



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
شعبة العلوم المالية والمحاسبية
أطروحة دكتوراه

دور وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها
على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية - دراسة ميدانية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: محاسبة وتدقيق

إشراف الدكتور:
زين يونس

من إعداد الطالب:
نعماني رفيق

أعضاء لجنة المناقشة:

الرقم	الإسم واللقب	الرتبة	المؤسسة الأصلية	الصفة
01	محمد الهادي ضيف الله	أستاذ	جامعة الوادي	رئيسا
02	يونس زين	أستاذ	جامعة الوادي	مشرفا ومقررا
03	رضا زهواني	أستاذ	جامعة الوادي	ممتحنا
04	محمد فيصل مايدة	أستاذ محاضر أ	جامعة الوادي	ممتحنا
05	أصيلة العمري	أستاذ محاضر أ	جامعة بسكرة	ممتحنا
06	إلهام بروبة	أستاذ محاضر أ	جامعة بسكرة	ممتحنا

السنة الجامعية: 2022/2021



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
شعبة العلوم المالية والمحاسبية
أطروحة دكتوراه

دور وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها
على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية - دراسة ميدانية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: محاسبة وتدقيق

إشراف الدكتور:
زين يونس

من إعداد الطالب:
نعماني رفيق

أعضاء لجنة المناقشة:

الرقم	الإسم واللقب	الرتبة	المؤسسة الأصلية	الصفة
01	محمد الهادي ضيف الله	أستاذ	جامعة الوادي	رئيسا
02	يونس زين	أستاذ	جامعة الوادي	مشرفا ومقررا
03	رضا زهواني	أستاذ	جامعة الوادي	ممتحنا
04	محمد فيصل مايدة	أستاذ محاضر أ	جامعة الوادي	ممتحنا
05	أصيلة العمري	أستاذ محاضر أ	جامعة بسكرة	ممتحنا
06	إلهام بروبة	أستاذ محاضر أ	جامعة بسكرة	ممتحنا

السنة الجامعية: 2022/2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إهداء

إلى أبي الشمعة التي تحرق نفسها لكي تثير لنا درب الحياة....
قدوتي، ومثلي الأعلى في الحياة؛
أطال الله في عمره، وأمدّه بالصحة والعافية.
إلى أمي الحبيبة معلمتي الأولى التي علمتني معنى العطاء وحب الخير
أطال الله في عمرها، وأمدّها بالصحة والعافية.
إلى إخوتي وأخواتي سندي في هذه الحياة
إلى زملاء الدراسة ... زملاء العمل
الذين تلغيت منهم الدعم والنصح
إلى جميع الأقارب والأصدقاء
أهديكم عملي هذا

رفيق

تشكرات

يقول رسول الله

صلى الله عليه وسلم : (لا يشكر الله
من لا يشكر الناس)

الحمد لله حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه على منه وكرمه لإتمام
هذه الدراسة رجيا منه جل وعل أن تنال رضاه.

أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من :

الأستاذ زين يونس الذي لم يبخل علي

بجهده ونصحه من أجل إتمام هذا العمل من خلال توجيهي
وإرشادي

عائلة دودي بولاية الوادي على وقوفها معي إلى غاية مناقشة
هذا العمل

أعضاء لجنة المناقشة الكرام

السادة الأساتذة الذين ساهموا في تحكيم الاستبيان

كما أشكر كل من ساهم في إتمام العمل من قريب أو من
بعيد. ولو بكلمة طيبة وابتسامة صادقة

إليكم كلكم خالص الشكر والتقدير.

ملخص :

تعتبر حوكمة الشركات من أبرز الأنظمة التي تبنتها مختلف المؤسسات بهدف تحسين أدائها والحفاظ على حقوق أصحاب المصلحة، وعلى هذا الأساس جاء هذا البحث من أجل تحليل العلاقة بين آليات تفعيل حوكمة الشركات ومدى انعكاسها على أداء المؤسسة الاقتصادية، حيث يحلل هذا البحث مختلف الجوانب المرتبطة بحوكمة الشركات خاصة ما تعلق بالآليات تفعيلها في المؤسسة الاقتصادية، تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية من أبرز تلك الآليات التي تساهم في تبني مبادئ الحوكمة، حيث يتطرق إلى أبرز الأساسيات المرتبطة بمتغيرات الدراسة، هذا وقد تطرق البحث إلى دراسة انعكاس تبني مبادئ الحوكمة على الأداء المالي.

يهدف معالجة مختلف الجوانب البحث تم اعداد استبيان موجه لعينة من المهتمين بمجال الحوكمة والمراجعة بهدف تحليل العلاقة بين متغيرات وظيفة المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات ومدى انعكاسها على الأداء المالي، كما تم بناء بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة صيدال .

الكلمات المفتاحية:

حوكمة الشركات، المراجعة الداخلية، بطاقة الأداء المتوازن.

Abstract:

Corporate governance is one of major organisations that is adopted by a large number of establishments in order to enhance their financial performance and preserve the rights of the stakeholders. Based on this, this research aims at analyzing the relationship between the mechanisms of the implementation of corporate governance and its effects on the financial side of the economic institution. Indeed, this research analysis the different aspects related to corporate governance focusing on the mechanisms of its implementation in economics institution. One of the principles corporate governance. In addition to this adoption of corporate governance principals on the financial performance.

Aiming at addressing the different aspects of the research, a questionnaire was prepared to point a sample of people who are interested in the field of governance and auditing in order to analyse the relationship between changes of the internal auditing and corporate governance and its consequences on financial performance. Moreover we build on a report card on the institution of saidal

key words:

Corporate Governance, Internal Audit, Balanced Score Card.

قائمة الجداول

والأشكال والملامح

الرقم	العنوان	الصفحة
(1-1)	أصحاب المصالح المرتبطين بالمؤسسة وأهم أهدافهم	35
(2-1)	نماذج حوكمة الشركات	50
(1-2)	المراسيم والقوانين التي تنظم ممارسة المهنة في الجزائر	70
(1-3)	مقاييس التعلم والنمو الأكثر شيوعا واستخداما	140
(1-4)	درجات مقياس ليكارت الخماسي المعتمد في الدراسة	158
(2-4)	التوزيع النسبي للإستثمارات الموزعة	161
(3-4)	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	161
(4-4)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	161
(5-4)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	162
(6-4)	معامل ألفا كرونباخ لإستبيان الدراسة	163
(7-4)	مصفوفة الارتباط الخاصة بالمحور الأول	164
(8-4)	مصفوفة الارتباط الخاصة بالمحور الثاني	165
(9-4)	مصفوفة الارتباط الخاصة بالمحور الثالث	166
(10-4)	مصفوفة الارتباط الخاصة بالمحور الرابع	168
(11-4)	مصفوفة الارتباط الخاص بالمحور الخامس	170
(12-4)	مصفوفة الارتباط الخاصة بالمحور السادس	172
(13-4)	مصفوفة الارتباط الخاصة بالمحور السابع	173
(14-4)	إختبار t المحور الأول	174
(15-4)	إختبار t لفقرات المحور الثاني	176
(16-4)	إختبار t لفقرات المحور الثالث	180
(17-4)	إختبار t لفقرات المحور الرابع	185
(18-4)	إختبار t لفقرات المحور الخامس	191
(19-4)	إختبار t لفقرات المحور السادس	194
(20-4)	إختبار t لفقرات المحور السابع	197
(21-4)	إختبار t لفقرات المحور الأول	199
(22-4)	إختبار t لفقرات المحور الثاني	201

203	إختبار t لفقرات المحور الرابع	(23-4)
205	إختبار t لفقرات المحور الخامس	(24-4)
208	تحليل الارتباط بين ميثاق المراجعة الداخلية وحقوق المساهمين والمعاملة	(25-4)
209	تحليل الارتباط بين الموضوعية والاستقلالية وحقوق المساهمين والمعاملة المتساوية للمساهمين	(26-4)
210	تحليل الارتباط بين المهارة والعناية المهنية وحقوق المساهمين والمعاملة المتساوية للمساهمين	(27-4)
211	تحليل الارتباط بين برنامج تأكيد وتحسين الجودة وحقوق المساهمين والمعاملة المتساوية للمساهمين	(28-4)
212	تحليل الارتباط بين إدارة نشاط التدقيق الداخلي وحقوق المساهمين والمعاملة المتساوية للمساهمين	(29-4)
213	تحليل الارتباط بين تخطيط مهمة التدقيق وحقوق المساهمين والمعاملة المتساوية للمساهمين	(30-4)
214	تحليل الارتباط بين تنفيذ مهمة التدقيق وتبليغ النتائج وحقوق المساهمين والمعاملة المتساوية للمساهمين	(31-4)
215	تحليل الارتباط بين ميثاق المراجعة الداخلية والشفافية والإفصاح	(32-4)
216	تحليل الارتباط بين استقلالية وموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية والشفافية والإفصاح	(33-4)
217	تحليل الارتباط بين المهارة والعناية المهنية اللازمة والشفافية والإفصاح	(34-4)
218	تحليل الارتباط بين برنامج وتحسين وتأکید الجودة والشفافية والإفصاح	(35-4)
219	تحليل الارتباط بين إدارة نشاط المراجعة الداخلية والشفافية والإفصاح	(36-4)
220	تحليل الارتباط بين تخطيط مهمة المراجعة الداخلية والشفافية والإفصاح	(37-4)
220	تحليل الارتباط بين تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية وتبليغ النتائج والشفافية	(38-4)
221	تحليل الارتباط بين ميثاق المراجعة الداخلية ومسؤولية مجلس الإدارة	(39-4)
222	تحليل الارتباط بين استقلالية وموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية ومسؤولية مجلس الإدارة	(40-4)
223	تحليل الارتباط بين المهارة والعناية المهنية اللازمة ومسؤولية مجلس الإدارة	(41-4)
224	تحليل الارتباط بين برنامج وتحسين وتأکید الجودة ومسؤولية مجلس الإدارة	(42-4)
224	تحليل الارتباط بين إدارة نشاط المراجعة الداخلية ومسؤولية مجلس الإدارة	(43-4)

225	تحليل الارتباط بين تخطيط مهمة المراجعة الداخلية ومسؤولية مجلس الإدارة	(44-4)
226	تحليل الارتباط بين تنفيذ مهمة المراجعة وتبليغ النتائج ومسؤولية مجلس الإدارة	(45-4)
227	تحليل الارتباط بين ميثاق المراجعة الداخلية وأصحاب المصالح	(46-4)
228	تحليل الارتباط بين ميثاق المراجعة الداخلية وأصحاب المصالح	(47-4)
228	تحليل الارتباط بين المهارة والعناية المهنية اللازمة وأصحاب المصالح	(48-4)
229	تحليل الارتباط بين برنامج تحسين وتأكيد الجودة وأصحاب المصالح	(49-4)
230	تحليل الارتباط بين إدارة نشاط المراجعة الداخلية وأصحاب المصالح	(50-4)
231	تحليل الارتباط بين تخطيط مهمة المراجعة الداخلية وأصحاب المصالح	(51-4)
231	تحليل الارتباط بين تنفيذ مهمة المراجعة وتبليغ النتائج وأصحاب المصالح	(52-4)
232	معامل ألفا كرونباخ	(53-4)
232	إختبار t للمحور الأول	(54-4)
234	إختبار t للمحور الثاني	(55-4)
235	إختبار t للمحور الثالث	(56-4)
236	إختبار t للمحور الرابع	(57-4)
237	مصفوفة الارتباط للمحور الأول	(58-4)
239	مصفوفة الارتباط للمحور الثاني	(59-4)
241	مصفوفة الارتباط للمحور الثالث	(60-4)
243	مصفوفة الارتباط للمحور الرابع	(61-4)
245	تحليل الارتباط بين متغيرات حوكمة الشركات والبعد المالي لبطاقة الأداء المتوازن	(62-4)
246	تحليل الارتباط بين متغيرات حوكمة الشركات بعد العملاء لبطاقة الأداء المتوازن	(63-4)
247	تحليل الارتباط بين متغيرات حوكمة الشركات بعد التعلم والنمو لبطاقة الأداء المتوازن	(64-4)
248	تحليل الارتباط بين متغيرات حوكمة الشركات وبعد العمليات الداخلية لبطاقة الأداء المتوازن	(65-4)
249	تطور معدل دوران الأصول بمؤسسة صيدال للفترة من 2016 إلى 2020	(66-4)
251	تطور معدل العائد على الإستثمار بمؤسسة صيدال للفترة من 2016 إلى 2020	(67-4)
252	تطور هامش الربح بمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة	(68-4)
253	تطور المردودية المالية بمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة	(69-4)

254	تطور رقم الأعمال بمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة	(70-4)
255	يوضح تطور معدل دوران الزبائن بمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة	(71-4)
256	تطور معدل الاحتفاظ بالزبائن خلال فترة الدراسة	(72-4)
258	طور الإنتاج في مؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة	(73-4)
259	تطور القيمة المضافة بمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة	(74-4)
260	تحسين كفاءة الإدارة المالية بمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة	(75-4)
261	تطور تفعيل العلاقة مع العاملين بمؤسسة صيدال	(76-4)
263	تطور تحفيز العاملين بمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة	(77-4)
264	تطور معدل إشراك العاملين في مؤسسة صيدال	(78-4)
265	تطور عدد العاملين في مؤسسة صيدال	(79-4)
269	البعد المالي لبطاقة الأداء لمتوازن لمؤسسة صيدال	(80-4)
270	مؤشر معدل العائد على الاستثمار	(81-4)
271	مقارنة هامش الربح المحقق مع هامش الربح المستهدف لمؤسسة صيدال	(82-4)
272	مقارنة المردودية المالة المحققة مع المردودية المالية المستهدفة لمؤسسة صيدال	(83-4)
275	مقارنة النمو في رقم الأعمال المستهدف مع النمو في رقم الأعمال المحقق لمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة	(84-4)
276	مقارنة معدل دوران الزبائن المستهدف مع معدل دوران الزبائن المحقق لمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة	(85-4)
276	مقارنة معدل الاحتفاظ الزبائن المستهدف مع معدل الاحتفاظ الزبائن المحقق لمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة	(86-4)
277	مقارنة معدل نمو الإنتاج المستهدف مع معدل نمو الإنتاج المحقق لمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة	(87-4)
278	مقارنة معدل نمو القيمة المضافة المستهدفة مع معدل نمو القيمة المضافة المحققة لمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة	(88-4)
279	مقارنة معدل تحسين كفاءة الإدارة المالية المستهدفة مع معدل تحسين كفاءة الإدارة المالية المحققة لمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة	(89-4)
280	يوضح الفرق بين معدل تفعيل العلاقة مع العاملين المستهدفة ومعدل تفعيل العلاقة مع العاملين المحققة	(90-4)
281	يوضح الفرق بين معدل تحفيز العاملين المستهدف ومعدل تحفيز العاملين	(91-4)

	المحقق	
283	الفرق بين معدل إشراك العاملين المستهدف ومعدل إشراك العاملين المحقق لمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة	(92-4)
284	الفرق بين معدل الزيادة في عدد العاملين المستهدف ومعدل الزيادة في عدد العاملين المحقق لمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة	(93-4)

الصفحة	العنوان	الرقم
	قائمة الأشكال	
06	مشاكل نظرية الوكالة	(1-1)
37	المحددات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات	(2-1)
39	ركائز حوكمة الشركات	(3-1)
93	المفهوم الحديث للرقابة الداخلية	(1-2)
95	أهداف الرقابة الداخلية	(2-2)
117	عملية تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية	(1-3)
129	تطور بطاقة الأداء المتوازن	(2-3)
136	مؤشرات منظور بعد العملاء	(3-3)
141	خطوات إعداد بطاقة الأداء المتوازن	(4-3)
156	متغيرات الدراسة	(1-4)
	قائمة الرسومات البيانية	
250	تطور معدل دوران الأصول بمؤسسة صيدال للفترة من 2016 إلى 2020	(1-4)
251	تطور معدل العائد على الإستثمار بمؤسسة صيدال للفترة من 2016 إلى 2020	(2-4)
252	يوضح تطور هامش الربح بمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة	(3-4)
253	يوضح تطور المردودية المالية لمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة	(4-4)
255	تطور رقم الأعمال بمؤسسة صيدال	(5-4)
256	يوضح تطور معدل دوران الزبائن بمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة	(6-4)
257	تطور معدل الاحتفاظ بالزبائن خلال فترة الدراسة	(7-4)
258	تطور الإنتاج في مؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة	(8-4)
259	نمو القيمة المضافة بمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة	(9-4)
260	تحسين كفاءة الإدارة المالية بمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة	(10-4)
262	تطور تفعيل العلاقة مع العاملين بمؤسسة صيدال	(11-4)
263	تطور تحفيز العاملين بمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة	(12-4)
264	تطور معدل إشراك العاملين في مؤسسة صيدال	(13-4)

266	تطور عدد العاملين في مؤسسة صيدال	(14-4)
270	مؤشرات البعد المالي لبطاقة الأداء المتوازن الخاصة بمؤسسة صيدال	(15-4)
271	مؤشر معدل العائد على الاستثمار لمؤسسة صيدال	(16-4)
272	مقارنة هامش الربح المحقق مع هامش الربح المستهدف لمؤسسة صيدال	(17-4)
273	مقارنة المردودية المالية المحققة مع المردودية المالية المستهدفة لمؤسسة صيدال	(18-4)
274	مقارنة النمو في رقم الأعمال المستهدف مع النمو في رقم الأعمال المحقق لمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة	(19-4)
275	مقارنة معدل دوران الزبائن المستهدف مع معدل دوران الزبائن المحقق لمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة	(20-4)
276	مقارنة معدل الاحتفاظ الزبائن المستهدف مع معدل الاحتفاظ الزبائن المحقق لمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة	(21-4)
277	مقارنة معدل نمو الإنتاج المستهدف مع معدل نمو الإنتاج المحقق لمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة	(22-4)
278	مقارنة معدل نمو القيمة المضافة المستهدفة مع معدل نمو القيمة المضافة المحققة لمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة	(23-4)
279	مقارنة معدل تحسين كفاءة الإدارة المالية المستهدفة مع معدل تحسين كفاءة الإدارة المالية المحققة لمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة	(24-4)
280	يوضح الفرق بين معدل تفعيل العلاقة مع العاملين المستهدفة ومعدل تفعيل العلاقة مع العاملين المحققة	(25-4)
281	يوضح الفرق بين معدل تحفيز العاملين المستهدف ومعدل تحفيز العاملين المحقق	(26-4)
282	الفرق بين معدل إشراك العاملين المستهدف ومعدل إشراك العاملين المحقق لمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة	(27-4)
283	الفرق بين معدل الزيادة في عدد العاملين المستهدف ومعدل الزيادة في عدد العاملين المحقق لمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة	(28-4)
	قائمة الرسومات البيانية	
	قائمة الأساتذة المحكمين للإستبيان	الملحق 1
	الاستبيان الموزع على عينة الدراسة	الملحق 2

قائمة الجداول والأشكال والملحق

	نتائج التحليل الاحصائي باستخدام برنامج .spss	الملحق 3
	القوائم المالية لمؤسسة صيدال	الملحق 4

فهرس المحتوايات

الإهداء	.....
التشكرات	.....
الملخص	.....
فهرس المحويات	.....
قائمة الأشكال والجداول	.....
المقدمة العامة	.....

الفصل الأول : الإطار النظري لحوكمة الشركات

مقدمة الفصل	.....	2
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات.....	.....	3
المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات وتطورها التاريخي	.....	3
1- التطور التاريخي لحوكمة الشركات	.....	3
1-1 نظرية الوكالة ودورها في بروز حوكمة الشركات	.....	5
2-1 الفضاء والأزمات المالية ودورها في بروز حوكمة الشركات	.....	7
3-1 فضيحة إنرون	.....	8
4-1 العولمة والحوكمة	.....	10
2- تعريف حوكمة الشركات	.....	11
3- أهداف حوكمة الشركات	.....	14
4- أهمية حوكمة الشركات	.....	15
المطلب الثاني: أساسيات حوكمة الشركات.....	.....	16
1- آليات تطبيق حوكمة الشركات	.....	16
1-1 الآليات الداخلية لحوكمة الشركات	.....	17
2-1 الآليات الخارجية لحوكمة الشركات	.....	18
2- تجارب بعض الدول في مجال حوكمة الشركات	.....	19
1-2 تجربة بريطانيا	.....	19
2-2 التجربة الفرنسية	.....	20
3-2 التجربة الماليزية	.....	22

24.....	4-2 تجرية الولايات المتحدة الأمريكية
25	3- مبادئ حوكمة الشركات حسب منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي
33.....	المطلب الثالث : نظريات حوكمة الشركات ومحدداتها
33	1- نظرية تكلفة الصفقات
34.....	2- نظرية أصحاب المصالح
36	3- نظرية حقوق الملكية
37.....	4- محددات حوكمة الشركات
38.....	1-4 المحددات الخارجية
38.....	2-4 المحددات الداخلية
39.....	المبحث الثاني : الجانب العملي لحوكمة الشركات
39	المطلب الأول: ركائز حوكمة الشركات
40.....	1- السلوك الأخلاقي
41.....	2- الرقابة والمساءلة
42.....	3- إدارة المخاطر
45.....	المطلب الثاني: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات
45.....	1- الأطراف الداخلية
47.....	2- الأطراف الخارجية
49	المطلب الثالث : نماذج حوكمة الشركات
49.....	1- النموذج المساهماتي
51.....	2- نموذج أصحاب المصلحة
52.....	المطلب الرابع: متطلبات تطبيق حوكمة الشركات
56.....	المبحث الثالث: حوكمة الشركات في اجزائر
56.....	المطلب الأول: الإصلاحات الهيكلية المتزامنة مع تطبيق حوكمة الشركات
60.....	المطلب الثاني: ميثاق الحكم الراشد
63.....	خاتمة الفصل

الفصل الثاني : وظيفة المراجعة الداخلية كآلية لتفعيل حوكمة الشركات

- 65.....مقدمة الفصل.
- 66.....المبحث الأول: ماهية المراجعة.
- 66.....المطلب الأول: عموميات حول المراجعة.
- 66.....1- نشأة المراجعة
- 68.....2- التطور التاريخي لمهنة المراجعة في الجزائر.
- 72.....3- مفهوم المراجعة.
- 74.....المطلب الثاني : المراجعة الداخلية، المفهوم، الأهمية والأهداف.
- 75.....1- مفهوم المراجعة الداخلية.
- 77.....2- أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية.
- 79.....3- أهداف المراجعة الداخلية.
- 80.....المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية.
- 89.....المطلب الرابع : التنظيم المهني للمراجعة الداخلية.
- 89.....1- إدارة المراجعة الداخلية وموقعها التنظيمي.
- 90.....2- ميكانيزمات وظيفة المراجعة الداخلية.
- 91.....المبحث الثاني : نظام الرقابة الداخلية
- 91.....المطلب الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية
- 91.....1- مفهوم نظام الرقابة الداخلية.
- 94.....2- أهمية وأهداف نظام الرقابة
- 96.....المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية.
- 96.....1- البيئة الرقابية.
- 97.....2- تقدير الخطر
- 99.....المبحث الثالث: آليات وظيفة مراجعة الداخلية ودورها في تفعيل حوكمة الشركات.
- 99.....المطلب الأول: لجان المراجعة ودورها في تفعيل حوكمة الشركات.
- 99.....1- عموميات حول لجان المراجعة الداخلية.
- 101.....2- قواعد تشكيل لجان المراجعة.

- 102.....3- الضوابط الخاصة بتشكيل لجنة المراجعة.
- 103.....4- دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات.
- 104.....المطلب الثاني : المراجعة الداخلية كآلية لتفعيل حوكمة الشركات.
- 108..... خاتمة الفصل

الفصل الثالث : المقاربة النظرية للأداء

- 110.....مقدمة الفصل
- 111.....المبحث الأول : أساسيات حول الأداء
- 111.....المطلب الأول: التطور التاريخي لمفهوم الأداء المؤسسي.
- 111.....1- تطور الأداء عبر التاريخ
- 112.....2- مفهوم الأداء
- 114.....المطلب الثاني : قياس وتقييم الأداء المؤسسي.
- 114.....1- مفهوم قياس الأداء
- 115.....2- أهداف تقييم الأداء
- 118.....3- أهمية تقييم الأداء
- 119.....المطلب الثالث : العوامل المؤثرة على مستويات الأداء.
- 119.....1- الأداء العملي أو التشغيلي:
- 120.....2- الأداء الإستراتيجي.
- 122.....المبحث الثاني : مراحل وأساليب تقييم الأداء المؤسسي.
- 122.....المطلب الأول : مراحل تقييم الأداء.
- 123.....المطلب الثاني : مؤشرات تقييم الأداء وأساليب تحسينه.
- 126.....المبحث الثالث : بطاقة الأداء المتوازن كأداة قياس الأداء المؤسسي.
- 126.....المطلب الأول: مفهوم بطاقة الأداء المتوازن.
- 126.....1- تعريف بطاقة الأداء المتوازن.
- 128.....2- ظهور بطاقة الأداء المتوازن:
- 133.....المطلب الثاني: الجوانب الرئيسية لبطاقة الأداء المتوازن.
- 134.....1- الأبعاد الخارجية لبطاقة الأداء المتوازن.

137.....	2- الأبعاد الداخلية لبطاقة الأداء المتوازن
141.....	المطلب الثالث : إعداد بطاقة الأداء المتوازن
147.....	خاتمة الفصل
<u>الفصل الرابع : الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات</u>	
<u>وانعكاسها على الأداء المالي</u>	
149.....	مقدمة الفصل
150.....	المبحث الأول : مؤسسة صيدال
150.....	المطلب الأول : التطور التاريخي لمؤسسة صيدال
152.....	المطلب الثاني : وفروع مؤسسة صيدال
154.....	المبحث الثاني : دراسة دور وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات
154.....	المطلب الأول : بناء إستبيان الدراسة
160.....	المطلب الثاني : تحليل محتوى الإستبيان
	المطلب الثالث : تحليل الإرتباط بين متغيرات وظيفة المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات واختبار
208.....	الفرضيات
232.....	المطلب الرابع : دراسة مدى انعكاس حوكمة الشركات على أداء المؤسسات الاقتصادية
249.....	المبحث الثالث : محاولة بناء بطاقة أداء متوازن لمؤسسة صيدال
249.....	المطلب الأول : تحديد مؤشرات بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة صيدال
266.....	المطلب الثاني : تحديد النسب المستهدفة والأوزان النسبية للمؤشرات
269.....	المطلب الثالث : تحليل مؤشرات بطاقة الأداء المتوازن الخاصة بمؤسسة صيدال
285.....	خاتمة الفصل

مقدمة عامة

شهد العالم العديد من الأزمات الاقتصادية والتي أثرت على كثير من الدول الأمر الذي انعكس سلبا على النشاط الاقتصادي العالمي، ولعل أهم الأزمات التي كان لها تأثير على العديد من الدول هي أزمة الرهن العقاري والتي شهدها العالم بداية من سنة 2007 والتي مست القطاع المصرفي إلا أنها تفاقمت لتشمل الأسواق المالية العالمية والعديد من البنوك، سبق أزمة الرهن العقاري العديد من الأزمات والفضائح الاقتصادية غرار فضيحة إنرون التي تعتبر من أبرز الأحداث الاقتصادية سنة 2001 والتي غيرت العديد من المفاهيم ووجهات نظر العديد من المفكرين والمهتمين بالشأن الاقتصادي والمحاسبي بخصوص الطرق التي يتم من خلالها تسيير المؤسسات الاقتصادية، إن الأحداث والأزمات المتعاقبة على مر التاريخ جعلت العديد من الأكاديميين والممارسين إلى البحث والتفكير في إيجاد نظام يسمح بإدارة المؤسسات وفق قوانين وضوابط من شأنها أن تساهم في تعزيز الثقة بين مجلس إدارة المؤسسة من جهة والأطراف ذوي العلاقة من جهة أخرى، هذا وقد ساهمت العديد من المنظمات الحكومية والغير حكومية في تطوير نظام حوكمة الشركات الذي من شأنه أن يساهم في التقليل من الأزمات التي قد تعصف بمختلف المؤسسات من خلال تحديد العلاقة بين المساهمين ومجلس الإدارة والحفاظ على حقوق الأقلية بالمؤسسة، حيث تقوم حوكمة الشركات على مجموعة من الركائز والمبادئ خصوصا في ضل انفصال الملكية عن الإدارة، تكمن أهمية حوكمة الشركات في حماية أصحاب المصالح وإعادة الثقة لمختلف المتعاملين مع مجلس الإدارة والحد من التلاعبات التي يمكن أن تتم عن طريق مجلس إدارة المؤسسة من خلال مجموعة من اللوائح والقوانين.

تعتبر نظرية الوكالة من أهم العوامل التي أدت إلى تبنى الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية وهذا بهدف تحقيق التوازن بين مختلف الأطراف بالمؤسسة الاقتصادية خاصة في ضل توسع المؤسسات وكبر حجمها، وهو ما يؤدي إلى زيادة تضارب المصالح حيث يسعى كل طرف إلى تعظيم مصالحه الشخصية الأمر الذي يتطلب وجود لوائح من شأنها أن تنظم العلاقة بين مختلف الفئات، حيث توفر حوكمة الشركات آليات المساءلة والرقابة على أعمال مجلس الإدارة الأمر الذي يوفر جوا من العدالة والمساوات والشفافية في مختلف المعاملات.

لا يمكن تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسة الاقتصادية إلا بوجود مجموعة من الآليات من أهمها : المراجعة الداخلية، تعتبر المراجعة الداخلية من أهم آليات تفعيل الحوكمة وهذا للإستقلالية التي تتمتع بها في ممارسة أنشطة الرقابة على مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية، خصوصا

في ظل توسع نشاط المراجعة الداخلية ليشمل تقديم خدمات إستشارية بالإضافة إلى تقديم تقارير دورية بخصوص نظام الرقابة في المؤسسة الاقتصادية، تعتبر المراجعة الداخلية المحور الأساسي الذي تقوم عليه حوكمة الشركات وهذا للدور الذي تلعبه من خلال زيادة الشفافية ومصداقية القوائم المالية.

يعتبر تحسين الأداء من أهم الأهداف التي تسعى لتحقيقها أي مؤسسة اقتصادية، حيث شهد موضوع أداء المؤسسة الاقتصادية إهتماما متزايدا من قبل المفكرين والباحثين في مجال الأداء خصوصا في ظل إنفتاح الأسواق العالمية وزيادة المنافسة وهو ما يدفع بالمؤسسات الاقتصادية إلى البحث عن أساليب ووسائل حديثة تتماشى مع التطورات على مستوى الأسواق العالمية بهدف الحفاظ على مستوى أداء ثابت أو تحسينه، هذا وقد شكلت العولمة المالية وحركة رؤوس الأموال أهم التحديات التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية، تطورت أساليب ووسائل قياس أداء المؤسسة الاقتصادية عبر الزمن تماشيا مع إفرازات العولمة الاقتصادية، وفي خضم هذه التغيرات برزت بطاقة الأداء المتوازن كوسيلة من أجل قياس وتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، حيث تشمل على مجموعة من المؤشرات المالية والغير مالية حيث أصبحت ركيزة أساسية من ركائز الإدارة الإستراتيجية، حيث تقوم بطاقة الأداء المتوازن على أربعة أبعاد أساسية، هي البعد المالي، بعد العملاء، بعد العمليات الداخلية، بعد التعلم والنمو، تختلف أهمية هذه الأبعاد من مؤسسة لأخرى، فالمؤسسات الحديثة مطالبة باعتماد نظم قياس تراعى المسؤولية المجتمعية واحتياجات مختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة.

تسعى الجزائر كغيرها من البلدان إلى تحسين مناخ الإستثمار من خلال تعزيز مبادئ الشفافية والمصداقية والمعاملة العادلة لمختلف المتعاملين وهو ما دفعها إلى تبني ميثاق الحكم الراشد سنة 2009، حيث يعتبر ميثاق الحكم الراشد فلسفة جديدة في تسيير المؤسسات الاقتصادية يرتكز على مجموعة من اللوائح والضوابط التي تكفل حقوق مختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة الاقتصادية، يتصف ميثاق الحكم الراشد بالحرية والتطوعية وعدم إلزام مختلف المؤسسات في القطاع الاقتصادي الإنظام للميثاق وهو ما يتيح مجموعة الأدوات التي تضيف قيمة للمؤسسة من خلال تبني مبادئ الحكم الراشد، يستمد ميثاق الحكم الراشد مبادئه من اللوائح والقوانين داخل الدولة وكذا من مبادئ منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، تشكل بيئة الأعمال التي يوفرها ميثاق الحكم الراشد نقطة جذب للمؤسسة الناشطة في السوق الجزائرية الأمر الذي دفع بالعديد من المؤسسة إلى تبني ميثاق الحكم الراشد على غرار مؤسسة صيدال،

حيث تعتبر مؤسسة صيدال من رواد في مجال الحوكمة والحكم الراشد في الجزائر، الأمر الذي انعكس على أدائها.

طرح الإشكالية :

تساهم وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسة الاقتصادية بشكل أساسي وفق مجموعة من الضوابط والإجراءات خاصة في ظل إنتشار الفضائح والأزمات المالية التي تتطلب رقابة محكمة على أعمال أعضاء مجلس الإدارة، حيث تقوم حوكمة الشركات على مجموعة من الركائز والمحددات فضعف آليات الرقابة في العديد من المؤسسات دفع بها إلى تبني نظام حوكمة الشركات بهدف تحسين الأداء وتعزيز النمو الاقتصادي، في ظل العولمة الاقتصادية وتوجه العالم نحو الرأس المالية يمكن طرح الإشكالية الموالية:

ما مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وما مدى انعكاسها على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ؟

الأسئلة الفرعية : بهدف تبسيط إشكالية الدراسة يمكن طرح الأسئلة الفرعية الموالية :

- 1- ما هي حوكمة الشركات وماهي أهم المبادئ التي تركز عليها؟
- 2- كيف تساهم معايير المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية؟
- 3- هل هناك علاقة بين معايير المراجعة الداخلية وركائز حوكمة الشركات؟
- 4- ما مدى تبني المؤسسات الجزائرية ممثلة في مؤسسة صيدال لمبادئ الحوكمة؟
- 5- هل تساهم حوكمة الشركات في تعزيز أداء المؤسسة الاقتصادية؟

فرضيات الدراسة : بناءا على الأسئلة الفرعية التي تم طرحها سابقا يمكن طرح مجموعة من

الفرضيات الموالية :

- 1- تتمثل حوكمة الشركات في مجموعة من اللوائح والتشريعات التي تستمد ركائزها من مبادئ منظمة التنمية والتعاون؛
- 2- تساهم معايير المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات من خلال تعزيز آليات الرقابة والإستقلالية؛

3- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين معايير المراجعة الداخلية ومبادئ حوكمة الشركات: وتنقسم هذه الفرضية إلى مجموعة من الفرضيات الفرعية حسب معايير المراجعة الداخلية ومبادئ حوكمة الشركات:

- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيرات وظيفة المراجعة الداخلية وحقوق المساهمين والمعاملة المتساوية للمساهمين؛

- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيرات وظيفة المراجعة الداخلية على الشفافية والإفصاح؛

- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيرات وظيفة المراجعة الداخلية على مسؤولية مجلس الإدارة

- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيرات تأثير وظيفة المراجعة الداخلية على أصحاب المصالح.

4- تلتزم المؤسسات الجزائرية بشكل جزئي بمبادئ حوكمة الشركات؛

أهمية البحث

تتجلى أهمية البحث في العناصر الموالية:

- أهمية تبني نظام حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية وتفعيله كنظام تسيير في المؤسسات الاقتصادية، من خلال توزيع الحقوق والواجبات بين مختلف الأطراف وتحديد القواعد التي من خلالها يتم اتخاذ مختلف القرار خصوصا في ضل التوجه نحو الإدارة الحديثة؛

- ضرورة استعمال بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الاقتصادية باعتبارها من الأدوات الأكثر فعالية في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية من خلال استعمالها لمؤشرات مالية وغير مالية؛

- أهمية البحث عن وسائل وأساليب قياس وتحسين أداء المؤسسات الاقتصادية واعتماد نظام يعتمد على الشفافية والإفصاح عن مختلف تعاملات مجلس الإدارة مع مختلف الأطراف ذوي العلاقة؛

أهداف البحث

يسعى هذا البحث أساسا إلى تحقيق مجموعة من الأهداف:

- تحديد دور المراجعة الداخلية كوظيفة أساسية في المؤسسة الاقتصادية ودورها في تفعيل حوكمة الشركات؛

- دراسة مدى تأثير حوكمة الشركات على أداء المؤسسة الاقتصادية؛

- دراسة مدى تبني حوكمة الشركات من طرف المؤسسات الجزائرية من خلال دراسة آراء عينة من المراجعين الداخليين وتحليل أثر تبني مبادئ الحوكمة على أداء المؤسسة من خلال محاولة بناء بطاقة أداء متوازن تجمع مختلف معايير قياس الأداء؛
- إبراز الدور الذي تلعبه حوكمة الشركات كنظام تسيير حديث في الحد من التلاعب بالقوائم المالية من خلال تفعيل دور أصحاب المصلحة ومختلف المتعاملون مع مجلس الإدارة، الأمر الذي يقلل من نسبة حدوث فضائح وأزمات المالية.

المنهج المستخدم

تم الإعتماد على المنهج الوصفي في وصف مختلف المتغيرات الدراسة، حيث تم وصف وعرض مختلف المصطلحات والمفاهيم المرتبطة بكل من حوكمة الشركات، أداء المؤسسة الاقتصادية ووظيفة المراجعة الداخلية، كما تم الاعتماد على المنهج التحليل من خلال تحليل آراء أفراد عينة الدراسة بهدف الوقوف على العلاقة التي تربط بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة عن طريق استعمال برنامج التحليل spss.21، كما تم إستعمال المنهج التحليلي في تحليل أداء مؤسسة صيدال.

أدوات الدراسة والتحليل

تم الإعتماد على مجموعة من المصادر من أجل معالجة الجانب النظري للبحث حيث تمثلت في مصادر معلومات أولية مثل الكتب، المجلات والمقالات الأكاديمية ومختلف المواقع الإلكترونية ذات العلاقة بالموضوع، كما تم الاعتماد على مختلف الوثائق المتعلقة بمؤسسة صيدال والتي من الممكن أن تضيف قيمة للدراسة، كما تم الإعتماد على الموقع الرسمي للمؤسسة باعتبارها مؤسسة رائدة في مجال استعمال الوسائط الإلكترونية، كما تم الإعتماد على المقابلات وأسلوب الاستبيان من أجل الحصول على نتائج تحليل تعكس واقع مؤسسة صيدال.

حدود الدراسة

يهدف الإحاطة بمختلف جوانب البحث تم تحديد مجال الدراسة كما يلي :

1- الحدود الموضوعية

يركز هذا البحث على تحديد مختلف المفاهيم المرتبطة بالموضوع الرئيسي وتحديد مختلف المصطلحات والأفكار المتعلقة بمتغيرات المرتبطة بوظيفة المراجعة الداخلية ومختلف المتغيرات المرتبطة بحوكمة الشركات وأداء المؤسسة الاقتصادية، وتحديد العلاقة بين مختلف المتغيرات.

2- الحدود المكانية

يهدف معالجة إشكالية البحث تم اختيار مؤسسة صيدال باعتبارها مؤسسة رائدة في مجال الحوكمة، هذا بهدف إسقاط الجانب النظري ومحاولة تحديد العلاقة بين مختلف المتغيرات من خلال دراسة مدى تبني مبادئ الحوكمة ودراسة دور المراجعة الداخلية كوظيفة ودورها في تفعيل مبادئ الحوكمة في المؤسسة، ودراسة أثر تبني مبادئ الحوكمة على الأداء المالي.

3- الحدود الزمنية

تم إجراء الدراسة الميدانية في سنة 2021، حيث تم الاعتماد على مختلف التقارير السنوية مؤسسة صيدال خاصة تلك المتعلقة بالفترة الممتدة من سنة 2016 إلى غاية سنة 2020 كما تم الاعتماد على مختلف التقارير والمنشورات الداخلية.

تقسيمات الدراسة

يهدف معالجة الإشكالية الرئيسية تم تقسيم الدراسة إلى جانبين حيث تم معالجة الأدبيات النظرية في الجانب الأول من الدراسة بينما تم معالجة إشكالية الدراسة وإسقاط مختلف المفاهيم والمصطلحات في الجانب التطبيقي، حيث تم تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول كالآتي:

الفصل الأول : الإطار النظري لحوكمة الشركات

حيث تناول هذا الفصل الجانب النظري لحوكمة الشركات من حيث تطورها التاريخي المفهوم وغيرها من الأدبيات النظرية المرتبطة بالحوكمة، كما تم التطرق لمبادئ حوكمة الشركات ومختلف الآليات التي يتم من خلالها تفعيل الحوكمة، حيث تم تسليط الضوء في هذا الفصل على ميثاق الحكم الراشد في الجزائر.

الفصل الثاني : وظيفة المراجعة الداخلية كآلية لتفعيل حوكمة الشركات

من خلال هذا الفصل تسليط الضوء وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية مبرزا تطورها التاريخي، كما تم التطرق إلى التطور التاريخي للمراجعة في الجزائر وأهميتها وأهدافها في المؤسسة الاقتصادية، كما تم شرح التنظيم المهني للمراجعة الداخلية من خلال إبراز موقع وتبعية إدارة

المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، كما تم التطرق للرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية باعتبارها من بين الركائز الأساسية في المؤسسة.

الفصل الثالث : الإطار النظري والفكري للأداء

من خلال هذا الفصل سيتم تسليط الضوء على الإطار النظري والفكري للأداء في المؤسسة الاقتصادية، من خلال التطرق للتطور التاريخي للأداء ومختلف العوامل المؤثرة في أداء المؤسسة الاقتصادية، كما تم التطرق لبطاقة الأداء المتوازن باعتبارها من بين الوسائل الحديثة المستخدمة في قياس وتقييم أداء المؤسسة الاقتصادية حيث تم رح أهم الجوانب الرئيسية التي تحكم إعداد بطاقة الأداء المتوازن ومختلف المحاور التي تركز عليها.

الفصل الرابع :

من خلال هذا الفصل تم محاولة إسقاط الجانب النظري ومختلف المفاهيم المرتبطة بالحوكمة والأداء ووظيفة المراجعة الداخلية على عينة من المراجعين الداخليين ومختلف الأطراف المهتمة بالمراجعة الداخلية وحوكمة الشركات، حيث تم توزيع إستبانة بهدف معالجة العلاقة بين الحوكمة ووظيفة المراجعة الداخلية، كما تم الاعتماد على مختلف التقارير المتعلقة بمؤسسة صيدال بهدف تحديد تأثير تبني مبادئ الحوكمة على أداء المؤسسة.

الدراسات السابقة

1- دراسة عبد القادر عيادي تحت عنوان جودة المعلومات المحاسبية في ظل حوكمة الشركات وانعكاساتها على كفاءة السوق المالية - حالة الجزائر- أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه جامعة شلف، والتي تم من خلالها تحليل آليات تطبيق حوكمة الشركات مع التركيز على آليات معينة (مجلس الإدارة ولجان المراجعة، التدقيق الداخلي، الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية) ونظرا لطبيعة الدراسة فإن المجتمع عبارة عن مجموعة من المؤسسات المتنوعة والمنتشرة وطنيا ممثلة بمختلف موظفيها بالإضافة إلى الأكاديميين والباحثين وعليه فقد تم توزيع 120 إستبانة على أفراد العينة وقد تم استرجاع 75 إستبانة صالحة للإستعمال وقد هدفت الدراسة إلى إظهار انعكاسات جودة المعلومات المحاسبية المحققة في ظل حوكمة الشركات على كفاءة السوق المالية من خلال زيادة ثقة المتعاملين في المعلومات المقدمة

مع تقديم بعض المقترحات العلمية لتقوية وتطوير آليات الحوكمة في الجزائر وخاصة تلك الآليات المرتبطة بالمحاسبة، ومن جهة أخرى فقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

أ. يبقى واقع الحوكمة في الجزائر نظري أكثر منه تطبيقي، فالعديد من المؤسسات الاقتصادية تم خوصصتها بصورة مباشرة مما ساهم في تقليل عدد شركات المساهمة التي من المفروض أن تساهم في زيادة عدد المؤسسات المدرجة في البورصة؛

ب. هناك نسبة معتبرة من الشركات الخاصة في الجزائر ذات الطابع العائلي، فهي ارفض إقحام كل مستثمر أجنبي عنها وبالتالي ترفض كشف حالتها المالية، مع العلم أن دخول البورصة يتطلب إصدار الكشوف المالية والتعاملات الاقتصادية؛

ت. ضعف نظام الإفصاح بالرغم من أنه يعتبر من أكثر مبادئ الحوكمة مساهمة في رفع كفاءة السوق المالية، حيث أنه يقر بأن تلتزم الشركات بتوفير قنوات لنشر المعلومات وإتاحة الفرصة للجميع للحصول عليها بتكلفة مناسبة وفي الوقت الملائم، وبطريقة تتسم بالعدالة؛

ث. ميثاق الحكم الراشد في الجزائر يعتبر ضعيف وغير مفصل، فهو موجه أساسا للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وتبك المدرجة في البورصة، كما أنه لم يتطرق إلى المبادئ التي صدرت عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والتي تعتبر مرجعا لأغلبية الدول في إعداد موثيقها الوطنية، كما أنه لم يكن إجباري التطبيق بل الإلتزام به يكون صادرا عن إرادة ورغبة الشركة.

2- دراسة فاتح غلاب بعنوان: تطور دور وظيفة المراجعة الداخلية في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة دراسة لبعض المؤسسات الصناعية، مذكرة ماجستير جامعة شلف (2011)، ويهدف معالجة الإشكالية الرئيسية للبحث تم استخدام طريقة الاستبيان كأحد أدوات البحث ويتكون مجتمع الدراسة من مجموع المؤسسات الصناعية لقطاع الاسمنت للجهة الشرقية للبلاد، من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي أنه هناك اتفاق من طرف المؤسسات محل الدراسة بأن تطورات التدقيق والتحقق في مجال خدمة التنمية المستدامة، بأن لها آثار ايجابية على حوكمة الشركات سواء من خلال تفعيل بعض آليات الحوكمة كالشفافية والإفصاح أو من خلال توسيع الدور الرقابي للتدقيق.

3- دراسة العابدي دلال بعنوان حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية مذكرة ماجستير جامعة بسكرة 2016/2015، هدفت هذه الدراسة إلى تحديد آليات حوكمة الشركات وكيفية الاستفادة منها في تحسين جودة المعلومة المحاسبية وذلك

بغرض إعادة الثقة بها، هذا من خلال التعرف على واقع حوكمة الشركات بشركة أليانس للتأمينات الجزائرية ومدى التزامها بمبادئ حوكمة الشركات، وقد توصلت الدراسة إلى أن الحوكمة تحقق أكبر قدر من المصداقية والجودة في المعلومات المحاسبية من خلال ما تقدمه ألياتها الداخلية والخارجية من خدمات حيث تقوم المراجعة الخارجية برفع درجة الثقة في المعلومات عن طريق تقرير المراجع الخارجي، ومن جهة أخرى يتمثل دور المراجعة الداخلية في التأكد من فعالية الرقابة الداخلية بالإضافة إلى عملها التكاملي مع مجلس الإدارة ولجنة المراجعة من أجل إدارة مخاطر المؤسسة، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي التزام الشركة بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات يسهم في تطوير الإفصاح المحاسبي، حيث تفصح الشركة عن قوائمها المالية وتقاريرها السنوية والنصف السنوية وتقرير محافظ الحسابات وكذلك الجمعية العامة العادية من خلال عدة قنوات وهذا ما يكسب المعلومات المحاسبية أكثر مصداقية وشفافية.

4- دراسة حكيمة بوسلمة بعنوان دراسة أثر الإفصاح المحاسبي على كفاءة أسواق الأوراق المالية في ظل حوكمة الشركات دراسة ميدانية مقارنة بين بورصتي تونس والأردن، جامعة باتنة 2014/2015، حيث استهدف هذا البحث دراسة أثر الإفصاح المحاسبي على كفاءة أسواق الأوراق المالية في ظل حوكمة الشركات في كل من بورصتي تونس والأردن، ولتحقيق ذلك وزعت استمارة استبيان على عينة من الشركات المدرجة في هاتين البورصتين حيث يتكون مجتمع البحث من جميع شركات المساهمة المنتمية لقطاع الصناعة والبالغ عددها 29 شركة مدرجة في بورصة تونس و68 شركة مدرجة في بورصة عمان إلى غاية ديسمبر 2014، وكذلك تم إعداد مؤشر لقياس مستوى الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية لهذه الشركات بهدف تحديد طبيعة العلاقة بين تطبيق الحوكمة والإفصاح المحاسبي وقد استخدم أسلوب دراسة الحدث لاختبار مدى استجابة أسعار الاسهم المتداولة للمعلومات المفصح عنها في التقارير المالية للشركات، وقد توصل البحث إلى النتائج الآتية:

- التزام الشركات المدرجة في كل من بورصة تونس وبورصة عمان بتطبيق مبادئ الحوكمة، وإن كان التزامها يتفاوت من شركة لأخرى ومن بلد لآخر؛
- تختلف علاقة الارتباط بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات ومستوى الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية من بلد لآخر، حيث تبين وجود علاقة طردية قوية بين تطبيق مبادئ الحوكمة ومستوى الإفصاح في التقارير المالية للشركات المدرجة في بورصة عمان في حين كانت العلاقة ضعيفة بالنسبة لنظيرتها المدرجة في بورصة تونس؛

- عدم كفاءة كل من بورصة تونس وبورصة عمان عند المستوى شبه قوي لأن نشر التقارير المالية لا يؤثر على أسعار أسهم الشركات المدرجة فيهما.

5- دراسة عرقوب وعلي تحت عنوان دور لوحة القيادة المستقبلية (BSC) في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية وتحقيق رضا الزبون في ظل التوجه نحو حوكمة المؤسسات - دراسة حالة مجمع صيدال - أطروحة دكتوراه، جامعة بومرداس 2015/2014، إعتبر الباحث من خلال هذه الدراسة أن كل من حوكمة المؤسسات ولوحة القيادة المستقبلية من أهم المداخل الإدارية التي تهتم بتحسين مستوى الأداء الشامل المستدام للمؤسسات وتحقيق رضا الزبون وتهدف الدراسة إلى تحليل العلاقة بين هذه المتغيرات، كما أنه يحلل مدى فعالية تبني وتطبيق كل من مبادئ الحوكمة ولوحة القيادة المستقبلية في المؤسسات الجزائرية وذلك بدراسة حالة مؤسسة صيدال من خلال بناء نموذج لوحة قيادة مستقبلية مناسب له وتحليل نتائج مؤشرات، إضافة إلى إجراء استبانيتين موجّهين لإطاراته وزبائنه لتحليل متغيرات البحث في هذا المجتمع، وقد توصلت الدراسة إلى أن حوكمة الشركات نظاما إداريا شاملا ومتكاملا يضمن تحسين الكفاءة الإدارية والتسييرية لمسيرى وإطارات المؤسسة إذا تم تبنيها بشكل سليم كما يضمن الإلتزام بمبادئ الحوكمة في المؤسسة إلى ترشيد ممارساتها الإدارية وتحسين أدائها الشامل بمختلف جوانبه، ومن جهة أخرى فإن تبني مبادئ الحوكمة يعزز من صورة المؤسسة لدى الأطراف الفاعلة المرتبطة بها نظرا لتكريسها للإفصاح التام والشفافية المطلقة في الإبلاغ عن مختلف المعلومات المالية وغي المالية التي تتعلق بها، كما يساهم التبنى الناجع لحوكمة الشركات في بناء نماذج شاملة ومتكاملة للوحات القيادة المستقبلية وتطبيقها بشكل سليم يضمن بلوغ الأهداف المرجوة.

6- دراسة غضبان حسام الدين، مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية-، مذكرة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة بسكرة 2014/2013، يهدف هذا البحث إلى المساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مناسب للبيئة المحلية ومبني على أسس مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، خاصة وأنه ليس هناك نموذج موحد على المستوى العالمي. إن هذا البحث يمثل محاولة للتوجه والتركيز على الجانب التطبيقي لحوكمة المؤسسات وذلك من خلال استشراف واقعها، ومن ثم التعرف على مبادئ النموذج المقترح لحوكمة المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، يتكون مجتمع الدراسة من شركات المساهمة، فقد أخذنا أربع مؤسسات كعينة وهي المؤسسات التي تبنت علانية مبدأ حوكمة المؤسسات، وبلغ عدد أفراد العينة 143 فردا من مساهمين ومسيرين، استرد منهم (88%) 127 استمارة موزعة.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن تبني سياسة الحكم الراشد في الجزائر لا يزال غير فعال مقارنة بالنجاح الذي حققته هذه السياسية إقليميا ودوليا، ورغم أن الوقت لا يزال مبكرا للحكم على نجاح هذه الآلية أم فشلها، لكن من الضروري أن تعطي ثمارها ولو مؤقتا على الأقل لتأكيد الاستمرارية في تطبيقها، كما أن نجاح تطبيق الحوكمة في الجزائر لن يتم إلا بتوفير إطار قانوني ملائم ومشجع من أجل ترسيخ هذه الثقافة في المؤسسات الاقتصادية، فوضع القوانين ومراقبة تنفيذها لا بد له من بيئة تدعم مصداقيتها يرجع ضعف ممارسة الحوكمة في المؤسسات الجزائرية لعدة أسباب منها: فراغ الإطار القانوني وغياب التشريعات المحفزة والمنظمة لآلية حوكمة المؤسسات باستثناء دليل حوكمة المؤسسات الجزائري الذي يمكن اعتباره محاولة في طريق التعريف بالحوكمة، بالإضافة إلى غياب سوق مالي فعال، غياب الإرادة لدى الملاك، ضعف القطاع الخاص، وأخيرا عدم استيعاب مفهوم الحوكمة.

الفصل الأول

الإطار النظري

لحوكمة الشركات

مقدمة الفصل :

ظهرت حوكمة الشركات بالموازات مع أزمة الثقة التي شهدتها مختلف القوانين والتشريعات التي تنظم عمل المؤسسات وهو ما فتح الباب أمام أعضاء مجلس الإدارة للسعي وراء تعظيم منافعهم الخاصة على حساب المساهمين، الأمر الذي جعل العديد من رواد الأعمال ومنظمات وهيئات مهنية إلى البحث عن مجموعة من اللوائح والقوانين التي من شأنها أن تساهم في الحد من مظاهر التلاعب المالي، كما أن للأزمات المالية الدور الكبير في بروز مفهوم الحوكمة، حيث بادرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى طرح مجموعة من المعايير في شكل تقارير التي تساهم في الحد من تضارب المصالح داخل المؤسسة الاقتصادية، فغياب حوكمة الشركات تؤدي إلى إيجاد بيئة فساد ناتجة عن تغليب المصلحة الشخصية، حيث تركز حوكمة الشركات على مجموعة من الآليات التي تساعد في تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية كما يتم تفعيلها عن طريق مجموعة من المحددات من أهمها وظيفة المراجعة الداخلية.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

من خلال هذا المبحث سيتم التطرق لتحليل مفهوم حوكمة الشركات حيث تشكل أهم متغير من متغيرات الدراسة، إذ تسعى كل مؤسسة إقتصادية إلى تبني ممارسات مثلى لمبادئ الحوكمة خاصة ما تعلق بالإفصاح والشفافية هذا بهدف تعزيز أدائها، حيث سيتم عرض التطور التاريخي لحوكمة الشركات، كما سيتم تحليل مفهوم الحوكمة، وأهم العوامل التي أدت إلى ظهورها، كما سيتم عرض وتحليل أهمية وأهداف الحوكمة من خلال عرض تجارب بعض الدول.

المطلب الأول: مفهوم حوكمة الشركات وتطورها التاريخي

سيتم من خلال هذا المطلب عرض التطور التاريخي لحوكمة الشركات وتحليل مفهومها

1- التطور التاريخي لحوكمة الشركات

أدى ظهور نظرية الوكالة وما ارتبط بها من إلقاء الضوء على المشاكل التي تنشأ نتيجة تعارض المصالح بين أعضاء مجلس إدارة الشركات والمساهمين، إلى زيادة التفكير والاهتمام في ضرورة إيجاد مجموعة من القوانين واللوائح التي تعمل على حماية مصالح المساهمين والحد من التلاعب المالي والإداري الذي قد يقوم به أعضاء مجلس الإدارة بهدف تعظيم مصالحهم الخاصة،¹ ظهر مفهوم حوكمة الشركات عقب انفجار الأزمة المالية الآسيوية عام 1997، وما تلاها من أزمات مالية في روسيا والولايات المتحدة الأمريكية وظهر أزمة الثقة في المؤسسات والتشريعات التي تنظم النشاط بين منشآت الأعمال، ونتيجة لذلك ظهر نظام حوكمة الشركات من خلال حرص عدد من المؤسسات الدولية التي تناولت تلك الأحداث بالدراسة والتحليل، وعلى رأس تلك المنظمات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فأصدرت سنة 1999 مبادئ حوكمة الشركات،² إلا أن الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات كان سنة 1976 حيث قام كل من Jensen and Meckling بإبراز أهميتها في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ نتيجة الفصل بين الإدارة والملكية والتي مثلتها نظرية الوكالة.³ وقبل ذلك تناول كل من Berle and Means من خلال موضوع فصل الملكية عن الإدارة وذلك في عام 1932، هذا من خلال

¹ محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات (معالجة الفساد المالي والإداري)، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، مصر، 2006، ص13.
² رضوان هاشم حمدون عثمان، التنظيم القانوني لحوكمة الشركات في التشريعات العربية، مركز الدراسات للنشر والتوزيع، مصر، 2017، ص43.
³ محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، نفس الصفحة.

