعرف على المخاطرة المؤثرة على أهداف الشركة والتعامل معها.

3- أطراف واليات حوكمة الشركات

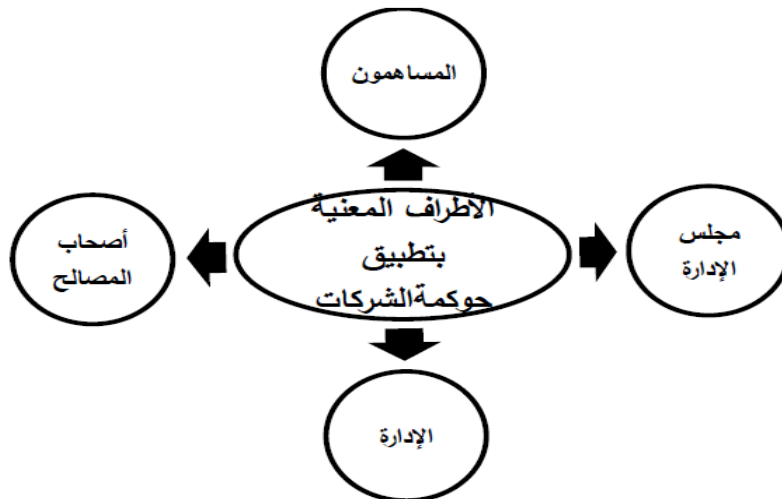
3-1- أطراف حوكمة الشركات

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتتأثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد والمتمثلة فيما يلي¹:

- **مساهمين:** هم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم مقابل الحصول على أرباح مناسبة لاستثماراتهم، وأيضا تعظيم قيمة الشركة وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين.
- **مجلس الإدارة:** هم من يمثلون المساهمين والأطراف الأخرى مثل: أصحاب المصالح، يقوم باختيار المديرين التنفيذيين، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم كما يقوم برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.
- **الإدارة:** هي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، والمسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها اتجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.
- **أصحاب المصالح:** هم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان.

وذلك كما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (01_02): الأطراف المعنية بالتطبيق السليم لحوكمة الشركات



المصدر: بالاعتماد على ما سب

¹ محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، ط1، 2008، ص18.

من خلال الشكل (01_02) فإنه لمواجهة مختلف الأزمات والتحولات منها تم تحديد أربعة أطراف رئيسية، تتأثر وتتأثر في التطبيق الفعال لمبادئ حوكمة الشركات، وتعد هي العمود الفقري لها، حيث تنظم القوانين والقرارات بشكل دقيق وتحدد العلاقة بين هذه الأطراف وهي: المساهمين، مجلس الإدارة، الإدارة، أصحاب المصالح.

3-2- آليات حوكمة الشركات

تمثل آليات حوكمة الشركات في آليات داخلية وأخرى خارجية.

3-2-1- الآليات الداخلية لحوكمة الشركات

تركز آليات حوكمة الشركات الداخلية على أنشطة وفعاليات الشركة واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة ومن أهم هذه الآليات ما يلي:¹

- **مجلس الإدارة:** يمثل مجموعة من الأفراد المنتخبين الذين تكون مسؤوليتهم الرئيسية العمل وفق مصالح المالكين، وذلك من خلال الرقابة على المديرين، حيث يعتبر أداة داخلية لمراقبة سلوك الإدارة ويتكون مجلس الإدارة من مجموعة من اللجان وتشمل:

- **لجنة التدقيق:** هي لجنة مكونة من أعضاء مجلس إدارة الشركة، الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تقديمها إلى مجلس الإدارة وتشخص نشاطاتها في ترشيح المدقق الخارجي ومناقشة نطاق ونتائج التدقيق معه، إضافة إلى مراجعة نظام الرقابة الداخلية للشركة والتأكد من فاعليته، كما أن هذه اللجنة تحظى باهتمام بالغ من قبل الهيئات العالمية الدولية والمحلية وذلك بسبب الدور البارز الذي يمكن أن تؤديه في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات.

- **لجنة المكافآت:** وهي لجنة تقوم بمراجعة واعتماد حوافز ومكافآت الإدارة العليا وخطط الحوافز.

- **لجنة التعيينات أو الترشيحات:** وهي لجنة تختص بتحديد المؤهلات الواجب توفرها في من يشاغل الوظائف الادارية بالشركة كما تعد قائمة المترشحين لعضوية مجلس الادارة، تقدمها للمساهمين للاختيار من بينهم.

¹ انظر الى:

- صباح غربي وآخرون، نموذج مقترح لحوكمة الشركات باستخدام نظم المعلومات، المؤتمر العلمي الدولي الأول في الاتجاهات الحديثة في الأعمال، جامعة عمان العربية، الأردن، يومي 5-6/4/2016، ص 14، 15.

- صلاح الدين حسين، البنوك والمصارف ومنظمات الأعمال معايير حوكمة المؤسسات المالية، دار الكتاب الحديث، مصر، 2010، ص 75.

- **لجنة المراجعة:** هي إحدى لجان مجلس الإدارة، تعمل كحلقة اتصال بين المجلس والمراجع الخارجي، وتكون مسؤولة عن مراقبة عملية إعداد التقارير المالية ودعم وتعزيز جودة ومصداقية القوائم المالية.
- **التدقيق الداخلي:** يعد التدقيق الداخلي نشاط مستقل، يهدف إلى تحقيق أهداف الشركة عن طريق إيجاد منهج منضبط ومنظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة، حيث أكدت لجنة كادييري على أهمية مسؤولية المدقق الداخلي في منع واكتشاف الغش والتزوير من خلال فحص التقارير المالية، ولكي تحقق هذه الوظيفة أهدافها يجب أن تكون مستقلة وتنظم بشكل جيد وتستند إلى تشريع خاص بها.

3-2-2- الآليات الخارجية لحوكمة الشركات

- تمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية في الرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجين على الشركة وتتضمن آليات الحوكمة الخارجية فيما يلي:¹
- **منافسة سوق المنتجات وسوق العمل الإداري:** يعد وجود أسواق تنافسية أحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات ويؤكد Hess (2003) على هذه الأهمية بقول: "إذا لم تكن الإدارة مؤهلة للقيام بواجباتها بالشكل الأمثل، فإنها سوف تفقد نصيبها من السوق بين الشركات التي تعمل في نفس المجال، وتؤول إلى الإفلاس" وبالتالي إن وجود الأسواق التنافسية، تخفض من سلوك إدارة الأرباح ولاسيما إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري للإدارة العليا، أي أنه إذا أدت الإدارة إلى إفلاس الشركة سوف يكون له تأثير سيء على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة، لذا غالباً لا يتم إشغال مواقع المسؤولية من أعضاء مجلس الإدارة أو مديري تنفيذيين سبق أن قادوا شركاتهم إلى الإفلاس أو التصفية.
- **التشريعات والقوانين:** تتمثل في التشريعات والقوانين التي تؤثر على الفاعلين الأساسيين في عملية حوكمة الشركات وتفاعلهم مع بعضهم البعض كموضع خطط اتصال فعالة بين المدقق الداخلي ولجنة التدقيق.
- **الاندماجيات وأسواق الاستحواذ:** هي من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في أنحاء العالم وركزت العديد من الدراسات على الأدلة التي تدعم وجهة النظر التي ترى أن

¹ إبراهيم العدي، حسين عبد الله، دور آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد 34، العدد 3، 2012، ص 163.

الاستحواذ آلية مهمة من آليات الحوكمة وبدونه لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة العليا، إذ غالبا ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاندماج.

- **التدقيق الخارجي:** يمثل إحدى الأركان المهمة المؤثرة في حوكمة الشركات نتيجة لما يقوم به المدقق الخارجي من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية، حيث أن دوره يعد جوهريا وفعالا في هذا المجال لأنه يحد من التعارض بين المساهمين وإدارة الشركة، كما أنه يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات، لذا تركز حوكمة الشركات على الاهتمام باستقلالية التدقيق الخارجي والتزامه بقواعد السلوك الأخلاقي.

4- محددات حوكمة الشركات

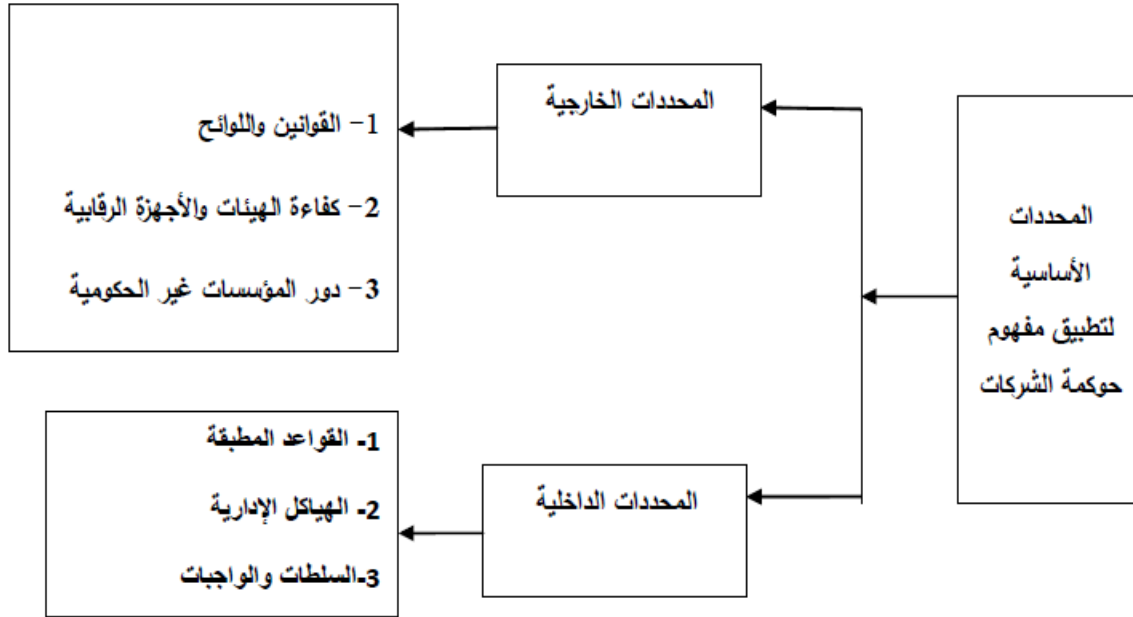
- تتمثل محددات حوكمة الشركات في محددات داخلية وأخرى خارجية وتتمثل فيما يلي:¹
- **محددات الداخلية:** تتمثل هذه المحددات في القوانين والقواعد والتعليمات والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات والمسؤوليات بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، وذلك من أجل تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاث.
- وتشمل أيضا هذه المحددات على خلق فرص العمل، العمل على ضمان حماية حقوق الأقلية وضمان المستثمرين والعمل على دعم وتشجيع نمو القطاع الخاص وخاصة قدرته التنافسية.
- **محددات الخارجية:** إن وجود مثل هذه المحددات يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تساعد على حسن إدارة الشركة وتشمل:
- ✓ المناخ العام للاستثمار المنظم للأنشطة الاقتصادية في الدولة كالقوانين والتشريعات.
- ✓ تنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس.
- ✓ كفاءة وجود القطاع المالي الذي يوفر الأموال اللازمة لقيام المشروعات وكفاءة الأجهزة الرقابية في أحكام الرقابة على الشركات.
- ✓ وجود شركات خاصة بالمهنة الحرة كمكاتب المحاماة والمراجعة والتصنيف الائتماني والاستشارات المالية والاستثمارية.

¹ انظر إلى:

- نورة محمدي، أثر حوكمة الشركات على الأداء المالي لشركات المساهمة العاملة في الجزائر خلال (2009-2015)، مذكرة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2018، ص30.

- صلاح هاشم، الإدارة في النظم الخدمية، دار أطلس، سوريا، 2018، صص112، 113

الشكل رقم (01_03): المحددات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات



المصدر: لخضر لعروس، دور آليات حوكمة الشركات في مكافحة مظاهر الغش المالي والمحاسبي في المؤسسات

الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2016، ص10

المطلب الثالث: ماهية التدقيق الداخلي

اقتصرت التدقيق الداخلي في بادئ الأمر على الناحية المالية والمحاسبية للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية واكتشاف الأخطاء إن وجدت، وكذا التأكد من سلامة إدارة أصول الشركة، غير أنه اتسع نطاقها وأصبحت تغطي مختلف الوظائف في الشركة.

أولاً: تعريف التدقيق الداخلي

لقد تعددت تعريفات التدقيق الداخلي نذكر منها ما يلي:

- أصدرت جمعية المحاسبة الأمريكية عام 1972 تعريف التدقيق لا يزال هو المفهوم السائد حتى الآن حيث عرفته على أنه " عملية منتظمة للحصول على أدلة إثبات متعلقة بنتائج الأحداث والأدلة الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لتحديد مدى التطابق بين هذه النتائج والمعايير المحددة وإيصال النتائج إلى المستخدمين المعنيين".¹

¹ رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق لحسابات، دار وائل، الأردن، 2015، ص 24.

- كما عرفت منظمة العمل الفرنسية التدقيق على أنه "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف شخص مهني، يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظم والإجراءات المتعلقة بالتنظيم".¹
- ويعرف أيضا على أنه "عبارة عن تحقيق وبُحث يهدف تقييم الإجراءات المحاسبية والإدارية وغيرها السارية داخل الشركة وذلك لتقديم ضمانات لكل من يهمه الأمر حول صحة ومصداقية المعلومات الموضوعية تحت تصرفهم والتي تمثل واقع الشركة".²
- ويعرف أيضا على أنه: "يمثل الإجراءات التي يتبعها شخص مستقل مؤهل محايد لتجميع وتقييم الأدلة الشبوتية حول معلومات مكتملة، معلومات عن طريق كميات أو مبالغ، تعود لشركة معينة، وذلك لغرض القيام بأخذ القرار المناسب حول رأيه في درجة العلاقة الموجودة بين هذه المعلومات والأسس والقواعد التي يجب اتباعها من قبل الشركة وذلك للوصول إلى قرار نهائي حول هذه المعلومات الكمية".³
- عرف معهد المدققين الداخليين التدقيق الداخلي بأنه: "نشاط تأكيد استشاري مستقل وموضوعي مصمم للإضافة قيمة للمنشأة لتحسين عملياتها وهو يساعد الشركة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر، الرقابة وحوكمة الشركات".⁴
- يمكن تعريفه أيضا على أنه: "هو مجموعة من الأنظمة أو أوجه نشاط مستقل داخل المشروع تنشؤه الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المشروع وفي التحقق من إتباع موظفي المشروع للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازمة إدخالها عليها وذلك حتى يصل المشروع إلى درجة الكفاية القصوى".⁵

¹ يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية، أطروحة دكتوراه، جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان، 2014، ص42.

² أحمد قايد نورالدين، التدقيق المحاسبي، دار الإحصاء العلمي، الأردن، 2016، ص13.

³ نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع - عمان - 2009، ص15.

⁴ نور الدين مزياي، نظرية تحليلية لدور التدقيق الداخلي في عملية حوكمة الشركات، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة سكيكدة، الجزائر، العدد 4، 2010، ص 138.

⁵ خالد أمين عبدالله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2012 ص 145.

- عرف أيضا على أنه: "فحص قوائم مالية للمؤسسة وتدقيق مدى مصداقيتها، وصحتها ودرجة الوفاء، هذا الفحص يجريه مهني مستقل يدعى المدقق.¹

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص تعريف شامل لتدقيق بأنه: "هو عملية منظمة ومنهجية يقوم بها شخص مهني مستقل يدعى المدقق، حيث يقوم بجمع وتقييم الأدلة عن المعلومات للفحص والتأكد من مدى مصداقية المعلومات المالية، وإعطاء رأي محايد، وتقديم النتائج الى الاطراف المعنية."

ثانيا: التطور في ممارسة التدقيق الداخلي

لقد شيدت وظيفة التدقيق الداخلي نموا واضحا في السنوات الأخيرة، كما اتسع مجال عمل المدقق الداخلي وتزايد اعتراف الإدارة العليا بمختلف الشركات بأهميته في تحقيق أنشطة الحماية والدقة والكفاءة والالتزام فضلا عن دوره الغير تقليدي في تعظيم القيمة الاقتصادية للشركة.

الجدول رقم (01_01): تطور طبيعة التدقيق الداخلي

تقليديا (الصادرة سنة 1993)	أوجه المقارنة	جدينا (الصادرة سنة 2003)
الفحص - التقييم	الخدمات	التأكيد الموضوعي، الخدمات الاستشارية
الحماية - الدقة - الكفاءة - الالتزام	الأنشطة	تعظيم قيمة المنظمة، دعم حوكمة الشركة
منع واكتشاف وتصحيح الأخطاء والتلاعبات	الأهداف	إدارة الادارة المالية والتشغيلية
اختبارات الالتزام - والتحقق	الوسائل	الفحص التحليلي
الادارة العليا	التبعية	لجنة التدقيق
الادارة العليا	التوصيات	المساهمين ومجلس الادارة
التبعية الادارية	الحياذ	الاستقلال

المصدر: محمد عبد الفتاح ابراهيم، نموذج مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، ص9.

ثالثا: أنواع التدقيق

يوجد عدة أنواع للتدقيق تختلف باختلاف الغاية والمنظور التي ينظر إلى التدقيق، ولكن مستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع واحدة، ويمكن تصنيفها إلى ما يلي:

¹ إيمان لعماري، دور التدقيق في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات المحاسبية في تفعيل الرقابة الداخلية، أطروحة دكتوراه، جامعة حسنية بن بوعلي، الشلف، 2017، ص12.

أولاً: من حيث نطاق عملية التدقيق

يتم تقسيم التدقيق حسب هذا المعيار إلى نوعين هما:¹

- **التدقيق الكامل:** يقصد به التدقيق الذي يمنح للمدقق إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، بمعنى عدم وجود قيود أو تحديد لنطاق عمل المدقق من قبل الإدارة، حيث يقوم المدقق بفحص القيود والمستندات والسجلات المحاسبية بقصد إعطاء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية، حيث كان هدف التدقيق هو كشف جميع الأخطاء التي تحتويها الدفاتر والسجلات المحاسبية.
- **التدقيق الجزئي:** هو التدقيق الذي يقتصر عمل المدقق فيها على بعض العمليات المعنية، أو هو ذلك النوع من التدقيق الذي يوضع فيه بعض القيود على نطاق فحص المدقق، ويراعي الجهة التي تعين المدقق هي تلك التي تحدد العمليات المطلوب تدقيقها.

ثانياً: من حيث توقيت القيام بالتدقيق

على هذا الأساس نجد هناك نوعين من التدقيق وهما:²

- **التدقيق النهائي:** يعد التدقيق النهائي مناسباً للشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم، وذلك لأن المدقق يبدأ عمله بعد إقفال الدفاتر وترصيد الحسابات، وفي هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد تدقيقها، مما يسهل على المدقق تتبع العمليات المحاسبية كاملة.
- **التدقيق المستمر:** هو التدقيق المستمر الذي يقوم به المدقق والذي يتم على مدار الفترة المالية، حيث يقوم بالتردد على الشركة من وقت لآخر للقيام بفحص العمليات المحاسبية التي تمت، ولذلك فإن هذا النوع يعد مناسباً لشركات الأموال، وغيرها من الشركات التي تقوم بعمل ضخمة من العمليات، حيث تحتاج إلى وقت طويل نسبياً لفحصها. كما أنها توفر للمدقق الوقت الكافي له على مدار السنة المالية، وبالتالي التقليل فرص ارتكاب الغش فضلاً عن ذلك سرعة اكتشاف الأخطاء.

ثالثاً: من حيث الجهة التي تقوم بالتدقيق

عند القيام على هذا الأساس نجد نوعين من التدقيق وهما:³

¹ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 46.

² أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث (الإطار الدولي أدلة ونتائج التدقيق)، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 46.

³ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق (وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية)، الطبعة الأولى، مؤسسة الوارث للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 54.

- **التدقيق الداخلي:** هو نشاط داخلي مستقل ينشأ داخل الشركة وتابع للشركة، هدفه الحكم على الكفاية والفعالية والاقتصادية لنظام الرقابة الداخلية واكتشاف ومنع الأخطاء والتلاعبات.
- **التدقيق الخارجي:** هو نشاط خارجي يقوم بالتدقيق على نتيجة الأعمال المحاسبية: هدفه إبداء الرأي في عدالة البيانات المالية.

رابعاً: من حيث حجم الاختبارات

- باعتبار حجم الاختبارات معيار تقسيم التدقيق نجد نوعين وهما:¹
- **التدقيق الشامل:** ويقصد به أن يقوم المدقق بفحص كامل العمليات، وهذا النوع يصلح للوحدات الاقتصادية صغيرة الحجم، حيث يكون حجم وعدد عملياتها قليلة نسبياً.
- **التدقيق الاختياري:** هو تدقيق عينة من العمليات تمثل المجتمع الذي تم اختبارها منه، ويناسب هذا النوع الوحدات الاقتصادية المتوسطة والكبيرة الحجم، والتي يكون عدد عملياتها كبيراً.

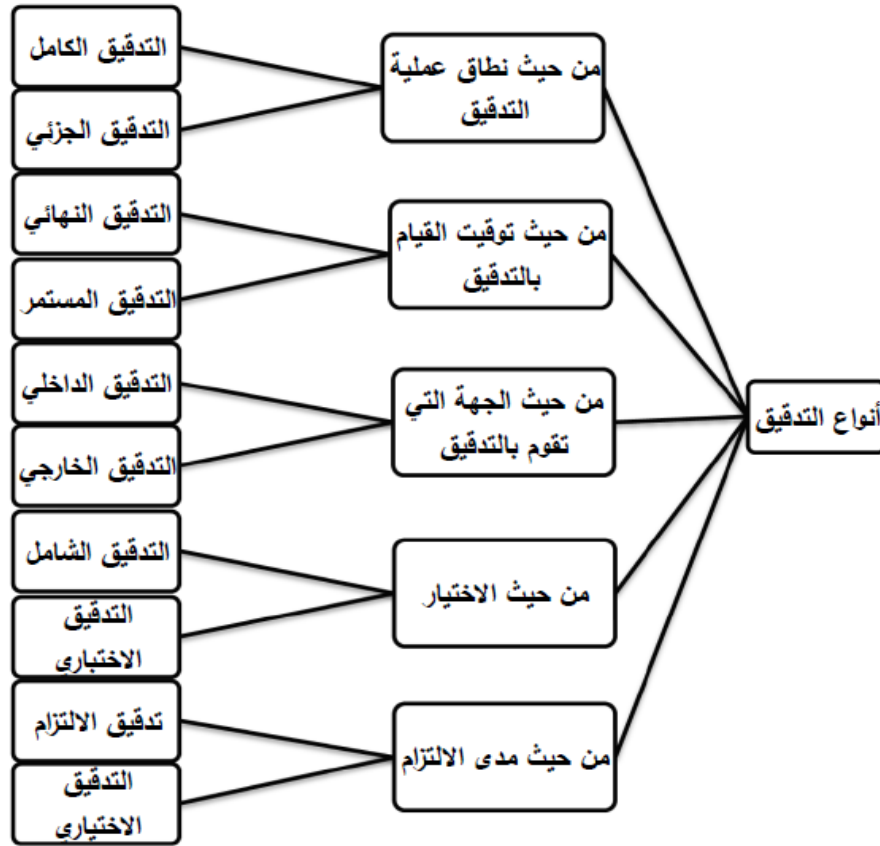
خامساً: من حيث مدى إلزام بالتدقيق

- هناك نوعين من التدقيق عند التقسيم على هذا الأساس وهما:²
- **التدقيق الإلزامي:** هو ذلك التدقيق الذي نص القانون على وجوب القيام به، حيث نص على وجوب التدقيق حسابات الشركات وعرض نتائج أعمالها ومركزها المالي سنوياً، ومن ثم يمكن فرض وتوقيع الجزاء على الشركات التي تتخلف عن القيام بذلك.
- **التدقيق الاختياري:** هو ذلك التدقيق الذي يطلبه أصحاب الشركات دون إلزام قانوني على وجوب القيام به، وتلك هي الحالة بالنسبة للمشروعات الفردية ولشركات الأشخاص وشركة المحاصة.

¹ حسين القاضي، حسين دحود، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوارق للخدمات الحديثة، عمان، 1999، ص 17.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 31، 36.

الشكل رقم (01_04): أنواع التدقيق



المصدر: بالاعتماد على ما سبق

المطلب الرابع: أهمية واهداف التدقيق الداخلي والمخاطر الناجمة عن عدم كفاءته

أولاً: أهمية التدقيق الداخلي

- تعود أهمية التدقيق إلى كونها وسيلة لا غاية، تهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف خارجية وداخلية التي تستخدم القوائم المالية المدققة في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها، وفيما يلي أهم الجهات التي تهتم بالتدقيق:
- **أصحاب المصالح:** إن تقرير المدقق يعتبر أداة فعالة تمكن المالك سواء كانوا مجموعة شركاء أو مساهمين أو كان فرداً من الاطمئنان على سلامة استثمار أموالهم في الشركة، وعلى قدرة المسؤولين على التسيير الناجح.¹
 - **إدارة الشركة:** تعتمد إدارة الشركة اعتماداً كلياً على البيانات المحاسبية في الوضع الخطط، ومراقبة وتقييم التنفيذ والأداء، وبالتالي فهي تحرص على أن تكون تلك البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة.²

¹ براهمه كنزه، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات دراسة حالة مؤسسة EMO الخروب ولاية قسنطينة، مذكرة الماجستير، جامعة قسنطينة 2_ قسنطينة_ 2014. ص 58.

² خالد أمين عبدالله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، عمان، 1997، ص 11.

- **المستثمرين:** يستفيد المستثمرون من عملية التدقيق، وذلك للحكم على معدلات ربحية الشركة، وتقرير حدود الإسهام في رأس مالها.
- **المصاريف ومؤسسات الإقراض:** لغرض تقرير منح الشركة قروضا أو تسهيلات ائتمانية، إضافة الاطمئنان على مقدرة الشركة على الإبقاء بالتزاماته.¹
- **الدائنين والموردين:** يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق بصحة وسلامة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالتزام، وكذا درجة السيولة لدى الشركة، ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى الشركة.²

ثانيا: أهداف التدقيق الداخلي

- تتمثل أهداف التدقيق الداخلي فيما يلي:³
- التأكد من الالتزام بالسياسات والإجراءات ومسائل الرقابة الداخلية المصرح بها في المستويات الإدارية المختلفة.
- لتحقيق من جودة المعلومات الصادرة عن مختلف أقسام المؤسسة ومن مدى كفاءة وفعالية أداء الإدارات، والأقسام المختلفة.
- لمساهمة في تطوير القواعد والإجراءات حسب التطبيق.
- التأكد من أن سياسات، واستراتيجيات المؤسسة معدة ومتابعة من طرف كل المعنيين.
- التأكد من أن معايير أداء المؤسسة يتم تحديثها، ويتم تحقيقها ومن الاقتصاد والكفاءة في استعمال موارد المؤسسة.
- إحصاء وتقييم كل الآثار الجبائية التي يمكن أن تؤدي إلى تغيير في الهيكل، أو المخصصات المالية للمؤسسة، مع الاستفادة من الامتيازات الجبائية المقدمة من طرف التشريع الجبائي.

¹ حازم هاشم الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجزء الأول - المراجعة نظريا - دار الكتب الوطنية، طرابلس، 2003، ص 33.

² محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة الماجستير، جامعة الجزائر3، 2010-2011، ص 10.

³ محمد سمير الصبان وآخرون، الرقابة والتدقيق الداخلي مدخل نظري تطبيقي، الدار الجامعية، الإسكندرية، ط1، 1996، ص 104.

- تقييم الأهداف والخطط من خلال البحث والتدقيق لأسس العمليات الإدارية والتشغيلية للتأكد من سالمتهامدى ملاءمتها للظروف المستجدة.¹
- وحيث أن عملية التدقيق الداخلي تتم في جميع مراحل النظام المحاسبي بهدف اكتشاف الأخطاء والغش، والتأكد من سلامة السجلات والبيانات والمحافظة على أصول الشركة، والتحقق من مدى توافق النظام مع متطلبات الإدارة، فإنه يمكن تركيز أهداف التدقيق الداخلي في هدفين رئيسيين وهما:²
- 1- **أهداف الحماية:** ويعني اقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص والمطابقة وتقديم النصح للإدارة، وعلى ذلك يعمل المدقق الداخلي بالإضافة إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية إلى:
 - تحقيق مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعة.
 - لتحقيق من مدى سلامة إجراءات حماية الأصول.
 - اقتراح تطوير وتحسين الأداء في التطبيق.
- 2- **أهداف البناء:** حيث يتم القيام بأعمال الفحص، والمطابقة بين التطبيق الفعلي، والأطر والمعايير الموضوعة مسبقاً لكل من: سياسات المؤسسة، الإجراءات المحاسبية، نظام الرقابة الداخلية، سجلات المؤسسة، أنشطة التشغيل.

ثالثاً: المخاطر المترتبة عن عدم كفاءة التدقيق الداخلي

إن عدم نجاح التدقيق الداخلي في تحقيق هدف واحد أو أكثر يؤدي إلى مخاطر نذكر منها الآتي:

- عدم دقة المعلومات المالية والتشغيلية.
- عم التقيد واتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعة والقوانين والتنظيمات المعمول به
- ضياع أو فقدان الأصول.
- الاستخدام غير الاقتصادي للموارد.
- عدم تحقيق الأهداف الموضوعة والمخططة.
- إمكانية زيادة نسبة الخطأ أو الغش.³

¹ عبد الرحمان بابنات وناصر دادي عدون، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار الحمديّة العامة، الجزائر، 2010، ص 42.

² أحمد صالح العمرات، التدقيق الداخلي الإطار النظري والمحتوى السلوكي، دار البشير، عمان، 1990، ص 43.

³ خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الصادرة عن IAA، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص 233.

المبحث الثاني: مساهمة التدقيق الداخلي في إرساء حوكمة الشركات

يلعب التدقيق الداخلي دور رئيسي في حوكمة الشركات على مستويين، المستوى الأول من خلال إدارة المخاطر وذلك بإصداره للتقرير حول الرقابة الداخلية وإعلام مجلس الإدارة بكل النقائص المتعلقة به، وكذلك بكل المخاطر التي يمكن أن تؤثر على تحقيق أهداف الشركة.

أما المستوى الثاني فمن خلال تخفيض عدم تماثل المعلومات عن طريق لجنة التدقيق لأنها تعتبر همزة وصل بين المدققين الداخليين والخارجيين من جهة ومجلس الإدارة من جهة أخرى.

المطلب الأول: دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية

لقيت أنظم الرقابة الداخلية في السنوات الأخيرة عناية كبيرة واهتماما بالغاً من طرف المحاسبين والمدققين وإدارة الشركات بسبب زيادة حجم المشاريع، وحاجة الإدارة لحماية مواردها من الضياع والاختلاس.

الفرع الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

نظرا لدور الهام التي تلعبه أنظمة الرقابة الداخلية في نجاح الشركات، فقد حظيت باهتمام الهيئات المحاسبية المتخصصة التي سعت إلى تطوير مفهومها بصورة مستمرة، فالمفهوم الحديث لها كما عرفها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين على أنها " تشمل الخطة التنظيمية وكل ما يرتبط به من وسائل وإجراءات يتبناها المشروع للمحافظة على الأصول، اختبار دقة الحسابات ودرجة الاعتماد عليها، تنمية كفاءة العمل، وتشجيع اتباع السياسات الإدارية الموضوعية.¹

الفرع الثاني: العلاقة بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة

تقع مسؤولية وضع نظام الرقابة الداخلية على إدارة التنظيم نفسه، والإدارة تعتمد في متابعة أداء هذا النظام على المدققين الداخليين، كما أن تطوير أي نظام للرقابة الداخلية يركز على أربع مسؤوليات أساسية هي وضع الإجراءات الرقابية، تطبيقها، اختبار مدى الالتزام بها وأخيرا تقييمها.²

حيث أن مسؤولية المدقق الداخلي تقتصر فقط على اختبار الالتزام بالإجراءات الرقابية وتقييمها، في حين أن مسؤولية وضع الإجراءات الرقابية تقع على كل من الإدارة التكتيكية والتنفيذية، أما تطبيق الإجراءات فتكون على الإدارة التنفيذية، في حين يقوم قسم التدقيق الداخلي باختبار الالتزام بهذه الإجراءات، كما تقوم كل من الإدارة التكتيكية والتنفيذية بتقييم نظام الرقابة الداخلية،

¹ حازم هاشم آلوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجزء الأول، الجامعة المفتوحة طرابلس، ص 213.

² عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، الإسكندرية، 2006، ص 227.

ويقوم أيضا قسم التدقيق الداخلي بتقييم مدى كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية ولكن بطريقة أكثر تنظيما وشمولية مقارنة بما تقوم به الإدارة ذاتها، حيث يقوم المدقق الداخلي بتقييم بعدين لنظام الرقابة الداخلية وهما تصميم النظام وفعاليته، ومنه فإنه من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد هو وجود قسم كتنظيم إداري داخل الوحدة الاقتصادية والذي يطلق عليه بقسم التدقيق الداخلي.¹

الفرع الثالث: انعكاسات تقييم التدقيق الداخلي لنظام الرقابة الداخلية على حوكمة الشركات

يعد وجود إدارة التدقيق الداخلي في الشركة من أهم العناصر ومقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال خاصة في الشركات الكبيرة الحجم حيث أنها تعتبر أداة مهمة لتقييم مدى فاعلية نظام الرقابة المتبع في تحقيق الأهداف المرجوة منه عن طريق التحقق من أن التنفيذ تم لما هو وارد في اللوائح والتنظيمات، وبالتالي فهي تساعد إدارة الشركة عبر القيام بمسؤولياتها عن طريق فحص، تقويم وإبداء الرأي في السياسات والخطط والإجراءات والسجلات، كما يساعد التدقيق الداخلي في دعم الهيكل الرقابي والعمل على تقديم المقترحات بشأن التحسين المستمر لنظام الرقابة وبالتالي رفع كفاءة وربحية الشركة وتعزيز الثقة فيها.²

حيث يساعد التدقيق الداخلي على إنجاح حوكمة الشركات، وبالتالي تحقيق أهداف الشركة، من خلال الرقابة الداخلية والتي تعمل على تقييم الأداء من الجانب المحاسبي والمالي، كما يساعد على حماية أموال الشركة والخطط الإدارية الموضوعية من مختلف أوجه الختلات والتلاعبات، وذلك من خلال ضمان دقة البيانات التي تستخدمها الإدارة في توجيه السياسة العامة لمشركة والمساهمة في إدخال تحسينات على الأساليب الإدارية والرقابية المعتمدة مما يحقق الشعور بالراحة لدى المساهمين ومختلف أصحاب المصالح وزيادة ثقتهم بأن حقوقهم ومصالحهم في أمان وهذا ما تهدف إليه مبادئ حوكمة الشركات. كما أن التدقيق الداخلي بتقديمه للخدمات الاستشارية عن مدى كفاءة وفعالية الأساليب الرقابية المطبقة إلى جانب خدمات التأكيد، الفحص والتقييم، فهذا يعتبر تأكيدا صريحا وموجها لخدمة المساهمين ومختلف أصحاب المصالح، وعليه فوظيفة التدقيق الداخلي عند قيامها بتقييم نظام الرقابة الداخلية تقدم الدعم والمساهمة في إرساء حوكمة الشركات.³

¹ مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان 2010 ص 35.

² حسيني عبد الحميد، أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) كإطار لتفعيل حوكمة المؤسسات، مذكرة الماجستير، جامعة الجزائر 3، 2010، ص. 147.

³ بديسي فهمية، التدقيق الداخلي ودوره في إنجاح مسار تطبيق الحوكمة، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر، الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة 11-12 أكتوبر 2010، ص 5.

المطلب الثاني: دور التدقيق الداخلي في تقييم ادارة المخاطر وأثره على حوكمة الشركات

يعمل التدقيق الداخلي على متابعة وتقييم فعالية نظام إدارة المخاطر في الشركة، وتقييم مختلف المخاطر في المجالات التي يتم تدقيقها ورفع نتائج ذلك التقييم إلى الإدارة العليا أو لجنة التدقيق أو الاثنين معا.

الفرع الأول: مفهوم إدارة المخاطر

تعتبر إدارة المخاطر على أنها تنظيم متكامل يركز على مجموعة من الأساليب تهدف إلى مواجهة المخاطر بأفضل الطرق وأقل التكاليف وذلك من خلال اكتشاف الخطر، تحليله، قياسه، تحديد وسائل لمواجهته ثم اختيار أفضل وسيلة لذلك، حيث تعرف على أنها " جزء من ثقافة الشركة، فهي هيكل من الإجراءات والعمليات التي تدار من أجل مواجهة الفرص والتهديدات ودراسة الآثار المترتبة عنها"¹

الفرع الثاني: علاقة التدقيق الداخلي بإدارة المخاطر

إن لصدور الإطار الجديد لمعايير ممارسة مهنة التدقيق الداخلي عام 1999، والمعدل سنة 2004 وغيرها من القوانين أهمية في التأكيد على أن وظيفة التدقيق الداخلي يمكن أن تلعب دور مهم في إدارة مخاطر الشركة حيث جعلت التدقيق الداخلي دعامة أساسية يستعان بها في تقويم أنظمة إدارة المخاطر من أجل تقويتها وتحسينها. ويكون ذلك من خلال قيامه بما يلي²:

- مساعدة مجلس الإدارة والإدارة العليا على رسم السياسة العامة لإدارة المخاطر وذلك بتقديم اقتراحات وخدمات استشارية.
 - التحقق من مدى التقيد بالأنظمة والإجراءات الواردة في السياسة العامة لإدارة المخاطر.
 - تقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة التعرف على المخاطر على مستوى الشركة، وسرعة الإبلاغ عنها والعمل على معالجتها.
 - رفع تقارير إلى مجلس الإدارة لتقييم فعالية إدارة المخاطر، وتحديد نقاط الضعف والانحرافات فيها.
- ومنه يتضح أن علاقة التدقيق الداخلي بإدارة المخاطر هي علاقة قوية وطيدة، فالتدقيق الداخلي يعتبر أحد الأدوات المستعملة من طرف الشركات من أجل تقوية وتحسين الطرق التي يدير بها مخاطرها، وأهم المخاطر التي يتولى المدقق الداخلي تقييمها وإدارتها تتمثل في عدم دقة المعلومات المالية والتشغيلية، الفشل في اتباع الفشل في

¹ ضوفي حمزة، دور التدقيق الداخلي في إرساء مبادئ حوكمة الشركات، مجلة المعيار، العدد 18، جوان 2017، ص 295.

² العايب عبد الرحمان، التدقيق الداخلي ودوره في إنجاح مسار تطبيق الحوكمة، بطاقة مشاركة في المنتدى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر، الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة 11-12 أكتوبر 2010، ص 10.

اتباع السياسات والخطط والإجراءات والقوانين، ضياع الأصول، الاستخدام غير الكفء للموارد والفشل في تحقيق الأهداف الموضوعة.

الفرع الثالث: أثر إدارة المخاطر من طرف المدقق الداخلي على حوكمة الشركات

يعمل التدقيق الداخلي على إضافة قيمة للشركة والعمل على تحقيق أهدافها من خلال تقديم تأكيد معقول بأن المخاطر التي تواجه الشركة تدار بفعالية، وكذا من خلال التحسينات التي تقدمها في مجال إدارة المخاطر وتدقيق إدارة المخاطر، حيث أن وظيفة التدقيق الداخلي قد اتسع نطاقها من دورها التقليدي المتمثل في التدقيق المالي إلى التدقيق الإداري ثم إلى التركيز على إضافة قيمة للشركة من خلال تدقيق إدارة المخاطر والإفصاح عن مختلف المخاطر التي تواجه الشركة بكل شفافية، وهذا ما يؤدي إلى طمأنة وزيادة ثقة المساهمين وأصحاب المصالح على أن المخاطر التي تواجه مصالحهم مفهومة من جانب ممثليهم وأن الإدارة تقوم بالتصدي لها بشكل منهجي ومنظم وهذا يساهم في دعم حوكمة الشركات¹. وحتى من خلال تعريف معيد المدققين الداخليين للحوكمة على أنها "العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح في الشركة من أجل توفير الإشراف على إدارة المخاطر ومراقبتها والتأكد على كفاءة الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيم الشركة من خلال حوكمة الشركات فيه. بالتالي فإن اهتمام التدقيق الداخلي بإدارة المخاطر يساهم بدوره في دعم وإرساء حوكمة الشركات"².

المطلب الثالث: العلاقة التعاونية بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق لإرساء حوكمة الشركات

الفرع الأول: مفهوم لجنة التدقيق

لا يوجد تعريف موحد للجنة التدقيق، حيث تعددت التعاريف حولها في أدبيات التدقيق، حيث يمكن تعريفها على أنها "لجنة منبثقة من مجلس إدارة الشركة وعضويتها قاصرة فقط على الأعضاء غير التنفيذيين والذين

¹ مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة 06-07 ماي، 2012، ص17.

² علاء فرحان طالب، إيمان شبحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص25.

لديهم خبرة في مجال المحاسبة والتدقيق، وتكون مسؤولة عن الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية، مراجعة وظيفتي التدقيق الداخلي والخارجي ومراجعة الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة لشركات"¹:

الفرع الثاني: العلاقة بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق

يحتاج المدقق الداخلي إلى علاقة قوية مع لجنة التدقيق والتوسع في التفاعل بين لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي يمكن أن يعزز جودة حوكمة ويقوي البنية الأساسية للشركة²، وكأحد المجالات الأساسية للمدققين الداخليين أن لهم خبرة في تطبيق نماذج الرقابة في الشركة، هنا نجد أن رئيس فريق التدقيق الداخلي قد يساعد لجنة التدقيق في فهم استخدام وتصميم نماذج الرقابة على أساساً يتم تكوين الرأي على الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات إلى مجلس الإدارة، كما يقوم رئيس قسم التدقيق الداخلي بإرسال التقارير الخاصة بالقسم مباشرة إلى لجنة التدقيق، لكي تقوم بتقييم وظيفة التدقيق الداخلي بالشركة من حيث كفاءة الموظفين والمكافآت المتعلقة بهم والعمليات الخاصة بتقييم المخاطر وإنشاء خطط التدقيق الداخلي، كما يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يكون على اتصال مباشر مع لجنة التدقيق للمساعدة في تأكيد استقلالية إدارة التدقيق الداخلي، كما يجب عليه أن يحضر اجتماعات لجنة التدقيق على الأقل مرة واحدة سنوياً، كما يجب عليه إعلام لجنة التدقيق بنتائج التدقيق مركزاً بذلك على النتائج والتوصيات الهامة³.

أما بالنسبة للجنة التدقيق، فهي تعمل على الإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي من أجل زيادة استقلاليته عن الإدارة حيث تعمل هذه اللجنة على تحقيق ما يلي⁴:

- المشاركة في تعيين المدققين الداخليين وضمان أن وظيفة التدقيق الداخلي تؤدي عملها بشكل جيد وتعمل وفق المعايير المهنية، وتوفي بمسؤولياتها بمقتضى خطة استراتيجية للتدقيق.

¹ مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري جامعة محمد خيضر بسكرة 06-07 ماي 2012، ص12.

² طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف)، الدار الجامعية، القاهرة، ص 164.

³ كمال محمد سعيد كامل النونو، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، ص 40.

⁴ طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف)، الدار الجامعية، ط2، القاهرة، ص 154، 155.

- راجعة أهداف وظيفة التدقيق الداخلي والاشراف على أنشطتها وتنظيمها، والموافقة على الاستراتيجية التي تعدها هذه الوظيفة وخططها السنوية والتغيرات التي تجري خلال السنة وضمان ان التدقيق الداخلي يعمل وفقا للمعايير المهنية وأن يكون لو نظام تأكيد قوي للجودة معمول به.
- مناقشة مدى كفاية الرقابة الداخلية مع وظيفة التدقيق الداخلي أو الإدارة حسب ما هو متلائم كما تقوم بتلقي التقرير السنوي الداخلي والتفسيرات، والمساعدة على تكوين رأي رسمي عن كفاية الرقابة الداخلية داخل الشركة.
- النظر في التقارير الواردة من الفحص الخارجي للتدقيق الداخلي شاملة الدراسات الميدانية مع عملاء التدقيق كما تعمل على مراجعة خطط ونتائج التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وضمان وجود اتصالاتك جيدة بين المدققين الداخليين والخارجيين ومجلس الإدارة والدارة العليا، وهو الأمر الذي يرفع بمستوى تحقيق أهداف التدقيق الداخلي ويعمل على تدعيم حوكمة الشركات وضمان استمرارية وسلامة تطبيقها.

الفرع الثالث: انعكاسات العلاقة التعاونية بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق على حوكمة الشركات

تمثل لجان التدقيق أحد الآليات الجوهرية لحوكمة الشركات، حيث تعتبر أحد الضوابط الأساسية التي تمنع حدوث الأخطاء والتلاعبات نظرا لصلتها مع كل من المدقق الداخلي، المدقق الخارجي ومجلس الإدارة.¹ حيث تتمثل ميا. لجان التدقيق في مساندة الإدارة العليا للقيام بمهامها بكفاءة وتدعيم استقلالية المدقق الداخلي وحيادية المدقق الخارجي، كما أن وجود لجنة التدقيق في الشركة يساهم في مد خط اتصال مباشر بين مجلس الإدارة والمدققين إضافة إلى مساهمتها في التخفيف من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة ومجلس الإدارة، كما أكدت معظم الدراسات التي أنجزت بخصوص حوكمة الشركات على ضرورة وجود لجان التدقيق داخل الشركة لأنها هي التي تسهر على تطبيق الحوكمة وتقييم مستوياتها وتأكيد صحة المعلومات المالية والمحاسبية الموجودة في التقارير المالية لمشركة وزيادة مصداقيتها، وذلك بما يضمن جودتها وكذا تشجيع الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة، وتعزيز الإفصاح والشفافية، لكن اليوم امتد دور لجنة التدقيق ليشمل أيضا ضمان قوة إجراءات الرقابة الداخلية.²

¹ حسيني عبد الحميد، أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) كإطار لتفعيل حوكمة المؤسسات، مذكرة الماجستير، جامعة الجزائر 3، 2010، ص152.

² بديسي فهمية، الحوكمة ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، بطاقة مشاركة في المنتدى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسات؛ واقع، رهانات وآفاق جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 06-07 ماي 2012، ص08.

كما أن للجنة التدقيق علاقة تعاونية مهمة مع وظيفة التدقيق الداخلي، حيث يعتبر التدقيق الداخلي أحد الدعائم الأساسية التي تساعد على مهامها، وبالتالي تحقيق حوكمة أفضل للشركات. باعتباره موردا هاما لتعزيز ودعم لجنة التدقيق ومصدرا لها بمختلف المعلومات التي تحتاجها، وهذا فيما يخص تقديمه لخدمات التأكيد والاستشارة خاصة فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، كما انه يعتبر حلقة وصل بين لجنة التدقيق والمستويات الأخرى من الإدارة. وهي من وجهتها تشرف عليه لتزيد من استقلاليته وموضوعيته وكفاءته وهذا ما يؤدي لإرساء حوكمة الشركات.¹

المطلب الرابع: العلاقة التعاونية بين مجلس الإدارة والإدارة العليا والتدقيق الداخلي لإرساء حوكمة الشركات

يعتبر مجلس الإدارة والإدارة العليا من بين آليات حوكمة الشركات، حيث أن لهما تأثير فعالا على جودتها وذلك من خلال تأثيرهما في باقي أطراف الحوكمة.

الفرع الأول: مفهوم مجلس الإدارة والإدارة العليا

يعتبر مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، لأنه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا، كما أنه يشارك في وضع استراتيجية الشركة ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة ويراقب سلوكها وبالتالي يعظم قيمة الشركة²، كما أن المهمة الرقابية لمجلس الإدارة واستقلالية أعضائه وإشرافه الفعال على المديرين التنفيذيين بالشركة يعتبر من أهم الأدوات التي تساعد على التطبيق السليم لمفهوم حوكمة الشركات، فلكي يتمكن مجلس الإدارة من العمل بطريقة تتميز بالشفافية يجب أن يكون هناك جزء من أعضائه من غير الموظفين التنفيذيين في الشركة أو من أفراد العائلة أو من بين المساهمين الرئيسيين، مما يسهل للمجلس القيام بمراقبة المديرين ومساءلتهم ومحاسبتهم على كل ما يتعلق بأدائهم لتحقيق أهداف الشركة. كما يسهل من عملية نقل المعلومات بين أعضاء من مجلس الإدارة والمدراء ويزيد من فاعلية القرارات المتخذة، كما أن تفعيل دور مجلس الإدارة يزداد إذا كانت هناك معلومات

¹ حسين يركي، عمر علي عبد الصمد، واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها، بطاقة مشاركة في المنتدى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر، الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 11-12 أكتوبر 2010، ص 14.

² حساني رقية وآخرون، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، بطاقة مشاركة في المنتدى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، 06-07 ماي 2012، ص 18.

وافصح عن هيكله وكذا معلومات عن النشاطات التي يقو. بها وعن دوره في خلق قيمة لأصحاب المصالح داخل الشركة.¹

الفرع الثاني: العلاقة بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة والإدارة العليا

تعتبر العلاقة بين وظيفة التدقيق الداخلي من جهة ومجلس الإدارة والإدارة العليا من جهة أخرى عبارة عن علاقة تأثير وتأثر، حيث يعمل مجلس الإدارة على توفير الدعم لوظيفة التدقيق الداخلي في أداء مهامها بكفاءة ويساهم في ذلك إنشاء لجنة تدقيق تابعة لمجلس الإدارة التي تزيد من قوة واستقلالية ومصدقية وظيفة التدقيق الداخلي، كما يعمل مجلس الإدارة على الاختيار المناسب لموظفي وظيفة التدقيق الداخلي من حيث الخبرة والمهارة اللازمة وكذا العمل على تحسين أدائهم من خلال توفير فرص للتدريب المستمر، أما بالنسبة للإدارة العليا فهي تعمل على توفير التسهيلات اللازمة عند قيام وظيفة التدقيق الداخلي بمهامها. حيث يترتب على مدير دائرة التدقيق الداخلي إعلام الإدارة العليا عن نطاق عمل التدقيق الداخلي وعن أية قيود فرضت على عملية التدقيق، لكي يحصل على دعمها ويتمكن من الحصول على تعاون الجهات الخاضعة للتدقيق ويتمكن من القيام بعمله بحرية كاملة.²

أما بالنسبة لمساهمة التدقيق الداخلي فإنه على رئيس فريقها رفع تقرير دوري إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا، عن غرض نشاط التدقيق الداخلي وسلطاته ومسؤولياته، كما يجب أن يشمل التقرير التعرض للمخاطر الملحوظة، مسائل الرقابة، مسائل حوكمة الشركات والأمور الأخرى اللازمة أو المطلوبة³. هذا ما تؤكد قواعد الحوكمة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الاقتصادية التي نصت على أن مجلس الإدارة ينبغي له الاتصال مع دائرة التدقيق الداخلي في الشركة وتلقي تقاريرها بشكل مباشر، إضافة للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي وذلك في المعيار رقم 2060 بشأن رفع التقارير إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا الذي ينص على أنه يجب على رئيس المدققين أن يرفع تقريره عن أهداف أنشطة التدقيق الداخلي وعن السلطات والمسؤوليات المتصلة بخطة العمل بشكل دوري إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا، كما ينبغي أن يشمل التقرير

¹ this corporate governance trends, The centre for international private enterprise Winter, Cairo, publication is sponsored by the Middle East Partnership Initiative (MEPI) . P 05, 2005

² خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، مكتبة المجتمع العربي للشر والتوزيع الطبعة الأولى، عمان، 2010، ص.134.

³ طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف)، الدار الجامعية القاهرة، ط 2، 2007، ص.165.

المخاطر الجوهرية، الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات، وكذا المواضيع الأخرى التي يطلبها مجلس الإدارة والإدارة العليا.¹

الفرع الثالث: انعكاسات العلاقة التعاونية بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق على حوكمة الشركات

لإبراز أهمية علاقة التدقيق الداخلي بمجلس الإدارة في حماية الشركة وأصحاب المصالح فيها وبالتالي تحقيق الحوكمة داخلها ترجع لأهم أسباب فشل وإشهار إفلاس الشركات العملاقة في الولايات المتحدة الأمريكية والمتمثلة أساسا في سيطرة المدير العام على كل شؤون الشركة وعلى مجلس الإدارة وضعف معايير التدقيق الداخلي وكذا عدم مصداقية المحللين الماليين للشركة، حيث تقوم الشركة بدفع عمولات لرفع تقييم أسهمها، كما أن من أسبابها سلبية وضعف مجلس الإدارة في أداء دوره الرقابي وكذا التلاعب وتزوير البيانات المالية وحسابات الشركة، وذلك لضعف علاقته بوظيفة التدقيق الداخلي إضافة لعوامل أخرى، كما أن ضعف التنسيق بين المدقق الداخلي والخارجي، والمبالغة في رواتب المديرين وعدم ربط الرواتب بالأداء المالي للشركة، وضعف معايير الحوكمة المطبقة من بين الأسباب البارزة في إغيار هذه الشركات. وبالتالي فإن معظم المشاكل التي سببت إغيار هذه الشركات وغيرها تمثلت أساسا في قصور أداء أعضاء مجلس الإدارة وضعف التدقيق الداخلي وبالتالي ضعف العلاقة التعاونية بينهما، وضعف أو غياب معايير الحوكمة.²

أخيرا فإن ما يؤكد مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات هي المعايير المهنية لمعهد المدققين الداخليين، وذلك في المعيار 2130 الخاص بحوكمة الشركات، والذي ينص على أنه ينبغي أن يساهم المدقق الداخلي في تقييم عملية الحوكمة في الشركة.

وأن يضع توصيات واقتراحات من أجل تحسين عمليات الحوكمة باستمرار، وذلك من خلال ضمان وتحسين أخلاقيات العمل في الشركة، ضمان تسيير كفاء لأداء الشركة، ضمان التنسيق الفعال بين الوظائف، وتوصيل المعلومات عن المخاطر والرقابة الداخلية إلى المستويات المناسبة داخل الشركة وتزويد كل من مجلس الإدارة، المدققين الخارجيين ولجنة التدقيق بمختلف هذه المعلومات وضمان التنسيق الفعال بينهم. كما أن قيام

¹ أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحوكمي، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص. 60

² حسين يريقي، عمر علي عبد الصمد، واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر، الواقع وافاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 06-07 أكتوبر 2010، ص 14، 15.

المدقق الداخلي بعمليات الرقابة والتدقيق تحقق التزام بضمان أن كل عمليات الشركة مسيطرة عليها وأنها تتم بفاعلية وبشفافية كافية، وهذا يعتبر شرط ميم لإرساء حوكمة الشركات.¹

المبحث الثالث: تحليل ومناقشة الدراسات السابقة وتقييمها

أخذ موضوع التدقيق الداخلي والحوكمة اهتمام العديد من الباحثين، حيث توفرت العديد من الدراسات التي تناولت هذا الموضوع باللغة العربية وباللغات الأجنبية، وعليه سوف نقوم بتقديم مجموعة من الدراسات التي تناولت هذا الموضوع كما يلي:

الفرع الأول: الدراسات باللغة العربية

◀ دراسة: رزقه هنادي، وقداري مروة، العنوان: دور التدقيق الداخلي بتفعيل حوكمة الشركات (دراسة ميدانية بالمؤسسة الجزائرية للأنابيب ALFAPIPE وحدة غرداية وعنابة) 2023.

هدفت هذه الدراسة على تحقيق الأهداف التالية وهي معرفة عملية التدقيق الداخلي، وكذا المعايير الضرورية لقياسه وتقييمه في المؤسسات الاقتصادية؛ والتعرف على آراء عينة الدراسة التي شملت آراء مديريين والمراجعين داخليين ورؤساء الأقسام وموظفين من مختلف مستويات الشركة وهذا في عدة شركات ومحاولة تكوين نتيجة حول دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات حسب الرأي المهني على مستوى شركة الجزائرية للأنابيب ALFAPIPE وتحديد العالقة بين تطبيق التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات. ومن أجل تحقيق هذه الأهداف طرحت الإشكالية الرئيسية التالية: إلى أي مدى يساهم التدقيق الداخلي في إرساء مبادئ حوكمة الشركات؟ وتم استخدام في هذه الدراسة المنهج الوصفي حيث تم اعتماد على الأسلوب التحليلي من خلال محاولة إبراز دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات. ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على أداة الاستبيان لقياس درجة تأثير التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات وتكونت عينة الدراسة من 30 فردا من المدراء ورؤساء المصالح ومحاسبين ومدققين داخليين وخارجيين، وذلك باستخدام برنامج التحليل الإحصائي النسخة (28).SPSS.

وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها:

- هناك نظام تدقيق داخلي صارم يسهل ويساعد في تطبيق وتفعيل مبادئ الحوكمة وأن إدارة التدقيق الداخلي هي المسؤولة عن تنفيذ نظام الرقابة الداخلية.

¹ براهمة كنزة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، دراسة حالة مؤسسة المحركات EMO الخروب قسنطينة، مذكرة الماجستير، جامعة قسنطينة 2، 2010.

- يقوم المدقق الداخلي لشركة ALFAPIPE باستمرار بزيادة وتحسين كفاءة وفعالية وجودة خدماتهم، يتم إجراؤها وفقا للمعايير المهنية المناسبة، وبالتالي تفعيل مبادئ حوكمة الشركات الخاصة بشركة.
- وظيفة التدقيق الداخلي لشركة ALFAPIPE مستقلة، مما يعني أن المدقق الداخلي مستقل عن الأنشطة التي يراجعها ولا يوجد تعارض بين مصالحه ومصالح الشركة في تطبيق مبادئ الحوكمة.
- هناك علاقة تعاونية بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين خاصة عند مناقشة نظام الرقابة الداخلية للتأكد من دقته وسلامته وخلوه من الأخطاء من خلال المساهمة في إنشاء نظام الرقابة الداخلية للشركة.
- طالما أن فعالية تطبيق قواعد الحوكمة تعتمد على كفاءة الضوابط الداخلية للشركة، فإن دور المدققين الداخليين في زيادة القيمة المحققة للعملاء من خلال السعي إلى تقييم الضوابط بشكل فعال يصبح واضح من ناحية أخرى ويقدم توصيات لتحسين جودتها ورفع المستويات.

◀ دراسة: مروة بوقرن، شافية ريشي، العنوان: دور التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات دراسة حالة بمؤسسة سونلغاز بولاية قالمة 2022.

هدفت هذه الدراسة الى تحقيق مجموعة من الاهداف والمتمثلة في الوقوف على المفاهيم الاساسية لحوكمة الشركات، والتعرف على التدقيق الداخلي في الشركة وابرار دوره في ادارة المخاطر في الشركة وكذلك التعرف على الرقابة الداخلية في ادارة المخاطر وعلاقتها بالتدقيق الداخلي والوقوف على الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات في الشركة، ولهذا تطرقت الدراسة على طرح الاشكالية الرئيسية التالية: ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات فلي مؤسسة سونلغاز؟

ولقد اعتمدت في هذه الدراسة من اجل الاجابة على الاشكالية المطروحة على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي الإحصائي بالإضافة الى المنهج التاريخي باعتبارهم أكثر ملائمة للموضوع، وتمثلت أداة الدراسة بتوزيع استبيان على 41 عاملا وقد تم اختيارهم بطريقة عشوائية مختلفين الاعمار والمستويات وذلك في الشركة محل الدراسة.

وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج اهمها:

- لا يزال مفهوم حوكمة الشركات في بداية تطبيقه داخل الشركة محل الدراسة.
- يقوم المدقق الداخلي في شركة سونلغاز بإعداد خطة سنوية يدرج فيها جميع الأعمال التي يقوم بها وجميع الفروع وجميع الفروع والجهات التي تخضع لعملية التدقيق

- يؤدي التطبيق السليم والصحيح لنظام الرقابة الداخلية داخل الشركة الى نقص المخاطر ومختلف حالات الغش وهذا ما يؤدي في الاخير الى تحقيق مستوى عالي من الشفافية.
- عدم الدراية الكافية للمدقق الداخلي في الشركة محل الدراسة لمفهوم الحوكمة.
- وجود علاقة ارتباط بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات وذلك من خلال أن أفراد العينة يوقنون بأن عملية التدقيق الداخلي تعمل على دعم الشركات من خلال تطبيقها السليم لمبادئ حوكمة الشركات.

➤ دراسة: عبدالعالي بامهدي، عبد القادر ناجمي، العنوان: دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، 2022.

هدفت هذه الدراسة الى إبراز أهمية وظيفة المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية: بإلقاء الضوء على حوكمة الشركات ومفاهيم المراجعة الداخلية ودورها باعتبارها أبرز دعائم تحقيق مفهوم الحوكمة، وكان ذلك خلال الاجابة على الاشكالية التالية: كيف يمكن للمراجعة الداخلية أن تساهم في تفعيل حوكمة الشركات؟

وقد تم معالجة الموضوع من خلال الجانب النظري بالتطرق الإطار المفاهيمي لكل من المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات واستخدم فيه المنهج الوصفي التحليلي وأما الجانب التطبيقي تمت فيه التعرف عن الاجراءات المتبعة لهذه الدراسة واستعمل فيه المنهج التحليلي، وقد اقتصرت الدراسة على الاستبيان موزع على عينة مكونة من 40 فرد من المحاسبين ومحافظي الحسابات ومجموعة من الاساتذة والموظفين بولاية ادرار.

وتم التوصل من خلال هذه الدراسة الى جملة من النتائج اهمها:

- تعتبر حوكمة الشركات على انها قواعد ومعايير التي تحدد العلاقة بين ادارة الشركة من جهة واصحاب المصالح من جهة أخرى.
- حوكمة الشركات بمثابة النظام الذي تدار وتراقب به الشركات.
- تهدف حوكمة الشركات لتطوير الاداء وتحقيق العدالة والمصداقية والافصاح والشفافية في مختلف المعلومات المالية.
- تقوم حوكمة الشركات على مجموعة من المبادئ التي تساعد على تنشيط إدارة الشركات.
- تساعد المراجعة الداخلية الشركة على تحقيق أهدافها من خلال ايجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية.

- تعمل المراجعة الداخلية على ضمان الحق للمساهمين وذلك بالإشراف على عمليات التقصي ذات العلاقة بالغش أو الأخطاء وكيفية تجنب ذلك.

◀ دراسة: شريف عبد الله شريف، لكبير عبد المجيد، العنوان: دور التدقيق الداخلي في تعزيز الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية، دراسة ميدانية. 2021.

هدفت هذه الدراسة الى التركيز على أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات وذلك من خلال تحقيق جملة من الأهداف وهي توضيح المفاهيم الأساسية لموضوعي التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات والتعرف على مختلف أدوار التدقيق الداخلي وتوجهاته الحديثة التي تسمح بتحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية ودوره في إدارة المخاطر وعلاقاته التعاونية مع الأطراف ذات الأهمية في إطار حوكمة الشركات، وكذا التعرف عمليا ما إذا كانت لوظيفة التدقيق الداخلي دورا إيجابيا في تطبيق حوكمة الشركات محل الدراسة، ومن أجل هذا طرحت الاشكالية التالية: كيف يمكن للتدقيق الداخلي تعزيز حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟ ومن اجل معالجة الاشكالية استخدم الباحثان المنهج الوصفي التحليلي والمنهج التحليلي من خلال برنامج SPSS. وقد كانت عينة الدراسة بالاعتماد على استبيان تم توزيعه على 75 عامل شملت المهنيين ومسيرين ومدققين داخليين ومحاسبين ومحافظي الحسابات وتم استعادة 65 استبيان.