كتابهما " المؤسسة الحديثة والملكية الخاصة " الذي يعنى بأداء المؤسسات الحديثة والاستخدام الفعال للموارد فضلا عن القضايا المرتبطة بفصل الملكية عن الإدارة.¹

هناك أسباب عدة أدت إلى بروز مفهوم حوكمة الشركات سواء من الناحية الفكرية أو العلمية فما هو إلا انعكاس لتطورات وتغيرات حديثة تجلب في التغيير الذي حصل في طبيعة دور الحوكمة من جانب التطورات المنهجية والأكاديمية من جانب آخر، حيث طرح المفهوم في صياغات اقتصادية واجتماعية وسياسية وثقافية وتأثر بمعطيات داخلية ودولية، ويمكن الإشارة في هذا الصدد إلى أهم تلك الأسباب:²

- 1- العولمة كمسار وما تضمنته من عمليات تتعلق أساسا بعولمة القيم الديمقراطية وحقوق الإنسان؛
- 2- تزايد دور المنظمات غير الحكومية على المستوى الدولي؛
- 3- عولمة الآليات والافكار الاقتصادية وهو ما أدى إلى تزايد دور القطاع الخاص؛
- 4- انتشار التحولات على المستوى العالمي؛
- 5- شيوع ظاهرة الفساد عالميا، وهذا ما أدى إلى ضرورة التفكير في انتهاج آليات تجعل من الأنظمة أكثر شفافية بقصد القضاء على هذه لظاهرة.

أما في سنة 1987 قامت اللجنة الوطنية الخاصة بالانحرافات بإعداد القوائم المالية وذلك بإصدار تقريرها السنوي المسمى *commission treadway* والذي يتضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد الحوكمة وما يرتبط بها من منع حدوث الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية، ولقد كان الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات حينما أصدرت لجنة *cadbury* في ديسمبر 1992 تقريرها والمشكلة من قبل مجلس التقارير المالية وسوق لندن للأوراق المالية بعنوان الابعاد المالية للحوكمة والذي طالبت فيه اللجان باتباع معايير ومبادئ الشركات على الأعمال وذلك بعد الادعاءات المتزايدة حول نقص الثقة والتقارير المالية من قبل المساهمين في بورصة لندن.³

وقد أكدت العديد من الدراسات على أهمية الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات وأثرها في زيادة ثقة المستثمرين في أعضاء مجلس إدارة الشركات، وبالتالي قدرة الدول على جذب مستثمرين جدد، محليين أو

¹ A.naciri , corporate governance around the world, Simultaneously published in the USA and Canada by Routledge First published, 2008, P17.

² مدحت محمد أبو النصر، الحوكمة الرشيدة : فن إدارة المؤسسات عالية الجودة، المجموعة العربية للنشر والتوزيع، مصر، 2015، ص42.
³ العابدي دلال، حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية، أطروحة دكتوراه، علوم اقتصادية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016/2015، ص12.

أجانب،¹ كما تبنت لجنة بازل معايير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية للحوكمة وأصدرت وثيقة في 1999م بعنوان " تعزيز الحوكمة في المنظمات المصرفية" تمثلت في مجموعة من المبادئ، من أهمها الحد من الأنشطة والعلاقات التي تقلل كفاءة الحوكمة، ومنها تضارب المصالح والإقراض بشروط ميسرة، وإرساء أهداف استراتيجية داخل المنظمة المصرفية وتطبيق مبدأ " التطلع نحو التفوق " وضمان تأهيل أعضاء مجلس الإدارة، وأن يكون لديهم فهم واضح لدورهم في الحوكمة وتأسيس لجان متخصصة مثل لجنة إدارة المخاطر، ولجنة المراجعة.²

أما على المستوى الدولي فيعتبر التقرير الصادر عن منظمة التنمية والتعاون بعنوان "مبادئ حوكمة المؤسسات الصادر سنة 1999 والمعدل سنة 2004 أول اعتراف دولي رسمي بذلك المفهوم، كما أخذت المنظمات الدولية بالمبادرة إلى إصدار مبادئ وتعريفات كثيرة لحوكمة المؤسسات ومنها البنك الدولي ومركز المشروعات الدولية الخاصة المنبثق من غرفة التجارة الأمريكية بواشنطن، وعملت هذه المنظمات على عقد المؤتمرات واللقاءات لتوضيح هذا المفهوم والعمل على نشره في كافة دول العالم،³ ظهرت نماذج حوكمة الشركات في الثمانينات من القرن الماضي، حيث شملت عدة جوانب مرتبطة بالمؤسسة الاقتصادية من بينها الجانب البيئي،⁴ حيث ساهمت تطور الشركات من الشركات العائلية إلى شركات المساهمة في تبني وتعزيز مبادئ الحوكمة.⁵

1-1 نظرية الوكالة ودورها في بروز حوكمة الشركات: هي نظرية كلاسيكية في أدب الاقتصاديات التنظيمية، تم اقتراحها في الأصل سنة 1973 من أجل شرح علاقة موجودة بين اثنين من الاطراف مثل تلك العلاقة الموجودة بين صاحب العمل وموظفيه، والعلاقة الموجودة بين كل من المديرين التنفيذيين والتنظيميين وأصحاب الأسهم بالإضافة إلى العلاقات الموجودة بين الباعة والمشتريين،⁶ فقد ارتبط مفهوم انفصال الملكية عن الإدارة والتي تسمى (نظرية الوكالة) بالحوكمة، بسبب كبر حجم الشركات وتعدد عملياتها، حيث أصبحت هناك الكثير من العلاقات المتعددة في الشركة مثل علاقة

¹ عباس حميد يحيى التميمي، إدارة الأرباح - عوامل نشونها واساليبها وسبل الحد منها، دار غيداء للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص116.
² خولة فريز النوباني، عبد الله صديقي، حوكمة المؤسسات المالية الإسلامية، شركة أرفاق للإستشارات المالية الإسلامية والتدريب، 2016، ص 24.

³ سعود وسيلة، حوكمة المؤسسات كأداة لرفع أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير، تخصص استراتيجية المنظمات، جامعة محمد بوضياف - مسيلة، 2016، ص03.

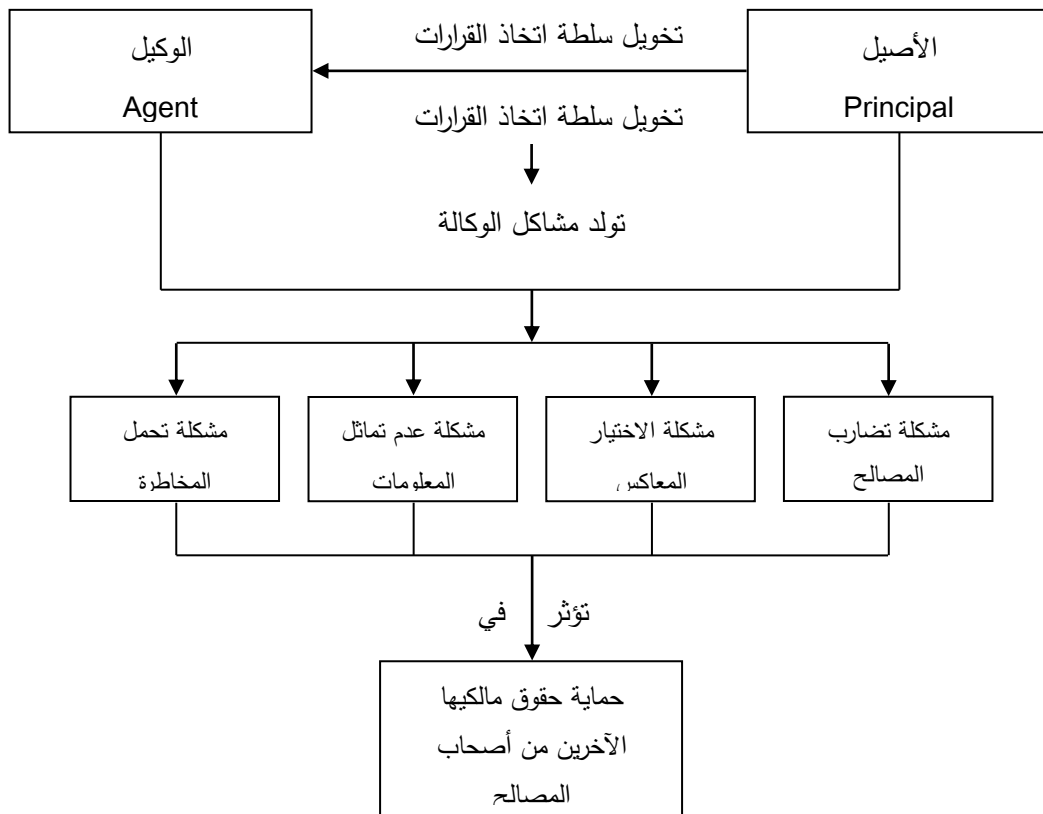
4 Marc hufty, *Jeu de gouvernance: regards et réflexions sur un concept*, KARTHALA Editions, 2007, suisse, p38.

⁵ Alain Fine, *Gouvernance d'entreprise: Nouveaux défis financiers et non financiers*, Boeck Supérieur, 01 édition, 2009, p17.

⁶ أنول باتشيرجي، خالد بن ناصر الحيان، *بحوث العلوم الاجتماعية المبادئ والمناهج*، دار الزورني للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية، 2015، ص88.

الوكالة بين الملاك والإدارة وبين الملاك والمراجع الخارجي وبين الملاك والمساهمين والمقرضين والدائنين وبين الملاك وغيرهم، ولأن لكل طرف مصلحة فإنهم يسعون إلى تعظيم منافعهم وتحقيق مصالحهم ولو على حساب الآخرين، من هنا تسعى حوكمة الشركات إلى ضمان الانضباط السلوكي والتوازن في تحقيق مصالح جميع الأطراف وكيفية الرقابة الفعالة وإدارة المخاطر،¹ وتقوم نظرية الوكالة على المصالح والمعلومات والمعتقدات المتنوعة الأشكال للوكلاء الاقتصاديون، ويقدم نظام المعلومات المحاسبية الإدارية الخدمة من خلال إعلام الموكل (مالك، مساهم، المدير العام) والوكيل (مسؤول، الإدارة، الفرع، القسم) بالمعطيات الفعلية.²

الشكل رقم (1-1): مشاكل نظرية الوكالة



المصدر: بتول محمد نوري، علي خلف سلمان، حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، يومي 18 و 19 ماي 2011، جامعة سعد دحلب البليدة.

¹ ولبد الحياي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، مركز الكتاب الأكاديمي، ط1، عمان/الأردن، 2015، ص27.

² هيثم عبد الله ذيب، أصول التخطيط الاستراتيجي، دار البيزوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2017، ص89.

عندما تكون الملكية والإدارة لمؤسسة منفصلتين، فربما يقرر المديرين تحقيق أهداف أكثر من زيادة الأرباح والعوائد للمساهمين، ويشار إلى هذا التضارب في المصالح كنوع من مشكلة " المدير - الوكيل"، والمديرين المعنيين لإدارة المؤسسة (وكلاء) ربما دائما يعملون على النحو المطلوب من قبل المساهمين (المدراء)، ولكن ربما بدلا من ذلك يكون لديهم أجندات خاصة بهم يريدون تحقيقها، عندما يسمح لهدف الوكيل بأن يسيطر عندئذ السعي وراء تحقيق الأرباح ربما يحل محله، على سبيل المثال الرغبة في زيادة إيرادات المبيعات أو نمو المؤسسة.¹

يؤدي غياب الحوكمة في الشركات الخاصة، وتحديدًا الشركات المتعاقدة مع الدولة في تنفيذ المشروعات وتجهيزها، إلى إحداث بيئة فساد ناتجة عن تغليب الاستفادة الشخصية على النزاهة في تنفيذ الالتزامات، فمنذ أكثر من عقدين دأبت الشركات الكبرى على إدخال نظم الحوكمة في لوائحها الداخلية التزاما بالقوانين المناهضة للفساد التي سنتها حكومات بلدانها، يظهر أبرز مجالات تعارض المصالح في ممارسة مهمات الرقابة الداخلية والخارجية للشركات الخاصة الموكلة بهذا العمل، حيث يظهر تضارب المصالح والمهمات عندما تزدوج مهمة الرقيب في تبيان الوضع المالي للمؤسسة، بمهمة موازية يقوم بموجبها بتقديم إلى السلطة الإجرائية لتلافي الوضع المالي الحقيقي لهذه المؤسسة والتعتميم عليه، أو في حالة المؤسسة الخاصة على حساب المساهمين وأصحاب المصالح فيها.²

1-2 الفضاخ والأزمات المالية ودورها في بروز حوكمة الشركات:

لقد أدت الإنهيارات المالية والفضاخ الإدارية بالشركات العملاقة في العديد من دول العالم، والتي كان لها وما يزال الأثر البالغ على اقتصاديات الدول التي تنتمي لها تلك الشركات إلى دراسة وتحليل الأسباب التي تؤدي إلى ظهور الفساد المالي والإداري بالشركات وبالتالي الإنهيارات والفضاخ.³

إن حوكمة الشركات هي جزء فحسب من السياق الاقتصادي الأوسع، ما يعني تميزا حقيقيا في مفاهيم الحوكمة وآليات تطبيقها بين نموذج اقتصادي وآخر، فقد يكون قانون إصلاح محاسبة الشركات العامة وحماية المستثمر الذي اقره مجلس الشيوخ الأمريكي فاتحة موضوع حوكمة الشركات، اذ بعد انهيارات وفضاخ مؤسسات عملاقة مثل إنرون صدر هذا القانون ليضع أطر جديدة للرقابة والمحاسبة للشركات العامة، أي تلك التي تطرح أسهمها وسنداتھا للتداول بين الجمهور، ليصبح مسعى لتكوين

¹ جيليان دويل، ترجمة محمد عبد الحميد، اقتصاديات وسائل الإعلام، دار الفجر للنشر والتوزيع، ط 1، مصر، 2015، ص16.

² مجموعة مؤلفين، تعارض المصالح في الدولة والمجتمع، المركز العربي للأبحاث والدراسات، الطبعة الأولى، 2017، ص163

³ زلاسي رياض، إسهامات حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية، مذكرة ماجستير، علوم تجارية، تخصص: محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012، ص19.

منظومة قانونية ومؤسسية وأخلاقية لضبط وترشيد أداء الشركات، العامة والخاصة وحماية المستثمرين فيها.¹

من خلال دراسة قام بها كل من سندية مروان سلطاني الحياي وليث محمد سعيد محمد الجعفر بعنوان دور الحوكمة في دعم قرار الاستثمار والتي طبقت على عينة من الشركات في سوق العراق للأوراق المالية البالغة عددها 60 مفردة، بينت الدراسة أن السوق المالي لا يمكن لها أن تنمو وتزدهر إلا من خلال الثقة لدى المستثمرين بما يحقق العدالة والشفافية ويؤدي إلى خلق ضمانات ضد الفساد وسوء الإدارة، ولا يمكن أن يتحقق ذلك إلا من خلال الحوكمة.² ومن جهة أخرى قام كل من سعود جايد مشكور وحيدر عباس بإجراء دراسة بعنوان علاقة نظام الحوكمة بجودة التدقيق واثرا في محاربة الفساد المالي والإداري، والتي أجريت على عينة من المدققين العاملين في القطاعات الحكومية والخاصة البالغة عددهم 61، وقد توصلت إلى أن هنالك علاقة ارتباط بين متغيرين هما نظام حوكمة الشركات وجودة التدقيق بغية الوصول إلى هدف محاربة الفساد المالي والإداري.³

1-3 فضيحة إنرون : تأسست شركة إنرون، للطاقة عام 1985م، نتيجة اندماج شركتين للغاز الطبيعي، هما «هيوستن ناتشورال جاز» و«إنتر نورث» ، وتمتلك الشركة خطوطا لنقل الغاز يبلغ طولها 37 الف ميل، منذ سنة 1996 وحتى 2000 أطلقت مجلة فورشن مجازين على شركة إنرون صفة الشركة الأمريكية الأكثر إبداعا، أضف إلى ذلك أنه في عام 2000 وضعت نفس الصحيفة شركة إنرون في المرتبة 24 من بين أفضل مائة شركة يمكن أن تتعامل معها، إلا أنه بنهاية عام 2001 أحيطت الشركة بحالة من الجدل وسط إحدى أسوأ الأزمات التي واجهتها في تاريخها وأصبحت على وشك الإفلاس.

إن التشابك بين المجالات العامة والخاصة الذي طوره إنرون إلى مثل هذا المستوى العالي الذي يمكن أن ينظر إليه في طريقتين: كانت إنرون موظف حكوميا، يساعد الحكومة على فهم تعقيدات اقتصاد السوق، بحيث ان ما كانت الحكومة تعمله قد يقود إلى اقتصاد أكفأ، أو أن إنرون كانت نموذجا من طمع الشركات، حاولت استعمال الحكومة بأي وسيلة ممكنة لإغناء نفسها، وكانت هناك ذرات من الحقيقة في

¹ مجموعة مؤلفين، دور القطاع الخاص في مسار التنمية المستدامة وترشيد الحكم في الأقطار العربية، المركز العربي للدراسات والأبحاث، الطبعة الأولى، لبنان، 2013، ص135.

² مروان سلطاني الحياي، ليث محمد سعيد محمد الجعفر، دور الحوكمة في دعم قرار الاستثمار، مجلة الاقتصاد والمالية، العدد الأول، 2015.

³ سعود جايد مشكور، حيدر عباس عبد، علاقة نظام الحوكمة بجودة التدقيق واثرا في محاربة الفساد المالي والإداري، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الوسط - العراق، العدد24، 2016.

وجهة النظر الأولى، فقط بما فيه الكفاية لجعل أولئك المسؤولين الحكوميين الذين كانوا يعملون لمصلحة إنرون يرون بأن عملهم لمصلحة إنرون كان في مصلحة البلاد.¹

وقد بلغت خسائر شركة إنرون 50 مليار دولار، وانهارت معها إحدى أهم شركات تدقيق الحسابات "آرثر أندرسون" لاعتمادها على حيل محاسبية غير قانونية لإخفاء كل ما يتعلق بملاصبات الفضيحة، كما قدمت شكوى ضد "سي تي غروب" وفرضت عليه غرامة مالية عالية بسبب منحه قروضا بشروط غير مناسبة لنفس الشركة، كما حوكم محللون في بنك " سالمون " وفرض عليهم غرامة ومنعوا من ممارسة أعمال الأسواق المالية، وقد كشف انهيار شركة إنرون على نتيجتين أساسيتين:²

- 1- تدل النتيجة الأولى على أن شركة إنرون قامت في صفقات بكل أنواع المشتقات بما فيها مراهنات مالية شديدة الاخطار في مجال الطاقة، بالاعتماد على تزوير البيانات المحاسبية واختلاق الأرباح؛
- 2- وجود سلوك جنائي تم على أساسه اختلاس الأموال، بحصول المدراء دون رقابة على قروض ضخمة وزيادات طائلة بالرواتب والمكافئات دون وجه حق، ودفع مبالغ رشواوي ضخمة للمحاسبين لتزييف البيانات المحاسبية.

بعض العوامل التي أدت إلى انهيار شركة إنرون:³

- 1- أن مجلس الإدارة أوكل مهمة مراجعة الصفقات التي تقوم بها الشركات للجنة فرعية داخل الشركة، ولم تقم اللجنة إلا بتدقيق خاطف سريع لتلك الصفقات، كما أن مجلس الإدارة أخفى معلومات في غاية الأهمية كان من الممكن أن تؤدي معرفتها إلى اتخاذ بعض الاجراءات المناسبة؛
- 2- بعض من كان يعمل داخل شركة إنرون من إدارتها وأعضاء مجلس الإدارة بمن فيهم ثلاثة من أعضاء لجنة التدقيق قد باعو 17.3 مليون سهم تبلغ قيمتها 1.1 مليار دولار، في الوقت الذي كانت فيه الشركة تساق إلى حتفها قبيل إصدار القوائم المالية المباشرة؛
- 3- إن مراجعي مكتب آرثر أندرسون لم يكونوا قادرين على فهم القوائم المالية لمثل ذلك النوع المعقد من الشركات، كما أن هؤلاء المدققين تعاملو مع الشركة منذ أن كانت مجرد منتج وموزع للغاز؛

¹ جوزف إ. ستيجليتز، التسعينيات الهادرة، دار الفارابي، بيروت لبنان، 2007، ص270.

² سميح مسعود، الأزمة المالية العالمية: نهاية الليبرالية المتوحشة، دار الشروق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، بيروت 2010، ص26.

³ عمر إقبال المشهداني، ماهر علي حسين الشام، الأزمات المالية وأثرها على مهنة المحاسبة والتدقيق، مجلة تنمية الرافدين، العراق، العدد117، 2018، ص166.

- 4- المصالح الشخصية شجعت الإدارة وأعضاء لجنة التدقيق على أن يحاول كل منهما إرضاء الطرف الآخر من أجل البقاء في مواقعهم، إن مصالحهم الشخصية التي حرصوا على بقائها تعد من موضوع التعارض في المصالح وتأثيرها الواضح على المبادئ الأخلاقية الناتج عن طبيعة البشرية؛
- 5- إن مجلس الإدارة أمضى خمس عشرة دقيقة فقط لمراجعة الصفقات المشكوك فيها التي أدت إلى اندفاع الأرباح ووصولها إلى مبالغ خيالية، كما أن مكتب التدقيق آرثر أندرسون الذي كان أحد المكاتب الخمسة الكبرى آنذاك تقاضى مبلغ 25 مليون دولار أتعاباً لقيامه بتدقيق حسابات شركة إنرون؛
- 6- وجود تدفقات حقيقية نتيجة للمعالجات المحاسبية الخاطئة التي أدت إلى اعتبار بعض معلومات بنود خارج الميزانية، وقد اعترفت إدارة شركة إنرون أنها ضخمت الأرباح بمبلغ 586 مليون دولار وإخفاء 6.2 مليار دولار.

1-4 **العولمة والحوكمة** : يعني مصطلح العولمة عالمية العادات والقيم والثقافات لصالح العالم المتقدم اقتصادياً، وبمعنى آخر: محاولة سيطرة قيم وعادات وثقافات العالم الغربي على بقية دول العالم، خاصة النامي منها، بشكل يؤدي على خط كافة الحضارات، وإذابة خصائص المجتمعات، كما هناك من عرفها بأنها ظاهرة الانتماء العالمي بمعناه العام، وهي تعبير مختصر عن المفاهيم عدة، فهي تشمل الخروج من الأطر المحدودة، ففي جانبها الاقتصادي تشمل الانفتاح التجاري وإلغاء القيود التجارية، وتوفير فرص للتبادل التجاري الواسع محكوماً بقواعد السوق فقط بدون إجراءات حمائية حكومية.¹

كما تعرف العولمة بأنها عبارة عن زيادة روابط وتعميقها بين المجتمعات والدول بشكل ينظم ويرتب نظام الاقتصاد الحالي، كما أنها تصف العمليات التي من خلالها تفرز القرارات والاحداث والأنشطة التي تحدث في احد أجزاء العالم، نتائج مهمة للأفراد والمجتمعات في بقية اجزاء العالم، من ما تقدم يتضح لنا أن مفهوم العولمة يعني إضفاء الطابع العالمي وجعله معلوماً فما يمر به النظام الاقتصادي المعاصر يمثل مرحلة جديدة من مراحل الاقتصاد العالمي ليصبح فيها الاقتصاد الدولي أكثر تكاملاً واندماجاً والاقرار بأن الرأسمالية نمط انتاج تتغير ملامحها واساليبها في الاستغلال عبر الزمن.²

¹ سليمان بن صالح الخراشي، العولمة، دار بلنسية، الرياض، 2018 ، ص8.

² هيفاء عبد الرحمان ياسين التكريتي، آليات العولمة الاقتصادية وآثارها المستقبلية في الاقتصاد العربي، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط 1 ، عمان، الأردن، 2010، ص31.

- وقد اقترنت العولمة بظواهر متعددة استجدت على الساحة العالمية، أو ربما كانت موجودة من قبل، ولكن زادت من درجة ظهورها، وهذه الظواهر قد تكون اقتصادية أو سياسية أو ثقافية أو اتصالية أو غيرها، ولاشك أن أبرز هذه الظواهر الإقتصادية هي:
- تحول الاقتصاد من الحالة العينية (الأنشطة التقليدية كتبادل السلع عينيا بالبيع والشراء) إلى الإقتصاد الرمزي الذي يستخدم الرموز والنبضات الإلكترونية من خلال الحواسيب الإلكترونية والأجهزة الاتصالية؛
 - تحول رأس المال من وظائفه التقليدية كمخزن للقيمة ووسيط للتبادل، إلى سلعة تباع وتشتري في الأسواق (تجارة النقود)؛
 - تعمق الإعتماد المتبادل بين الدول والاقتصاديات القومية، وتعمق المبادلات التجارية من خلال سرعة وسهولة تحرك السلع ورؤوس الأموال والمعلومات عبر الحدود مع النزعة إلى توحيد الأسواق المالية.
- وقد ترتب عن إزالة الحواجز والعوائق بين الأسواق أن أصبحت المنافسة هي العامل الأقوى في تحديد نوع السلع التي تنتجها الدولة، وبالتالي فإن كثير من الدول قد تخلت عن إنتاج وتصدير بعض سلعها لعدم قدرتها على المنافسة.¹

2- تعريف حوكمة الشركات

1-2 التعريف اللغوي لحوكمة الشركات :

لم يتم التوصل إلى مرادف متفق عليه في اللغة العربية لهذا المصطلح كما اقترن مع كلمة (corporate أعطاه أكثر من مدلول، وقد تم التوصل إلى 15 معنى في اللغة العربية لتفسير المصطلح المذكور هي: (حوكمة الشركات، حاكمية الشركات، حكمانية الشركة، التحكم المشترك، التحكم المؤسسي، الإدارة المجتمعة، ضبط الشركة، السيطرة على الشركة، المشاركة الحكومية، إدارة شؤون الشركة، الشركة الرشيدة، توجيه الشركة، الإدارة الحقة للشركة، الحكم الصالح للشركة وأسلوب ممارسة سلطة الإدارة).²

يعتبر مفهوم الحوكمة من المفاهيم الحديثة الشائعة في أدبيات السياسة الإدارة والاقتصاد، وعلى الرغم من شيوع المصطلح إلا أنه ليس هناك إجماع حول تعريف محدد له، كما أنه لم يتم تحديد صيغة معينة متفق عليها، بحيث نجد صيغ متعددة مثل: الحوكمة، الحاكمية، الحكم الراشد.... الخ، لكن بالرغم

¹ طارق عثمان الحسون، العولمة و التنمية الاقتصادية، دار أمجد للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص07.

² عباس حميد يحيى التميمي، إدارة الأرباح : عوامل نشونها وأساليبها وسبل الحد منها، دار غيداء للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص122.

من اختلاف هذه الصيغ إلا أن جميعها يشترك في خصائص معينة مثل المساءلة، المحاسبة، التمكين، التخويل، كما يختلف هذا المصطلح عن لفظ الحكومة، فلفظ الحوكمة يشير إلى القيام بالحكم، بمعنى واسع ويهدف الحكم الواسع إلى تحقيق العدالة والكفاءة في استخدام الموارد الطبيعية والبشرية والمالية.¹ ولا ريب أن حداثة مفهوم حوكمة الشركات قد أحدث جدلاً بين علماء اللغة العربية، لذلك لم يتم الاتفاق على مرادف لمصطلح corporate governance ولكن بعد العديد من المحاولات والمشاورات مع عدد من خبراء اللغة العربية والاقتصاديين والقانونيين المهتمين بهذا الموضوع تم اقتراح مصطلح حوكمة الشركات في محاولة لنشر هذا الموضوع وترسيخ مبادئه وتطبيقاته الجيدة في أسواق رأس المال والاقتصاديات العربية، وهذا المصطلح تم اقتراحه من قبل الأمين العام لمجمع اللغة العربية بالقاهرة وقد استحسنه عدد من مختصي اللغة العربية ومنهم مركز الدراسات للغة العربية بالجامعة الأمريكية بالقاهرة وذلك أن الحوكمة على وزن فועلة وتكون أقرب إلى هذا المفهوم بمصطلح اللغة الانجليزية الذي يعني عدة معان الحكم على جهة ما او رقابة داخلية أو هيئة رقابة خارجية، كما أنها تحافظ على اصل الكلمة المتمثلة ب (ح ك م) حيث لا يمكن استبعادها إلا اذا اردنا التوصل إلى مرادف للمصطلح.²

2-2 التعريف الاصطلاحي لحوكمة الشركات :

لم يرد تعريف محدد للحوكمة في الاصطلاح حيث أنها ترتبط بمحددات تختلف من دولة لأخرى سواء أكان هذا الاختلاف تبعاً لمحددات قانونية أو سياسية أو ثقافة عامة، ونورد هنا أهم التعاريف لحوكمة:

1- تعريف تقرير لجنة كادبري البريطانية سنة 1992: حيث عرفها بأنها النظام الذي يتيح للمساهمين توجيه وإدارة ومراقبة شركتهم عن طريق تعيين أعضاء مجلس الإدارة واختيار المراقب الخارجي، كما تشمل الحوكمة تنظيم الحقوق والمسؤوليات بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للشركة من جهة والأهداف المشتركة من جهة أخرى، كما أن إطار حوكمة الشركات يشجع على الاستخدام الفعال للموارد ويحث أيضاً على توفير نظم المحاسبة والمساءلة عن إدارة هذه الموارد بهدف التقريب قدر الإمكان بين مصالح الأفراد والشركات والمجتمع.³

¹ نوال علي ثعالي، الحوكمة البيئية العالمية و دور الفواعل غير الدولاتية فيها، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، 2013، ص20.
² رضوان هاشم حمدون عثمان، التنظيم القانوني لحوكمة الشركات في التشريعات العربية، مركز الدراسات للنشر والتوزيع، مصر، 2017، ص24.
³ خولة فريز النوباني، عبد الله صديقي، مرجع سبق ذكره، ص16.

2- عرف معهد المدققين الداخليين حوكمة الشركات بأنها العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير إشراف على إدارة المخاطر، ومراقبة الشركة، والتأكيد على كفاية الضوابط لإنجاز الأهداف، والمحافظة على قيم الشركة من خلال أداء حوكمة الشركات.¹

3- عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية² بأنها النظام الذي تستخدمه المنشأة في عملية الإشراف والرقابة على عملياتها، كما أنها تمثل النظام الذي يتم من خلاله توزيع الحقوق والمسؤوليات على مختلف الأطراف في المنشأة بما في ذلك مجلس الإدارة والمديرين وحملة الأسهم وأصحاب المصالح الأخرى، كما أنها تحدد القواعد والإجراءات الخاصة باتخاذ القرارات التي تتعلق بالمنشأة .

4- تعريف الاتحاد الدولي للمحاسبين: عرفها الحوكمة على أنها مجموعة من المسؤوليات والممارسات التي يقوم بها مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية (هيئة الحوكمة) بهدف توفير التوجيه الاستراتيجي، ضمان تحقيق الأهداف، التأكد من إدارة المخاطر بشكل صحيح والتحقق من استخدام موارد المنشأة بشكل مسؤول.³

5- تعريف مركز المشروعات الدولية الخاصة: الإطار الي تمارس فيه الشركات وجودها، وتركز الحوكمة على العلاقة فيما بين الموظفين وأعضاء مجلس الإدارة، مساهمين وأصحاب مصالح وواضعي التنظيمات الحكومية، وكيفية التفاعل بين كل هذه الأطراف في الإشراف على عمليات الشركة.⁴

تتسع ابعاد مفهوم الحاكمية أو تضيق تبعا لطبيعة المدخل الذي تناول دراسة الحاكمية، وعموما هناك مدخلان لدراسة الحاكمية: المدخل الضيق الذي ينظر إلى حاكمية الشركات على أنها واحدة من الآليات الداخلية التي يعتمدها المساهمون للاطمئنان على أموالهم المستثمرة في الشركة والوثوق بأن مدراء الشركات يعملون جاهدين على خدمة مصالح المساهمين وعدم التفريط بها، ويعرف بعضهم المدخل الضيق بالبعد الداخلي الذي يعني بقيام الشركة بالتحكم في أعمالها والتمسك بمعايير الأداء والانضباط في

¹ محمد جلاب، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة بومرداس، 2015، ص29.

² عماد محمد أبو عجيلة، علام حمدان، أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح (دليل من الأردن)، مداخلة ضمن الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، أيام 20 – 21 أكتوبر 2009، جامعة فرحات عباس – سطيف.

³ عناني عبد الله، دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة الشركات، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد السابع، جامعة سكيكدة، 2017، ص242.

⁴ مصطفى يوسف كافي وآخرون، الحوكمة المؤسسية، دار ألفا للنشر والتوزيع، الجزائر، 2018، ص44.

الممارسة الإدارية بما يحقق التوافق بين مصالح المدراء الداخليين ومصالح المساهمين أو المالكين الخارجيين.¹

من خلال التعاريف يتضح لنا مجموعة من الاتجاهات الفكرية التي تناولت تعريف حوكمة الشركات، حيث نستنتج أنه يوجد اتجاهان هما:²

1. الاتجاه التنظيمي: حيث أن حوكمة الشركات هي عبارة عن نظام الذي يدير الشركة ويتحكم في أعمالها واستراتيجيتها من خلال مجموعة العلاقات المترابطة مع بعضها البعض سواء أكانت داخلية أو خارجية، والتي تعمل على ضمان تحقيق مصالحهم بكل شفافية وعدم تلاعب.

2. الاتجاه الرقابي: حيث تعنى حوكمة الشركات بمراقبة أداء الإدارة وعدم تضارب المصالح والإفصاح عن جميع المعاملات ذات العلاقة بين أعضاء مجلس الإدارة، وكذا الرقابة على الأداء التشغيلي والاستثماري والتمويلي والتأكد من التطبيق السليم لجميع القرارات.

انطلاقاً من ما السابقة يمكن تعريف حوكمة الشركات على أنها مجموعة من الآليات التي تساهم في تنظيم عمل المؤسسة والإشراف والرقابة على أعمال المؤسسة بما يكفل استخدام الموارد بشكل أمثل وتحقيق مختلف الأهداف.

3- أهداف حوكمة الشركات:

تهدف الحوكمة إلى تحقيق عدد من الأهداف وأهمها:

1- الشفافية : تعتبر الشفافية من المفاهيم الحديثة والمتطورة في الحوكمة، والتي يجب على الإدارة الواعية الأخذ بها لما لها من أهمية على الشركة والأطراف المعنية بها. وتعني الشفافية الإنفتاح والتخلي عن الغموض والسرية والتضليل، وجعل كل شيء قابل للتحقق والرؤية السليمة.

2- المساءلة: يحق للمساهمين مساءلة الإدارة التنفيذية عن أدائها وهذا حق يضمنه القانون وأنظمة الحوكمة لهم. كما تضمن المساءلة مسؤولية الإدارة التنفيذية أمام مجلس الإدارة ومسؤولية المجلس أمام المساهمين.

3- المسؤولية : تهدف أنظمة الحوكمة إلى رفع الحس بالمسؤولية لدى شقي الإدارة (مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية) وأن يتصرف كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة بدرجة عالية من الأخلاق المهنية.

¹ حاكم محسن محمد، حمد عبد الحسين راضي، حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والمخاطرة، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص21.

² حسين عبد الجليل آل غزوي، وليد ناجي الحياي، حوكمة الشركات و أثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، مركز الكتاب الأكاديمي، الأردن، الطبعة الأولى، 2015، ص26.

كما تقر المسؤولية بالحقوق القانونية للمساهمين وتشجع التعاون بين الشركة والمساهمين في أمور شتى منها الربح وتوفير فرص العمل وتحقيق التنمية المستدامة الاقتصادية.

4- المساواة: المقصود بالمساواة هنا المساواة بين صغار المستثمرين وكبارهم؛ كما يقصد بها المساواة بين المستثمرين المحليين والأجانب على حد سواء. فعلى سبيل المثال، فإن مالك السهم الواحد يمتلك الحقوق نفسها التي يمتلكها مالك المليون سهم كالتصويت والمشاركة في الجمعية العمومية، ومساءلة مجلس الإدارة، وحصصة من توزيع الأرباح.

كما تهدف إلى: ¹

- تعظيم أداء الشركة؛
- وضع الأنظمة الكفيلة بتجنب أو على الأقل تقليل الغش وتضارب المصالح وجميع التصرفات غير المقبولة ماديا وإداريا وأخلاقيا، ووضع أنظمة الرقابة على إدارة المؤسسة وأعضاء مجلس إدارتها؛
- وضع أنظمة يتم بموجبها القيام بإدارة المؤسسة وفقا لهياكل تحدد توزيع كل من الحقوق والمسؤوليات؛
- وضع القواعد والإجراءات الضرورية المتعلقة بسير العمل داخل المؤسسة والتي تتضمن تحقيقا لأهداف الحوكمة.

4- أهمية حوكمة الشركات:

اكتسبت حوكمة الشركات أهمية أكبر بالنسبة للديموقراطيات الناشئة نظرا لضعف النظام القانوني الذي لا يمكن معه إجراء تنفيذ العقود وحل المنازعات بطريقة فعالة، ومن ثم يتضح لنا أن مفهوم حوكمة الشركات يكتسب أهمية كبرى لما له من المزايا والمنافع التي يمكن للشركات، بل والدول، سواء كانت متقدمة أم ناشئة من أن تجني ثمارها، كما أن العوامل المحددة لحوكمة الشركات تتمثل في دورها في تيسير الحصول على التمويل وبتكلفة أقل، ما يؤدي إلى زيادة القيمة السوقية للشركة.²

وفي الجملة تبرز أهمية الحوكمة في كونها أداة فعالة لتحقيق ما يلي:³

- محاربة الفساد الداخلي في الشركات وعدم السماح بوجوده مرة أخرى؛

¹ لقلبي الأخضر، دراسات فالمحاسبية، دار حميثرا للنشر والترجمة، القاهرة، مصر، 2009، ص141.
² محمد بن حمد بن عبد الله النصار، دور الحوكمة في الحد من ممارسات غسل الأموال في شركات التأمين، دار الكتاب الجامعي، ط1، العربية السعودية، 2016، ص67.
³ أحمد بن محمد الرزين، حوكمة الشركات المساهمة: دراسة فقهية، نشرية من قبل برنامج دعم رسائل وأبحاث طلاب الدراسات العليا في كرسي سابق لدراسات الأسواق المالية الإسلامية مشروع رقم 01-23. ص06.

- تحقيق ضمان النزاهة والاستقامة لكافة العاملين في الشركات بدأ من مجلس الادارة والمديرين التنفيذيين إلى أدنى العاملين فيها؛
- تقادي وجود أية أخطاء عمدية أو انحراف، ومنع استمرار ذلك بواسطة النظم الرقابي المثالي؛
- تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والمراقبة الداخلية وتحقيق فاعلية ربط الانفاق بالإنتاج؛
- تحقيق أعلى قدر من الفاعلية لمراقبي الحسابات الخارجيين والتأكد من كونهم على أعلى درجة من الاستقلالية، وعدم خضوعهم لأية ضغوط من مجلس الإدارة؛
- توفير أطر عامة لحماية أموال المساهمين وتحقيق نظام بيانات ومعلومات عادل وشفاف يحقق انسياب هذه البيانات والمعلومات؛
- توفير أداة جيدة للحكم على أداء مجالس إدارة الشركات ومحاسبتهم؛
- تخفيض تكاليف الانتاج والمحافظة على رأس المال؛
- جذب الاستثمارات المحلية والأجنبية، والحد من هروب رؤوس الأموال؛
- ازدياد الفرص المتاحة للتمويل وإمكانية الحصول على مصادر أرخص للتمويل وهو الأمر الذي يعني الدول النامية.

كما أشارت العديد من المنظمات والهيئات على أهمية الحوكمة في تحقيق التنمية الاقتصادية وتجنب الوقوع في مغبة الأزمات المالية وغيرها، وذلك من خلال ترسيخ العديد من معايير الأداء، بما يعمل على تدعيم الاسس الاقتصادية في الأسواق وكشف حالات التلاعب والفساد المالي والإداري وسوء الإدارة، بما يؤدي على كسب ثقة المتعاملين في هذه الأسواق والعمل على استقرارها والحد من تقلبات الشديدة فيها وبالتالي تحقيق التقدم الاقتصادي المنشود.¹

المطلب الثاني: أساسيات حوكمة الشركات

تقوم حوكمة الشركات على مجموعة من الركائز باعتبارها نظام شامل له محددته، حيث سيتم عرض مختلف الآليات التي تقوم عليها الحوكمة وكذا مجموعة من التجارب الرائدة في مجال الحوكمة.

1- آليات تطبيق حوكمة الشركات

تهدف آليات حوكمة الشركات لسد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين مديري ومالكي الشركة من جراء الممارسات السلبية التي من الممكن أن تضر بالشركة وبالصناعة.²

¹ هشام محمد وآخرون، الإدارة الإلكترونية مدخل إلى الإدارة التعليمية الحديثة، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص169.
² رنده الدبل، تقييم الشركات العالمية، دار اليازوري، الأردن، 2013، ص96.

يقصد بآليات الحوكمة : الطرق والأساليب التي تستخدم للتعامل مع مشاكل الوكالة التي تنشأ بين الإدارة وحملة الأسهم عموماً، وبين الأقلية من حملة الأسهم والأغلبية المسيطرة منهم، ويمكن القول أن هناك شبه إجماع بين الكتاب والباحثين في مجال حوكمة الشركات على تصنيف آليات حوكمة الشركات إلى فئتين: الآليات الخارجية وآليات الداخلية.¹

1-1 الآليات الداخلية لحوكمة الشركات:

تمثل الآليات الداخلية لحوكمة الشركات القوى التي تقع داخل الشركة، والتي تؤثر بصورة كبيرة على ممارسات حوكمة الشركات داخل الشركة ومن بين تلك الآليات: المساهمون الكبار، ومجلس الإدارة واللجان التابعة له.²

1- **المساهمون الكبار:** يصنف المساهمين على أنهم مساهمين كبار الحجم عندما يمتلكون نسبة 5% أو أكثر من مجموع الأسهم، ويتحدد ذلك بعنصرين رئيسيين هما: عدد المساهمين كبار الحجم والنسبة المئوية للأسهم التي يمتلكها هؤلاء المساهمون من مجموع الأسهم.³

2- **مجلس الإدارة هو:** السلطة التنفيذية للشركة التي تتولى تسيير أعمالها وهو صاحب السيادة الفعلية على الرغم من أن السلطة العليا والسيادة القانونية للجمعية العامة للمساهمين، يتكون مجلس الإدارة من أصحاب رأس المال ويتم تعيينهم عن طريق الجمعية العمومية ويحدد نظام الشركة عددهم بشرط ألا يقل عن ثلاثة وألا تزيد مدة عضويتهم عن ثلاث سنوات.⁴

3- **لجان مجلس الإدارة:** يتطلب التطبيق السليم لحوكمة الشركات وجود لجان دائمة لمجلس الإدارة تعمل على تحقيق الرقابة والضبط لمختلف جوانب النشاط في المؤسسة وتساعد على مراقبة وتنفيذ الخطط والأهداف الإستراتيجية بعمق أكبر، وتستمد هذه اللجان سلطتها من سلطة مجلس الإدارة،⁵ حيث يتكون من أربعة لجان رئيسية بحيث لا يكون العضو ممثلاً لمجلس الإدارة في أكثر من لجنة واحدة، ولا عضو تنفيذياً وتكون وظيفة اللجان تلقي التقارير والإشراف على الإدارة.⁶

¹ أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة عينة من شركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF 250، أطروحة دكتوراه، تخصص: مالية، محاسبة وتسويق في المؤسسة، جامعة باجي مختار / عنابة، 2014، ص60.

² عثمان عثمانية، الحوكمة وأثرها على الأداء المال للشركة دراسة مقارنة بين بعض الشركات الأمريكية والجزائرية، مذكرة ماجستير، تخصص إستراتيجية مالية جامعة تبسة، 2011، ص39.

³ حاكم محسن محمد - حمد عبد الحسين راضي، حوكمة البنوك، دار البازوري العلمية، الأردن، 2012، ص90. بالتصرف

⁴ محمد الفوزان، الأحكام العامة للشركات: دراسة مقارنة، مكتبة القانون والاقتصاد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الرياض، 2014، ص286.

⁵ مصطفى يوسف كافي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص106.

⁶ كمال يوسف الدويني، إعادة هيكلة القطاع المصرفي العربي، العربي للنشر والتوزيع، مصر، 2017، ص279.

3-1 لجنة المراجعة: هي إحدى اللجان الرئيسية لمجلس الإدارة وتعمل كحلقة وصل بين المجلس والمراجعين، كما تكون أداة للرقابة على أداء الشركة. ويجب أن تتضمن مديرين غير تنفيذيين، ويعتمد في تحديد عدد المديرين الأعضاء في لجنة المراجعة، إلى حد كبير على حجم الشركة، وحجم مجلس الإدارة تعقيدات أعمال المحاسبة والمراجعة، ومدى توافر الأعضاء الخارجيين.¹

3-2 لجنة التعيينات والحوكمة : تقوم بالموافقة على المواصفات الوظيفية للاماكن الشاغرة في مجلس الإدارة، وتعتبر مسؤولة عن ترشيح المؤهلين للتقدم لانتخابات المجلس، وأن المرشحين لهذه الوظائف قادرون على أدائها بشكل موضوعي، وتكون مسؤولة عن مراجعة الإرشادات الخاصة بتطبيق حوكمة الشركات بالشركة وإمداد مجلس الإدارة بالتوصيات الخاصة بتطوير وتحديث تلك الإرشادات.²

3-3 لجنة المكافآت: هي لجنة تشكل بقرار من مجلس إدارة الشركة من غير أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين، على أن يكون من بينهم عضو مستقل على الأقل، تختص لجنة المكافآت بما يلي:³

- إعداد سياسة واضحة لمكافآت أعضاء مجلس الإدارة واللجان المنبثقة عن المجلس والإدارة التنفيذية، ورفعها إلى مجلس الإدارة للنظر فيها تمهيداً لاعتمادها من الجمعية العامة، على أن يراعى في تلك السياسة اتباع معايير ترتبط بالأداء، والإفصاح عنها، والتحقق من تنفيذها؛
- توضيح العالقة بين المكافآت الممنوحة وسياسة المكافآت المعمول بها، وبيان أي انحراف جوهري عن هذه السياسة؛

- المراجعة الدورية لسياسة المكافآت، وتقييم مدى فعاليتها في تحقيق الأهداف المتوخاة منها؛
- التوصية لمجلس الإدارة بمكافآت أعضاء مجلس الإدارة واللجان المنبثقة عنه وكبار التنفيذيين بالشركة وفقاً للسياسة المعتمدة.

1-2 الآليات الخارجية لحوكمة الشركات:

تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية بالرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة، والضغط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر أحد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من أجل تطبيق قواعد الحوكمة، ويمكن ذكر الآليات الخارجية

¹ رائد عديريه، المراجعة الداخلية، الجنادرية للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص334

² ابراهيم محمد، بشرى فاضل، أنموذج مقترح للإفصاح عن حوكمة الشركات وآلياتها الداخلية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد: 39،

2014، ص 335.

³ هيئة السوق المالي السعودي، حوكمة الشركات، ص11.

للحوكمة، والتي تطرقت لها جملة من الأدبيات كما يلي: منافسة سوق المنتجات العمل الإداري، عمليات الاندماج والاستحواذ، التدقيق الخارجي، التشريع والقوانين.¹

2- تجارب بعض الدول في مجال حوكمة الشركات

تتباين ممارسات الحوكمة بين الشركات، ولا يوجد نموذج موحد لحوكمة الشركات يمكن إسقاطها على كل المؤسسات، وينبغي أن يكون نظام حوكمة الشركات مرنا وقابل للتطوير إلى جانب إتاحتها مجالا يمكن فيه للقطاع الخاص التحرك اختياريًا لإجراء التحسينات والتعديل اللازم في الوقت المطلوب.²

1-2 تجربة بريطانيا:

في سنة 1992م تم نشر تقرير Cadbury تحت عنوان "الجوانب المالية لقواعد إدارة الشركات" الذي احتوى على أفضل الممارسات، وذلك بعد حالات فشل الشركات الكبيرة، بالإضافة إلى القلق المتزايد من انخفاض مستوى الثقة في إعداد التقارير المالية، وفي قدرة مدققي الحسابات على توفير الضمانات التي يطلبها ويتوقعها كل من يستخدم التقارير المالية للشركة، ويعد تقرير Cadbury من أهم التشريعات والإصدارات الخاصة بموضوع حوكمة الشركات، والذي أصبح فيما بعد أساسا للمعايير الموحدة لحوكمة الشركات والذي ركز على مجموعة المحددات التالية:³

- مسؤوليات المدراء التنفيذيين وغير التنفيذيين عن تقييم أداء الشركة وتقرير عن ذلك للمساهمين وللأطراف الأخرى المهتمة بالأمر المالية، وشكل ووضوح ودورية تقديم تقارير الأداء المؤسسي الكلي والجزئي.

- اختصاصات ومسؤوليات لجنة المراجعة في الشركة؛

- مسؤوليات المراجعين ومستوى وأهمية تقارير المراجعة الدورية؛

- العلاقة بين المساهمين ومجلس الإدارة والمساهمين.

يعتبر تقرير كادبيري أهم التقارير التي تناولت مفهوم حوكمة الشركات، حيث تناول هذا التقرير

(19) بندا وهي عبارة عن إرشادات للممارسة السليمة لمفهوم حوكمة الشركات، وقد لاقى هذا التقرير عند

¹ عابي خليفة، فاتح سردوك، دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية- دراسة تحليلية لعينة من المراجعين الخارجيين والمستفيدين من خدماتهم في ظل حوكمة الشركات بالجزائر، مجلة روى اقتصادية، العدد 12، جوان 2017، ص472.

² صديقي خضرة، واقع تطبيق الحوكمة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة - دراسة حالة أن سي أي رويبة الجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص تدبير موارد بشرية، جامعة أبي بكر لقابيد تلمسان، 2015، ص63.

³ صبايحي نوال، واقع الحوكمة في دول مختارة - مع التركيز على التجربة الجزائرية، المؤتمر الدولي الثامن حول : دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلي - الشلف.

إصداره العديد من الاعتراضات من قبل الشركات بحجة أنه يمثل إعاقة لعمليات الشركة، إلا أنه يوجد من ينادي بضرورة تطبيقه من أجل الصالح العام وزيادة ثقة المستثمرين والمساهمين في القوائم المالية.¹

كما أوصى تقرير Cadbury إنشاء وتكوين وتشغيل لجان المجلس الرئيسية والمساهمة التي يمكن أن يقدمها المدراء غير التنفيذيين، وأوصى تقرير بإصدار مدونة لأفضل الممارسات التي يجب على مجالس إدارة جميع الشركات المسجلة في المملكة المتحدة الالتزام بها، واستخدام آلية "الامتثال أو التوضيح". هذه الآلية تعني أن الشركة يجب أن تلتزم بالتقرير، ولكن إذا لم تستطع الامتثال لأي جانب معين منها، فعليها أن تفسر سبب عدم قدرتها على القيام بذلك.²

لقد اكتسبت بريطانيا خبرة كبيرة من خلال دراستها لحوكمة الشركات وذلك بسبب الانهيارات والفضائح المالية مثل انهيار مجموعة ماكسويل عام 1991، والتي صنفت بأنها أكبر حالة غش في القرن العشرين، ونتيجة لذلك أوصى تقرير لجنة كادبوري بقواعد لأفضل ممارسات مجلس الإدارة وألقت الضوء على أهمية المديرين غير التنفيذيين.³

وفي تقريره السنوي لعام 2004، فصل Standard Life هيكل مجلس إدارة الشركة وتشكيله من خمسة لجان وهي: لجنة المراجعة؛ لجنة الاستثمار؛ لجنة الترشيح، لجنة المكافآت (ثلاثة أعضاء). لجنة التدقيق.

2-2 التجربة الفرنسية:

لقد نشأ مفهوم حوكمة الشركات في فرنسا من خلال مجموعة من التقارير المنشورة خلال الفترة ما بين 1995م-2003م، هذه التقارير استمدت نصوصها وقوانينها من القوانين الدولية كقانون كادبوري 1992م، وقانون منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سنة 1999م، إلا أنها تعتبر تقارير إرشادية وليست إلزامية،⁴ لقي هذا التقرير الكثير من الاهتمام إلا أنه لم يقترح إدخال تغييرات جوهرية على الممارسات

¹ طلحة أحمد، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة مجمع صيدال، مذكرة ماجستير، تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة عمار تليجي بالأغواط، 2012، ص39.

² Christine A. Mallin , **Corporate Governance**, FOURTH EDITION , British Library Cataloguing in Publication Data, P29. 2013,

³ وليد الحياي، مرجع سبق ذكره، 106.

⁴ مخفي أمين، فداوي أمينة، تجارب وممارسات الدول النامية والمتقدمة في مجال تكريس مبادئ حوكمة المؤسسات لتحقيق التنمية المستدامة، الملتقى العلمي الدولي حول : آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر، 25-26 نوفمبر 2013، ص210.

الحالية ولذلك تأخر تنفيذ ما توصل إليه من توصيات، ولم تكن هناك متابعة رسمية على شكل تقييم يبين مدى الالتزام بتلك التوصيات، وتضمن هذا التقرير مجموعة من التوصيات من بينها:¹

- 1- هيكل المجلس يجب أن يضم عددا لا يقل عن عضوين من الأعضاء المستقلين غير التنفيذيين؛
- 2- امتلاك المديرين عددا من الأسهم يكون معقولا ومناسبا في الشركة أو المؤسسة؛
- 3- يحتوي كل مجلس على لجنة ترشيحات تضم عضوا مستقلا واحدا على الأقل ورئيس مجلس إدارة المؤسسة؛
- 4- أن تكون لكل مجلس لجان مراجعة ومكافآت وترشيحات، وكذلك يجب أن يشير كل مجلس إلى عدد الاجتماعات التي تعدها كل لجنة سنويا، حيث تتكون كل لجنة من ثلاثة مديرين على الأقل، ويشترط أن يكون أحدهم مستقلا؛
- 5- على الشركات أن تتجنب احتواء مجالسها عدد كبير من الأعضاء الذين يخدمون في أكثر من 5 شركات أو مؤسسات.

سنة 1996 صدر تقرير ماريني الذي اشتمل على مقترحات بإحداث تغييرات قانونية غطت مجموعة كبيرة من الموضوعات التي ترتبط بشؤون حوكمة الشركات، ومن بين المقترحات التي جاء بها التقرير هي:²

- يجب على مجلس الإدارة السماح بتشكيل لجان ذات سلطات مستقلة بقوة القانون؛
- يجب على الشركات أن تقدم إلى السلطات قوائم مفصلة على المستثمرين؛
- المساهمون الذين لا يرغبون في التصويت بأنفسهم يجب أن يتمكنوا من تحويل حقهم في التصويت إلى كيان مستقل بدلا من تحويله إلى الإدارة؛
- لا يسمح للمديرين بالخدمة في أكثر من خمسة مجالس.

في عام 1999 م صدر تقرير (فيينو الثاني، Viénot II) حيث يعد هذا التقرير تكملة للتقرير الذم سبقه (فيينو الأول) تحت عنوان "مجلس إدارة الشركات المدرجة في البورصة"، تم إعداده بدعم ومساندة الجمعية الفرنسية للمؤسسات الخاصة (AFEP) وحركة مؤسسات فرنسا (MEDEF)، والذي تم من خلاله التطرق إلى كيفية نشر المكافآت والخيارات لمديري الشركات المدرجة ضمن الجزء الأول

¹ محمد البشير بن عمر، دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة - دراسة حالة المجمع الصناعي صيدال في الفترة الزمنية 2008-2013، أطروحة دكتوراه، تخصص: مالية مؤسسة، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، 2017، ص69.

² لخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات - دراسة حالة مجمع صيدال، مذكرة ماجستير، تخصص: اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، 2011، ص38.

والثاني من التقرير، وفيما تضمن الجزء الثالث النصائح والتوصيات المتصلة بالمديرين ووظائف مجلس الإدارة واللجان التابعة له، إضافة إلى المعلومات المالية الواجب الإفصاح عنها وما يخص اجتماع الجمعية العامة وقد قسم كالآتي:¹

القسم الأول: الفصل بين وظائف الشركة والمدير العام؛

القسم الثاني: نشر مكافآت مديري الشركات المدرجة؛

القسم الثالث: الإداريين.