بعد الدراسة توصلت الباحثان الى جملة من النتائج وهي:

- توجد علاقة بين التدقيق الداخلي ومبادئ حوكمة الشركات.
- توجد علاقة بين التدقيق الداخلي ومبدأ مسؤوليات مجلس الادارة.
- لا توجد فروق نحو أثر التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات تعزى للمتغيرات الشخصية والوظيفية.
- عملية التدقيق الداخلي تساهم بطريقة غير مباشرة في ضمان حقوق المساهمين لأنها تساعد مجلس الادارة بطريقة مباشرة والذي يعتبر ممثل عن المساهمين بالوفاء.
- بما ان وظيفة التدقيق الداخلي تدخل ضمن الهيكل التنظيمي للشركة فهي وظيفة لصيقة بالإدارة العليا وتخضع لأوامرها.
- تعتبر آلية التدقيق الداخلي من الوظائف الهامة في الشركة لما تقدمه من مساندة لمجلس الادارة، لمدقق الداخلي من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية ومراجعتها لإدارة المخاطر ولكن لا يمكنها تحقيق مبادئ الحوكمة لوحدها وانما تساعد الآليات الأخرى بشكل كبير في تطبيق الحوكمة.

دراسة: حمدون فتيحة، وبن عبد الخالق الضاوية، العنوان: دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات (دراسة ميدانية لشركة سونلغاز أدرار) 2021.

هدفت هذه الدراسة الى مجموعة من الأهداف وأهمها تحديد أهمية المراجعة الداخلية بالنسبة لحوكمة الشركات ودراسة دورها في إدارة المخاطر داخل المؤسسات وانعكاساتها على حوكمة الشركات لكونها أحد العناصر الاساسية لها ومحاولة تبين أن نجاح حوكمة الشركات متعلق بنجاعة المراجعة الداخلية في المؤسسة، وعلى ضوء هذه الأهداف تم صياغة الإشكالية التالية: كيف يمكن للمراجعة الداخلية أن تساهم في تطبيق حوكمة الشركات؟

ومن أجل الإجابة على هذه الاشكالية اعتمد الباحثان فيها على المنهج الوصفي بالنسبة للجانب النظري والمنهج التحليلي في الجزء التطبيقي، وقد أجريت الدراسة في شركة سونلغاز بأدرار باعتبارها من ركائز الاساسية في الاقتصاد واعتمدت على المعلومات المتحصل عليها من طرف المؤسسة. وقد توصلت الدراسة الى ما يلي:

- تساهم المراجعة الداخلية في مستوى تحقيق مستوى كافي من الإفصاح من خلال ضمان وصول للمعلومات الواردة في التقارير المالية أو أي معلومات الى حملة الاسهم وأصحاب المصالح بالشركة بشكل عادل وتزويدهم بمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية المستقبلية.
- ظهور حوكمة الشركات كنتيجة انفصال الملكية في الادارة انطلاق من كون المراجعة الداخلية احد آليات المهمة في تفعيل حوكمة الشركات.
- أصبح المراجع الداخلي مطالباً أن يكون لديه من المهارات الفنية لتساعده على فهم الخطط واسس بناء البرامج وتؤهله للعمل على تقديم التوصيات مع الحفاظ على مستوى جودة الأداء.

دراسة: صورية فارح، وهاجر غزلان، العنوان: دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات دراسة حالة SOMIPHOS تبسة 2020.

تهدف الدراسة إلى التركيز على دور التدقيق الداخلي ففدي تفعيل حوكمة الشركات ذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية: توضيح المفاهيم الأساسية لموضوعي التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، وإبراز دور وظيفة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات من خلال احترام مبادئها، بيان أهم الممارسات المهنية والأخلاقية والتي تعمل على إلزام المدققين الداخليين بمعايير التدقيق الداخلي، إبراز العلاقة التعاونية والمشاركة للتدقيق الداخلي مع باقي أطراف الحوكمة، ومع تحديد العالقة بين تطبيق التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات؛ والتعرف ما إذا كان

لوظيفة التدقيق الداخلي دورا إيجابيا في تفعيل حوكمة الشركات، ومن خلال ما تم عرضه تظهر الاشكالية التالية: هل يساهم التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات بشركة مناجم الفوسفات بتبسة؟

ولقد اعتمد الباحثان على المنهج الوصفي الذي يسمح بدراسة الاطار العام لكل من التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات وكشف العلاقة الموجودة بينهما، وتمثلت أداة الدراسة في توزيع استبيان على عينة 40 فرد من موظفين في جميع الاطارات بالشركة وخاصة الذين لهم علاقة بالتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج اهمها:

- أن التدقيق الداخلي له تأثير إيجابي في تفعيل حوكمة الشركات من خلال المعايير الدولية بهذه المؤسسة.
- تقدم معايير إعداد التقارير التأثير الأكبر من بين باقي المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، في تفعيل حوكمة الشركة بمؤسسة.
- يعتبر تأثير التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركة نسبيا، ما يعني وجود عوامل أخرى تساهم في تفعيل حوكمة الشركة بمؤسسة.
- دراسة: لحمادي عبد الحق، العنوان: التدقيق الداخلي ودوره في حوكمة الشركات دراسة حالة: دراسة ميدانية في مكتب محافظ حسابات. 2020.

تسعى هذه الدراسة على التركيز على أهمية وظيفة التدقيق في تطبيق حوكمة الشركات، وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية: توضيح مفاهيم الأساسية لحوكمة الشركات والتدقيق. والتعرف على مختلف أدوار التدقيق الداخلي ودوره وفي الحوكمة ودوره في إدارة المخاطر وعلاقته التعاونية مع الأطراف ذات الأهمية في إطار حوكمة الشركات. والتعرف عمليا ما إذا كان لوظيفة التدقيق الداخلي دورا إيجابيا في تطبيق الحوكمة، ومن أجل معالجة هذه الدراسة تم طرح الإشكالية المحورية والمتمثلة في: ما هو دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات؟

نظرا لطبيعة الدراسة وتماشيا مع الموضوع، ولتحقيق الأهداف والوصول إلى النتائج المرجوة منه تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في الجزء النظري، وذلك من خلال وصف وتحليل علاقة التدقيق الداخلي بحوكمة الشركات، كما تمت الاستعانة بالمنهج التاريخي في الجزء المرتبط بتطور الاهتمام بمفهوم الحوكمة ونشأة، أما في الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد منهج مقابلة، وتمثلت أداة الدراسة بأجري مقابلة مع محافظ حسابات واعتمادا على تجربته في التدقيق الداخلي وتجاربه لدعم موضوعية البحث وهذا من خلال طرح أسئلة تتعلق بدراسة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي، والذي يمكن تعريفه على أنه نشاط مستقل موضوعي، يهدف لتأدية خدمات التوكيد والأنشطة الاستشارية المختلفة وجذ لتحسين وإضافة قيمة للعمليات في المؤسسة،

حيث يقوم التدقيق الداخلي بالمساهمة في تطبيق حوكمة الشركات بتقييم نظام الرقابة وإدارة المخاطر والمساهمة في ضمان جودة التنظيم في المؤسسة وتكامله مع التدقيق الخارجي لضمان الالتزام بالقوانين والإجراءات الإدارية، مصداقية وجودة المعلومات المحاسبية، صحة القوائم المالية وتقديم تأكيد بأن مخاطر المؤسسة تدار بفعالية، من أجل حقوق المساهمين والمستثمرين ومختلف أصحاب المصالح، كما تهدف إلى إبراز العلاقة التكاملية بين كل من التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق، مجلس الإدارة والإدارة العليا بهدف تحسين الأداء العام للشركة مما يزيد شفافية والإفصاح لدى المؤسسة والذي يادي على زيادة ثقة المساهمين وشعورهم بالارتياح.

➤ دراسة: ايناس كحلوش، وساره بربوة العنوان: دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات دراسة حالة الشركة الإفريقية للزجاج 2018.

هدفت هذه الدراسة الى تحقيق جملة من الأهداف وذلك من خلال ابراز دور حوكمة الشركات من خلال تحديد مختلف المبادئ والخصائص الجيدة لإدارة الشركات وكذلك تمكين التدقيق الداخلي من إرساء تطبيق مبادئ حوكمة الشركات ومحاولة الوقوف على المشاكل التي تواجه حوكمة الشركات الاقتصادية الجزائرية، ومن أجل تحقيق هذه الأهداف حاولت الدراسة معالجة الاشكالية التالية: كيف يمكن للتدقيق الداخلي أن يساهم في تفعيل حوكمة الشركات؟

وتمت الدراسة من خلال الجانب النظري بالتعرف على المفاهيم والاليات والخصائص والمعايير لكل من التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، أما الجانب التطبيقي تمت فيه دراسة حالة لأحد الشركات، ومن أجل الإلمام بالدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وذلك قصد وصف التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات ودور التدقيق كآلية لتطبيق الحوكمة، وتمثلت أداة الدراسة في دراسة حاله في الشركة الإفريقية للزجاج بيججل ولقد دامت الدراسة شهر ونصف وذلك بقيام مقابلة مع المدقق الداخلي لشركة.

وقد تم التوصل في هذه الدراسة الى النتائج التالية:

- يعتمد المدقق الداخلي على برنامج سنوي.
- يختلف تقرير المدقق الداخلي باختلاف الجهة الخاضعة للتدقيق.
- المدقق يقوم بكشف الانحرافات والتلاعبات في الشركة من خلال تقييم نظام الرقابة.
- يحظى المدقق الداخلي بأهمية حيث انه تابع للمدير العام وهذا ما يؤكد استقلاليته.

◀ دراسة: سايح نوال، العنوان: الأبحاث الحديثة للتدقيق الداخلي آلية لتطبيق حوكمة الشركات في ظل المعايير الدولية (دراسة استقصائية لمجموعة من الشركات في الشرق الجزائري) 2016.

هدفت هذه الدراسة الى تحقيق الأهداف التالية واهمها: هي التعرف على الابعاد الثلاث الحديثة للتدقيق وبيان العلاقة بينها وكذا قياس مدى استناد المدقق على تقييم تحسين نظم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر عند تنفيذ أنشطته في الشركة الجزائرية وانعكاس الدور على تجسيد حوكمة الشركات، وقد كان ذلك من خلال الإجابة على الاشكالية الرئيسية التالية: ما مدى مساهمة الأبحاث الحديثة للتدقيق الداخلي في تجسيد حوكمة الشركات في الشركة الجزائرية.؟

واستخدم الباحث المنهج الوصفي، وتمثلت أداة الدراسة استبيان تم توزيعه على مجموعة من الشركات وقد بلغ عددها 50 شركة وكانت الفئة المقصودة كل الموظفين الموجودين في قسم التدقيق الداخلي وبلغ عدد الاستبيانات المعبأة 89 استبيان. وقد توصلت الدراسة الى:

- إن أعمال التدقيق الداخلي في الشركات محل الدراسة لها دورا إيجابيا في تجسيد حوكمة الشركات من خلال تنفيذ أعمال نشاط التدقيق الداخلي المرتكز على تقييم تحسين نظم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر.
- اعتبار الرقابة الداخلية جزء لا يتجزأ من التدقيق الداخلي، كما أن المساهمة تركز على الإدارة الفعالة للمخاطر وتحسينها.

◀ دراسة: بن داود محمد عبد النور، العنوان: دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات (دراسة على عينة من الشركات في ولاية ورقلة). 2015.

تهدف هذه الدراسة الى ابراز دور المراجعة الداخلية كآلية رقابة داخلية على حوكمة الشركات وتحسين تسيير الشركات محل الدراسة، وكذلك تسليط الضوء على حوكمة الشركات والتعرف على المراجعة الداخلية وبيان علاقة بينهما وسبيل تطويرها في الجزائر، وعلى هذا الاساس تم طرح الاشكالية التالية: كيف يمكن تفعيل حوكمة الشركات باستخدام المراجعة الداخلية؟

اعتمد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي في الجانب النظري وذلك باستعراض المفاهيم والمبادئ النظرية للمراجعة الداخلية وحوكمة الشركات، والمنهج الاستدلالي بالنسبة للجزء التطبيقي، وكانت أداة الدراسة استبيان تم توزيعه على موظفي بعض الشركات في بعض ولايات الجنوب لمعرفة آرائهم وتوجهاتهم ومحاولة تعميمها على الشركات الجزائرية وذلك بتوزيع 80 استمارة على افراد العينة وبعد فرزها تم الحصول على 50 استمارة صالحه.

وخلصت الدراسة الى جملة من النتائج التالية:

- لا توجد علاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية ومبادئ حوكمة الشركات في ضمان حقوق المساهمين.
- توجد علاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية ومبدأ المسؤوليات واليات مجلس الإدارة.
- تعتبر آلية المراجعة الداخلية من الوظائف العامة في الشركة لما تقدمه من مساندة لمجلس الإدارة من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية ومراجعتها لإدارة المخاطر ولكن لا يمكن تحقيق مبادئ الحوكمة لوحدها إنما تساعد الاليات الأخرى بشكل كبير في تطبيق الحوكمة.

◀ دراسة براهمه كنزه، العنوان: دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات دراسة جاله مؤسسة EMO الخروب ولاية قسنطينة 2014.

سعت هذه الدراسة الى التركيز على أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات وذلك من خلال تحقيق جملة من الأهداف وهي توضيح المفاهيم الأساسية لموضوعي التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات والتعرف على مختلف أدوار التدقيق الداخلي وتوجهاته الحديثة التي تسمح بتحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية ودوره في إدارة المخاطر وعلاقاته التعاونية مع الأطراف ذات الأهمية في إطار حوكمة الشركات، وكذا التعرف عمليا ما إذا كانت لوظيفة التدقيق الداخلي دورا إيجابيا في تطبيق حوكمة الشركات محل الدراسة، ومن أجل هذا طرحت الاشكالية التالية: كيف يمكن للتدقيق الداخلي المساهمة في تفعيل حوكمة الشركات وضمان نجاح مسارها التطبيقي؟

ونظرا لطبيعة هذه الدراسة وتماشيا لموضوع وتحقيق أهدافه والوصول إلى النتائج المرجوة استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي والمنهج التاريخي، وكانت أداة الدراسة عبارة عن مقابلة وذلك بالاتصال مع المدقق الداخلي مباشرة وتوزيع استبيان على كل المدراء الرئيسيين وكان عددهم 10.

وقد توصلت الدراسة الى نتائج اهمها:

- تعتبر حوكمة الشركات عللا أنها القواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين ادارة الشركة من جهة وحمله الاسهم واصحاب المصالح من جهة اخرى،
- حوكمة الشركات بمثابة النظام الذي تدار وتراقب به الشركات وتهتم اساسا بالإدارة الرشيدة لشؤون الشركة من اجل ضمان الحفاظ على حقوق ومصالح المساهمين والاطراف الاخرى ذات العلاقة بها.
- تهدف حوكمة الشركات لتطوير الاداء وتحقيق العدالة والمساءلة والمصادقية والافصاح والشفافية في مختلف المعلومات التي تصدر عن الشركة.

- تقوم حوكمة الشركات على مجموعة من المبادئ التي تساعد على ترشيد ادارة الشركات ومساعدتها في تطبيق السليم للحوكمة.
- تتركز مبادئ حوكمة الشركات بشكل عام على ايجاد حل للمشكلات.
- اكتسب التدقيق الداخلي تطوراً واهمية كبيرة خاصة فيما يتعلق بالمعايير المهنية والتي ساهمت في تعزيز جودة اداء هذه الوظيفة حيث اصبحت تأكيدية واستشارية لرفع قيمة الشركة.
- يساعد التدقيق الداخلي الشركة على تحقيق اهدافها من خلال ايجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية وادارة المخاطر هذا ما يزيد من قدرة هذه الوظيفة على العمل كألية محورية والالتزام بالمصداقية والافصاح والشفافية والمساهمة في ادخال تحسينات على الاساليب الادارية والرقابية المعتمدة.

دراسة: مريد محمد سلام شراب، العنوان: دور التدقيق الداخلي في تقييم فاعلية إدارة المخاطر في شركات التأمين العاملة في فلسطين (دراسة تطبيقية) 2013.

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على دور التدقيق الداخلي في تقييم فاعلية إدارة المخاطر في شركات التأمين العاملة بفلسطين، وكذا معرفة مدى تطبيقه هذه الاجراءات والتزامه بالمعايير المهنية، وبيان مدى تأثير لجان التدقيق على المدقق واستقلالته بتفعيل دوره في ادارة المخاطر بالشركات، ومن اجل هذه الاهداف حاولت الدراسة معالجة الاشكالية التالية: دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في شركات التأمين العاملة في فلسطين؟

وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي وقد استخدم مصدرين لجمع البيانات وهي المصادر الاولية وثانوية، وقد أقدم الباحث باستخدام اداة الاستبيان وتم توزيع 50 استبيان على الموظفين العاملين في الادارة العليا ودائري التدقيق الداخلي والمالية بالشركات محل الدراسة وهذا في 11 شركة نامين بفلسطين.

ومن خلال التحليلات النظرية والتطبيقية للدراسة تم التوصل الى نتائج التالية:

- يعتبر التدقيق الداخلي من أهم مكونات تفعيل إدارة المخاطر فلي شركات التأمين.
- تساهم عملية متابعة تقييم الإجراءات من قبل المدققين الداخليين للتأكد من مطابقتها للسياسات واللوائح والقوانين في عملية تفعيل إدارة المخاطر كذلك الرقابة عليها بما يحقق الفائدة لشركات التأمين،
- يتمتع المدققين الداخليين بالمعرفة الكافية بمعايير التدقيق والمحاسبة الدولية الواجبة والتي تساهم في تفعيل عمليات إدارة المخاطر في هذه الشركات.

- تقوم أقسام شركات التأمين بتطبيق آليات عمل تمكنهم من كشف نقاط الضعف في أنظمة الضبط الداخلي والرقابة الداخلية والتي تساعد في تقييم ومتابعة المخاطر من قبل المدقق الداخلي.
- يقوم مجلس الإدارة بتحديد المهام والصلاحيات التي تساعد إدارة التدقيق من القيام بعملها وذلك بشكل واضح ومفهوم بما لا يتعارض مع استقلالية المدقق الداخلي في الشركات التأمين.

﴿ دراسة: إبراهيم إسحاق نسمان، العنوان: دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة دراسة تطبيقية على قطاع المصارف العاملة في فلسطين)، 2009.

شملت الدراسة على مجموعة من الأهداف تم تجميعها في النقاط التالية: التعرف على الاسس والقواعد اللازمة لإقامة نظام محكم لأعمال المراجعة الداخلية وفق متطلبات الحوكمة. وبيان الدور التي تقوم به المعايير المهنية وعلاقتها بتطبيقات الحوكمة، والوقوف على مدى تأثير الاستقلالية في إدارة المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة، والتعرف على نظم وإجراءات إدارة المخاطر ودورها في تفعيل مبادئ الحوكمة، والوقوف على دور لجان المراجعة وبيان أثرها في تفعيل هذه المبادئ، ومن أجل تحقيق هذه الأهداف طرحت الاشكالية التالية: ما دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة في المصارف العاملة في فلسطين؟

وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لكونه من أكثر المناهج استخداما في هذه الدراسات وذلك بهدف الوصول الى نتائج منطقية، وقد كان مجتمع الدراسة مكون من جميع الموظفين والعاملين في إدارات المراجعة الداخلية في الشركات محل الدراسة وقد تم توزيع استبيان على 60 مراجعا داخليا وتم استرداد 57 استبيان، وقد خلصت الدراسة الى مجموعة من النتائج ولعل أهمها:

- إن المراجعة الداخلية تعتبر أهم أحد مكونات عناصر تطبيق حوكمة الشركات في هذه المصارف.
- يؤثر الميثاق الأخلاقي لمهنة المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل مبادئ الحوكمة.
- أن متابعة تطوير معايير المراجعة الداخلية يساهم في تحسين تطبيق الحوكمة في المصارف.
- تجسد المراجعة الداخلية الفعالية المنشودة من تطبيق حوكمة الشركات وذلك بتفعيل دور أصحاب المصالح ضمانا لاستمرارية الحوكمة وتطبيقاتها في المصارف.
- أن لجنة المراجعة الداخلية تؤثر بشكل رئيسي في ضمان إجراء العمليات التي تستخدمها إدارة المصرف وإدارة المراجعة الداخلية والخارجية مما يحقق زيادة كفاءة في التقرير التي تساعد للوصول الى الاهداف وتطبيق مبادئ وقواعد الحوكمة.

- وجود دور هام وجديد للمراجع الداخلي يتعلق بإدارة المخاطر وذلك من خلال فحص والمراقبة هذه المخاطر والتي من الممكن ان تؤثر على المصارف.
- عدم وجود معرفة وإلمام كاف من قبل بعض العاملين حول مبادئ وقواعد الحوكمة واسس تطبيقاتها.
- يوجد ارتباط قوي بين القيام بأداء عملية المراجعة الداخلية وفق المعايير المهنية وتفعيل مبادئ الحوكمة في هذه المصارف.
- يوجد ارتباط قوي بين تطبيق اسس وقواعد سليمة لنظام المراجعة الداخلية وتفعيل مبادئ الحوكمة في هذه المصارف.
- يوجد علاقة ايجابية بين الحفاظ على استقلالية ادارات المراجعة الداخلية وإقامة تطبيق نظام كفؤ لإدارة المخاطر ووجود لجنة مراجعة وتفعيل مبادئ الحوكمة في هذه المصارف.

دراسة: فاطمة فهد المزين، العنوان: دور المراجعة الداخلية في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات (دراسة ميدانية على الشركات المسجلة بسوق الاوراق المالية الكويتي).

كان الهدف الرئيسي لهذه الدراسة التعرف على دور المراجعة الداخلية كأحد آليات حوكمة الشركات المساهمة في سوق الاوراق المالية بالكويت، وكذلك مجموعة من الأهداف الفرعية وهي تحليل دور المراجعة الداخلية ومبادئها ودورها في تعزيز حوكمة الشركات بالإضافة الى تقديم توصيات لتدعيم فعالية المراجعة الداخلية في الحوكمة والمساهمة ببيئة الاعمال بدولة الكويت، وقد تطرأت الدراسة في محاولة لمعالجة الاشكالية التالية:

ما هو دور المراجعة الداخلية في تعزيز تطبيق مبادئ الحوكمة؟

واستخدم الباحث في الدراسة المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري لتوصل الى التعريفات المختلفة لمفهوم حوكمة الشركات والمراجعة الداخلية واعطاء تعريف شاملا وحصر المحددات الجوهرية لنجاحها ودورها داخل آليات الحوكمة مع تحديد أهم المشكلات التي تعوق استخدامها لرفع كفاءة وفعالية الحوكمة، أما الجانب التطبيقي استخدم المنهج الاستدلالي الإحصائي بالاطلاع على البيانات المحصلة القوائم المالية والبيانات المحصلة من قوائم الاستقصاء الموزعة، وقد تمثلت أداة الدراسة على استقصاء موزع على 33 فرد من الاطراف ذات العلاقة بعمليات المراجعة الداخلية أو ممارسات وآليات الحوكمة أو إدارة المخاطر وذلك بالشركات المقيدة بالبورصة بالكويت، وقد توصلت الدراسة الى:

- هناك اهتمام متزايد من جانب هيئة سوق المال وإدارة البورصة بالكويت بتطبيق حوكمة الشركات.

- وجود فروق معنوية لاتجاهات مفردات العينة نحو الدور المتوقع من جانب وتقييم دور الحالي للمراجعة الداخلية من جانب آخر في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات.
- تباين دور المتوقع مقابل تقييم الدور الحالي للمراجعة الداخلية في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في هذه الأسواق.

◀ دراسة: فهده بنت السديري، العنوان: دور إدارة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات (دراسة استكشافية على قطاع التأمين في المملكة العربية السعودية).

استهدفت هذه الدراسة فعالية دور إدارة المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة في الشركات التأمين السعودية وذلك من خلال النظر الى مدى ارتباط تطبيق أنظمة الحوكمة بإدارة المراجعة الداخلية ومدى تأثير تقرير المراجع الداخلي وتوصياته في تطبيق الحوكمة الى اي مدى وعي الادارات المختلفة في هذه الشركات بأهمية الحوكمة على دور المراجع، وفي سبيل تحقيق هذه الأهداف تم توظيف النظرية الایجابیة وتعتمد على تفسير والشرح والتنبؤ بظاهرة معينة عن طريق المراجعة الدراسات السابقة وذلك بصياغة التساؤلات التي تمثل محاور الدراسة، وقد تمثلت أداة الدراسة في توجيه استمارة استبيان وتوزيعها على 80 فرد والمتمثلين في موظفي وموظفات إدارات الشركات التأمين ومحاسبين وذلك بأسلوب العينة العشوائية.

وقد توصل الباحث الى مجموعة من النتائج تتلخص:

- بإظهار الارتباط بين تطبيق أنظمة الحوكمة الجيد وبين إدارة المراجعة الداخلية.
- مدى تأثير تقرير المراجع الداخلي وتوصياته في تطبيق هذه الأنظمة وأثره في تحسين المستوى المالي والإداري للشركات.
- تبين الأهمية الكبرى في وعي الادارات المختلفة في شركات التأمين في المملكة الذي يؤدي الى قدرة قيام المراجع الداخلي بأداء عمله على أكمل وجه.
- ضرورة زيادة الاشراف على عمليات التقصي ذات العلاقة بالغش وأو الاخطاء مع الحرص على زيادة وعي الادارات وذلك من خلال إشراكهم في تطبيق خطة إدارة المراجعة.

الفرع الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

دراسة: Aziz Bensbahou / Wala Farid Attaf، العنوان: The Role of Internal Audit Governance in Supporting Competitive Advantage in Companies: A field study on Companies Operating in the Cement Industry in Aden Governorate (Yemen). 2022.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور التدقيق الداخلي كأحد آليات الحوكمة الداخلية الداعمة للميزة التنافسية وذلك من خلال التعرف على حوكمة الشركات وآلياتها وكذلك دور التدقيق الداخلي في تحسين (عمليات الحوكمة، الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر) لدعم في تعزيز الميزة التنافسية للشركات ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة طرحت الإشكالية التالية. كيف يساعد التدقيق الداخلي كأحد آليات حوكمة الشركات في الحفاظ على الميزة التنافسية؟

تكونت هذه الدراسة من جزئين الأول يعرض القسم النظري وبينما الجزء الثاني يعطي التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات وذلك باستخدام المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة ومراجعة المفاهيم الأساسية المتعلقة بالموضوع، وتمثلت أداة الدراسة في توزيع استبيان على 80 فرد وهم (المدير العام، نائب المدير العام، مدير القسم، رئيس القسم، المدقق الداخلي، المحاسب) وهذا في شركة الوحدة والشركة الوطنية اليمنية العاملة في مجال صناعة الاسمنت، وبلغت الاستبيانات المستردة 70 استبياناً.

وقد خلصت الدراسة الى العيد من النتائج أهمها:

- يوجد فهم لدى أفراد عينة الدراسة لأهمية دور حوكمة التدقيق الداخلي في دعم الميزة التنافسية.
- يساعد التدقيق الداخلي في إرساء اسس حوكمة الشركات كما يوفر تأكيدات حول فعالية نظام الحوكمة ويقدم توصيات حول كيفية تحسينه.
- يقدم التدقيق الداخلي لإدارة تأكيدات و ضمانات فيما يتعلق بفعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر بالإضافة الى توصيات حول كيفية تحسينه.
- إعطاء أهمية أكبر للتدقيق الداخلي من قبل إدارة الشركة. كذلك إعطاء المزيد من الاستقلالية والسلطة للمدقق الداخلي حتى يتمكن من أداء واجباته معه الحياد والموضوعية لتحسين العمليات الداخلية للشركة ودعمها ميزتها التنافسية.

دراسة: Yekkour Ahmed ، العنوان: The audit of accounts and its impact on corporate governance . 2022 .

تكمن أهمية هذه الدراسة إظهار أهمية السيطرة على الأنشطة في منظمة ومعرفة كيف يمكن أن يساهم تدقيق الحسابات حقا في تحسين حوكمة الشركات، إذا كانت المنظمة غير قادرة على السيطرة والتحكم في أنشطتها، يمكن أن يؤدي ذلك إلى خسائر وربما إفلاس. وقد كان ذلك من خلال معالجه الإشكالية التالية: ما هو تأثير تدقيق الحسابات على تحسين حوكمة مقولة؟

ومن خلاله لخصت هذه الدراسة الى النتائج التالية:

- إنه نشاط مستقل وموضوعي يمنح المنظمة التأكد من درجة التحكم في عملياتها، ويقدم لها المشورة بشأن تحسين، ويساعد على خلق قيمة مضافة.
- المراجعة تساعد المنظمات على تحقيق أهدافهم من خلال تقييم، واتباع نهج منهجي لها إدارة المخاطر والرقابة وحوكمة الشركات وجعلها مقترحات لتعزيز فعاليتها. لغرض التصديق على حسابات المؤسسة.
- تهدف مبادئ حوكمة الشركات إلى إنشاء نظام فعال توازن القوى بين المساهمين والمديرين أو بين مجلس الإدارة من المديرين والمديرين.
- دور وفعالية تدقيق الحسابات كمهمة داخل أو خارج الشركة له تأثير ضئيل في تحسين الحوكمة

دراسة: LAMKARAF IKRAM ، العنوان: The Contribution of Internal Audit to the Improvement of the Governance of Private . 2020. Entreprises in Morocco

هدفت هذه الدراسة الى معرفة دور التدقيق الداخلي كأداة أساسية لنظام حوكمة الشركات، لذلك ونظرا لثقل وأهمية هذه الوظيفة في كفاءة حوكمة الشركات طرحت الإشكالية التالية: كيف يمكن للتدقيق الداخلي أن يساعد في تحسين حوكمة الشركات؟

وقد تمت معالجة الموضوع الى جزئين خصص الجزء الاول من الدراسة لإعطاء لمحة عامة على ماهية التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات بالإضافة الى مسألة العلاقة بينهما لمعرفة الدور الحقيقي للتدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات أما الجزء الثاني فيهدف الى اختبار الفرضيات التي تم تطويرها، وتمثلت أداة الدراسة في توزيع استبيان على المدققين الداخليين لعدد من الشركات الخاصة بالمغرب وكان عددها 108 شركة.

ومن هنا توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج اهمها:

- ان التدقيق الداخلي يعتبر أحد العناصر الأساسية لتطبيق حوكمة الشركات الخاصه في المغرب.

- تأثير المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في تحسين حوكمة الشركات مما يدل على أهمية دراسة وتقييم المعايير بشكل مستمر من أجل تعزيز مبادئ الحوكمة.
- لوظيفة التدقيق دورا اساسي في عملية الاعداد والاعداد انتاج تقرير الادارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية ومن خلال مراقبة عمله وتقييمه يتم اعلام الادارة بنقاط القوة والضعف الموجودة في هذا النظام.
- لجنة المراجعة لها تأثير رئيسي في ضمان حسن سير لعمليات الي تقوم بها الادارة وادارة المراجعة الداخلية وكذلك ضمان جودة المعلومات المالية.
- تعتبر ادارة المخاطر من اهم ركائز حوكمة الشركات من خلال ضمان للمساهمين واصحاب المصلحة بان المخاطر المرتبطة بالاستثمارات يتم التحكم فيها ومراقبتها قبل استمرارها.
- تعكس النتائج ان التدقيق الداخلي قد أخذ دورا جديد مهما في الواقع يتعلق الامر بالتركيز على ادارة المخاطر من خلال مراقبتها ومراقبتها للمخاطر الداخلية والخارجية التي يمكن ان تؤثر على نشاط الشركة.

◀ دراسة: Georgios Kontogeorgi، العنوان: **The Role of Internal Audit**

.Function on Corporate Governance and Management . 2018

هدفت هذه الدراسة الى مجموعة من الاهداف اهمها: توضيح تعريف لحوكمة الشركات ووصف أهميتها لنجاح الشركة، ثم التركيز على شرح قانون حوكمة الشركات في الأعمال التجارية، وكذا توضيح معنى التدقيق الداخلي وإبراز دوره في عالم الأعمال المعاصر، وشرح العلاقة بين وظيفة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات والإدارة، ومن أجل معالجة هذه الدراسة تم طرح الإشكالية التالية: ما هو دور التدقيق الداخلي في الإدارة وحوكمة الشركات؟

أين تم اجراء مراجعة للأدبيات النظرية لكل من التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات حتى يتم التوصل لدور التدقيق الداخلي في الادارة وحوكمة الشركات.

وقد خلصت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي جزء مهم من نجاح حوكمة الشركات على وجه الخصوص، إذ يعتبر أحد أركان حوكمة الشركات، علاوة على ذلك، وجد أن وظيفة التدقيق الداخلي هي أداة حيوية للإدارة لنجاح الشركة، فالتدقيق الداخلي الجيد يمكن أن يكون أداة لتحسين جودة حوكمة الشركات وإدارتها، إذ يمكن لكل من حوكمة الشركات وإدارتها زيادة قدرة الشركة على المنافسة.

دراسة: Boris Tušek / Barišić Ivanai، العنوان: Internal Audit

. 2016. Activities as a Support to Governance Processes

تكمن أهمية هذه الدراسة في كيفية مساهمة التدقيق الداخلي في تعزيز عمليات الحوكمة من خلال علاقته مع المستفيدين الأساسيين والمديرين ولجنة التدقيق الداخلي، كآلية مراقبة داخلية في نظام حوكمة الشركات، له أهمية خاصة. بالنسبة لإدارة الشركة، فإن المعلومات ذات أهمية كبيرة بلا شك تتعلق بمدى "السيطرة" على الأشياء، وذلك من خلال معالجه الإشكالية التالية: "فحص مدى ملائمة وموثوقية المحاسبة والضوابط المالية وتطورت إلى نشاط استباقي لتقييم فعالية الضوابط الداخلية وإدارة مخاطر المؤسسة وتطوير نطاق عمل التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات؟

بحيث أكد الباحث بأن المراجعة الداخلية في هذا الصدد أهمية خاصة من خلال دورها الاستشاري وتقديم المعلومات ذات الصلة إلى الهيئات الإدارية ولجنة التدقيق والعملاء الآخرين. ويتم من خلاله لخصت هذه الدراسة الى النتائج التالية:

- التدقيق الداخلي ليس غاية في حد ذاته ولكنه يوفر الدعم للشركة في تحقيق أهدافها، من خلال دعم عملائها، وعلى رأسهم الإدارة ولجنة التدقيق.
- يجب أن يتكيف المدققون الداخليون دائما مع الظروف بيئة عملهم من خلال تطوير خدمات وأساليب تدقيق جديدة.
- هناك طريقتان رئيسيتان لتطوير نشاط التدقيق الداخلي. سيتصرف المدققون الداخليون في المستقبل لاحقا، لتقييم آثار الأحداث الماضية والنتائج المحققة، ولكن أصبح من المهم اتخاذ إجراءات وقائية، حيث يوفر التدقيق الداخلي المساعدة والدعم لعملائه في التنبؤ بالمخاطر المستقبلية ويقترح نظاما مناسباً للرقابة الداخلية.

الفرع الثالث: تقييم الدراسات السابقة:

في إطار تقييم الدراسات السابقة وأهم ما جاءت به من متغيرات وأساليب قياسية وإحصائية مكن عرض ما يلي:

من حيث مجال الدراسة:

فيما يتعلق بمجال الدراسة أو البحث وجد ان جل الدراسات السابقة تمت على مستوى بيئات مختلفة عربية وأجنبية، من العربية نجد الجزائرية والفلسطينية، أما الأجنبية فشملت دول البحر الأبيض المتوسط والولايات المتحدة الأمريكية، أما من حيث نوع الشركة، فمنها ما كان على مستوى مؤسسات أو شركات صناعية وبعض

الدراسات الأخرى تمت على مستوى مؤسسات خدماتية (مالية)، أما باقي الدراسات وخاصة منها الأجنبية فقد تناولت موضوع الدراسة على مستوى كلي أو دولي في شكل دراسة نظرية استشرافية أو دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول أو بيئات الأعمال المختلفة.

◀ من حيث متغيرات الدراسة:

أما فيما يخص متغيرات الدراسة فالأغلب أخذت بالمتغيرين الأساسيين للدراسة وهما التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، مع إدراج متغير ثالث في بعض الدراسات والمتمثل في إدارة المخاطر، كما تم اعتماد قيمة الشركة كذلك كمتغير ثالث في بعض للدراسات.

◀ من حيث الطرق والأساليب:

وقد جاءت الدراسات السابقة إما في شكل دراسة نظرية بحتة أين تم الأخذ بالجانب النظري أو القانوني لموضوع الدراسة، أو استقصائية تعتمد على تحليل البيانات وفق طريقة الاستبانة: بالاعتماد على برنامج SPSS .

خلاصة الفصل:

يتضح جليا من خلال هذا الفصل الأهمية البالغة التي يحظى بها كل من التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات في وقتنا الراهن، لما يلعبه هذين العنصرين من أدوار في تحقيق أهداف الشركة وبالتالي استفادة جميع الأطراف ذات العلاقة بها. إذ يوفر التدقيق الداخلي ذلك الجدار الواقي الذي يوفر حماية مسبقة للشركة من المخاطر القائمة أو المحتملة، ومن جهة أخرى فحوكمة الشركات تعتبر عمود الأساس لعملية التسيير أو إدارة الشركة من خلال الدور الذي تلعبه في التنسيق بين كافة الأطراف الفاعلة في الإدارة من أجل اتخاذ القرارات الصائبة والرشيدة التي تعود بدورها بالفائدة على الشركة. وبالربط بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات سيكون أثرها أكبر بكثير في حسن التسيير والحكم الرشيد للشركة.

وكأي من الأبحاث اعتمدت الدراسة على بعض الأدبيات التطبيقية والمتمثلة في الدراسات السابقة وتحديد موقعها ضمن تلك الدراسات، إذ جاءت تلك الدراسات متنوعة واتسمت بالتعدد في الأساليب والطروحات المختلفة، بين الدراسات النظرية البحتة والدراسات الاستقصائية والمقارنة وكذا الدراسات التي عمدت إلى إدراج متغيرات إضافية للمتغيرين الرئيسيين (التدقيق الداخلي، حوكمة الشركات) بعد عرض أهم الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة، سيتم في الفصل الثاني التطرق للدراسة التطبيقية على مستوى عدد من المؤسسات بالإضافة إلى بعض المدققين ومحافظي حسابات ومحاسبين، وذلك من خلال الاعتماد على استبانة يتم طرحها على عينة الدراسة، ومن ثم تحليل بيانات الاستبانة بواسطة برنامج SPSS ، وتقييم فرضيات الدراسة للإجابة على إشكالية البحث والوقوف على ما إذا كان للتدقيق الداخلي دور في تفعيل حوكمة الشركات.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

مساهمة التدقيق الداخلي في

دعم حوكمة الشركات"

تمهيد:

تهدف هذه الدراسة الميدانية إلى التعرف على آراء ووجهة نظر عينة من المتخصصين في مجال المحاسبة بولاية الوادي حول الموضوع دراستنا الحالية: "مساهمة التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات" دراسة عينة من المؤسسات، وبعد أن تطرقنا في الدراسة النظرية لأهم المفاهيم حول معايير التدقيق الجزائرية ومهنة محافظ الحسابات ، ولتسليط الضوء أكثر عن الموضوع واختبار فرضيات الدراسة ارتأينا الاعتماد على الاستبيان، وتم توزيعه على عينة من الأساتذة الباحثين ومحافظي وخبراء المحاسبة، وعليه سنتطرق في هذا الفصل الى وصف عينة ومجتمع الدراسة وكذا اداة الدراسة تليها وتوزيع الاستبيان وجمع البيانات وتحليلها وفي الأخير اختبار فرضيات الدراسة بالاستعانة ببرنامج SPSS. وعليه سيتم في هذا الفصل التطرق إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: الاطار المنهجي للدراسة الميدانية

المبحث الثاني: عرض النتائج واختبار الفرضيات

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

سوف يتم التطرق إلى الأدوات والوسائل التي سوف يتم من خلالها جمع البيانات التي سيتم اعتمادها في هذه الدراسة من اختبار الفرضيات، كما سوف يتم التطرق إلى الإطار والظروف التي تم إعداد الاستبيان باعتبارها ما تم الاعتماد عليها في الدراسة، إضافة إلى ذلك سوف يتم التطرق إلى الخصائص الشخصية والوظيفية للعينة الدراسة.

المطلب الأول: الطريقة المستخدمة في الدراسة

لتحقيق هدف الدراسة المتمثل في التعرف على مساهمة التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات "دراسة حالة عينة من المؤسسات، فأنا استخدمنا أداة الاستبيان متعمدين في ذلك على الجانب النظري والدراسات السابقة في صياغة عبارات الاستبيان وتعديلات واقتراحات الاستاذ المشرف ولجنة التحكيم.

الفرع الأول: مجتمع الدراسة وطريقة سحب العينة

أولاً : مجتمع وعينة الدراسة:

كون الظاهرة المدروسة تتعلق بمساهمة التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات "فان المجتمع الذي ندرسه هو المؤسسات بشتى انواعها الصناعية والتجارية والخدمية من خلال الاداريين واصحاب القرار فيها والمدققين والمحاسبين في ولاية الوادي كون الظاهرة المدروسة في حدود إقليم ولاية الوادي، أما عينة الدراسة فتمثلت في عدد معين من مجموع اصناف الموظفين المذكورين سابقا.

ثانيا : طريقة سحب العينة:

بما أنه تم الاعتماد على أسلوب الاستبيان في جمع المعلومات والبيانات فقد ارتأينا توزيع وإجراء الاستبيان بالاعتماد على هذه الطريقة القصدية، وهذا راجع لطبيعة الأسئلة المطروحة في الاستمارة تتطلب أشخاص ذوي خبرة عالية ولديهم دراية كافية حول التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، وقمنا بتوزيع الاستمارات كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (01-02): يبين كيفية توزيع وجمع الاستبيان على عينة الدراسة

البيان	العدد
عدد الاستبيانات الموزعة	50
عدد الاستبيانات المسترجعة	40
عدد الاستبيانات الملغاة (غير صالحة)	03
عدد الاستبيانات الصالحة	37

المصدر: من اعداد الطلبة

وقد كانت إجابات كل فقرة وفق مقياس ليكارت الخماسي (Likert Scale)، بحيث يقابل كل عبارة قائمة تحمل الاختيارات التالية: (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) وتمثل رقميا (1، 2، 3، 4، 5) على التوالي:

الجدول رقم (02-02): توزيع درجات مقياس ليكارت الخماسي

بدائل القياس	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة/الترميز	01	02	03	04	05

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على مقياس ليكارت (Likert Scale)

لإعداد دليل الموافقة لتحليل إجابات أفراد العينة الدراسة على عبارات الاستبيان: فانه تم اعتماد على أدوات الإحصائية التالية: المدى، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري حيث: المدى: لتحديد مجالات ل مقياس ليكارت الخماسي المستخدم في الاستبيان الدراسة حيث تم حساب المدى ويساوي = (أعلى درجة في مقياس - أدنى درجة في مقياس) $4 = (5 - 1)$ وللحصول على طول الفئة للتنقل بين المجالات الموافقة نقوم بقسمة المدى على عدد درجات الموافقة وذلك على نحو التالي: طول الفئة = المدى / عدد درجات المقياس، طول الفئة $0.8 = 4/5$ وبإضافة هذه القيمة في كل مرة للحد الأدنى لدرجة الموافقة نحصل على الحد الأعلى لكل مجال مثلا: $1.80 = 1 + 0.8$ فنحصل على مجال $[1 - 1.80]$ وهو مجال موافقة بدرجة منخفضة جدا. وهكذا مع كل مجالات الموافقة، وتفيد هذه العملية في التعرف على موقف المشترك لإجمالي أفراد العينة على كل عبارة وعلى كل محور حيث نحصل على المجالات كما يلي:

الجدول رقم (02-03): تحديد الاتجاه المستجوبين حسب قيم المتوسط الحسابي

مجال المتوسط الحسابي	الاوزان	الاتجاه (التقييم)
من 01 إلى 1.80 درجة	1	غير موافق بشدة
من 1.81 إلى 2.60 درجة	2	غير موافق
من 2.61 إلى 3.40 درجة	3	محايد
من 3.41 إلى 4.20 درجة	4	موافق
من 4.21 إلى 5 درجة	5	موافق بشدة

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على المرجع: د. ضو نصر، محاضرات في مقياس تقنيات الاستقصاء، مقدمة للسنة الأولى

ماستر اقتصاد كمي، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الشهيد حمه الأخضر بالوادي، 2018

إضافة إلى تحديد اتجاهات العينة نحو مدى موافقتهم على عبارات الاستبيان فإننا أيضا نقوم بترتيب العبارات من خلال أهميتها في المحور بالاعتماد على أكبر قيمة متوسط حسابي في المحور وعند تساوي المتوسط الحسابي بين عبارتين فإنه يأخذ بعين الاعتبار أقل قيمة للانحراف المعياري بينهما.

واستنادا إلى ذلك فإن قيم المتوسطات الحسابية التي توصلت إليها الدراسة سيتم التعامل معها لتفسير البيانات حسب مستوى الأهمية وذلك على النحو التالي:

مرتفع	متوسط	منخفض
3,67 فأكثر	3,66-2,34	2 33-1

الحد الأعلى - الحد الأدنى
المستويات عدد

$$1 = \frac{4}{3} = \frac{(1-5)}{3} \quad 33 \text{ حيث أن عدد المستويات} = 3$$

وبناءً عليه فإذا كانت قيمة المتوسط الحسابي للفقرات أكبر من 3.67 فيكون مستوى مرتفعا (ويعني موافقة عالية لأفراد العينة على العبارة) أما إذا كانت قيمة المتوسط الحسابي من 3.66-2.34 فيكون المستوى متوسطاً، وإذا كان المتوسط الحسابي من 1- أقل من 2.33 فيكون المستوى منخفض.

الفرع الثاني: تحديد مصادر البيانات وطريقة جمعها

اعتمدنا في الدراسة الميدانية على مصدرين أساسيين للبيانات، حيث قمنا بجمعها من خلال المصادر الأولية والثانوية والتي لها علاقة بموضوع الدراسة وتمثلت فيما يلي:

أولاً : المصادر الثانوية:

تمثلت المصادر الثانوية للدراسة في مجموعة من المقالات العلمية والبحوث الجامعية إضافة إلى الدراسات السابقة والتي تطرقت إلى موضوع بحثي.

ثانياً : المصادر الأولية:

تمثلت المصادر الأولية للدراسة في أداة الاستبيان بهدف تجميع البيانات اللازمة لموضوع الدراسة ومعالجتها إحصائياً بالاستعانة ببرنامج spss.

المطلب الثاني: أدوات الدراسة:

من أجل تسهيل عملية تحليل ومناقشة النتائج تم الاستعانة بكل من برنامج **Excel 2010** وبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية: **spss25** لمعالجة البيانات وتحليلها واستخراج نتائج الدراسة، وقد تم أيضا استخدام عدد من الأساليب الإحصائية والتي تتناسب مع متغيرات الدراسة

الفرع الأول: استمارة ونموذج الدراسة:

أولا: تصميم الاستبيان تمثل استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي تم الاعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات والمعلومات من الواقع، والمتمثلة في آراء وجهات نظر موظفي حول مشكلة الدراسة. ولكي تكون الاستمارة دقيقة ومنظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة والوضوح والمضمون، فقد تم تصميمها على ثلاثة مراحل.

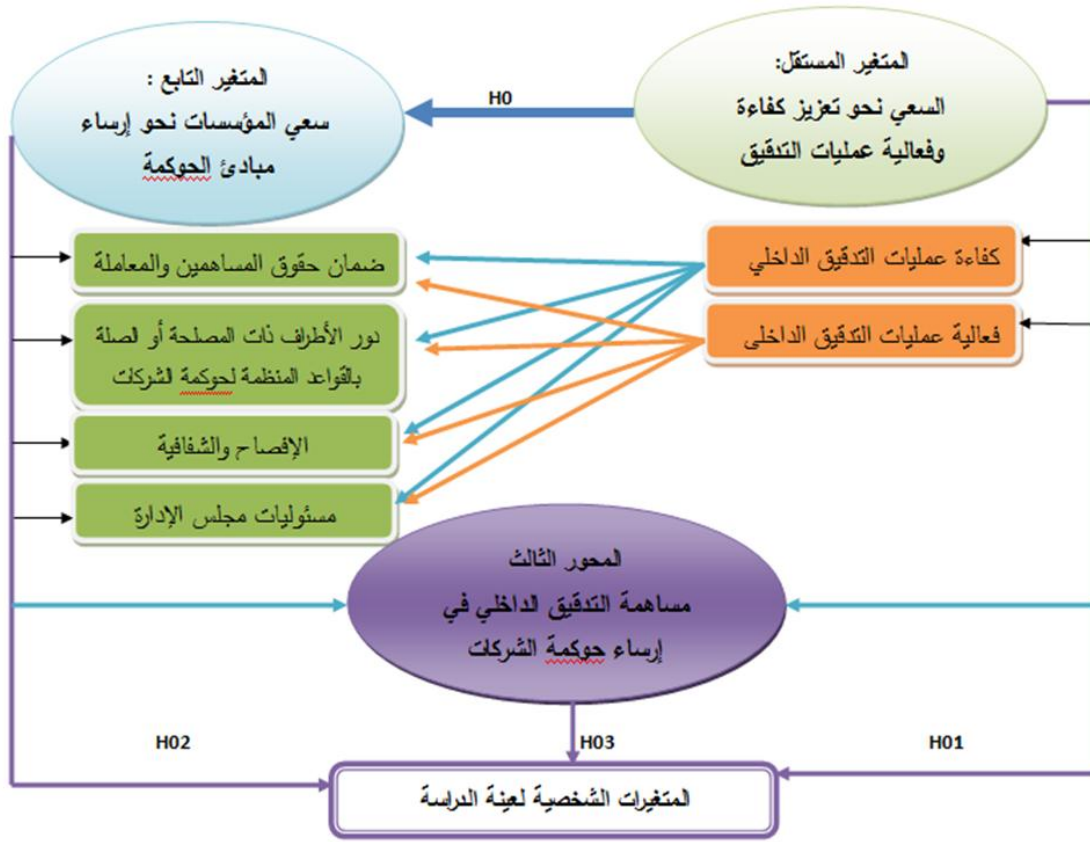
تعتبر هذه المرحلة الخطوة الأولى في إعداد الاستمارة، وانطلاقا من الجانب النظري تم صياغة مجموعة من الأسئلة مراعين في ذلك إشكالية البحث والفرضيات الموضوعية، ولقد راعينا في إعداد الأسئلة ما يلي:

- استعمال لغة سليمة؛
 - صياغة أسئلة بسيطة وغير قابلة للتأويل.
 - ترتيب الأسئلة وتسلسلها وربطها بالأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية.
- ولقد قمنا بتصميم وتوزيع استبيان كأداة لجمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالدراسة، وذلك بناء على فرضيات الدراسة ومتغيراتها المستقلة، ويتكون هذا الاستبيان من قسمين على النحو التالي:
- القسم الأول:** وهو عبارة عن السمات الشخصية للمستجوب (المستوى التعليمي، الخبرة، المنصب الوظيفي، التخصص، نوع الشركة).

القسم الثاني: وهو عبارة عن محاور الدراسة وتتكون الاستبانة من 33 فقرة موزعة على ثلاث محاور رئيسية هما المحور الأول: السعي نحو تعزيز كفاءة وفعالية عمليات التدقيق الداخلي، والمحور الثاني: سعي المؤسسات نحو إرساء مبادئ الحوكمة، والمحور الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في إرساء حوكمة الشركات، ام المحور الرابع: مدى تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية في عملية التقرير عن المهمة والتوثيق لها، والمحور الخامس: العوائق التي تحول دون تطبيق محافظي الحسابات في الجزائر لمعايير التدقيق الجزائرية كما هو موضح في الملحق رقم 1 (الاستمارة).

- **المحور الأول:** السعي نحو تعزيز كفاءة وفعالية عمليات التدقيق الداخلي، ويتكون من (10) فقرات، ويتكون هذا المحورين من بعدين هما:
 - ✓ **البعد الأول:** كفاءة عمليات التدقيق الداخلي، ويتكون من (05) فقرات.
 - ✓ **البعد الثاني:** فعالية عمليات التدقيق الداخلي، ويتكون من (05) فقرات.
 - **المحور الثاني:** سعي المؤسسات نحو إرساء مبادئ الحوكمة، ويتكون من (16) فقرة، ويتقسم هذا المحور الى أربعة ابعاد هم على التوالي:
 - ✓ **البعد الاول:** ضمان حقوق المساهمين والمعاملة العادلة بينهم، ويتكون من (04) فقرات.
 - ✓ **البعد الثاني:** دور الأطراف ذات المصلحة أو الصلة بالقواعد المنظمة لحوكمة الشركات، ويتكون من (04) فقرات
 - ✓ **البعد الثالث:** الإفصاح والشفافية، ويتكون من (04) فقرات.
 - ✓ **البعد الرابع:** مسؤوليات مجلس الإدارة، ويتكون من (04) فقرات.
 - **المحور الثالث:** مساهمة التدقيق الداخلي في إرساء حوكمة الشركات، ويتكون من (07) فقرات.
- ثانيا :نموذج الدراسة:** من خلال هذه الدراسة لدينا متغير مستقل وهو المحور الاول: السعي نحو تعزيز كفاءة وفعالية عمليات التدقيق الداخلي، ومتغير تابع هو المحور الثاني: سعي المؤسسات نحو إرساء مبادئ الحوكمة، ومحور ثالث يجتمع بين متغيري الدراسة، ومن خلال محاور الدراسة سيتم اختبار فرضية العلاقة بين محاور الدراسة ثم اختبار فرضية الفرق لمعرفة الفروقات بين متوسطات اجابات العينة على محاور الدراسة تعزى للمعلومات الشخصية، واخيرا نستخدم اختبار T لإجابات العينة على كل محور على حدى، ونختبر فرضية الاثر اخيرا بين المحور الاول والثاني والشكل التالي يبين نموذج الدراسة:

الشكل رقم (02-01): يبين نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطلبة

الفرع الثاني: تحديد نوع توزيع بيانات المستجوبين وأساليب المعالجة الإحصائية

أولاً: تحديد نوع توزيع بيانات المستجوبين نحو محاور الاستبيان:

بعد جمع بيانات المستجوبين وترميزها وإدخالها في برنامج spss21 فإنه قبل تحليل البيانات يجب تحديد ما إذا كانت بيانات المستجوبين على مضمون متغيرات الدراسة التي يتم دراستها تتبع التوزيع الطبيعي أم التوزيعات الاحتمالية الأخرى. وهناك عدة طرق إحصائية للكشف عن نوع توزيع بيانات الاستبيان وهي (طريقة اختبار Kolmogorov-Smirnov، وطريقة اختبار Shapiro-Wilk) وبالاستعانة ببرنامج spss وعند إجراء استكشاف نوع توزيع البيانات فإن اختبار (Tests of Normality) يعطي لنا مخرجات معاً لكل من (اختبار Kolmogorov-Smirnov، واختبار Shapiro-Wilk) في جدول واحد، وبأي منهما نستدل على نوع التوزيع؟ وهنا سنعتمد على القاعدة التالية: أن اختبار Kolmogorov-Smirnov يستخدم إذا كان عدد العينة أكبر أو يساوي 50، في حين نستدل بنتائج اختبار Shapiro-Wilk إذا كان عدد العينة اقل من 50⁽¹⁾.

(1) - أبو زيد، محمد خير سليم، أساليب التحليل الإحصائي باستخدام برمجية SPSS، الرياض، دار جرير للنشر والتوزيع، 2005، ص 156.

ثانيا : تحديد أساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

تم إخضاع البيانات إلى عملية التحليل الإحصائي بالاستعانة ببرنامج التحليل الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS: V21 SPSS: Statistical Package for the Social Sciences) وتم الاعتماد على بعض الأساليب الإحصائية كما هو موضح فيما يلي:

الجدول رقم (02-04): يبين شرح أساليب الإحصائية لتحليل البيانات واختبار الفرضيات الدراسة

الأساليب الإحصائية	وصفها
التكرار والنسبة % والرسوم البيانية	لوصف أفراد عينة الدراسة
معامل ألفا كرونباخ	اختبار ثبات الاستبانة
معامل ارتباط بيرسون	لاختبار صدق الاستبانة
المتوسط الحسابي:	وهو متوسط مجموعة من القيم، أو مجموع القيم المدروسة مقسوم على عددها، وذلك بغية التعرف على متوسط إجابات المستجوبين حول الاستبيان ومقارنتها بالمتوسط الفرضي المقدر ب (03) لأن التנקيط يتراوح من (01) إلى (05)، والمتوسط يساعد في ترتيب العبارات حسب أعلى قيمة له.
الانحراف المعياري:	وذلك من أجل التعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة اتجاه كل فقرة أو محور، ويوضح التشتت في استجابات أفراد الدراسة فكلما اقتربت قيمته من الصفر هذا يعني تركيز الإجابات وعدم تشتتها، كما أنه يفيد في ترتيب العبارات أو العبارات لصالح الأقل تشتتاً عند تساوي المتوسط الحسابي بينها.
اختبار T (one Sample t-test)	لمعرفة الدلالة الإحصائية (دال أو غير دال) في اختبار الفرضيات (الإحصاء الاستدلالي) ويفيد هذا الاختبار (one Sample t-test) في الكشف عن ما إذا كان هناك فرق جوهري (دال إحصائياً) بين المتوسط الحسابي $(\bar{X})$ الفرضي والمتوسط العينة أفراد لإجابات $(=03\bar{X})$
مستوى الدلالة 0.05	يتم اختبار الفرضية على مستوى دلالة محدد ومستوى الدلالة الشائع الاستخدام في الدراسات السابقة هو 0.05 وهو ما يعرف بقيمة ألفا، أي أنه يتم اختبار الفرضية الصفرية على مستوى الدلالة ألفا تساوي 0.05 ويعني ذلك أن احتمال الخطأ في المعايينة، يجب ألا يزيد عن 0.05 أو بمعنى آخر يقبل مقدار خطأ في صحة النتائج لا يزيد عن 0.05.
مستوى المعنوية (Sig)، أو (احتمال الخطأ) (P-value):	يظهر في مخرجات البرامج الإحصائية مثل Spss، وعلى أساسه يتم اختبار الدلالة الإحصائية للمؤشرات الإحصائية المحسوبة وهذا من خلال مقارنة من خلال قيمة احتمال الخطأ (Sig) المصاحبة لقيم المؤشرات الإحصائية مع مستوى الدلالة 0.05

المصدر: من إعداد الطلبة وبتصرف بالاعتماد على المرجع التالي: طويطي مصطفى، د. وعيل ميلود، مطبوعة جامعية موسومة بـ "أساليب تصميم إعداد الدراسات الميدانية - منظور إحصائي -"، معتمد من طرف المجلس العلمي بكلية العلوم

الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير — جامعة البويرة، 2014/06/30، انظر الرابط التالي:

<https://2u.pw/DDnlvjez>

المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبيان

وهنا اعتمدنا على الصدق الظاهري كمرحلة أولى ثم قيمنا الصدق والثبات عن طريق الأساليب الإحصائية

كما يلي:

أولاً: الصدق الظاهري:

عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من (05) أعضاء في هيئة التدريس، لأخذ بملاحظاتهم في بناء الاستبيان، والتأكد من صدق وملائمة فقرات الاستبيان لتحقيق الأهداف البحثية المتوخاة من الدراسة، حيث تم إجراء ما يلزم من حذف وتعديل، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية.

ثانياً: الصدق البنائي:

يقصد بصدق أداة الدراسة، أن تقيس عبارات الاستبيان ما وضعت لقياسه، وقمنا بالتأكد من صدق الاستبيان من خلال صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان.

صدق الاتساق الداخلي ووفقاً لمعامل الارتباط بيرسون يهدف إلى معرفة مدى قدرة كل مجموعة من عبارات المحور على قياس متغير بوضوح حيث عندما يتم حساب معامل الارتباط بيرسون بين متغيرين فإن هذا المعامل يتراوح في كل الحالات بين (-1) و $(+1)$ ، لكن هذا المعامل لا يكتسب دلالة من قيمته المطلقة، ويتعين أن يتم تفحص دلالة معامل الارتباط بيرسون وهذا من خلال مقارنة القيمة الاحتمالية (sig)⁽¹⁾ * لكل معامل ارتباط مع مستوى الدلالة 0.05، فإذا كانت قيمة (sig) أقل أو تساوي مستوى الدلالة⁽²⁾ * : 0.05 فإن معامل الارتباط بيرسون ذو دلالة إحصائية أي توجد علاقة بين العبارة ومحورها أي بعبارة أخرى أن العبارة صادقة ومتسقة لما وضعت لقياسه، أي أن مضمون العبارة يتلاءم مع مفهوم المحور الذي تنتمي إليه

1 - صدق الاتساق الداخلي: للمحور الأول: والجدول التالي يوضح ذلك.

* - القيمة الاحتمالية (Sig): أو ما يسمى ب (احتمال الخطأ) (P-value): تظهر في مخرجات البرامج الإحصائية مثل برنامج Spss، وعلى أساسها يتم اختبار دلالة الإحصائية لنتائج الدراسة الميدانية نقلاً عن عبد الكريم بوحفص: الأساليب الإحصائية وتطبيقاتها يدويًا وباستخدام Spss، الجزء 02، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص: 24.

* - مستوى الدلالة الإحصائية (0.05) وهي قيمة يختارها الباحث في بحثه وعادة في دراسات العلوم الإنسانية والاجتماعية يتم اختبار مستوى الدلالة شائع الاستخدام وهو 0.05 ويعني ذلك أن الباحث يشك في النتائج الميدانية بنسبة 5% ويعني ذلك أن الاحتمال المقبول بالخطأ في المعايير، يجب ألا يزيد عن 0.05 أو بمعنى آخر يُقبل مقدار خطأ في صحة النتائج إذا كانت قيمة sig لا تزيد عن 0.05، نقلاً عن عبد الكريم بوحفص: الأساليب الإحصائية وتطبيقاتها يدويًا وباستخدام Spss، الجزء 02، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص: 24.

الجدول رقم (02-05) يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول

النتيجة	معامل الارتباط	قيمة المعنوية	النتيجة	معامل الارتباط	قيمة المعنوية	النتيجة	معامل الارتباط
العبارة رقم 01	0.582**	0.000	دال	العبارة رقم 06	0.381*	0.020	دال
العبارة رقم 02	0.683**	0.000	دال	العبارة رقم 07	0.541**	0.001	دال
العبارة رقم 03	0.578**	0.001	دال	العبارة رقم 08	0.666**	0.000	دال
العبارة رقم 04	0.572**	0.010	دال	العبارة رقم 09	0.549**	0.000	دال
العبارة رقم 05	0.202	0.231	غ دال	العبارة رقم 10	0.491**	0.000	دال

دال: أي يوجد ارتباط معنوي بين العبارة والدرجة الكلية لمحورها** تدل في برنامج SPSS على وجود دلالة الإحصائية

قاعدة: إذا كانت قيمة احتمال الخطأ (Sig. or P-value) أقل من أو تساوي مستوى الدلالة، 0.05 فإنه يوجد ارتباط معنوي. بين العبارة والدرجة الكلية لمحورها

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V. 21 (انظر الملحق 02)

من النتائج الارتباطات الثنائية المبينة أعلاه نلاحظ أن: عبارات المتعلقة بالمحور الأول تمتاز بالاتساق الداخلي مع محورها حيث أن علاقة الارتباط بين الدرجة الكلية للمحور وعباراته دالة إحصائية، إذ أن قيمة المعنوية (القيمة الاحتمالية) للقيم الإحصائية لمعاملات الارتباط بيرسون (Correlation de Pearson) المحسوبة في كل عبارة من عبارات المحور هي أقل من مستوى دلالة 0.05، وهذا على الرغم من أن الارتباط ليس قوي ، مع وجود العبارة الخامسة لا ترتبط مع الدرجة الكلية للمحور وهي لا تمتاز بالاتساق الداخلي، ونفس المقارنة نقوم بها مع باقي العبارات إذ أن قيمة المعنوية أقل من 0.05، ومنه عبارات المحور الأولى صادقة ومتسقة، لما وضعت لقياسه.