2-3 التجربة الماليزية:

تم إنشاء نظام بنكي مزدوج إسلامي وتقليدي يسيران بشكل متوازي، وقد حقق هذا النظام نجاحا ملحوظا أيضا، حتى أن الأزمة الاقتصادية الاخيرة نفسها أظهرت أهمية البنك الإسلامي، ففي الوقت الذي كان هناك فيه حاجة لاعادة هيكلة البنوك التجارية الماليزية بهدف تخفيض عددها إلى عشرة، قام البنك المركزي بالموافقة على تأسيس بنك إسلامي ثاني هو بنك معاملات،² منحت هيئة الأوراق المالية الماليزية ثلاث تراخيص جديدة لإدارة صناديق إسلامية أجنبية إلى كل من: (Bnp Paribas Asset Management, islamic)؛ (Aberdeen Asset Management, Islamic)؛ (Nomiura, Islamic Asset Management) مما يرفع إجمالي عدد شركات الصناديق المسموح لها بإدارة عمليات الصناديق الإسلامية في البلد إلى 08 شركات، كما يضمن نظام الحوكمة الماليزي ضمان الشفافية والافصاح عن المعلومات وضمان انسيابيتها، بالإضافة إلى وضع وضمان تنفيذ أعمال المراجعة والتدقيق والمراقبة للنظام المالي والمصرفي في ماليزيا،³ قام المصرف المركزي الماليزي بإعداد إطار عمل الحوكمة الشرعية للمؤسسات المالية الإسلامية من أجل تعزيز دور المجلس الإداري وهيئة الرقابة الشرعية والفريق الإداري للمؤسسة فيما يتعلق بالقضايا الشرعية، ويشمل ذلك تحسين الدور الذي تمارسه الأجهزة المفصلية الأخرى التي تقع على عاتقها مسؤولية تنفيذ الواجبات المتعلقة بالالتزام الشرعي

¹ العابدي دلال، حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية – دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية، أطروحة دكتوراه، تخصص: محاسبة، جامعة محمد خيضر- بسكرة، 2016، ص38.

² سناء عبد الكريم الخناق، حوكمة المؤسسات المالية ودورها في التصدي للازمات المالية – التجربة الماليزية، موسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي، متوفر على: <http://iefpedia.com/arab>.

³ سناء عبد الكريم الخناق، الاطار المؤسسي والتشريعي لحاكمية المؤسسات المالية التجربة الماليزية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، 2012، ص81-84.

وممارسة الأنشطة البحثية من أجل إيجاد بيئة تشغيلية ملتزمة بأحكام الشريعة الإسلامية. وبناء عليه فقد

تم تصميم إطار عمل الحوكمة الشرعية للمؤسسات المالية الإسلامية كي يحقق الأهداف الآتية:¹

1- تحديد متطلبات المصرف المركزي الماليزي فيما يخص هياكل الحوكمة الشرعية والعمليات، والترتيبات الواجب توفرها في المؤسسة المالية الإسلامية، من أجل ضمان توافق جميع عملياتها وأنشطتها المالية مع أحكام الشريعة الإسلامية؛

2- توفير دليل إرشادي شامل لمجلس الإدارة وهيئة الرقابة الشرعية وإدارة المؤسسة المالية الإسلامية برمتها حول كيفية تأدية واجباتها المتعلقة بالقضايا الشرعية؛

3- توصيف الوظائف المتعلقة بالمراجعة الشرعية والتدقيق الشرعي وإدارة المخاطر الشرعية والبحث الشرعي (معيار الحوكمة الشرعية).

أنشأت لجنة الأوراق المالية سنة 1998 إدارة مراقبة التقارير المالية والإلتزام، لضمان إلتزام المؤسسات المقيدة بالمتطلبات التي يجب توفرها في تقارير المحاسبة والتقارير المالية عند إعداد وتقديم حساباتهم الختامية، لتضيف إليه بورصة كوالالمبور شرطاً آخر سنة 1999 وهو إلزام المؤسسات المقيدة بتقديم تقارير ربع سنوية ابتداء من 31 جويلية 1999، وإصدار ميزانياتهم الختامية بعد مراجعتها وإصدار تقارير مراجعي الحسابات وتقارير المديرين خلال أربعة شهور من نهاية السنة المالية. كما تم إصدار قواعد السلوك لمؤسسات السوق كدليل للمديرين والتنفيذيين والموظفين، حيث توضح الإلتزامات وتقدم الإرشادات المتعلقة بحوكمة المؤسسة التي يجب تطبيقها في كافة المؤسسات.²

إن من أهم عوامل نجاح وتميز التجربة الماليزية هو قيام ماليزيا بخلق بنى مؤسساتية فعالة، إذ قامت بخلق وإدارة الاقتصاد الوطني على أسس اقتصاد السوق، وفي إطار عملية مؤسسات حكومية جديدة لاستغلال مواردها الطبيعية الإصلاح كان الإصلاح المؤسساتي من أهم أركان عملية الإصلاح الاقتصادي في ماليزيا،³ سواء ما يخص مؤسسات الإدارة العامة والخدمة المدنية أو مؤسسات الأعمال الحكومية، وخصوصاً ما يسمى بمؤسسات الجيل الثالث، مثل: مؤسسة خزانة، مؤسسة ملتي ميديا، مجلس العوائد الضريبية.

¹ سعيد بوهاوة، حامية بوكروشة، حوكمة المؤسسات المالية الإسلامية- تجربة البنك المركزي الماليزي، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 02، 2015، ص111.

² هشام بورزومة، الحوكمة المؤسسية وتطبيقاتها في البنوك الإسلامية - دراسة عينة من البنوك الإسلامية، أطروحة دكتوراه، تخصص: علوم التسبير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2017، ص92.

³ رسلان خضور، المؤسسات الرائدة ودورها في الإصلاح الاقتصادي، ندوة الثلاثاء الاقتصادية الثانية والعشرون حول بعض تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية الراهنة، جمعية العلوم الاقتصادية السورية، 12-05-2009، ص10.

2-4 تجربة الولايات المتحدة الأمريكية:

إن الملاحظ لاقتصاد الولايات المتحدة الأمريكية في السنوات الأخيرة، يلاحظ الوضعية الجديدة التي أصبحت تتمتع بها المؤسسات الصغيرة في هذا النظام، فرغم كون الولايات المتحدة الأمريكية من أكبر اقتصاديات العالم توفرنا على الشركات المتعددة الجنسيات التي تنشط على المستوى العالمي، والتي بإمكانها محور المؤسسات الصغيرة من الوجود.¹

ظهرت حوكمة الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية في أواخر السبعينيات من القرن الماضي، حيث أصدرت المائدة المستديرة للشركات تقريرا في يناير 1978 بعنوان: " دور وتكوين مجلس إدارة شركة كبيرة مساهمة"، وذلك كمحاولة لسن تشريع للحد من عمليات الشراء والاستحواذ العدوانية على الشركات كما تم تحديد الواجبات الرئيسية للمدير وهي: الإشراف على الإدارة، إختيار وتعاقب أعضاء المجلس، مراجعة إجراءات القواعد الجيدة لإدارة الشركات في مختلف أنحاء العالم، أداء الشركة المالي، وأخيرا ضمان الالتزام بالقانون،² وفي سنة 1987 قامت اللجنة الوطنية والخاصة بالانحرافات في إعداد القوائم المالية بإصدار تقريرها المسمى: (treadway commission) والذي تضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة المؤسسات وما يرتبط بها من منع حدوث الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية وذلك عن طريق الإهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية وتقوية مهنة المراجعة الخارجية أمام مجالس إدارة الشركات، وفي سنة 1999 أصدر كل من: New York Stock Exchange و National Association of Securities Dealers تقريرهما المعروف باسم: Blue Ribbon Report³ والذي اهتم بفاعلية الدور الذي يمكن أن تقوم به لجان المراجعة بالشركات بشأن الإلتزام بمبادئ حوكمة المؤسسات حيث تضمن هذا التقرير مجموعة من التوصيات تتعلق بصفات أعضاء لجنة المراجعة من استقلال وخبرة في المحاسبة والمراجعة، كما تمت الإشارة إلى تحديد مسؤوليات لجنة المراجعة تجاه إعداد التقارير المالية ووظيفة المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية.

¹ عبد القادر رقرق، متطلبات تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسط في ظل التحولات الإقتصادية الراهنة: دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص: اقتصاد دولي، جامعة وهران، 2010، ص55.

² فتيحة بن الدين، دور الهيئات الدولية في إرساء وتعزيز مبادئ الحوكمة، مذكرة ماجستير، تخصص: مالية واقتصاد دولي، جامعة حسبية بن بوعلی- الشلف، 2012، ص102.

³ زلاسي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية - دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية خلال 2009-2010، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة وجباية، 2012، ص 21

وفي عام 2002 صدر قانون Sarbane–Oxley Act ، وكان ذلك في أعقاب الانهيارات التي شهدتها كبرى الشركات الأمريكية، والمعروفة بفضيحة enron عام 2001، كما ألزمت الشركات المسعرة بأسواق المال الأمريكية بالتقيد بها.¹

3- مبادئ حوكمة الشركات حسب منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي

اهتمت تقارير Cadbury 1992 و Turnbull 1999 بموضوع حوكمة الشركات، وقد تناولت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) موضوع حوكمة الشركات إلى جانب الحكومات القومية ومؤسسات القطاع الخاص، حيث نشرت منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي "مبادئ منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي لحوكمة الشركات" سنة 1999،² كما نشرت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية سنة 2004، نسخة حديثة من المبادئ المنشورة في عام 1999،³ ويقصد بهذه المبادئ أن تكون عوناً لحكومات الدول في جهودهم من أجل تقييم وتحسين الإطار القانوني والمؤسسي والتنظيمي الخاص بحوكمة الشركات في دولهم وكذلك من أجل توفير الإرشادات والمقترحات لبورصات الأوراق المالية والمستثمرين والشركات والأطراف التي لها دور في تنمية الحوكمة الجيدة للشركات وتتلخص هذه المبادئ في:⁴

1-ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات:

يجب أن يعمل إطار حوكمة الشركات على تعزيز شفافية وفعالية الأسواق المالية، بما يتسق مع القوانين، وأن يشرح بوضوح تقسيم المسؤوليات بين مختلف السلطات الإشرافية والتنظيمية.⁵ ولكي يكون هناك ضمان لوجود أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات، هناك مجموعة من الإرشادات والعوامل يجب أخذها بعين الاعتبار وهي:⁶

- ينبغي أن يتم وضع إطار لحوكمة المؤسسات بهدف أن يكون ذا تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل، نزاهة الأسواق، الحوافز التي يخلقها للمشاركين في السوق وتشجيع قيام أسواق تتميز بالشفافية والفعالية؛

¹ محمد جلاب، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة، 2015، ص25.

² Jan A.P. Hoogervorst, **Enterprise Governance and Enterprise Engineering**, Library of Congress, Netherlands 2009, P163.

³ A. Naciri , **Corporate Governance Around the World**, First published, by Routledge, 2008, p163.

⁴ تقييم الشركات العائلية مرجع سبق ذكره ص110.

⁵Christine A. Mallin, **Corporate Governance**, British Library Cataloguing in Publication Data, FOURTH EDITION, United Kingdom, 2013, P43.

⁶ نعيمة عبيدي، أثر هيكل الملكية في تحقيق فعالية حوكمة المؤسسات، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، 2017، ص33.

- ينبغي أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسات حوكمة المؤسسات في نطاق إختصاص تشريعي ما، متوافقة مع حكم القانون وذات شفافية وقابلة للتنفيذ؛
- ينبغي أن يكون توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات في نطاق إختصاص تشريعي ما، محددًا بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة؛
- ينبغي أن تكون لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية، فضلا عن أن أحكامها وقراراتها ينبغي أن تكون في الوقت المناسب وشفافة، مع توفير الشرح التام لها.

2- حماية حقوق المساهمين:

ينبغي أن تحمي القواعد المنظمة لحوكمة الشركات ممارسة حقوق المساهمين التي نصت عليها القوانين والأنظمة النافذة كقانون الشركات والنظام الأساسي للشركة في نقل الملكية وتسجيلها، الحصول على المعلومات المتعلقة بالشركة دوريا والمشاركة والتصويت في اجتماعات الهيئة العامة للمساهمين، وكذلك حق المساهمين في المشاركة بالقرارات المتعلقة بالتغيرات الجوهرية في الشركة كالتعديل في النظام الأساسي.¹

وبالإضافة إلى هذا، فإن إدارة الشركة ينبغي أن تمتلك القدرة على اتخاذ القرارات الخاصة بالنشاط على نحو يتسم بالسرعة. وفي ضوء هذه الحقائق وكذا في ضوء تعقد إدارة شؤون الشركات في إطار الأسواق سريعة الحركة ودائمة التغير، لا يكون من المتوقع أن يضطلع المساهمون بمسؤولية إدارة أنشطة الشركة. بل تقع مسؤولية وضع استراتيجية الشركة وتشغيلها على عاتق مجلس الإدارة وفريق المديرين الذي يتم اختياره، وتوفير الحوافز ويقوم مجلس الإدارة - عند الضرورة - بالإحلال محل فريق المديرين.² فضلا عن تحقيق الكفاءة والنزاهة والالتزام بالمتطلبات الرقابية والقانونية في ممارسة الحوكمة حيث نفترض وجوب أن تنص التشريعات بوضوح على ضمان حقوق الأقلية لأنهم بحاجة لحماية،³ ويعتبر

¹ العناني جواد وآخرون، الإقتصاد بين نظريتين السوق الإجتماعي والإسلامي: نحو خطاب إسلامي ديمقراطي مدني، مركز القدس للدراسات السياسية ومؤسسة كونراد أديناور، عمان، 2010، ص150.

² مبادئ منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية في مجال حوكمة الشركات، من موقع <http://www.ecgi.org> اطلع عليه يوم 2018-10-19 على الساعة 21:05

³ رضوان هاشم حمدو عثمان، التنظيم القانوني لحوكمة الشركات في التشريعات العربية، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، 2017 مصر، ص313.

حماية حقوق المساهمين وإبراز أهمية المساهم في قرارات الشركة وتنمية وعيه من المبادئ الأساسية في الإدارة السليمة للشركات التي تطبق الحوكمة.¹

جاءت مبادئ منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية لحوكمة المؤسسات لضمان حد أدنى من حقوق المساهمين وأصحاب حقوق الملكية في المؤسسات، وقد تناولت المبادئ حماية حقوق المساهمين تحت مبدأ حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية وقد أشارت تلك المبادئ إلى أنه : " ينبغي في إطار حوكمة المؤسسات أن توفر الحماية للمساهمين وأن يسهل لهم ممارسة حقوقهم".²

وبصفة عامة هناك مجموعة من الإرشادات التي يجب الأخذ بها عند الالتزام بتطبيق المبدأ الثاني المتعلق بحقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية وهي:³

- طرق مضمونة لتسجيل الملكية؛
- إرسال أو تحويل الأسهم؛
- الحصول على المعلومات المادية وذات الصلة بالشركة في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم؛
- المشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين؛
- انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة؛
- نصيب في أرباح الشركة.

ينبغي أن يكون للمساهمين الحق في المشاركة وأن يحصلوا على المعلومات الكافية عن القرارات التي تتعلق بأي تغييرات أساسية في الشركة مثل:

- تعديل النظام الأساسي أو عقد التأسيس أو ما يماثلها من المستندات الحاكمة للشركة؛
- الترخيص بإصدار أسهم إضافية؛
- العمليات الاستثنائية التي تؤدي إلى التأثير على الشركة.

3- المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين:

وتعني المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية، والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية، وكذلك حمايتهم من أي عمليات استحواذ أو دمج

¹ عادل رزق، ادارة الأزمات المالية العالمية، مجموعة النيل العربية، مصر، 2010، 306.

² نعيمة عبيدي، مرجع سبق ذكره، ص38.

³ صديقي خضرة، واقع تطبيق الحوكمة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أطروحة دكتوراه، تخصص: تسيير موارد بشرية، جامعة أبي بكر بلقايد- تلمسان، 2015/2014، ص51.

مشكوك فيها، أو من الاتجار في المعلومات الداخلية، وكذلك حقهم في الاطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.¹

- ينبغي أن يعامل المساهمين الذين من نفس السلسلة من الصنف على نحو متساوي، على أن تحمل كل الحصص ضمن أي سلسلة من الصنف الحقوق نفسها، كما ينبغي أن يكون كل المستثمرين قادرين على الحصول على معلومات خاصة بالحقوق المرفقة في كل سلاسل وأصناف الحصص قبل شرائها وإن أي تغييرات في حقوق التصويت يجب أن تخضع إلى موافقة أصناف الحصص تلك التي تتأثر على نحو سلبي؛

- يجب أن تتم حماية الأقلية من المساهمين من أعمال سوء الاستخدام من خلال رقابة أعمال المساهمين بشكل مباشر أو غير مباشر ويجب أن تكون هنالك وسائل فعالة للتعويض؛
- يجب أن تطرح الأصوات من قبل أمناء قضائيين أو مرشحين، بأسلوب يتفق عليه المالك المستفيد من الحصص؛

- يجب أن تزال العوائق في حدود معارضة التصويت؛
- ينبغي أن تسمح العمليات والإجراءات الخاصة بلقاءات المساهمين العامة إلى معاملة عادلة لجميع المساهمين، إذ ينبغي عدم جعل الاجراءات والعمليات صعبة أو غالية على نحو غير ملائم للطابع المميز للأصوات؛

- يجب أن تمنع التجارة الداخلية والتعامل الذاتي التعسفي؛
- يجب أن يطالب أعضاء مجلس والسلطات التنفيذية الرئيسية بالافصاح إلى المجلس سواء يحصلون بشكل مباشر أو غير مباشر أو نيابة عن الطرف الثالث على فائدة مادية في أي صفقة تجارية أو مسألة تؤثر مباشرة على الشركة.²

ولا يعني مبدأ المساواة غياب بعض المعاملات الإستثنائية التي تبررها مصلحة الشركة، فالمساواة إذن مساواة نسبية وليست مطلقة بما يعني أنه ينبغي على المسيرين ألا يعاملوا المساهمين معاملة مختلفة إختلافا غير مستند إلى أسباب معقولة وجدية، فمراعاة لمصلحة الشركة وضمانا لسيرها العادي،³ وهذا ما تؤكده النظرية الحديثة حيث لا ترى وجود مساواة مطلقة بين جميع المساهمين في الشركة، وإنما تكون

¹ يوسف حسن يوسف، الأوراق المالية والسوق المالي العالمي، دار التعليم الجامعي، مصر، 2017، ص209.
² مبادئ منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي للحكم المشترك، نشرية خاصة بمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، 2004، ص34-38
³ كمال العياري، المسير في الشركات التجارية: الشركات خفية الإسم، الجزء الثاني، منشورات مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، 2011، ص11.

المساواة بينهم نسبية فيمكن أن تكون بين مساهمين ينتمون إلى مجموعة واحدة، لذا فإن أنصار هذه النظرية يذهبون إلى إمكانية إصدار عدة أنواع من الأسهم في شركة المساهمة تعطي حقوقاً مختلفة لكل مجموعة من المساهمين تختلف عن حقوق مساهمي المجموعات الأخرى.¹

4- دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:

ينبغي أن يعترف إطار حوكمة الشركات بحقوق أصحاب المصالح التي وضعها القانون أو من خلال الاتفاقيات المتبادلة وتشجيع التعاون الفعال بين الشركة وأصحاب المصالح في تكوين الثروة والوظائف وإمكانية إستدامة المنشآت من الناحية المالية السليمة، هذا من خلال احترام حقوق أصحاب المصالح التي وضعها القانون أو الموضوعة بموجب اتفاقيات متبادلة،² ومن بين تلك الحقوق التي يكفلها القانون نذكر:³

- 1- المشاركة في إدارة وتنفيذ السياسات من طرف العاملين؛
- 2- السماح لأصحاب المصالح الحصول على معلومات ذات الصلة وبالفرد الكافي؛
- 3- الاتصال بمجلس الإدارة والإعراب عن اهتمامهم بشأن الممارسات غير القانونية وغير الأخلاقية، وينبغي عدم الانتقاص من حقوقهم، فهذه الممارسات قد تضر حتى بالشركات وتنتال من سمعة مساهمها وتزيد المخاطر بالنسبة لالتزاماتها المالية.

يأخذ أسلوب التعامل مع أصحاب المصالح صيغ وأشكال متعددة، حيث فرضت التطورات المعاصرة في بيئة الأعمال الدولية والمحلية تغيير بطبيعة هذه الصيغ والأشكال، فلم يعد المالكون هم الفئة المتحكمة بمصير المنظمة، ولم تعد قواعد لعبة المنافسة التقليدية مقبولة اليوم، بل أصبح التفكير باعتماد لغة توازن المصالح بين جميع الأطراف أمر أكثر منطقية، لكن ذلك التوازن لا يعني المساواة في طبيعة المساهمات وأشكال المكافآت المتوقع أن تحصل عليها هذه الفئات من المنظمة، لذلك أصبحت إدارة المنظمة بكيفية تطوير الأسلوب المناسب للتعامل مع أصحاب المصالح.⁴

وينبغي حصول أصحاب المصالح على معلومات كافية من خلال البيانات التي تظهر أنشطة الشركات على أساس منظم وفي وقت محدد، كما أن للأطراف الأخرى الحق في الاعتراض على الأمور

¹ تركي مصلح حمدان، الوسيط في النظام القانوني لمجالس إدارة الشركات المساهمة العامة، دار الخليج للصحافة والنشر، الأردن، 2017، ص43.

² مبادئ منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي للحكم المشترك، مرجع سبق ذكره، ص40.

³ بادن عبد القادر، دور حوكمة النظام المصرفي في الحد من الأزمات المالية المصرفية، مذكرة ماجستير، تخصص: مالية ومحاسبة، جامعة حسينية بن بوعلي - سلف، 2008/2007، ص47.

⁴ نعمه عباس الخفاجي، طاهر محسن الغالبي، نظرية المنظمة (مدخل التصميم)، دار اليازوري العلمية، الطبعة الأولى، 2013، ص54.

التي تخالف مصالحهم، ويكون للمواطنين الحق في إيصال قلقهم وشكاويهم إلى مجلس الإدارة عن الممارسات الغير سليمة.¹

يعتبر تدفق رأس المال الجانب الأساسي الذي تضمنه حوكمة الشركات سواء كحقوق ملكية أو ائتمان، كما تهتم بإيجاد طرق لتشجيع أصحاب المصالح في المنشأة على القيام بالاستثمار في رأس المال البشري والمادي، الخاص بالمنشأة وفقاً للمستويات الاقتصادية المثلى والقدرة التنافسية ونجاحها في النهاية ما هو إلا تنمية لعمل الفريق الذي يجسد الإسهامات المقدمة من مختلف الموارد التي تتضمن المستثمرين والعاملين، الدائنين، والموردين، وينبغي على الشركات أيضاً أن تعترف بأن مساهمات أصحاب المصالح تشكل مورداً قيماً لبناء شركة تنافسية ومريحة ومن ثم فإن المصالح طويلة الأجل للشركة تقتضي ضرورة تعزيز التعاون المنتج للثروة مع أصحاب المصالح، وينبغي في إطار الحوكمة أن يعترف بأن مصالح الشركة تجري خدمتها عن طريق الاعتراف بمصالحة أصحاب المصالح وإسهامها في نجاح الشركة في الأجل الطويل.²

وتهدف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية من هذا المبدأ تشجيع أصحاب المصالح في الشركة على استثمار رأس مالها، ووضعت مجموعة من الإرشادات التي تعظم هذه الفكرة منها احترام حقوق هذه المصالح وتقرير تعويض فعال مقابل انتهاك حقوقهم ووضع نظام يشارك فيه العمال في الإدارة، والحصول على معلومات كافية حول مالية الشركة في الوقت المناسب والاتصال المباشر بأعضاء مجلس الإدارة والتعبير عن وجهة نظرهم في بعض المسائل المتعلقة بإدارة الشركة وماليتها.³

5- الإفصاح والشفافية :

ينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات تحقيق الإفصاح الدقيق الملائم بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس الشركة، ومن بينها الموقف المالي والملكية وأسلوب ممارسة السلطة.⁴ ومن خلال الإفصاح الإيجابي الذي تتضمنه القوانين والتعليمات الملزمة والمعايير الدولية والوطنية التي بشكل عام تعبر عن قبول وإلزام الأطراف المعنية بنوعية وكمية ومواعيد تقديم تلك البيانات

¹ صادق راشد الشمري، إستراتيجية إدارة المخاطر، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن ص91.
² فكري عبد الغني محمد جوده، مدى تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية في المصارف الفلسطينية وفقاً لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية- دراسة حالة بنك فلسطين، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة أعمال، جامعة غزة الإسلامية، 2008، ص30.
³ رضوان هاشم حمدون عثمان، التنظيم القانوني لحوكم الشركات في التشريعات العربية، مركز الدراسات العربية للنشر، مصر، 2017 ص181.
⁴ طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات و الأزمات المالية العالمية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009، ص44.

المالية إلى الجهات المستفيدة وذات الصلة بها،¹ إن عرض المعلومات المالية للشركة يعتبر أمراً هاماً من أجل تفعيل سوق رأس المال وهي تعتبر مفيدة أيضاً لأصحاب المصالح بخلاف المستثمرين وبصفة عامة تستخدم الشركات العامة مجموعتين من الإفصاحات هما إفصاحات إلزامية وإفصاحات اختيارية وذلك من أجل إعلام الأطراف المهتمة بالقضايا الهامة المرتبطة بأداء الشركة حيث يتضمن التقارير الإلزامية، القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها ومناقشات وتحليلات الإدارة بالإضافة إلى أية نماذج تنظيمية أخرى.²

يشدد إطار القواعد المنظمة لحوكمة الشركات على الإفصاح الدقيق عن كافة البيانات المتعلقة بالأمور المادية للشركة متضمناً الآتي:³

- ينبغي أن يشمل الإفصاح المعلومات الآتية على سبيل المثال لا الحصر:
 - 1- النتائج الاستثمارية ونتائج التشغيل الخاصة بالشركة؛
 - 2- أهداف الشركة؛
 - 3- ملكية أسهم الأغلبية وحقوق التصويت؛
 - 4- مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمعلومات الخاصة بمؤهلاتهم وكيفية اختيارهم ومدى استقلالهم؛
 - 5- معاملات الأطراف أصحاب المصلحة؛
 - 6- المخاطر الجوهرية المتوقعة؛
 - 7- الأمور المادية والجوهرية المتعلقة بالعاملين وغيرهم من ذوي العلاقة؛
 - 8- هياكل وسياسات قواعد الحوكمة المؤسسية ومضمون قانون الحوكمة وأسلوب تنفيذه.

كما أن هذا المبدأ يعطي أهمية للممارسات الشفافة من خلال تنفيذ تدقيق سنوي ينفذه مدقق مستقل وكفؤ ومؤهل، وذلك للتأكيد على أن البيانات المالية تمثل وعلى نحو عادل ودقيق الوضعية المالية للمؤسسة وتعكس أدائها المالي، وهو ما يعطي الفرصة لمسيرى المؤسسة لاتخاذ القرارات الصحيحة،

¹ إبراهيم جابر السيد، الإفصاح المالي وأثره وأهميته في نمو أعمال التجارة العربية داخل البلاد الأجنبية، دار غيداء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2014، ص24

² وليد الحياي، مرجع سبق ذكره، ص88.

³ طالب علاء فرحان، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، الطبعة الأولى، دار صفاء لنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص40.

ويعطي الثقة لمختلف أصحاب المصالح، ويكون المدققين الخارجيين مسؤولين عن المساهمين وملزمين أمام المؤسسة بضمان تدقيق نزيه وعادل ومهني.¹

6- مسؤوليات مجلس الإدارة:

ينص المبدأ السادس لحوكمة الشركات " يجب على إطار حوكمة الشركات أن يضمن الإرشاد الاستراتيجي للشركة ومحاسبة ومجلس الإدارة عن مسؤوليته أمام الشركة والمساهمين"،² كما يجب أن يتيح إطار حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية الاستراتيجية لتوجيه الشركات، كما يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وأن تضمن مساهمة مجلس الإدارة من قبل الشركة والمساهمين، بحيث:³

- يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توفر كامل للمعلومات، وكذا على أساس النوايا الحسنة وسلامة القواعد المطبقة، كما يجب أن يعمل على تحقيق مصالح الشركة والمساهمين؛
- حينما ينتج عن قرارات مجلس الإدارة تأثيرات متباينة على مختلف فئات المساهمين فإن المجلس ينبغي أن يعمل على تحقيق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين؛
- يجب أن يضمن مجلس الإدارة التوافق مع القوانين السارية وأن يأخذ في الاعتبار اهتمامات كافة أصحاب المصالح.

ويتولى مجلس الإدارة إلى جانب دوره في توجيه إستراتيجية الشركة، المسؤولية الرئيسية عن متابعة أداء المديرين، وتحقيق عائد مناسب للمساهمين، علاوة على منع تعارض المصالح، والموازنة بين المتطلبات التنافسية التي تجابها الشركة، ولكي يتسنى لمجلس الإدارة الاطلاع بمسؤولياته بصورة فعالة، يتعين أن تتوفر له درجة من الاستقلال عن الإدارة التنفيذية، كذلك فمن بين المسؤوليات الهامة لمجلس الإدارة، تبرز مسؤولية تنفيذ النظم التي تصاغ لضمان إنترام الشركة بالقوانين السارية، بما في ذلك قوانين الضرائب، المنافسة، العمل البيئية، تكافؤ الفرص، الصحة، والسلامة المهنية.⁴

¹ عرقوب وعلي، دور لوحة القيادة المستقبلية (bsc) في تحسين أداء المؤسسة وتحقيق رضا الزبون في ظل التوجه نحو حوكمة المؤسسات، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير منظمات، جامعة أمجد بوقرة، 2015، ص117

² أحططاش نشيدة، أثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سطيف 1، 2017، ص18

³ أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر sbf250، أطروحة دكتوراه، تخصص: مالية، محاسبة والتسويق في المؤسسة، جامعة باجي مختار- عنابة، 2014، ص52.

⁴ بلاسكة صالح، فعالية مجالس الإدارة في تقييم الأداء الشامل لشركات المساهمة الجزائرية- دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم إقتصادية، جامعة فرحات عباس - سطيف 01، 2017، ص48.

المطلب الثالث : نظريات حوكمة الشركات ومحدداتها

شهد الربع الأخير من القرن الماضي ظهور نظريات جديدة، كوسيلة لتقليل حالات عدم التأكد وإيجاد توازنات والتكامل، ولازالت هذه النظريات موضع نقاش من قبل علماء الاجتماع والإدارة والاقتصاد، ومن أهم هذه النظريات " نظرية تكاليف الصفقات أو التبادل".¹

1- نظرية تكلفة الصفقات:

ويعتبر williamson هو رائد هذه المدرسة حيث يرى أن المنشأة كيان مستقل لديه حرية التصرف، وأنها هرمية بشكل دائم نسبيا وهي بذلك تعتبر بديل للتعاقد في الأسواق، وقد اهتمت المدرسة المؤسسية مثل المدرسة النيوكلاسيكية بضمان كفاءة التعاقدات بشكل أكبر من التركيز على تعظيم الربحية، حيث أن جل اهتمامهم انصب على تخفيض تكاليف الصفقات لأقل حد ممكن وهذه في الأصل فكرة coase إلا أن williamson طورها بعد ذلك، كما يرى رواد هذه النظرية أن مشكلة الحوكمة تأتي من مجموعة الأخطار التعاقدية وعدم تماثل المعلومات وتحديد الأصول، وقلة عدد الصفقات المربحة، ومشكلة عدم القدرة على التصرف بعقلانية.²

إن نظرية تكلفة الصفقة لا بد أن تفترض أن الشركات من أجل خفض هذه التكلفة عليها أن تتحول إلى شركات كبيرة لتحقيق مزايا اقتصاديات الحجم، ولعل الأهم من كل هذا أن البعض يشكك في الاعتقاد بأن تكلفة الصفقة هي المبرر الأساسي لظهور الشركات ومن ثم اختفائها، فالشركة كما يرى براون ودوجد كانت على الدوام نمودجا مقتدرا لتجميع الموارد واستخدامها بكفاءة بالاعتماد على معرفتها التنظيمية وقدرتها على تقديم الوسائل اللازمة لتوليد المعرفة.³

ووفقا لهذه النظرية فان تكاليف التبادل هي المحدد الأساسي لظهور الأشكال التنظيمية الجديدة وهي المحدد الأساسي لاختيار التصميم التنظيمي المناسب لظروف السوق بما يؤدي إلى تخفيض تكاليف التعامل فيه، ووفقا لوليمسون هناك نوعان من العوامل التي تؤثر في تكاليف التبادل: عوامل انسانية وعوامل بيئية.⁴

¹ مؤيد السالم، تصميم المنظمات وتحليلها، دار حميثرا للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر، 2018 ص78.
² بن عيسى ريم، تطبيق آليات حوكمة المؤسسات وأثرها على الأداء، مذكرة ماجستير، تخصص: اقتصاد وتسيير مؤسسة، جامعة قاصدي مرياح - ورقلة، 2012 ص24.
³ نجم عبود نجم، الإدارة والمعرفة الالكترونية: الاستراتيجية-الوظائف-المجالات، دار البيازوري العلمية، الأردن 2008 ص151.
⁴ مؤيد السالم، مرجع سبق ذكره، ص79

تعتبر نظرية كوز من النظريات الأولى التي فسرت تكاليف الصفقات وتطرقت إليها: " لو كان يمكن جمع كل المشاركين في الاقتصاد معا وتم تعيين حقوق الملكية الأولية الخاصة بكل الوحدات ذات القيمة اقتصاديا بين هؤلاء المشاركين، ولو كانوا يستطيعون عقد اتفاقيات محددة تماما وبدقة وملزمة تماما بدون تكلفة، لكن يتوجب بالتالي أن يكون الناتج خطة اقتصادية فعالة، تاركين فقط تقسيم المنافع المكتسبة أو الغنائم يتحدد بالقوى التفاوضية.¹

واحدة من أكثر ما يجذب نظرية تكاليف الصفقات كونها تقوم على البديهيات السلوكية أكثر من الواقعية من النظريات النيوكلاسيكية أو الماركسية، ففي المسائل الاستراتيجية يشير ويليامسون إلى نجاح البحث الأكاديمي بجدارة والذي تحقق من خلال فرضيات نظريته في أكثر من 500 دراسة أكاديمية وميدانية،² وتقوم نظرية تكاليف الصفقات على ثلاث افتراضات، هي:³

1- الرشادة أو العقلانية المحدودة: وتعني عدم قدرة الفرد على فهم المحيط بصفة كلية، وذلك لعدم امتلاكه المعلومات الضرورية والكافية التي تمكنه من اتخاذ القرار المناسب، وبالتالي يكون قراره ضمن حالة عدم التأكد، الذي ينتج عنه في غالب الأحيان عقود غير مكتملة؛

2- انتهازية الفرد: وتعني استعمال المعلومة غير كاملة لتحقيق المصالح الشخصية، مما يصعب تنفيذ العقد في المدى البعيد؛

3- معية الأصول: الأصل النوعي أو الأصل ذو الخصوصية هو الذي يستطيع العون الاقتصادي الاستثمار فيه بطريقة طوعية، من خلال إجراء صفقة معينة دون اللجوء إلى صفقات أخرى مكتملة قد ترفقها تكاليف إضافية لها أهمية بالغة تتعلق بقرار اختيار الهيكل الأمثل للتسيير.

2- نظرية أصحاب المصالح:

ينظر إلى أصحاب المصالح بأنها مجموعة القوى (أفراد أو مؤسسات محلية أو دولية) والتي تمتلك مصالح ومطالب، وخصص مختلفة في منظمة الأعمال، وتساهم بأشكال مختلفة في خدمة المنظمة

¹ نبيل قبلي، دور مبادئ الحوكمة في تفعيل الأداء المالي لشركات التأمين، أطروحة دكتوراه، تخصص: محاسبة، مالية وبنوك، جامعة شلف، 2017، ص15.

² الياس بن ساسي، مريم فيها خير، قراءة نظرية لآليات حوكمة الشركات وفق مقاربات أوليفار ويليامسون الحائز على جائزة نوبل 2009، الملتقى العلمي الدولي حول: آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر، 26-25 نوفمبر 2013، ص 808.

³ تريش حسينة، دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية - دراسة تطبيقية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر-، أطروحة دكتوراه، تخصص: مالية محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس - سطيف 1، 2017 ص18.

متوقعة الحصول على عوائد ومكافأة مقابل تلك المساهمات، وبشكل عام فإن أصحاب المصالح يتوزعون ضمن مجموعتين هما:¹

المجموعة الأولى: يتواجد فيها أطراف عديدة داخل المنظمة مثل المساهمين، المديرين، والموارد البشرية.

المجموعة الثانية: تضم مزيج من الأطراف والفئات المتواجدة في بيئة الأعمال الخارجية مثل الزبائن، والموردين والحكومات، والمنافسون، والمجتمع والجمهور العام. والجدول الموالي يوضح أصحاب المصالح وأهدافهم:

الجدول رقم (1-1) : أصحاب المصالح المرتبطين بالمؤسسة وأهم أهدافهم

أصحاب المصالح	الأهداف
الإدارة العليا	الحاكمية، ثقافة المؤسسة، الاستراتيجيات، الكفاءة والأداء
المساهمون	الربح، قيمة السهم في البورصة
الزبائن	خصائص المنتج، نوعية الخدمة، ثقافة الزبون
الحكومة	أمن المجتمع، سيادة، احترام القانون، دفع الضرائب
المجتمع المحلي	الأثار البيئية والاجتماعية، دفع الرسوم، المساهمة المالية
العمال	الأجر، الأمن الوظيفي، ظروف العمل، الرضا الوظيفي
الموردون	سعر وحجم الشراء، الاستمرارية، الشراكة
البنوك	أنظمة الدفع ومرونتها، إمكانية الإقراض
المستثمرون	معلومات حول السيولة وقابلية السداد..
شركات التأمين	مستوى التعاون مع المؤسسة في مجال التأمين.

المصدر: أنمار جودت عبد النور، الإدارة البيئية، دار أمجد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2015، الأردن، ص92.

هذه النظرية قد يكون تطبيقها مناسباً من أجل التصدي للاهتمامات الاقتصادية والاجتماعية للمؤسسة ولكن لا يمكن تطبيقها على المستوى الكلي للتنمية المستدامة، من هذا المنطلق ظهرت نظرية جديدة التي تأخذ بعين الاعتبار السلع الدولية أي السلع الأساسية التي تضمن استمرار وانتاجية المجتمعات البشرية.²

¹ نعمه عباس الخفاجي، طاهر محسن الغالبي، مرجع سبق ذكره، ص53.

² أنمار جودت عبد النور، مرجع سبق ذكره، ص93.

يأخذ أسلوب التعامل مع أصحاب المصالح صيغ وأشكال متعددة، حيث فرضت التطورات المعاصرة في بيئة الأعمال الدولية والمحلية تغيير بطبيعة هذه الصيغ والأشكال، فلم يعد المالكون هم الفئة المتحكمة بمصير المنظمة، ولم تعد قواعد لعبة المنافسة التقليدية مقبولة اليوم، بل أصبح التفكير باعتماد لغة توازن المصالح بين جميع الأطراف أمر أكثر منطقية.¹

وتقوم هذه النظرية على عدد من الفروض الأساسية أهمها:²

- أن القيم الأخلاقية جزء أساسي في بيئة الأعمال ولا يجب التفريق بينهما؛
- إن الهدف الأساسي للمنشأة ليس فقط تعظيم القيمة للمساهمين ولكن تعظيم منافع أصحاب المصلحة في المنشأة؛
- هناك الكثير من التغيرات حدثت في بيئة الأعمال مما يتطلب إعادة رسم صورة المنشأة بما يتناسب مع تلك التغيرات.

3- نظرية حقوق الملكية:

تعتبر هذه النظرية إحدى المقاربات الأساسية للتوجه الانضباطي الذي تركز عليه حوكمة الشركات، بداية بأعمال كل من berle et means سنة 1932، وحسب هذه المقاربة فإن المزيج أو التنوع في أنظمة الملكية يؤثر على سلوكيات الأفراد ووظيفة وسير الشركة بالإضافة إلى كفاءة النظام الإقتصادي بصفة عامة والشركة بصفة خاصة.³

يتحدد مفهوم هيكلية الملكية في المؤسسة عبر:⁴

- تركز رأس المال: يقصد به نسبة امتلاك حقوق الملكية من طرف المساهمين في المؤسسة، أو بطريقة أخرى درجة تركيز الملكية وتقاسمها بين المساهمين، فنظرا للتطورات الكبيرة التي تشهدها المؤسسات المالية وغير المالية في العالم والارتباط الكبير بالبورصة، تنوعت هيكلية الملكية في تلك المؤسسات، وبالتالي تركز رأس المال فيها.
- طبيعة المساهمين: ويقصد بها نوعية المساهمين، فقد كان المساهم فردا واحدا هو نفسه المسير في المؤسسة، ثم تعدد المساهمون الأفراد ثم أصبح المساهمون عبارة عن مؤسسات اقتصادية.

¹ نعمه عباس الخفاجي، طاهر محسن الغالي، مرجع سبق ذكره، ص54.

² بن عيسى ريم، مرجع سبق ذكره، ص28

³ جلاب محمد، حوكمة الشركات في المنظومة المصرفية ضمن التحولات الاقتصادية العالمية، مذكرة ماجستير، تخصص: إدارة أعمال، جامعة الجزائر 3، 2010، ص84.

⁴ حساني رقية، سكور أمال، أثر هيكلية الملكية كميكانيزم داخلي لحوكمة المؤسسات على أداء البنوك التجارية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد: 18، 2015، ص255.

يعتبر كل من alchian et denstet أن فعالية المؤسسة يخضع لتعريف حقوق الملكية، لأن هذا الأخير يحدد شروط امتلاك الفائض الناتج عن نشاط الإنتاج. والمشكل معقد لما يكون هناك انفصال بين مالك رأسمال و المسير. يوجد تفرقة حول حقوق الملكية، حيث تصنف لثلاثة أصناف:¹

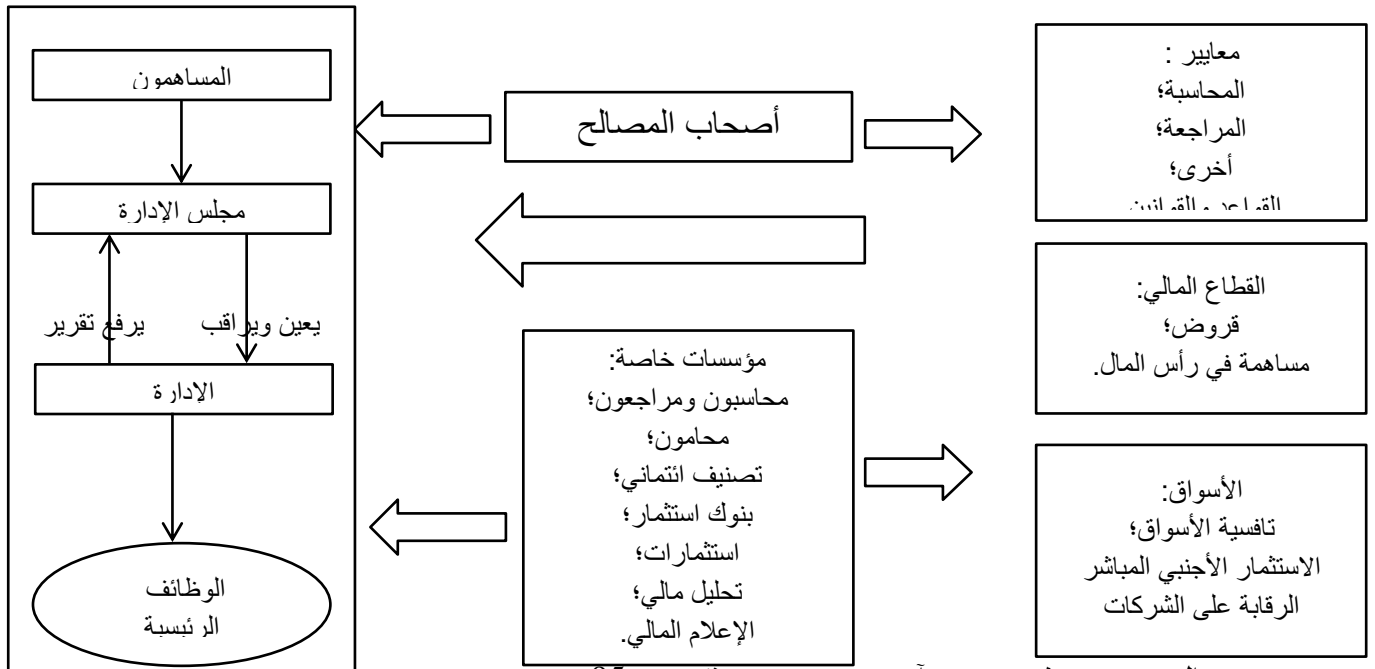
- حق الاستعمال : (L'usus) تعني حق استعمال المواد؛
- حق الاستغلال : (Le fructus) مرتبطة بحق استغلال المواد؛
- حق الإفراط (L'abusus) : تعني حق بيع المواد.

المؤسسة حسب هذه النظرية شكل تنظيمي كفاء الإنتاج في إطار فريق عمل، كل عضو فيه يعتبر مالكا له حق التوظيف، ترخيص، تقييم، تسيير أعضاء فريقه، وهذا من خلال تبادل حقوق معينة.²

4- محددات حوكمة الشركات:

إن الوصول إلى هذا النظام الفعال لحوكمة الشركات يتطلب توفير مزيج متكامل من المحددات الداخلية والخارجية في بيئة أعمال المنظمات، والشكل التالي يبين ماهية المحددات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات:³

الشكل رقم (1-2) : المحددات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات



المصدر: مصطفى يوسف وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص95.

¹ بليركاني أم الخليفة، آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة التنظيم والعمل، العدد05، 2014، ص 02.

² غضبان حسام الدين، مرجع سبق ذكره، ص14.

³ مصطفى يوسف كافي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص93.

4-1 المحددات الخارجية:

- تعود أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة من خلال تقليل التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص:¹
- عناصر تنظيمية وتشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة التي تعمل من خلاله الشركات، وترجع أهميتها إلى أن وجودها يضمن تمثيل القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة،² وهي عبارة عن:³
 - القوانين واللوائح التي تنظم العمل بالأسواق مثل قوانين الشركات، قوانين سوق الأعمال، والقوانين المتعلقة بالإفلاس؛
 - وجود نظام مالي جيد بحيث يضمن توفير التمويل اللازم للمشروعات بالشكل المناسب الذي يشجع الشركات على توسع والمنافسة الدولية؛
 - كفاءة الهيئات والأجهزة الرقابية مثل هيئات سوق المال والبورصات وذلك عن طريق إحكام الرقابة على الشركات؛
 - دور المؤسسات الغير حكومية في ضمان التزام أعضائها بالنواحي السلوكية والمهنية والأخلاقية والتي تضمن عمل الأسواق بكفاءة.

4-2 المحددات الداخلية:

- وهي تشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل المؤسسة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، والتي يؤدي توفرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى التقليل التعارض بين مصالح الأطراف الثلاثة.⁴
- ويجب أن نلاحظ أن هذه المحددات سواء كانت داخلية أو خارجية، هي بدورها تتأثر بمجموعة أخرى من العوامل المرتبطة بالنظام السياسي وثقافة الفرد والاقتصاد ومستوى التعليم والوعي لدى الفرد،

¹ طالب علاء فرحان، مرجع سبق ذكره، ص46.

² خلود عاصم، وناس العبيدي، دور حوكمة الشركات في معالجة الاختلالات الهيكلية في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، 2011، ص141.

³ أحططاش نشيدة، أثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات- دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة سطيف - 1، 2017، ص20

⁴ بن عيسى ريم، مرجع سبق ذكره، ص16.

فحوكمة الشركات ليست سوى جزء من محيط اقتصادي أكثر ضخامة تعمل في نطاقه الشركات ويضم على سبيل المثال سياسات الاقتصاد الكلي ودرجة المنافسة في الأسواق.¹

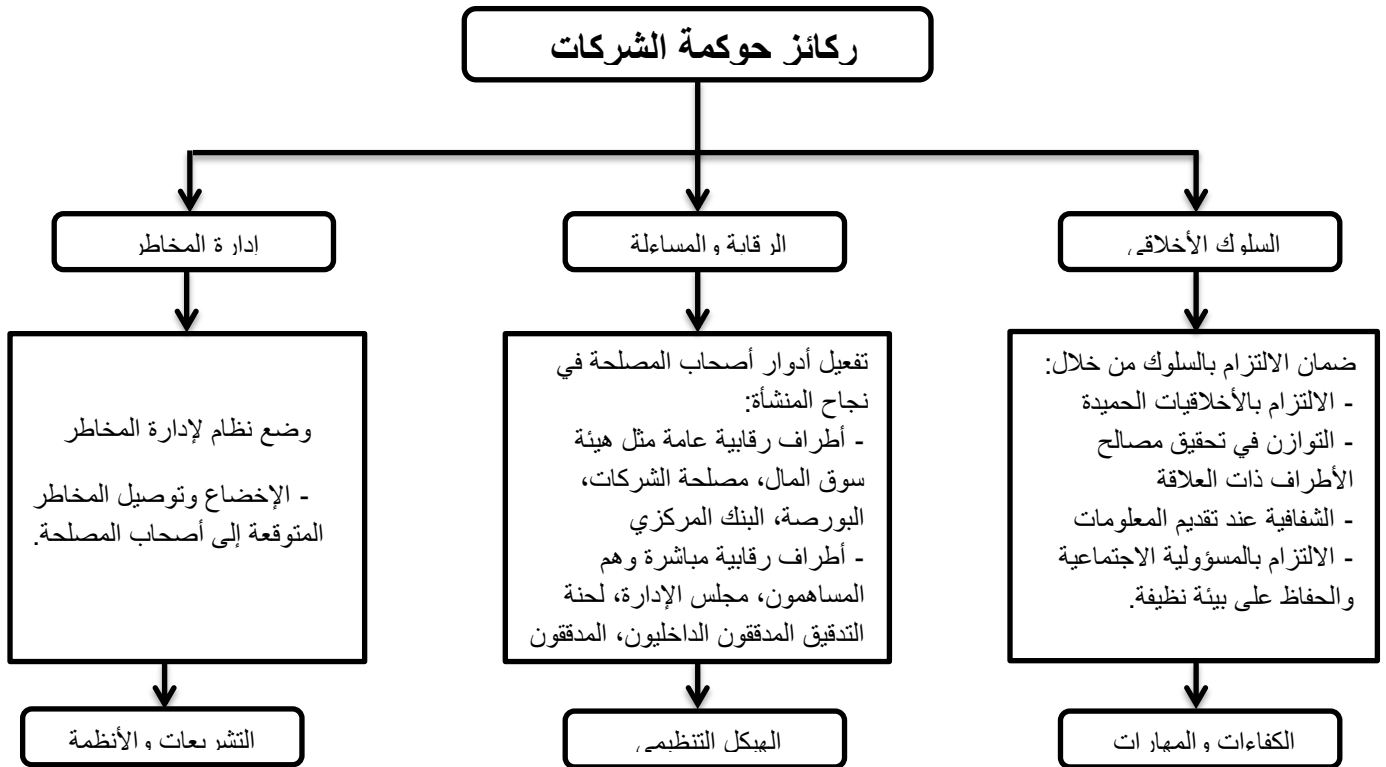
المبحث الثاني : الجانب العملي لحوكمة الشركات

من خلال هذا المبحث سيتم شرح أهم الركائز التي تقوم عليها حوكمة الشركات والأطراف المعنية بتطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية، مع الإشارة إلى أهم نماذج الحوكمة.

المطلب الأول: ركائز حوكمة الشركات

من أجل أن يؤدي مفهوم الحوكمة دوره المشار إليه لا بد من توفر مجموعة من الركائز التي تسهم في تعزيز هذا النظام في الشركات عموماً، وقد تم تحديد أهم الركائز التي تناولها الباحثون والمحللون في ثلاثة منها يظهرها الشكل الموالي وهناك من حددها في ستة ركائز أساسية.

الشكل رقم (1-3) : ركائز حوكمة الشركات



المصدر : طالب علاء فرحان، مرجع سبق ذكره، ص 51.

¹ محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي الإداري، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، 2006، ص 42.

1- السلوك الأخلاقي :

أي ضمان الالتزام السلوكي من خلال الالتزام بالأخلاقيات وقواعد السلوك المهني الرشيد والتوازن في تحقيق مصالح كافة الأطراف المرتبطة بالمنشأة والشفافية عند عرض المعلومات المالية،¹ ويذكر schermerhorn & hunt أربع وجهات نظر حول السلوك الأخلاقي في المنظمة وهي:²

1- **وجهة النظر المنفعية:** وهي تنظر إلى السلوك الأخلاقي باعتباره يحقق أكبر منفعة لأكثر عدد من الأشخاص؛

2- **وجهة النظر الفردية:** وهي تنظر للسلوك الأخلاقي كونه ذلك السلوك الأفضل لمصلحة الفرد على المدى الطويل من ناحية المصلحة الفردية؛

3- **وجهة نظر الحقوق الأخلاقية:** وهي تعتبر السلوك الأخلاقي ذلك الذي يحترم الحقوق الأساسية التي يتشارك بها كل البشر؛

4- **نظرية العدالة:** وهي تستند على العلاقة بين الحقوق والواجبات وتثير مشكلة العدالة والإنصاف، فالمنافع والأعباء لا بد أن تتوزع على الجميع.³

تشكل الأخلاق والثقافة الأخلاقية داخل العمل جوهر إطار حوكمة الشركات، إلا إنه يتعين التعامل مع كل منهما على نحو مختلف إلي حد ما، فحوكمة الشركات تعنى بشكل أساسي بإيجاد هيكل لصنع القرارات على مستوى مجلس الإدارة بل وتطبيق تلك القرارات، بالنسبة لأخلاقيات العمل، يمكننا أن نرى الترابط المباشر بين أخلاقيات العمل والحوكمة، وحوكمة الشركات تتناول بناء الهياكل التي يمكن من خلالها بلوغ تلك القيم في حين أن الأخلاقيات هي بمثابة مرشد للسلوك ومجموعة من المبادئ (مجموعة من القوانين الأخلاقية)، فقد نجد النظام الأخلاقي السليم يشتمل على القيم الجوهرية: المسؤولية، الشفافية، الإنصاف والمحاسبة، إلا إنه يمتد في نفس الوقت ليضم أبعاد عديدة أخرى.⁴

إن الحوكمة ليست مجرد أخلاقيات جيدة تقوم بعملها فقط، فهي مفيدة للمؤسسات في حال استخدامها الاستخدام والتطبيق الجيد مما يمنع أزمات مالية قادمة، كما أن اتباع المبادئ السليمة

¹ رندة الدبل، مرجع سبق ذكره، ص102.

² زكريا مطلق الدوري، أحمد علي صالح، إدارة التمكين واقتصاديات الثقة في منظمات أعمال الألفية الثالثة، دار اليازوري العلمية، الطبعة الأولى، الأردن، 2018، ص 196.

³ رغبة عابد عطالله المرابط، أثر أخلاقيات الأعمال للمنظمة على السلوك الأخلاقي وأداء رجال البيع للمنتجات الصيدلانية في مدينة عمان، مذكرة ماجستير، تخصص: إدارة أعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2011، ص19

⁴ بريش عبد القادر، حمو محمد، البعد السلوكي والأخلاقي لحوكمة الشركات ودورها في التقليل من آثار الأزمة المالية العالمية، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس - سطيف، 21/20 أكتوبر 2009، ص05.