2- صدق الاتساق الداخلي: للمحور الثاني: والجدول التالي يوضح ذلك

الجدول رقم (02-06) يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني

النتيجة	معامل الارتباط	قيمة المعنوية	النتيجة	معامل الارتباط	قيمة المعنوية	النتيجة	معامل الارتباط
العبارة رقم 01	0.486**	0.002	دال	العبارة رقم 09	0.729**	0.000	دال
العبارة رقم 02	0.424**	0.009	دال	العبارة رقم 10	0.045	0.792	غ دال
العبارة رقم 03	0.171	0.311	غ دال	العبارة رقم 11	0.556**	0.000	دال
العبارة رقم 04	0.536**	0.001	دال	العبارة رقم 12	0.413*	0.011	دال
العبارة رقم 05	0.631**	0.000	دال	العبارة رقم 13	0.360	0.082	غ دال
العبارة رقم 06	0.487**	0.002	دال	العبارة رقم 14	0.593**	0.000	دال
العبارة رقم 07	0.381*	0.020	دال	العبارة رقم 15	0.408**	0.012	دال
العبارة رقم 08	0.545**	0.000	دال	العبارة رقم 16	0.280	0.093	غ دال

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V. 21 (انظر الملحق 02)

من النتائج الارتباطات الثنائية المبينة أعلاه نلاحظ أن: عبارات المتعلقة بالمحور الثاني تمتاز بالاتساق الداخلي مع محورها حيث أن علاقة الارتباط بين الدرجة الكلية للمحور وعباراته دالة إحصائياً، إذ أن قيمة المعنوية (القيمة الاحتمالية) للقيم الإحصائية لمعاملات الارتباط بيرسون (Correlation de Pearson) المحسوبة في كل عبارة من عبارات المحور هي أقل من مستوى دلالة 0.05 فمثلاً معامل الارتباط للعبارة رقم 01 مع محورها بلغ قيمة $r=0.486$ وهو دال إحصائياً حيث قيمة $\text{sig}=0.002$ أقل من 0.05 ونفس المقارنة مع باقي العبارات ومنه عبارات المحور الثاني صادقة ومتسقة، لما وضعت لقياسه ماعدا اربع عبارات لا تمتاز بالاتساق الداخلي وهي العبارة الثالثة والعاشر والثالثة عشر والسادسة عشر، ولكنها لا تؤثر على الاتساق الداخلي للمحور.

3- صدق الاتساق الداخلي: للمحور الثالث: والجدول التالي يوضح ذلك

الجدول رقم (02-07) يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث

العبارة رقم	معامل الارتباط	قيمة المعنوية	النتيجة	العبارة رقم	معامل الارتباط	قيمة المعنوية	النتيجة
العبارة رقم 01	0.248	0.139	غ دال	العبارة رقم 05	0.855**	0.000	دال
العبارة رقم 02	0.816**	0.000	دال	العبارة رقم 06	0.691**	0.000	دال
العبارة رقم 03	0.912**	0.000	دال	العبارة رقم 07	0.240	0.152	غ دال
العبارة رقم 04	0.787**	0.000	دال				

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V. 21 (انظر الملحق 02)

من النتائج الارتباطات الثنائية المبينة أعلاه نلاحظ أن: عبارات المتعلقة بالمحور الثاني تمتاز بالاتساق الداخلي مع محورها حيث أن علاقة الارتباط بين الدرجة الكلية للمحور وعباراته دالة إحصائياً، إذ أن قيمة المعنوية (القيمة الاحتمالية) للقيم الإحصائية لمعاملات الارتباط بيرسون (Correlation de Pearson) المحسوبة في كل عبارة من عبارات المحور هي أقل من مستوى دلالة 0.05 فمثلاً معامل الارتباط للعبارة رقم 02 مع محورها بلغ قيمة $r=0.816$ وهو دال إحصائياً حيث قيمة $\text{sig}=0.000$ أقل من 0.05 ونفس المقارنة مع باقي العبارات ومنه عبارات المحور الثاني صادقة ومتسقة، لما وضعت لقياسه ماعدا العبارتين الأولى والاحيرة لا تمتاز بالاتساق الداخلي، ولكنها لا تؤثر على الاتساق الداخلي للمحور.

ثالثاً: حساب ثبات الاستبيان (معامل Cronbach's Alpha):

والثبات يعني به أن يكون الاستبيان قادرا على أن يحقق دائما النتائج نفسها في حالة تطبيقه مرتين أو أكثر في نفس الظروف. وتوجد عدة معادلات وطرق إحصائية لحساب ثبات الاستبيان. وفي دراستنا تم التحقق من ثبات عبارات محاور استبيان الدراسة، من خلال استخدام طريقة معامل ألفا كرونباخ.

الجدول رقم (02-08): يبين قيمة معامل Cronbach's Alpha للاستبيان

Cronbach's Alpha			أبعاد ومحاور الاستبيان
النتيجة	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	
ثابت	05	0.590	قيم معامل ثبات جميع عبارات البعد الاول
ثابت	05	0.644	قيم معامل ثبات جميع عبارات البعد الثاني
ثابت	10	0.697	قيم معامل ثبات جميع عبارات المحور الاول
غير ثابت	04	0.376	قيم معامل ثبات جميع عبارات البعد الاول
ثابت	04	0.569	قيم معامل ثبات جميع عبارات البعد الثاني
ثابت	04	0.564	قيم معامل ثبات جميع عبارات البعد الثالث
غير ثابت	04	0.300	قيم معامل ثبات جميع عبارات البعد الرابع
ثابت	16	0.689	قيم معامل ثبات جميع عبارات المحور الثاني
ثابت	07	0.783	قيم معامل ثبات جميع عبارات المحور الثالث
ثابت	33	0.799	جميع عبارات الاستبيان

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه نجد أن قيمة معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) ذات قيم مرتفعة في جميع محاور الاستبيان وأن القيمة الإجمالية لجميع عبارات الاستبيان بلغت 0.799 وهي أكبر من الحد الأدنى 0.6 مما يدل على ثبات أداة الدراسة وتجدر الإشارة أنه معامل Cronbach's Alpha كلما اقتربت قيمته من 1 دل على أن قيمة الثبات مرتفعة.، مع ملاحظة ان البعد الاول من المحور الثاني والبعد الرابع من ذات المحور غير ثابتين لان معامل الثبات لهما ضعيف جدا، وهذا لا يؤثر على الثبات الاجمالي للمحور والذي بلغ 0.689، وبالتالي يتم الحكم على اجمالي المحور الثاني

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية، التحليل، مناقشتها.

بعد عملية استرجاع الاستبيانات وتشغيلها وتفرغها في البرنامج الإحصائي spss21 تتم عملية عرض النتائج من خلال تحديد خصائص العينة ثم معرفة اتجاهات إجابات العينة حول كل العبارات والمحاور لنصل في الأخير لاختبار فرضيات الدراسة كما يلي:

المطلب الأول: التحليل الوصفي للبيانات الشخصية.

بالنسبة للبيانات الشخصية سوف نلخص في الجدول التالي:

الجدول رقم (02-09): يبين توزيع افراد العينة حسب المتغيرات المعلومات الشخصية

النسبة	التكرار	البيان	
10.8	4	تقني / تقني سامي	المؤهل العلمي
32.4	12	ليسانس	
40.5	15	ماستر	
2.7	1	ماجستير	
13.5	5	دكتوراه	
8.1	3	مدير	المنصب الوظيفي
35.1	13	رئيس مصلحة	
2.7	1	رئيس دائرة	
29.7	11	مدقق داخلي	
24.3	9	مدقق خارجي	
32.4	12	محاسبة	التخصص
27.0	10	مالية	
8.1	3	تسويق	
13.5	5	اقتصاد	
5.4	2	موارد بشرية	
13.5	5	ادارة اعمال	الخبرة المهنية
16.2	6	أقل من 5 سنوات	
32.4	12	من 5 الى 10 سنوات	
35.1	13	من 10 الى 15 سنة	
16.2	6	من 15 سنة فاكتر	
18.9	7	صناعي	نوع الشركة
37.8	14	تجاري	
43.2	16	خدمي	
0 , 100	37		المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات spss

بالنسبة لمتغيرة المؤهل العلمي: من خلال الجدول أعلاه والخاص بالمعلومات حسب متغيرة المؤهل العلمي

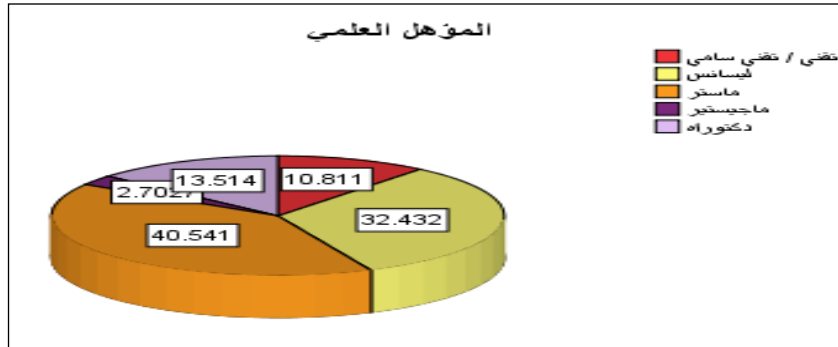
لاحظنا ان نسبة الحاصلين على شهادة الماستر هي الفئة الغالبة بنسبة مئوية 40.5%، وهي عالية، ثم تأتي

في المرتبة الثانية فئة المتحصلين على شهادة ليسانس بنسبة 32.4 %، اي أن أفراد العينة معظمهم من

أصحاب الشهادات، وبنسبة قليلة وفي المرتبة الثالثة يأتي حاملي شهادات الدكتوراه بنسبة 13.5 % وبعدها

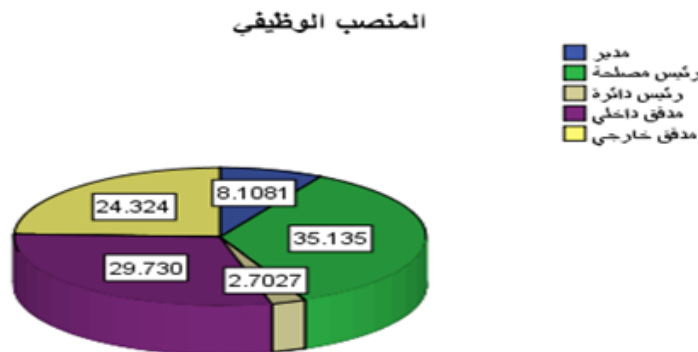
الحاصلين على شهادة تقني وتقني سامي بنسبة متساوية 10 %، وقل نسبة للحاصلين على شهادة الماجستير بنسبة 2.7%، والشكل التالي يبين توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي كما يلي:

الشكل رقم (02-2) يبين تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغيرة المؤهل العلمي



المصدر: من برنامج spss.

- بالنسبة لمتغيرة المنصب الوظيفي: نجد أن نسبة 35.1% من عينة الدراسة من رؤساء المصالح كون ان معظم افراد العينة من الموظفين، اما المرتبة الثانية فهم المدققين الداخليين بنسبة 29.7% تليها المدققين الخارجيين بنسبة 24.3%، بينما النسبة الاضعف فهم من المدراء وهو امر منطقي ونسبة تقدر 8.1%، والشكل التالي يبين توزيع عينة الدراسة حسب المنصب الوظيفي كما يلي:
- الشكل رقم (02-3) يبين تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المنصب الوظيفي

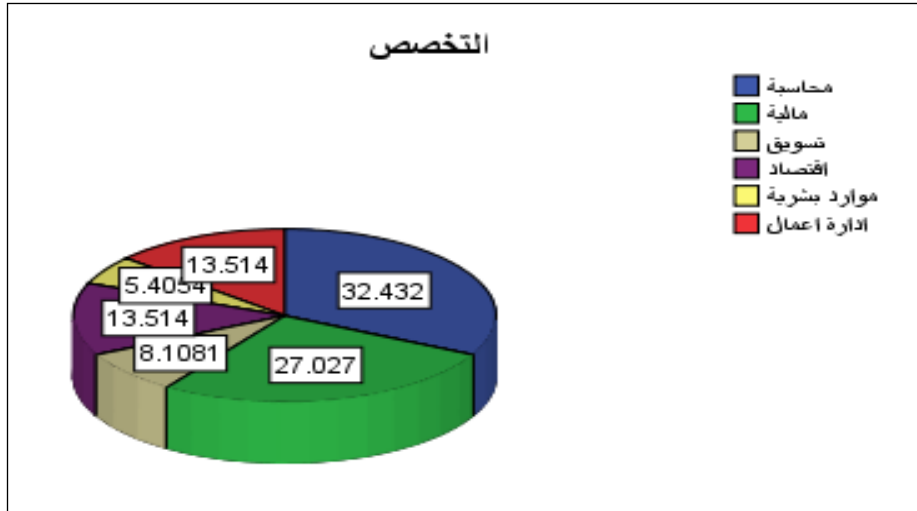


المصدر: من برنامج spss.

توزيع أفراد العينة تبعا للتخصص: من الجدول أعلاه نجد أن التخصصات كانت مقصودة في عينة الدراسة، حيث ان النسبة الاعلى لتخصصات المحاسبة بنسبة 32.4%، وتخصص المالية بنسبة 27% وهما نسبتان يفوقان نصف العينة، واما النسب الباقية كانت ضعيفة ويتراوح فيها العدد بين 3 و 5 اشخاص في

التخصصات الاخرى واقل نسبة كانت لأصحاب تخصص موارد بشرية بنسبة 5.4% والشكل التالي يبين توزيع عينة الدراسة حسب المهنة كما يلي:

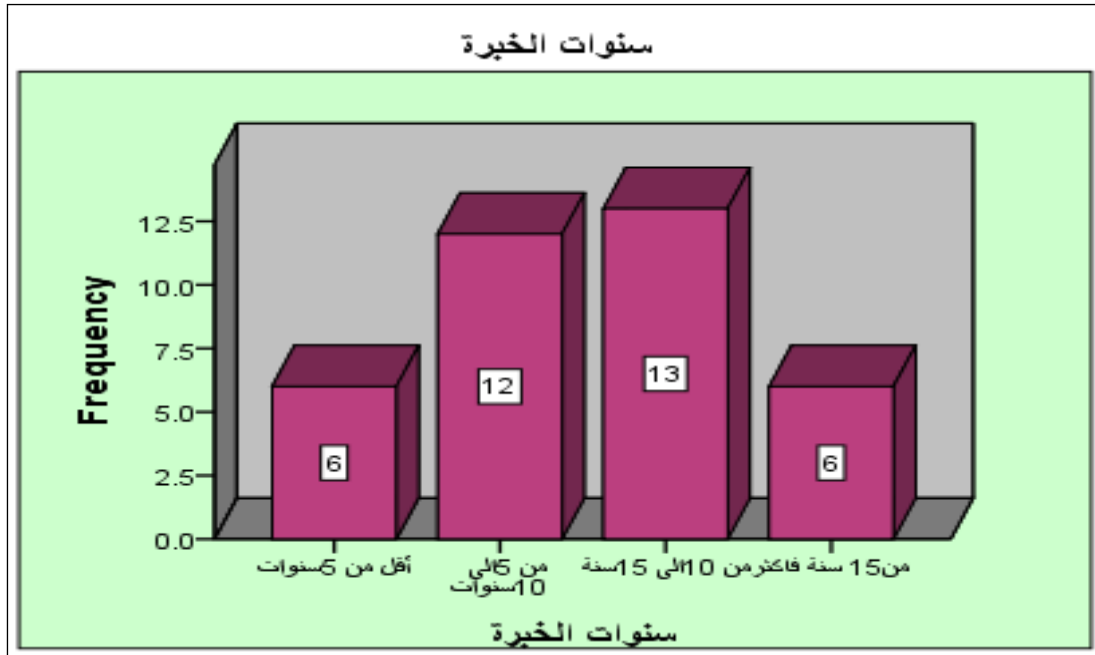
الشكل رقم (02-04) يبين تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص



المصدر: من برنامج spss.

- بالنسبة لمتغيرة الخبرة: نلاحظ من الجدول السابق أن نسبة الخبرة كانت تقريبا متساوية بين الفئات الوسطى حيث كانت نسبة الذين تتراوح خبرتهم من 5 الى 10 سنوات تمثل 32.4%، وهي متقاربة هذه النسبة مع الذين خبرتهم تتراوح بين 10 الى 15 سنة بنسبة 35.1% ، بينما قدرت نسبة الذين تزيد خبرتهم على 15 سنة بنسبة 16.2%، وهي متساوية مع نسبة للأفراد الذين خبرتهم اقل من 5 سنوات، ومن هنا نلاحظ ان اصحاب الخبرة من عشر سنوات فاكثر هم الغالبة في عينة الدراسة، والشكل التالي يبين توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية كما يلي:

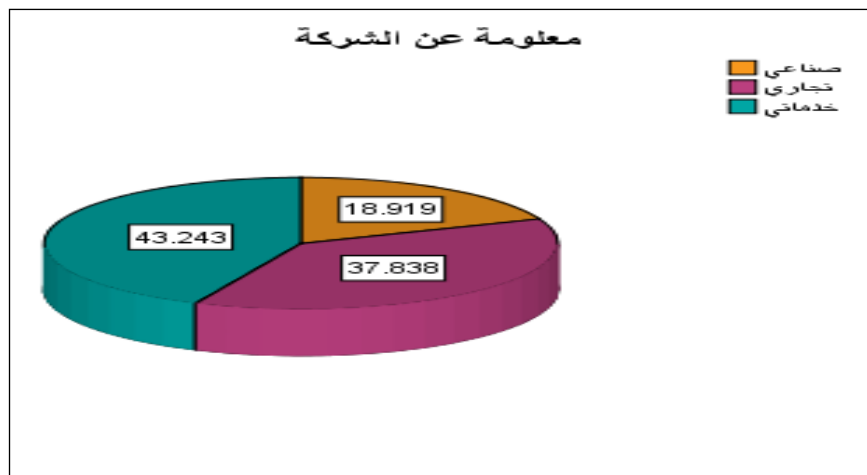
الشكل رقم (02-05) يبين تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: من برنامج spss.

- بالنسبة لمتغيرة نوع الشركة : نلاحظ من الجدول السابق أن نسبة المؤسسات الخدمائية في عينة الدراسة هي الأعلى من حيث تمثيل عينة الدراسة بنسبة 43.2%، ثم تأتي المؤسسات التجارية في المرتبة الثانية من حيث تمثيل عينة الدراسة بنسبة 37.8%، وفي المرتبة الأخيرة تأتي نسبة المؤسسات الصناعية بنسبة 18.9%، والشكل التالي يبين توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية كما يلي:

الشكل رقم (02-06) يبين تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير نوع الشركة



المصدر: من برنامج spss.

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لإجابات واتجاهات أفراد العينة نحو عبارات ومحاور الاستبيان

سنتطرق إلى عرض وتحليل نتائج هاته الدراسة حسب مقياس ليكارت الخماسي والذي سبق ذكره في المبحث الأول، وحتى تكون النتائج دقيقة وواضحة فقد تم حوصلة نتائج الاستبيان في جدول وبوبت الإجابات على حسب التسلسل للأسئلة المدرجة في الاستبيان، وتم حساب من النسب المئوية المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، كما تم ترتيب العبارات حسب وجهة نظر المستجوبين اعتمادا على أكبر قيمة للمتوسط الحسابي وحسب اقل قيمة للتشتت والذي يمثل الانحراف المعياري عند تساوي قيم المتوسط الحسابي.

أولا: دراسة اتجاهات إجابات العينة حول المحور الاول

لدينا في المحور الاول بعددين وسوف نفصل في كل بعد على حدى لمعرفة اتجاهات الإجابات فيه حسب مقياس ليكارت الخماسي كما يلي:

1- النتائج المتعلقة حول إدراك عينة الدراسة لمفهوم كفاءة التدقيق الداخلي :

يشير الجدول التالي إلى مدى إدراك أفراد عينة الدراسة التصميم كما يلي:

جدول رقم (02-10): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات البعد الاول

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي Mean	انحراف المعياري Std. Deviation	الاتجاه العام للعينة نحو توفر المتغيرات وموافقة على مضمون العبارات
01	تعتقد أن عمليات التدقيق الداخلي تُجرى بشكل منتظم ومنظم داخل الشركات	3.73	0.652	3 موافقون
02	تعتقد أن التدقيق الداخلي يغطي جميع الجوانب الرئيسية للشركة بما في ذلك التحكم المالي والعمليات والمخاطر	3.54	0.803	4 موافقون
03	تعتقد أن المدقق الداخلي يتمتع بالخبرة والمعرفة اللازمة لفهم مخاطر الشركة وتحليلها بشكل كافٍ	3.76	0.548	2 موافقون
04	تعتقد أن هناك آليات فعالة لمراقبة وتتبع تنفيذ التوصيات التي تأتي من عمليات التدقيق الداخلي	3.27	1.071	5 محايد
05	تعتقد أن هناك حاجة إلى تطوير عمليات التدقيق الداخلي لتحقيق مستوى أعلى من الكفاءة	3.81	0.569	1 موافقون
كفاءة التدقيق الداخلي		3.62162	0.463761	موافقون

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (انظر الملحق 03)

يعرض الجدول أعلاه نتائج حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، لأراء واتجاهات أفراد العينة فيما يتعلق بمدى موافقتهم أو عدم موافقتهم أو محايدين اتجاه عبارات البعد الاول: المتعلق بقياس مدى كفاءة التدقيق الداخلي، حيث نجد أن المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات المستجوبين على جميع عبارات المحور بلغ: 3.62، وبانحراف معياري قدر: 0.463، وهو يشير إلى تقارب أراء الأفراد وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام للبعد، وبالتالي فالمتوسط الحسابي الإجمالي يمثل مركز البيانات لاتجاهات أفراد العينة أي موافقون على أنه يوجد وعي وإدراك لدى عينة الدراسة على كفاءة التدقيق الداخلي وفيما يلي سوف نقوم بالتعليق على أعلى عبارة في الترتيب وأقل عبارة حسب اجابات أفراد العينة كما يلي:

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 05- [تعتقد أن هناك حاجة إلى تطوير عمليات التدقيق الداخلي لتحقيق مستوى أعلى من الكفاءة]: نلاحظ أنها احتلت المرتبة الأولى من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 3.81 وقيمة المتوسط الحسابي العام للعبارة ضمن مجال الأهمية (من 3.41 إلى 4.20 درجة)، وهذا يدل أن معظم اتجاهات أفراد العينة ايجابية وموافقون على أن هناك حاجة إلى تطوير عمليات التدقيق الداخلي لتحقيق مستوى أعلى من الكفاءة، وهذا حسب وجهة نظر المستجوبين.
- تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 04- [تعتقد أن هناك آليات فعالة لمتابعة وتتبع تنفيذ التوصيات التي تأتي من عمليات التدقيق الداخلي]: نلاحظ أنها احتلت المرتبة الاخيرة من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 3.27، وبانحراف معياري كبير قدره 1.071 مما يبين التشتت الواضح بين الإجابات على هذه العبارة، وهذا يدل أن معظم اتجاهات أفراد العينة اتجهت للمحايدة حيث لم يبدي افراد العينة رأيهم بوضوح حول أن هناك آليات فعالة لمتابعة وتتبع تنفيذ التوصيات التي تأتي من عمليات التدقيق الداخلي في المؤسسات وما يبين اختلاف افراد العينة حول هذه العبارة قيمة الانحراف المعياري الكبيرة

2- النتائج المتعلقة حول إدراك عينة الدراسة لمفهوم فعالية التدقيق الداخلي :

يشير الجدول التالي إلى مدى إدراك أفراد عينة الدراسة التصميم كما يلي

الجدول رقم (02-11): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات البعد الثاني

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي Mean	انحراف المعياري Std. Deviation	الاجتهاد العام للعينة نحو توفر المتغيرات وموافقة على مضمون العبارات
01	تعتقد أن عمليات التدقيق الداخلي تساهم في تحسين الأداء العام للشركة	3.84	0.501	موافقون
02	تعتقد أن التوصيات التي يقدمها المدقق الداخلي تكون فعالة في تحسين العمليات والتحكم الداخلي في الشركة	3.70	0.618	موافقون
03	هل تشعر بأن عمليات التدقيق الداخلي تساهم في تقليل المخاطر المحتملة التي تواجه الشركة؟	3.81	0.518	موافقون
04	هل تعتقد أن النتائج التي تأتي من عمليات التدقيق الداخلي تستخدم بشكل فعال في اتخاذ القرارات وتحسين السياسات والإجراءات	2.97	0.897	محايدون
05	هل تعتقد أن المدقق الداخلي يتمتع بالكفاءة والخبرة اللازمة لأداء مهامه بشكل فعال؟	3.70	0.571	موافقون
فعالية التدقيق الداخلي		3.60540	0.409570	موافقون

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (انظر الملحق 03)

يعرض الجدول أعلاه نتائج حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، لأراء واتجاهات أفراد العينة فيما يتعلق بمدى موافقتهم أو عدم موافقتهم أو محايدين اتجاه عبارات البعد الثاني: المتعلق بقياس مدى فعالية التدقيق الداخلي، حيث نجد أن المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات المستجوبين على جميع عبارات المحور بلغ: 3.60، وبانحراف معياري قدر: 0.409، وهو يشير إلى تقارب آراء أفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام للبعد، وبالتالي اتجاهات أفراد العينة للموافقة وعلى أنه يوجد وعي وإدراك لدى عينة الدراسة على فعالية التدقيق الداخلي وفيما يلي سوف نقوم بالتعليق على أعلى عبارة في الترتيب وأقل عبارة حسب إجابات أفراد العينة كما يلي:

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم: 01-] تعتقد أن عمليات التدقيق الداخلي تساهم في تحسين الأداء العام للشركة]: نلاحظ أنها احتلت المرتبة الأولى من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 3.84 وقيمة المتوسط الحسابي العام للعبارة ضمن مجال الأهمية (من 3.41

إلى 4.20 درجة)، وهذا يدل أن معظم اتجاهات أفراد العينة ايجابية وموافقون على أن عمليات التدقيق الداخلي تساهم في تحسين الأداء العام للشركة، وهذا حسب وجهة نظر المستجوبين.

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم: 04- [هل تعتقد أن النتائج التي تأتي من عمليات التدقيق الداخلي تستخدم بشكل فعال في اتخاذ القرارات وتحسين السياسات والإجراءات]: نلاحظ أنها احتلت المرتبة الاخيرة من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 2.97، وبانحراف معياري كبير قدره 0.897 مما يبين التشتت الواضح بين الإجابات على هذه العبارة، وهذا يدل أن معظم اتجاهات أفراد العينة اتجهت للمحايدة حيث لم يبدي أفراد العينة رأيهم بوضوح حول أن النتائج التي تأتي من عمليات التدقيق الداخلي تستخدم بشكل فعال في اتخاذ القرارات وتحسين السياسات والإجراءات، وما يبين اختلاف أفراد العينة حول هذه العبارة قيمة الانحراف المعياري الكبيرة. من نتائج اتجاهات العينة للبعدين نستنتج ان عينة الدراسة مدركة لمفهوم سعي المؤسسات نحو تعزيز كفاءة وفعالية عمليات التدقيق الداخلي

ثانيا: دراسة اتجاهات إجابات العينة حول المحور الثاني

لدينا في المحور الثاني: سعي المؤسسات نحو إرساء مبادئ الحوكمة اربعة ابعاد وسوف نفصل في كل بعد على حدى لمعرفة اتجاهات الإجابات فيه حسب مقياس ليكارت الخماسي كما يلي:

◀ النتائج المتعلقة حول إدراك عينة الدراسة لمفهوم البعد الاول:

يشير الجدول التالي إلى مدى إدراك أفراد عينة الدراسة لمفهوم ضمان حقوق المساهمين والمعاملة العادلة بينهم كما يلي:

الجدول رقم (02-12): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات البعد الاول

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي Mean	انحراف المعياري Std. Deviation	الدرجة	الاتجاه العام للعينة نحو توفر المتغيرات وموافقة على مضمون العبارات
01	تضمن حوكمة الشركات بشكل كبير عدم التعارض بين الإدارة والمساهمين	3.86	0.347	3	موافقون
02	يضمن إطار حوكمة الشركات معاملة متكافئة لكافة المساهمين.	3.95	0.229	1	موافقون
03	للمساهمين الحق في الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب.	3.92	0.363	2	موافقون
04	تتولى الشركات حقوقهم. حماية حقوق	3.81	0.397	4	موافقون

				المساهمين وإعطاء تعويضات لهم في حالة انتهاك
	موافقون	0.200645	3.88513	ضمان حقوق المساهمين والمعاملة العادلة بينهم

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (انظر الملحق 03)

يعرض الجدول أعلاه نتائج حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، لأراء واتجاهات أفراد العينة فيما يتعلق بمدى موافقتهم أو عدم موافقتهم أو محايدين اتجاه عبارات البعد الاول: المتعلق بقياس مدى كفاءة التدقيق الداخلي، حيث نجد أن المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات المستجوبين على جميع عبارات المحور بلغ: 3.88، وبانحراف معياري قدر: 0.200، وهو يشير إلى تقارب أراء الأفراد وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام للبعد، وبالتالي فالمتوسط الحسابي الإجمالي يمثل مركز البيانات لاتجاهات أفراد العينة أي موافقون على أنه يوجد وعي وإدراك لدى عينة الدراسة حول ضمان حقوق المساهمين والمعاملة العادلة بينهم وفيما يلي سوف نقوم بالتعليق على أعلى عبارة في الترتيب وقل عبارة حسب اجابات أفراد العينة كما يلي:

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم: 02- [يضمن إطار حوكمة الشركات معاملة متكافئة لكافة للمساهمين.]: نلاحظ أنها احتلت المرتبة الأولى من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 3.95 وقيمة المتوسط الحسابي العام للعبارة ضمن مجال الأهمية (من 3.41 إلى 4.20 درجة)، وهذا يدل أن معظم اتجاهات أفراد العينة ايجابية وموافقون على أن إطار حوكمة الشركات يضمن معاملة متكافئة لكافة للمساهمين..، وهذا حسب وجهة نظر المستجوبين.
- تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 04: - [تتولى الشركات حقوقهم. حماية حقوق المساهمين وإعطاء تعويضات لهم في حالة انتهاك]: نلاحظ أنها احتلت المرتبة الاخيرة من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 3.81، وبانحراف معياري كبير قدره 0.397 مما يبين عدم التشنت بين الإجابات على هذه العبارة، وهذا يدل أن معظم اتجاهات أفراد العينة اتجهت للموافقة على ان الشركات تتولى حقوقهم. حماية حقوق المساهمين وإعطاء تعويضات لهم في حالة انتهاك في المؤسسات.

2- النتائج المتعلقة حول إدراك عينة الدراسة لمفهوم البعد الثاني :

يشير الجدول التالي إلى مدى إدراك أفراد عينة الدراسة حول دور الأطراف ذات المصلحة أو الصلة بالقواعد المنظمة لحوكمة الشركات كما يلي:

جدول رقم (02-13): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات البعد الثاني

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي Mean	انحراف المعيارى Std. Deviation	الاتجاه العام للعينة نحو توفر المتغيرات وموافقة على مضمون العبارات
01	تأخذ الشركات بعين الاعتبار احتياجات ومصالح جميع الأطراف المعنية بها	3.73	0.450	2 موافقون
02	هناك آليات لتمثيل ومشاركة أطراف ذات المصلحة في عمليات اتخاذ القرارات داخل الشركة	3.49	0.768	4 موافقون
03	تتفاعل الشركات مع استفسارات ومخاوف الأطراف المعنية الأخرى بفعالية	3.73	0.560	3 موافقون
04	تتبنى الشركات مبادرات لتعزيز التواصل والتعاون مع الأطراف المعنية بها	3.84	0.374	1 موافقون
	دور الأطراف ذات المصلحة أو الصلة بالقواعد المنظمة لحوكمة الشركات	3.69546	0.368620	موافقون

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss (انظر الملحق 03)

الجدول أعلاه يبين نتائج حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، لأراء واتجاهات أفراد العينة فيما يتعلق بمدى موافقتهم أو عدم موافقتهم على عبارات البعد الثاني: المتعلق بمعرفة دور الأطراف ذات المصلحة أو الصلة بالقواعد المنظمة لحوكمة الشركات، حيث نجد أن المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات المستجوبين على جميع عبارات البعد بلغ: 3.69، وبانحراف معياري قدر: 0.368، وهو يشير إلى تقارب أراء افراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام للبعد، وبالتالي اتجاهات أفراد العينة للموافقة وعلى أنه يوجد وعي وإدراك لدى عينة الدراسة حول دور الأطراف ذات المصلحة أو الصلة بالقواعد المنظمة لحوكمة الشركات وفيما يلي سوف نقوم بالتعليق على أعلى عبارة في الترتيب وأقل عبارة حسب اجابات أفراد العينة كما يلي:

تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم: 04 - [تتبنى الشركات مبادرات لتعزيز التواصل والتعاون مع الأطراف المعنية بها]: نلاحظ أنها احتلت المرتبة الأولى من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 3.84 وقيمة المتوسط الحسابي العام للعبارة ضمن مجال الأهمية (من 3.41 إلى 4.20 درجة)، وهذا يدل أن معظم اتجاهات أفراد العينة ايجابية وموافقون على أن الشركات تتبنى مبادرات لتعزيز التواصل والتعاون مع الأطراف المعنية بها، وهذا حسب وجهة نظر المستجوبين.

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم: 02- [هناك آليات لتمثيل ومشاركة أطراف ذات المصلحة في عمليات اتخاذ القرارات داخل الشركة]: نلاحظ أنها احتلت المرتبة الأخيرة من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 3.49، وبانحراف معياري كبير قدره 0.768 مما يبين التشتت الواضح بين الإجابات على هذه العبارة، وهذا يدل أن معظم اتجاهات أفراد العينة اتجهت للموافقة وباهمية متوسطة حيث وافق أفراد العينة على ان هناك آليات لتمثيل ومشاركة أطراف ذات المصلحة في عمليات اتخاذ القرارات داخل الشركة.

◀ النتائج المتعلقة حول إدراك عينة الدراسة لمفهوم البعد الثالث:

يشير الجدول التالي إلى مدى إدراك أفراد عينة الدراسة لمفهوم الإفصاح والشفافية كما يلي:

الجدول رقم (02-14): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات البعد الثالث

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي Mean	انحراف المعياري Std. Deviation	الانحياز العام للعينة نحو توفر المتغيرات وموافقة على مضمون العبارات
01	تقدم الشركات تقارير دورية وشفافة توضح أدائها وتحدياتها واستراتيجياتها	3.68	0.475	4 موافقون
02	هناك معايير واضحة للإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية داخل الشركات	3.86	0.419	1 موافقون
03	تعتقد أن الشركات تفهم أهمية الشفافية وتعمل على تطبيقها في جميع جوانب أعمالها	3.81	0.462	2 موافقون
04	تستجيب الشركات بشكل فعال لطلبات الإفصاح واحتياجات المستفيدين الآخرين	3.76	0.495	3 موافقون
الإفصاح والشفافية		3.77027	0.304958	موافقون

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss (انظر الملحق 03)

يعرض الجدول أعلاه نتائج حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، لأراء واتجاهات أفراد العينة فيما يتعلق بمدى موافقتهم أو عدم موافقتهم على عبارات البعد الثالث: المتعلق بقياس الإفصاح والشفافية، حيث نجد أن المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات المستجوبين على جميع عبارات المحور بلغ: 3.77، وبانحراف معياري قدر: 0.304، وهو يشير إلى تقارب آراء الأفراد وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام للبعد، وبالتالي اتجاهات أفراد العينة للموافقة أي أنه يوجد وعي وإدراك لدى عينة الدراسة حول الإفصاح والشفافية كاحد ابعاد

الحوكمة، وفيما يلي سوف نقوم بالتعليق على أعلى عبارة في الترتيب وقل عبارة حسب اجابات أفراد العينة كما يلي:

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم: 02- [هناك معايير واضحة للإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية داخل الشركات]: نلاحظ أنها احتلت المرتبة الأولى من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 3.86 وقيمة المتوسط الحسابي العام للعبارة ضمن مجال الأهمية (من 3.41 إلى 4.20 درجة)، وهذا يدل أن معظم اتجاهات أفراد العينة ايجابية وموافقون على أن هناك معايير واضحة للإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية داخل الشركات وهذا حسب وجهة نظر المستجوبين.
- تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 01: - [تقدم الشركات تقارير دورية وشفافة توضح أدائها وتحدياتها واستراتيجياتها]: نلاحظ أنها احتلت المرتبة الأخيرة من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 3.68، وبانحراف معياري كبير قدره 0.475 مما يبين التشتت الصغير بين الإجابات على هذه العبارة، وهذا يدل أن معظم اتجاهات أفراد العينة اتجهت للموافقة على ان الشركات تقدم تقارير دورية وشفافة توضح أدائها وتحدياتها واستراتيجياتها.

◀ النتائج المتعلقة حول إدراك عينة الدراسة لمفهوم البعد الرابع:

يشير الجدول التالي إلى مدى إدراك أفراد عينة الدراسة حول دور ومسئوليات مجلس الإدارة كما يلي:

الجدول رقم (02-15): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات البعد الرابع

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي Mean	انحراف المعياري Std. Deviation	الترتيب	الاتجاه العام للعينة نحو توفر المتغيرات وموافقة على مضمون العبارات
01	يلعب مجلس الإدارة دورًا فعالًا في توجيه الشركات واتخاذ القرارات الإستراتيجية	4.00	0.000	1	موافقون
02	أعضاء مجلس الإدارة يتمتعون بالكفاءة والخبرة اللازمة لتحقيق أهداف الشركات	3.73	0.508	2	موافقون
03	هناك آليات لتقييم أداء مجلس الإدارة وضمان تحقيق أهداف الشركات بفعالية	3.24	0.641	4	محايدون
04	يتبع مجلس الإدارة مبادئ الحوكمة الصارمة ويعمل على تحسين أداء الشركات وسلوكياتها	3.62	0.545	3	موافقون
	مسئوليات مجلس الإدارة	3.64849	0.279266		

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss (انظر الملحق 03)

الجدول أعلاه يبين نتائج حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، لأراء واتجاهات أفراد العينة فيما يتعلق بمدى موافقتهم أو عدم موافقتهم على عبارات البعد الثاني: المتعلق بمسؤوليات مجلس الإدارة ، حيث نجد أن المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات المستجوبين على جميع عبارات البعد بلغ: 3.64، وبانحراف معياري قدر: 0.279، وهو يشير إلى تقارب أراء افراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام للبعد، وبالتالي اتجاهات أفراد العينة للموافقة وعلى أنه يوجد وعي وادراك لدى عينة الدراسة حول مسؤوليات مجلس الإدارة، وفيما يلي سوف نقوم بالتعليق على اعلى عبارة في الترتيب واقل عبارة حسب اجابات أفراد العينة كما يلي:

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم: 01-] يلعب مجلس الإدارة دورًا فعليًا في توجيه الشركات واتخاذ القرارات الإستراتيجية]: نلاحظ أنها احتلت المرتبة الأولى من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 4.00 وقيمة المتوسط الحسابي العام للعبارة ضمن مجال الأهمية (من 3.41 إلى 4.20 درجة)، وبانحراف معياري 0.000، وهذا يدل أن كل العينة اتجهت اجاباتهم للموافقة على أن مجلس الإدارة يلعب دورًا فعليًا في توجيه الشركات واتخاذ القرارات الإستراتيجية، وهذا حسب وجهة نظر المستجوبين.
- تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم: 03-] هناك آليات لتقييم أداء مجلس الإدارة وضمان تحقيق أهداف الشركات بفعالية]: نلاحظ أنها احتلت المرتبة الاخيرة من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 3.24، وبانحراف معياري كبير قدره 0.641 مما يبين التشتت الواضح بين الإجابات على هذه العبارة، وهذا يدل أن معظم اتجاهات أفراد العينة اتجهت للمحايد حيث لم يبدي افراد العينة رأيهم بوضوح حول انه هناك آليات لتقييم أداء مجلس الإدارة وضمان تحقيق أهداف الشركات بفعالية. من نتائج اتجاهات العينة للابعاد الاربعة نستنتج ان عينة الدراسة مدركة لمفهوم سعي المؤسسات نحو إرساء مبادئ الحوكمة لديها

ثالثا: دراسة اتجاهات إجابات العينة حول المحور الثالث:

لدينا الجدول التالي الذي يشير إلى مدى إدراك أفراد عينة الدراسة إلى مفهوم مساهمة التدقيق الداخلي في إرساء حوكمة الشركات كما يلي:

الجدول رقم (02-16): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي Mean	انحراف المعياري Std. Déviation	الاتجاه العام للعينة نحو توفر المتغيرات وموافقة على مضمون العبارات
01	يقوم التدقيق الداخلي بتقديم التوصيات الملائمة لتحسين مبادئ الحوكمة في الشركة.	3.92	0.364	5 موافقون
02	يقوم التدقيق الداخلي بفحص الإجراءات للتأكد من أنها تساهم في تعزيز حوكمة الشركات في الشركة.	3.84	0.553	7 موافقون
03	يقوم المدقق الداخلي بتحديد نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية واعداد تقارير من خلال المتابعة المستمرة لأنشطة الشركة.	3.92	0.362	3 موافقون
04	يعمل المدقق الداخلي على تحديد المخاطر وتقييمها في الشركة.	3.92	0.363	4 موافقون
05	وجود دليل إجراءات مكتوب لعمل المدقق الداخلي يساهم في تفعيل مبادئ الحوكمة.	3.95	0.329	2 موافقون
06	يملك المدقق الداخلي معرفة كافية بالمعايير المهنية الواجبة لتفعيل مبادئ الحوكمة.	3.84	0.501	6 موافقون
07	بوجود التدقيق الداخلي يضمن جودة التقارير المالية وزيادة النتيجة في المعلومات المحاسبية	3.95	0.229	1 موافقون
	مساهمة التدقيق الداخلي في إرساء حوكمة الشركات	3.90345	0.26313	موافقون

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (انظر الملحق 03)

من الجدول أعلاه وحسب نتائج حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، لأراء واتجاهات أفراد العينة فيما يتعلق بمدى موافقتهم أو عدم موافقتهم على عبارات المحور الثالث: المتعلق بمساهمة التدقيق الداخلي في إرساء حوكمة الشركات، حيث وجدنا أن المتوسط حسابي الإجمالي لإجابات المستجوبين على جميع عبارات المحور بلغ: 3.90 باهية مرتفعة، وانحراف معياري قدر: 0.263 وهو تشتت صغير ويشير إلى تقارب أراء الأفراد وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام للمحور الثالث، وبالتالي فالمتوسط الحسابي الإجمالي يمثل مركز البيانات لاتجاهات أفراد العينة أي موافقون على أنه وحسب رأي عينة الدراسة على ان التدقيق الداخلي يساهم في إرساء حوكمة الشركات، وفيما يلي سوف نقوم بالتعليق على اعلى عبارة في الترتيب وقل عبارة حسب اجابات أفراد العينة كما يلي:

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 07: - [بوجود التدقيق الداخلي يضمن جودة التقارير المالية وزيادة النتيجة في المعلومات المحاسبية]: نلاحظ أنها احتلت المرتبة الأولى من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 3.95 وانحراف معياري كبير جدا 0.229 مما يدل على الاتفاق الواضح في الاجابات بين افراد العينة حول هذه العبارة، وقيمة المتوسط الحسابي العام للعبارة ضمن مجال الأهمية (من 3.40 إلى 4.20 درجة)، وهذا يدل أن معظم اتجاهات أفراد العينة ايجابية وموافقون على انه بوجود التدقيق الداخلي نضمن جودة التقارير المالية وزيادة النتيجة في المعلومات المحاسبية، وهذا حسب وجهة نظر عينة الدراسة.
- تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم: 02- [يقوم التدقيق الداخلي بفحص الإجراءات للتأكد من أنها تساهم في تعزيز حوكمة الشركات في الشركة]: نلاحظ أنها احتلت المرتبة الاخيرة من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 3.84 وانحراف معياري متوسط نوعا ما قدره 0.553، وقيمة المتوسط الحسابي العام للعبارة ضمن مجال الأهمية (من 3.40 إلى 4.20 درجة)، وهذا يدل أن معظم اتجاهات أفراد العينة ايجابية وموافقون على أن التدقيق الداخلي يقوم بفحص الإجراءات للتأكد من أنها تساهم في تعزيز حوكمة الشركات في الشركة وهذا حسب رأي افراد العينة من نتائج اتجاهات العينة نستنتج ان عينة الدراسة مدركة لمفهوم مساهمة التدقيق الداخلي في إرساء حوكمة الشركات.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة:

قبل اختبار الفرضيات وتطبيق الأدوات الإحصائية والاختبارات يجب أولا معرفة ما إذا كانت البيانات تتبع توزيعا طبيعيا أو لا، ولأن حجم العينة اكبر من 30 إذا البيانات تقترب للتوزيع الطبيعي وسوف نتأكد من ذلك من خلال اختبارات شايبرو وسيمنروف وذلك قصد معرفة تطبيق الاختبارات المناسبة.

اولا: اختبار التوزيع الطبيعي

نستخدم هذا الاختبار لمعرفة ما اذا كانت البيانات تتبع توزيعا طبيعيا أو لا ولمعرفة ذلك نستخدم اختبارين معروفين هما Kolmogorov-Smirnov واختبار Shapiro-Wilk وهذا بوضع الفرضيتين التاليتين عند مستوى دلالة 0.05:

H0: البيانات تتبع توزيعا طبيعيا

H1: البيانات لا تتبع توزيعا طبيعيا

في دراستنا لدينا ثلاث محاور، وبعد إدخال البيانات للبرنامج الإحصائي spss تحصلنا على النتائج التالية:

والجدول التالي يبين نتيجة اختبار التوزيع الطبيعي: (Tests of Normality)

الجدول رقم (02-17): نتائج (Tests of Normality) لبيانات إجابات أفراد العينة

نوع التوزيع	Shapiro-Wilk			Kolmogorov-Smirnov ^a			اختبار نوع التوزيع البيانات إجابات العينة نحو محاور الاستبيان
	Sig. القيمة الاحتمالية	درجة الحرية Df	القيمة الاحصائية للاختبار	Sig. القيمة الاحتمالية	درجة الحرية Df	القيمة الاحصائية للاختبار	
طبيعي	.0610	37	.8860	.1150	37	.1620	بيانات المحور 01:
طبيعي	.0730	37	.9300	.2160	37	.1620	بيانات المحور 02
طبيعي	.2300	37	.4260	.9500	37	.4270	بيانات المحور 03:
قاعدة: هي إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ أو (مستوى المعنوية sig) أكبر من 0.05 فإن البيانات تتبع توزيع طبيعي.							

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (انظر الملحق 04)

ومن خلال الجدول أعلاه نجد وبما أن أفراد عينة الدراسة أكبر من 30 فرد فإننا نستدل ب نتائج اختبار (Kolmogorov-Smirnova) وتظهر أن مستوى قيم الاحتمالية (sig) لبيانات المستجوبين نحو إجمالي عبارات المحور الأول: بلغت $0.115 = sig$ هي أكبر من (0.05)، وأيضا بالنسبة لبيانات المحور الثاني: بلغت 0.216 وهي أكبر من (0.05)، وأيضا بالنسبة لبيانات المحور الثالث: بلغت $0.950 = sig$ وهي أكبر من (0.05)، وبما ان كل قيم المعنوية أكبر من 0.05 نقبل الفرض الصفري أي انه تدل نتائج اختبار (Tests of Normality) على إتباع بيانات إجابات أفراد العينة للتوزيع الطبيعي. ومنه في دراستنا سنستخدم الاختبارات المعلمية في تحليل إجابات وأراء أفراد العينة واختبار فرضيات الدراسة.

ثانيا: اختبار فرضيات المحاور

1: شرح الأداة إحصائية لاختبار فرضيات الدراسة

للتحقق من صحة فرضيات الدراسة تم استخدام اختبار (One-Sample T-Test) ويعد هذا الاختبار من الاختبارات الإحصائية المهمة وشائعة الاستخدام بشكل واسع من الباحثين في دراساتهم حيث يهدف إلى الكشف عن وجود إختلاف معنوي (Significant Difference) بين متوسط إجابة المستجوبين (المتوسط الحقيقي) نحو كل محور من محاور الاستبيان والمتوسط الفرضي (Constant) بمعنى أنه يفيد في فحص إجابات

المستجوبين فيما إذا كان هناك فرق ذو دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي الحقيقي لإجاباتهم والقيمة الثابتة (المتوسط الفرضي). ويتم تحديد القيمة النظرية للمتوسط الفرضي وفقا للعلاقة التالية¹: $\frac{(H+L)}{2} = a$:

حيث H: تمثل قيمة ترميز الحد الأعلى لسلم القياس؛ (a): Constant)

L: تمثل قيمة ترميز الحد الأدنى لسلم القياس

وفي دراستنا فإن سلم القياس استجابات المستجوبين هو سلم ليكارت الخماسي:

$$\frac{(H+L)}{2} = a = \frac{(5+1)}{2} = 3$$

ورقم 03 يمثل قيمة الوسطى (حياد) في مقياس ليكارت الخماسي.

ولاتخاذ القرار فيما يتعلق اختبار صحة الفرضيات نتبع الخطوات التالية²:

1- حساب المتوسط الحسابي (الحقيقي) (X) لإجابات افراد العينة على اجمالي عبارات لكل محور من محاور الاستبيان.

2- نختار المتوسط الفرضي وعادة ما يكون في المقياس الخماسي ليكارت بديل (محايد) ويقدر بـ 3

3- نحسب الفرق بين المتوسط الحقيقي والمتوسط الفرضي (3-X)

4- بعدها ندرس الدلالة الإحصائية لنتيجة الفرق بين (3-X)، هل هو دال أم غير دال؟

5- ولاتخاذ القرار فيما يتعلق بالدلالة الإحصائية نستخدم: اختبار ت في حالة عينة واحدة

(One-Sample T-Test) ويرمز له احصائيا بالرمز (T-Test) وهي القيمة T المحسوبة.

6- اتخاذ القرار: رفض أو قبول الفرضية.

- الطريقة الأولى: مقارنة القيمة T المحسوبة مع القيمة T الجدولية، حيث إذا كانت لقيمة T المحسوبة أكبر من

قيمة T الجدولية وعليه فإننا نرفض H_0 (الفرضية الصفرية) ونقبل H_1 (الفرضية البديلة). والقيمة T الجدولية

يتم استخراجها من جدول احصائي خاص يسمى (جدول توزيع ستودنت t) وهذا من خلال: تحديد

مستوى الدلالة 0، 05 وحساب درجة الحرية df حيث درجة الحرية تساوي n-1، حيث n: عدد افراد

العينة.

¹-مصطفى طويطي: التحليل الإحصائي لبيانات الاستبيان -تطبيقات عملية على برنامج excel-، دار النشر الجامعي، تلمسان، الجزائر، 2018،

ص 248

²-عبد الكريم بوحفص: الأساليب الإحصائية وتطبيقاتها يدويا وباستخدام Spss، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص:

148-162-(بتصرف)

- **الطريقة الثانية:** وهي أكثر دقة وسهولة حيث عند حساب T test بالبرامج الإحصائية فإنها تحسب لنا أيضا قيمة احتمالية يرمز لها في مخرجات برنامج SPSS بالرمز Sig حيث تتعلق باختبار T test. وعليه: فإنه إذا كانت قيمة Sig أقل من قيمة مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة الذي هو 0,05 فإننا نرفض نرفض H_0 (الفرضية الصفرية) ونقبل H_1 (الفرضية البديلة).

2: عرض نتائج اختبار الفرضيات الدراسة

- **اختبار الفرضية 01:** هناك درجة كبيرة من السعي نحو تعزيز كفاءة وفعالية عمليات التدقيق الداخلي، من أجل اختبار هذه الفرضية يعاد صياغتها إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) كما يلي:
- **الفرضية الصفرية (H_0):** لا يوجد سعي نحو تعزيز كفاءة وفعالية عمليات التدقيق الداخلي من وجهة نظر المستجوبين عند مستوى دلالة (0.05)

الجدول رقم (02-18) يبين نتائج تحليل اختبار الفرضية 01

القرار	مستوى الدلالة	درجة الحرية	T المحسوبة	Différence moyenne (3-X)	Ecart type الانحراف المعياري	Moyenne المتوسط الحسابي	حجم العينة	الدلالة الإحصائية لإجابات افراد العينة على العبارات المتعلقة بالمحور (01)
دال	0,000	36	60.811	0.613	0.361	3.613	37	

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (انظر الملحق 05)

من خلال الجدول أعلاه تبين لنا أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة بلغ (3.613) وهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي (3-X) والفرق بينهما هو موجب، حيث بلغ $0.613 = (3-X)$ وهو دال احصائيا وقيمة T المحسوبة بلغت $T=60.811$ وهي معنوية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية = 36 لان القيمة الاحتمالية المصاحبة لقيمة (T) المحسوبة بلغت ($0.000 = sig$) هي أقل من المستوى الدلالة 0.05. وهذا كله يقودنا إلى رفض H_0 (الفرضية الصفرية) ونقبل H_1 (الفرضية البديلة). أي يوجد سعي نحو تعزيز كفاءة وفعالية عمليات التدقيق الداخلي من وجهة نظر المستجوبين عند مستوى دلالة (0.05)، حيث ان اتجاهات المستجوبين وتقييمهم كانت ايجابية وبدرجة كبيرة.

وبالتالي نقبل **الفرضية الأولى** والتي مفادها: هناك درجة كبيرة من السعي نحو تعزيز كفاءة وفعالية عمليات

التدقيق الداخلي

- اختبار الفرضية 02: هناك درجة كبيرة من الوعي سعي للمؤسسات نحو إرساء مبادئ الحوكمة من أجل اختبار هذه الفرضية يعاد صياغتها إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05) كما يلي:
- الفرضية الصفرية (H_0): لا يوجد سعي للمؤسسات نحو إرساء مبادئ الحوكمة من وجهة نظر المستجوبين عند مستوى دلالة (0.05)

الجدول رقم (02-19) يبين نتائج تحليل اختبار الفرضية 02

القرار	مستوى الدلالة	درجة الحرية	T المحسوبة	Différence moyenne (3-X)	Ecart type الانحراف المعياري	Moyenne المتوسط الحسابي	حجم العينة	الدلالة الإحصائية لإجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بالمحور (02)
دال	0,000	36	115.629	0.751	0.197	3.751	37	

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (انظر الملحق 05)

- من خلال الجدول أعلاه تبين لنا أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة بلغ (3.751) وهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي ($3-X$) والفرق بينهما هو موجب، حيث بلغ ($3-X$) = 0.751 وهو دال إحصائياً وقيمة T المحسوبة بلغت T = 115.629 وهي معنوية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية = 36 لان القيمة الاحتمالية المصاحبة لقيمة (T) المحسوبة بلغت (sig = 0.000) هي أقل من المستوى الدلالة 0.05. وهذا كله يقودنا إلى رفض H_0 (الفرضية الصفرية) ونقبل H_1 (الفرضية البديلة).
- وبالتالي نقبل بالفرضية الثانية والتي مفادها: هناك درجة كبيرة من السعي من طرف المؤسسات نحو إرساء مبادئ الحوكمة من وجهة نظر المستجوبين عند مستوى دلالة (0.05).

- 03 اختبار الفرضية 03: هناك درجة كبيرة من الوعي بمساهمة التدقيق الداخلي في إرساء حوكمة الشركات، من أجل اختبار هذه الفرضية يعاد صياغتها إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05) كما يلي:
- الفرضية الصفرية (H_0): لا يساهم التدقيق الداخلي في إرساء حوكمة الشركات، من وجهة نظر المستجوبين عند مستوى دلالة (0.05).

الجدول رقم (02-20) يبين نتائج تحليل اختبار الفرضية 03

القرار	مستوى الدلالة	درجة الحرية	T المحسوبة	Différence moyenne (3-X)	Ecart type الانحراف المعياري	Moyenne المتوسط الحسابي	حجم العينة	الدلالة الإحصائية لإجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بالمحور (03)
دال	0,000	36	90.426	0.903	0.263	3.903	37	

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (انظر الملحق 05)

من خلال الجدول أعلاه تبين لنا أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة بلغ (3.903) وهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي (3-X) والفرق بينهما هو موجب، حيث بلغ (3-X)=0.903 وهو دال احصائيا وقيمة T المحسوبة بلغت T=90.426 وهي معنوية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية =36 لان القيمة الاحتمالية المصاحبة لقيمة (T) المحسوبة بلغت (0.000=sig) هي أقل من المستوى الدلالة 0.05. وهذا كله يقودنا إلى رفض H_0 (الفرضية الصفرية) ونقبل H_1 (الفرضية البديلة). أي توجد مساهمة للتدقيق الداخلي في إرساء حوكمة الشركات من وجهة نظر المستجوبين عند مستوى دلالة (0.05)، حيث ان اتجاهات المستجوبين وتقييمهم كانت ايجابية وبدرجة كبيرة.

وبالتالي نقبل **الفرضية الثالثة** والتي مفادها: هناك درجة كبيرة من الوعي بمساهمة التدقيق الداخلي في إرساء حوكمة الشركات من وجهة نظر المستجوبين عند مستوى دلالة (0.05).

ثالثا - اختبار فرضيات الفرق

لاختبار فرضية الفرق سوف نستخدم اختبار تحليل التباين الاحادي **ANOVA**، وهذا الاختبار من الاختبارات المعلمية ويستخدم لمعرفة الفروقات في متوسطات اجابات العينة حسب خاصية تقسيم العينة إلى أكثر من قسمين، وفي دراستنا توجد خمسة خواص تقسم العينة لأكثر من قسمين هما (المؤهل التعليمي، الخبرة، الوظيفة، التخصص، معلومات عن الشركة)، اذا ستكون هناك فرضية رئيسية متبوعة بثلاثة فرضيات جزئية كالآتي:

- **الفرضية الرئيسية:** لا توجد فروقات بين متوسطات اجابات العينة ترجع الى المعلومات الشخصية للمستجوب عند مستوى دلالة احصائية 0.05 ، وانطلاقا من هذه الفرضية سوف نقسمها الى ثلاث فرضيات جزئية.

• الفرضيات الجزئية:

- الفرضية الجزئية الأولى: لا توجد فروقات بين متوسطات اجابات العينة على المحور الاول ترجع الى المعلومات الشخصية عند مستوى دلالة احصائية 0.05.
 - الفرضية الجزئية الثانية: لا توجد فروقات بين متوسطات اجابات العينة على المحور الثاني ترجع الى المعلومات الشخصية عند مستوى دلالة احصائية 0.05.
 - الفرضية الجزئية الثالثة: لا توجد فروقات بين متوسطات اجابات العينة على المحور الثالث ترجع الى المعلومات الشخصية عند مستوى دلالة احصائية 0.05.
- ولإجابة على كل هذه الفرضيات استخدمنا اختبار ANOVA للمحاور الثلاثة مع المتغيرات الشخصية، وتحصلنا على الجدول التالي الشامل من مخرجات spss عند مستوى دلالة 0.05 كما يلي:

الجدول رقم (02-21): اختبار الفروق ANOVA بين محاور الدراسة تبعا للمعلومات الشخصية

المحاور	الخصائص	اختبار ANOVA	قيمة المعنوية	النتيجة
المحور الأول	المؤهل العلمي	2.340	0.076	قبول الفرضية
	الخبرة	0.181	0.909	قبول الفرضية
	الوظيفة	1.331	0.280	قبول الفرضية
	التخصص	1.074	0.394	قبول الفرضية
	معلومات عن الشركة	0.417	0.663	قبول الفرضية
المحور الثاني	المؤهل العلمي	3.009	0.062	قبول الفرضية
	الخبرة	0.639	0.595	قبول الفرضية
	الوظيفة	0.754	0.563	قبول الفرضية
	التخصص	2.943	0.227	قبول الفرضية
	معلومات عن الشركة	0.336	0.717	قبول الفرضية
المحور الثالث	المؤهل العلمي	2.231	0.088	قبول الفرضية
	الخبرة	3.504	0.066	قبول الفرضية
	الوظيفة	0.658	0.626	قبول الفرضية
	التخصص	1.689	0.167	قبول الفرضية
	معلومات عن الشركة	7.370	0.222	قبول الفرضية

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (انظر الملحق 06)

من نتائج اختبار الفروقات بين متوسطات اجابات العينة بناء على خواص عينة الدراسة والمتمثلة في خمسة خصائص كانت كلها بمستويات معنوية اكبر من 0.05 مما يجعلنا نقبل كل الفرضيات الجزئية أي لا توجد

فروقات بين متوسطات إجابات العينة على محاور الدراسة ترجع إلى المعلومات الشخصية لعينة الدراسة عند مستوى دلالة احصائية 0.05 .

وبهذه الاختبارات نصل إلى نتيجة مفادها قبول الفرضية الرئيسية حيث أنه لا توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة على محاور الدراسة تعزى لخصائص العينة عند مستوى دلالة احصائية 0.05

رابعا- فرضية التأثير:

من خلال فرضيات التأثير سوف نحاول الإجابة على فرضيات الدراسة، والمتمثلة في الفرضيات الرئيسية التالية باستخدام معادلة الانحدار البسيط بين كل من إجمالي محور السعي نحو تعزيز كفاءة وفعالية عمليات التدقيق الداخلي ، ومحور السعي نحو ارساء قواعد الحوكمة كمتغير تابع والانحدار المتعدد بين ابعاد المحور الاول كمتغيرات مستقلة وابعاد المحور الثاني كمتغير تابع.

اختبار الاثر باستخدام الانحدار البسيط:

سوف نقوم بإيجاد معادلة الانحدار البسيط بين كل من إجمالي المحور الاول كمتغير مستقل، والمحور الثاني كمتغير تابع بطرح الفرضية الرئيسية التالية:

- الفرضية الصفرية الرئيسية H_0 : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لسعي المؤسسات نحو تعزيز كفاءة وفعالية عمليات التدقيق على ارساء قواعد الحوكمة في المؤسسات عند مستوى دلالة 0.05.
- لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار البسيط، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (02-22): نتائج اختبار الانحدار البسيط

المتغير التابع	(R)	(R2)	F	DF	Sig	β	T	Sig
الارتباط	معامل التحديد	المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة	معامل الانحدار	مستوى الدلالة		
السعي نحو ارساء قواعد الحوكمة	0.423	0.179	7.633	1	0.009	0.231	2.763	0.009
				35				
				36				

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (انظر الملحق 07)

معادلة الانحدار البسيط كانت كالآتي:

$$X0.231 + 2.917 = Y \quad \Rightarrow \quad Y = \alpha + \beta x$$

تشير نتائج الجدول السابق وفقا لآراء أفراد عينة الدراسة على وجود أثر ذو دلالة إحصائية للسعي نحو تعزيز كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي على ارساء قواعد الحوكمة في المؤسسات، إذ بلغ معامل ارتباط (0.423=

(r) وهو ارتباط متوسط وطردي عند مستوى دلالة 5%، أما معامل التحديد R^2 بلغ (0.179) حيث أن 17.9% من التغير في سعي المؤسسات نحو ارساء قواعد الحوكمة يفسره التغير في سعي المؤسسات نحو تعزيز كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي، اما الباقي تفسره عوامل اخرى نجهلها، وقد بلغت قيمة درجة التأثير β 0.231 (=) وهي معنوية عند مستوى معنوية 5%، لان قيمة المعنوية لها تساوي 0.009 وهي اقل من 0.05، وهذا يعني كذلك أن الزيادة بدرجة واحدة في الاهتمام بتعزيز وكفاءة التدقيق الداخلي يؤدي الى زيادة السعي نحو ارساء قواعد الحوكمة لدى المؤسسات بنسبة (23.1%)، وهي قيمة ليست عالية من التأثير، ويؤكد معنوية أثر تعزيز كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي على السعي نحو ارساء قواعد الحوكمة هو قيمة F المحسوبة والتي بلغت (F=7.633) وهي دالة إحصائيا بمستوى معنوية 5%، لان قيمة (sig=0.009)، وهذا يؤكد صحة عدم قبول الفرضية الرئيسية وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقول وجود أثر ذو دلالة إحصائية لسعي المؤسسات نحو تعزيز كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي على إرساء قواعد الحوكمة عند مستوى دلالة 5%.

اختبار الاثر باستخدام الانحدار المتعدد:

ولبيان درجة تأثير كل بعد من ابعاد المحور الاول: تعزيز كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي على قواعد الحوكمة، تم استخدام الانحدار المتعدد بين كل بعد من ابعاد المحور الاول كمتغيرات مستقلة مع كل بعد من ابعاد المحور الثاني عبر طرح الفرضية الرئيسية التالية:

- الفرضية الصفرية الرئيسية H_0 : لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لكفاءة وفعالية التدقيق الداخلي على قواعد الحوكمة في المؤسسات عند مستوى دلالة 0.05، ويندرج تحت الفرضية الرئيسية اربع فرضيات جزئية كما يلي:

- الفرضية الجزئية الاولى: لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لأبعاد تعزيز كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي على ضمان حقوق المساهمين والمعاملة العادلة بينهم كأحد ابعاد السعي نحو ارساء قواعد الحوكمة في المؤسسات عند مستوى دلالة 0.05.