للحوكمة تؤدي إلى خلق الاحتياطات اللازمة ضد الفساد وسوء الإدارة، مع وجود الشفافية في الحياة الاقتصادية، وتشير مؤسسة التمويل الدولية.¹

في ظل البحث عن أدوات لمعالجة المشكلات والأزمات التي أدت إلى انهيار عدد من الشركات لأسباب عدم التزام المسؤولين فيها بأخلاقيات العمل، نتجت مجموعة من الأسس والممارسات التي تطبق بصفة خاصة على الشركات المملوكة لقاعدة عريضة من جل المستثمرين (الشركات المساهمة) وتتضمن الحقوق والواجبات لكافة المتعاملين مع الشركة مثل مجلس الإدارة والمساهمين، الدائنين، البنوك والموردين، والمجتمع، وتظهر من خلال: النظم واللوائح المطبقة بالشركة والتي تحكم اتخاذ أي قرار قد يؤثر على مصلحة الشركة أو المساهمين بها وهو ما عرف بمصطلح الإدارة الرشيدة والحوكمة.²

2- الرقابة والمساءلة :

تعرف الرقابة على أنها التحقق من أن كل شيء قد تم طبقاً للخطة التي اختيرت، والأوامر التي أعطيت، والمبادئ التي أرسيت، بقصد توضيح الأخطاء والانحرافات، حتى يمكن تصحيحها وتجنب الوقوع فيها.³

كما تعتبر كنظام داخلي للتأكد من تحقيق المؤسسة لأهدافها، وذلك من خلال مستويات الأداء المستهدف المقررة للمتابعة ثم قياس الأداء الفعلي ومقارنته مع المعايير والقياسات الموضوعية للتعرف على مدى تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة وبعض المؤسسات لديها مهام مصغرة.⁴ وعلى العموم فالرقابة لها وظيفة أساسية وحساسة داخل المؤسسة في جميع المجالات والنواحي، وبالتالي فهي تساهم في تحسين أداء المؤسسة وتقدمها وتطورها.⁵

يتضح من استقراء المعلومات من استقراء المعلومات السابقة أنه يمكن تأكيد الأبعاد الرقابية لحوكمة المؤسسات، ودعم نظم المعلومات المحاسبية لها في الآتي:⁶

¹ دبالا جميل محمد الرزي، مبادئ وقواعد السلوك الأخلاقي كرابط بين حوكمة الشركات ومكافحة الفساد- دراسة تطبيقية على الوزارات الحكومية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، العدد الثاني، 2012، ص253.

² ابتسام عليوش قربوع، دور القيم وأخلاقيات الأعمال في تعزيز أداء المنظمة ضمن ممارسات الحوكمة (الإشارة إلى بعض التجارب الدولية)، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، العدد 02، 2018، ص491.

³ محمد الأمين بن الشيخ بن مزيد الموريتاني، الرقابة الإدارية في العهد الراشدي، دار الكتب العلمية، لبنان، 2011، ص18.

⁴ عائشة يوسف الشميلي، الإدارة الاستراتيجية الحديثة التخطيط الاستراتيجي - البناء التنظيمي القيادة الإبداعية الرقابة والحوكمة، دار الفجر للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر، 2017، ص183.

⁵ السعيد بلوم، أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية دراسة ميدانية بمؤسسة المحركات والجرارات، مذكرة ماجستير، تخصص: تنمية وتسيير موارد بشرية، جامعة منتوري-قسنطينة، 2017، ص46.

⁶ سعاد بوهلاله، دور آليات الرقابة ولجان المراجعة ذات البعد الأخلاقي في زيادة فعالية الحوكمة بإدارة منظمات الأعمال، مجلة الدراسات المالية والاقتصادية، العدد10، 2017، ص256.

1- **المساءلة والرقابة المحاسبية** : في ضوء ذلك يمكن القول بأن المساءلة والرقابة المحاسبية التي تتبناها حوكمة الشركات تأخذ اتجاهان الأول: المساءلة والرقابة الرأسية من مستويات إدارية الأعلى إلى المستويات الإدارية الأدنى، الثاني: المساءلة والرقابة الأفقية وهي المتبادلة بين كل من مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح في الوحدة الاقتصادية.

2- **الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة**: إن ضعف ممارسة المحاسبة والمراجعة يعد من الممارسات السلبية للحوكمة، لذا لا بد من تطوير الممارسة السليمة مع إعادة النظر في معايير المحاسبة والمراجعة المطبقة.

3- إدارة المخاطر:

تختلف وجهات نظر الكثير من الباحثين والاقتصاديين والمصرفيين في مفهوم إدارة المخاطر إلا أنهم في النتيجة يتفقون على أن إدارة المخاطر هي: " تحديد ومتابعة ومراقبة المخاطر للإبلاغ عنها والتحكم فيها للحد من أثارها السلبية ".¹

كما تعرف إدارة المخاطر بأنها ممارسة لعملية اختيار نظامية لطرائق ذات تكلفة فعالة من أجل التقليل من أثر تهديد معين على المنظمة او المؤسسة، أو هي عملية قياس وتقييم للمخاطر، وتطوير إستراتيجيات لإدارتها، وهذه الاستراتيجيات تتضمن نقل المخاطر إلى الجهة الأخرى، وتجنبها، وتقليل أثارها السلبية، وقبول بعض أو كل تبعاتها.²

إن تحليل المخاطر هو القاسم المشترك الأعظم لكل القرارات المالية تقريبا أي أنها متغير ملازم لاتخاذ القرارات المالية، وليس الغرض من تحليل المخاطر هو تقادي الخطر لأن ذلك مستحيل، ولكن الغرض هو التعرف على وجود الخطر وقياسه والتأكد من أن متخذ القرار يحصل على التعويض المناسب بقدر ذلك الخطر، ولعل الدافع من وراء طلب التعويض بقدر الخطر هو سلوك ونزعة الأعوان الاقتصاديين بصفة عامة إلى تجنب المخاطر، أي أنهم يفضلون دائما قدرا أقل من الربح على قدر أعلى من المخاطر.³

كما يقوم مفهوم إدارة المخاطر على أن الهدف الأساسي لأي شركة هو تعظيم ثروة المساهمين، وأن جميع الشركات تواجه حالة من عدم التأكد في البيئة التي تعمل بها، وأن التحديات التي تواجه الشركة

¹ صادق راشد الشمري، إستراتيجية إدارة المخاطر، دار البازوري العلمية، الطبعة الأولى، الأردن، 2013، ص33.

² عبد الله حسن مسلم، إدارة التأمين والمخاطر، دار المعتز للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص150.

³ حاكمي نجيب الله، إدارة المخاطر في المصارف الإسلامية، مذكرة ماجستير، تخصص: مالية دولية، جامعة وهران، 2014، ص55.

تتمثل في تحديد درجة عدم التأكد التي يمكن أن يتحملها في سعيها لتعظيم الثروة، كذلك نأخذ المخاطرة من أجل خلق روح المبادرة في المؤسسة.¹

رغم أن العناصر الأساسية لإدارة المخاطر تضم تعيين مختلف حالات التعارض للمخاطر وقياسها ومتابعتها وإدارتها، إلا أن جميع هذه الخطوات لا يمكن أن تنفذ بفاعلية ما لم تكن جزءاً من نظام أشمل، ولا بد لعملية إدارة المخاطر أن تكون شاملة تغطي كل الإدارات والأقسام التابعة للمؤسسة حتى توجد الوعي والإدراك بمسألة إدارة المخاطر، وتجدر الإشارة هنا إلى أن العملية الخاصة بإدارة المخاطر في مؤسسة مالية بعينها تعتمد على طبيعة أنشطتها وحجم ودرجة تطور هذه المؤسسات.²

بالإضافة إلى ذلك، فإن تعريف COSO يحدد ثمانية عناصر مترابطة لإدارة المخاطر المؤسسية، وهي التي تشكل الإطار العام لإدارة تلك المخاطر:³

- **البيئة الداخلية:** تشمل فلسفة إدارة المخاطر والقيم الأخلاقية والنزاهة بالمؤسسة وكل ما يتعلق ببيئة أعمال المؤسسة؛
- **إعداد الأهداف:** يضمن عملية تحديد أهداف المؤسسة بما يواءم طبيعة عمل المؤسسة ومدى رغبتها واستعدادها على قبول وتحمل المخاطر؛
- **تحديد الأحداث المؤثرة على المؤسسة:** بما في ذلك الأحداث الداخلية والخارجية التي قد تؤثر على أهداف المؤسسة، مما يحدد كل من الفرص والمخاطر المتعلقة بأعمال المؤسسة؛
- **تقييم المخاطر:** تحليل احتمالات المخاطر وآثارها لتحديد استراتيجيات كيفية إدارتها؛
- **الاستجابة للمخاطر:** اختيار طريقة مناسبة لإدارة للمخاطر-سواء كانت تجنب المخاطر أو قبولها أو العمل على خفضها أو تقاسمها -بما يتناسب مع مقدار تحمل المؤسسة أو قبولها للمخاطر؛
- **التحكم بالأنشطة:** تحديد السياسات والإجراءات التي تضمن تنفيذ طرق الاستجابة للمخاطر والتعامل معها بفاعلية؛
- **المعلومات والاتصالات:** تحديد المعلومات ذات الصلة بالمخاطر بالمؤسسة، وكذا مشاركتها وتوضيحها لكافة المستويات الإدارية بالمؤسسة بطريقة تسهل من توزيع وتحمل مسؤولية إدارة المخاطر على كل الإدارات القائمة بالمؤسسة؛

¹ غلاي نسيم، الحوكمة والمسؤولية الاجتماعية للشركات - دراسة حالة بعض مؤسسات تلمسان، أطروحة دكتوراه، تخصص: حوكمة الشركات، جامعة أبي بكر بلقايد، 2015، ص 55.

² طارق الله خان، حبيب أحمد، إدارة المخاطر تحليل قضايا في الصناعة المالية الإسلامية، البنك الإسلامي للتنمية، 2003، ص 35.

³ البنك المركزي المصري، المعهد المصرفي المصري، إدارة المخاطر المؤسسية، العدد 25، مبادرة التثقيف والخدمات المالية، المبادرة القومية للمعهد المصرفي المصري، 2013.

- المراقبة: مراقبة العملية الكاملة لإدارة المخاطر المؤسسية من خلال أنشطة الإدارة و/أو التقييمات المنفصلة، إضافة إلى تنفيذ أي تعديلات مطلوبة.

أكدت معظم الدراسات والتقارير الخاصة بحوكمة الشركات علي ضرورة وجود لجان للمراجعة في المؤسسات مستويات مستويات الحوكمة في المؤسسة، التي تسعى إلي تطبيق الحوكمة، وأشارت إلى أن وجود لجان المراجعة يمثل أحد العوامل الرئيسية لتقييم¹.

تتبلور حوكمة الشركات في أنماط العمل المالية، القانونية والثقافية للعديد من البلدان، فقد انبثق عنها نموذجين من حوكمة الشركات: السوق والهيمنة، ويشيع نموذج السوق الخاص بحوكمة الشركات في البلدان التي تكون فيها الأسواق الرأسمالية عالية السيولة وقاعدة المساهمين مشتتة كما هو الحال في الولايات المتحدة، والمملكة المتحدة، وإيرلندا²، ليس هناك اتفاق بين المنظمات والباحثين في مجال حوكمة الشركات على عناصر محددة للتمييز بين نماذج الحوكمة، فهناك من قسمها إلى النموذج المنغلق والمفتوح، وهناك تقسيم آخر قسمها إلى نموذج الحوكمة في الدولة الأنجلوساكسونية، اللاتينية، دول ذات الأصول الألمانية واليابان، وهناك تقسيم آخر قسمها إلى نموذج الحوكمة الموجه بالسوق وآخر موجه بكبار الملاك، إلا أن جميعها ينحصر بصفة أساسية في النموذج الداخلي والنموذج الخارجي³.

¹ عتاش يوسف، الطيب بالولي، تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات التأمينية كآلية لإدارة المخاطر، مداخلة ضمن الملتقى العلمي الدولي حول : آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر، 26- 25 نوفمبر 2013.

² رنده الدبل، مرجع سبق ذكره، ص 136.

³ حمادي نبيل، عمر علي عيد الصمد، النماذج الدولية لحوكمة المؤسسات دراسة مقارنة ب م أ وفرنسا، ص 829.

المطلب الثاني: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

هناك مجموعة من الأطراف لها دور كبير في دعم التطبيق الجيد لحوكمة الشركات سواء كانت تلك الأطراف داخلية في الشركة مثل مجلس الإدارة والمساهمين، أو أطراف خارجية مثل الدولة وهيئات المجتمع المدني والتي من خلال ممارستها لمهامها المختلفة تساهم في تطبيق نظام حوكمة الشركات، وتخلق البيئة الملائمة لذلك.¹

1- الأطراف الداخلية:

وتشمل على مجموعة القوى الداخلية التي تسعى لتفعيل حوكمة الشركات والتي يمكن أن نذكرها

في النقاط التالية :

1-2 المساهمين:

المساهم هو كل شخص طبيعي أو معنوي يمتلك سهما أو أكثر من أسهم الشركة وتكون له تبعات لذلك حقوق عليه والتزامات مالية أو إدارية،² حيث يقوم بتوظيف أمواله في رأس مال شركة مساهمة، بغية إنشاء تنظيم قانوني جماعي قادر على استقطاب رؤوس الأموال واستغلالها في إطار مؤسسي.³ يهدف كل مساهم من المساهمين إلى تعظيم قيمة الشركة على المدى البعيد مما يحدد مدي استمراريته مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم ويملكون الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم، وبالمقابل عدم تحقيق الأرباح المجدية يقلص رغبة المساهمين في زيادة أنشطته الشركة مما يؤثر على مستقبل الشركة، ويمكن تحقيق أهداف المساهمين من خلال حسن اختيار أعضاء الإدارة العليا لإدارة الشركة ضمن القوانين والسياسات المطلوبة.⁴

يوجد ثلاث أنواع من المساهمين: المساهمون الأفراد، المساهمون الكبار والمساهمون المؤسسون، بالنسبة للمساهم الفرد فهو الذي يملك عددا متواضعا فقط من الأسهم، يستطيع حضور اجتماعات المساهمين وتقديم مقترحات للتصويت عليها في تلك الاجتماعات أما المساهمون الكبار فهم من يملكون

¹ سهاليلية يمينية، دور حوكمة الشركات في رفع كفاءة سوق الأوراق المالية مع الإشارة إلى حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص: نقود وبنوك، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2010، ص32.

² بشرى خالد تركي المولي، التزامات المساهم في الشركة المساهمة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص18.

³ زياد بن ناصر المدرع، تقييم الحصص العينية في شركات المساهمة على ضوء أحكام نظام الشركات السعودي، الطبعة الأولى، دار الكتاب الجامعي، السعودية، 2016، ص19.

⁴ زرزار العياشي، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركة، الملتقى الدولي الثامن: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات وأفاق، يومي 08/07 ديسمبر 2010، جامعة العربي بن مهيدي- أم البواقي.

عدد كبير من الأسهم، وقد يكون المساهم الكبير واحداً من مديري المؤسسة كما أن المساهمين المؤسسين الذين يعتبرون أول الأشخاص الذين أسسوا المؤسسة فهم في العادة من المساهمين.¹

تتجلى أهمية حوكمة الشركات بالنسبة للمساهمين في حصولهم على عوائد مرافعة وذلك للإدارة الجيدة المتوقعة في إطار تطبيق هذا المفهوم، إذن من هذا المنطلق توفر حوكمة الشركات للمساهمين:²

- نسبة كبيرة من السيولة من خلال بنائها الثقة والكفاءة في الأسواق المالية؛
- مواجهة احتمالات فشل الأعمال؛
- حماية حقوق الدائنين والحد من مسؤولية حملة الأسهم

2-1 مجلس الإدارة:

إن كثرة أعداد المساهمين في الشركة من أهم أسباب نشأة مجلس الإدارة في شركات المساهمة، حيث يصعب على المساهمين أن يجتمعوا لإدارة الشركة واتخاذ القرارات الخاصة وإبرام الصفقات القانونية لتسيير الشركة، فكان مجلس الإدارة هو السبيل الوحيد للقيام بذلك، ويتكون من عدد من الأعضاء لا يقل عن ثلاثة، ويتم اختيارهم من قبل الجمعية العامة وذلك لمدة ثلاث سنوات،³ ليس هناك نموذج بعينه وحيد للحوكمة المؤسسية الجيدة للشركة يمكن تطبيقه في كل الدول وعلى كافة الشركات، إذ أن ممارسات الحوكمة تختلف فيما بين الشركات وتبعاً للظروف، كما تختلف بشكل أكبر فيما بين الدول، وينبغي أن تتمتع حوكمة الشركات بقدر من المرونة والتطور، إلا أن الحقيقة العالمية هي أن الطلبات التي يفرضها السوق من شفافية وحماية المستثمرين تفرض على الدول والشركات أن تقوم بفحص نظام الحوكمة بها وأن تتحرك نحو توفير الضمانات التي يطلبها ويسعى إليها المستثمرون وغيرهم من أصحاب المصالح.⁴

يعتبر مجلس الإدارة مسؤولاً أمام المساهمين عن الاستراتيجية العامة للشركة وأدائها، حيث يقوم بتوجيه نشاط الشركة وأعمالها، واتخاذ القرارات ضمن نطاق مسؤولياته وفقاً لمبادئ القانون المصري واللوائح العامة بالشركة، ويشمل نطاق عمل مجلس الإدارة كلاً من:⁵

¹ سعود وسيلة، حوكمة الشركات كأداة لرفع أدا المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أطرحة دكتوراه، تخصص استراتيجية المنظمات، جامعة محمد بوضياف - مسيلة، 2016، ص37.

² محمد صالح جمعي، أثر النظام المحاسبي المالي في إرساء مبادئ الحوكمة المالية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، تخصص: دراسات مالية ومحاسبية، جامعة محمد بوضياف - المسيلة، 2015 ص31

³ محمد سيد حرب، مسؤولية أعضاء مجلس الإدارة عن إفلاس شركة المساهمة : دراسة قانونية مقارنة، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2016، ص15.

⁴ محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص114.

⁵ <http://www.amic-eg.com> /11:49 2018/12/07

- تحديد التوجه الاستراتيجي للشركة من خلال العمل جنباً إلى جنب مع الإدارة التنفيذية لتطوير وتنفيذ رؤية الشركة ورسالتها وأهدافها واستراتيجيتها والأهداف العامة لأدائها؛
- وضع الإجراءات الإشرافية المطلوبة لضمان حقوق كافة الأطراف ذات العلاقة؛
- اعتماد الميزانية السنوية للشركة واتخاذ القرارات الهامة المتعلقة بها؛
- اختيار وتعيين والإشراف على المدراء التنفيذيين؛
- إصدار التوصيات المتعلقة بهيكل رأس المال والنفقات وسياسة توزيعات الأرباح.... الخ؛
- مراقبة سلامة نظم الرقابة الداخلية ونظام التقارير؛
- المحافظة على شكل مستقل مع الأخذ في الاعتبار مصالح جميع الأطراف ذات العلاقة.

2- الأطراف الخارجية:

تشير هذه الأطراف إلى هيئات من خارج الشركة والتي من خلال ممارستها لوظائفها المهنية تعمل على تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة وتمثل هذه الهيئات في:¹

1-2 الأطراف ذات العلاقة:

وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين، وقد تكون مصالح هذه الأطراف متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، ويتأثر مفهوم حوكمة المؤسسات بشكل كبير بالعلاقات بين هذه الأطراف وهذه الأطراف مهمة في معادلة العلاقة في الشركة، فهم الذين يقومون بأداء المهام التي تساعد الشركة على الإنتاج وتقديم السلع والخدمات،² ودونهم لا تستطيع الإدارة ولا حتي مجلس الإدارة والمساهمون تحقيق الاستراتيجيات الموضوعة للشركة، فالعملاء هم الطرف الذي يقوم بشراء المنتج أو الخدمة، والمورد من يبيع للشركة المواد الخام والسلع والخدمات الأخرى، أما الممولين وجميع الأطراف الممولة التي تمنح تسهيلات ائتمانية للشركة، فينبغي أن يكون التعامل مع هذه الأطراف بمنتهى الحرص والدقة، فالمعلومات للممولين قد تقطع خطط التمويل مما يؤثر سلباً على التخطيط المستقبلي للشركة.³

¹ سهالبية يمينة، مرجع سبق ذكره، ص33.

² زلاسي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية - دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة وجبائية، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، 2010، ص17.

³ راشدي أمين، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، أطروحة دكتوراه، تخصص: مالية، محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس سطيف-1، 2018، ص23.

2-2 مؤسسات المجتمع المدني:

تتمثل مؤسسات المجتمع المدني في الاتحادات والنقابات المهنية والمنظمات غير الحكومية التي لا تهدف إلى الربح كالجمعيات الخيرية والاجتماعية، الثقافية والعلمية، جمعيات المحافظة على البيئة والمستهلك تعمل هذه المؤسسات على اشراك الأفراد في الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية، وتنظيم هؤلاء الأفراد في جماعات ذات ضغط للتأثير في السياسات العامة قصد الحصول على التوزيع العادل للموارد العامة، فهي تعمل على تحقيق إدارة أكثر رشدا للحوكمة من علاقاتها بين الفرد والحكومة فهي تقوم بتعثة الجهود الجماعية للتأثير على السلطة.¹

2-3 الأسواق المالية:

تعد الحوكمة من أهم الشروط التي يجب أن تتقيد بها الشركات حتى يمكنها أن تقيد أوراقها المالية بالبورصة، لهذا الغرض يصبح من واجب سلطات الضبط الممثلة بلجنة تنظيم ومراقبة البورصة أن تلزم الشركات بتطبيق قواعد الحوكمة كشرط من شروط القيد، كما ينبغي أن يعمل هيكل حوكمة الشركات على رفع مستوى كفاءة الأسواق، وأن يكون متوافقا مع دور القانون وأن يحدد بوضوح تقسيم المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والرقابية والالتزام بتطبيق القانون.²

حيث أن نظام حوكمة المؤسسات يتضمن مجموعة من المتطلبات القانونية والتشريعية، الإدارية والاقتصادية، كمدخلات والتي تحكمها منهجيات وأساليب وتستخدم في ذلك آليات كالمراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية، لجنة المراجعة مجلس الإدارة، المنظمات المهنية والجهات الرقابية، والتي تتفاعل فيما بينها وهذا من أجل تحقيق مخرجات أو نتائج تعمل على إدارة المؤسسة ومراقبتها بما يحفظ حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تحتاجها الأسواق المالية، فيجب أن ينطوي نظام حوكمة الشركات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصلحة كما يوضحها القانون.³

¹ سهالبية يمينة، مرجع سبق ذكره، ص34.

² فاطمة الزهرا طاهري، عيساوي سهام، دور حوكمة الشركات في الرفع من كفاءة السوق المالية، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، 07/06 ماي 2012، جتمعة بسكرة، ص13.

³ رشا كهينة، شكري معمر سعاد، انعكاسات حوكمة الشركات على الأسواق المالية، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، العدد الثالث، 2016، ص151.

المطلب الثالث : نماذج حوكمة الشركات

لحوكمة المؤسسات مقاربتين أساسيتين هما: المقاربة التنظيمية والمقاربة المؤسسية، بالنسبة للمقاربة التنظيمية والتي تطورت ضمن إطار نظرية الوكالة، تصنف الحوكمة إلى نموذجين¹:

1- **النموذج المساهماتي shareholder النموذج التقليدي**: يعتمد هيكل الملكية في هذا النظام على تركيز رأس مال في أيدي عدد محدود من المساهمين، والذين يمثلون في الغالب بنوك أو مؤسسات عائلية، وينتشر هذا النظام في الدول التي تعتمد بدرجة أكبر في التمويل على البنوك ولا تلعب الأسواق المالية دورا كبيرا ومهما مثل اليابان وألمانيا.²

حيث غالبا ما يقوم المساهمون ذو الملكية الضخمة من الأسهم بالتحكم في الإدارة عن طريق التمثيل المباشر في مجلس الإدارة وفي بعض الأحيان يملك الداخلون عددا قليلا من الأسهم، ولكنهم يتمتعون بأغلبية حقوق التصويت ويحدث ذلك عندما تتعدد أنواع الأسهم، مع تمتع بعضها بحقوق التصويت أكثر من بعضها الآخر، وإذا ما تمكن بضعة أفراد من امتلاك أسهم ذات حقوق تصويت ضخمة فإن ذلك سيمكنهم فعلا أن يتحكموا في الشركة، حتى ولو لم يكونوا هم أصحاب أغلبية رأس المال.³

إلا أنه وجهت عدة انتقادات لهذه الخاصية، فتركز الملكية يخفض من التنوع في المخاطر التي يتعرض لها كبار المستثمرين والتي ينعكس تأثيرها على الاقتصاد ككل، لأن الخطر غير الموزع يجبر كبار المستثمرين على دخول مشروعات استثمارية يصاحبها أقل درجة من المخاطر، ذات عوائد غير مثالية مما يؤثر على كفاءة الأداء الاقتصادي بالدولة، كما تركز حقوق التصويت يزيد من احتمال تواطؤ كبار المساهمين مع الإدارة لاستغلال صغار المساهمين عن طريق العمل على تحقيق منافعهم الخاصة.⁴

¹ غضبان حسام الدين، مرجع سبق ذكره، ص42.

² مصطفى يوسف كافي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص96.

³ محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص24.

⁴ فداوي أمينة، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية -دراسة عينة من شركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250، أطروحة دكتوراه، تخصص: مالية، محاسبة والتسويق في المؤسسة، جامعة باجي مختار -عناية، 2014 ص85.

الجدول رقم (1-2) : نماذج حوكمة الشركات

النموذج المساهماتي	نموذج أصحاب المصلحة	الخصائص
تركز الملكية	تشتت الملكية	بيئة حملة الأسهم
سوق الاستحواذ محدود ضعف سوق الأسهم	فاعلية أسواق الاستحواذ فاعلية سوق الأسهم	سيولة سوق رأس المال
أعضاء مجلس الإدارة داخليين	غالبية مجلس الإدارة غير تنفيذيين.	الاستقلالية والأداء
إفصاح محدود حماية قليلة لصغار حملة الاسهم.	إفصاح عالي وعادل درجة عالية من المساواة بين حملة الأسهم	الشفافية والمساءلة

المصدر: إبراهيم محمد علي الجزراوي، بشرى فاضل خضير، أنموذج مقترح للإفصاح عن حوكمة الشركات وآلياتها الداخلية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد 39، 2014، ص334.

في حالة تركيز الملكية قد تعمل الأكثرية التي تتولى الإدارة على تحسين أداء المنشأة، إذ أن تأثير هذا الجهد سيعود عليها في النهاية، ومن ناحية أخرى قد يكون لتركيز الملكية تأثير سلبي في الأداء، إذا أخذت أكثرية حملة الأسهم باستغلال الأقلية على حساب كفاءة المنشأة ككل،¹ وبسبب ملكيتهم الكبيرة فانهم يشكلون إحدى آليات الحوكمة القوية، وفي دراسة قام بها gursoy & aydogan توصلوا إلى أن المساهمين الكبار يتمتعون بقدرات وامكانيات كبيرة على توجيه ورقابة الانشطة الادارية التي من خلالها يمكن المساهمة في رفع وتيرة أداء الشركة.²

وفي السياق نفسه توصلت دراسة أخرى اهتمت بتركز الملكية والعلاقة بين هيكل الملكية وقيمة الشركة إلى وجود علاقة طردية بين tobin's Q وتركز ملكية الشركة، وذلك يشير إلى أهمية تركيز الملكية في دعم أداء الشركات، أما قياس آلية تركيز الملكية فيتحدد من خلال الأسهم التي يمتلكها كبار حملة الأسهم ويتم قياسها من خلال نسبة مئوية تمثل على الأقل 5% من الأسهم المصدرة من قبل الشركة حيث كلما زادت هذه النسبة زاد الحافز لدى أصحاب الملكية المركزة في مراقبة أنشطة الشركة والمشاركة بالقرارات الإدارية.³

¹ علي يوسف، أثر محددات هيكل ملكية المنشأة في تحفظ التقارير المالية -دراسة تطبيقية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية، العدد الأول، 2012، ص251.

² حاكم محسن محمد، وآخرون مرجع سبق ذكره، ص92.

³ بشرى عيد الوهاب محمد حسن، حسين جليل محسن، تأثير آليات حوكمة الشركات في ممارسات التحفظ المحاسبي بحث تطبيقي في عينة من المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، العدد93، ص489.

ووفقا لكلارك وجسيك فإن تركيز الملكية الذي يمثل مجلس إدارة منظم وفعال يحافظ على توازن المصالح بين المساهمين والإدارة التنفيذية الأمر الذي ينعكس على الأداء المالي للشركة، بشكل إيجابي ومن الناحية النظرية فإن تكاليف الوكالة تصبح أقل عندما يكون هناك عدد قليل من المساهمين مما سيؤثر على أداء الشركة بشكل إيجابي والواقع أنه ستكون الدوافع في مثل هذه الحالات مرتفعة للإشراف على عمل المديرين وكذلك التعاون مع أعضاء المجلس الآخرين لتعيين الممثلين.¹

يمارس الداخليون سيطرتهم على الشركات من خلال عدة طرق، لكن الطريقة الأكثر شيوعا أنهم يمتلكون معظم أسهم الشركة ومعظم حقوق التصويت، وفي بعض الأحيان يمتلك الداخليون بعض الأسهم إلا أنهم يتمتعون بأغلبية حقوق التصويت، وفي بعض الحالات من خلال امتلاك أسهم معينة ليس لها حق التصويت على الاطلاق، كما يحدث أيضا إذا كانت هناك أصوات بالوكالة وأصوات بالوصاية، وإذا كان هناك قليل من المالكين لهم أسهم ذات حقوق تصويت كبيرة سيكون بمقدورهم السيطرة على الشركة بقوة حتى ولو لم يكونوا قد قدموا غالبية رأسمالية.²

2- نموذج أصحاب المصلحة

يقوم هذا النموذج على افتراض أن حوكمة الشركات تستخدم لحماية مصالح واهتمامات حملة الأسهم، حيث تعتبر هذه الفئة الوحيدة ذات المصلحة التي تسعى الشركة لتحقيق رغباتها، والفئة الوحيدة التي لديها القدرة للتأثير على قرارات المسيرين، فالمسير من منظور هذا النموذج هو وكيل لحملة الأسهم ووظيفته الأولى هي تعظيم ثروتهم، لذا فإن مقياس نجاح هذا النموذج هو مقدار الربح والعائد المحقق على الأموال المستثمرة.³

إذ يسود اعتقاد بأن مدراء المؤسسات الداخليين التي يمتلك فيها المساهمون نسبة ضئيلة من رأس المال ربما يقومون بنشاطات مخفضة للقيمة، وقد يكون ذلك بسبب أن المساهمين الصغار يفتقرون إلى الحافز أو الدافع القوي على الرقابة، وأن المدراء يمتلكون القدرة الفائقة على حجب تدفق المعلومات، وأن المساهمين الصغار يفتقرون على الدوام إلى الخبرة في رقابة المدراء،⁴ و تجدر الإشارة إلى أن أساس صياغة الملكية المشتتة للمؤسسة لم يكن في الغالب تنظيما قانونيا معينيا لا يسمح بتجاوز نسب معينة من

¹ باسل أمين شعيب مسموح، أثر هيكل الملكية على الأداء المالي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين (دراسة تطبيقية)، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، 2018، ص24.

² تريش حسينة، مرجع سبق ذكره، ص35.

³ راشدي أمين، مرجع سبق ذكره، ص43.

⁴ حاكم محسن محمد، حمد عبد الحسين راضي، مرجع سبق ذكره، ص123.

الملكية فيها، و إنما هو وجود واقعي تفرضه طبيعة التعامل التجاري، دونما نكران مطلق للدور التشريعي في هذا المجال. الأمر الذي حمل بعض الباحثين على القول بأن النظم القانونية الخاضعة للأعراف غير المدونة تكون وسطا ملائما لشيوع هيكل الملكية المشتتة، كما الحال في كل من الولايات المتحدة وبريطانيا، على العكس من ذلك في النظم القانونية الخاضعة للمدونات التشريعية، حيث يسود فيها نظام الملكية المركزة أكثر من غيره.¹

من الايجابيات التي تحتسب لصالح هذا النموذج احتوائه لقوانين من شأنها أن تضمن حماية للمساهمين، كما أنه يعتبر أقل فسادا بالنظر إلى درجة الرقابة والقابلية للمحاسبة التي يوفرها، بالإضافة إلى أنه يشكل تهديدا مستمر للمسيرين وتخصيصا أحسن للموارد الإقتصادية وهذا بالنظر إلى آليات السوق المالي التي يتضمنها، واعتماده على السوق المالي يعتبر نقطة هامة لتنشيط اقتصاد دولة ككل.² وقد وجهت عدة انتقادات لهذا النموذج أيضا، خصوصا عن طريق إيلان ستارنبارغ التي وصفته بأنه وصفة لإعاقة الإدارية، خصوصا فيما يتعلق بتعدد واختلاف أهداف أصحاب المصلحة، فعندما لا يمكن محاسبة المديرين على هدف وحيد، فهم غير مسؤولين عمليا نحو أي شخص، وبالتالي فهذا النموذج يدمر المسؤولية، إضافة إلى العدد اللامتناهي لأصحاب المصلحة.³

المطلب الرابع: متطلبات تطبيق حوكمة الشركات

لكي يتم تطبيق مفهوم حوكمة الشركات فإنه يلزمنا حزمة من المؤسسات الضرورية والتي تشكل إطارا مؤسسيا ضروريا وهاما كي تصبح الحوكمة ذات فعالية ولها أثر ملموس، ويقوم الوصف المقدم على أساس مناقشات طاولة مستديرة مع أعضاء لجنة عمل المركز الدولي للمشروعات الخاصة لبحث موضوع حوكمة الشركات، وتحليل مكونات الإطار المؤسسي للحوكمة نجدها كما يلي:⁴

1- **حقوق الملكية:** إن أحد التشريعات الأساسية والأكثر أهمية لإنشاء اقتصاد ديموقراطي قائم على أساس السوق هو نظام حقوق الملكية الذي ينشئ حقوق الملكية الخاصة، فإن من الأمور الأساسية أن تضمن قوانين حقوق الملكية ولوائحها معايير بسيطة وواضحة تحدد على وجه الدقة من يملك ماذا، وكيف

¹ عبيد نعيمة، أثر هيكل الملكية في تحقيق مبادئ حوكمة المؤسسات - دراسة نقدية تحليلية، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، العدد 02، 2014، ص94.

² راشدي أمين، مرجع سبق ذكره، ص44.

³ عثمان عثمانية، الحوكمة وأثرها على الأداء المالي للشركة، مرجع سبق ذكره، ص42.

⁴ عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، 2007، ص51.

يمكن تجميع أو تبادل هذه الحقوق، ومعايير التسجيل بطريقة مرتبة زمنياً وذات تكلفة معقولة، ويعتبر هيكل الملكية ذو أثر مباشر على التطبيق السليم لحوكمة الشركات.¹

2- **قانون العقود:** عندما نتحدث عن عقد نعني توصل الأطراف إلى تفاهم بمحض ارادتهم لتحمل المسؤوليات لتحقيق اهدافهم، فهذا نطلق عليه بالعقد، بعبارة اخرى، هو في سبيل القيام بعمل ما وصولاً تعبير عن الافكار والرغبات المشتركة لهؤلاء الاشخاص لتحقيق غاياتهم. ان العقد بالأساس له مفهوم اوسع من الاتفاق. وعليه يتطلب منا فهم اوسع وانتباه وفقاً لقانون العقد، وانطلاقاً من ذلك اذا اردنا ان نطلق كلمة معاهدة على اتفاق ما، يتطلب ان ندرك ان اطراف الاتفاق يؤكدون ان بينهم تفاهم وافكار واحدة ملزمة لهم وهي السائدة بينهم، وهذا يعني ان كل العقود التي تبرم بين الاشخاص ليست ملزمة لهم، لذا من الاهمية بمكان ان ندرك ان كل العقود تعني الاتفاقات، بينما كل الاتفاقات لا تعتبر بالضرورة عقود.²

3- **القطاعي المصرفي الجيد التنظيم:** يعد القطاع المصرفي الذي تمثله البنوك وما تصنعه النقود في المجتمع، صناعة متكاملة خضعت لتطورات متعددة قديمة العهد في ممارستها لشكلها ووظيفتها وأهدافها، لأن موضوع مادتها هو المال، وأداة حسابها النقود، وهما يمثلان عنصرين أساسيين في البناء الاقتصادي والاجتماعي لأية دولة.³

4- **آليات الخروج من الإستثمار، الإفلاس ونزع الملكية:** لما كان من غير المتوقع نجاح كافة محاولات الشركات، فإن وجود تشريع يضع آليات منظمة للخروج تحقق تصفية عادلة متساوية، يعتبر أمراً أساسياً حتى يمكن تصفية الاستثمارات وإعادة تخصيصها لمشروعات منتجة قبل أن تتبدد تماماً، وما يتطلبه الأمر هنا هو وضع قوانين واللوائح التي تطلب من المنشآت المالية وغير المالية أن تلتزم بمعايير الإفصاح الدقيق المنتظم فيما يتعلق بديونها والتزاماتها، إلى جانب قوانين وإجراءات تسمح بسرعة وكفاءة إجراءات الإفلاس ونزع الملكية تحقق المساواة بين الدائنين وأصحاب المصالح على حد سواء.⁴

5- **وجود أسواق سليمة للأوراق المالية:** فمع اتساع وتيرة النشاط الاقتصادي أضحت الضرورة إلى وجود أسواق مالية كبيرة باعتبارها أحد أهم مجالات الاستثمار التي تتيح لكبار وصغار المستثمرين تحقيق أرباح، فإن ذلك يقتضي توفر قدر كافياً من المعلومات حول الأوراق المالية المتداولة فيها حتى تتصف

¹ أمينة فداوي، مرجع سبق ذكره، ص 73.

² <http://www.ecss-online.com> اطلع عليه يوم 16-12-2018، على الساعة: 20:53.

³ كمال يوسف الدويني، إعادة هيكلة القطاع المصرفي العربي، العربي للنشر والتوزيع، السعودية، 2017، ص 07.

⁴ إبراهيم سيد أحمد، الشركات التجارية في القانون السعودي، المركز القومي للإصدارات القانونية، الطبعة الأولى، 2015، ص 379.

السوق بالكفاءة، خاصة وأن أسعار الأوراق المالية تتقلب قيمتها من سنة لأخرى، ومن فترة لفترة وتتأثر في كثير من الأحيان بالبيانات والمعلومات حول روف السوق والشركة المصدرة لتعكس مباشرة وبسرعة في أسعار الأوراق المالية المتداولة.¹

6- الأسواق التنافسية: يعتبر وجود الأسواق التنافسية أحد العناصر الهامة في الرقابة الخارجية على الشركات والتي ترغما على تحقيق الكفاءة والإنتاجية خشية ضياع أو تخفيض حصتها السوقية، ويؤدي نقص وجود الأسواق التنافسية إلى تثبيط عزيمة الإقدام على تنظيم الأعمال، ويعزز تحصين الإدارة والفساد، ويؤدي إلى خفض الإنتاجية، ولهذا السبب فإن من الأمور الحاسمة أن تؤدي القوانين واللوائح إلى إنشاء بيئة تجارية تتسم بالوضوح وتكون تنافسية في الوقت ذاته.²

7- إجراءات خصخصة تتسم بالعدالة والشفافية: حيث يجب وجود قواعد وإجراءات واضحة المعالم ودقيقة وشفافة تنص على كيفية وتوقيت وإجراء خصخصة الشركات يعتبر أمراً أساسياً ومن الممكن أن تؤدي نظم الخصخصة السيئة إلى تخريب الاقتصاد والتأثير سلباً على بيئة ومحيط الأعمال.³

8- نظم ضريبية واضحة وشفافة: وتعني الإشارة بشكل واضح ومحدد من طرف المشرع لجباية الضريبة وتنظيمها الفني " أساس الحساب، طريقة الدفع، ميعاد التحصيل.... إلخ"، وتوخي اليقين شرط أساسي، من خلال در إمكانية التلاعب وأساء تفسير القانون.⁴

9- وجود نظام قضائي مستقل ويعمل بشكل جيد: حيث يعتبر النظام القضائي المستقل الذي يعمل بشكل جيد واحداً من أهم المؤسسات في الإقتصاد الديمقراطي القائم على أساس السوق، ولا يمكن لأي من الإجراءات الضرورية التي تم وضعها أن تحقق أي أثر ما لم يكن هناك نظام قضائي سليم يسهر على تنفيذ القوانين باستمرار وبكفاءة وعدالة، ومن ثم يحافظ على حكم القانون، وبالتالي يجب وضع مجموعة من الآليات التي تساعد على تقوية دعم الطاقات الإدارية الأساسية والقدرة على التنفيذ.⁵

10- الإستراتيجيات المناهضة للفساد: إن تزايد قلق الأوساط الدولية من تكاليف الفساد الاقتصادية والاجتماعية والسياسية دفع أغلب الحكومات في العالم إلى تكثيف جهودها لتنفيذ اصلاح فعال ومستمر، وما فتئت مجموعات ومؤسسات دولية من قبل هيئة الأمم المتحدة والبنك الدولي ومنظمة الشفافية الدولية

¹ علاء النجار حسانين أحمد، دور سوق الأوراق المالية في التنمية الاقتصادية للدولة، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، 2016، ص32.

² عدنان بن حيدر بن درويش، مرجع سبق ذكره، ص52.

³ عاشور مزريق، سورية معموري، حوكمة الشركات بين فلسفة المفهوم الإداري وإمكانية التجسيد الفعلي، مداخلة في إطار الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 06-07 ماي 2017، جامعة محمد خيضر بسكرة.

⁴ عبد الله الحرتسي حميد، تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي، دار زهران للنشر، عمان، 2014، ص29.

⁵ عدنان بن حيدر بن درويش، مرجع سبق ذكره، ص55.

فضلا عن المنظمات الأمريكية الأخرى التي درست مشاكل الفساد بصفته شاغلا مهما من شواغل السياسات العامة.¹

11- إصلاح الإدارات والأجهزة الحكومية: من الضروري إصلاح الإدارات والأجهزة الحكومية التي أصبحت مفرطة في البيروقراطية ويمكن أن يتم ذلك عن طريق التنسيق بين إجراءات العمل الداخلي في تلك الأجهزة مع تبسيطها وتقييم أداء هذه الأجهزة بانتظام طبقا لمعايير واضحة ومحددة تماما وتنفيذ إجراءات لتحسين الأداء الضعيف فورا وبشكل شامل في الجهات التي تحتاج إليه.²

12- علاقات سليمة مع أصحاب المصالح، لمصلحة المنشأة: بمنتهى الإختصار فإن المنشآت التي تتعامل بوضوح مع أصحاب المصالح وتضمهم معها في جلسات التخطيط الإستراتيجي طويل الأجل تقلل إلى أدنى حد من مخاطر إستخدام أصحاب المصالح لقوتهم في إنتزاع الموارد من الشركة عن طريق تقاضيتهم لمبالغ باهظة مقابل بعض المدخلات المتخصصة، كذلك يمكن للعلاقات الصحيحة السليمة بين المنشأة وأصحاب المصالح أن تعمل على زيادة الحصة السوقية للشركة والعاملين، والخلاصة أن التوجه نحو الإهتمام بأصحاب المصالح وتعظيم الأرباح يمضيان معاً في الإتجاه نفسه والإستراتيجيات الناجحة للشركات إنما تقوم على أساس هذه الأهداف المزدوجة.³

¹ محمد إبراهيم الزبيدي، الفساد الإداري واستراتيجية مكافحة الإعلامة، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، 2017، ص81.

² فداوي أمينة، مرجع سبق ذكره، ص80.

³ عدنان بن حيدر بن درويش، مرجع سبق ذكره، ص60.

المبحث الثالث: حوكمة الشركات في الجزائر

المطلب الأول: الإصلاحات الهيكلية المتزامنة مع تطبيق حوكمة الشركات

يعد مفهوم حوكمة المؤسسات من المواضيع المتداولة على المستوى الدولي سواء في الدول المتقدمة أو النامية لما لهذا المفهوم من أهمية بالغة، حيث ظهر هذا المفهوم نتيجة للانهايات المالية لمجموعة من الشركات الأمريكية خلال سنوات 2001 - 2003 وعلى رأسها شركتي Worldcom و Enron حيث برز المزيد من الاهتمام بمعايير الإفصاح ومعايير المحاسبة الدولية، بقيام صندوق النقد الدولي و البنك الدولي.¹

انعقد بالجزائر أول ملتقى دولي حول " الحكم الراشد للمؤسسات " في شهر جويلية من سنة 2007، وقد حدد له هدف جوهرى يتمثل في: تعميق الفهم الموحد والدقيق لمصطلح وإشكالية حوكمة الشركات لتجسيد ممارسته في الواقع، والبحث عن سبل لتطوير الأداء ببلورة الوعي بأهميته في تعزيز تنافسية المؤسسات الجزائرية، وخلال فعاليات هذا الملتقى تبلورت فكرة إعداد ميثاق جزائري لحوكمة الشركات كأول توصية وخطوة عملية تتخذ، حيث تفاعلت كل من جمعية حلقة العمل والتفكير حول المؤسسة، ومنتدى رؤساء المؤسسات مع الفكرة بترجمتها إلى مشروع ومن ثم ضمان تنفيذه بواسطة إنشاء فريق عمل متجانس.²

إن الإصلاحات التي اختصت بتنظيم نشاط المؤسسات من الجانب القانوني (مثلا تحويل المؤسسات إلى شركات مساهمة) ، و إصدار اللوائح المنظمة لهياكلها الداخلية (مثلا إصدار دليل الحوكمة)....، تعتبر مساهمة في سبيل تشجيع تبني و تفعيل حوكمة المؤسسات، ومن أهم الإصلاحات التي يمكن تصنيفها في خانة "تفعيل حوكمة المؤسسات الجزائرية"، نذكر:³

1- **توثيق العلاقة بين المؤسسة وشركائها:** في هذا الصدد نجد مجموعة من الإجراءات التي وضعت بغرض تنظيم العلاقات بين المؤسسة ومساهميها، زبائنها، موظفيها...، من بينها:

- تحديد حقوق وواجبات شركاء المؤسسة من خلال مجموعة من القوانين كالقانون التجاري، القانون الجنائي، قانون التأمينات....

¹ بن الشيخ سارة، بن عبد الرحمان ناريمان، واقع الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية في ظل المستجدات الحالية، ص660.

² سهايلية يمينة، مرجع سبق ذكره، ص162.0

³ غضبان حسام الدين مرجع سبق ذكره، ص127.

- حماية و ضمان الاستثمار: وهي محددة من خلال المرسوم رقم 01-03 المؤرخ في 20 أوت 2001 بالإضافة إلى الترتيبات متعددة الأطراف المنصوص عليها في إطار إنشاء الوكالة الدولية لتطوير و ضمان الاستثمارات.
- مصالح المساهمين محمية من طرف القانون التجاري الذي يحدد إطار ممارسة هؤلاء الأطراف لحقوقهم في إطار الجمعية العمومية العادية والاستثنائية، فالقانون مثلا يعطي للمساهمين الحق في الاطلاع على الوثائق التي تسمح لها بمعرفة الأسلوب الذي يتم به تسيير المؤسسة، تعيين وإنهاء مهام أعضاء مجلس الإدارة، طلب خبرة مراجعين خارجيين مستقلين للتأكد من حسابات وقوائم المؤسسة.
- 2- تحديد مسؤولية المؤسسة، المديرين، الإطارات: من أهم الإجراءات التي تنظم نشاط ومسؤولية هؤلاء الأطراف نجد¹:
- نشاط المؤسسات المالية والمصرفية، المؤسسات الصناعية، مؤسسات التأمين سواء كانت هذه المؤسسات عمومية أو خاصة فهي منظمة من طرف القانون التجاري، لوائح مجلس النقد والقرض، قانون التأمينات، قانون الضرائب؛
- المادة 75 من القانون الجبائي تنص على أنه لا يسمح لأي هيئة خاضعة لسلطة إدارية محلية (ولاية، بلدية) أن يعارض أو ينتهك السرية المهنية التي يتحلى بها أعوان الإدارة الجبائية.
- نظام المعلومات الاقتصادي الوطني يتميز بعدم الفعالية نتيجة أسباب عديدة منها: عدم كفاءة العمل الإحصائي، عدم القدرة على الوصول إلى المعلومات الخارجية....
- الشروع في العمل بالمعايير المحاسبية الدولية كبديل للنظام المحاسبي الوطني المعتمد منذ سنة 1975.
- رغبة في تحقيق التكامل الاقتصادي من خلال تنويع مصادر الدخل و التخلص من التبعية الكلية لقطاع المحروقات، تسعى الحكومة الجزائرية إلى تحسين مناخ الأعمال من خلال السعي لضمان المساءلة والشفافية بالعمليات المتعلقة بإدارة الأعمال فمن بين الجهود المبذولة من أجل إرساء إطار مؤسساتي لحوكمة الشركات ما يلي²:

¹ نفس المرجع السابق ص 128.
² نبيل قبلي، دور مبادئ الحوكمة في تفعيل الأداء المالي لشركات التأمين دراسة حالة، أطروحة دكتوراه، تخصص: محاسبة، مالية وبنوك، جامعة حسيبة بن بوعلي - الشلف، 2017، ص 127.

1- تشكيل الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته:

إن تنظيم الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته والمهام المنوطة بها محددة بالمرسوم الرئاسي رقم 06 . 413 الصادر في 22 نوفمبر 2006، المعدل والمتمم بالمرسوم الرئاسي رقم 12 . 64 الصادر في 7 فبراير 2012، الهيئة سلطة إدارية مستقلة، تتشكل من مجلس اليقظة والتقييم وهيكل إدارية، إن الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته لا تعمل ضمن فضاء مغلق بل تمارس مهامها بالتنسيق والتعاون مع الإدارات والمؤسسات والهيئات العمومية العاملة في مجال الوقاية من الفساد ومكافحته كما تقدم الهيئة كل ما تراه مناسبا من توصيات وآراء وتقارير ودراسات إلى الجهات المعنية طبقا للإجراءات التشريعية والتنظيمية المعمول بها.¹

لقد صنف المشرع الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته عند إنشائها كسلطة إدارية مستقلة، هذا التصنيف يجعلها متميزة عن المراكز القانونية والأشكال التنظيمية لباقي الكيانات الإدارية العمومية الأخرى، كما أن إنشاء الهيئة وتحديد اختصاصها تم بموجب القانون 06-01 (الباب الثالث)، وإنشائها بموجب قانون صادر عن البرلمان بغرفتيه (المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة) اللذان ساهما في مناقشة الطبيعة القانونية الخاصة بالهيئة وتحديد مجال عملها وصادقا على ذلك.²

حيث انضمت هذه الهيئة مؤخرا إلى الشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، لتضاف بذلك 42 وزارة وهيئة أخرى في المنطقة العربية، التي تشكل آلية إقليمية تشاركية فريدة من نوعها لتنمية القدرات وتبادل المعلومات ومناقشة السياسات التي تدخل في اختصاصها.³

2- انعقاد أول مؤتمر حول الحكم الرشيد للمؤسسات:

حيث شكل هذا الملتقى فرصة مواتية لتلاقي جميع الأطراف الفاعلة في عالم المؤسسة، وخلال فعاليات هذا الملتقى تبلورت فكرة إعداد ميثاق جزائري للحكم الرشيد للمؤسسة كأول توصية وخطوة عملية تتخذ.⁴

¹ <http://www.onplc.org.dz>، 2018/12/25، 17:45.

² نفس المرجع السابق.

³ نبيل قبلي، مرجع سبق ذكره، ص128.

⁴ بن عبد الرحمان ناريمان، بن الشيخ سارة، واقع الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية في ظل المستجدات الحالية، الملتقى العلمي الدولي حول: آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقة، الجزائر، 25-26 نوفمبر 2013.

3- إنشاء مجموعة عمل لحوكمة المؤسسات:

قامت جمعيات واتحادات الأعمال الجزائرية بمبادرة لاكتشاف الطرق التي تهيئ تشجيع الحوكمة الجديدة في مجتمع الأعمال بغاية جذب الاستثمار الأجنبي المباشر، ولقيادة هذه العملية قام أصحاب المصالح في القطاعين العام والخاص سنة 2007 بإنشاء مجموعة عمل لحوكمة المؤسسات تعمل جنبا إلى جنب مع المنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات GCGF ومؤسسة التمويل الدولية IFC لوضع دليل حوكمة المؤسسات الجزائري.¹

4- إصدار دليل حوكمة الشركات الجزائري:

عقد مؤتمر وطني في 11 مارس 2009، أعلنت كل من جمعية كير (CARE)، واللجنة الوطنية لحوكمة المؤسسات في الجزائر عن إصدار دليل حوكمة المؤسسات الجزائري. وقد تم إعداد هذا الدليل بمساعدة كل من المنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات (GCGF)، ومؤسسة التمويل الدولية (IFC)، ويتضمن الميثاق : جزئين وملاحق كما يلي:²

- يوضح الجزء الأول الدوافع التي أدت إلى أن يصبح الحكم الراشد للمؤسسات ضروريا في الجزائر، كما أنه يربط الصلات مع إشكاليات المؤسسة الجزائرية، لاسيما المؤسسة الصغيرة والمتوسطة الخاصة.

- ويتطرق الجزء الثاني إلى المقاييس الأساسية التي ينبغي عليها الحكم الراشد للمؤسسات، فمن جهة يعرض العلاقات بين الهيئات التنظيمية للمؤسسة (الجمعية العامة، مجلس الإدارة والمديرية التنفيذية)، ومن جهة أخرى علاقات المؤسسة مع الأطراف الشريكة الأخرى كالبنوك والمؤسسات المالية، الممونون،... الخ بالإضافة إلى نوعية نشر المعلومات وأساليب نقل الملكية.

5- إطلاق مركز حوكمة الشركات:

بناء على قوة الدفع التي خلقها دليل حوكمة الشركات، قامت مجموعة عمل حوكمة الشركات الجزائرية بإطلاق مركز حوكمة الجزائر في أكتوبر 2010 بالجزائر العاصمة، تأسس مركز حوكمة الجزائر ليكون بمثابة منبر لمساعدة الشركات الجزائرية على الالتزام بمواد الدليل، واعتماد أفضل ممارسات حوكمة الشركات الدولية، ورفع الوعي الجماهيري بحوكمة الشركات، ويعتبر إطلاق المركز

¹ نبيل قبلي، مرجع سبق ذكره، ص168.

² علي عبد الصمد، إطار حوكمة المؤسسات في الجزائر- دراسة مقارنة مع مصر، مجلة الباحث، العدد 12، 2013، ص41.

فرصة جديدة لمجتمع الأعمال لإظهار التزامه بتحسين البيئة الاقتصادية في البلاد، وتحسين قيم الحوكمة الديمقراطية، بما فيها الشفافية والمساءلة والمسؤولية.¹

المطلب الثاني: ميثاق الحكم الراشد

تهدف مبادئ حوكمة الشركات بالجزائر إلى تحسين احترام قواعد: الإنصاف، الشفافية، المسؤولية والتبعية، وتغطي العلاقة التي تربط بين الأطراف الفاعلة الداخلية للمؤسسة من جهة، والأطراف الفاعلية الخارجية من جهة أخرى، هذه العلاقات محددة ومضبوطة إلى حد كبير بقانون الأعمال والقوانين الأساسية للمؤسسة، والعقود والاتفاقيات المحررة من طرف هذه الأخيرة مع الغير، وتتمثل القيمة المضافة التي جاء بها الميثاق في توضيح كيفية التصرف بصرامة وإنصاف وفعالية في مختلف المراحل العملية الإدارية.²

يعمل هذا الميثاق على وضع تحت تصرف المؤسسات الخاصة جزئياً أو كلياً، وسيلة عمل مبسطة تسمح بفهم المبادئ الأساسية للحكم الراشد للمؤسسة قصد الشروع في مسعى يهدف إلى تطبيق هذه المبادئ على أرض الواقع، ويندرج هذا الميثاق ضمن سياق القوانين والنصوص التنظيمية السارية المفعول فهو إذا يأتي موافقاً لها وهو يتألف من جزئين هامين وملاحق.

- الجزء الأول: ويتم التطرق فيه إلى دوافع إصدار الميثاق؛
- الجزء الثاني: ويتطرق إلى المقاييس الأساسية التي يبنى عليها الحكم الراشد للمؤسسات فهو يعرض إلى³:

- العلاقة بين الهيئات التنظيمية للمؤسسة (الجمعية العامة، مجلس الإدارة، والمديرية التنفيذية)؛
- علاقة المؤسسة مع الأطراف الشريكة الأخرى كالبنوك والمؤسسات المالية والممولون؛
- ملاحق: وتحتوي على أدوات ونصائح عملية للمؤسسة.

¹ بن الشيخ سارة، بن عبد الرحمان نارمان، مرجع سبق ذكره، ص661.

² يمينة سهاللية، مرجع سبق ذكره، ص181.

³ عثمانى ميرة، أهمية تطبيق الحوكمة في البنوك وأثرها على بيئة الأعمال، مذكرة ماجستير، تخصص: علوم اقتصادية، جامعة مسيلة، 2012، ص141.

1- الأطراف الفاعلين الداخليين وعلاقاتهم المتبادلة:¹

1-2 الجمعية العامة للمساهمين

يقصد بالمساهمين، بالمعنى الواسع، الحائزين على الأسهم في الشركة ذات الأسهم وحاملي الحصص في المؤسسات ذات القانون الأساسي لشركة ذات مسؤولية محدودة. ويتمتعون بحقوق محددة وفقا للقانون وبالوثائق التعاقدية الأخرى، ومن خلال تنفيذ قواعد الحكم الراشد، يتم استهداف التقيد والتمسك بالحقوق بدلا من تسهيل نشاط المؤسسة بواسطة الأحكام الخاصة والسماح، بذلك، للمساهمين بإبراز حقوقهم بطريقة أكثر نزاهة وشفافة وثقة.

حتى يتمكن المساهمون من التمتع بحقوقهم فعليا يقع، على الجمعية العامة واجب اعتماد مبادئ التنظيم والتسيير التي تسمح للمساهمين من ممارسة صلاحياتهم كاملة، ينبغي أن تسمح الأحكام والإجراءات المتخذة في هذا الشأن - لجميع المساهمين - المشاركة الفعلية في نقاشات ومداولات الجمعية العامة.

1-3 مجلس الإدارة:

يتكون مجلس الإدارة من إداريين يعيّنون من طرف الجمعية العامة، إن المهام التي يتكفل بها مجلس الإدارة محددة بواسطة القانون الأساسي للمؤسسة، وتتم م وتوضع بواسطة اللوائح التي تتخذها الجمعية العامة، ويتمثل في ضمان توجيه استراتيجية المؤسسة وتنظيمها وكذا مراقبة مدى تنفيذ أنشطتها.

1-4 المديرية:

تختار المديرية وتتصب من طرف مجلس الإدارة وتضطلع بمهامها تحت إشرافه، الأجر والأهداف المقررة من طرف المديرية يجب أن تكون متناسقة مع مصالح المؤسسة، والأهداف المرجو تحقيقها والموارد الواجب توفيرها، والقيم الواجب الدفاع عنها والسلطات المفوضة للمديرية. ويقع على مجلس الإدارة مهمة السهر على تناسق كل هذه الأبعاد.

2- علاقات المؤسسة مع الأطراف الفاعلة الخارجيين:

تشكل المؤسسة جهاز مفتوح حول العديد من الأطراف الفاعلة الخارجيين وهي على اتصال دائم معهم. وعليه، فإن هناك مجموعة من التوصيات الواجب تنفيذها قصد ملائمتها مع ظرف كل مؤسسة لكي تتمكن من تحسين علاقاتها مع الأطراف الفاعلة الخارجيين وتوسيع جاذبيتها إتجاههم.

¹وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، الجزائر، 2009، ص30.

بالإضافة إلى ما سبق يستهدف نظام الحوكمة "المؤسسات العائلية" التي تحتل مكانة هامة في الاقتصاد العالمي، أين أثبتت الدراسات مثلا بأن نسبة المؤسسات العائلية في الولايات المتحدة الأمريكية تقدر بـ 80% من مجموع المؤسسات الناشطة، والشأن نفسه في الجزائر أين نلاحظ أن المؤسسات عائلية تحتل نسبة معتبرة من إجمالي المؤسسات الاقتصادية الناشطة، والتي تهدف إلى تجنب مشاكل الخلافة وتعاقب الأجيال بغرض ضمان استمرارية المؤسسة.

3- معيقات تطبيق ميثاق الحكم الراشد

إن تشخيص حالة الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية ينبغي أن يكون مؤطر علميا، بواسطة دراسة استقصائية لعينة من المؤسسات، غير أن هذه الوضعية معروفة بما فيه الكفاية في محتواها، مما يمكننا من تحديد جملة المشاكل الرئيسية التي تطرح حول الموضوع، في ظل الظروف المتعلقة بانفتاح الجزائر على العالم الخارجي، و زيادة حدة المنافسة نتيجة إفرزات العولمة، تبرز مجموعة من التحديات الأساسية الواجب تحقيقها لاستكمال سياسة الحكم الراشد. فالجزائر ملزمة ب¹:

- ضمان الاستقرار السياسي والاقتصادي، وجعله يتوافق ومتطلبات المحيط الجديد: من حوكمة جيدة، خلق مناصب شغل، تخفيض معدلات الفقر والبطالة، تهيئة ظروف إنشاء المؤسسات، توفير خدمات قاعدية ذات جودة، إشراك المنظمات بأنواعها (الاقتصادية، الجمعيات، الأحزاب...) في عملية اتخاذ القرار.... ولا يتم هذا الأمر إلا في إطار نقاش وطني على نطاق واسع يشمل جميع الأطراف المعنية، مع توفير ميكانزمات شفافة لتحقيق توصياته.

- العمل على تخفيض التبعية للبترول، أي تنويع النشاط الاقتصادي؛
- تهيئة مناخ للأعمال يتوافق ومتطلبات التنمية المستدامة، خاصة في جانب تطوير الاستثمار الخاص سواء المحلي أو الأجنبي؛
- تحسين جودة الخدمات القاعدية المقدمة: من صحة، أمن، تعليم، عدالة و قضاء.

¹ غضبان حسام الدين، مرجع سبق ذكره، ص129.

خاتمة

تعتبر حوكمة الشركات من بين الآليات التي تساهم بشكل أساسي في الحد من مختلف الممارسات الغير مهنية، حيث شهد العالم العديد من الأزمات الاقتصادية والفضائح المالية التي إنعكست سلبا على العلاقة بين مجلس الإدارة والمساهمين، حيث يسعى كل طرف إلى تعظيم منفعتة الخاصة وهو ما تجلى في انتهاج بعض أساليب الاحتيال المالي، الأمر الذي تطلب من مختلف الهيئات والمنظمات المهنية إيجاد إطار عام من أنه أن يكفل حماية مصالح مختلف الأطراف سواء داخل المؤسسة أو خارجها، ساهمت نظرية الوكالة في بروز مفهوم حوكمة الشركات بهدف التقليل من المشاكل التي قد تنشأ نتيجة الفصل بين الملكية والإدارة، اهتمت العديد من الهيئات الدولي على غرار منظمة التنمية والتعاون التي أصدرت سنة 2004 تقرير بعنوان مبادئ حوكمة الشركات والذي يعتبر أول إقرار دولي بمفهوم الحوكمة، بالرغم من مختلف الدراسات التي تناول حوكمة الشركات إلا أنه لم يتم تحديد مفهوم موحد لها حيث يمكن النظر لحوكمة الشركات وفق مدخلان اساسيان فالأول يرى إلى الحوكمة إلى أنها مجموع الآليات التي يعتمدها المساهمون للإطمئنان على أموالهم أما الآخر فينظر لها بمدى تحكم المؤسسة بأعمالها والتحكم في معايير الإنضباط والأداء، يتم تطبيق مبادئ الحوكمة من خلال مجموعة من الآليات والمحددات سواء من داخل المؤسسة أو خارجها، هذا وقد بادرت الجزائر كغيرها من الدول إلى تبني مبادئ الحوكمة من خلال إعداد ميثاق الحكم الراشد وتأسيس مجموعة من المنظمات من أجل متابعة مدى تنفيذ مختلف المبادئ الواردة في الميثاق.

الفصل الثاني

وظيفة المراجعة الداخلية

كآلية لتفعيل حوكمة الشركات

مقدمة الفصل

ساهمت نظرية القيد المزدوج في ظهور وتطور المحاسبة والمراجعة خاصة مع انفصال الملكية عن الإدارة الأمر الذي استوجب إعتقاد شخص من خارج المؤسسة بهدف إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية، حيث تطورت ممارسة مهنة المراجعة وفق العديد من المراحل عبر الزمن، أما في الجزائر فيرجع ظهور المراجعة بصفة عامة إلى سنة 1969 حيث تم تجسيد مساعي الحكومة إلى تنظيم مهنة المراجعة من خلال الأمر التنفيذي رقم 107 / 69، إلا أنها قد تطورت عبر الزمن ولعل أبرزها كان سنة 2010 حيث تم إصدار قانون 10 - 01 المنظم لمهن المراجعة الخارجية، حيث تعتبر المراجعة على أنها عملية منظمة ومنهجية تهدف إلى جمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، إذ يتم فحص القوائم المالية من طرف مهني مستقل، هذا وتعتبر المراجعة الداخلية من أهم أنواع المراجعة حيث تعمل على إكتشاف حالات الغش والتلاعب بشكل مبكر، حيث تطورت ممارسة وظيفة المراجعة الداخلية إلى غاية إعداد مجموعة من المعايير الخاصة.

المبحث الأول: ماهية المراجعة

تحتل المراجعة مكانة هامة في الهرم التنظيمي للمؤسسة الاقتصادية وهذا نظرا للدور الذي تقوم به كمصلحة تتمتع بالاستقلالية التامة، الأمر الذي ساهم في زيادة الطلب على مختلف الخدمات التي تقدمها، خصوصا مع ظهور شركات المساهمة وانفصال الملكية عن التسيير، تطورت مهنة المراجعة عبر التاريخ حيث واكبة مختلف الأحداث التي شهدها العالم الاقتصادي، فقد تحولت من مجرد الاستماع لنتائج الأحداث والمعاملات إلى نظام كامل ومتكامل تحكمه مجموعة من المعايير والمبادئ، والجزائر كغيرها من البلدان سارعت إلى تنظيم مهنة المراجعة من خلال اصدار مجموعة من القرارات إلا أنها شملت مهنة المراجعة الخارجية بدرجة أكبر، حيث تعتبر المراجعة الداخلية نشاط تقويمي لمختلف العمليات داخل المؤسسة الأمر الذي تطلب تنظيم مهنة المراجعة الداخلية والاهتمام بها، على غرار المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين الذي اهتم بمهنة المراجعة.

المطلب الأول: عموميات حول المراجعة

1- نشأة المراجعة

تعتبر كلمة مراجعة أو تدقيق كاشتقاق لكلمة الاستماع من التعبير اللاتيني audry حيث كانت تعقد جلسات الاستماع العامة والتي من خلالها يستمع المدقق إلى التجار ونتائج تجارتهم، فقد كانت تتم بصورة بدائية إلا أنها تحسنت على أساس الطريقة المكتسبة، لم تبرز عملية التدقيق إلا بعد ظهور المحاسبة باعتبارها عمليتان مترابطتان، كما أن لنظرية القيد المزدوج الفضل الكبير في تطور وازدهار المحاسبة والتدقيق وقد تم تأسيس أول جمعية للمحاسبين في فينيسيا (إيطاليا) سنة 1581م حيث يستوجب على كل من يرغب في ممارسة مهنة المحاسبة الانضمام لهذه الجمعية وقد أصبح هذا الشرط أساسي لمزاولة مراجعة الحسابات سنة 1969م¹ ومع زيادة الطلب على أعمال المراجعة والتدقيق الذي صاحب ظهور شركات الأموال بمختلف أشكالها وتطورها خاصة في ظل انفصال الملكية عن التسيير الأمر الذي

¹ محمد الفاتح بشير المغربي، المراجع والتدقيق الشرعي، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، 2016، ص 09.

تطلب كفاءات متخصصة محترفة محايدة ومستقلة كوسيلة تعمل على الحفاظ على الأموال المستثمرة وعدم التلاعب بها، حيث عرفت المراجعة عدة مراحل نلخصها في الآتي:¹

1-1 المرحلة ما قبل 1500 م

شهدت هذه الفترة انتشار المشروعات العائلية حيث كانت المحاسبة تهتم بجرد المخزون السلعي هذا بهدف الرفع من معدل الدقة ومنع أي تلاعب أو غش، أما ما ميز هذه الفترة هو عملية التدقيق التي كانت تتم عن طريق الاستماع حيث كان يستمع المدقق للحسابات التي تتلى عليه، واستعمال خبرته وتجربته لمعرفة مدى صدق ما يستمع له، وهي العملية التي كان يستعملها ملاك الأراضي حتى يراقبوا أعمال فلاحهم.²

1-2 المرحلة الثانية من سنة 1500 إلى 1850

شهدت هذه الفترة اتساع في استخدام المراجعة لتشمل القطاع الصناعي، وبظهور الثورة الصناعية وانفصال ملكية رأس المال عن الإدارة ظلت أغراض المراجعة تتجه نحو اكتشاف الاختلاس، وقد شهدت هذه الفترة أول اعتراف بضرورة وجود نظام محاسبي منظم بهدف زيادة الدقة في التقارير المالية ومنع الغش والتلاعب، وقد شهدت هذه الفترة المطالبة بمراجع مستقل.³

1-3 المرحلة الثالثة بعد 1850 إلى 1905:

تعتبر سنة 1862 منعرج حاسم في مهنة التدقيق هذا مع صدور قانون الشركات والذي يلزم الشركات على مراجعة القوائم المالية بهدف حماية المستثمرين من التلاعب بأموالهم، وقد ساعد هذا القانون على تطوير مهنة المراجعة وانتشارها في العديد من الدول: فرنسا 1881، الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1882 حيث تم إنشاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1912م، ألمانيا سنة 1896م، كندا 1902م، أستراليا 1904م.⁴

¹ شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه، تخصص: علوم اقتصادية، ص05.

² بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة - دراسة ميدانية بمؤسسة الهضاب العليا - سطيف، مذكرة ماجستير، تخصص: دراسات مالية ومحاسبية معمقة، 2011، ص03. بوحفص رواني، المراجعة البيئية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية - دراسة حالة المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب، مذكرة ماجستير، تخصص: إقتصاد وتسيير البيئة، 2007، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، ص 23.³

⁴ بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح - دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية، مذكرة ماجستير، تخصص: دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس - سطيف، 2012، ص04

4-1 المرحلة الرابعة من 1905 إلى 1960

شهدت هذه المرحلة ظهور الشركات الكبرى على مستوى العالم ما تطلب الاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية من طرف المراجع في عملية المراجعة كما تم استخدام أسلوب العينات الإحصائية في المراجعة من طرف المراجع، ولم يتوقف دور المراجعة في اكتشاف الغش بل تعدى ذلك إلى إبداء رأي فني ومحايد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة والنتائج المسجلة.¹

5-1 المرحلة من 1960 إلى يومنا هذا

شهدت الفترة العديد من الأحداث التي ساهمت في تطور مهنة المراجعة، فبسبب الغش والتلاعب انهارت مؤسسات القروض والادخار savings and Industry بالولايات المتحدة حيث تعدت خسائرها عشرات البلايين من الدولارات، الأمر الذي جعل المنظمات المهنية إلى إصدار مجموعة معايير التي تطالب المراجعين بمسؤولية أكبر وضرورة فحص نظام الرقابة الداخلية والتقرير عنه للجهات المعنية، ومع تزايد حالات الغش والتصرفات الغير قانونية الأمر الذي تطلب تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة من حيث مكاتب المراجعة القانونية، وأسلوب المراجعة وعملية وضع معايير المراجعة.²

من خلال ما سبق يتضح أن تطور مهنة المراجعة كان نتيجة مجموعة من الأحداث التي شهدتها البشرية وحجم الأنشطة الاقتصادية، فمن مجرد الاستماع إلى نتائج الأحداث والمعاملات، إلى نظام متكامل تحكمه مجموعة من المعايير وتحت رعاية منظمات دولية، ولم تشهد المراجعة تطورات في أساليب وممارسات اكتشاف الغش والتلاعب بل شهدت كذلك تطور في هدفها، حيث أصبح إبداء الرأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى صدقها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة، إن المراجعة حالياً قائمة على أدلة الإثبات وخدمات التأكد حيث يقوم المراجع باختيار عينات إحصائية على أساس علمي بهدف إبداء رأيه الفني.

2- التطور التاريخي لمهنة المراجعة في الجزائر

1-2 المرحلة بين 1969 - 1988:

يعتبر الأمر التنفيذي 69/107 المؤرخ في 1969/12/13 أول المساعي لتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر، حيث جاء في المادة 39 منه:

¹ شعياني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك " دورة مبيعات - مقبوضات "، مذكرات ماجستير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2004، ص 19
² عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2010، ص 06.

" يكلف وزير المكلف بالمالية والتخطيط بتعيين محافظين للحسابات في الشركات الوطنية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي والتجاري، في الشركات التي تملك الدولة أو هيئة عامة حصة في رأسمالها بغية ضمان انتظامية ونهاية حساباتها وتحليل حالتها الأصولية والخصومية".¹

ثم جاء المرسوم رقم 173 / 70 المؤرخ في 16 / 11 / 1970 الذي حدد مهام وواجبات محافظ الحسابات والتي أسندت إلى موظفي الدولة الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية من بين:²

- المراقبين العامين للمالية؛
 - مراقبي المالية؛
 - مفتشو المالية؛
 - الموظفون المؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية.
- وقد أوكلت للمراجعين المهام التالية:³
- المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها آثار اقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
 - متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشوفات التقديرية؛
 - مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحيتها.

وقد اشترط الأمر الرئاسي رقم 71 / 83 الصادر بتاريخ 29 / 09 / 1971 تعيين مندوب الحسابات للمؤسسات الخاصة والخبراء من قبل الخبراء المرخصين بذلك لدى المحاكم.

إن تعقد أنماط التسيير وغياب القواعد التي تحكم عملية إنتاج المعلومات الناتج عن ارتفاع عدد المؤسسات العمومية خاصة في ظل إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكله المؤسسات العمومية الاقتصادية، جعل المشرع الجزائري يسن آليات رقابية تحد من الاختلالات الناتجة عن أساليب التسيير، هذا ما أفرز في 01/03/1980 القانون رقم 05/80 الذي يحدد طبيعة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة حيث جاء في مادته الخامسة أن مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور

¹ مسيف خالد، دور تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق، أطروحة دكتوراه، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2017، ص 28

² مسيف خالد، مرجع سبق ذكره، ص 29.

³ لقلطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر دراسة حالة من خلال الاستبيان، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة، جامعة الحاج لخضر - باتنة، 2009، ص 89.

العمليات المالية والمحاسبية، هذا ويعتبر مجلس المحاسبة هيئة قضائية وإدارية تحت إشراف رئيس الجمهورية يعمل على مراقبة مالية الدولة ومراقبة جميع المؤسسات التي تستفيد من المساعدة المالية من طرف الدولة.¹

2-2 الفترة الثانية من سنة 1989 إلى 2009

شهدت هذه الفترة جمع التنظيمات الثلاثة في هيئة واحدة سميت بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، هذا بصدور القانون رقم 08/91 مؤرخ في 27 أبريل 1991 والذي يحدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات، حيث وفر هذا القانون شروط ممارسة المراجعة، إذ جعلها مستقلة بعد أن كان يمارسها المراقبون الماليون التابعون لوزارة المالية.²

كما شهدت هذه الفترة صدور العديد من المراسيم والقوانين التي تنظم ممارسة المهنة يمكن توضيحها في الجدول التالي:³

الجدول رقم (2-1): المراسيم والقوانين التي تنظم ممارسة المهنة في الجزائر

موضوعه	تاريخ الصدور	النص التشريعي
حدد شروط وكيفيات ممارسة المهن الثلاث لدى الشركات التجارية والتعاضديات الاجتماعية والنقابات.	1991/04/27	قانون 08-91
حدد تشكيلة مجلس النقابة الوطنية للمهن الثلاثة وضبط اختصاصه وقواعد عمله.	1992/01/13	المرسوم التنفيذي 20-92
تحديد نظام الأجر الذي يطبق على محافظي الحسابات في إطار المهام العادية.	1994/11/07	قرار
تثبيت الاجتهادات المهنية لمحافظي الحسابات في إطار المهام المنوطة.	1994/02/02	مقرر رقم 103/SPM/ 94
تحديد القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء	1996/04/15	مرسم تنفيذي

¹ شريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص116.

² سايج فايز، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي - دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص: علوم التسبير، 2015، ص174.

³ ديلمي عمر، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة من خلال استبيان، مذكرة ماجستير، تخصص: ، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009، ص113.

النقابة الوطنية للمهن الثلاثة.		136-96
إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه.	1996/09/25	مرسوم تنفيذي 318-96
كيفية تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث وكذا المؤسسات العمومية الغير مستقلة.	1996/11/30	مرسوم تنفيذي 431-96
تطبيق المادة 11 من قانون 08-91 المتعلقة بالمهن الثلاثة.	1997/12/01	مرسوم تنفيذي 457-97
يعدل ويتم المرسوم التنفيذي 92-20 المحدد لتشكيلة مجلس النقابة الوطنية للمهن الثلاثة.	1997/12/01	مرسوم تنفيذي 458-97
الموافقة على مقاييس تقدير الاجازات والشهادات وشروط الخبرة التي تخول الحق في ممارسة المهن الثلاثة	1999/03/24	مقرر
أوكل لمحافظ الحسابات مهام إعادة تقييم الاستثمارات، الأموال الثابتة العينية القابلة للاهلاك والغير قابلة للاهلاك	2006/06/04	المرسوم التنفيذي 210-07

المصدر: ديلمي عمر أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة من خلال استبيان، مذكرة ماجستير، تخصص: ، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009، ص 113.

الفترة الثالثة ما بعد 2009

تعتبر فترة حاسمة في تاريخ المراجعة بالجزائر نظرا للأحداث التي شهدتها خاص في ظل الإصلاحات التي باشرتها الجزائر، حيث استعادة وزارة المالية الثقة التي كانت قد فقدتها بصدور القانون 08-91، حيث يعتبر القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بالمهن الثلاث والذي يحدد شروط وكيفيات ممارسة مهن المحاسبة، كما إعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة وجعله تحت سلطة وزارة المالية، كما عزز القانون السابق بمرسوم تنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 والمحدد لشروط وكيفيات سير التربص واستقبال ودفح أتعاب الخبراء المحاسبين.¹

يهدف تطوير مهنة المراجعة محليا وجعلها تتناسب مع الواقع الدولي، جاء الإصدار الأول للمعايير المحلية في المقرر 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 والذي نشر في الجريدة الرسمية لوزارة

¹ خيراني العيد، مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة - دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، 2013. ص 75-76.

المالية، حيث تم من خلاله استهداف الكشوفات المالية والتي تطبق على جميع أشكال التدقيق سواء كانت قانونية أو تعاقدية، هذا من خلال وضع أربعة معايير حيز التنفيذ.¹

3- مفهوم المراجعة

" المراجعة هي عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن، بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة ".² هذا حسب ما جاء على لسان جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA)، حيث من خلال هذا يتضح أن عملية المراجعة على أساس منظم ووفق أسس وأطر محددة بهدف التحقق من سلامة نظام الرقابة الداخلي، وإبداء رأي فني ومحايد حول عدالة القوائم المالية وما تقدمه من معلومات حول نشاط المؤسسة.

المراجعة: " هي فحص القوائم المالية، ويشتمل على بحث وتقييم تحليلي للسجلات والإجراءات ونواحي الرقابة مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة للخروج برأي فني محايد على دلالة القوائم المالية للمركز المالي ونتائج العمليات خلال فترة معينة ".³

إن استمرارية المؤسسة وتحسين مركزها المالي والحفاظ على سمعتها استوجب على المراجعة توسيع نطاقه ليشمل فحص أنظمة الرقابة الداخلية بالإضافة إلى اكتشاف الأخطاء والغش والعمل على الحد من وقوعهما.⁴

كما عرفها " Germond " و " banmoult " : على أنها " اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب فني من طرف فني مهني، مؤهل مستقل بغية إعطاء رأي محلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة على مدى احترام القوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في التعبير عن الصورة الصادقة للموجودات والوضعيات المالية للمؤسسة ".⁵

¹ فقير سامية، لعروم محمد أمين، دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية NAA والمعايير الدولية ISA، ورقة تدرج ضمن الملتقى الوطني حول: واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد بوقرة - بومرداس، 11-12 أبريل 2018.

² محمد الفاتح محمود بشير المغربي، مرجع سبق ذكره، ص 25.

³ وليد ناجي الحياي، مجدي أحمد السيد الجعبري، الإطار النظري للمحاسبة في ظل عمليات التجارة الإلكترونية، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، 2017، ص 162.

⁴ احمد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص 05.

⁵ احمد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 09.

إن ممارسة مهنة المراجعة يتطلب مهني مستقل حتى يبدي رأيه حول نظام الرقابة والمعلومات المقدمة من طرف المؤسسة بشكل موضوعي ومحايد، وهو ما نصت عليه العديد من المعايير والقواعد والقوانين، حيث تعتبر صفة الحياد والاستقلالية من ضروريات لإضفاء المصداقية على القوائم المالية هذا بهدف كسب ثقة الأطراف الخارجية، حيث تتجلى أهمية الاستقلالية في الثقة التي تعطى لرأي المراجع حول القوائم المالية.¹

أما أمين السيد أحمد لطفي فقد عرف المراجعة بأنها: " تلك العملية المنظمة التي تؤدي عن طريق مراجع مؤهل وحيادي للتحقق من صحة المعلومات ومزاعم قابلة للتحقق منها تتعلق بأنشطة وأحداث مالية ومطابقة نتائجها الاقتصادية مع معايير محاسبة مقررة عن طريق جمع وتقييم أدلة إثبات المراجعة (إقرارات، مصادقات، وملاحظات، استفسارات وفحص) مع التقرير عن نتائج تلك العملية للأطراف المستخدمة لتلك المعلومات لاستخدامها في اتخاذ قراراتها ".²

رغم تعدد التعاريف إلا أنها اتفقت على أن المراجعة هي عملية ممنهجة ومنظمة يقوم بها شخص فني محايد، يعمل على جمع أدلة الإثبات وتحليلها من أجل التأكد من مدى صدقها وتمثيلها للواقع، والتي تختتم بإعداد تقرير شامل حول مدى عدالة القوائم المالية ومطابقة العمليات للمعايير المحاسبية من خلال تقييم تحليلي لنظام الرقابة وأدلة الإثبات.

ويمكن الإشارة إلى العناصر الأساسية التي يشتمل عليها تعريف المراجعة:³

- المراجعة عملية منظمة؛
- الحصول على أدلة الإثبات وتقييم هذه الأدلة بموضوعية؛
- الحصول على تأكيدات بشأن تصرفات وأحداث اقتصادية؛
- درجة التطابق بين هذه التأكيدات والمعايير المعلنة؛
- توصيل النتائج إلى المستخدمين المعنيين.

¹ لقلبي الأخر، دراسات في المالية والمحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص33.

² حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة، جامعة الحاج لخضر - باتنة، 2009، ص11.

³ أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، أساسات المراجعة ومعاييرها، منظمة الإدارة العربية، 2006، مصر ص08.

المطلب الثاني : المراجعة الداخلية، المفهوم، الأهمية والأهداف

مع تأسيس معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1941م، حيث تميز المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين خلال تلك الفترة بنشاط علمي ومهني في مجال المراجعة حيث أشرف على عديد من الأبحاث في مجال التدقيق، وبضهور كبريات الشركات في القرن التاسع عشر حققت خدمات التدقيق الداخلي نجاحا عظيما هذا للتقارير ذات الموثوقية التي يقدمها،¹ وتوسع الشركات وفتح فروع في العديد من الدول ظهرت حاجة الإدارة إلى ضرورة وجود شخص يقوم بفحص الأعمال المحاسبية ومدى حماية ممتلكات المؤسسة، كما أن لكبر حجم الشركات وتعدد عملياتها أصبح من الصعب التحكم في كل ما يجري داخل المؤسسة الأمر الذي تطلب استحداث نظام رقابة داخلية من أجل المساعدة على القيام بوظيفة الرقابة داخل المؤسسة، كما أن الوظيفة الأساسية للإدارة في المؤسسة هي التخطيط، التنظيم، التوجيه، الرقابة والتنسيق بين مختلف الأنشطة من هنا أدركت مدى الحاجة إلى أشخاص تتوفر لديهم صفة الاستقلالية والموضوعية في آرائهم ونظرتهم للأمور المختلفة، ومن هنا كان المراجع الداخلي هو المؤهل الوحيد لأداء هذا العمل من خلال فحص وتحليل البيانات، وبمرور الوقت أصبح الباب مفتوحا أمام المراجعين الداخليين لدخول مجالات متعددة وتقديم خدمات جديدة لمساعدة الإدارة من أجل القيام بمسؤوليتها.²

يمكن تلخيص أسباب تطور المراجعة الداخلية فيما يلي:³

- حاجة الإدارة إلى وسائل لاكتشاف الأخطاء والغش في العمليات والدفاتر مبكرا، بالإضافة إلى تطور أهداف المراجعة الداخلية لتشمل أهداف أخرى؛
- صلب توسيع حجم المنشأة ظهور فجوة كبيرة بين الإدارة العليا وطبقة الموظفين المنفذين للقرارات والعمليات، فظهرت حاجة الإدارة إلى كشف دورية دقيقة حسابيا وموضوعيا لبيانات وملخصات وإحصائيات المشروع؛
- ظهور البنوك وشركات التأمين إذ تتطلب طبيعة هذا النوع من الوحدات اتصال دائم ومستمر بالغير، الأمر الذي أصبح يتطلب عدم انتظار المراجع الخارجي للتحقق من الدقة

¹ حامد نور الدين، عمارة مريم، التدقيق الداخلي للثببات في المؤسسات الاقتصادية، دار الزهران للنشر والتوزيع، 2016، ص15.16.

² سناء محمد بدران، المراجعة المتقدمة، برنامج محاسبة البنوك والبورصات، كلية التجارة جامعة بنها، ص120.

³ عبير محمد فتحي العفيفي، معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها - دراسة تحليلية تطبيقية على مؤسسات السلطة الفلسطينية بقطاع غزة، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية - غزة، 2007. ص22.

الحسابية وتقديم تقرير سنوي عن مراجعته، وهنا ظهرت الحاجة إلى إدارة مراجعة داخلية تقوم بمراجعة العمليات أولاً بأول وبصفة مستمرة.

1- مفهوم المراجعة الداخلية

أصدر معهد المدققين الداخليين الأمريكي في سنة 1957 قائمة بمسؤوليات المدققين الداخليين حيث ورد فيها أن: " التدقيق الداخلي هو أداة للحكم والتقييم تعمل داخل المنظمة تعمل في مجال الرقابة عن طريق الفحص واختبار مدى كفاءة وفعالية المستويات الرقابية الأخرى بهدف مساعدة الإدارة على أداء المسؤوليات الملقاة على عاتقها كأكفأ الطرق وعلى أحسن وجه من خلال تزويدها بالمعلومات والحقائق والتحليلات الموضوعية والتعليمات المفيدة المتعلقة بنشاطها والتي تسفر عنها عمليات الفحص والتقييم فالمدقق مسؤول عن فحص وتقييم كل نواحي النشاط طالما كان في ذلك خدمة للإدارة"¹، تعمل المراجعة الداخلية كأداة مستقلة داخل المشروع حيث تتمثل وظيفتها في الحكم والتقييم في مجال الرقابة هذا عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية، إذ تعتبر كأحد أهم حلقات الرقابة الداخلية تعمل على تقديم المعلومات للإدارة باستمرار فيما يتعلق ب:²

- دقة أنظمة الرقابة الداخلية؛
- الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة.
- تعتبر المراجعة الداخلية إحدى الأدوات الرقابية، فعندما تخطط الإدارة على كل المستويات، يتعين عليها توفير الآليات اللازمة لمراقبة عملياتها ولضمان إنجاز الأهداف المرسومة.³
- كما هناك من عرفها أنها تقييم مستقل لمخزل العمليات وأنظمة الرقابة داخل المنشأة وللتحقق من أن:⁴

- السياسات والإجراءات الموضوعية متبعة فعلاً؛
- المعايير التي حددتها الإدارة قد تحققت؛
- الموارد المتاحة قد استخدمت بكفاءة وفعالية بدون إسراف؛
- الخطط الموضوعية تم تنفيذها بكفاءة؛
- أهداف المنشأة قد تحققت.

¹ حامد نور الدين، عمارة مريم، مرجع سبق ذكره، ص17.

² أحمد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص15.

³ رائد محمد عبد ربه، المراجعة الداخلية، دار يافا للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2010، ص32.

⁴ عزيزة عبد الرزاق، المراجعة والمحاسبة الدولية، مطبوعة كلية التجارة، جامعة القاهرة، ص203.

المراجعة الداخلية هي مراجعة التي تتم بواسطة موظف من داخل الشركة حيث يكون تابع لإدارة المنشأة أو المؤسسة،¹ تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة تابعة لإدارة المؤسسة تعمل على تقييم مدى التوافق بين النظام مع متطلبات الإدارة من خلال العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الانتاجية هذا من خلال نشاط مستقل موضوعي واستشاري تابع للإدارة تساعد على تحقيق أهداف المؤسسة.²

أما خالد أمين عبد الله فقد عرفها: "أنها عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقق"³، حيث تقوم وظيفة المراجعة الداخلية في المنظمات على إختلاف أهدافها وأنشطتها، إذ تقدم خدمات تأكيدية حول نظام الحوكمة، إدارة المخاطر والرقابة الداخلية، تهدف اساسا إلى إضافة قيمة للمنشأة ومساعدتها على تحقيق أهدافها.⁴

من خلال مجموعة هذه التعاريف نستنتج أن للتدقيق الداخلي عدة خصائص هي كالتالي:⁵

- **نشاط تأكيدية:** مهمته تقديم خدمات تأكيدية للإدارة، وذلك من خلال التأكد من حسن سير العمل وفحص مختلف أنشطة المؤسسة، والتقييم الموضوعي للأدلة من أجل تقديم رأي يخص عمليات إدارة المخاطر الحوكمة والرقابة.
- **نشاط استشاري:** وهذا من خلال عمليات المشورة التي تقدم للوحدات التنظيمية داخل المؤسسة وخارجها.
- **نشاط موضوعي:** حيث يكون بعيدا عن التحيز أثناء ممارسته لمهامه.
- **نشاط مستقل:** وهذا من خلال إفصاح المجال للمدقق الداخلي لأداء وواجباته المهنية بحرية تامة وبعيد عن أي ضغوط، وعليه يمكن القول إن خدمات التدقيق الداخلي أصبحت خدمات تأكيدية بخصوص نظام الرقابة الداخلية، وإدارة المخاطر والحوكمة موجهة للجنة التدقيق ومجلس الإدارة، وخدمات استشارية من خلال النصائح والتوصيات موجهة لمجلس الإدارة.

¹ محمد الفاتح محمود المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، مرجع سبق ذكره، ص22.

² إبراهيم رباح إبراهيم المدهون، دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف العاملة في قطاع غزة - دراسة تطبيقية، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة وتمويل، جامعة غزة الإسلامية، 2011، ص13.

³ أحمد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص09.

⁴ هيثم عبد الله ذيب، أصول التخطيط الاستراتيجي، دار البازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2017، ص167.

⁵ يزيد صالح، عبد الله مايو، دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ الحوكمة - دراسة ميدانية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، عدد04، جوان 2016، ص48.

من ما سبق يمكن تعريف التدقيق الداخلي على أنه وظيفة تابعة للإدارة تعمل باستقلالية، وتقدم خدمات التأكيد والتقليل من الإختلاف بين الأهداف المسطرة والأعمال المنجزة، تساعد إدارة المؤسسة على مراقبة مدى تطبيق السياسات والإجراءات المتبعة بهدف تحقيق الأهداف.

2- أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية

تعتبر المراجعة الداخلية نشاط تقويمي لكافة الأنشطة والعمليات داخل المؤسسة، وهو ما زاد من أهميتها في وقتنا الحالي،¹ إن التطورات التي شهدتها العالم في المجالات الاقتصادية والمحاسبية أثرت على مهنة المهنة المراجعة الداخلية نحو التطوير والابتكار بهدف مواكبة التطورات المتسارعة في بيئة الأعمال داخل المؤسسة، مما إلى تزايد أهمية المراجعة الداخلية داخل المؤسسة،² كما تعتبر المراجعة الداخلية مهمة بالنسبة للأطراف التي تتعامل مع المؤسسة والتي نذكر منها:³

1- **مسيرو الشركة:** إن تحقيق الأهداف المسطرة يتطلب وجود قاعدة من المعلومات التي تتصف بالمصداقية حتى يمكن الاعتماد عليها، الأمر الذي يتطلب وجود نظام متابعة مراجعة يعمل وفق منهجية وتخطيط محكم.

2- **المساهمون وملاك المؤسسة:** إن غياب أنظمة الرقابة الداخلية يجعل القوائم المالية للمؤسسة وبياناتها محل شك وريبة، وهو ما يؤدي إلى تقديم بيانات مالية تصب في مصلحة فئة من المساهمين دون الأخرى،⁴ حيث تبنت العديد من الدول في الفترة الأخيرة وظيفة المراجعة الداخلية لما لها من أهمية كبيرة في الحفاظ على موجودات الشركة وحفظ حقوق المساهمين وأصحاب رأس المال خاصة بعد انفصال إدارة الشركات عن المالكين ونشوء شخصية معنوية للشركات ونشوء أيضا شركات المساهمة،⁵ حيث يتجه اهتمام المسيرين إلى نتائج المراجعة وهذا للتأكد من:⁶

- قدرة تسيير المسؤولين؛
- الاستغلال الجيد والأمثل للأموال المستثمرة قبل الالتزام بقرارات جديدة؛
- الكشف عن أخطاء الغش ومنع حدوثها أو على الأقل الحد من انتشارها.

¹ إيباد حسن سالم، واقع التدقيق الداخلي في بلديات غزة - دراسة ميدانية تحليلية، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، 2012، ص 27.

² أحمد إيباد صبحي ابو شعبان، مدى قيام المدقق الداخلي بتقييم المخاطر التشغيلية في الجامعات والكليات المتوسطة الفلسطينية في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة وتمويل، ص 16.

³ شعباني لطفى، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك، مذكرة ماجستير، تخصص: إدارة أعمال، جامعة الجزائر 3، 2004، ص 22

⁴ رندة دبل، تقييم الشركات العائلية، مرجع سبق ذكره، ص 176.

⁵ وليد الحياي، التحليل المالي واستخداماته للرقابة على الأداء والكشف عن الانحرافات، مركز الكتاب الأكاديمي، الأردن، 2015، ص 45.

⁶ شعباني لطفى، مرجع سبق ذكره، ص 22.

3- الدائنون والموردون: إن سلامة المركز المالي تعطي الثقة المطلوبة في المعاملات التي تتم بين المؤسسة ومتعاملها، حيث يستعينوا برأي المراجع في القوائم المالية والمركز المالي، إذ تعتبر على كأساس للتقرير على سلامة المركز المالي،¹ وهو ما ينعكس هذا على الدائنين والموردين من حيث الثقة في نزاهة ودقة العمليات المحاسبية وإعداد التقارير المالية.²

تعود أهمية المراجعة الداخلية إلى كونها وسيلة لا غاية بهدف خدمة عدة أطراف التي تستخدم مختلف المعلومات ومخرجات المؤسسة في اتخاذ قراراتها وسياستها، حيث تعتبر وسيلة أساسية لمنع الغش والخطأ أو العمل على التقليل منها، هذا باتباع أنظمة سليمة للرقابة الداخلية،³ وتظهر أهمية المراجعة الداخلية للإدارة من خلال تقديم الخدمات التالية:⁴

- 1- خدمة وقائية: إذ تقدم المراجعة الداخلية تأكيدات على وجود حماية كافية للأصول.
 - 2- خدمة تقييمية: حيث تعمل هذه الوظيفة على قياس وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وإجراءاتها ومدى الالتزام بالسياسات الإدارية.
 - 3- خدمات إنشائية: هذا من خلال اقتراح تحسينات لازمة على الأنظمة الموضوعية داخل المؤسسة.
 - 4- حماية السياسة الإدارية من الانحراف عن التطبيق الفعلي.
- زادت أهمية وظيفة المراجعة الداخلية باعتبارها أداة تتيح للمؤسسات إصلاح وتطوير نفسها ذاتياً، من خلال التقييم والتحليل حيث تعتبر صمام أمان بيد الإدارة،⁵ حيث تعمل على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء، والمحافظة على ممتلكات وأصول المؤسسة، لذلك فقد ظهرت وتطورت وزادت أهميتها نتيجة لتضافر مجموعة من العوامل، والمتمثلة فيما يلي:⁶

- كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها؛
- اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة؛
- حاجة إدارة المؤسسة إلى بيانات دورية ودقيقة لرسم السياسات والتخطيط وعمل القرارات؛
- حاجة إدارة المؤسسة إلى حماية وصيانة أموال المؤسسة من الغش والسرقة والأخطاء؛

¹ شعباني لطفي، نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

² صلاح الدين حسن السبسي، الموسوعة المصرفية العلمية والعملية (2 جزء)، مجموعة النيل العربية، 2011، ص214.

³ طلال الجبالي، سالم الزويبي، القياس المحاسبي ومحدداته، دار اليازوري العلمية، 2014، ص153. - بالنصرف.

⁴ محمد كمال سعيد كامل النونو، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة، مذكرة

ماجستير، تخصص: محاسبة وتمويل، جامعة غزة الإسلامية، 2009، ص25.

⁵ رولا عبد المجيد انشاصي، دور حوكمة الشركات في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي- دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في

بورصة فلسطين، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة وتمويل، جامعة غزة الإسلامية، 2015، ص56.

⁶ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص43.

- حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة للتخطيط الاقتصادي، الرقابة الحكومية، والتسعيرة.

3- أهداف المراجعة الداخلية

تقوم وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة على اختلاف أهدافها وأنشطتها، بتقديم خدمات تأكيدية واستشارية حول نظم الحوكمة، إدارة المخاطر والرقابة الداخلية، تهدف من خلال ذلك إلى إضافة قيمة للمؤسسة ومساعدتها على تحقيق أهدافها.¹ إن أهداف المراجعة الداخلية تتمثل في:²

1- فحص وتقييم مدى ملائمة تطبيق الرقابة المحاسبية والمالية التشغيلية عن طريق تقييم نظم الرقابة الداخلية؛

2- التحقق من مدى التزام العاملين بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والأنظمة ذات التأثير الهام على أعمال المؤسسة؛

3- تحديد مدى ملائمة إجراءات المحاسبة عن الأصول ومدى الحماية والأمان لتلك الأصول؛

4- التحقق من مدى مصداقية وسلامة المعلومات وفحص الوسائل المستخدمة في تحديد قياس وتبويب وتقرير مثل هذه المعلومات؛

5- تقييم مدى كفاءة وفعالية استخدام موارد المؤسسة والتقارير عن الانحرافات عن المعايير الكمية والنوعية الموضوعية والتوصية باتخاذ الإجراءات التصحيحية.

إن مشكلات الإدارة معقدة ومتغيرة باستمرار في ضوء كل من عوامل البيئة الخارجية والداخلية، وهذا يعني تزايد احتياجات الإدارة لمساعدة المراجعين الداخليين،³ فالهدف الأساسي للمراجعة الداخلية هو تزويد الإدارة بتأكيد معقول وتقديم النصح.

كما تسعى المراجعة الداخلية إلى تحقيق الأهداف التالية:⁴

1- **هدف الحماية:** تسعى المراجعة الداخلية إلى حماية مصالح المؤسسة والوقوف على التطبيق السليم لمختلف السياسات والإجراءات، وهذا من خلال مراجعة مختلف العمليات وتوصيل النتائج للإدارة العليا،

¹ هيثم عبد الله ذيب، مرجع سبق ذكره، ص 167.

² فيصل محمود الشاورية، مبادئ إدارة الأعمال: مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2013 ص 236.

³ رائد عيد ربه، المراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 37.

⁴ علون محمد لمين، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة، أطروحة دكتوراه، تخصص: محاسبة، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2016، ص 21.

مما يعزز قدرة إدارة المؤسسة على اتخاذ القرارات الكفيلة بحماية أصولها ومجابهة مختلف المخاطر والتحديات.¹

2- **هدف البناء:** من خلال اقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص والمطابقة وتقديم النصح للإدارة وعلى ذلك يقوم المراجع الداخلي بالإضافة إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية إلى:²

- التحقق من مدى سلامة إجراءات حماية الاصول؛

- التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعية.

3- **هدف الشراكة:** لا يمكن تحقيق الأهداف السابقة إلا بتحقيق شراكة بين مختلف الأقسام داخل المؤسسة من خلال توسيع قنوات الحوار والتعاون.

4- **هدف خلق القيمة المضافة:** إن الاهتمام بخلق القيمة المضافة اوجب على المراجعين الداخليين المشاركة في تحقيقها هذا من خلال المساهمة بمختلف الخدمات المقدمة، حيث أشار معهد التدقيق الداخلي إلى أن إضافة القيمة تتم من خلال تخسين وزيادة فرص انجاز أهداف المنظمة وتحسين الإجراءات والعمليات وتخفي المخاطر إلى مستويات مقبولة.³

المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية

تم تأسيس معهد المراجعين الداخليين بأمريكا سنة 1941، حيث تخصص في تدريس علم المراجعة، وقد تطورت وظائف المعهد حيث أصدر سنة 1947 معايير المراجعة الداخلية ووظائف ومسؤوليات المراجع الداخلي،⁴ هذا وقد توالى تطوير هذه المعايير حيث أصدر المعهد سنة 2002 مجموعة من المعايير وادخل عليها تعديلات بين سنتي 2008 و2009،⁵ إن التقيد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي يشكل أمراً أساسياً لكي يتمكن المراجعون الداخليون ووظيفة المراجعة الداخلية من الفاء بمسؤولياتهم، حيث يتمثل الغرض من المعايير في:⁶

- توجيه الالتزامات بالعناصر الإلزامية من الإطار المهني الدولي لممارسة المراجعة الداخلية؛

¹Hussein Elasrag, Shariah Supervisory Activities: Governance and Quality, p09.

² علون محمد لمين، مرجع سبق ذكره، ص21.

³ محمد فلاق، التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة الجودة الايزو 9001، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة- جامعة سكيكدة- يومي 11-12 أكتوبر 2010. ص06.

⁴ أحمد مصطفى أحمد صبيح، الرقابة المالية و الإدارية و دورها في الحد من الفساد الإداري، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، مصر، ص432.

⁵ عبد الواحد محمد، محاولة تقييم نظم المعلومات من خلال التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة EVOLUTEC

INTERNATIONAL، أطروحة دكتوراه، تخصص: محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2018، ص22.

⁶ المعهد الدولي للمدققين الداخليين IIA، المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، قام بترجمة هذه المعايير الى اللغة العربية فريق عمل من مجلس حكام جمعية المدققين الداخليين في لبنان بإشراف الأستاذ ناجي فياض،

- توفير إطار مرجعي لأداء وتعزيز مجال واسع من خدمات المراجعة الداخلية ذات القيمة المضافة؛
 - إرساء الأسس لتقييم أداء المراجعة الداخلية
 - تحسين العمليات وأعمال المؤسسة.
 حيث توفر معايير مهنة المراجعة الداخلية وقواعد وآداب المهنة والإرشادات المهنية الأخرى ذات الصلة بالمراجعة الداخلية،¹ أما إذا استخدمت المعايير مع معايير صادرة جهات مختصة، يمكن الإشارة إلى هذه المسألة في التبليغات المختلفة المتعلقة بالتدقيق، وإذا ما وجدت في مثل هذه الوضعية أي اختلافات بين مختلف هذه المعايير فيجب على المدققين الداخليين وكذلك على نشاط المراجعة الداخلية التقيد بالمعايير، ويمكن أن يتقيدوا بالمعايير الأخرى إذا ما كانت أكثر صرامة،² تم إصدار معايير المراجعة الداخلية من قبل معهد المراجعين الداخليين سنة 1978، والتي عدلت سنة 1993 حيث تم تقسيمها إلى خمسة مبوبة في مجموعات تتضمن 25 معيار تغطي مختلف جوانب المراجعة الداخلية في أي تنظيم تتمثل تلك الأقسام في:³

- الاستقلالية؛
- العناية المهنية؛
- نطاق العمل؛
- أداء أعمال المراجعة؛
- إدارة قسم المراجعة الداخلية.

بعد إصدار معايير المراجعة الداخلية الدولية الجديدة سنة 2003م توجه الفكر المحاسبي نحو تغيير الدور التقليدي للمراجعة الداخلية حيث أصبح أنشطتها ذات قيمة اقتصادية كما إضافة مهارات جديدة للمراجع الداخلي انعكست على أدائه في مجال التأكيد والاستشارات،⁴ تتألف المعايير من قسمين أساسيين: معايير الخصائص معايير والتي تحدد الخصائص التي يجب توفرها في المؤسسات والأفراد الذين يمارسون التدقيق الداخلي. ومعايير الأداء تتناول طبيعة التدقيق الداخلي وتحدد معايير الجودة

¹ وليد محمد الشباني، مبادئ المحاسبة والتقرير المالي، مكتبة العبيكان، المملكة العربية السعودية، 2014، ص36.

² عادل حسن محمد الشيخ إسماعيل، دور المراجعة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي والمحاسبي لقطاع التأمين. دراسة ميدانية على عينة من شركات التأمين بجمهورية السودان والمملكة العربية السعودية، أطروحة دكتوراه، تخصص: محاسبة وتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2016، ص85.

³ أحمد نقاز، المراجعة الداخلية مدخلا لإدارة رشيدة لشركات التأمين الجزائرية، أطروحة دكتوراه، تخصص: مالية ومحاسبة، 2016، ص13.

⁴ إبراهيم إسحاق نسمان، دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة - دراسة تطبيقية على قطاع المصارف العاملة في فلسطين، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة وتمويل، 2009، ص41.

لقياس أداء الخدمات المقدمة، هذا وتطبق معايير الخصائص ومعايير الأداء على جميع خدمات التدقيق الداخلي.¹

1- **معايير الخصائص:** يصف هذا القسم السمات والخصائص الواجب توافرها في المدققين الداخليين ودوائر التدقيق الداخلي، وقد احتوى على أربعة معايير هي:²

- الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات؛

- الاستقلالية والموضوعية؛

- الكفاءة وبذل العناية المهنية؛

- برنامج ضبط وتطوير جودة التدقيق الداخلي.

1. **معيار رقم 1000 الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات:** يجب أن يحتوي ميثاق المراجعة الداخلية أهداف وصلاحيات ومسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية، هذا بما يتماشى مع تعريف المراجعة الداخلية ومبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية، وعلى الرئيس التنفيذي إعداد ميثاق المراجعة الداخلية وتقديمه للإدارة العليا ومجلس الإدارة للموافقة عليه.³

2. **المعيار رقم 1010 الإقرار بالتوجيهات الإلزامية في ميثاق المراجعة الداخلية:** يجب الإقرار بالطبيعة الإلزامية للمبادئ الأساسية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، ومبادئ أخلاقيات المهنة، والمعايير، وتعريف المراجعة الداخلي في ميثاق المراجعة الداخلية.

3. **معيار رقم 1100 الاستقلالية والموضوعية:** حتى يؤدي المراجع الداخلي عمله بموضوعية يجب أن يتمتع بالاستقلالية، أما الموضوعية تقتضي عدم التبعية لآراء الآخرين من خلال موقف غير متحيز يمكن من خلاله أداء مهمات المراجعة الداخلية على نحو يجعل المراجع الداخلي يؤمن بسلامة نتائج أعماله وعدم القيام بأي تضحيات على حساب جودة العمل الذي يقوم به.⁴

¹ المعهد الدولي للمدققين الداخليين IIA ، المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، مرجع سبق ذكره.

² أحمد محمد العمري، فضل عبدالفتاح عبد المغني، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، العدد 3، 2006، ص347.

³ محمد مصطفى الجبو، تقييم مدى مساهمة إدارة المراجعة الداخلية بالشركات الصناعية الليبية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات من خلال تطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، - دراسة تطبيقية على الشركة الليبية للحديد والصلب، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، عدد خاص، 2017، ص225.

⁴ المعهد الدولي للمدققين الداخليين IIA ، المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، مرجع سبق ذكره.

4. المعيار رقم 1110 الاستقلالية التنظيمية: يجب أن تمارس أعمال المراجعة الداخلية من خلال إدارة مستقلة تنظيمياً تكفل أداء مسؤولياتها بشكل مستقل وموضوعي، كما يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية أن يؤكد مدى الاستقلال التنظيمي سنوياً على الأقل.
5. المعيار رقم 1111 التفاعل المباشر مع المجلس: حيث يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية أن يتفاعل بصورة مباشرة مع مجلس الإدارة.
6. المعيار رقم 1112 دور الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية خارج إطار المراجعة الداخلية: يمكن أن يطلب من الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية ممارسة عدة أدوار خارج نشاط المراجعة الداخلية وعليه يجب أخذ كافة الاحتياطات اللازمة للحفاظ على الاستقلالية والموضوعية.
7. المعيار رقم 1120 الموضوعية الفردية: زيادة على استقلالية قسم المراجعة الداخلية يجب أن يتطلى المراجع الداخلي بالموضوعية وعدم التحيز في اتخاذ القرارات.
8. المعيار رقم 1130 معوقات الاستقلالية أو الموضوعية: يجب الإعلان عن كافة المعوقات التي تعيق عمل المراجعة الداخلية في موضوعية .
9. المعيار رقم 1200 المهارة والعناية المهنية اللازمة: يجب التحلي بالعناية المهنية وإنجاز الأعمال بمهارة .
10. المعيار رقم 1210 المهارة: يجب على المراجع الداخلي إمتلاك المهارة المهنية الفردية اللازمة والمعارف الأخرى لانجاز مهام المراجعة الداخلية.
11. المعيار رقم 1220 العناية المهنية اللازمة: يجب على المراجع الداخلي بذل العناية المهنية اللازمة أثناء قيّمه بمهامه المنوطة.
12. المعيار رقم 1230 التطوير المهني المستمر: يجب على المراجع الداخلي تحديث معارفهم ومواكبة مختلف التطورات التي تمس مهنة المراجعة الداخلية.
13. المعيار رقم 1300 برنامج تأكيد وتحسين الجودة: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يضع ويحافظ على برنامج لتأكيد وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط المراجعة الداخلية.
14. المعيار رقم 1310 متطلبات برنامج تأكيد وتحسين الجودة: يجب أن يحتوي برنامج تأكيد وتحسين الجودة على تقييمات داخلية وتقييمات خارجية على السواء.
15. المعيار رقم 1311 التقييمات الداخلية: يجب أن تتضمن التقييمات الداخلية ما يلي:

- المراقبة المستمرة لأداء نشاط التدقيق الداخلي؛
 - المراجعات الدورية التي تنفذ بأسلوب التقييم الذاتي أو بواسطة أشخاص آخرين من داخل المؤسسة ممن تتوفر لديهم المعرفة الكافية بممارسات التدقيق الداخلي.
 - 16. المعيار رقم 1312 التقييمات الخارجية: يجب إجراء تقييمات خارجية على الأقل مرة واحدة كل خمس سنوات بواسطة مراجع أو فريق مراجعة مؤهل ومستقل من خارج المؤسسة.
 - ويجب أن يناقش الرئيس التنفيذي للتدقيق مع مجلس الإدارة النقاط التالية:
 - شكل ووتيرة التقييمات الخارجية؛
 - مؤهلات واستقلالية المقيّم أو فريق التقييم الخارجي بما في ذلك أي احتمالات لوجود تضارب في المصالح.
 - 17. المعيار رقم 1320 التقارير المتعلقة ببرامج تأكيد وتحسين الجودة: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تبليغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة.
 - وينبغي أن تتضمن الإفصاحات ما يلي:
 - نطاق ووتيرة التقييمات الداخلية والخارجية.
 - مؤهلات واستقلالية المقيم أو فريق التقييم بما فيها احتمالات وجود أي تضارب في المصالح.
 - استنتاجات المقيمين.
 - خطط الإجراءات التصحيحية.
 - 18. المعيار رقم 1321 استعمال عبارة "متقيد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي" : إن الإشارة إلى أن نشاط التدقيق الداخلي يتقيد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي تكون مناسبة فقط إذا كانت مدعومة بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة.
 - 19. المعيار رقم 1322 الإفصاح عن حالات عدم التقيد: عندما يكون من شأن عدم التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير التأثير على النطاق الكلي لنشاط التدقيق الداخلي أو عملياته فيجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يفصح عن عدم التقيد وتأثيره إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة.
- 2- معايير الأداء**
1. المعيار رقم 2000 إدارة نشاط التدقيق الداخلي: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يدير نشاط التدقيق الداخلي بفعالية لضمان أنه يضيف قيمة للمؤسسة.

2. المعيار رقم 2010 التخطيط : يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع خطة مبنية على المخاطر من أجل تحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي، بما يتماشى مع أهداف المؤسسة.
3. المعيار رقم 2020 التبليغ والموافقة : يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يبلغ خطط نشاط التدقيق الداخلي والموارد التي تتطلبها، بما في ذلك أي تغييرات مرحلية هامة فيها، إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة لمراجعتها والموافقة عليها.
4. المعيار رقم 2030 إدارة الموارد: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يتأكد من أن موارد التدقيق الداخلي مناسبة وكافية ويتم توظيفها توظيفاً فعالاً لإنجاز خطة التدقيق المعتمدة.
5. المعيار رقم 2040 السياسات والإجراءات : يجب أن يضع الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي السياسات والإجراءات الكفيلة بتوجيه نشاط التدقيق الداخلي.
6. المعيار رقم 2050 التنسيق والإعتماد: ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يشارك المعلومات وينسق النشاطات مع الجهات الخارجية والداخلية الأخرى التي تقدم خدمات التأكيد والاستشارة، وأن ينظر في إمكانية الإعتماد على عمل تلك الجهات، وذلك لضمان التغطية الملائمة وتالفي ازدواجية الجهود.
7. المعيار رقم 2060 إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يقوم بصفة دورية بإبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة عن غرض، وسلطة، ومسؤولية، وأداء نشاط المراجعة الداخلية وفقاً للخطة الموضوعة له، وعن تقيّد هذا النشاط بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير.
8. المعيار رقم 2070 مزود الخدمات الخارجي والمسؤولية التنظيمية عن التدقيق الداخلي : عندما يقوم مزود خدمات خارجي بممارسة دور نشاط التدقيق الداخلي، فإنه يجب عليه أن يلفت إنتباه المؤسسة الى أنها مسؤولة على الحفاظ على نشاط تدقيق داخلي فعال.
9. المعيار رقم 2100 طبيعة العمل : يجب أن يقوم نشاط المراجعة الداخلية بتقييم عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة والإسهام في تحسينها وذلك من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم وقائم على المخاطر. وتتعرز أهمية ومصداقية التدقيق الداخلي عندما يتمتع المدققون بالاستباقية وعندما تعطي تقييماتهم رؤى جديدة وتأخذ الآثار المستقبلية في الإعتبار.