- الفرضية الجزئية الثانية: لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لأبعاد تعزيز كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي على دور الأطراف ذات المصلحة أو الصلة بالقواعد المنظمة لحوكمة الشركات كأحد ابعاد السعي نحو ارساء قواعد الحوكمة في المؤسسات عند مستوى دلالة 0.05.

- الفرضية الجزئية الثالثة: لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لأبعاد تعزيز كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي على الإفصاح والشفافية كأحد ابعاد السعي نحو ارساء قواعد الحوكمة في المؤسسات عند مستوى دلالة 0.05.

- الفرضية الجزئية الرابعة: لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لأبعاد تعزيز كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي على مسؤوليات مجلس الإدارة كأحد ابعاد السعي نحو ارساء قواعد الحوكمة في المؤسسات عند مستوى دلالة 0.05.

والجدول التالي يبين نتائج اختبار الفرضيات الجزئية كما يلي:

الجدول رقم (02-23): نتائج الانحدار المتعدد

المتغير التابع	معاملات الانحدار	قيمة T المحسوبة	قيمة المعنوية	معامل التحديد	اخبار فيشر	قيمة المعنوية	الاجابة على الفرضية
ضمان حقوق المساهمين والمعاملة العادلة بينهم	$\alpha = 3.523$	10.365	0.000	0.049	0.879	0.424	نقبل الفرضية
	$\beta_1 = 0.094$	1.206	0.236				
	$\beta_2 = 0.006$	0.069	0.945				
دور الأطراف ذات المصلحة أو الصلة بالقواعد المنظمة لحوكمة الشركات	$\alpha = 2.868$	4.637	0.000	0.067	1.229	0.305	نقبل الفرضية
	-0.007	-0.047	0.963				
	$\beta_1 =$						
الإفصاح والشفافية	$\alpha = 3.131$	6.064	0.000	0.050	0.897	0.417	نقبل الفرضية
	$\beta_1 = 0.025$	0.207	0.873				
	$\beta_2 = 0.154$	1.154	0.256				
مسؤوليات مجلس الإدارة	$\alpha = 2034$	5.119	0.000	0.329	8.343	0.001	نرفض الفرضية
	$\beta = 1.930$	2.116	0.042				
	$\beta_2 = 0.254$	2.469	0.019				

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (انظر الملحق 07)

من خلال نتائج اختبار الفرضيات في الجدول السابق نكون قد أجبننا على الفرضية الرئيسية والفرضيات الجزئية حيث كانت النتائج كما يلي:

من خلال الفرضيات الجزئية الأولى والثانية والثالثة وباستخدام معادلة الانحدار المتعدد بين المتغيرات المستقلة وهي السعي نحو تعزيز كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي على بعد ضمان حقوق المساهمين والمعاملة العادلة بينهم وبعد دور الأطراف ذات المصلحة أو الصلة بالقواعد المنظمة لحوكمة الشركات وبعد الإفصاح والشفافية، وجدنا انه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتعزيز كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي على الأبعاد الثلاثة المذكورة آنفا وهو ما تثبته نتائج الجدول السابق، والذي يبين قبول كل الفرضيات الجزئية الثلاثة الأولى، بينما الفرضية الجزئية الرابعة فهي

مرفوضة لان قيمة المعنوية لفيشر كانت اقل من 0.05، وان ميل الانحدار لكفاءة التدقيق الداخلي وفعالية كذلك مقبولة في النموذج ، كما بلغت قيمة التأثير ($\beta_1=0.193$) لكفاءة التدقيق الداخلي وهي معنوية عند مستوى دلالة 0.05، لان قيمة معنويتها يساوي 0.042 وهي اقل من 0.05، وهذا يعني ان زيادة الاهتمام بوحدة واحده ببعد كفاءة التدقيق الداخلي يؤدي الى زيادة مسؤولية مجلس الادارة كأحد ابعاد ارساء الحوكمة بـ 19.3%، اما عن قيمة التأثير للبعد الثاني بعد فعالية التدقيق الداخلي فقد بلغت ($\beta_2=0.254$) وهي معنوية عند مستوى دلالة 0.05، لان قيمة المعنوية فيها اقل من 0.05، وهذا يعني ان زيادة الاهتمام بوحدة واحده ببعد فعالية التدقيق الداخلي يؤدي الى زيادة مسؤولية مجلس الادارة كأحد ابعاد ارساء الحوكمة بـ 25.4%، ، ومما يثبت جودة النموذج هو اختبار فيشر والمقدر بـ $F=8.343$ وهي معنوية عند مستوى معنوية 5 % لان قيمة المعنوية لها كانت 0.001 وهي اقل من 0.05. اي ان النموذج صالح للتنبؤ.

نستنتج اخيرا من خلال نتائج الانحدار المتعدد قبول الفرضيات الجزئية الثلاثة الاولى أي لا يوجد اثر ذو دلالة احصائية لتعزيز كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي على ابعاد ارساء قواعد الحوكمة الثلاثة على التوالي ضمان حقوق المساهمين والمعاملة العادلة بينهم، دور الأطراف ذات المصلحة أو الصلة بالقواعد المنظمة لحوكمة الشركات، الإفصاح والشفافية، بينما يوجد اثر ذو دلالة احصائية لتعزيز كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي على بعد مسؤولية مجلس الادارة عند مستوى دلالة احصائية 0.05.

خلاصة الفصل

بعد اسقاط الدراسة الميدانية على الدراسة النظرية، حاولنا الاجابة على فرضيات الدراسة المتعلقة بالجانب التطبيقي، من خلال اداة الاستبيان التي تم اعدادها وتحكيمها من طرف خبراء في الميدان، وتم اثبات جودة الاداة من خلال الصدق الظاهري والبنائي واختبار معامل الفا كرونباخ، ولقد وضعنا خمس فرضيات من اجل الاجابة على تساؤلات الدراسة التطبيقية وكل فرضية نجيب عنها بمحور من محاور الدراسة، ومن خلال ماتوصلنا اليه من التحليل الوصفي لاتجاه اجابات العينة وجدنا قبول لكل الفرضيات الخاصة بمحاور الدراسة، حيث تم التوصل الى نتائج تحقق الهدف من الدراسة مستخدمين العديد من الاختبارات الاحصائية منها اختبار التوزيع الطبيعي واختبار ستيودنت لعينة واحدة ومن خلالها تم تأكيد قبول افراد العينة وادراكهم لكل محاور الدراسة، ثم استخدمنا اختبار الفرق الذي يقيس الفروقات بين متوسطات اجابات العينة على محاور الدراسة تعود الى الخصائص العامة للعينة حيث من خلاله تم التوصل انه لاتوجد فروقات.

اما فرضية الاثر فقد وجدنا اثر وحيد لتعزيز كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي على مسئولية مجلس الادارة عند مستوى دلالة احصائية 0.05.

في الاخير تم تأكيد الدراسة النظرية من خلال نتائج الدراسة الميدانية، وتحقيق الهدف العام من الدراسة والتوصل الى نتائج سوف يتم التطرق اليها في خاتمة الدراسة.

خاتمة

نتيجة لما شهدته الكثير من دول العالم، من أزمات وانحيارات جعل حوكمة الشركات تحظى بأهمية كبيرة باعتبارها من المواضيع الأكثر فعالية وذلك من خلال توفيرها لمعلومات ذات مصداقية وشفافية أفضل، تساعدنا بذلك على تجنب الوقوع في الازمات و بالتالي ضمان السير الحسن لجميع أنشطة الشركة، كما يساهم التدقيق الداخلي باعتباره أداة فعالة ونشاط أساسي في تعزيز حوكمة الشركات بحيث يساعدنا على أداء جميع مهامها في الوقت المناسب وذلك عن طريق اكتشاف مختلف حالات الغش والتلاعبات ووضع ذلك في شكل تقارير الى مجلس الادارة كل هذه الأعمال يقوم بها مدقق داخلي يجب أن يتمتع بالاستقلالية والنزاهة و أن يتصف بمكانة تنظيمية عالية، بحيث يسمح له من انجاز مهامه بطريقة صحيحة وموثوقة، كما أنه يسعى دائما الى تحديد كل المخاطر التي يمكن أن تواجه الشركة والحد منها والعمل على بناء نظام رقابة فعال يساعد بشكل كبير في دعم حوكمة الشركات والوصول في الاخير إلى الاهداف المرجوة.

أولاً: نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

وبالتالي فقد تم الإجابة على التساؤلات الفرعية، وقد تم التوصل إلى:

- إثبات الفرضية الأولى: أي أن هناك درجة كبيرة من السعي نحو تعزيز كفاءة وفعالية عمليات التدقيق الداخلي
- إثبات الفرضية الثانية: أي أن هناك درجة كبيرة من السعي من طرف المؤسسات نحو إرساء مبادئ الحوكمة من وجهة نظر المستجوبين عند مستوى دلالة (0.05).
- إثبات الفرضية الثالث: أي أن هناك درجة كبيرة من الوعي بمساهمة التدقيق الداخلي في إرساء حوكمة الشركات من وجهة نظر المستجوبين عند مستوى دلالة (0.05).
- إثبات الفرضية الرابعة: أي انه لا توجد فروقات بين متوسطات اجابات العينة على محاور الدراسة تعزى لخصائص العينة عند مستوى دلالة احصائية 0.05
- إثبات نفي الفرضية الخامسة: يوجد اثر ذو دلالة احصائية لتعزيز كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي على بعد مسؤولية مجلس الادارة عند مستوى دلالة احصائية 0.05 .

ثانياً: النتائج المتوصل إليها:

خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- التطور الملموس الذي عرفته مهنة التدقيق الداخلي، انعكس على أداء التدقيق الداخلي، فبالإضافة إلى الفحص والتقييم والتأكيد أصبح يقوم بتقييم المخاطر وتقديم الخدمات الاستشارية مما يساهم في دعم حوكمة الشركات.

- جود علاقات تأثير بين المشاركين في حوكمة الشركات والمستفيدين منها، حيث يهدف مفهوم الحوكمة إلى القضاء على التعارض وتحقيق الانسجام والتوازن بين مصالح الفئات المختلفة المهمة بالوحدة الاقتصادية سواء من داخله أو خارجها.
- ساهم تطبيق مبادئ الحوكمة في تحديد الصلاحيات والمسؤوليات في الشركات، ويحقق قدرا من الطمأنينة لمساهمين والمستثمرين، كما أنو يساهم في حل المشاكل التي تواجه الشركات.
- لتطبيق السليم لحوكمة الشركات يتطلب ثالث عناصر مهمة على أرض الواقع، الأول تشريعي يتعلق باصدار لوائح، تشريعات وقوانين و الثاني يتعلق بتوفر مستوى كاف من الثقافة حول مفهوم الحوكمة ومتطلباتها وأهميتها، و هذا يمكن تحقيقه على أرض الواقع، أما العنصر الأخير و الأهم أخلاقي بحيث تطبيقه يعتبر أمر نسبي ولا يمكن قياسه.
- ن أدوات الرقابة داخل الشركة تختلف اليوم عما كانت عليه في السابق، و أصبحت وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف الهامة في الشركات، من خلال دورها في تقييم نظام الرقابة الداخلية تقييمها لإدارة المخاطر، و لما تقدمه من مساندة لمجلس الإدارة و الإدارة العليا ولجنة التدقيق.
- وجوب أداء المدقق الداخلي لمهمة تقييم نظام الرقابة الداخلي من خلال تحديد نقاط القوة والضعف، وبما يضمن الالتزام بالقوانين، الإجراءات واللوائح المنصوص عليها، مما يحقق الشعور بالراحة لدى المساهمين وباقي أصحاب المصالح، وهذا من أهداف حوكمة الشركات.
- للتعرف على أهمية إدارة المخاطر في تطبيق حوكمة الشركات و دور المدقق الداخلي في ذلك لإضافة قيمة للشركة والعمل على تحقيق أهدافها، من خلال تقديم تأكيد معقول على أن المخاطر التي تواجه الشركة تدار بفاعلية، وذلك من خلال اكتشافها والبحث عن سبل العلاج المناسبة لزيادة ثقة المساهمين وباقي أصحاب المصالح.
- تعتبر لجنة التدقيق آلية جوهرية في دعم الحوكمة حيث تسعى لتحقيق الإفصاح والشفافية وتعمل على زيادة استقلالية وموضوعية وكفاءة المدقق الداخلي وهذا الأخير يزودها بالخدمات التأكيدية والاستشارية ، خاصة فيما يتعمق بنظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، لتعزيز الرقابة وزيادة الثقة في الشركة وبالتالي دعم حوكمة الشركات.
- يقوم المدقق الداخلي بتزويد مجلس الإدارة والإدارة العليا بمختلف المعلومات عن نشاط الشركة، إضافة إلى ذلك فهو يقوم بتقديم خدمات تأكيدية بأن المخاطر المتعلقة بالشركة مفهومة ويتم التعامل معيا بالشكل

المناسب، بالإضافة إلى أنه يقدم خدمات استشارية لتزويدهما بالتحليلات والاقتراحات اللازمة لعلاج الاختلالات.

إن قيام المدقق الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، وكذا علاقاته مع كل من مدقق الخارجي، لجنة التدقيق، ومجلس الإدارة والإدارة العليا، يساهم في إرساء حوكمة الشركات.

ثالثاً: توصيات الدراسة

رغم الدور المهم الذي يلعبه التدقيق الداخلي في إرساء حوكمة الشركات، إلا أن هناك بعض النقائص التي تعوق هذا الدور، على هذا الأساس يمكن تقديم بعض التوصيات والتي قد تساعد في تفعيل دوره أكثر، وذلك كما يلي:

- ضرورة إعادة تنظيم وظيفة التدقيق الداخلي بما يضمن استقلاليتها التامة.
- ضرورة عقد دورات تدريبية، ندوات متخصصة بصفة مستمرة فيما يخص حوكمة الشركات ودور التدقيق الداخلي فيها.
- ضرورة تضمين التقرير النهائي للبيانات والقوائم المالية التي تعدها الشركات في ختام الفترة المحاسبية تقريراً عن مدى الالتزام بمبادئ وقواعد الحوكمة في الشركات.

رابعاً: آفاق الدراسة:

بالرغم من سعينا الإمام بأهم جوانب الموضوع، نعتقد بأننا أغفلنا العديد من الجوانب التي لم نتمكن من الطرق إليها أو تطرقنا إليها بإيجاز، لذلك نأمل أن تتم معالجتها بطرق أخرى أوسع وأشمل لأن حوكمة الشركات والتدقيق الداخلي تعتبر من المواضيع الواسعة التي يمكن أن تكون محل عديد الإشكاليات لبحوث مستقبلية ومن بينها: أثر اعتماد حوكمة الشركات في تفعيل التدقيق الداخلي.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

◀ الكتب:

- (1) إبراهيم سيد أحمد، حوكمة الشركات ومسؤولية الشركات عبر الوطنية وغسيل الأموال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010.
- (2) أبو زيد، محمد خير سليم، أساليب التحليل الإحصائي باستخدام برمجية SPSS، الرياض، دار جرير للنشر والتوزيع، 2005.
- (3) أحمد قايد نورالدين، التدقيق المحاسبي، دار الإعصار العلمي، الأردن، 2016.
- (4) أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث (الإطار الدولي أدلة ونتائج التدقيق)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- (5) أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحوكمي، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
- (6) امام حامد آل خليفة، صناديق الإستثمار ومفهوم الحوكمة، حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية أعمال المؤتمرات، مصر، 2007.
- (7) أحمد صالح العمرات، التدقيق الداخلي الإطار النظري والمحتوى السلوكي، دار البشير، عمان، 1990.
- (8) حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- (9) حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوارق للخدمات الحديثة، عمان، 1999.
- (10) حازم هاشم الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجزء الأول -المراجعة نظرياً- دار الكتب الوطنية، طرابلس، 2003.
- (11) حازم هاشم الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجزء الأول، الجامعة المفتوحة طرابلس.
- (12) خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2012.
- (13) خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان - 2007.
- (14) خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 1997.

- 15) خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع الطبعة الأولى، عمان، 2010.
- 16) خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق (وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية)، مؤسسة الوارق للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
- 17) خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الصادرة عن IAA، دار الوارق للنشر والتوزيع، عمان، 2014.
- 18) رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق لحسابات، دار وائل، الأردن، 2015.
- 19) سامح محمد رضا، رياض أحمد، دور حوكمة الشركات في تحسين التقارير المالية للحد من الأزمات المالية، المنظمة العربية للتنمية للنشر، مصر، 2013.
- 20) طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم- المبادئ- التجارب) تطبيقات حوكمة في المصارف، الدار الجامعية، 2005:
- 21) طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف)، الدار الجامعية القاهرة، ط 2، 2007،
- 22) صام مهدي محمد عابدين، الحوكمة في الشركات والبنوك، دار محمود، مصر، 2020
- 23) صلاح الدين حسين، البنوك والمصارف ومنظمات الأعمال معايير حوكمة المؤسسات المالية، دار الكتاب الحديث، مصر، 2010.
- 24) صلاح هاشم، الإدارة في النظم الخدمية، دار أطلس، سوريا، 2018،
- 25) محمد سمير الصبان وآخرون، الرقابة والتدقيق الداخلي مدخل نظري تطبيقي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1996
- 26) عبد الرحمان بابنات وناصر دادي عدون، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010.
- 27) عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، الإسكندرية، 2006.
- 28) علاء فرحان طالب، إيمان شيحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
- 29) منير إبراهيم هندي، حوكمة الشركات مدخل في التحليل المالي وتقييم الأداء، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2011.

- 30) محمد الفاتح محمود بشير المغربي، حوكمة الشركات، الأكاديمية الحديثة، الكتاب الجامعي، مصر، 2020
 - 31) محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008
 - 32) مدحت محمد محمود أبو النصر، الحوكمة الرشيدة فن إدارة المؤسسات عالية الجودة، المجموعة العربية التدريب والنشر، مصر، 2015.
 - 33) مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان 2010.
 - 34) نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع - عمان - 2009.
- ◀ المجلات والمؤتمرات:
- 01) أزهر صبحي عبد الحسين، حوكمة الشركات وتأثيرها في وظيفة التدقيق الداخلي في القطاع المصرفي بحث تحليلي لمجموعة من المصارف العراقية، مجلة الجامعة العراقية.
 - 02) إبراهيم العدي، حسين عبد الله، دور آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الارباح، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية.
 - 03) بوشمية بدره، دور التدقيق الداخلي في تحقيق التطبيق الفعلي لحوكمة الشركات داخل المؤسسات، مجلة ابحاث ودراسات التنمية.
 - 04) بديسي فهيمه، التدقيق الداخلي ودوره في إنجاح مسار تطبيق الحوكمة، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر، الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة 11-12 أكتوبر 2010.
 - 05) بديسي فهيمه، الحوكمة ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، بطاقة مشاركة في الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسات، واقع، رهانات وآفاق جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 06-07 ماي 2012.
 - 06) حسين يرقى، عمر علي عبد الصمد، واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر، الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 11-12 أكتوبر 2010.

- 07) حساني رقية وآخرون، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والداري، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، 06-07 ماي 2012.
- 08) حسين يريقي، عمر علي عبد الصمد، واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبيل تفعيلها، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر، الواقع وفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 06-07 أكتوبر 2010.
- 09) سايج نوال، الأبحاث الحديثة للتدقيق الداخلي آلية لتطبيق حوكمة الشركات في ظل المعايير الدولية (دراسة استقصائية لمجموعة من الشركات في الشرق الجزائري) 2016
- 10) صباح غربي وآخرون، نموذج مقترح لحوكمة الشركات باستخدام نظم المعلومات، المؤتمر العلمي الدولي الأول في الاتجاهات الحديثة في الأعمال، جامعة عمان العربية، الأردن، يومي 5-6/04/2016.
- 11) ضويفي حمزة، دور التدقيق الداخلي في إرساء مبادئ حوكمة الشركات، مجلة المعيار، العدد 18، جوان 2017.
- 12) عوض خلف الله دلف العيساوي وآخرون، دور الإفصاح المحاسبي في حوكمة الشركات، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة بني سويف، مصر،
- 13) لبلى غضبان، مبادئ حوكمة الشركات - دراسة حالة الجزائر-. مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، السنة 2022.
- 14) مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والداري، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة 06-07 ماي 2012.
- 15) مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة 06-07 ماي 2012.
- 16) نور الدين مزياني، نظرية تحليلية لدور التدقيق الداخلي في عملية حوكمة الشركات، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة سكيكدة، الجزائر 2010.

17) العايب عبد الرحمان، التدقيق الداخلي ودوره في إنجاح مسار تطبيق الحوكمة، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر، الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة 11-12، أكتوبر 2010.

مذكرات

- 1) اشوري عبد الناصر، دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-دراسة تطبيقية لبعض المؤسسات الاقتصادية العمومية في ولاية سطيف، مذكرة الماجستير، جامعة سطيف، سطيف، 2016
- 2) حسين عبد الجليل آل غزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية-دراسة اختبارية على شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، مذكرة ماجستير، الأكاديمية العربية في الدنمارك
- 3) ايناس كحلوش، ساره بريوة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات دراسة حالة الشركة الإفريقية، مذكرة ماستر، جامعة محمد الصديق بن يحيى-جيجل- 2018.
- 4) ورة محمدي، أثر حوكمة الشركات على الأداء المالي لشركات المساهمة العاملة في الجزائر خلال (2009-2015)، مذكرة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر
- 5) أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية، مذكرة دكتوراه، جامعة باجي المختار - عنابة-، 2013،
- 6) نورة محمدي، أثر حوكمة الشركات على الأداء المالي لشركات المساهمة العاملة في الجزائر خلال (2009-2015)، مذكرة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2018،
- 7) لخضر لعروس، دور آليات حوكمة الشركات في مكافحة مظاهر الغش المالي والمحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2016.
- 8) يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية، أطروحة دكتوراه، جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان، 2014
- 9) إيمان لعماري، دور التدقيق في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات المحاسبية في تفعيل الرقابة الداخلية، أطروحة دكتوراه، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2017

- 10) براهيم كنه، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات دراسة حالة مؤسسة EMO الخروب ولاية قسنطينة، مذكرة الماجستير، جامعة قسنطينة2 _ قسنطينة _ 2014.
- 11) محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة الماجستير، جامعة الجزائر3، 2010،
- 12) حسياني عبد الحميد، أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) كإطار لتفعيل حوكمة المؤسسات، مذكرة الماجستير، جامعة الجزائر 3، 2010
- 13) براهيم كنه، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، دراسة حالة مؤسسة المحركات EMO الخروب قسنطينة، مذكرة الماجستير، جامعة قسنطينة 2، 2010، ص.114
- 14) مروة بوقرن، شافية ريشي، دور التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات دراسة حالة بمؤسسة سونلغاز بولاية قالمة 2022، مذكرة ماستر، جامعة 8 ماي 1945، ولاية قالمة، 2022.
- 15) شريف عبدالله شريف، لكبير عبد المجيد، دور التدقيق الداخلي في تعزيز الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية (دراسة حالة)، مذكرة ماستر، جامعة أحمد دراية _ أدرار _ 2021.
- 16) مريد محمد سلام شراب، دور التدقيق الداخلي في تقييم فاعلية إدارة المخاطر في شركات التأمين العاملة في فلسطين (دراسة تطبيقية)، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية _ بغزة، _ 2013.
- 17) إبراهيم إسحاق نسمان، دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة (دراسة تطبيقية على قطاع المصارف العاملة في فلسطين)، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية _ بغزة _ 2008.
- 18) عبدالعالي بامهدي، عبدالقادر ناجمي. دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة ماستر، جامعة العقيد أحمد دراية _ أدرار _ 2022
- 19) فاطمه فهد المزين، دور المراجعة الداخلية في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، المجلد 31 العدد 2.
- 20) بن داود محمد عبدالنور، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات (دراسة على عينة من شركات في ولاية ورقلة)، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح _ ورقلة _ 2015
- 21) فهد بنت سلطان السديري، ماجدة بنت عبدالله عثمان فلانه، دور إدارة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات _ دراسة استكشافية على قطاع التأمين في المملكة العربية السعودية. جامعة الملك عبدالعزيز، جدة، المملكة العربية السعودية

- 22) حمدون فتيحة، وابن عبدالحالق الضاوية، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات (دراسة ميدانية لشركة سونلغاز أدرار)، مذكرة ماستر، جامعة العقيد أحمد دراية_ أدرار_ 2021 .
- 23) صورية فارح، هاجر غزلان، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات دراسة حالة SOMIPHOS تبسة، مذكرة ماستر، جامعة العربي التبسي _تبسة_ 2020.
- 24) ايناس كحلوش، ساره بريوة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات دراسة حالة الشركة الإفريقية، مذكرة ماستر، جامعة محمد الصديق بن يحيى-جيجل- 2018.
- 25) رزمه هنادي، قداري مروة، دور التدقيق الداخلي بتفعيل حوكمة الشركات (دراسة ميدانية بالمؤسسة الجزائرية للأنابيب ALFAPIPE وحدة غرداية وعنابة، مذكرة ماستر، جامعة غرداية _ غرداية _ 2023.
- 26) لحمادي عبد الحق، التدقيق الداخلي ودوره في حوكمة الشركات دراسة حالة: دراسة ميدانية في مكتب محافظ حسابات؛ مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر - بسكرة- 2020
- 27) كمال محمد سعيد كامل النونو، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عمييا في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2009
- ◀ الكتب باللغة الاجنبية:

- 1) The centre for international private enterprise ،corporate governance trends ، this publication is sponsored by the Middle East Partnership Initiative (MEPI) ، Cairo ،Winter 2005 ،P 05
- 2) Georgios Kontogeorgis (2018) ،The Role of Internal Audit Function on Corporate Governance and Management ،International Journal of Accounting and Financial Reporting ،Athens-Greece ،Vol. 8 ،2018 ،p p 100 ،114.
- 3) Boris Tušek / Barišić Ivana ،Internal Audit Activities as a Support to Governance Processes _Journal of Corporate Governance ،Insurance ،and Risk Management (JCGIRM). Volume 3 ،Series 1 ،2016..
- 4) Wala Farid Attaf / Aziz Bensbahou. The Role of Internal Audit Governance in Supporting Competitive Advantage in Companies: A field study on Companies Operating in the Cement Industry in Aden Governorate (Yemen). African Scientific Journal. ISSN: 2658-9311. Vol: 3 ،Numéro 14 ،Octobre 2022

- 5) Yekkour Ahmed. The audit of accounts and its impact on corporate governance ،Revue Etudes Economiques ،VOLUME: 16/ N°: 01.2022.
- 6) Yekkour Ahmed. The audit of accounts and its impact on corporate governance ،Revue Etudes Economiques ،VOLUME: 16/ N°: 01.2022.

المواقع الإلكترونية:

- 1) Internal Audit as a Lever for Governance: The Case of Firms in an Emerging Economy ،
- 2) Internal Audit Activities as a Support to Governance Processes ،
- 3) Impact of Corporate Governance on The Effectiveness of Internal Audit Exploratory Study
- 4) The audit of accounts and its impact on corporate governance
- 5) Influence of audit and internal control on good corporate governance practices

الملاحق

الملحق الاول: الاستبيان

جامعة حمه لخضر الوادي

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

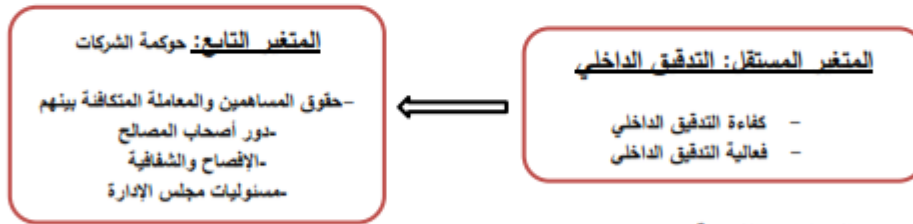
إلى الأستاذ(ة) المحترم(ة):.....

في إطار تحضيرنا لمذكرة الماستر تخصص محاسبة وتدقيق تحت عنوان :

مساهمة التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات

- دراسة ميدانية -

نرجو من سيادتكم مساعدتنا في إتمام هذا العمل بالتركيز بملاحظاتكم وتوجيهاتكم لأخذها بعين الاعتبار كونها تمثل خطوة هامة في إثراء هذا الموضوع شاكرين لكم بهذا حسن تعاونكم معنا. إشكالية البحث : ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات ضمن البيئة الجزائرية؟

نموذج الدراسة

التساؤلات الفرعية:

- 1- ما مدى سعي المؤسسات نحو تعزيز كفاءة وفعالية عمليات التدقيق الداخلي لديها وفق عينة الدراسة؟
- 2- ما مدى سعي المؤسسات نحو إرساء مبادئ الحوكمة لديها وفق عينة الدراسة؟
- 3- ما مدى علاقة كفاءة وفعالية عمليات التدقيق الداخلي بالتوجه نحو إرساء مبادئ الحوكمة لدى المؤسسات الاقتصادية وفق عينة الدراسة؟
- 4- ما مدى تأثير كفاءة وفعالية عمليات التدقيق الداخلي بالتوجه نحو إرساء مبادئ الحوكمة لدى المؤسسات الاقتصادية وفق عينة الدراسة؟

الفرضيات:

- 1- هناك درجة منخفضة من سعي المؤسسات نحو تعزيز كفاءة وفعالية عمليات التدقيق الداخلي لديها وفق عينة الدراسة؛
- 2- هناك درجة منخفضة من سعي المؤسسات نحو إرساء مبادئ الحوكمة لديها وفق عينة الدراسة؛
- 3- هناك علاقة مساهمة بين كفاءة وفعالية عمليات التدقيق الداخلي نحو إرساء مبادئ الحوكمة لدى المؤسسات الاقتصادية وفق عينة الدراسة؛
- 4- هناك فروقات بين متوسطات اجابات العينة على محاور الدراسة تعود الى المعلومات الشخصية.
- 5- هناك تأثير منخفض بين كفاءة وفعالية عمليات التدقيق الداخلي مع التوجه نحو إرساء مبادئ الحوكمة لدى المؤسسات الاقتصادية وفق عينة الدراسة.

القسم الاول : البيانات الشخصية و الوظيفية

ضع علامة X في الخانة المناسبة

أولا : معلومات القائم بتعبئة الاستبيان1- المستوى التعليمي :

- تقني سامي () - ليسانس ()
 - ماستر () - ماجستير ()
 - دكتوراه () - شهادات أخرى (.....)

2- الخبرة المهنية :

- اقل من 05 سنوات () - من 06 إلى 10 سنوات ()
 - من 11 إلى 15 سنة () - من 16 سنة فأكثر ()

3- المركز الوظيفي :

- عضو مجلس إدارة () - مدير ()
 - رئيس مصلحة () - رئيس دائرة ()
 - مدقق داخلي () - مدقق خارجي ()
 - أخرى اذكرها (.....)

4- التخصص :

- محاسبة () - مالية () - تسويق ()
 - اقتصاد () - موارد بشرية () - إدارة أعمال ()

- أخرى اذكرها (.....)

5- معلومة عن الشركة :

- نوع الشركة:

- صناعي () - تجاري ()
- خدماتي () - أخرى حددتها (.....)

القسم الثاني : الأسئلة الخاصة بالدراسة

المحور الأول: السعي نحو تعزيز كفاءة وفعالية عمليات التدقيق الداخلي
التدقيق الداخلي هو: " عملية منظمة ومنهجية يقوم بها شخص مهني مستقل يدعى المدقق، حيث يقوم بجمع وتقييم الأدلة عن المعلومات للفحص والتأكد من مدى مصداقية المعلومات المالية، وإعطاء رأي محايد، وتقديم النتائج الى الاطراف المعنية."