10. المعيار رقم 2110 الحوكمة : يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم عمليات الحوكمة في المؤسسة واقتراح التوصيات المناسبة لتحسين أساليب الحوكمة في المؤسسة بما يكفل تحقيق الأهداف التالية:

- اتخاذ قرارات استراتيجية وتشغيلية؛
- الإشراف على عمليات إدارة المخاطر والرقابة؛
- تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في المؤسسة؛
- ضمان فاعلية إدارة الأداء والمساءلة على مستوى المؤسسة ككل؛
- إبلاغ المعلومات حول المخاطر والرقابة الى الجهات المناسبة في المؤسسة.
- تنسيق الأنشطة وتبادل المعلومات بين مجلس الإدارة والمدققين الخارجيين والداخليين ومقدمي خدمات التأكيد الآخرين والإدارة.

11. المعيار رقم 2120 إدارة المخاطر: يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم فعالية عمليات إدارة المخاطر والمساهمة في تحسينها.

12. المعيار رقم 2130 الرقابة : يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة في الحفاظ على ضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فعاليتها وكفاءتها، والدفع لتحسينها المستمر.

13. المعيار رقم 2200 تخطيط مهمة التدقيق الداخلي: يجب أن يقوم المدققون الداخليون بوضع وتوثيق خطة عمل لكل مهمة من مهام التدقيق، تتضمن أهداف المهمة، ونطاقها، وتوقيتها، والموارد المخصصة لها. ويجب أن تأخذ الخطة في الاعتبار استراتيجيات وأهداف ومخاطر المؤسسة ذات الصلة بالمهمة.

14. المعيار رقم 2201 اعتبارات التخطيط: عند وضع خطة مهمة التدقيق، يجب أن يأخذ المدققون الداخليون في الاعتبار ما يلي:

- استراتيجيات وأهداف النشاط الخاضع للتدقيق والوسائل التي يستعملها هذا النشاط للرقابة على أدائه؛
- المخاطر الهامة التي يحتمل أن يتعرض لها ذلك النشاط وأهدافه وموارده وعملياته، بالإضافة الى الوسائل التي من خلالها يتم الإبقاء على التأثيرات الناجمة عن هذه المخاطر في مستوى مقبول؛
- مدى كفاية وفاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة في هذا النشاط بالمقارنة بأحد أطر أو نماذج الرقابة ذات الصلة.

- فرص إدخال تحسينات هامة على عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة في ذلك النشاط.
15. المعيار رقم 2210 أهداف مهمة التدقيق الداخلي : يجب تحديد أهداف كل مهمة تدقيق داخلي.
16. المعيار رقم 2220 نطاق مهمة التدقيق الداخلي : يجب أن يكون نطاق مهمة التدقيق كافيا بحيث يتم تحقيق أهداف المهمة.
17. المعيار رقم 2230 تخصيص الموارد لمهمة التدقيق الداخلي : يجب أن يحدد المدققون الداخليون الموارد المناسبة والكافية اللازمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق وذلك بالإرتكاز على تقييم طبيعة وتعقيد كل مهمة، والقيود الزمنية، والموارد المتاحة.
18. المعيار رقم 2240 برنامج عمل مهمة التدقيق الداخلي: يجب على المدققين الداخليين وضع وتوثيق برامج عمل تحقق أهداف مهمة التدقيق.
19. المعيار رقم 2300 تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي: يجب أن يقوم المدققون الداخليون بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية اللازمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق.
20. المعيار رقم 2310 تحديد المعلومات : يجب على المدققين الداخليين تحديد معلومات كافية، وموثوقة، وذات صلة، ومفيدة، لتحقيق أهداف مهمة التدقيق.
21. المعيار رقم 2320 التحليل والتقييم : يجب على المدققين الداخليين بناء استنتاجاتهم ونتائج مهمة التدقيق على أساس أعمال التحليل والتقييم المناسبة.
22. المعيار رقم 2330 توثيق المعلومات: يجب على المدققين الداخليين توثيق معلومات كافية، وموثوقة، وذات صلة، ومفيدة، لتأييد استنتاجات ونتائج مهمة التدقيق.
23. المعيار رقم 2340 الإشراف على المهمة: يجب الإشراف على مهام التدقيق بالشكل المناسب، بما يكفل تحقيق أهدافها، والتأكد من جودتها، وتطوير فريق العمل.
24. المعيار رقم 2400 تبليغ النتائج: يجب على المدققين الداخليين تبليغ نتائج مهام التدقيق.
25. المعيار رقم 2410 مقاييس التبليغ: يجب أن تشمل تبليغات مهمة التدقيق أهداف تلك المهمة، ونطاقها، ونتائجها.
26. المعيار رقم 2420 جودة التبليغات : يجب ان تكون التبليغات صحيحة، وموضوعية، وواضحة، وموجزة، وبنائة، وكاملة، وحسنة التوقيت.

27. المعيار رقم 2430 الخطأ والسهو: إذا احتوى أي تبليغ نهائي على حالات خطأ أو سهو هامة، فيجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بإبلاغ المعلومات المصححة الى جميع الأطراف الذين كانوا قد تلقوا التبليغ الأصلي.

28. المعيار رقم 2431 استخدام عبارة: "تم إجراؤه وفقاً للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي": وفقاً حال كانت يمكن للمدققين الداخليين الإفادة بأن مهماتهم قد تم إجراؤها للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي " فقط في نتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة تؤيد تلك الإفادة.

29. المعيار رقم 2431 الإفصاح عن حالات عدم التقيد في المهمة : عندما تؤثر حالات عدم التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة أو المعايير على مهمة محددة، فيجب أن يفصح التبليغ المتعلق بنتائج مهمة التدقيق تلك عن:

- قواعد السوك أو مبادئ أخلاقيات المهنة أو المعايير التي لم يتم التقيد بها تقيداً تاماً؛

- أسباب عدم التقيد؛

- تأثير عدم التقيد على مهمة التدقيق وعلى النتائج التي تم تبليغها بشأن المهمة.

30. المعيار رقم 2440 نشر النتائج : يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تبليغ نتائج مهمة التدقيق الى الأطراف المعنية.

31. المعيار رقم 2450 الآراء الكلية العامة : عندما يتم إصدار رأي كلي عام، يجب أن يؤخذ في الاعتبار استراتيجيات، وأهداف، ومخاطر المؤسسة، وتوقعات الإدارة العليا ومجلس الإدارة والأطراف المعنية الأخرى. ويجب أن يكون الرأي الكلي العام مؤيد بمعلومات كافية، وموثوقة وذات صلة، ومفيدة.

32. المعيار رقم 2500 مراقبة سير العمل : يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بوضع نظام لمراقبة ما يتخذ من أفعال إزاء النتائج التي تم إبلاغها الى الإدارة، وأن يحافظ على هذا النظام.

33. المعيار رقم 2600 التبليغ عن قبول المخاطر: عندما يخلص الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي إلى أن الإدارة قد قبلت مستوى من المخاطر غير مقبول بالنسبة للمؤسسة، فإنه يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يناقش الأمر مع الإدارة العليا. وإذا ما ارتأى الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن المسألة لم تُحل، فإنه يجب عليه تبليغ المسألة إلى مجلس الإدارة.

المطلب الرابع : التنظيم المهني للمراجعة الداخلية

إن إدارة المراجعة الداخلية هي إدارة مستقلة تابعة لأعلى سلطة في الهرم التنظيمي، هذا ما يزيد من استقلاليتها وهو يحقق لها الهدف من وجودها ألا وهو مساعدة الإدارة العليا في الرقابة على أعمال المنشأة،¹ لا يمكن أداء مهام المراجعة الداخلية إلا في ظل تمتعها باستقلالية عن مختلف الوظائف في المؤسسة حيث تعد أهم معايير المراجعة، ومن متطلبات الاستقلالية أن يكون المراجع بعيدا عن أي عمل وظيفي يكون من الطبيعي أن يقوم بمراجعتة وتقييمه لاحقا.²

1- إدارة المراجعة الداخلية وموقعها التنظيمي

ورد في تفسير المعيار رقم 1100 الإستقلالية هي التحرر من الشروط والظروف التي تهدد قدرة نشاط المراجعة الداخلية أو الرئيس التنفيذي للمراجعة على تنفيذ مسؤوليات المراجعة الداخلية على نحو غير متحيز. ولكي يتسنى تحقيق درجة الإستقلالية اللازمة للأداء الفعال لمسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية يكون للرئيس التنفيذي المراجعة الداخلية إمكانية الوصول المباشر وبدون أي قيود الى الإدارة العليا ومجلس الإدارة.³

1-1 تبعية المراجعة الداخلية للمديرية العامة:

تنتج عن هذه التبعية علاقة قوية بين وظيفة المراجعة الداخلية والإدارة العامة وهو ما يسمح بتقديم خدمات الرقابة والمتابعة لأعمال المؤسسة على أحسن وجه، وإيصال التقارير عن طريق قنوات اتصال مباشرة بين الإدارة العامة والرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية.⁴

1-2 تبعية المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة:

جاء في المعيار رقم 1111 تحت عنوان " التفاعل المباشر مع المجلس " حيث يجب أن تتفاعل المراجعة الداخلية مع مجلس الإدارة بشكل مباشر مع مجلس الإدارة، هذه من خلال التقارير المرفوعة حول مدى الالتزام بتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية ومدى تنفيذها.¹

¹ ورود ناهض الشوا، دور المدقق الداخلي في إدارة مخاطر بيئة العمل، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية- غزة، 2014، ص23.

² كاروس أحمد، تصميم إدارة المراجع الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2011، ص73.

³ المعهد الدولي للمدققين الداخليين IIA ، المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، مرجع سبق ذكره.

⁴ براج بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية - دراسة عينة من المراجعين الداخليين، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة، جامعة أحمد بوقرة، 2015، ص57.

3-1 تبعية المراجعة الداخلية للجنة المراجعة

تعتبر لجنة المراجعة لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة حيث يمكن أن تشكل همزة وصل بين المجلس الإداري، حيث تقوم بالإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية بالمؤسسة . هذا وتقدم وظيفة المراجعة الداخلية خدماتها لكل من إدارة المؤسسة ومجلس إدارتها، من خلال تزويدها بمدى ملائمة نظام الرقابة الداخلية وفعاليتها،² تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي جزءا متما في الهيكل تنظيمي للمؤسسة حيث تقدم ضمان مقبول بأن العمليات المنجزة والقرارات المتخذة يتم مراقبتها باستمرار من خلال تقييم مستوى نظام الرقابة الداخلية.³

2- ميكانيزمات وظيفة المراجعة الداخلية

ترتكز وظيفة المراجعة الداخلية على العديد من المقومات والميكانيزمات التي تعتبر أساسية لقيامها والتي يمكن تحديدها فيما يلي :

1-2 مهمة المراجعة الداخلية

يتكون قسم المراجعة الداخلية عادة من عدد قليل نسبيا من المراجعين ذوي المهارات العالية وذلك بالمقارنة مع معظم الأقسام الأخرى وقد يقتصر الأمر في بعض التنظيمات على وجود مراجع داخلي واحد، كما أنه قد يتسع قسم المراجعة الداخلية في تنظيمات أخرى ليشتمل عدد كبير من المراجعين يعملون تحت تنظيم كبير.⁴

تختلف مهمة التدقيق الداخلي تبعا لاختلاف طبيعة نشاط المؤسسة ونوعية المشكلات التي تؤثر على أداء عملياتها والنظام الإداري الذي تدير عليه إدارتها، إذا ما تمعنا النظر في معايير الأداء و التحديد ابتداء من المعيار 2200 الذي ينص على تخطيط المهمة وصولا إلى المعيار 2500 المتعلق بمتابعة سيرورة الأعمال.⁵

2-2 نظام الرقابة الداخلية

نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية، ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية، بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال، هذه

¹ برايق بلال، مرجع سبق ذكره، نفس الصفحة.

² رائد عديريه، مرجع سبق ذكره، ص34.

³ هيثم عبد الله ذيب، مرجع سبق ذكره، ص165.

⁴ أحمد نقاز، مرجع سبق ذكره، ص39

⁵ عبد الواحد محمد، محاولة لتقييم نظم المعلومات من خلال التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في المحاسبة، جامعة محمد خيضر – بسكرة، 2018، ص39.

الأهداف تشمل احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، اكتشاف الغش والأخطاء، تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية، وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات، المحاسبية ذات المصدقية.¹

2-3 لجان المراجعة

تعتبر لجان المراجعة Committee Audit من المفاهيم الحديثة التي تحظى باهتمام العديد من الدول مثل الولايات المتحدة الأمريكية، وكندا، والمملكة المتحدة، وأستراليا وغيرها من الدول، كما توصي العديد من المنظمات المهنية بتكوينها نظرا للدور الذي تقوم به في مراقبة عمليات التقرير المالي والإفصاح لحملة الأسهم والتأكد من مصداقيتها، وكذلك في تدعيم إستقلال عملية المراجعة، الأمر الذي حدا ببعض الدول إلى إصدار التشريعات الملزمة لوجودها داخل شركات المساهمة العاملة بها.²

المبحث الثاني : نظام الرقابة الداخلي

يعتبر نظام الرقابة الداخلية من بين الركائز التي تقوم عليها مهنة المراجعة الداخلية وهذا للدور الذي يقوم به _ نظام الرقابة الداخلية _ ، حيث يساهم بشكل كبير في تعزيز الالتزام بالسياسات العامة للمؤسسة، باعتباره خطة تنظيمية توضح سيرورة المعلومات في المؤسسة الاقتصادية ومدى الإعتماد عليها في تحقيق مختلف أهداف المؤسسة.

المطلب الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلي

1- مفهوم نظام الرقابة الداخلي

الرقابة الداخلية هي مجموعة الإجراءات التي تعتمد في إدارة المؤسسة الاقتصادية، والتي تساعد عند تطبيقها في تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة،³ كما يمكن تعريفها بأنها خطة تنظيمية وإدارية، وطريقة للتنسيق، بالإضافة إلى مجموعة من الوسائل التي تتبناها المؤسسة لحماية الأصول، بهدف الارتقاء بالكفاية الإنتاجية ومتابعة تطبيق السياسة الإدارية والعمل على سيرها في حدود الخطط المرسومة،⁴ أما

¹ عامر حاج دحو، التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية - دراسة على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه، تخصص: تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة أحمد دراية - أدرار، 2018، ص51.

² مجدي محمد سامي، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد: 02، مجلد: 46، 2009، ص19.

³ إبراهيم جابر السيد، الإفصاح المالي أثره وأهميته في نمو أعمال التجارة العربية داخل البلاد الأجنبية، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص260.

⁴ العسالي، عبد المجيد سعيد مصلح، إدارة المنظمات الدولية المتخصصة بالتربية والثقافة و العلوم اليونسكو، الإسكوا، الإيسيسكو، المركز القومي للإصدارات القانونية، الطبعة الأولى، القاهرة، 2010، ص652.

نظام الرقابة الداخلية فقد عرفها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها تشتمل على الخطة التنظيمية والطرق المتناسقة والمقاييس التي تتخذ داخل المنظمة لحماية أصولها، والتأكد من صحة البيانات المحاسبية، والإعتماد عليها هذا بهدف تعزيز الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة.¹

ويعتبر نظام كمجموعة من الإجراءات التي توفر حماية للمساهمين وكافة الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، حيث يجب على الإدارة إقامة نظام للرقابة والمحافظة عليه، هذا ما يزيد ويعزز من درجة الاعتماد على المعلومات المالية والمحاسبية في اتخاذ القرارات الاستثمارية،² إن ارتباط نظام الرقابة الداخلي بتحقيق أهداف المؤسسة أعطى مدلولاً على أن هذا النظام أصبح من الأساسيات في المؤسسة الاقتصادية، حتى أصبحت المؤسسات الربحية أو غير ربحية تصمم نظام خاص بها بما يلبي احتياجاتها الرقابية.³

تعتبر هذه التعاريف أساس تكوين النموذج التقليدي للرقابة الداخلية هذا وقد أصدرت لجنة COSO ثلاث تقارير والتي تعتبر ركائز النموذج الحديث للرقابة الداخلية.⁴

التقرير الأول: ضرورة اعتبار الرقابة الداخلية عند تدقيق القوائم المالية

أصدرت لجنة COSO تقريرها الأول سنة 1987 والذي دعا إدارة المؤسسة إلى تقديم تقرير حول فعالية نظم الرقابة الداخلية من خلال : مدى وجود نظام رقابة داخلية فعال، البيئة الرقابية، مدونة لقواعد السلوك، لجنة التدقيق المختصة، إدارة قوية، إدارة مخاطر المؤسسة.⁵

التقرير الثاني: الرقابة الداخلية الإطار المتكامل

من خلال هذا التقرير الذي صدر في سبتمبر 1992 عرفت لجنة رعاية المنظمات COSO الرقابة الداخلية بأنها عملية تنفذ من طرف مجلس الإدارة، الإدارة العليا ومختلف الأطراف التي تنتمي إلى المنظمة، مصممة لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بالأهداف الثلاثة التالية: فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية، موثوقية المعلومات المالية والإمتثال للقوانين واللوائح.⁶

¹ أحمد نفاذ، المراجعة الداخلية مدخلا لإدارة رشيدة لشركات التأمين الجزائرية، أطروحة دكتوراه، تخصص، مالية ومحاسبة، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، 2016، ص69.

² كمال محمد سعيد كامل النونو، مرجع سبق ذكره، ص44.

³ يوسف سعيد يوف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري- دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية - غزة، 2007، ص98.

⁴ بوبكر عميروش، مرجع سبق ذكره، ص82.

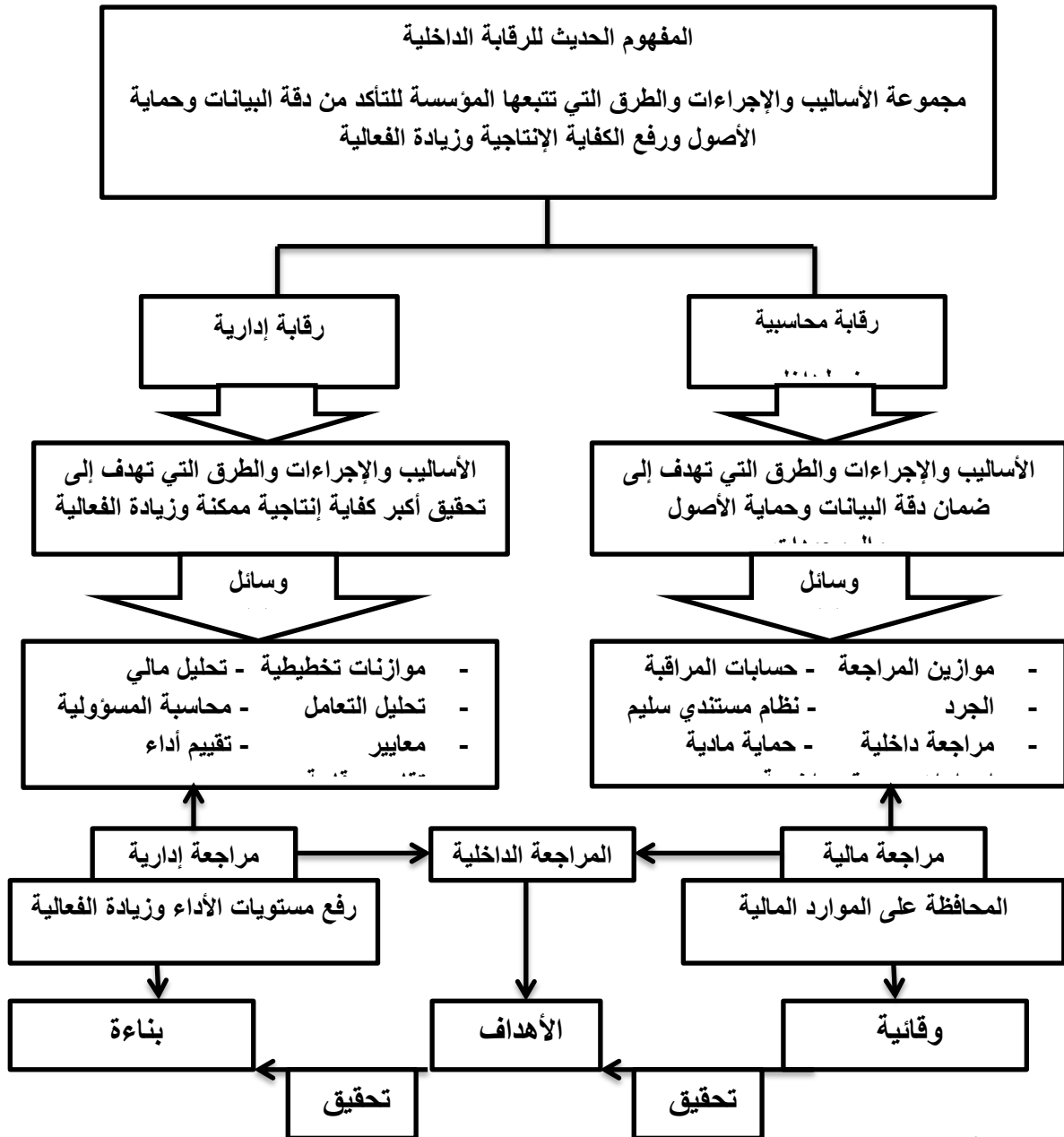
⁵ هيا مروان ابراهيم لظن، مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار coso - دراسة تطبيقية على القطاعات الحكومية في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة وتمويل، جامعة غزة الإسلامية، 2016، ص31.

⁶ كشرود بشير، محيوت نسيم، الإطار المتكامل للرقابة الداخلية coso-ic وأثره على الرقابة الداخلية في الجزائر، مجلة جديد الاقتصاد، العدد11، 2016، ص225.

التقرير الثالث: اعتبار الرقابة الداخلية في تدقيق القوائم المالية (تعديل التقرير الأول)

جاء هذا التقرير كمعدل للتقرير الأول حيث اعتبر أن الرقابة الداخلية هي عملية تتضمن خمس عناصر: البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال، المراقبة أو المتابعة. والنموذج الموالي يوضح التعريف الحديث للنظام الرقابة الداخلية حسب COSO.

الشكل رقم (1-2) : المفهوم الحديث للرقابة الداخلية



المصدر: بن عليّة خالد، الرقابة الداخلية بين المفهومين (التقليدي والحديث)، مجلة دراسات العدد 07،

2- أهمية وأهداف نظام الرقابة

يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق جملة من الأهداف ذات الأبعاد المحاسبية والإدارية والتشغيلية، هذا ما ينعكس على الأداء الكلي للمؤسسة بسبب التداخل في أنشطة المؤسسة، هذا ويهدف نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق الأهداف الآتية:¹

- حماية أصول المؤسسة من أي تلاعب أو اختلاس أو سوء استخدام؛
 - التأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر لإمكان تحديد درجة الاعتماد عليها؛
 - الرقابة على استخدام المواد المتاحة؛
 - زيادة الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة؛
 - وضع نظام للسلطات والمسؤوليات وتحديد الاختصاصات؛
 - حسن اختيار الأفراد للوظائف التي يشغلونها؛
 - تحديد الإجراءات التنفيذية بطريقة تضمن انسياب العمل.
- كما يهدف نظام الرقابة الداخلي إلى التأكد من أن الأنشطة داخل المؤسسة تسير وفق الأنظمة واللوائح والتعليمات،² حيث يعتبر نظام الرقابة الداخلية نظام شامل يتكون من مجموعة من الأقسام أو النظم الفرعية التي تحقق بمجملها أهداف الرقابة الداخلية، بعضها يطلق عليها الرقابة المحاسبية وهي تختص بالجوانب المحاسبية، أما البعض الآخر فيختص بالجوانب المتعلقة بالكفاءة الإنتاجية والسياسات الإدارية ويطلق عليه الرقابة الإدارية.³

إن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة الضمانات فقط بل يعطي تحسيناً في مردودية المؤسسة، من خلال تحقيقه لأهداف السابقة وبالتالي تحقيق نمو المؤسسة وازدهارها من خلال استناده على المبادئ الأساسية التي تضمن السير الحسن والقدرة على الرقابة لكل أنشطة المؤسسة مما يضمن الاستعمال الأمثل لموارد المؤسسة والتحكم في التكاليف.⁴

¹ حازم أحمد فروانة، الرقابة الداخلية في البنوك التجارية - دراسة مقارنة بين بنك فلسطين في غزة والبنك الإسلامي الفلسطيني، مجلة إيليزا لبحوث والدراسات، العدد الثاني، 2017، ص75.

² محمد هاني محمد وآخرون، المفاهيم الإدارية الحديثة، دار المعزز للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2015، ص177.

³ رائد عيد ربه، مرجع سبق ذكره، ص17.

⁴ أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، مذكرة ماجستير، تخصص: نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2007، ص67.

- ويُرجع تقرير لجنة إجراءات المراجعة التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين إلى تزايد الاهتمام بالرقابة الداخلية يرجع للعوامل الآتية:¹
- 1- تزايد نطاق المنظمات وحجمها، مما أدى إلى تعقد وتشعب هياكلها التنظيمية، هذا حتى يمكن مراقبة العمليات بفعالية، حيث يجب أن تعتمد الإدارة على العديد من التقارير والتحليلات التي تتوافر فيها درجة عالية من الثقة؛
 - 2- تحمل الإدارة مسؤولية المحافظة على الموجودات ومنع الأخطاء واكتشاف الاختلاسات الأمر الذي يستوجب على الإدارة تبني نظام رقابة داخلية كفوء بهدف الوفاء بهذه المسؤولية؛
 - 3- توفر الضوابط التي تسمح للمدقق الخارجي بتدقيق تفصيلي والاعتماد على التدقيق الاختباري بدل التدقيق الشامل.

الشكل رقم (2-2): أهداف الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالب بناء على كبلوتي حمزة اثر تطبيق المؤسسة الاقتصادية لنظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة، جامعة أمحمد بوقرة - بومرداس. ص22.

¹ صلاح الدين شاكر البغدادي، أحمد نوفل عوده، كفاءة وفاعلية الرقابة الداخلية في تقييم أداء المؤسسات الحكومية - دراسة تطبيقية في مديرية مجاري محافظة القادسية، مجلة كلية التراث الجامعة، العدد20، ص180.

المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلي

تسمح مكونات أو مقومات نظام الرقابة الداخلية بتوفير أساس يمكن من تقييم الرقابة الداخلية للمؤسسة، والتي تنطبق هذه المكونات مع جميع مجالات عمل المؤسسة، حيث تعرف أنها الحد الأدنى من الجودة المطلوبة لأنظمة الرقابة الداخلية ويمكن عرض مكونات نظام الرقابة الداخلية كما يلي:¹

1- البيئة الرقابية

تعتبر البيئة الرقابية عن التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا والمديرين والملاك لأية وحدة بخصوص الرقابة وأهميتها،² ونظرا لأهمية البيئة الرقابية أكد تقرير لجنة COSO على أهمية توفر العديد من العوامل المؤثرة في البيئة الرقابية والتي تعتبر الأساس الذي تبنى عليه عناصر هيكل الرقابة الداخلية،³ كما أن وجود بيئة رقابة قوية تؤدي إلى فعالية بقية عناصر نظام الرقابة الداخلية لذا تعد بيئة الرقابة أهم عنصر من نظام الرقابة الداخلية والتي تشير إلى القيم الأخلاقية والأمانة والكفاءة لدى الإدارة والموظفين في المؤسسة،⁴ حيث تحدد مسار المؤسسة وتؤثر على وعي موظفيها بالرقابة، وهي الأساس لجميع مكونات الرقابة الداخلية الأخرى وتوفر النظام والهيكل، والذي يتضمن العناصر التالية:⁵

- نزاهة الإدارة والموظفين والقيم الأخلاقية التي يحافظون عليها؛
- وجود مستوى مقبول من الكفاءة لإدارة المؤسسة وموظفيها؛
- أسلوب إدارة المؤسسة؛
- الهيكل التنظيمي للمؤسسة؛
- السياسات والتطبيقات المتعلقة بالموارد البشرية.

¹ مريم عمارة، حامد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 124.

² عمر زهير عز الدين عز الدين، أثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية على أداء المدقق الداخلي دراسة ميدانية على الجامعات الأردنية الخاصة، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2017، ص 26.

³ عبد السلام خميس بدوي، أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية- غزة، 2011، ص 33.

⁴ دانا اكرم فقي محمود، شيلان عارف احمد، المحددات التي تواجه نظام الرقابة الداخلية في بيئة المصارف التجارية- دراسة ميدانية لعينة من المصارف التجارية العاملة في محافظ السلطانية، مجلة جامعة التنمية البشرية، العدد 04، 2017، ص 185.

⁵ مريم عمارة، حامد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 124.

وتشمل بيئة الرقابة التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا، والمديرين، والملاك لأية وحدة بخصوص الرقابة وأهميتها لوحدة، وتتكون بيئة الرقابة من مجموعة من المكونات الفرعية يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار:¹

1- **الاستقامة والقيم الأخلاقية:** تعتبر القيم الأخلاقية من أهم الصفات التي يجب أن يتحلى بها المدقق الداخلي عند قيامه بعمله والتي من شأنها أن تضع إطار لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، فعدم الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي تؤدي بالمدقق إلى ارتكاب تصرفات غير قانونية والتي من شأنها أن تؤثر على الممارسة المهنية للمراجعة.

2- **الالتزام بالكفاءة:** تتمثل الكفاءة في أن يمتلك ويحافظ جميع الأفراد داخل المنشأة على مستوى معين من الكفاءة يسمح لهم القيام بواجباتهم على أكمل وجه، إضافة إلى فهمهم أهمية تطوير وتطبيق أنظمة رقابة داخلية فعالة، وعلى الإدارة أن تحدد المهارة والمعرفة اللازمة للأفراد للقيام بالأعمال المطلوبة، وأن تقدم التدريب اللازم والإرشاد الملائم إضافة إلى تقييم الأداء.²

3- **مشاركة مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة:** يلعب مجلس الإدارة دور هاماً في الرقابة الداخلية، حيث يقوم بدور المدقق والمتابع لأعمال الإدارة ومراقبة الخطط والإشراف على الأداء والأنشطة، ومراجعة السياسات سنوياً، وينبغي أن يتمتع مجلس الإدارة بالخبرة الإدارية والمعرفة الفنية والإستعداد لتمثيل المساهمين، ويجب أن تكون الأغلبية مستقلة من خارج إدارة الشركة.³

2- تقدير الخطر

تعتبر عملية تقييم المخاطر عامل من العوامل المهمة التي تميز المراجعة الداخلية، حيث أصبح التدقيق في وقتنا الحالي يعتمد على مقارنة حديثة قائمة على المخاطر، حيث يعتبر نظام الرقابة الداخلية العامل المسيطر على تحسين أداء المراجعة الداخلية، فالمعلومات المتحصل عليها أثناء مرحلة التعرف على نشاط الوحدة الخاضعة للمراجعة تساعد فريق العمل على تحديد مستوى خطر الرقابة والخطر الملازم الخاص بالنشاط أو الوحدة محل المراجعة.⁴

¹ ألفين أرينز، جيمس لوبك، ترجمة: محمد محمد عبد القادر الديسبي، أحمد حامد حجاج، المراجعة الداخلية مدخل متكامل، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض/السعودية، 2002، ص383.

² عبد السلام خميس بدوي، أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار **coso** على تحقيق أهداف الرقابة (دراسة حالة المنظمات الأهلية في قطاع غزة)، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية - غزة، 2011، ص33.

³ هيا مروان ابراهيم لظن، مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر وفق **coso** - دراسة تطبيقية على القطاعات الحكومية في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية - غزة، 2016، ص57.

⁴ هيثم عبد الله ذيب، مرجع سبق ذكره، ص170.

3- أنشطة الرقابة

تعتبر إدارة المؤسسة مسؤولة عن وضع نظام الرقابة الداخلية وتصميمه والإشراف عليه، يحقق هذا النظام أهداف المحافظة على الأصول ومراجعة دقة وإمكانية الاعتماد على البيانات المالية والمحاسبية، وجدير بالذكر أن مسؤولية الإدارة لا تنتهي بوضع إجراءات الرقابة التي تعتبر ضرورية، إنما يجب أن تضع نظام رقابة داخلية تحت الملاحظة المستمرة حتى يمكن التحقق من:¹

- أن السياسات المرسومة تترجم وتنفذ بشكل سليم؛
- أن التغييرات في العمليات لا تهدف إلى تعقيد الإجراءات أو أن تصبح غير كافية؛
- عندما تحدث تغييرات في النظام يتم اتخاذ الإجراءات أو المقاييس المصححة فوراً.

4- المعلومات والاتصالات

تساهم نظم المعلومات بدور رئيسي في نظم الرقابة الداخلية لأنها تقوم بإنتاج التقارير، بما فيها التنفيذية والمالية والمعلومات ذات الصلة، التي تساعد الإدارة في مراقبة الأعمال في أشمل معانيها، ويجب أن تكفل الاتصال الفعال بتدفق المعلومات على جميع المستويات الإدارية، وحتى في جميع أنحاء المنظمة، كما يجب أن يضمن الاتصال مع أطراف خارجية، مثل العملاء والموردين والمنظمين وحملة الأسهم.²

¹ رائد عيد ربه، مقومات نظام الرقابة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 31.

² عبد السلام خميس بدوي، مرجع سبق ذكره، ص 38.

المبحث الثالث: آليات وظيفة المراجعة الداخلية ودورها في تفعل حوكمة الشركات

ترتكز حوكمة الشركات على مجموعة من الآليات حيث تلعب لجان المراجعة الداخلية في المؤسسة دوراً أساسياً في تفعيلها في المؤسسة الاقتصادية من خلال الإشراف على أعمال وظيفة المراجعة الداخلية والخارجية، وضمان موثوقية المعلومات والتقارير المالية، كما تساهم المراجعة الخارجية في تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسة الاقتصادية باعتبارها عملية فحص وتقييم المعلومات من طرف شخص خارجي مستقل، وتوصيل نتائج الفحص والتقييم لمختلف مستعملي القوائم المالية.

المطلب الأول: لجان المراجعة ودورها في تفعيل حوكمة الشركات

1- عموميات حول لجان المراجعة الداخلية

تشرف لجنة المراجعة الداخلية على مدى فعالية المراجعة الداخلية والخارجية في المؤسسة، والعمل على تشكيل علاقة بين المراجع الخارجي وأعمال المراجعة والإشراف عليها،¹ حيث عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها الأداة التي من خلالها يتم كبح جماح التصرفات غير القانونية للإدارة العليا، وقد أشار تقرير لجنة تريداوي إلى لجنة المراجعة بأنها لجنة فرعية تابعة لمجلس الإدارة تكون مسؤولة عن متابعة المسائل المالية في الشركة، لمساعدة مجلس إدارتها في اتخاذ القرارات المالية التي لا يكون لديه الوقت أو الخبرة الكافية لمعرفة تفاصيلها،² تشكل هذه اللجنة من قبل مجلس الإدارة حيث يتم تحديد مهامها ومسؤولياتها من خلال ميثاق يقرره مجلس الإدارة والذي يضمن للجنة مستوى عال من القبول.³

فقد ارتبطت لجان المراجعة بأزمة الكساد حيث تعتبر نقطة تحول في الفكر الاقتصادي والرأس المالي فقد ساهم ضعف استقلالية مراجع الحسابات وتأثير مجالس الإدارة على المراجعين والمحاسبين الأمر الذي أدى إلى تقديم قوائم مالية مضللة غير صحيحة مما أدى إلى انهيار سوق الأسهم، الأمر الذي شجع كل من بورصة الأوراق المالية (sec) وبورصة نيويورك للأوراق المالية (nyse) على إنشاء لجان المراجعة خاصة بعد انهيار كل من شركة Robbins & Mekesson هذا وتعتبر الولايات المتحدة الأمريكية من أوائل الدول التي بادرت بإنشاء لجان المراجعة.⁴

¹ صلاح هاشم، الإدارة في النظم الخدمية، أطلس للنشر والإنتاج الإعلامي، الطبعة الأولى، مصر، 2018، ص106.

² أحمد نقاز، مرجع سبق ذكره، ص79.

³ عبد الواحد محمد، مرجع سبق ذكره، ص57.

⁴ سامي يوسف محمد إسماعيل، مدى مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي - دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات التدقيق العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، 2014، ص27.

في 01 أوت 2002 وافق مجلس إدارة سوق نيويورك للأوراق المالية على تعديلات مقترحة لمعايير الإدراج الشركات، حيث تم تحديد سلطة لجان التدقيق من منظور نزاهة قوائم الشركات المالية، والتركيز على استقلالية المدقق الخارجي، هذا من خلال معيار مقترح والذي تضمن بندين مهمين، الأول تعيين ثلاثة أعضاء في مجلس الإدارة ذوي صفة مستقلة يتم تحديدهم من قبل لجنة المراجعة، والثاني تحديد أتعاب لجنة المراجعة،¹ توفر لجنة التدقيق الرقابة والإشراف على نشاطات التدقيق الداخلي، كما تشرف على الخدمات الغير تدقيقية التي يقدمها المراجع الخارجي، كما أن زيادة المهام الملقاة على عاتق مجلس الإدارة استوجب تشكيل لجان تابعة لمجلس الإدارة تساعده في تنفيذ مهامه، حيث تعد لجان المراجعة من أهمها تعمل كحلقة وصل تنسق بين عمل المراجع الخارجي والإدارة بشكل يؤدي إلى دعم استقلال مراجع الحسابات والعمل على زيادة جودة عملية المراجعة وفعالية الرقابة الداخلية،² كما أشارت هيئة الأوراق المالية الأمريكية في تقريرها السنوي في عام 1978 إلى الدور الذي تلعبه حيث اقترحت هيئة الأوراق المالية الأمريكية مهاماً ووظائف للجان المراجعة من بينها:³

- التوصية بتعيين أو فصل مراجع الحسابات الخارجي؛

- مراجعة الخطة الأولية ونتائج عملية المراجعة مع المراجع الخارجي؛

- مراجع استقلالية المراجع الخارجي؛

- مراجعة كفاءة نظام الرقابة الداخلية.

إن تنوع وضخامة أعمال مجلس الإدارة تم تفويض أعمال الرقابة والإشراف على إعداد القوائم

المالية، وفيما يلي أهم الأسباب التي أدت إلى اعتماد واستحداث لجان المراجعة في المؤسسات:⁴

- تتكون لجنة المراجعة من أعضاء مستقلين وغير تنفيذيين، حيث يملكون مهارات مالية ومحاسبية

تمكنهم من مزاوله مهام لجنة المراجعة كما تشرف على عملية إعداد التقارير المالية؛

- إن وجود أعضاء غير تنفيذيين ضمن أعضاء لجنة المراجعة يكفل لهم الوقوف على الخلافات بين

مصالح الإدارة ومصالحه المالية والمحاسبية في عملية إعداد التقارير.

¹ مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، رماح للبحوث والدراسات، مجلة دولية علمية محكمة متخصصة في الاقتصاد والعلوم الإدارية، العدد 01، 2005، ص 67.

² فاطمة جاسم محمد، تامر عادل الصقر، تقييم فاعلية لجان المراجعة في المصارف العراقية الأهلية، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 30، 2012، ص 192.

³ خولة حسين حمدان، لجنة التدقيق التشكيل والمهام دراسة مقارنة، مجلة الكوت لعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة واسط، العدد 19، 2015.

⁴ محمد جلاب، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات- دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة، جامعة أمجد بوقرة / بومرداس، 2015، ص 68.

- بهدف خدمة متطلبات الإفصاح والشفافية والتي تتطلب في بعض الوقت نشر تقارير مالية ربع سنوية يستلزم وقت وجهد، حيث يتطلب إشراك كافة أعضاء مجلس الإدارة كما يستغرق وقتا طويلا وهو ما لا يتسم بالكفاءة من ناحية تخصيص الموارد.

2- قواعد تشكيل لجان المراجعة

ترتكز لجنة المراجعة على دليل عمل منظم يهدف إلى تأطير الإجراءات التنفيذية التي يجب على لجنة المراجعة اتباعها، فقد أصدر مركز المديرين بمصر سنة 2008 دليلا إرشاديا يهدف إلى تحسين ممارسات لجان المراجعة بالشركات المصرية، أما في فيفري 2011 فقد أكدت قواعد حوكمة الشركات الصادرة بمصر على ضرورة تشكيل لجان المراجعة وتحديد مهامها وتنظيم اجتماعاتها، وهي لجنة يشكلها مجلس الإدارة من عدد لا يقل على ثلاثة أعضاء مستقلين كما يجوز أن تضم هذه اللجنة أعضاء غير تنفيذيين في حالة عدم توفر العدد الكافي من الأعضاء المستقلين كما بينت هذه اللائحة أهمية استقلالية رئيس لجنة المراجعة.¹

كما يتم تحديد الخصائص والمؤهلات التي يجبل أن تتوفر في أعضاء اللجنة لتتناسب خصائصهم الطبيعية مع المهام المحددة لهم، حيث تقوم لجنة المراجعة بتقديم تقارير ونتائج أعمالها لمجلس الإدارة،² هناك مدخلان يمكن إتباعهما عند تكوين لجان التدقيق وهما : المدخل الاختياري والمدخل الإلزامي.³

1- المدخل الاختياري: من خلال هذه المدخل يتم ترك الحرية للشركة في تشكيل لجنة المراجعة من خلال حاجتها لها، أي عدم وجود إلزام قانوني يلزم بتكون لجنة المراجعة، ويرى أصحاب هذا المدخل أنه كلما كانت هناك فرصة اختيارية لتشكيل لجنة المراجعة كلما كان هناك فعالية في أدائها لمهامها وأعمالها، ومن جهة أخرى فإن معارضة المدخل الاختياري فيرون أنه في ظل البيئة الاختيارية تمام ينخفض عدد الشركات التي تقوم بتكوين لجان المراجعة.

¹ رضوان هاشم حمدون عثمان، التنظيم القانوني لحوكمة الشركات في التشريعات العربية، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، مصر، 2017، ص339.

² إياد سعيد محمود الصوص، مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي (دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في فلسطين)، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية - غزة، 2012، ص37.

³ سامي يوسف محمد إسماعيل، مدى مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي " دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات التدقيق العاملة في قطاع غزة"، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية - غزة، 2014، ص56.

2- المدخل الإلزامي : إن تطبيق هذا المدخل يتطلب وجود نظام أو إطار عمل للجان التدقيق هذا الأخير يكون مرجعا استرشاديا للمؤسسات، حيث تلتزم المؤسسات في ظل هذا المدخل بتكوين لجان مراجعة وهذا وفقا لمتطلبات تنظيمية وقانونية، هذا ويجب أن يغطي إطار عمل لجنة المراجعة قواعد عمل وكيفية تعيين الأعضاء والخائص الواجب توفرها فيهم والمهام الواجب القيام بها.¹

3- الضوابط الخاصة بتشكيل لجنة المراجعة

يهدف ممارسة لجنة المراجعة أنشطتها بكفاءة وفعالية يجب اتباع العديد من الضوابط والقواعد عند تشكيلها، والتي يمكن تحديدها فيما يلي:

1- التحديد الواضح لسلطات ومسئوليات اللجنة: إن تشكيل لجنة التدقيق في المؤسسة

الاقتصادية يترتب عنه مجموعة من المسؤوليات ولذلك استوجب تحديد هذه المسؤوليات بدقة ووضوح بما يتماشى مع تطلعات إدارة المؤسسة، ولا يتم هذا إلا من خلال لائحة أو قانون تسترشد به لجنة المراجعة خلال القيام بمختلف الأعمال، ويتم إصدار هذه اللوائح والقوانين إما من جهات حكومية كوزارة المالية أو الاقتصاد أو غير حكومية مثل بورصة الأسواق المالية.

حيث يجب توضيح طبيعة العلاقة بين الإدارة والمراجع الداخلي والخارجي من خلال دليل مكتوب حتى لا يحدث تداخل أو تعارض بين عمل اللجنة وعمل بعض الأجهزة في المؤسسة كما يجب أن تتمتع اللجنة بسلطة تمكنها من مناقشة أي أمور تراها مهمة، كما يمكنها الاستعانة بأطراف من خارج المؤسسة للنظر في المواضيع التي لها تأثير على سلامة القوائم المالية.²

كما أن تحديد صلاحيات وسلطات لجنة المراجعة بشكل مفصل وواضح وهو ما يمكنها من القيام بأعمالها بكفاءة وفعالية، وهو ما يستوجب منحها الصلاحيات التي تؤهلها للقيام بمهامها وهو ما يمكنها من اتخاذ القرارات التي تكفل تحقيق الأداء السليم لكافة أنشطتها.³

¹ غازي عبدالعزيز سليمان البياتي، اربنا فرج، جيا كريم، دور لجان التدقيق في دعم الحوكمة وانعكاس ذلك في ترسيخ الحكم الرشيد، دراسة استطلاعية لأراء عينة من الحاسبين والمدققين العاملين في محافظة السليمانية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية الاقتصادية، العدد 08، 2018، ص 349

² روان ماجد سيسالم، أثر خصائص لجنة التدقيق على رأي المدقق الخارجي دراسة تطبيقية على البنوك المدرجة في بورصة فلسطين، 2018، الجامعة الإسلامية بغزة، ص 23.

³ كرار حميدي، أحمد حسين مجي، علاء حسين نصيف، أهمية لجنة التدقيق ودورها في تحسين نظم الرابة الداخلية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية، العدد 03، 2017، ص 771.

2- ضرورة توافر الخبرة والمهارة في أعضاء لجنة المراجعة: فطبيعة الأعمال

المحاسبية التي تتسم بالحساسية، يستوجب الأمر أن يتمتع أعضاء لجنة المراجعة بقدر كاف من الخبرة والمهارة والمعرفة التي تمكنهم من اكتشاف الأخطاء والتلاعبات من خلال تفعيل نظام الرقابة الداخلية بالشركة، حيث من أهم الشروط التي يجب أن تتوفر في أعضاء لجان المراجعة أن يكون محاسباً أو مراجعاً خارجياً أو له شهادة علمية في المحاسبة والمراجعة، كما يجب أن يكون على دراية بالمبادئ المحاسبية والمراجعة.¹

كما أن بنك بريطانيا ومن خلال توصياته حول معايير اختيار أعضاء لجنة المراجعة أكد على ضرورة توفر خبرات كافية يفتتح بها مجلس الإدارة، وهو ما أكدته دراسة ماتر 1993 المتعلقة بتحديد معايير اختيار أعضاء لجنة المراجعة والتي توصلت إلى أن تمتع أعضاء لجنة المراجعة بالموضوعية بهدف ضمان فعالية عمل اللجنة، كما يجب أن يكونوا ذوي خبرة ومعرفة بالتنظيم.²

3- حجم لجان المراجعة :

لم يحدد الباحثون والعلماء عدد معين لأعضاء لجنة المراجعة، كما أنه ليس مرتبط بحجم المؤسسة أو طبيعة نشاطها، فهناك من يرى أن كبر حجم لجنة المراجعة ينتج عنه تشتت في اتخاذ القرارات وهو ما يؤثر سلباً على نشاط اللجنة

4- دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات

تلعب لجنة المراجعة دوراً حيوياً في زيادة فعالية حوكمة الشركات حيث تعمل على تحقيق جودة التقارير المالية وتضفي عليها مزيداً من الثقة عن طريق الدور الذي تلعبه من خلال الإشراف على عملية المراجعة الداخلية والخارجية وكذلك دورها في مقاومة أي ضغوط أو تدخلات قد تمارسها الإدارة على عمليات المراجعة:

1- إيجاد آلية للحوار المستمر مع إدارة الشركة في النواحي المالية ومناقشة الإدارة في أي تغييرات في السياسات المحاسبية؛

2- إيجاد آلية للحوار مع المراجعين الداخليين والخارجيين للتأكد من سلامة الإجراءات المطبقة بالشركة المتعلقة بالبيانات والتقارير المالية؛

¹ خملي فريد، شوق فوزي، دور لجان المراجعة في إرساء دعائم حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية دراسة تجربة شركة سبكي في مجال تجسيد مبادئ الحوكمة، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد 02، 2016، ص60.

² مسعود درواسي، ضيف الله محمد الهادي، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر / بسكرة، 07/06 ماي 2012.

- 3- إيجاد آلية للحصول على تقارير مالية واضحة وصريحة في توقيت مناسب للتأكد والحكم على جودة ونوعية البيانات المالية ومدى مطابقتها مع مبادئ المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها؛
- 4- البحث عن تحقيق جودة في فحص هذه التقارير ومناقشتها مع الأطراف المختلفة للحصول على إجابات وافية عن أي تساؤلات على عملية المراجعة؛
- 5- البحث عن آليات لتطوير طريقة العمل الخاصة باللجنة ووضع الضوابط والإرشادات التي تتلاءم مع ظروف الشركة وأعضاء اللجنة.

المطلب الثاني : المراجعة الداخلية كآلية لتفعيل حوكمة الشركات

تتوفر المراجعة الداخلية على مقومات رقابية وتنظيمية ومعيارية، تستطيع المساهمة في تطبيق قواعد الحوكمة، حيث صرح المعيار الدولي رقم 2110 للمراجعة الداخلية، والصادرة عن المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين على أنه يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم عمليات الحوكمة بالمؤسسة واقتراح توصيات المناسبة لتحسينها، من أجل تحقيق الأهداف الآتية:¹

- تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في المؤسسة؛
- ضمان فاعلية إدارة الأداء والمساءلة على مستوى المؤسسة ككل؛
- إبلاغ المعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة إلى الجهات المناسبة بالمؤسسة؛
- تنسيق الأنشطة بين مجلس الإدارة والمدققين الخارجيين وإبلاغ المعلومات.

المراجعة الداخلية تأتي كمحور أساسي للحوكمة لتجسد الفعالية المنشودة، وذلك في إطار تفعيل دور أصحاب المصالح لضمان فعالية الحوكمة، فيتعين على المنظمات من أجل الحصول على قوائم مالية على درجة عالية من الشفافية والإفصاح وتتسم بالمصداقية من قبل أصحاب المصالح أن تقوم بتفعيل عملية المراجعة الداخلية، ولضمان تنفيذ هذه الأعمال في منظومة الحوكمة لا بد من وجود التنظيم الإداري والمهني المتكامل ويشتمل على مجلس الإدارة والمراجعين الخارجيين وإدارة المراجعة الداخلية.²

¹ أحمد نفاذ، المراجعة الداخلية مدخلا لإدارة رشيدة لشركات التأمين الجزائرية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في علوم التدبير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2016، ص161.

² إبراهيم إسحاق نسمان، دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية - غزة، 2009، ص43.

- 1- دور معايير المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة : بادرت الجامعات العلمية والمنظمات المهنية المتصلة بأعمال المراجعة الداخلية إلى دعم الحوكمة، ويمكن التدليل على ذلك بأعمال المراجعة الداخلية والمحاور الأساسية لها والتي تتلخص في الآتي:¹
- أنها نشاط مستقل عن الإدارة التنفيذية للمؤسسة نتيجة لتبعيته إلى مجلس الإدارة داخل دائرة لجنة المراجعة المنبثقة عنه، كما أنه يقوم بعرض تقاريره على هذا المجلس وأيضاً على الملاك عند الضرورة؛
 - أنها نشاط موضوعي يقوم بتنفيذ أعمال المراجعة الداخلية من خلال أشخاص مهنيين ذو خبرة ومهارة عالية سواء من داخل أو خارج المنظمة لدعم وإرساء قواعد الشفافية؛
 - الالتزام من قبل المراجعين الداخليين بتطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية أكثر من الاعتبارات التنظيمية والقانونية المتبعة بالمنظمة؛
 - توسيع نطاق المراجعة الداخلية ليشتمل على الخدمات الاستشارية بجانب خدمات التأكيد والفحص والتقييم، وفي هذا تخطي للمهام التقليدية ودخول دائرة إدارة وتقييم المخاطر؛
 - التزام المراجع الداخلي بتأدية خدمات التأكيد التي تركز على التقييم الموضوع لأدلة من أجل رأي فني مستقل؛
 - إرساء مجموعة من المبادئ الأساسية التي تعبر عن الصورة التي ينبغي أن تكون عليها ممارسة مهنة المراجعة الداخلية ووضع إطار عام لتحسين أداء أنشطتها في مجموعة من الأسس القادرة على قياس هذا الأداء بحيث تؤدي في نهاية المطاف تحسين وتعزيز عمليات الحوكمة؛
 - وجود إستراتيجية للمراجعة الداخلية تستهدف إلى إضافة قيمة للمنظمة وتحسين عملياتها أكثر من إضافة القيمة للإدارة التنفيذية بالمنظمة؛
 - التأكيد على أن اعتبار عناصر نظام الرقابة الداخلية هي المدخل اللازم لمساعدة منظمات الأعمال على توفير نظام جيد ومقبول للحوكمة؛
 - تطبيق دليل أخلاقيات المراجعة على كل الأطراف والوحدات التي تزود بخدمات المراجعة الداخلية وذلك لدعم الثقافة الأخلاقية لمهنة المراجعة الداخلية عالمياً؛
 - توسيع دائرة وظيفة المراجعة الداخلية لتغطي المسؤولين عن نظام الحوكمة، كما تغطي الخاضعين لهذا النظام؛

¹ إبراهيم إسحاق نسمان، نفس المرجع السابق، ص41

- المراجعة الدولية لمبادئ الحوكمة المتصلة بضمان وجود أساس فعال لحوكمة المصارف، وبحماية حقوق المساهمين، وبالمعاملة المتكافئة لجميع المساهمين.
- 2- علاقة الحوكمة بتخطيط المراجعة وتقييم الرقابة الداخلية : حسب المعيار الأول من معايير المراجعة فإنه يتم التخطيط لعملية المراجعة على نحو مناسب وملائم، خاصة ما تعلق بالإشراف على المساعدين حيث يتم التخطيط لعملية المراجعة للأسباب الموائية:¹
- تمكين المراجع من الحصول على أدلة مراجعة كافية، حيث يعتبر الحصول على الأدلة أمراً حيوياً للمؤسسة حتى تتجنب التعرض للمسئولية القانونية والحفاظ على السمعة الطيبة في مجتمع الأعمال؛
- مساعدة المراجع على التحكم في التكاليف، حيث يساعد المؤسسة على العمل بشكل تنافسي الأمر يمكنها من الاحتفاظ بقاعدة العملاء الذين تتعامل معهم أو توسيعها؛
- تجنب سوء التفاهم مع العميل، حيث يعد من الأمور التي توفر علاقة جيدة مع العميل وتسهل تنفيذ العمل على نحو جيد وبتكلفة مناسبة.
- تتوفر المراجعة الداخلية على مقومات رقابية وتنظيمية ومعيارية تساهم في تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية، وهذا ما نص عليه معيار المراجعة الدولي رقم 2110 للمراجعة الداخلية، حيث يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم عمليات الحوكمة بالمؤسسة واقتراح توصيات مناسبة لتحسينها بما يكفل الأهداف الموائية:²
- تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في المؤسسة؛
- ضمان فاعلية إدارة الأداء والمساءلة على مستوى المؤسسة ككل؛
- إبلاغ المعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة إلى الجهات المناسبة بالمؤسسة؛
- تنسيق الأنشطة بين مجلس الإدارة والمدققين الخارجيين والإدارة وإبلاغ المعلومات.
- تتم أنشطة التدقيق الداخلي في بيئات ثقافية وقانونية واقتصادية متباينة ويتم تنفيذها داخل شركات تتباين أهدافها وأحجامها وهيكلها التنظيمية ومن خلال أشخاص مختلفين، وكل تلك الفروقات والاختلافات قد تؤثر على ممارسة أنشطة التدقيق الداخلي في البيئات المختلفة، لذا فمن الضروري

¹ أكرم صابر السحار، العلاقة بين تطبيق إطار حوكمة الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية - غزة، 2015، ص74.

² أحمد نقاز، مرجع سبق ذكره، ص160.

إخضاع عملية التدقيق الداخلي إلى عملية تقييم وتطوير مستمرة لتسهيل وضبط عمل المدققين الداخليين في ظل هذه المعايير، ويتم تسهيل تحقيق هذا الأمر من خلال تطوير معايير التدقيق.¹

¹ رولا عبد المجيد انشاصي، مرجع سبق ذكره، ص69.