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
البعد 1: كفاءة التدقيق الداخلي						
01	تعتقد أن عمليات التدقيق الداخلي تُجرى بشكل منتظم ومنظم داخل الشركات					
02	تعتقد أن التدقيق الداخلي يغطي جميع الجوانب الرئيسية للشركة بما في ذلك التحكم المالي والعمليات والمخاطر					
03	تعتقد أن المدقق الداخلي يتمتع بالخبرة والمعرفة اللازمة لفهم مخاطر الشركة وتحليلها بشكل كاف					
04	تعتقد أن هناك آليات فعالة لمتابعة وتبعية تنفيذ التوصيات التي تأتي من عمليات التدقيق الداخلي					
05	تعتقد أن هناك حاجة إلى تطوير عمليات التدقيق الداخلي لتحقيق مستوى أعلى من الكفاءة					
البعد 2 : فعالية التدقيق الداخلي						
06	تعتقد أن عمليات التدقيق الداخلي تساهم في تحسين الأداء العام للشركة					
07	تعتقد أن التوصيات التي يقدمها المدقق الداخلي تكون فعالة في تحسين العمليات والتحكم الداخلي في الشركة					
08	هل تشعر بأن عمليات التدقيق الداخلي تساهم في تقليل المخاطر المحتملة التي تواجه الشركة؟					
09	هل تعتقد أن النتائج التي تأتي من عمليات التدقيق الداخلي تستخدم بشكل فعال في اتخاذ القرارات وتحسين السياسات والإجراءات؟					
10	هل تعتقد أن المدقق الداخلي يتمتع بالكفاءة والخبرة اللازمة لأداء مهامه بشكل فعال؟					

المحور الثاني: سعي المؤسسات نحو إرساء مبادئ الحوكمة

حوكمة الشركات هي " مجموعة القوانين والقواعد والأنظمة، التي تنظم العلاقة بين إدارة المؤسسة والمساهمين ، بغرض تقليل حالات الغش وتجنب الصراعات بين الأطراف المرتبطة بالمؤسسة، ومساعدة وتوجيه مجلس الإدارة باتخاذ القرارات التي تتعلق بتحديد أهداف المؤسسة والوسائل التي تستخدم في تحقيق تلك الأهداف والرقابة عليها ، وتحسين قدرتها التنافسية بالأسواق".

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
البعد الأول: ضمان حقوق المساهمين والمعاملة العادلة بينهم						
01	تضمن حوكمة الشركات بشكل كبير عدم التعارض بين الإدارة والمساهمين					
02	يضمن إطار حوكمة الشركات معاملة متكافئة لكافة المساهمين.					
03	للمساهمين الحق في الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب.					
04	تتولى الشركات حقوقهم بحماية حقوق المساهمين وإعطاء تعويضات لهم في حالة انتهاك					
البعد الثاني: دور الأطراف ذات المصلحة أو الصلة بالقواعد المنظمة لحوكمة الشركات						
01	تأخذ الشركات بعين الاعتبار احتياجات ومصالح جميع الأطراف المعنية بها					
02	هناك آليات لتمثيل ومشاركة أطراف ذات المصلحة في عمليات اتخاذ القرارات داخل الشركة					
03	تتفاعل الشركات مع استفسارات ومخاوف الأطراف المعنية الأخرى بفعالية					
04	تتبنى الشركات مبادرات لتعزيز التواصل والتعاون مع الأطراف المعنية بها					
البعد الثالث: الإفصاح والشفافية						
01	تقدم الشركات تقارير دورية وشفافة توضح أدائها وتحدياتها واستراتيجيتها					
02	هناك معايير واضحة للإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية داخل الشركات					
03	تعتقد أن الشركات تفهم أهمية الشفافية وتعمل على تطبيقها في جميع جوانب أعمالها					
04	تستجيب الشركات بشكل فعال لطلبات الإفصاح واحتياجات المستفيدين الآخرين					
البعد الرابع: مسؤوليات مجلس الإدارة						
01	يلعب مجلس الإدارة دوراً فعالاً في توجيه الشركات واتخاذ القرارات الاستراتيجية					
02	أعضاء مجلس الإدارة يتمتعون بالكفاءة والخبرة اللازمة لتحقيق أهداف الشركات					
03	هناك آليات لتقييم أداء مجلس الإدارة وضمان تحقيق أهداف الشركات بفعالية					
04	يتبع مجلس الإدارة مبادئ الحوكمة الصارمة ويعمل على تحسين أداء الشركات وسلوكياتها					

المحور الثالث: مساهمة للتدقيق الداخلي في إرساء حوكمة الشركات

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يقوم التدقيق الداخلي بتقديم التوسيات الملائمة لتحسين مبادئ الحوكمة في الشركة.					
02	يقوم التدقيق الداخلي بفحص الاجراءات للتأكد من أنها تساهم في تعزيز حوكمة الشركات في الشركة.					
03	يقوم المدقق الداخلي بتحديد نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية واعداد تقارير من خلال المتابعة المستمرة لأنشطة الشركة.					
04	يعمل المدقق الداخلي على تحديد المخاطر وتقييمها في الشركة.					
05	وجود دليل إجراءات مكتوب لعمل المدقق الداخلي يساهم في تفعيل مبادئ الحوكمة.					
06	يمتلك المدقق الداخلي معرفة كافية بالمعايير المهنية الواجبة لتفعيل مبادئ الحوكمة.					
07	بوجود التدقيق الداخلي يضمن جودة التقارير المالية وزيادة النتيجة في المعلومات المحاسبية					

الملحق الثاني: الصدق والثبات

المحور الاول

		VAR11	VAR12	VAR13	VAR14	VAR15	VAR16	VAR17	VAR18	VAR19	VAR110	المتغير الاول
VAR11	Pearson	1	.712	.433	.305	-.142	.032	.140	.420	-.013	.151	.582
	Correlation											
	Sig. (2-tailed)		.000	.007	.055	.403	.850	.409	.010	.940	.371	.000
	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37
VAR12	Pearson	.712	1	.497	.278	-.195	.080	.333	.620	.021	.301	.653
	Correlation											
	Sig. (2-tailed)	.000		.002	.095	.245	.613	.044	.001	.902	.028	.000
	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37
VAR13	Pearson	.433	.497	1	.494	-.152	.055	.109	.225	.155	.118	.578
	Correlation											
	Sig. (2-tailed)	.007	.002		.002	.371	.748	.522	.181	.357	.488	.000
	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37
VAR14	Pearson	.305	.278	.494	1	-.060	-.227	-.001	.245	.239	.181	.572
	Correlation											
	Sig. (2-tailed)	.055	.095	.052		.767	.177	.995	.144	.154	.285	.000
	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37
VAR15	Pearson	-.142	-.195	-.152	-.060	1	.009	.152	-.125	.370	-.263	.202
	Correlation											
	Sig. (2-tailed)	.403	.245	.371	.767		.000	.371	.462	.024	.115	.231
	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37
VAR16	Pearson	.032	.080	.055	-.227	.009	1	.469	.200	.237	.001	.381
	Correlation											
	Sig. (2-tailed)	.850	.613	.748	.177	.995		.003	.236	.157	.902	.020
	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37
VAR17	Pearson	.140	.333	.109	-.001	.152	.469	1	.427	.230	.284	.641
	Correlation											
	Sig. (2-tailed)	.409	.044	.522	.995	.371	.003		.008	.160	.077	.001
	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37
VAR18	Pearson	.420	.620	.225	.245	-.125	.200	.427	1	.228	.556	.656
	Correlation											
	Sig. (2-tailed)	.010	.001	.181	.144	.462	.236	.008		.175	.000	.000
	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37
VAR19	Pearson	-.013	.021	.155	.239	.370	.236	.230	.228	1	.269	.549
	Correlation											
	Sig. (2-tailed)	.940	.902	.357	.154	.024	.167	.160	.175		.128	.000
	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37
VAR110	Pearson	.151	.301	.118	.181	-.263	.021	.284	.556	.269	1	.491
	Correlation											
	Sig. (2-tailed)	.371	.028	.488	.285	.115	.902	.077	.000	.128		.002
	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37
المتغير الثاني	Pearson	.582	.653	.578	.572	.202	.381	.641	.656	.549	.491	1
	Correlation											
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.231	.020	.001	.000	.000	.002	
	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37

المحور الثاني

Correlations

		المتغير الثاني	VAR21	VAR22	VAR23	VAR24	VAR25	VAR26	VAR27	VAR28	VAR29	VAR210	VAR211	VAR212	VAR213	VAR214	VAR215
المتغير الثاني	Pearson	1	.486	.424	.171	.536	.631	.467	.301	.545	.729	.045	.506	.413	.173	.593	.406
	Correlation																
	Sig. (2-tailed)		.002	.008	.311	.001	.000	.002	.020	.000	.000	.792	.000	.011	.306	.000	.012
VAR21	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37
	Pearson	.486	1	-.094	-.089	.213	.293	.462	.236	.470	.233	.062	.009	-.035	.054	.260	.027
	Correlation																
VAR22	Sig. (2-tailed)	.002		.578	.599	.206	.078	.004	.160	.003	.166	.715	.956	.637	.753	.120	.674
	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37
	Pearson	.424	-.094	1	-.054	.190	.124	-.004	-.117	-.105	.345	-.076	.426	.616	.032	.345	-.470
VAR23	Correlation																
	Sig. (2-tailed)	.009	.578		.751	.261	.466	.980	.491	.536	.036	.646	.009	.000	.649	.035	.003
	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37
VAR24	Pearson	.171	-.089	-.054	1	.466	.202	-.153	-.111	.310	.004	-.074	.072	-.113	.031	.026	.206
	Correlation																
	Sig. (2-tailed)	.311	.599	.751		.003	.231	.365	.515	.062	.960	.664	.674	.507	.657	.667	.221
VAR25	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37
	Pearson	.536	.213	.190	.466	1	.325	-.126	.014	.349	.105	.009	.557	.042	-.107	.426	.186
	Correlation																
VAR26	Sig. (2-tailed)	.001	.206	.261	.003		.045	.450	.937	.034	.526	.956	.000	.605	.527	.005	.271
	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37
	Pearson	.406	.027	.003	.000	.012	.000	.002	.020	.000	.000	.792	.000	.011	.306	.000	.012

	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37
	Pearson	.631 ^{**}	.293	.124	.202	.326 [*]	1	.150	.143	.723 ^{**}	.356 [*]	.095	.262	.071	.367 [*]	.157	.136	.364 [*]	
VAR25	Correlation																		
	Sig. (2-tailed)	.000	.076	.466	.231	.046		.376	.399	.000	.029	.574	.091	.677	.016	.352	.416	.027	
	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37
	Pearson	.457 ^{**}	.462 ^{**}	-.004-	-.153-	.126	.150	1	.314	.262	.292	.037	-.047-	.174	.092	.275	-.076-	-.079-	
VAR26	Correlation																		
	Sig. (2-tailed)	.002	.004	.960	.365	.450	.376		.056	.090	.079	.626	.764	.303	.589	.099	.646	.643	
	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37
	Pearson	.361 [*]	.236	-.117-	-.111-	.014	.143	.314	1	.163	.393 [*]	-.042-	.012	-.043-	.169	.322	-.196-	.111	
VAR27	Correlation																		
	Sig. (2-tailed)	.020	.160	.491	.515	.937	.399	.056		.279	.016	.607	.946	.799	.263	.052	.239	.515	
	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37
	Pearson	.545 ^{**}	.470 ^{**}	-.105-	.310	.349 [*]	.723 ^{**}	.262	.163	1	.322	.034	.139	-.219-	.243	.055	.053	.236	
VAR28	Correlation																		
	Sig. (2-tailed)	.000	.003	.536	.062	.034	.000	.090	.279		.052	.644	.411	.192	.147	.745	.754	.160	
	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37
	Pearson	.729 ^{**}	.233	.345 [*]	.004	.106	.356 [*]	.292	.393 [*]	.322	1	.053	.473 ^{**}	.483 ^{**}	.239	.433 ^{**}	.266	.049	
VAR29	Correlation																		
	Sig. (2-tailed)	.000	.166	.036	.960	.526	.029	.079	.016	.052		.756	.003	.002	.155	.007	.111	.772	
	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37
	Pearson	.045	.062	-.076-	-.074-	.009	.095	.037	-.042-	.034	.053	1	.006	-.029-	.044	-.046-	-.266-	-.230-	
VAR210	Correlation																		
	Sig. (2-tailed)	.792	.715	.646	.664	.956	.574	.626	.607	.644	.756		.964	.665	.795	.766	.064	.171	
	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37
	Pearson	.556 ^{**}	.009	.426 ^{**}	.072	.557 ^{**}	.262	-.047-	.012	.139	.473 ^{**}	.006	1	.401 [*]	-.092-	.366 [*]	.253	.039	
VAR211	Correlation																		
	Sig. (2-tailed)	.000	.956	.009	.674	.000	.091	.764	.946	.411	.003	.964		.014	.566	.025	.130	.620	
	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37
	Pearson	.413 [*]	-.035-	.616 ^{**}	-.113-	.042	.071	.174	-.043-	-.219-	.463 ^{**}	-.029-	.401 [*]	1	-.071-	.264	.192	-.042-	
VAR212	Correlation																		
	Sig. (2-tailed)	.011	.637	.000	.507	.605	.677	.303	.799	.192	.002	.665	.014		.675	.069	.256	.606	
	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37
	Pearson	.173	.054	.032	.031	-.107-	.367 [*]	.092	.169	.243	.239	.044	-.092-	-.071-	1	-.062-	.162	-.031-	
VAR213	Correlation																		
	Sig. (2-tailed)	.306	.753	.849	.657	.527	.016	.569	.263	.147	.155	.795	.566	.675		.715	.336	.657	
	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37
	Pearson	.593 ^{**}	.260	.346 [*]	.026	.426 ^{**}	.157	.275	.322	.055	.433 ^{**}	-.046-	.366 [*]	.264	-.062-	1	.122	-.079-	
VAR214	Correlation																		
	Sig. (2-tailed)	.000	.120	.035	.667	.006	.352	.099	.052	.745	.007	.766	.025	.069	.715		.472	.644	
	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37
	Pearson	.406 [*]	.027	.470 ^{**}	.206	.166	.136	-.076-	-.196-	.053	.266	-.266-	.253	.192	.162	.122	1	.350 [*]	
VAR215	Correlation																		
	Sig. (2-tailed)	.012	.674	.003	.221	.271	.416	.646	.239	.754	.111	.064	.130	.256	.336	.472		.034	
	N	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37	37
	Pearson	.260	.163	.054	-.159-	-.063-	.364 [*]	-.079-	.111	.236	.049	-.230-	.039	-.042-	-.031-	-.079-	.350 [*]	1	
VAR216	Correlation																		
	Sig. (2-tailed)	.093	.335	.751	.347	.624	.027	.643	.515	.160	.772		.171	.620	.606	.657	.644	.034	

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

Reliability Scale: ALL VARIABLES

المحور الثالث	المحور الثاني	المحور الاول																																																
Reliability Statistics <table><tr><td>Cronbach's Alpha</td><td>N of Items</td></tr><tr><td>.783</td><td>7</td></tr></table>	Cronbach's Alpha	N of Items	.783	7	Reliability Statistics <table><tr><td>Cronbach's Alpha</td><td>N of Items</td></tr><tr><td>.376</td><td>4</td></tr></table> Reliability Statistics <table><tr><td>Cronbach's Alpha</td><td>N of Items</td></tr><tr><td>.569</td><td>4</td></tr></table> Reliability Statistics <table><tr><td>Cronbach's Alpha</td><td>N of Items</td></tr><tr><td>.564</td><td>4</td></tr></table> Reliability Statistics <table><tr><td>Cronbach's Alpha</td><td>N of Items</td></tr><tr><td>.300</td><td>4</td></tr></table> Reliability Statistics <table><tr><td>Cronbach's Alpha</td><td>N of Items</td></tr><tr><td>.689</td><td>16</td></tr></table>	Cronbach's Alpha	N of Items	.376	4	Cronbach's Alpha	N of Items	.569	4	Cronbach's Alpha	N of Items	.564	4	Cronbach's Alpha	N of Items	.300	4	Cronbach's Alpha	N of Items	.689	16	Case Processing Summary <table><tr><td></td><td>N</td><td>%</td></tr><tr><td>Valid</td><td>37</td><td>100.0</td></tr><tr><td>Cases Excluded^a</td><td>0</td><td>.0</td></tr><tr><td>Total</td><td>37</td><td>100.0</td></tr></table> a. Listwise deletion based on all variables in the procedure. Reliability Statistics <table><tr><td>Cronbach's Alpha</td><td>N of Items</td></tr><tr><td>.590</td><td>5</td></tr></table> Reliability Statistics <table><tr><td>Cronbach's Alpha</td><td>N of Items</td></tr><tr><td>.644</td><td>5</td></tr></table> Reliability Statistics <table><tr><td>Cronbach's Alpha</td><td>N of Items</td></tr><tr><td>.697</td><td>10</td></tr></table>		N	%	Valid	37	100.0	Cases Excluded ^a	0	.0	Total	37	100.0	Cronbach's Alpha	N of Items	.590	5	Cronbach's Alpha	N of Items	.644	5	Cronbach's Alpha	N of Items	.697	10
Cronbach's Alpha	N of Items																																																	
.783	7																																																	
Cronbach's Alpha	N of Items																																																	
.376	4																																																	
Cronbach's Alpha	N of Items																																																	
.569	4																																																	
Cronbach's Alpha	N of Items																																																	
.564	4																																																	
Cronbach's Alpha	N of Items																																																	
.300	4																																																	
Cronbach's Alpha	N of Items																																																	
.689	16																																																	
	N	%																																																
Valid	37	100.0																																																
Cases Excluded ^a	0	.0																																																
Total	37	100.0																																																
Cronbach's Alpha	N of Items																																																	
.590	5																																																	
Cronbach's Alpha	N of Items																																																	
.644	5																																																	
Cronbach's Alpha	N of Items																																																	
.697	10																																																	
اجمالي المحاور Reliability Statistics <table><tr><td>Cronbach's Alpha</td><td>N of Items</td></tr><tr><td>.799</td><td>33</td></tr></table>	Cronbach's Alpha	N of Items	.799	33																																														
Cronbach's Alpha	N of Items																																																	
.799	33																																																	

الملحق الثالث: اتجاهات اجابات العينة

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
تعتقد أن عمليات التدقيق الداخلي تُجرى بشكل منتظم ومنظم داخل الشركات	37	3.73	.652	.107
تعتقد أن التدقيق الداخلي يغطي جميع الجوانب الرئيسية للشركة بما في ذلك التحكم المالي والعمليات والمخاطر	37	3.54	.803	.132
تعتقد أن المدقق الداخلي يتمتع بالخبرة والمعرفة اللازمة لفهم مخاطر الشركة وتحليلها بشكل كافٍ	37	3.76	.548	.090
تعتقد أن هناك آليات فعالة لمتابعة وتتبع تنفيذ التوصيات التي تأتي من عمليات التدقيق الداخلي	37	3.27	1.071	.176
تعتقد أن هناك حاجة إلى تطوير عمليات التدقيق الداخلي لتحقيق مستوى أعلى من الكفاءة	37	3.81	.569	.094
كفاءة التدقيق الداخلي	37	3.621622	.4637619	.0762420

	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
تعتقد أن عمليات التدقيق الداخلي تساهم في تحسين الأداء العام للشركة	3.84	.501	.082
تعتقد أن التوصيات التي يقدمها المدقق الداخلي تكون فعالة في تحسين العمليات والتحكم الداخلي في الشركة	3.70	.618	.102
هل تشعر بأن عمليات التدقيق الداخلي تساهم في تقليل المخاطر المحتملة التي تواجه الشركة؟	3.81	.518	.085
هل تعتقد أن النتائج التي تأتي من عمليات التدقيق الداخلي تستخدم بشكل فعال في اتخاذ القرارات وتحسين السياسات والإجراءات؟	2.97	.897	.147
هل تعتقد أن المدقق الداخلي يتمتع بالكفاءة والخبرة اللازمة لأداء مهامه بشكل فعال؟	3.70	.571	.094
فعالية التدقيق الداخلي	3.605405	.4095702	.0673329

	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
تضمن حوكمة الشركات بشكل كبير عدم التعارض بين الإدارة والمساهمين	3.86	.347	.057
يضمن إطار حوكمة الشركات معاملة متكافئة لكافة للمساهمين.	3.95	.229	.038
للمساهمين الحق في الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب.	3.92	.363	.060
تتولى الشركات حقوقهم حماية حقوق المساهمين وإعطاء تعويضات لهم في حالة انتهاك ضمان حقوق المساهمين والمعاملة العادلة بينهم	3.885135	.2006465	.0329861

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
تأخذ الشركات بعين الاعتبار احتياجات ومصالح جميع الأطراف المعنية بها	37	3.73	.450	.074
هناك آليات لتمثيل ومشاركة أطراف ذات المصلحة في عمليات اتخاذ القرارات داخل الشركة	37	3.49	.768	.126
تتفاعل الشركات مع استفسارات ومخاوف الأطراف المعنية الأخرى بفعالية	37	3.73	.560	.092
تتبنى الشركات مبادرات لتعزيز التواصل والتعاون مع الأطراف المعنية بها	37	3.84	.374	.061
تتعاون الأطراف ذات المصلحة أو الصلة بالقواعد المنظمة لحوكمة الشركات	37	3.695946	.3686270	.0606019

	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
--	------	----------------	-----------------

تقدم الشركات تقارير دورية وشفافة توضح أدائها وتحدياتها واستراتيجياتها	3.68	.475	.078
هناك معايير واضحة للإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية داخل الشركات	3.86	.419	.069
تعتقد أن الشركات تفهم أهمية الشفافية وتعمل على تطبيقها في جميع جوانب أعمالها	3.81	.462	.076
تستجيب الشركات بشكل فعال لطلبات الإفصاح واحتياجات المستفيدين الآخرين	3.76	.495	.081
الإفصاح والشفافية	3.777027	.3049578	.0501348

	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يلعب مجلس الإدارة دورًا فعالًا في توجيه الشركات واتخاذ القرارات الإستراتيجية	4.00	.000 ^a	.000
أعضاء مجلس الإدارة يتمتعون بالكفاءة والخبرة اللازمة لتحقيق أهداف الشركات	3.73	.508	.084
هناك آليات لتقييم أداء مجلس الإدارة وضمان تحقيق أهداف الشركات بفعالية	3.24	.641	.105
يتبع مجلس الإدارة مبادئ الحوكمة الصارمة ويعمل على تحسين أداء الشركات وسلوكياتها	3.62	.545	.090
مسئوليات مجلس الإدارة	3.648649	.2792566	.0459095

	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يقوم التدقيق الداخلي بتقديم التوصيات الملائمة لتحسين مبادئ الحوكمة في الشركة.	3.92	.363	.060
يقوم التدقيق الداخلي بفحص الإجراءات للتأكد من أنها تساهم في تعزيز حوكمة الشركات في الشركة.	3.84	.553	.091
يقوم المدقق الداخلي بتحديد نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية واعداد تقارير من خلال المتابعة المستمرة لأنشطة الشركة.	3.92	.363	.060
يعمل المدقق الداخلي على تحديد المخاطر وتقييمها في الشركة.	3.92	.363	.060
وجود دليل إجراءات مكتوب لعمل المدقق الداخلي يساهم في تفعيل مبادئ الحوكمة.	3.95	.329	.054
يمتلك المدقق الداخلي معرفة كافية بالمعايير المهنية الواجبة لتفعيل مبادئ الحوكمة.	3.84	.501	.082
يوجد التدقيق الداخلي يضمن جودة التقارير المالية وزيادة النتيجة في المعلومات المحاسبية	3.95	.229	.038
مساهمة التدقيق الداخلي في إرساء حوكمة الشركات	3.903475	.2631013	.0432536

الملحق الرابع : التوزيع الطبيعي

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
السعي نحو تعزيز كفاءة وفعالية عمليات التدقيق الداخلي	.162	37	.115	.886	37	.061
سعي المؤسسات نحو إرساء مبادئ الحوكمة	.162	37	.216	.930	37	.073
مساهمة التدقيق الداخلي في إرساء حوكمة الشركات	.427	37	.950	.426	37	.230

a. Lilliefors Significance Correction

الملحق الخامس : اختبار فرضيات المحاور

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
السعي نحو تعزيز كفاءة وفعالية عمليات التدقيق الداخلي	37	3.613514	.3614494	.0594219
سعي المؤسسات نحو إرساء مبادئ الحوكمة	37	3.751689	.1973602	.0324458
مساهمة التدقيق الداخلي في إرساء حوكمة الشركات	37	3.903475	.2631013	.0432536

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
السعي نحو تعزيز كفاءة وفعالية عمليات التدقيق الداخلي	60.811	36	.000	3.6135135	3.493000	3.734027
سعي المؤسسات نحو إرساء مبادئ الحوكمة	115.629	36	.000	3.7516892	3.685886	3.817492
مساهمة التدقيق الداخلي في إرساء حوكمة الشركات	90.246	36	.000	3.9034749	3.815753	3.991197

الملحق السادس : اختبار الفروق

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
السعي نحو تعزيز كفاءة وفعالية عمليات التدقيق الداخلي	Between Groups	1.064	4	.266	2.340	.076
	Within Groups	3.639	32	.114		
	Total	4.703	36			
سعي المؤسسات نحو إرساء مبادئ الحوكمة	Between Groups	.383	4	.096	3.009	.062
	Within Groups	1.019	32	.032		
	Total	1.402	36			
مساهمة التدقيق الداخلي في إرساء حوكمة الشركات	Between Groups	.543	4	.136	2.231	.088
	Within Groups	1.949	32	.061		
	Total	2.492	36			

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
السعي نحو تعزيز كفاءة وفعالية عمليات التدقيق الداخلي	Between Groups	.076	3	.025	.181	.909
	Within Groups	4.627	33	.140		
	Total	4.703	36			
سعي المؤسسات نحو إرساء مبادئ الحوكمة	Between Groups	.077	3	.026	.639	.595
	Within Groups	1.325	33	.040		
	Total	1.402	36			
مساهمة التدقيق الداخلي في إرساء حوكمة الشركات	Between Groups	.602	3	.201	3.504	.066
	Within Groups	1.890	33	.057		
	Total	2.492	36			

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
السعي نحو تعزيز كفاءة وفعالية عمليات التدقيق الداخلي	Between Groups	.671	4	.168	1.331	.280
	Within Groups	4.032	32	.126		
	Total	4.703	36			
سعي المؤسسات نحو إرساء مبادئ الحوكمة	Between Groups	.121	4	.030	.754	.563
	Within Groups	1.281	32	.040		
	Total	1.402	36			
مساهمة التدقيق الداخلي في إرساء حوكمة الشركات	Between Groups	.189	4	.047	.658	.626
	Within Groups	2.303	32	.072		
	Total	2.492	36			

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
السعي نحو تعزيز كفاءة وفعالية عمليات التدقيق الداخلي	Between Groups	.694	5	.139	1.074	.394
	Within Groups	4.009	31	.129		

	Total	4.703	36			
سعي المؤسسات نحو إرساء مبادئ	Between Groups	.451	5	.090	2.943	.227
الحوكمة	Within Groups	.951	31	.031		
	Total	1.402	36			
مساهمة التدقيق الداخلي في إرساء حوكمة	Between Groups	.533	5	.107	1.689	.167
الشركات	Within Groups	1.959	31	.063		
	Total	2.492	36			

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
السعي نحو تعزيز كفاءة وفعالية عمليات	Between Groups	.113	2	.056	.417	.663
التدقيق الداخلي	Within Groups	4.591	34	.135		
	Total	4.703	36			
سعي المؤسسات نحو إرساء مبادئ	Between Groups	.027	2	.014	.336	.717
الحوكمة	Within Groups	1.375	34	.040		
	Total	1.402	36			
مساهمة التدقيق الداخلي في إرساء حوكمة	Between Groups	.754	2	.377	7.370	.222
الشركات	Within Groups	1.738	34	.051		
	Total	2.492	36			

الملحق السابع : الانحدار البسيط والمتعدد

1/ الانحدار البسيط

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.423 ^a	.179	.156	.1813578

a. Predictors: (Constant), السعي نحو تعزيز كفاءة وفعالية عمليات التدقيق الداخلي

ANOVA^a

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	.251	1	.251	7.633	.009 ^b
Residual	1.151	35	.033		
Total	1.402	36			

a. Dependent Variable: السعي نحو إرساء مبادئ الحوكمة

b. Predictors: (Constant), السعي نحو تعزيز كفاءة وفعالية عمليات التدقيق الداخلي

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2.917	.304		9.606	.000
	السعي نحو تعزيز كفاءة وفعالية عمليات التدقيق الداخلي ^b	.231	.084	.423	2.763	.009

a. Dependent Variable: السعي نحو إرساء مبادئ الحوكمة

2/ الانحدار المتعدد

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	فعالية التدقيق الداخلي ^a , كفاءة التدقيق الداخلي ^b		Enter

a. Dependent Variable: ا. ضمان حقوق المساهمين والمعاملة العادلة بينهم

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.222 ^a	.049	-.007-	.2013223

a. Predictors: (Constant), فعالية التدقيق الداخلي, كفاءة التدقيق الداخلي

ANOVA^a

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	.071	2	.036	.879	.424 ^b
Residual	1.378	34	.041		
Total	1.449	36			

a. Dependent Variable: ا. ضمان حقوق المساهمين والمعاملة العادلة بينهم

b. Predictors: (Constant), b. فعالية التدقيق الداخلي, كفاءة التدقيق الداخلي

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	3.523	.340		10.365	.000
الداخلي التدقيق كفاءة	.094	.078	.217	1.206	.236
الداخلي التدقيق فعالية	.006	.088	.012	.069	.945

a. Dependent Variable: ا. ضمان حقوق المساهمين والمعاملة العادلة بينهم

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	فعالية التدقيق الداخلي , كفاءة التدقيق الداخلي ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: ا. دور الأطراف ذات المصلحة أو الصلة بالقواعد

المنظمة لحوكمة الشركات

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.260 ^a	.067	.013	.3663012

a. Predictors: (Constant), a. فعالية التدقيق الداخلي, كفاءة التدقيق الداخلي

ANOVA^a

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	.330	2	.165	1.229	.305 ^b
Residual	4.562	34	.134		
Total	4.892	36			

a. Dependent Variable: ا. دور الأطراف ذات المصلحة أو الصلة بالقواعد المنظمة لحوكمة الشركات

b. Predictors: (Constant), b. فعالية التدقيق الداخلي, كفاءة التدقيق الداخلي

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	2.868	.618		4.637	.000

كفاءة التدقيق الداخلي	-.007-	.142	-.008-	-.047-	.963
فعالية التدقيق الداخلي	.236	.160	.263	1.475	.150

a. Dependent Variable: دور الأطراف ذات المصلحة أو الصلة بالقواعد المنظمة لحوكمة الشركات

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	فعالية التدقيق الداخلي , كفاءة التدقيق الداخلي ^b		Enter

a. Dependent Variable: الإفصاح والشفافية

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.224 ^a	.050	-.006-	.3058328

a. Predictors: (Constant), فعالية التدقيق الداخلي , كفاءة التدقيق الداخلي

ANOVA^a

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	.168	2	.084	.897	.417 ^b
Residual	3.180	34	.094		
Total	3.348	36			

a. Dependent Variable: الإفصاح والشفافية

b. Predictors: (Constant), فعالية التدقيق الداخلي , كفاءة التدقيق الداخلي

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	3.131	.516		6.064	.000
1 كفاءة التدقيق الداخلي	.025	.118	.037	.207	.837
فعالية التدقيق الداخلي	.154	.134	.207	1.154	.256

a. Dependent Variable: الإفصاح والشفافية

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	فعالية التدقيق الداخلي , كفاءة التدقيق الداخلي ^b		Enter

a. Dependent Variable: مسؤوليات مجلس الإدارة

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1				

1	.574 ^a	.329	.290	.2353470
---	-------------------	------	------	----------

a. Predictors: (Constant), كفاءة التدقيق الداخلي, فعالية التدقيق الداخلي

ANOVA^a

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	.924	2	.462	8.343	.001 ^b
Residual	1.883	34	.055		
Total	2.807	36			

a. Dependent Variable: a.مسئوليات مجلس الإدارة

b. Predictors: (Constant), كفاءة التدقيق الداخلي, فعالية التدقيق الداخلي

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	2.034	.397		5.119	.000
كفاءة التدقيق الداخلي	.193	.091	.320	2.118	.042
فعالية التدقيق الداخلي	.254	.103	.373	2.469	.019

a. Dependent Variable: a.مسئوليات مجلس الإدارة