خاتمة الفصل

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية كمحور أساسي لتفعيل مبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية وهذا للدور الرقابة التي تلعبه من خلال مراقبة مختلف أعمال المؤسسة، الأمر الذي ينعكس على درجة الشفافية والإفصاح، حيث كما جاء من خلال معيار المراجعة الداخلية رقم 2110 على أنه يجب على وظيفة المراجعة الداخلية أن تقوم بتقييم عمليات الحوكمة في المؤسسة وفي هذا الإطار فإن لجان المراجعة تلعب دوراً أساسياً في تفعيل الحوكمة من خلال إيجاد مختلف الآليات لتحقيق التكامل بين مختلف الأطراف المتعاملة مع الإدارة وضمان تقديم تقارير مالية ذات مصداقية وتتطابق مع مختلف المعايير المعمول بها.

الفصل الثالث

المقاربة النظرية

للأداء

مقدمة الفصل

يعتبر تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية أهم الأهداف التي تسعى لتحقيقها أي مؤسسة وهذا باستعمال العديد من الأنظمة والأساليب حيث يتأثر أداء المؤسسة الاقتصادية بالعديد من العوامل سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها، حيث يعبر الأداء عن المخرجات المراد تحقيقها باستخدام مجموعة من الموارد، كما يعتبر قياس الأداء من بين الوظائف في المؤسسة الاقتصادية التي من خلالها يتم استعمال مجموعة من المؤشرات والنماذج بهدف تحديد الفروقات والانحرافات وتحديد المصادر المسببة لها، كما يعتبر مقياساً لمدى نجاح المؤسسة في الاستمرار والبقاء والمنافسة، تستخدم المؤسسة العديد من الأساليب في تحسين الأداء من خلال مجموعة من الخطط والاستراتيجيات، هذا ويمر تقييم الأداء بمجموعة من المراحل المتسلسلة بهدف الوصول إلى مدى تحقيق النتائج المسطرة، حيث تعتبر بطاقة الأداء المتوازن من أحدث أساليب تقييم الأداء في المؤسسة وهذا لما لها من إيجابيات بجمعها لمختلف المؤشرات المالية وغير مالية.

ومن أجل معالجة مختلف الجوانب المرتبطة بالأداء فقد تم تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث أساسية حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى الأساسيات المتعلقة بالأداء من خلال عرض المفاهيم المختلفة والتطور التاريخي للأداء أما المبحث الثاني فقد تم التطرق إلى مختلف الأنظمة وأساليب تحسين الأداء أما المبحث الثالث فقد تناول بطاقة الأداء المتوازن كأداة لقياس الأداء.

المبحث الأول : أساسيات حول الأداء

يعتبر تحسين الأداء من بين الأهداف الرئيسية التي تسعى أي مؤسسة اقتصادية لتحقيقها، حيث سعى العديد من الباحثين لإيجاد مؤشرات ونماذج تسمح بقياس أداء المؤسسات سواء في القطاع العام أو القطاع الخاص، هذا وقد تطورت أساليب ومؤشرات قياس الأداء لتشمل الأداء البيئي والأداء الاجتماعي للمؤسسة الاقتصادية، كما تم الاعتماد على بطاقة الأداء المتوازن باعتبارها نموذج متكامل يقوم على أربعة محاور رئيسية.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمفهوم الأداء المؤسسي

1- تطور الأداء عبر التاريخ

إن انتشار مؤشرات الأداء في القطاع العام خلال العقود الماضية قابله أبحاث وكتابات شحيحة تضمنت الإطار النظري للأداء المؤسسي وقد تناولت العديد منها انتقادات لغرض ومضمون هذه المؤشرات، إن الحاجة لتقييم فعالية البرامج الاجتماعية، شجعت الهيئات الحكومية على متابعة المقاييس على فترات زمنية محددة ومراقبة أداء البرامج بمرور الوقت، هذا وقد تعمق بعض الباحثين في مجالات برامجية معينة من خلال التركيز على الأداء المؤسسي من حيث إمكانية إدخالها في عملية إعداد الميزانية، كما قامت العديد من الهيئات العامة بتجريب قياس الأداء المؤسسي لأغراض مختلفة طوال تلك الفترة.¹

هذا وقد اهتمت ثلاث مدارس بمفهوم الأداء فمدرسة الإدارة العلمية نظرت إلى الأداء من خلال تنميط الأداء الفردي وتخصيص المناقشات لتحسين الأداء ورفع الإنتاجية من خلال دراسة الوقت والحركة أما المدرسة البيروقراطية فنرى الأداء من خلال المعيارية والنمطية في الأداء المحدد مسبقاً، في حين ركزت مدرسة العلاقات الإنسانية على دراسة أثر العوامل الاجتماعية والإنسانية وظروف العمل على الأداء.²

¹ أيتن محمود المرجوشي، تقييم الأداء المؤسسي في المنظمات العامة الدولية، دار النشر للجامعات، الطبعة الأولى، 2008، مصر، ص14

² بودودة مريم استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية لتقويم الأداء الشامل للمؤسسة – دراسة حالة مؤسسة الخزف الصحي بالمليية، مذكرة ماجستير، تخصص: إدارة مالية، جامعة قسنطينة 02، 2014، ص03

فخلال مرحلة الستينات والسبعينات من القرن العشرين قيمت المؤسسات الأداء بشكل شامل بمقاييس مالية لكنها اقل تنافسية بسبب اعتمادها على المقاييس قصيرة الأمد، أما في مرحلة التسعينات قام كل من Kaplan و Norton بطرح فكرة بطاقات الدرجات المتوازنة التي هي بمثابة ابتكار رئيس في قياس الأداء حيث تقيس وتوحد البيانات غير المالية في نظام تقارير القياس والذي يجعله ثابت وذو معنى، ومع توسع التجارة العالمية وزيادة المنافسة وتوسع قنوات عمل المؤسسات، وبذلك فإن الإدارة حددت واختبرت وحللت مقاييس للأداء المالي وغير مالي لتقدير ما إذا كانت شركاتها تلبى أهدافها الاستراتيجية.¹

أصبح الأداء يحمل معنى أوسع هذا لتأثر بيئة المؤسسات بعدة عوامل أهمها المنافسة العالمية والرغبة في تحقيق مستويات أفضل في الأداء، هذا وقد تم إدراج الجانب الإنساني في تحديد مفهوم الأداء من خلال مدى تأثيره على محيط الإنسان والقيمة التي يجنيها الزبون عند تعامله مع المؤسسة وكذا المستفيدين من الأداء.²

2- مفهوم الأداء

يجمع الأداء المؤسسي كل من أداء الأفراد وأداء الوحدات التنظيمية بالإضافة إلى تأثيرات البيئة الاجتماعية والاقتصادية والاجتماعية، فأداء الأفراد داخل المؤسسة يقاس بمجموعة مقاييس التي يتم من خلالها تحقق أكبر قدر من الإنتاج بأقل قدر من التكلفة، كما يعتبر الأداء المؤسسي منظومة متكاملة لنتائج أعمال المنظمة في ضوء تفاعلها مع عناصر بيئتها الداخلية والخارجية ويشمل الأبعاد التالية:³

- أداء الأفراد داخل كل إدارة وقسم؛
- أداء الإدارات في إطار السياسات العامة للمنظمة؛
- أداء المؤسسة في إطار البيئة الاقتصادية والاجتماعية والثقافية.

¹ أكرم أحمد الطويل، صلاح الدين شبل جاسم، الشراء وفعال seven rights والأداء الاستراتيجي، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن 2019، ص114.

² بوجلال أنفال، قياس الأداء المالي للبنوك الإسلامية في ظل الأزمات المالية - دراسة مقارنة لبعض البنوك خلال الفترة 2003-2013، جامعة فرحات عباس - سطيف، 2016، ص74.

³ محمود عبد الفتاح رضوان، تقييم أداء المؤسسة في ظل معايير الأداء المتوازن، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، 2014، ص09.

هذا وقد تعددت التعاريف المقدمة للأداء، فهناك من عرفه أنه: " المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام إلى تحقيقها "، يركز هذا التعريف على الأداء الكلي للمؤسسة من خلال قدرتها على تحقيق الأهداف المسطرة وقدرة المؤسسة على تحقيق مخرجات بكفاءة وفعالية، هذا وهناك من عرفه أنه: " محصلة أو انعكاس لكيفية استخدام المنظمة لمواردها المادية والبشرية واستغلالها بالصورة التي تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها " ¹.

كما يتمثل الأداء حسب العالم P.Lorino القدرة على الإنتاج بفعالية للسلع والخدمات التي تستجيب لطلب السوق. ²

كما يقصد بمفهوم الأداء " المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام لتحقيقها، وهو مفهوم يعكس كلا من الأهداف والوسائل اللازمة لتحقيقها، أي أنه مفهوم يربط بين أوجه النشاط وبين الأهداف التي تسعى المنظمة إلى تحقيقها " ³.

كما ارتبط مفهوم الأداء بالغرض منه حيث ينظر بعض الباحثين إلى أنها عملية لاحقة لعملية اتخاذ القرارات، بينما يرى آخرون أن الأداء يتضمن في آن واحد معنيين حيث يتمثل الأول في النتيجة الموجبة للنشاط، ويشار إلى عكس - الأداء بنتيجة متوسطة أو سيئة، أما الثاني فهو عبارة عن الفعل الذي يقود إلى النجاح، ويتم بناؤه على طول مراحل التسيير ولا يحصل في آخر العملية التسييرية كنتيجة محصلة. ⁴

¹ عادل بومجان، تأهيل الموارد البشرية لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة: مؤسسة صناعة الكوابل - فرع جنرال كابل - بسكرة، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2015، ص45.

² عائشة يوسف الشميلي، برنامج تحسين الأداء، دار الفجر للنشر والتوزيع، 2017، ص10.

³ عبد المطلب ببيصار، دور الاستثمار في رأس المال الفكري في تحقيق الأداء المتميز لمنظمات الأعمال - دراسة عينة م المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة، أطروحة دكتوراه، جامعة المسيلة، 2017، ص85.

⁴ عادل رزق، إدارة الأزمات المالية العالمية، مجموعة النيل العربية، مصر، 2010، ص483.

المطلب الثاني : قياس وتقييم الأداء المؤسسي

تسعى كل مؤسسة إلى تعزيز أدائها من خلال توليد نتائج أعمال مهمة، خاصة في ظل المنافسة المتزايدة والتغير السريع في بيئة الأعمال، من خلال تحقيق إنتاجية أفضل، وتحقيق إنسجام الموظفين مع الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.¹

1- مفهوم قياس الأداء

" قياس الأداء عملية جزئية في نطاق نشاط إداري أوسع وأشمل هو الرقابة، فإذا كانت الرقابة هي مجموعة الأنشطة التي تمارسها المستويات الإدارية المختلفة في وحدة اقتصادية معينة للتأكد من توافق الأداء المحقق مع الأداء المخطط طبقاً للمعايير الموضوعية لهذا الغرض وتحديد الفروق، وأسبابها، والمسؤول عنها وكيفية تصحيحها، فإن قياس الأداء هو استقراء دلالات ومؤشرات المعلومات الرقابية واتخاذ التصحيحية"²، حيث يمكن اعتبار قياس الأداء كوظيفة من وظائف المؤسسة والتي تسعى من خلال المؤسسة تقييم الأداء ومدى توافقه مع المعايير الموضوعية، من خلال استعمال مجموعة من المؤشرات والنماذج التي يمكن من خلالها تحديد الفروق والانحرافات والمصادر المسببة لها من أجل اتخاذ قرارات تصحيحية، كما هناك من يرى أن قياس الأداء هو عملية مستمرة الهدف منها التقييم الذاتي الوقائي وليس عملية تقوم بها المؤسسات في نهاية تاريخ معين، بهدف تفادي الأخطاء مستقبلاً، إن استعمال مؤشرات الأداء تمكن من تقدير مدى تحقيق أهداف المؤسسة من خلال مقارنة أداء المؤسسة المسة خلال فترات زمنية معينة أو مؤسسات أخرى.

" قياس الأداء المؤسسي هو جهد نظامي لوضع معايير الإنجاز في ضوء الأهداف التنظيمية، وتصميم أنظمة معلوماتية للتغذية العكسية ومقارنة الإنجاز الفعلي بالمعايير الموضوعية من قبل، وتحديد الانحرافات والأخطاء ومدى استخدام الموارد بطريقة فعالة من أجل إنجاز الأهداف"³ من خلال هذا التعريف يمكن القول أن قياس الأداء المؤسسي عبارة عن نظام يتم من خلاله مقارنة الإنجاز الفعلي بالمعايير الموضوعية مسبقاً، كما أنه لا يجب إهمال جانب التغذية العكسية والتي تساهم في تحديد

¹ قياس الأداء، مطبوعة كلية هارفرد لإدارة الأعمال، نقله إلى العربية الحارث النيهان، العبيكان للنشر والتوزيع، الرياض، 2011، ص9
² عرقوب وعلي، دور لوحة القيادة المستقبلية في تحسين أداء المؤسسة وتحقيق رضا الزبون في ظل التوجه نحو حوكمة الشركات، أطروحة دكتوراه في علوم التسويق، جامعة أمحمد بوقرة / بوقرة، 2015، ص22.
³ محمود عبد الفتاح رضوان، تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، 2014، ص10.

الانحرافات وفعالية استخدام الموارد بطريقة فعالة وتصحيح الأخطاء. ويمكن الإشارة إلى أن مفهوم قياس الأداء المؤسسي يتميز بما يلي:¹

- تقييم الأداء المؤسسي عملية هادفة للتعرف على مدى نجاح المنظمة العامة في تحقيق الأهداف المقررة والخطط الموضوعية؛
- عملية مستمرة تهدف إلى التوصل للنتائج التي يتعين اتباعها لتصحيح الانحرافات وتحسين الاداء خلال فترات زمنية تالية؛
- قياس الأداء المؤسسي تساعد على رسم أهداف جديدة وتعديل الخطط الموضوعية.

فعملية قياس الأداء من العمليات الهامة في عملية تنفيذ وتحويل استراتيجية المؤسسة إلى المستوى العملي، كما أن قياس الأداء يوجه أعمال وأنشطة مختلف الوحدات التنظيمية في المؤسسة الاقتصادية من خلال التوزيع الأمثل للموارد، والوقوف على مدى تحقيق الأهداف المطلوبة أي من خلال تحديد مقدار نتائج المؤسسة أو ما توصلت إليه، وتماشيا مع التوجه الإستراتيجي للأداء، هناك عاملين أساسيين وراء التطور في نظم قياس الأداء وهما:²

العامل الأول: تزايد الاتجاه نحو استخدام المقاييس غير المالية لتتكامل مع المقاييس المالية التقليدية؛

العامل الثاني : العلاقة بين عملية التخطيط الإستراتيجي وقياس الأداء، فأصبحت عملية هامة في كل مستويات المنظمة وأصبحت الرؤية والإستراتيجية تعكس المقاييس المالية وغير مالية.

2-أهداف تقييم الأداء

يعتبر الهدف التي تسعى إليه أي مؤسسة هو تحقيق معدلات عالية من الكفاءة والفعالية، وعليه فإن قياس وتقييم الأداء المؤسسي جزء من عمل أي مؤسسة ولتحقيق الكفاءة والفعالية داخل أي مؤسسة يتطلب إجراء تحليل شامل لأوجه النشاط، ومنذ بداية النهضة الحديثة في عصر ما بعد الصناعة، اهتمت مختلف المؤسسات بقياس نتائج الأعمال على مؤشرات الربحية والمالية بصورة عامة،³ تكمن أهمية تقييم

¹ أبتن محمد المرجحي، مرجع سبق ذكره، ص 18.

² عادل بومجان، تأهيل الموارد البشرية لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة : مؤسسة صناعة الكوابل – فرع جنرال كابل بسكرة، أطروحة دكتوراه في علوم التسير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015، ص57.

³ أبتن محمود المرجوشي، مرجع سبق ذكره، ص12.

الأداء في كونه يلعب دورا هاما في جعل المؤسسة على علم بالعوامل التي تحقق لها النجاح، من خلال الرقابة على نشاطاتها، حيث يمكن أن تلخيص أهمية الأداء في النقاط التالية:¹

- الرقابة: قياس الأداء يساعد في تقليل الانحرافات التي تحدث أثناء العمل؛
 - التقييم الذاتي: يستخدم القياس لتقييم أداء العمليات، وتحديد تحسينات المطلوب تنفيذها؛
 - التحسين المستمر: يستخدم القياس لتحديد مصادر العيوب، ومنع الأخطاء، وإيجاد فرص التحسين؛
 - تقييم الإدارة: بدون قياس لا توجد طريقة للتأكد من أن المؤسسة تحقق أهدافها.
- ترجع أهمية الربط بين تقييم الأداء وأهداف المنظمة إلى التأكد وضمان أن ما يتم تحقيقه من عمليات وما يتم تقديمه من خدمات وما يقوم الأفراد بممارسته وهو ما نطلق عليه الأداء المؤسسي والفردى يؤدي إلى تحقيق أهداف المنظمة، ومن ثم فإن تقييم الأداء يؤدي إلى الوقوف على أوجه الانحراف في الاداء وبالتالي العمل على تصحيحها لضمان أن الأداء سيؤدي في نهاية الأمر إلى تحقيق أهداف المنظمة الموضوعية.²

يهدف تقييم الأداء المؤسسي إلى تحديد مدى الارتباط والفعالية، وتأثير البرامج والأنشطة، من حيث علاقتها بالأهداف الموضوعية ويحاول تقييم الأداء المؤسسي قياس الحد الذي تحقق عنده نجاح تحقيق الأهداف.³

إن أي عملية تقييم الأداء تهدف إلى ربط إدارة الأداء بالأهداف والاستراتيجيات الموضوعية للمؤسسة، من خلال محاولة دفع الأنشطة في اتجاه تحقيق الأهداف للمؤسسة ومنعها من الانحراف من خلال المتابعة المستمرة وتصحيح مسار الأنشطة أول بأول وحل المعوقات التي أدت إلى انحراف المسار عن وجهته في تحقيق أهداف المؤسسة.⁴

ويكتمل مفهوم تقييم الأداء المؤسسي بالتعرف على أهدافه:⁵

- تحسين الأداء والإنتاجية، حيث تعتبر تحقيق انتاجية مرتفعة من الأهداف الأساسية لكل مؤسسة؛

¹ نوي فطيمة الزهرة، أثر تطبيق الحوكمة المؤسسية على تحسين أداء البنوك الجزائرية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2017، ص81.

² صلاح الدين عبد الحميد، سبل الاستفادة من تحليل الفجوات في مجال التخطيط الاستراتيجي الشرطي، مركز بحوث الشرطة : القيادة العامة لشرطة الشارقة، الطبعة الأولى، 2013، أبو ظبي، ص132.

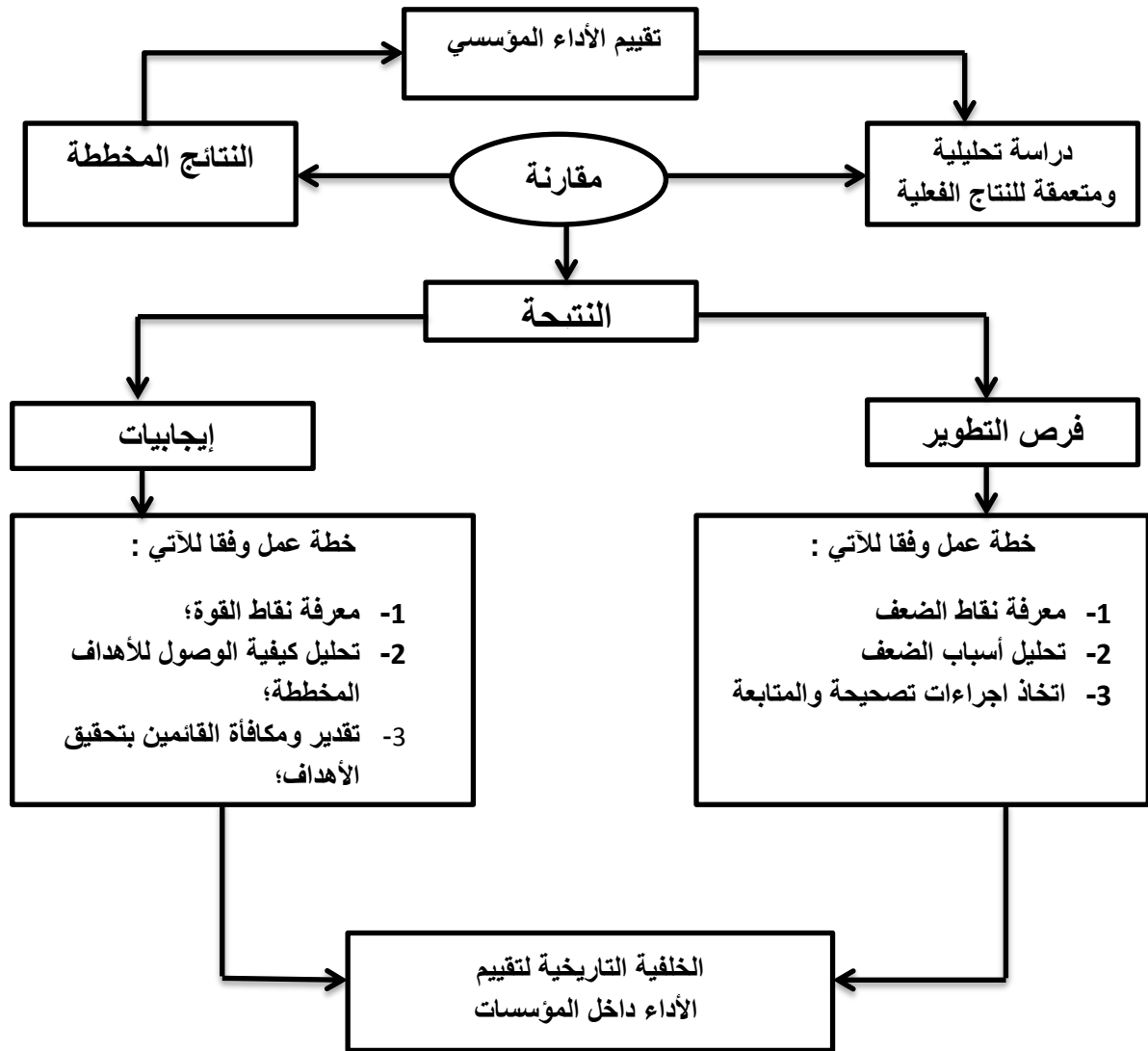
³ أيمن محمود المرجوشي، مرجع سابق ذكره، ص215.

⁴ نبراس ناجي رزوقي، تأثير استراتيجية تقويم الأداء في الفاعلية التنظيمية، دار التعليم الجامعي، 2019، الإسكندرية، ص54.

⁵ محمود عبد الفتاح رضوان، تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن، مرجع سابق ذكره، ص14.

- معرفة مدى مساهمة العاملين في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال تقييم أداء العاملين وربطه بتقييم أداء المنظمة؛
- تشخيص المشكلات وحلها ومعرفة مواطن القوة والضعف في المؤسسة، من ثم يمكن رسم الاستراتيجيات والأهداف المستقبلية بوضوح بعد تحليل البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة؛
- التغذية العكسية لإدارات المؤسسة الفرعية والنظام ككل من أجل تحقيق الرقابة الوقائية.

الشكل رقم (3-1) : عملية تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية



المصدر: محمود عبد الفتاح رضوان، تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن، مرجع سبق ذكره، ص12.

3- أهمية تقييم الأداء

تهتم المجتمعات والنظم الاقتصادية بتقييم الأداء المؤسسي لما له من أهمية من أجل معرفة مدى تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية ومعرفة مدى إنحرافها على الخطط المسطرة من أجل تصحيح وتقويم هذه الإنحرافات، هذا وتتمثل أهميته في:¹

- تقييم الأداء يساعد توجيه الإدارة العليا إلى مراكز المسؤولية التي تكون أكثر حاجة إلى الإشراف؛
- يساعد على إيجاد نوع من المنافسة بين الأقسام والإدارات والمؤسسات المختلفة مما يؤدي إلى تحسين أدائها، ومساعدة المسؤولين على اتخاذ القرارات التي تحقق الأهداف من خلال توجيه نشاطاتهم نحو المجالات التي تخضع للقياس والحكم؛
- يوفر قياسا لمدى نجاح المؤسسة، فالنجاح مقياس مركب يجمع بين الفعالية والكفاءة في تعزيز أداء المؤسسة لمواصلة البقاء والاستمرار؛
- على المستوى المالي، فإن تقييم الأداء ينصب على التأكد من توفر السيولة ومستوى الربحية في ظل كل من قرارات الاستثمار والتمويل وما يصاحبهما من مخاطر؛
- يظهر مدى إسهام المؤسسة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية، من خلال تحقيق أكبر قدر من الإنتاج بأقل تكاليف والتخلص من عوامل الضياع في الوقت والجهد؛
- الكشف عن التطور الذي حققته المؤسسة في مسيرتها نحو الأفضل أو نحو الأسوء، وذلك عن طريق الأداء الفعلي زمنيا في المؤسسة من مدة لأخرى.

¹ حجاج نفيسة، أثر الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات والاتصال على الأداء المالي " دراسة حالة عينة من المؤسسات البترولية الجزائرية خلال الفترة (2010- 2014)", أطروحة دكتوراه تخصص: مالية ومحاسبة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2017، ص19.

المطلب الثالث : العوامل المؤثرة على مستويات الأداء

يشمل الأداء بمفهومه الواسع عدة مستويات التي تتفرع إلى اتجاهات متعددة ومتكاملة، حيث يصنف العناصر الأساسية التي تقيس مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها في المدى الطويل، المتوسط والقصر، وحسب التسلسل الهرم التنظيمي للمؤسسة الاقتصادية يمكن أن أخذ الأداء صبغة استراتيجية، تكتيكية أو عملياتية ونميز ثلاث مستويات للأداء:

1- الأداء العملي أو التشغيلي:

يرتبط هذا المستوى من الأداء بالمستوى التشغيلي في المؤسسة، حيث يعالج بصفة أساسية القرارات الروتينية المبرمجة مسبقاً، حيث يقيس مدى تحكم المؤسسة في تسيير نشاطاتها الروتينية، كما يشمل العديد من جوانب الأداء كالأداء الداخلي لمختلف مواردها خاصة البشرية منها، ترتبط كفاءة العمليات التشغيلية عادة بقدرة العملية التشغيلية في خلق العائد أو بقدر الإدارة على ضغط النفقات مقابل الإرتفاع في العوائد، أما إذا انخفض مستوى العائد بسبب التضخم بمقدار النفقات التشغيلية تعني تدني الإنتاجية والكفاءة التشغيلية تعني تدني الإنتاجية والكفاءة التشغيلية.¹

فالأداء التشغيلي هو قدرة المؤسسة على أداء وظيفة العمليات التي تعتمد على المعرفة والخبرة وهو ما ينتج خدمة واسعة وجودة عالية، هذا وقد تم التركيز على الأداء التشغيلي لما له من أهمية في قياس قدرة المؤسسة على تلبية حاجيات السوق بالموعد والمواصفات المطلوبة،² كما يشمل هذا النوع من مؤشرات الأداء: الحصة التسويقية، تقديم منتجات جديدة، نوعية المنتج، والخدمة العامة، إضافة للعديد من المقاييس التي ترتبط بمستوى أداء عمليات المؤسسة، وعليه استوجب تعزيز هذا الأسلوب في القياس بمقاييس أداء غير مالية.³

يشير الأداء التشغيلي إلى النتائج المرغوبة التي تسعى المؤسسة إلى تحديد أهدافها من خلال استخدام الكفاء والفعال لمواردها المتاحة، حيث أن من الأولويات التنافسية التي تمكن للمؤسسة أن تقيس

¹ أحمد علي صالح، زكريا الدوري، الفكر الاستراتيجي وانعكاسه على نجاح منظمات الأعمال، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان/الأردن 2011، ص385.

² أكرم أحمد الطويل، صلاح الدين شبل جاسم، الشراء وفق ل seven rights والأداء الاستراتيجي، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان /الأردن، 2019، ص98.

³ كامل أحمد إبراهيم أبو ماضي، قياس أداء مؤسسات القطاع العام في قطاع غزة باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، أطروحة دكتوراه، تخصص: إدارة أعمال، جامعة الجنان – طرابلس/ لبنان، 2015، ص15.

أدائها التشغيلي على أساسه عي : الجودة والتكلفة المنخفضة والسرعة في التسليم والمرونة، كما أن لكيفية استخدام المؤسسة لمواردها المادية والبشرية وكيفية استغلالها بصورة تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها.¹

2- الأداء الإستراتيجي:

يعرف الأداء الاستراتيجي على أنه جوهر الإدارة الاستراتيجية ويرتبط بالأهداف بعيدة المدى كما أنه يعبر عن المقاييس التي تساعد على تقييم قدرة المؤسسة في ربط حاضرها بمستقبلها ومدى استجابة لمتغيرات المحيط،² فالأداء الاستراتيجي هو أكثر من كونه أداء مالي موجه نحو المخرجات بل أنه منظور أوسع، مع مؤشرات الأداء الغير المالية أصبح موضوع مناقشته بين المهتمين بالإدارة الاستراتيجية، ويمكن النظر إلى الأداء الاستراتيجي باعتماد مؤشرين الأول مستوى التركيز ان كان داخليا أو خارجيا والثاني هو الهيكل وما إذا كان مستقرا أو مرنا، فالأداء الاستراتيجي هو دالة لكافة أنشطة المؤسسة وهو الفعل التي تسعى كافة الأطراف في المؤسسة لتعزيزه، كما يترجم الأداء الاستراتيجي الخطط الاستراتيجية إلى نتائج، من خلال مساعدة المدراء على الاستجابة السريعة وبفاعلية للتغيرات غير المتوقعة.³

كذلك حظي الأداء الاستراتيجي باهتمام استثنائي لكونه يعكس التوجه الاستراتيجي المعتمد، كما يوضح أبعاد وحالات التكيف الاستراتيجي للمؤسسة مع بيئتها، وإن عملية الرقابة الاستراتيجية لا يمكن تحقيقها إلا من خلال الأداء الاستراتيجي ومن خلال اعتماد المؤسسات لأسلوب محدد للتغذية العكسية يهدف إلى إعادة النظر سواء كانت بالاستراتيجية أم الأهداف المحددة أم في صيغ وأساليب التنفيذ والرقابة.⁴

يعد قياس الأداء الاستراتيجي مهما وضروريا للمؤسسات لكونه يعكس مدى إيفائها لمتطلبات البيئة الداخلية والخارجية عن طريق تحقيق أهدافها المختلفة، وبذلك نالت عملية القياس اهتمام الباحثين والكتاب في هذا المجال بتحديدهم لمجموعة من المعايير تضم مؤشرات معبرة عن المعلومات ذات العلاقة بنشاطات المؤسسة الحالية والمطلوبة،⁵ هذا ويعتبر الأداء الاستراتيجي انعكاس لقدرة المؤسسة وقابليتها

¹ قاسم محمد العنزي، حسنين حسين هاتف، الجودة الشاملة ودورها في تحسين الأداء التشغيلي للعاملين 2017 – 2018، مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد التاسع، العدد الأول، 2019، ص48.

² ريم محمود أبو عامر، علاقة تكاليف الجودة بالأداء الاستراتيجي (دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في قطاع غزة) مذكرة ماجستير، تخصص: المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية – غزة، 2015، ص32

³ أكرم أحمد الطويل، صلاح الدين شبل جاسم، الشراء وفق ل seven rights والأداء الاستراتيجي، مرجع سبق ذكره ص79.

⁴ سيد محمد جاد الرب، التخطيط الإستراتيجي: منهج لتحقيق التميز التنافسي، دار الفجر للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، القاهرة، 2016، ص275.

⁵ سيد محمد جاد الرب، نفس المرجع السابق، ص276.

على تحقيق أهدافها، ويعكس مدى استخدام الموارد المادية والبشرية والمالية واستغلالها بصورة ملائمة لتحقيق الغرض منها.¹

ويشمل تحليل العوامل المهمة التي ترتبط بالمؤسسة وهي:²

- **التحليل البيئي:** ونعني به تحديد الفرص والتهديدات التي يمكن أن تجابه المؤسسة في المستقبل، وتشمل المتغيرات المهمة في البيئة: الاقتصادية، السياسية، الاجتماعية، العلمية والتكنولوجية، الوضعية التنافسية.

- **التحليل الداخلي:** ونعني بتقييم وضع المؤسسة من خلال تحديد نقاط قوتها وضعفها، حيث عليها أن تدرك إمكانياتها ووضعها المالي والفني ونوع العاملين ومهارتهم، ومكانتهم التسويقية. من أهم العوامل المؤثرة على الأداء، ما يلي:

- غياب أهداف محددة: المؤسسة التي لا تمتلك خطط مفصلة من أجل تحقيق أهدافها، وبالخصوص معدلات الإنتاج المطلوبة، وهو ما يؤثر على قياس الأداء وهذا لعدم وجود معيار محدد مسبقاً، حيث لا تمتلك المؤسسة معايير أو مؤشرات للإنتاج الجيد مع الموظف ذو الأداء الضعيف؛

- عدم المشاركة في الإدارة: يتم خلق فجوة بين القيادة الإدارية والموظفين نتيجة عدم إشراكهم في التخطيط وصنع القرارات وبالتالي يؤدي إلى ضعف الشعور بالمسؤولية والعمل الجماعي لتحقيق أهداف المنظمة، مما يؤدي إلى تدني مستوى الأداء لدى هؤلاء الموظفين لشعورهم بأنهم لم يشاركوا في وضع الأهداف المطلوب إنجازها.

¹ وهيبه مقدم، الإدارة الاستراتيجية من خلال لوحة القيادة، دار التعليم الجامعي، 2019، مصر، ص91.

² نفس المرجع السابق ص92

المبحث الثاني : مراحل وأساليب تقييم الأداء المؤسسي

يمر تقييم الأداء في المؤسسة بمجموعة من المراحل التي تشكل مسار لتحسين الأداء، حيث يعتمد على جملة من الأساليب التي من شأنها أن تبرز نقاط القوة ونقاط الضعف في أداء المؤسسة، من خلال قياس الأداء الحالي للمؤسسة الاقتصادية ومقارنته مع تلك المؤسسات التي تنشط في نفس القطاع أو أداء نفس المؤسسة في فترات سابقة.

المطلب الأول : مراحل تقييم الأداء

1- **تحديد النشاط المراد تقييمه :** في هذه المرحلة يتم تحديد النشاط المراد تقييمه والعمليات والنتائج المراد تحقيقها والتركيز على العناصر الأكثر أهمية في كل نشاط يتم تقييمه، حيث أن تحقيق أهداف المؤسسة سواء الاستراتيجية أو المرحلية يتطلب العديد من الأنشطة والأعمال ولا بد من التركيز على أكثر العناصر دلالة في كل عملية؛¹

2- **تحديد معايير الأداء:** يعد معيار الأداء بياناً مختصراً يصف النتيجة النهائية التي يتوقع أن يصل إليها العامل الذي يؤدي عمل معين، حيث يعد معيار الأداء القانون الداخلي المتفق عليه بين الرؤساء والمرؤوسين لتحديد الكيفية التي يتوصلو بها إلى أفضل مستوى أداء، وفي الوقت نفسه التعرف على أوجه القصور التي تشوب الأداء؛

3- **نقل توقعات الأداء للأفراد العاملين:** بعد تحديد المعايير اللازمة للأداء الفعال لا بد من توضيحها للأفراد العاملين لمعرفة وتوضيح ما يجب أن يعملوا وماذا يتوقع منهم، ومن الأفضل أن تكون عملية الاتصال بطريقتين، أي أن يتم نقل المعلومات من المدير إلى مرؤوسيه ويتم مناقشتها معهم والتأكد من فهمها، وبالتالي لا بد وأن تكون هناك تغذية عكسية من المرؤوسين إلى مديريهم لغرض الاستفسار حول أية جوانب غير واضحة.²

4- **مرحلة قياس التغيرات وتفسيرها:** من خلال تحديد أسباب الاختلاف بين نتائج التنفيذ الفعلي والنتائج المخططة مسبقاً، أو تحديد أسباب الاختلاف بين نتائج التنفيذ الفعلي لفترة معينة ونتائج التنفيذ الفعلي لفترة سابقة؛

¹ كامل أحمد إبراهيم أبو ماضي، قياس أداء مؤسسات القطاع العام في قطاع غزة باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه، جامعة الجنان، لبنان، 2015، ص37.

² عبد المطلب بيبصار، دور الاستثمار في رأس المال الفكري في تحقيق الأداء المتميز لمنظمات الأعمال، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2017، ص113.

5- مرحلة تحديد الجهة المسؤولة عن حدوث الاختلافات : وهنا يجب التفرقة بين طبيعة المسؤولية، وما إذا كانت مسؤولية داخلية أين يعود اختلاف نتائج التنفيذ إلى القرارات والأعمال التي تم إنجازها داخل المؤسسة، أو مسؤولية خارجية خارجة عن نطاق تحكم المؤسسة.¹

المطلب الثاني : مؤشرات تقييم الأداء وأساليب تحسينه

1- أساليب تحسين الأداء المؤسسي :

إن تحسين الأداء هو استخدام جميع الموارد المتاحة لتحسين المخرجات وإنتاجية العمليات، وتحقيق التكامل بين التكنولوجيا الصحيحة التي توظف رأس المال بالطريقة المثلى، ومن المبادئ الأساسية لتحسين الأداء:²

- الوعي بتحقيق احتياجات وتوقعات الزبون (داخلي/خارجي)؛
- إزالة الحواجز والعوائق وتشجيع مشاركة جميع العاملين؛
- التركيز على النظم والعمليات ؛
- القياس المستمر ومتابعة الأداء.

ويمكن تعريف مسار تحسين الأداء أنه " مجموعة من العمليات تهدف لضمان مستوى أعلى في التركيز على الزبون وفهم أوضح للعمليات والنشاطات وتحفيز العاملين وضمان التزامهم ومسؤولياتهم تجاه مؤسساتهم وبيئتهم ومجتمعهم، وهذا ليس في إطار فردي فقط بل من خلال إطار جماعي، والتغيير بصورة مستمرة بالترافق مع تنفيذ استراتيجية فعالة تؤدي إلى الشفافية في قياس الأداء وتحديد محركات القيمة من خلال تكوين جيد وفعال للموارد البشرية بالمؤسسة على التعامل مع الموارد البيئية الحيوية غير المعروف تأثيرها، وتعليمهم واجباتهم ومسؤولياتهم البيئية "

تتمثل أهم المداخل الحديثة لتحسين الأداء المؤسسي في اتجاهين رئيسيين وهما الإتجاه الياباني الذي يعتمد على التحسين المستمر، أما الإتجاه الثاني فهو الذي يقوم على التحسين الجذري أو الابتكار والذي تلتزم به الإدارة الغربية والذي يعتمد على القفزات النوعية في مستوى الأداء بهدف إرضاء مختلف

¹ نوي فطيمة الزهرة، مرجع سبق ذكره، ص83.

² مومن شرف الدين، دور الإدارة بالعمليات على تحسين الأداء للمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة نقاوس للمصبرات باتنة، مذكرة ماجستير، تخصص: إدارة استراتيجية، 2012، ص54.

الأطراف المرتبطة بالمؤسسة الاقتصادية، أما الإتجاه الياباني فإن تحسين الأداء يكون بصفة تدريجية وتراكمية.¹

2- مؤشرات تقييم الأداء المؤسسي

يعرف مؤشر الأداء على أنه: "معلومة تساعد على توجيه نشاط المؤسسة بغرض تحقيق هدف معين أو تساعدها في تقييم نتائج ذلك النشاط، من هذا المنطلق يمكن تقسيم مؤشرات الأداء الاقتصادية إلى مؤشرات أداء مالية مثل: السيولة، الربحية، النمو، وكلفة الجودة، ومؤشرات أداء غير مالية مثل: الإنتاجية، الحصة السوقية للمؤسسات، تحقيق رضا الزبون، تحسين الجودة، والقيمة المضافة.²

1- **نسب حسابات التسيير**: تهدف دراسة ربحية المبيعات لمعرفة مقدرة المؤسسة على توليد الأرباح من خلال المبيعات، وتتمثل هذه النسب في الآتية: ³

- **نسبة هامش القيمة المضافة**:

- وتبين هذه النسبة مقدرة دينار واحد من رقم الأعمال على توليد هامش من القيمة المضافة ويحسب بالعلاقة التالية:

نسبة هامش القيمة المضافة = القيمة المضافة / رقم الأعمال

- **نسبة هامش الربح الصافي**: تبين هذه النسبة مقدرة دينار واحد من رقم الأعمال على توليد هامش من النتيجة الصافية، ويحسب بالعلاقة التالية:

نسبة هامش الربح الصافي = النتيجة الصافية / رقم الأعمال.

- **معدل نمو المبيعات**: وتحسب من خلال قسمة (المبيعات الصافية للسنة الحالية-المبيعات الصافية للسنة السابقة) على المبيعات الصافية للسنة السابقة مضروباً في 100% .

2- مؤشرات الإنتاجية:

- **الإنتاجية الكلية**: تمثل الإنتاجية الكلية العلاقة بين كافة عناصر الإنتاج ومستلزماته المستخدمة في العملية الإنتاجية والإنتاج المتحقق من هذه العملية، وفي هذه الصيغة يوضع في البسط جميع المخرجات التي تنتجها المؤسسة كما يوضع في المقام جميع المدخلات التي تستخدمها.

¹ عرقاب وعلي، مرجع سبق ذكره، ص 57.

² بدودة مريم، مرجع سبق ذكره، ص 22.

³ حجاج نفيسة، أثر الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات والاتصال على الأداء المالي " دراسة حالة عينة من المؤسسات البترولية خلال الفترة (2010- 2014)، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في المالية والمحاسبة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2017، ص 21.

الإنتاجية الكلية = الإنتاج / عناصر الإنتاج

- الإنتاجية الجزئية : أهم ما يميز فكرة الإنتاجية الجزئية هو البساطة والسهولة ألا أنه يعاب على هذا المعيار أن الإنتاجية المتوسطة تقيس كفاءة أحد عوامل الإنتاج وهذا ليس بالأمر الصحيح في كثير من الأحيان:

إنتاجية الأجر = المخرجات / مجموع الأجور والرواتب

إنتاجية العمل = المخرجات / العمل

إنتاجية المواد = المخرجات / الخامات

إنتاجية رأس المال = المخرجات / الإستثمارات

المبحث الثالث : بطاقة الأداء المتوازن كأداة قياس الأداء المؤسسي

المطلب الأول: مفهوم بطاقة الأداء المتوازن

1- تعريف بطاقة الأداء المتوازن

اختلفت التسميات المقدمة لبطاقة الأداء المتوازن فهناك من سماها بطاقة الإنجازات المتوازنة، وهناك من أطلق عليها بطاقات الأهداف المتوازنة، ومنهم من سماها بطاقة العلامات المتوازنة، فقد عرفها كابلان ونورتون بأنها: " نظام يزود المؤسسة بمقاييس وأهداف إستراتيجية تعطي الإدارة القدرة على إدارة كل أشكال الأداء فيها، وتوازن بين المقاييس المالية والغير مالية بوصفها محركات للأداء المستقبلي للمؤسسة، وتقيس أداء المؤسسة من خلال أربعة محاور لكن الارتباط بين تلك المحاور تشتق من رؤية واستراتيجيات وأهداف المؤسسة".¹

من هذا التعريف يتضح أن بطاقة الأداء المتوازن عبارة عن نظام الهدف منه تحقيق أهداف وفق استراتيجيات تقوم أساسا على أربعة محاور أساسية تقوم على مقاييس مالية وغير مالية من أجل تحقيق رؤية المؤسسة.

كما يمكن تعريف بطاقة الأداء المتوازن بأنها عبارة عن: " نظام شامل ومتوازن لقياس أداء المؤسسة يأخذ بعين الاعتبار أدائها المالي وأدائها الغير المالي بأبعاد أخرى مثل: التعلم والنمو للموظفين والعمليات التشغيلية الداخلية وكفاءتها ورضا الزبائن وخدمة وتنمية المجتمع المحلي والالتزام بمتطلبات السلامة العامة للعاملين فيها ولأفراد المجتمع المحلي الذي تعمل فيه، وذلك بشكل متكامل ومتداخل ومتربط بكل من رسالة المنظمة واستراتيجيتها".²

من خلال هذا التعريف يمكن اعتبار بطاقة الأداء المتوازن أنها عبارة عن نظام متكامل لقياس الأداء المؤسسة المالي والغير المالي من خلال أربعة أبعاد تشكل مجملها أبعاد بطاقة الأداء المتوازن التي وهذا بشكل مترابط ومتوازن من أجل تحقيق رسالة المؤسسة واستراتيجيتها، حيث تتعدى أهداف المؤسسة تحقيق أداء مالي عالي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الغير مالية هذا باعتبار المؤسسة الاقتصادية عبارة عن نظام يؤثر في الوسط الخراجي وتتأثر به.

1 أحمد يوسف دودين، بطاقة الأداء المتوازنة ومعوقات استخدامها في منظمات الأعمال ص26.

2 أماني جرار، إدارة المشاريع التنموية، دار اليازوري، الطبعة الأولى، الأردن، 2018، ص185.

بطاقة الأداء المتوازن هي: أيضا أداة لتحقيق استراتيجية المؤسسة الاقتصادية، ليس فقط فيما يتعلق بالأهداف المالية قصيرة الأجل ولكن أيضا في صياغة وتنفيذ استراتيجية مناسبة لتحسين الأداء.¹

كما عرفها كل من Jaskon and Sawyers أنها: " منهج لقياس الأداء يستخدم مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية ذات الصلة بعوامل النجاح المهمة للمؤسسة، ودمج المقاييس المالية وغير المالية للأداء، وأن هذا المنهج يساعد على إبقاء الإدارة مدركة وواعية لعوامل النجاح المهمة للمؤسسة ".²

تستخدم بطاقة الأداء المتوازن مجموعة المقاييس المالية وغير مالية خاصة تلك التي تساهم في تنفيذ استراتيجية المؤسسة والمساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة سواء على المدى البعيد أو القريب، ومن الملاحظ أن عند إعداد بطاقة الأداء المتوازن يجب أن تشمل كافة عوامل التي تؤثر على المؤسسة سواء مالية أو غير مالية.

توفر بطاقة الأداء المتوازن إمكانيات كبيرة لإدارة المؤسسة من أجل المساهمة في تحسين وقياس الأداء حيث تعتبر نظام إدارة أداء استراتيجي وليست مجرد نظام لقياس الأداء.³

يرى كل من كابلان ونورتون بأن القيمة الحقيقية لبطاقة الأداء المتوازن تكمن في أنها تربط الاستراتيجية بعوامل النجاح الحاسمة والإجراءات التي تشكل أساس تطوير مقاييس الأداء، حيث تزود بطاقة الأداء المتوازن الإدارة بمعلومات مالية وغير مالية تغطي وجهات نظر مختلفة كما توفر وسيلة لترجمة الإستراتيجية إلى مجموعة متماسكة من مقاييس الأداء.⁴

¹ DAHAK Nadjia, L'adaptation du Balanced Scorecard à l'établissement hospitalier spécialisé public en Algérie **Adaptation of the Balanced Scorecard to the specialized hospital establishment in Algeria**, Revue DIRASSAT, Vol 11, No01 - Janvier 2020, p479.

² بن خليفة حمزة، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة : مجموعة من المؤسسات الاقتصادية (2011 - 2015)، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص: محاسبة، جامعة محمد خيضر – بسكرة، 2018، ص106.

³ Petr Řehoř, Darja Holátová, **APPLICATION OF BALANCED SCORECARD METHOD AS A TOOL FOR STRATEGIC MANAGEMENT OF CHOSEN MUNICIPALITY**, active citizenship by management, knowledge management & innovation knowledge and learning, 19-21june2013, international conference, Croatia, P334.

⁴ Habib-Uz-Zaman Khan, Abdel K. Halabi, Kurt Sartorius, **The use of multiple performance measures and the balanced scorecard (BSC) in Bangladeshi firms An empirical investigation**, Journal of Accounting in Emerging Economies, Vol. 1 No. 2, 2011, P165.

تعمل بطاقة الأداء المتوازن ترجمة رسالة المؤسسة واستراتيجيتها من خلال مجموعة شاملة من مقاييس الأداء التي توفر إطارًا لنظام قياس وإدارة استراتيجية المؤسسة، هذا ونتيح بطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة تتبع النتائج المالية مع مراقبة مدى تنفيذ استراتيجية المؤسسة.¹

ويعرف البعض بطاقة الأداء المتوازن أنها نظام إداري يهدف إلى مساعدة المؤسسة على ترجمة رؤيتها واستراتيجيتها إلى مجموعة من الأهداف والقياسات الاستراتيجية المترابطة، وهذا من خلال الاعتماد على أبعد بطاقة الأداء المتوازن، إذ لم يعد التقرير المالي يمثل الطريقة الوحيدة التي تستطيع المؤسسة من خلالها تقييم انشطتها ورسم تحركاتها المستقبلية.²

2- ظهور بطاقة الأداء المتوازن:

يرجع سبب ظهور بطاقة الأداء المتوازن إلى قصور المقاييس المالية التقليدية في تغطية بعض الجوانب الهامة التي تؤثر على أداء المؤسسة الاقتصادية ومدى مراقبة تنفيذ استراتيجية المؤسسة ورسالتها، بالإضافة إلى المتغيرات التي طرأت على مختلف نواحي الأداء ومن أبرزها:³

- المؤشرات المالية وحدها لا تعكس الصورة الحقيقية لأداء المؤسسة، وما النتائج المالية المحققة إلا ثمرة لسلسلة من العمليات الأساسية في المؤسسة الاقتصادية كالبحث والتطوير والاهتمام بالعنصر البشري، لذا أصبح من الواجب الاهتمام بها ووضع مؤشرات لمتابعتها وتحسينها؛
- الهاجس الكبير الذي يواجه المدراء، والممثل في وجود فجوة كبيرة بين استراتيجية المؤسسة وبين النشاطات اليومية التنفيذية؛
- التطور التكنولوجي في مجال الإنتاج ونظم المعلومات، بالإضافة إلى شدة المنافسة.

تم إيجاد أول بطاقة أداء متوازن من قبل الاستشاري " آرت شنايدرمان " حيث شارك عام 1990 في دراسة قادها الدكتور روبرت كابلان بالتعاون مع استشاريي الإدارة الأمريكيين " نولان-نورتون، وخلال هذه الدراسة تم وصف هذا العمل بـ " بطاقة وصف أداء متوازن من ثم ضمن روبرت كابلان وديفيد نورتون تفاصيل عديدة من هذه العمل المتعلق باستخدام بطاقة الأداء المتوازن في مقالة كتبها عام 1992، لم تكن مقالة كابلان ونورتون المقالة الوحيدة في المجال التي تنشر في مطلع 1992 ولكنها

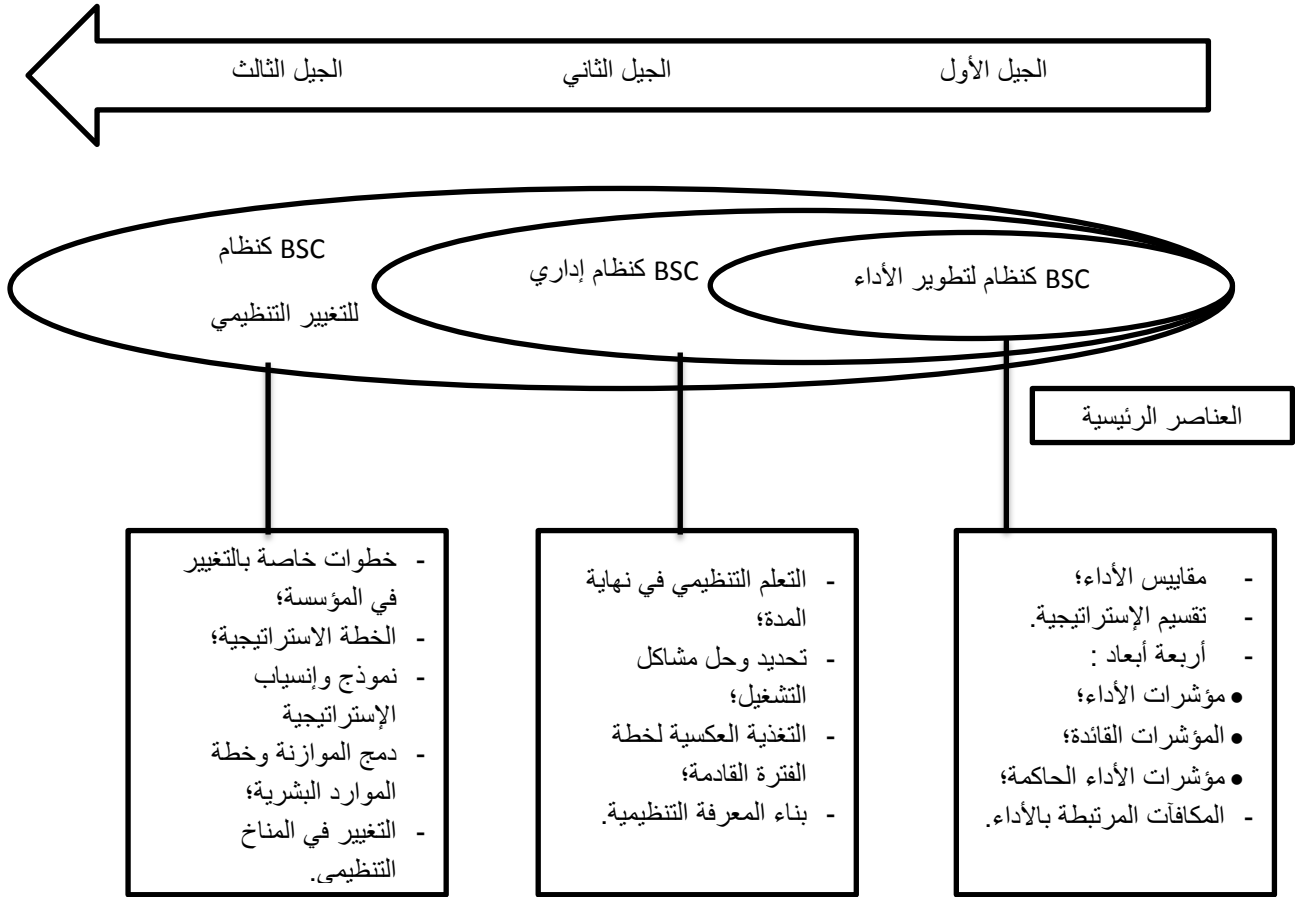
¹Kaplan, robert s, **the balanced scorecard : translating strategy into action**, library of congress cataloging – in – publication data, usa, 1996, P02.

² عاطف جابر هط، قضايا عالمية معاصرة في الموارد البشرية، الدار الأكاديمية للعلوم، مصر، 2013، ص468.
³ معاوية عوض الغزاوي، البعد المالي لبطاقة الأداء المتوازن ومعوقات تطبيقه في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة، جامعة جدارا، 2015، ص30.

حظيت بالنجاح والشهرة وتلتها مقالة في عام 1993، أما في عام 1996 نشرا كتاب " بطاقة الأداء الوظيفي " في نفس السياق، هذا وقد ساهمت الأبحاث والمنشورات التي تخص بطاقة الأداء المتوازن في نشر مفهومها.¹

تعود جذور فكرة بطاقة الأداء المتوازن إلى سنوات الخمسينيات، حيث قام H.A Siman ومجموعة من الباحثين بدراسة كيفية استعمال المعلومة المحاسبية، وقد توصلوا إلى أن المسير لا يستند في بناء نظام معلوماته على النظام المحاسبي فحسب، بل هناك مجموعة متنوعة من الأنظمة يستند إليها في بنائه لنظام المعلومات كما يستخدم مجموعة من المؤشرات المادية كوسيلة لمتابعة اليومية للإنتاج، حيث يمكن عرض مراحل تطور بطاقة الأداء المتوازن عبر ثلاثة أجيال في الشكل الموالي:²

الشكل رقم (3-2) تطور بطاقة الأداء المتوازن



المصدر: بودودة مريم، استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية لتقويم الأداء الشامل للمؤسسة -

دراسة حالة مؤسسة الخزف الصحي بالميلية، مذكرة ماجستير، تخصص: إدارة مالية، جامعة قسنطينة02، 2014، ص39.

1 يوسف شمس الدين شابيسوغ، الأداء المتميز في المجال الأمني. الجزء الثاني، الآليات والأدوات والتطبيقات، مرجع سبق ذكره، ص176.
2 بودودة مريم، استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية لتقويم الأداء الشامل للمؤسسة - دراسة حالة مؤسسة الخزف الصحي بالميلية، مذكرة ماجستير، تخصص: إدارة مالية، جامعة قسنطينة02، 2014، ص39.

1-2 الجيل الأول بطاقة الأداء المتوازن كنظام لتطوير الأداء

تميزت بطاقة الأداء المتوازن عند إطلاقها لأول مرة بأنها (أداء للرقابة الاستراتيجية)، وتأسست على نماذج سببية بسيطة، بهدف تطوير الأهداف الاستراتيجية بالتناغم مع منظور التعلم والتغيير الاستراتيجي، ومن أجل تطوير المعرفة التنفيذية تم إعادة هندسة بطاقة العلامات المتوازنة، مما جعلها عرضة لتقييمات واختبارات مختلفة، وقد شكلت رؤية واستراتيجية الأعمال الإضافية الجوهرية للبطاقة، كما شملت آليات ترجمة هذه الرؤية إلى أهداف ومقاييس تشغيلية عبر سلسلة القيمة المضافة الكلية للمؤسسة، فضلا عن أنها أظهرت وبكفاءة النظرة المتوازنة لتوقعات أصحاب المصالح.¹

خلال هذه المرحلة عرفت بطاقة الأداء المتوازن كنظام لتطوير الأداء حيث تعطى مؤشرات للمنظورات الأربعة انطلاقا من الرؤية والأهداف الموضوعية وتتغير هذه المؤشرات بتغير الرؤية الاستراتيجية وتميزت هذه المرحلة بـ:²

- إعطاء صورة عامة للبطاقة؛
- اعتبار البطاقة كأداة لقياس وتطوير الأداء فقط؛
- تقسيم الاستراتيجية إلى أربعة محاور؛
- ربط التوجه الإستراتيجي بالممارسات اليومية.

2-2 الجيل الثاني بطاقة الأداء المتوازن كنظام إداري

ظهر أسلوب تصميم محسن في منتصف التسعينات من القرن الماضي، والذي يركز على الغايات الاستراتيجية، فبموجب هذا النموذج المعدل فإن الأهداف الاستراتيجية تتوزع عبر المناظير الأربعة أو أكثر على نحو تربط معها النقاط لتشكل عرضا مرئيا للإستراتيجية والمقاييس، يتم اشتقاق بطاقة الأداء المتوازن لمقاييس الأداء الاستراتيجي انطلاقا من الأهداف الاستراتيجية، حيث تم استخدام هذا النوع من بطاقة الأداء المتوازن بصورة واسعة منذ عام 1996 ما يعد منهجا مغايرا للذي تم اقتراحه

¹ مسلم علاوي السعد وآخرون، بطاقة العلامات المتوازنة مدخل للإدارة المستدامة، دار الكتب العلمية، الطبعة الأولى، لبنان، 2012، ص14.
² صالح بلاسكة، قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية - دراسة حالة بعض المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماجستير، تخصص: الإدارة الاستراتيجية، جامعة فرحات عباس - سطيف، 2012، ص20.

في البداية، وهكذا ينظر إليه على أنه يمثل الجيل الثاني من مناهج التصميم التي تم تبنيها لبطاقات الأداء المتوازن منذ ظهورها.¹

ركز التعريف الذي أعطاه كل "Kaplan وNorton" لبطاقة الأداء المتوازن سنة 1996 على اعتبارها نظام إداري لامتمسك تترجم فيه الرؤية الإستراتيجية إلى مجموعة مترابطة من مقاييس الأداء. على أن يتحقق ذلك الربط بمراعات (2) النقاط التالية:²

1- الأبعاد الرئيسية لبطاقة الأداء المتوازن: ويتعلق الأمر بالأبعاد الأربعة التي تم شرحها سابقا.
2- العناصر المكونة لكل عنصر: في كل بعد من الأبعاد السابقة تحدد بطاقة الأداء المتوازن النقاط الآتية:

- الأهداف: الموزعة بشكل متساوي على أبعاد بطاقة الأداء المتوازن وتحل تقريبا نفس الأهمية الإستراتيجية، ويجب أن تكون محددة وقابلة للقياس والتحقق، ومعقولة، ومحددة بوقت زمني لإتمامها.
- المقاييس: وهي بمثابة الأساس الذي يحدد حالة الهدف المراد تحقيقه عن طريق مقارنته بقيمة محددة سلفا.

- المقاييس المستهدفة: مقدار محدد يتم القياس بناء عليه لتحديد مقدار الإنحراف (سلبا أو إيجابا) عن الهدف المقرر تحقيقه.

- المبادرات: تكمن في جميع الآليات و المشاريع التشغيلية اللازم تنفيذها لتحقيق الهدف.

3. العلاقة السببية: يبرز نموذج الجيل الثاني الإرتباط المنطقي بين الأبعاد الرئيسية للبطاقة، إذ أن التعلم والنمو التنظيمي يؤدي إلى زيادة قدرة المؤسسة على تكوين عمالة راغبة في العمل وقادرة عليه. ومن المنطقي أن ذلك يؤدي إلى زيادة قدرا على تحسين أداء العمليات الداخلية. هذا الأخير ينعكس على تحقيق درجة عالية من رضا متلق الخدمة والذي بدوره سوف ينعكس في تحسين الأداء المالي.

2-3 بطاقة الأداء المتوازن كنظام للتغيير التنظيمي

في هذه الفترة جعلت بطاقة الأداء المتوازن من استراتيجيات المؤسسة نقطة ارتكاز لمفهوم بطاقة الأداء المتوازن، حيث لا يمكن تطبيقها دون وجود استراتيجيات واضحة نابعة من رؤية المؤسسة

¹ يوسف شمس الدين شابسوغ، مرجع سبق ذكره، ص180.

² لطرش وليد، مرجع سبق ذكره، ص32.

ورسالتها،¹ يعتبر الجيل الثالث الأكثر تطوراً في بطاقة الأداء المتوازن، حيث تضمن الارتباط والتدقيق في سلاسل الأهداف الاستراتيجية حتى تظهر أهداف الأداء المالي بوضوح كما تضمن تفاصيل جديدة تهدف إلى إعطاء فعالية أكثر للعمل بين الاستراتيجيات ذات العلاقة حيث ظهر ما يطلق عليه بالخريطة الاستراتيجية التي جعلت من الاستراتيجية نقطة ارتكاز لمفهوم بطاقة الأداء المتوازن.²

هذا وقد نتج عن تطوير الجيل الثاني لبطاقة الأداء المتوازن ثلاث خصائص والتي تساهم في تحسين الأداء الوظيفي وتدعيم الملاءمة الاستراتيجية وهذه الخصائص هي:³

- 1- استحداث قائمة الغايات: تتحدد الغايات على أنها وصف مكتوب يعكس وضع المنشأة في تاريخ مستقبلي محدد بافتراض أن الأهداف الاستراتيجية التي تتبناها الإدارة حالياً سوف تحققها بنجاح.
- 2- التركيز على نماذج الربط الإستراتيجية ثنائية الأبعاد: حيث اقوم هذه النماذج على أساس دمج كلا من البعد المالي وبعد العميل في بعد واحد أطلق عليه بعد النواتج وأيضاً دمج بعد العمليات التشغيلية وبعد التعلم والنمو في بعد واحد أطلق عليه بعد النشاط.
- 3- إستحداث وحدة إدارة الاستراتيجية: طالب كلا من Kaplan & Norton بإنشائها كوحدة إدارية في الهيكل التنظيمي وأن تتبع مجلس الإدارة مباشرة وذلك بغرض إحتواء فجوة القصور في الأداء الإستراتيجي الناتجة عن عدم توافر الخصائص النوعية الإستراتيجية في أعضاء مجلس الإدارة.

¹ مراد رابع كواشي، ريم السعيد بودودة، نموذج مقترح للربط بين بطاقة الأداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية لتقييم الأداء الشامل للمؤسسة: دراسة حالة مؤسسة الخزف الصحي بالميلية والمؤسسة الجدو للخزف الصحي بالغروات، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 13، العدد 02، 2017، ص 237.

² كامل أحمد إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص 88.

³ أحمد عارف محروس أبو النجاه سعد الدين، القياس المتوازن في ظل تطبيق مدخل إدارة الجودة الشاملة لفاعلية تحقيق رقابة تكاليف الجودة في المنشآت الخدمية - دراسة تطبيقية، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، 2013، ص ص 82، 83

المطلب الثاني : الجوانب الرئيسية لبطاقة الأداء المتوازن

تشمل بطاقة الأداء المتوازن مختلف أبعاد وجوانب الأداء الشامل المستدام للمؤسسة، وتعتبر نظاماً شاملاً ومتكاملاً يركز على تطوير عناصر الأداء ويحرص على توازنها وعدم إهمال أي منها، وهذا ما يميزها عن باقي الأنظمة الإدارية المركزة على جانب معين من الأداء أو بعض من جوانبه فقط، حيث تسعى إلى تحسين مستوى الأداء المالي للمؤسسة وتعظيم أرباحها.¹

1- الأبعاد الخارجية لبطاقة الأداء المتوازن

1-2 البعد المالي:

تتجلى أهمية البطاقة المتوازنة أكثر في مساهمتها في تمكين الوحدات العملياتية (التشغيلية) بتنسيق ومدى تجانس الأهداف المالية مع استراتيجية المؤسسة، ويعد المحور المالي بمثابة حلقة وصل أو توجه للأهداف بمعايير المنظورات أو الأبعاد الأخرى للبطاقة العملاء، العمليات الداخلية، النمو والتعلم، واختيار أي مؤشر تكون له مساهمة في سلسلة العلاقات السببية من أجل تحسين الأداء المالي.²

تعمل بطاقة الأداء المتوازن على قياس النتائج الاقتصادية المترتبة عن القرارات التي اتخذت بالفعل وتبين المؤشرات المالية فيما إذا كانت الاستراتيجية والإنجاز والتنفيذ تساهم في الناتج النهائي،³ وتمثل مؤشرات المنظور المالي أهداف المؤسسة قصيرة الأجل أين يتم التقييم بمقارنة نتائج الأداء مع نتائج فترات سابقة أو مع نتائج مؤسسات منافسة، اعتماداً على النسب المالية والتحليل المالي المستند على القوائم المالية أو على القيمة السوقية لاسهم المؤسسة، كما تمثل المؤشرات المالية أيضاً مدى التزام الفاعلين في المؤسسة بتنفيذ الخطط الاستراتيجية معبرا عنها بأهداف ومقاييس الأداء.⁴

ويركز هذا المنظور أيضاً على حجم مستوى الدخل التشغيلي والعائد على رأس المال المستثمر ونمو حجم المبيعات والعائد على حق الملكية والعائد على إجمالي الأصل والقيمة المضافة ونمو التدفقات النقدية المتولدة من الأنشطة التشغيلية، كما يهتم المنظور المالي بالنتائج المالية لباقي المناظير الأخرى،

¹ عرقوب وعلي، مرجع سبق ذكره، ص141.

² عادل بومجان، تأهيل الموارد البشرية لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة: مؤسسة صناعة الكوابل - فرع جنرال كابل - بسكرة، أطروحة دكتوراه، تخصص: علوم التسيير، بسكرة، 2015، ص80.

³ محمد السيد البدوي الدسوقي طلحة، دارة الجودة الشاملة: كيف تطور مشروعك ومنتجك؟، دار العلوم للنشر والتوزيع، القاهرة،

2017، ص65.

⁴ سامي هباش، مساهمة في تحسين وظيفة مراقبة التسيير في البنوك الجزائرية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، أطروحة دكتوراه، تخصص: علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف - المسيلة، 2017، ص103

وعليه يجب ربط أهداف ومقاييس المناظير الأخرى بالأهداف المالية فضلا عن امتلاك المنظور المالي لثلاثة مواضيع إستراتيجية هي : (نمو الإيراد، تخفيض التكلفة، استغلال الأصول) والتي يمكن ان تخدم كأساس لتحسين أهداف ومقاييس تشغيلية محددة.¹

1-2 بعد العملاء :

يساعد في قياس رضا العملاء والاحتفاظ بالعملاء الحاليين وكسب ثقة العملاء حيث ينبغي تحليل العملاء من حيث أنواعهم والعمليات التي من خلالها تقوم بتوفير منتج أو خدمة لهذه المجموعات العملاء،² وهناك مجموعة من الخصائص التي تحكم محركات القيمة من وجهة نظر الزبون في الوحدات المختلفة وهي³:

- سمات أو خصائص الخدمة/المنتج : وتتضمن جودة وكفاءة الخدمات
- العلاقة مع الزبون: وتتضمن توصيل الخدمة، ومدى استجابة الوحدة لمتطلبات الزبون.
- السمعة أو الشهرة : وتتمثل في قدرة الوحدة بالتعريف عن نفسها للزبائن وبارز السمات التي تتميز فيها عن غيرها من الوحدات.

يمكن أن يؤثر الأداء المنخفض لمنظور العملاء على الأداء المالي باعتباره مؤشر وإن بدت الصورة المالية الحالية جيدة، حيث تبذل المنظمات والبنوك جهود كبيرة لإرضاء العملاء. ومن بين المؤشرات الخاصة بهذا المنظور نجد: مقاييس العلامة التجارية، الحصة السوقية من العملاء، إجمالي السوق المتاحة، إجمالي السوق الممكن الوصول إليها، الاحتفاظ بالعملاء، رضا العملاء، استنزاف العملاء، مدة بقاء الزبون، المبيعات لكل موظف، وربحية العميل من قبل قناة المنتج... الخ،⁴ والشكل الموالي يوضح مؤشرات منظور العملاء:

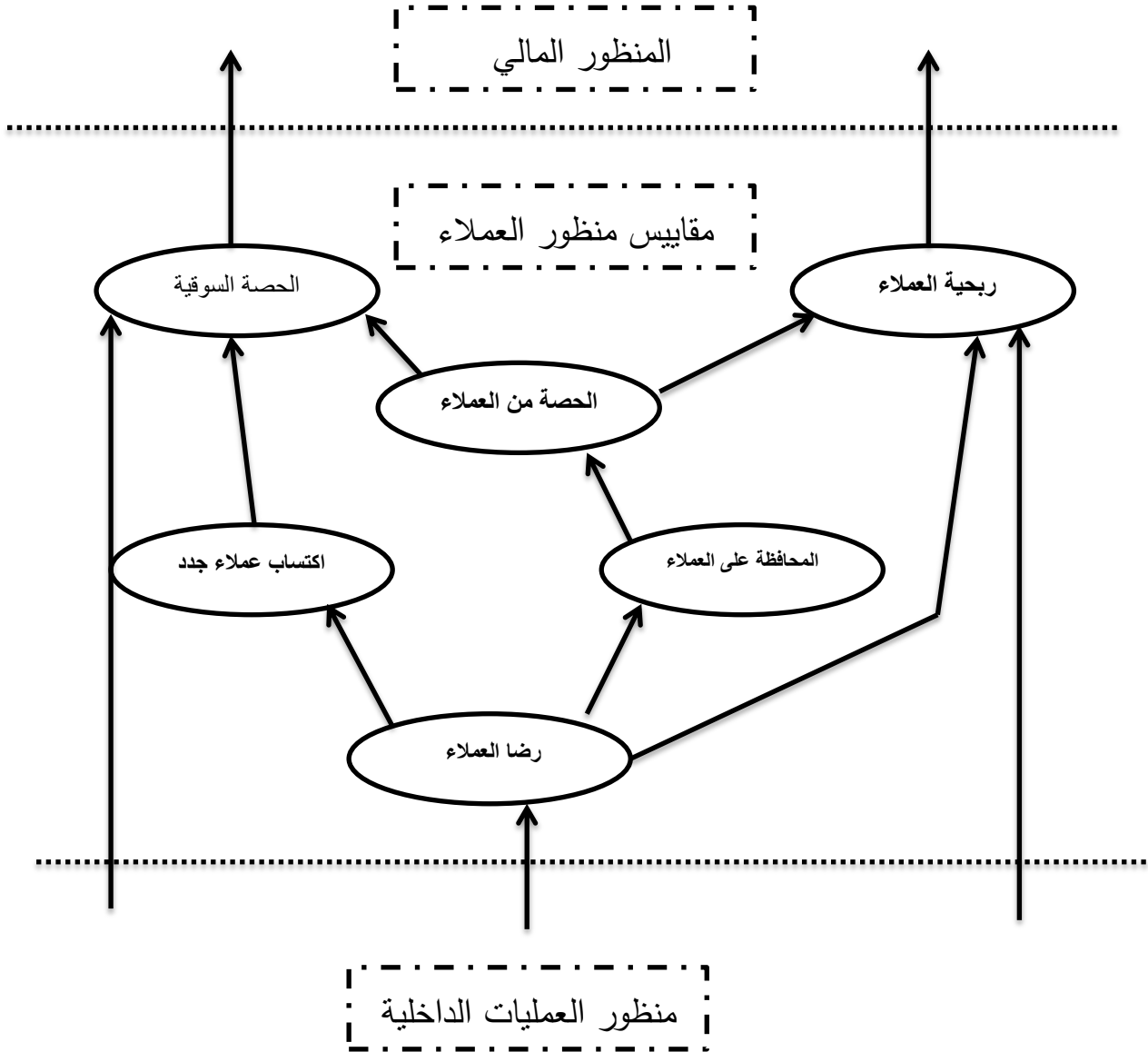
¹ هدى مؤيد حاتم السعدون، استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقويم الأداء الاستراتيجي في جامعة القادسية، ص32.

² محمد السيد البدوي الدسوقي طلحة، مرجع سبق ذكره، ص65.

³ هدى مؤيد حاتم السعدون، مرجع سبق ذكره، ص34.

⁴ براى الهادي، بطاقة الأداء المتوازن وعلاقتها بأنشطة التسويق البنكي، مجلة الاقتصاد والتنمية - مخبر التنمية المحلية المستدامة - جامعة المدية، العدد 02 ، 2014ص148

الشكل رقم (3-3) : مؤشرات منظور بعد العملاء



المصدر: براى الهادي، بطاقة الأداء المتوازن وعلاقتها بأنشطة التسويق البنكي، مجلة الاقتصاد والتنمية - مخبر التنمية المحلية المستدامة - جامعة المدية، العدد 02 ، 2014ص149.

ويحدد جانب العملاء الكيفية التي ترغب المؤسسة أن يراها عملائها من خلال وصف جانب

من عمليات التشغيل الداخلي والتي يجب أن تتميز بها المؤسسة حتى يتم إرضاء مساهميها وعملائها.¹

¹ أحمد يوسف دودين، مرجع سبق ذكره، ص31.

هذا ويتضمن هذا المنظور بعض المقاييس الأساسية التي الهدف منه أبرزها رضا الزبون، خدمات ما بعد البيع، التكلفة المنخفضة، الإستجابة لرغبات الزبون اكتساب زبائن جدد، الاحتفاظ بالزبائن، تسليم المنتجات في الوقت المحدد، والحصة السوقية.¹

يحدد المديرون في هذا البعد من البطاقة قطاعات الزبائن والسوق التي سوف تتنافس فيها وحدات الأعمال، ومقاييس أداء الأعمال في هذه القطاعات المستهدفة، لأن بعد الزبائن يشمل على مقاييس عديدة أساسية للعوائد أو الناجمة عن الاستراتيجية المصاغة والمنفذة بشكل جيد وتضم المقاييس الأساسية للعوائد، ويمكن قياس الأداء طبقاً لهذا البعد من خلال استطلاع آراء الزبائن ومن خلال الملاحظة والمشاهدة، والرسائل والاتصالات الهاتفية، والتغذية العكسية، أو حجم المبيعات المحقق.²

¹ صلاح مهدي جواد الكواز، على تحسين كاظم الخفاجي، تطبيق تقنية بطاقة العلامات المتوازنة في تقويم الاستراتيجي دراسة تطبيقية في مصنع اطارات الديوانية، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة المثنى، العدد3، 03، 2019، ص101.

² مسلم علاوي سعد، محمد حسين منهل، هاشم فوزي العبادي، بطاقة العلامات المتوازنة مدخل للإدارة المستدامة، دارالكتب العلمية ص49

2- الأبعاد الداخلية لبطاقة الأداء المتوازن

1-2 بعد العمليات الداخلية:

ويقصد بها جميع الأنشطة والفعاليات الداخلية الحيوية التي تتميز بها المؤسسة عن غيرها من المؤسسات التي من خلالها يتم تلبية حاجات العملاء غايات وأهداف المالكين، حيث تتبثق المقاييس الداخلية لبطاقة الأداء المتوازن من العمليات التي لها أثر على رضى العملاء، حيث يتم تحديد وقياس كفاءة المؤسسات لضمان المواصلة على خذ السوق ويستلزم من المؤسسات أن تقرر ماهي العمليات والكفاءات التي ينبغي أن تتفوق بها وتحدد المقاييس لكل منها.¹

هذا ويهتم هذا البعد بالمقاييس الداخلية التي تحدد إجراءات المؤسسة الداخلية، من خلال التركيز على أداء الموظفين وكفاءة سير العمليات وفعالية الاجراءات الداخلية وكل ما يتعلق بالبيئة الداخلية.²

كما يركز بعد العمليات الداخلية على النقاط التي يجب أن تتفوق فيها المؤسسة بهدف تحقيق أهداف المؤسسة من خلال تلبية متطلبات الزبائن فالهدف من الأعمال الداخلية تسليط الضوء على العمليات الأكثر أهمية في نجاح استراتيجية المؤسسة هذا بدمج عمليات الإبداع مع منظور عمالية الأعمال الداخلية.³

وحسب M.Porter يجب على المؤسسة أن تتميز في العمليات الأساسية من خلال دورها الهام والفعال في خلق القيمة المضافة، من خلال ضمان تفاعلها مع مختلف العمليات التي تدعمها، والتحديد الدقيق لمستوى تكاليف الإنتاج والتوزيع، إضافة إلى الإسهام في تحقيق متطلبات الزبون وإشباع رغبته بما يضمن رضاه عن المؤسسة وولائه لها.⁴

يكشف بعد العمليات الداخلية عن اختلافين أساسيين بين المداخل التقليدية ومدخل بطاقة الأداء المتوازن في قياس الأداء، فبطاقة الأداء المتوازن تذهب إلى ما وراء مجرد المقاييس المالية للأداء من خلال دمج المقاييس المرتكزة على الوقت والنوعية لكنها مع ذلك تركز على تحسين العمليات القائمة

1 سعد علي ربحان المحمدي، الإدارة الاستراتيجية والإدارات المعاصرة (المجلد الثاني)، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن،

2019، ص253.

2 عائشة يوسف الشميلي، الإدارة الاستراتيجية الحديثة، دار الفجر للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر، 2017، ص53.

3 مسلم السعد وآخرون، بطاقة العلامات المتوازنة (مدخل للإدارة المستدامة)، مرجع سبق ذكره ص57.

4 عرقوب وعلي، مرجع سبق ذكره، ص147.

الموجودة، في حين بطاقة الأداء المتوازن عادة ما تحدد العمليات الجديدة كلياً والتي من الضروري أن تتفوق فيها المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها المالية والمتعلقة بالعملاء.¹

كما يركز هذا البعد على العمليات الداخلية والإجراءات التشغيلية التي تمكن المنظمة من التميز، وبالتالي تحقيق رغبات العملاء بكفاءة وفعالية، وأيضاً تحقيق نتائج مالية مرضية للمساهمين، ويتحقق ذلك من خلال تقييم:²

- مصادر القوة والضعف في العمليات الأساسية للمنظمة.

- كيفية ترشيد التكاليف.

- العمليات المحورية ومدى قدرتها على الوفاء بمتطلبات الزبائن.

كما توفر بطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة معرفة مدى توافق ما تقدمه من منتجات أو خدمات مع متطلبات عملاءها، وهنا يجب الاهتمام بالعمليات الداخلية خاصة ما تعلق بالعنصر البشري من داخل المؤسسة وليس على استشاريين خارجيين، هذا بالتركيز على استراتيجيتين هما: التوجيه الذاتي لرسالة المؤسسة، وكذلك العمليات الداعمة لعمليات التوجيه الذاتي لرسالة المؤسسة.³

وفي ضوء التطور الحاصل في العمليات الداخلية فقد تم تحديد مجموعة من المراحل لتطور

عمليات المؤسسة تشكلت في مجموعة من المراحل وهي:4

- مرحلة التركيز على التكاليف، والتي امتدت من عام 1776م حتى عام 1980م؛

- مرحلة التركيز على الجودة، والتي امتدت من عام 1980م حتى عام 1995م حيث تم التركيز فيها على

مجموعة من مفاهيم العمليات مثل إدارة الجودة الشاملة، والتمكين، ونظام Kanbans، ونظام Just .

in time

¹ صالح بلاسكة، قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية - دراسة حالة بعض المؤسسات، مذكرات ماجستير، تخصص: الإدارة الاستراتيجية، جامعة فرحات عباس - سطيف، 2012، ص34.

² لطرش بلال، لواج عبدالرحيم، بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم وتحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى

³ عادل جواد الرفاتي، مدى قدرة المنظمات الأهلية الصحية بقطاع غزة على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية - غزة، 2011، ص35.

⁴ كامل أحمد إيارهيم أبو ماضي، قياس أداء مؤسسات القطاع العام في قطاع غزة باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، أطروحة دكتوراه، تخصص: إدارة أعمال، جامعة الجنان- لبنان، 2015، ص151.

- مرحلة التحول الجذري، والتي تمتد من عام 1995 حتى عام 2010 والتي يتم التركيز فيها على العولمة، والانترنت، وتخطيط موارد المؤسسة، والتعليم التنظيمي، ومعايير الجودة العالمية، سلسلة التوريد، والتجارة الإلكترونية، والتصنيع السريع، والجدولة المحدودة.

2-2 بعد التعلم والنمو :

من خلال البعد فإنه يتم الإجابة عن الكيفية التي من خلالها يتم قيادة التغيير والتحسين، فالأهداف المتعلقة بالنمو والتعلم فهي بمثابة العوامل والوسائل التي تساعد على تحقيق الأهداف المتعلقة بالمنظورات الثلاثة السابقة، وكمركز أساس يبين العلاقة السببية لأداء المنظورات في البطاقة المتوازنة، ففي السابق، فإن المؤسسات اعتمدت على تقييم أدائها المالي فقط في المدى القصير.¹

يعتبر دمج بعد التعلم والنمو أحد الإضافات الأساسية لبطاقة الأداء المتوازن، حيث تهتم المؤسسات برأس المال الفكري والمعرفي وتطوير كفاءاته هذا باعتبار أن الأداء التنظيمي هو محصلة لأداء الأفراد، إضافة إلى ذلك فالتحول نحو تبني التقنيات الحديثة في شتى المجالات والانتقال إلى مصاف المؤسسات المتعلمة، أوجب ضرورة ادماج هذا العنصر الهام كمنظور أساسي مؤثر في تحقيق المؤسسة لأهدافها، وضمان التغيير السريع الفعال الدائم نحو التفوق والتميز.²

توجد العديد من المؤشرات في بعد النمو والتعليم، ولكل مؤسسة أن تركز على ما هو مهم وفعال بالنسبة لها، ويساهم في إيجاد قيمة حقيقية لها من خلال سلاسل الأنشطة المختلفة فيها. إن من يقرر هذا الأمر هو الإدارة العليا في المؤسسة وفريق بطاقة الأداء المتوازن المشكل في المؤسسة. كما أن هذا الأمر يختلف من مرحلة لأخرى وباختلاف الزمن والمؤثرات المحيطة بالمؤسسة. وبشكل عام إذا أردنا إستعراض بعض المؤشرات في إطار بعد النمو والتعليم فيمكن أن نشير للمؤشرات التالية:³

جدول رقم (3-1): مقاييس التعلم والنمو الأكثر شيوعاً واستخداماً

1	رضا العاملين	2	وفرة البرامج التدريبية
3	مدا تدوير العاملين ومستوى ولائهم	4	تقييم دوافع السلامة الوظيفية
5	أفكار العاملين بخصوص تحسين العمل	6	تطوير القيادة
7	التغيب	8	تخطيط الاتصالات
9	فرص الترقيات الداخلية	10	انتاجية العاملين

¹ عادل بومجان، مرجع سبق ذكره، ص96.

² سامي هباش، مرجع سبق ذكره، ص109.

³ كمال أحمد إبراهيم أبو ماضي، مرجع سبق ذكره، ص155.

جودة بيئة العمل	12	مرونة العمل من حيث التوظيف والتسريح	11
التحفيز	14	إمكانية تناقل المهارات	13
القيمة المضافة من كل عامل	16	عروض العمل المرفوضة	15
معدل تنوع العاملين	18	حوادث السلامة	17
التمكين	20	ساعات العمل	19
معدل الاتصالات الداخلية	22	رضا العاملين عن البرامج التدريبية	21
نسبة المعلومات الإستراتيجية	24	نفقات التدريب	23
تحقيق الأهداف الفردية	26	استغلال التدريب	25
نسبة العاملين على أجهزة الحاسوب	28	تكرار البرامج التدريبية الجديدة	27

المصدر: كامل أحمد إبراهيم أبو ماضي، قياس أداء مؤسسات القطاع العام في قطاع غزة باستخدام بطاقة

الأداء المتوازن، أطروحة دكتوراه، تخصص: إدارة أعمال، جامعة الجنان - طرابلس/ لبنان، 2015، ص154.

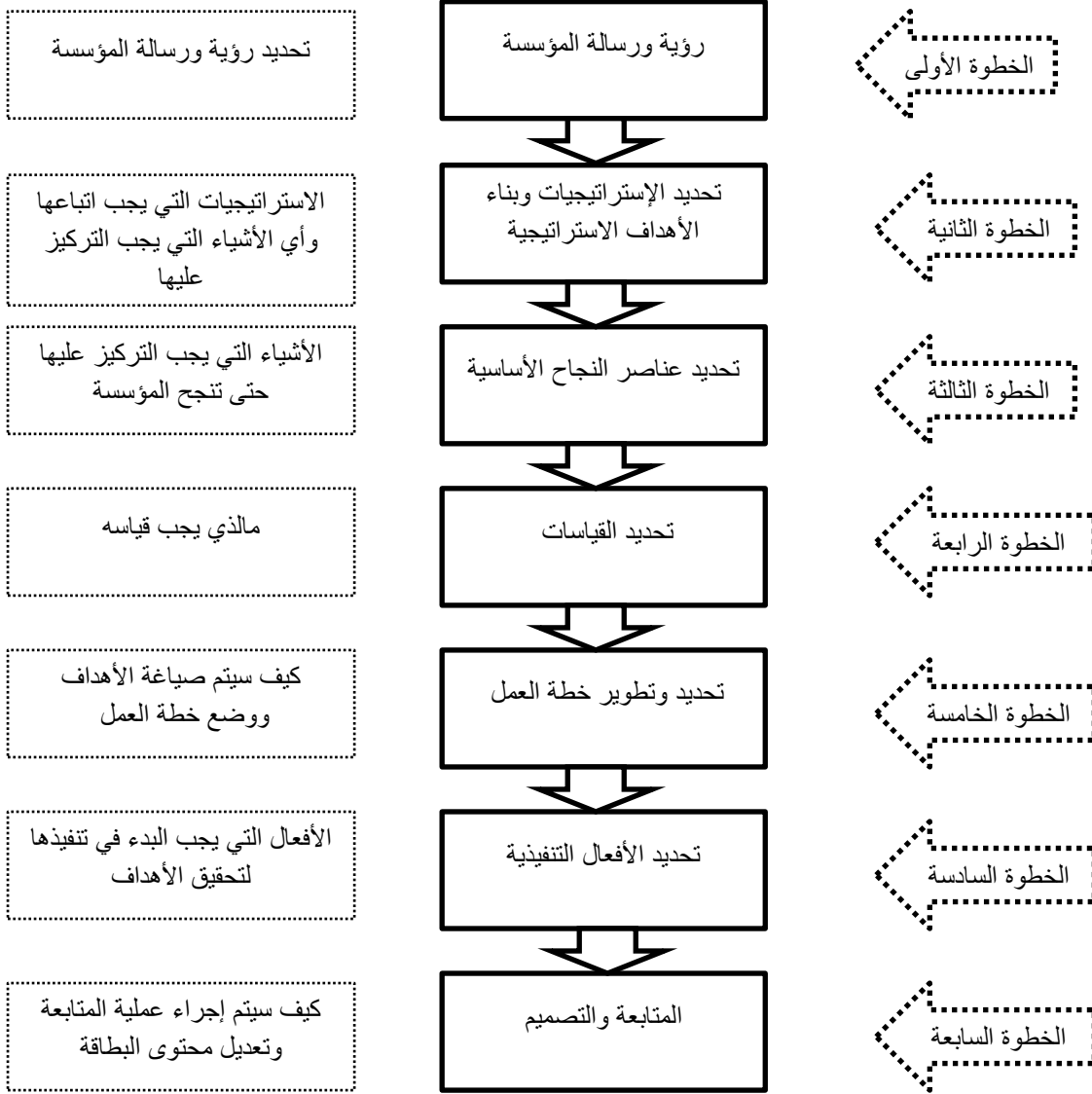
المطلب الثالث : إعداد بطاقة الأداء المتوازن

إن عملية بناء نظام بطاقة الأداء المتوازن بصورة صحيحة هي عملية اكتشاف تتطلب تفكير نقدي ومعرفي يتمحور حول الرؤية والغيات طويلة الأمد، قطاع العملاء المستهدفين واحتياجاتهم وتطلعاتهم، والقابلية للتنفيذ، ويمكن للكيان النموذجي أن ينجح في وضع بطاقة أداء متوازن في فترة تتراوح بين 3 أشهر و 6 أشهر.¹

تبدأ عملية بناء بطاقة الأداء المتوازن من المستويات العليا إلى المستويات الدنيا في المؤسسة، بدءاً بالرؤية الإستراتيجية الخاصة بالمؤسسة، حيث تترجم بطاقة الأداء المتوازن الإستراتيجية إلى أفعال ومقاييس وأهداف ملموسة تمثل توازناً بين مختلف الجوانب الموزعة عليها، وقد تنوعت آراء الباحثين حول الخطوات المنهجية اللازمة لتصميم وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، وسنعرض أهم الخطوات المتفق عليها، والمتمثلة في الشكل التالي:

¹ محمد السيد البدوي، إدارة الجودة الشاملة - كيف تطور مشروعك ومنتجك، دار العلوم للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، القاهرة، 2017، ص66.

الشكل رقم (3-4) خطوات إعداد بطاقة الأداء المتوازن



المصدر: بودودة مريم، استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية لتقويم الأداء الشامل للمؤسسة

- دراسة حالة مؤسسة الخزف الصحي بالميلية، مذكرة ماجستير، تخصص: إدارة مالية، جامعة قسنطينة 02، 2014، ص60.

1- **الخطوة الأولى** : تعتبر رسالة المؤسسة أولى مراحل عملية إعداد بطاقة الأداء المتوازن، حيث تمثل سبب وجود المؤسسة وما يميزها عن غيرها من المؤسسات، ويحتوي البيان على العناصر الرئيسية التالية: الرؤية، القيم والأهداف الرئيسية، وتمثل الرسالة بياناً صريحاً لقيم المؤسسة، يحدد من خلال بيان رسالة المؤسسة المبادئ التي ستعمل وفقاً وكذا المعايير والقيم التي تكون على استعداد لقبول الحكم عليها من خلالها، كما يعمل على إشراك الجميع في عملية الرقي إلى مستوى القيم التي يعجب عنها، وتتطلب بلورة رسالة المؤسسة تحديد نشاط المؤسسة أولاً.¹

بعد صياغة رؤية المؤسسة التي تعبر عن الحالة المرغوبة التي تسعى المؤسسة أن تكون عليها في المستقبل تبدأ بتحديد رسالتها أو الغرض الأساسي الذي أنشأت المؤسسة من أجله، وتحدد الرسالة عادة نطاق عمل المؤسسة ونطاق عملياتها من حيث المنتجات والأسواق التي تقوم المؤسسة بخدمتها، وتتضمن رسالة المؤسسة واحد أو أكثر من الأبعاد التالية:²

- خدمة المستهلكين والأسواق؛
- المنتجات والخدمات الرئيسية التي تقدمها؛
- النطاق الجغرافي للتغطية التسويقية؛
- التكنولوجيا المستخدمة؛
- العوامل ذات الصلة ببقاء المؤسسة ونموها وربحيتها؛
- عناصر محددة من فلسفة المؤسسة؛
- كيفية تفسير المؤسسة لدورها الاقتصادي والاجتماعي؛
- الصورة المرغوبة للمؤسسة لدى المجتمع.

فالرسالة إذا تلعب دوراً هاماً في بناء الإستراتيجية لأنه بمعرفة نوع النشاط الذي تمارسه المؤسسة، وبالوقوف على مكانتها السوقية، وتحقيق حاجات الأطراف ذات المصلحة يمكن للمؤسسة أن يكون لديها فكرة استراتيجية ناتجة عن الدور القيادي الذي يمارسه مديرها باعتباره صانعاً للإستراتيجية، بالرسالة نستطيع أن نعرف البديل الاستراتيجي الأمثل، وبالتالي تظهر أهميتها في أنها منمية للإستراتيجية، فالاستراتيجيات التي لا تتوافق ورسالة المؤسسة تقوم هذه الأخيرة بإهمالها.³

¹ سامي هباش، مرجع سبق ذكره، ص118.

² أحمد القطامين، الإدارة الاستراتيجية، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2020، ص104.

³ السعيد قاسمي، التفاعل بين الرسالة والبيئة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية " دراسة حالة بعض مؤسسات صناعة الأدوية"، أطروحة دكتوراه، تخصص: علوم اقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012، ص19.

2- الخطوة الثانية : تترجم عملية صياغة استراتيجية الوحدة من خلال وضع مخطط مفصل يصف النشاطات اللازم القيام بها بدلالة الوسائل والقيود من أجل الوصول إلى هدف ثابت في زمن محدد وسيكون أفضل إطارا لمصب القرارات المتخذة لبلوغ أفضل استراتيجية ملائمة،¹ حيث يتم في هذه المرحلة تحديد ماهية أهداف المؤسسة، وما هي مجموعة النتائج التي تريد الوصول إليها من خلال الإستراتيجية التي سوف تطبقها وخطط الموارد البشرية، فالطبع يتطلب الأمر معرفة الأهداف الخاصة بالمبيعات والربح والعائد على الاستثمار أي نتائج كمية يمكن قياسها حتى تكون مرشدا للعمل، وربط هذه الأهداف بعنصر الزمن للتحقق من مدى إنجازها.²

يساعد وضع الأهداف والغايات في تحويل الرسالة والرؤية الإستراتيجية إلى مستويات مرغوبة للأداء. وفق ذلك فإن الغايات والأهداف تمثل شكلا من أشكال التعهد والالتزام الإداري بتحقيق نتائج محددة، أو الوصول إلى مستويات معينة من الإنجازات، والأهداف هي النتائج المطلوب تحقيقها لترجمة مهام المؤسسة ورسالتها إلى واقع عملي، وتتسم الأهداف بالتحديد الدقيق وإمكانية القياس والميل إلى التفصيل، ويرى العديد من الكتاب أن الغايات تعد بمثابة أهداف عامة وشاملة تعكس ما ترمي المؤسسة إلى تحقيقه في المدى البعيد، ويتم وصفها عادة بصورة مجردة مثل تعظيم الربح، النمو والتوسع، والمسؤولية الاجتماعية، ولهذا فإنها ترتبط ارتباطا وثيقا بالإستراتيجية.³

فالهدف الاستراتيجي يغطي السوق بتحديد المركز التنافسي للمؤسسة كأن تهدف إلى تحقيق نسبة معينة من الحصة السوقية، والتكنولوجيا خاصة في مجال الإبداع والابتكار وإدخالها على تكنولوجيا المؤسسة في مدة أربع سنوات والاستخدام الكفاء للموارد غيرها، وهذا يعني بأن الهدف يمكن قياسه بوجود معيار أو أكثر لمعرفة مدى الاقتراب من تحقيقه، وهو محدد وواضح من خلال الوضوح الذي تطرحه الرسالة، كما أنه ملائم ومناسب مع كل من رؤية المؤسسة ورسالتها، وواقعي يمكن تحقيقه بالإمكانات الحالية للمؤسسة، يرتبط مدة زمنية معينة كما نؤكد إلى ضرورة إشراك الأطراف ذات المصلحة في وضعه.⁴

¹ هدى مؤيد حاتم السعدون، استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقويم الأداء الاستراتيجي في جامعة القادسية، مذكرة ماجستير، تخصص: علوم المحاسبة، جامعة القادسية، 2017، ص46.

² خلف بن تركي ناعل الحربي، درجة توفر متطلبات تطبيق معايير الإدارة الاستراتيجية بمنطقة القصيم التعليمية من وجهة نظر القيادات التعليمية، مذكرة ماجستير، تخصص: الإدارة التربوية والتخطيط، جامعة أم القرى، المملكة العربية السعودية، 2015، ص29.

³ إيمان نعمون، تحليل أثر تبني الاستراتيجيات العامة للتنافس على أداء المؤسسات الصناعية - دراسة حالة مؤسسات قطاع الهاتف النقال في الجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص: اقتصاد صناعي، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2018، ص14.

⁴ السعيد قاسمي، مرجع سبق ذكره، ص67.

3- **الخطوة الثالثة :** اختلف الباحثون في تحديد عناصر النجاح وذلك بسبب اختلاف في وجهات النظر لهذا الموضوع واستخداماته فضلا عن الاختلاف في الاتجاهات المعرفية للباحثين، حي طرح الباحث ronald daniel هذا المفهوم سنة 1961 حيث ناقش فيه أزمة المعلومات الإدارية، كما أشار إلى ضرورة إلغاء القضايا التي لا ترتبط على نحو مباشر بنجاح المؤسسة في عملياتها.¹

4- **الخطوة الرابعة :** تختص هذه المرحلة بتحديد مقاييس الأداء للأهداف الإستراتيجية السابق تحديدها لمحركات الأداء الخمسة، ولكي تحقق هذه المقاييس دورها بفعالية، فإنه يجب أن يكون مشتقة من الهدف الاستراتيجي الذي تعبر عنه ، ويراعي أن يكون عدد المقاييس مناسب دون زيادة أو نقص للهدف الاستراتيجي، ومعبراً عن حقيقته التطورية والتنافسية بأفضل صورة ممكنة.

5- **الخطوة الخامسة :** سعياً لتحقيق الأهداف والرؤية الإستراتيجية يجب على إدارة المؤسسة إعداد خطط العمل أي بيان الأنشطة والأعمال الواجب القيام بها، من خلال تحديد الأهداف السنوية وتخصيص الموارد وتحديد المسؤوليات والأدوات وتدعيم البرامج، واختيار الأفراد المسؤولين عن إتمام خطة العمل، وتحديد المدة اللازمة للتطبيق، ولضمان حسن تطبيق الإستراتيجية فيجب متابعتها ومراقبتها واتخاذ الإجراءات التصحيحية إن لزم الأمر ذلك.²

6- **الخطوة السادسة :** ويتطلب ذلك تبيان الأنشطة والأفعال الواجب البدء في تنفيذها لتحقيق الأهداف والانتقال بالخطة إلى عالم الواقع، وهذا يتطلب تحديد الأهداف السنوية وتوزيع وتخصيص الموارد، وتحديد المسؤوليات، وتدعيم البرامج، وربط المقاييس بقواعد البيانات وأنظمة المعلومات وتعريف الموظفين العاملين في كافة أقسام المنظمة ببطاقة قياس الأداء المتوازن ومقاييس الأداء المستخدمة. وتعتبر مقاييس الأداء همزة الوصل بين الأهداف الإستراتيجية وأداء المستويات التشغيلية والتنفيذية فكما أن الأهداف الإستراتيجية تشتق من الإستراتيجية العامة للمنظمة، فإن مقاييس الأداء في المستويات التشغيلية تشتق من الأهداف الإستراتيجية، ويراعي أن مقاييس الأداء في هذه المستويات تميل للتحديد أكثر من العمومية حتى تكون قابلة للفهم من جانب المستويات المطبقة لها.³

¹ سناء عبد الرحيم سعيد العبادي، زيدان محمد ناصر العتيبي، تأثير عناصر النجاح الحرجة في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة بحث ميداني لأراء عينة من المدراء في شركة المعتم العام للمقاولات الإنسانية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 20، العدد 80، 2014، ص211.

² بودودة مريم، مرجع سبق ذكره، ص62.

³ محمد أحمد محمد أبو قمر، تقويم أداء بنك فلسطين المحدود باستخدام بطاقة قاس الأداء المتوازن، مذكرات ماجستير، تخصص: المحاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية - غزة، 2009، ص79.

7- الخطوة السابعة: ويتم فيها الربط بين مراحل التطبيق نشر الثقافة المؤسسية، والتغذية المرتدة بعد قياس مدى الوصول إلى النتائج في ضوء الأهداف الموضوعية،¹ للتأكد من سلامة تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لا بد من متابعتها بشكل مستمر للتأكد من أنها تتجزز الوظيفة المقصودة باعتبارها أداة ديناميكية للإدارة الاستراتيجية، ومن الضروري استخدامها في العمليات اليومية للمؤسسة وعلى كل المستويات الإدارية في المؤسسة وذلك من خلال المقاييس المعدة في جميع المستويات الإدارية والحرص على اللجوء إليها بشكل مستمر في العمليات اليومية للمؤسسة.²

¹ هاني عبد الرحمان العمري، منهجية تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في المؤسسات السعودية، المؤتمر الدولي للتنمية الإدارية نحو أداء متميز في القطاع الحكومي، المملكة العربية السعودية/ معهد الإدارة العامة، 2009، ص27.

² وسيلة عبد العزيز العاشق، التخطيط الاستراتيجي، المجلة الدولية للعلوم الهندسية وتقنية المعلومات الجديدة، العدد الثاني، 2016، ص31.

خاتمة الفصل

تهدف المؤسسة إلى تعزيز مركزها التنافسي من خلال استعمال العديد من الأنظمة التي تساعد في تحسين من أدائها، حيث يمر تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية بمجموعة من المراحل والتي تختتم بتحديد الجهة المسؤولة عن حدوث الاختلاف بين ما تم تحديده وما تم تحقيقه فعلا، حيث تستعمل أسلوب المقارنة المرجعية بهدف تحديد نقاط الضعف وتحسينها كما يتم مقارنة أداء المؤسسة بمؤسسات رائدة في المجال بهدف التعرف على الطرق والأساليب التي تم من خلالها تحقيق أداء متميز واستغلال مختلف المعلومات بهدف تحسين الأداء الحالي للمؤسسة، حيث ظهر جيل جديد من أساليب تقييم الأداء والمتمثل في بطاقة الأداء المتوازن حيث تعتبر كنظام شامل ومتوازن تهدف إلى قياس أداء المؤسسة الاقتصادية باستخدام أساليب مالية وأخرى غير مالية.

الفصل الرابع

دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة
الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات
وانعكاسها على الأداء المالي

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

مقدمة

من خلال هذا الفصل سيتم محاولة تطبيق موضوع الدراسة على عينة من المهتمين بمجال المراجعة الداخلية بالنسبة للجزء الأول من الدراسة أما الجزء الثاني من الدراسة سيتم من خلاله بناء بطاقة الأداء المتوازن مؤسسة صيدال في حدود ما توفر لدينا من معلومات حيث سيتم معالجة وتحديد دور وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، كما سيتم دراسة إنعكاس مبادئ الحوكمة على أداء المؤسسة الاقتصادية خاصة ما تعلق بأبعاد بطاقة الأداء المتوازن، كما تم تحديد مختلف المتغيرات المرتبطة بالدراسة حيث تم إعتقاد معايير المراجعة الداخلية كمتغير مستقل، ومبادئ الحوكمة كمتغير تابع، كما تم دراسة مدى تأثير مبادئ الحوكمة على الأداء المالي وإعتقاد أبعاد بطاقة الأداء المتوازن كمتغير تابع

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

المبحث الأول : تقديم مؤسسة صيدال

تعتبر مؤسسة صيدال من بين المؤسسات الرائدة في الصناعة الصيدلانية في الجزائر، إذ تعتبر من أبرز المساهمين في سوق الدواء في الجزائر، إلا أنه في السنوات الأخير شهد السوق الصيدلاني منافسة كبيرة الأمر الذي أجبر المؤسسة على تبني سياسات وإجراءات جديدة والتي تكفل حماية الحصة السوقية للمؤسسة.

المطلب الأول : التطور التاريخي لمؤسسة صيدال

1- التطور التاريخي

تأسست الصيدلية المركزية الجزائرية في عام 1969 بموجب مرسوم رئاسي أسند لها مهمة ضمان احتكار الدولة لاستيراد وتصنيع وتسويق المواد الصيدلانية ذات الاستخدام البشري، وفي إطار مهامها الإنتاجية، أنشأت الصيدلية في عام 1971 وحدة إنتاج الحراش، واشترت على مرحلتين (في سنة 1971 ثم 1975) وحدتي "بيوتيك (BIOTIC)" و"فارمال (PHARMAL)"، وفي أعقاب إعادة هيكلة الصيدلية المركزية الجزائرية، أصبح فرعها للإنتاج يسمى الشركة الوطنية للإنتاج الصيدلاني بموجب المرسوم 161/82 الصادر في أبريل 1982.

تأسس مجمع صيدال في عام 1982 لتلبية حاجة إقامة صناعة صيدلانية محلية قادرة على توفير الأدوية للمواطنين، يتخصص مجمع صيدال في تطوير وإنتاج وتسويق المنتجات الصيدلانية الموجهة للاستهلاك البشري.

وكانت مهمة الشركة الوطنية للإنتاج الصيدلاني هي ضمان احتكار إنتاج وتوزيع الأدوية والمواد الشبيهة والتفاعلية، وهدفها تزويد السوق الجزائرية على نحو كاف ومنتظم، ثم إن هذه الشركة غيرت اسمها في سنة 1985 لتصبح صيدال، وفي أعقاب تنفيذ الإصلاحات الاقتصادية لعام 1989، صارت صيدال مؤسسة اقتصادية عامة تملك استقلالية الإدارة واختيرت لتكون من بين الشركات الوطنية الأولى التي تحصل على وضع الشركة ذات الأسهم.

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

وفي عام 1993، تم إجراء تغييرات على النظام الأساسي للشركة ما مكنها من المشاركة في كل العمليات الصناعية أو التجارية ذات الصلة بأغراض الشركات من خلال إنشاء شركات جديدة أو فروع تابعة. في فبراير 1999: قام مجمع صيدال بفتح رأس ماله عن طريق العرض العلني للبيع. وانصب مبلغ العرض على 20 % من رأس مال المجمع، أي ما يعادل 500 مليون دينار جزائري موزعة على 2 مليون سهم.

في سبتمبر 1999 : وبعد استيفاء شروط القبول المنصوص عليها في القواعد التنظيمية للبورصة، تم إدراج سند رأس المال لمجمع صيدال في جدول التسعيرة الرسمية . (وُقَدِّر مبلغ الإدراج ب 800 مليون دينار جزائري، فهي شركة ذات أسهم برأسمال 2.500.000.000 دينار جزائري، تم إدراج رأسمالها في البورصة سنة 1999 ، 80 % من رأسمال صيدال ملك للدولة و الـ 20 % المتبقية ملك للمستثمرين من المؤسسات والأشخاص¹ .

2- إلتزامات مؤسسة صيدال

1-2 الإلتزام اتجاه المريض

تعتبر المهمة الأساسية لمجمع صيدال كمثل للصحة تحسين حياة المرضى من خلال تقديم مجموعة غنية ومتنوعة من الأدوية العالية الجودة و ذلك بالمساهمة في تحسين وفترة العلاجات عن طريق تبني سياسة تسعيرية تناسب أقسام واسعة من المجتمع.

2-2 الإلتزام اتجاه السلطات

تهدف سياسة الصحة العمومية إلى تحقيق الإستقلالية الصحية والتحكم في تكاليف الصحة. حيث تكمن مهمة مؤسسة صيدال في المساهمة في تحقيق أهداف الحكومة من أجل تطوير الصناعة الصيدلانية الوطنية التي تمثل قطاعا استراتيجيا يساهم في التنويع الاقتصادي المنتظر، تهدف المشاريع الاستثمارية إلى تلبية احتياجات المرضى وهي جزء من منهجية استراتيجية تسعى إلى تقليل الواردات والانفتاح على الأسواق الخارجية.

¹ https://www.sgbv.dz/ar/?page=details_soc&id_soc=28

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

2-3 الالتزام الأخلاقي

تلتزم مؤسسة صيدال بأعلى معايير النزاهة والشفافية والصدق، من خلال احترام كل القوانين والالتزامات التنظيمية المطبقة على مختلف الأنشطة والمنتجات كما تعمل على ترويج القواعد الأخلاقية والمهنية التي تهدف إلى تنظيم وتطهير سوق الأدوية، حيث يقوم ميثاق الأخلاقيات بمؤسسة صيدال الذي تمت صياغته في سنة 2014، بترسيم المبادئ الأساسية التي توجه قراراتنا وإجراءاتنا و نشاطاتنا اليومية.

2-4 الإلتزام بالجودة

إن الإلتزام بالجودة في مؤسسة صيدال يعكس الرغبة المستمرة في ضمان امتثال مختلف الأنشطة بأعلى المتطلبات التنظيمية المعمول بها في الصناعة الصيدلانية، و لهذا تبذل المؤسسة جهودها لإنتاج أدوية عالية الجودة مع الاهتمام المستمر بالفعالية والسلامة، حيث تقع مراقبة الجودة في صميم كل مرحلة من مراحل دورة حياة مختلف الأدوية، سواء كانت عملية تطوير أو إنتاج أو توزيع ، يتم تنفيذ جميع العمليات باحترام المعايير وإجراءات الرقابة وفقاً للمتطلبات التنظيمية والممارسات التصنيعية الجيدة. ينعكس الامتثال بالجودة في الجهود المبذولة لجعل نظام تسيير الجودة يتماشى مع المعايير التنظيمية والمعيارية، مما يسمح بإدراج الشركة في نموذج للتحسين المستمر الموجهة نحو استماع وإرضاء جميع الأطراف، تشكل هذه القيم مجموعة المعايير التي توجه سلوك مؤسسة صيدال وتساهم في الوصول إلى الفعالية التي تطمح إلى تحقيقها.

المطلب الثاني : فروع مؤسسة صيدال

1- فروع مؤسسة صيدال

تمتلك مجموعة صيدال أربع شركات فرعية وهي بيوتيك (Biotic) في الحراش وسوميديال (Somédial) في واد السمار وفارمال (Pharmal) في الدار البيضاء وAntibiotical) في المدينة، بالإضافة إلى 9 وحدات إنتاج.

1-1 فرع سوميديال : يقع مقرها في المنطقة الصناعية واد السمار، يحوز مجمع صيدال

على 59% منها، والمجمع الصيدلاني الأوروبي (36.45%) و فيناليب (4.55%)

تتضمن وحدة الإنتاج سوميديال ثلاثة أقسام:

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

- قسم مخصص لإنتاج المنتجات الهرمونية؛
- قسم لصناعة السوائل (شراب ومحاليل عن طريق الفم)؛
- قسم لصناعة أشكال الجرعات الصلبة (كبسولات وأقراص).

2-1 إيبيرال

- إيبيرال هي شركة ذات أسهم، شراكة بين مجموعة صيدال (40%)، جلفار (الإمارات العربية المتحدة) (40%) وفلاش الجزائر، المتخصصة في المواد الغذائية (20%) ()
- يهدف المشروع الصناعي إيبيرال إلى تحقيق ما يلي:
- صناعة الأدوية الجنيصة (حقن وأشكال جافة)
 - تغليف الأدوية (الأشكال الصلبة)
 - توفير خدمة التغليف ومراقبة الجودة بناء على طلب المنتجين المحليين.

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

المبحث الثاني : دراسة دور وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات في

مؤسسة صيدال

من خلال هذا المبحث سنحاول دراسة الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية كوظيفة من أجل تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسة الاقتصادية، من خلال معايير وركائز المراجعة الداخلية.

المطلب الأول : بناء إستبيان الدراسة

يعتبر الإستبيان من أهم وسائل دراسة أي ظاهرة وهذا للخصائص التي يتمتع بها وسهولة الوصول وتحليل النتائج والمرونة التي يتميز بها، ومن جهة أخرى الأمر الذي يجعله أداة بحث مهمة هو الحرية التي يقدمها لعينة الدراسة، ويهدف معالجة إشكالية الدراسة تم إعداد إستبيان يتماشى مع متطلبات تحديد العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، ويهدف قياس المتغير المستقل تم الإعتماد على المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الصادرة عن معهد التدقيق الداخلي، حيث تعتبر هذه المعايير بمثابة مبادئ أخلاقيات المهنة الهدف منها هو توفير إطار متكامل من أجل تحديد صلاحيات ووظيفة التدقيق الداخلي، أما بخصوص المتغير التابع فقد تم الإعتماد على معايير ومبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وكذا ميثاق الحكم الراشد الصادر عن فريق العمل للحكم الراشد بالجزائر سنة 2008 بمساهمة وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، والتي بدورها اعتمدت على مبادئ الحوكمة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الصادرة سنة 2004.

1 - متغيرات الدراسة

إن تحديد المتغيرات في أي بحث يعتبر الركيزة الأساسية من أجل معالجة الإشكالية الرئيسية، ومنه إثبات أو نفي الفرضيات المرتبطة بها، فالمتغير المستقل هو متغير يؤثر في حدث آخر إما طرديا أو عكسيا ويهدف قياس المتغير المستقل أو المفسر يستعمل العديد من الأساليب والوسائل ولعل أهمها الإستبانة.

من خلال الدراسة النظرية للموضوع يمكن حصر المتغيرات المستقلة التي ستخضع للتحليل بهدف تحديد العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة، ففي بحثنا تم الإعتماد على المعايير

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

الدولية للتدقيق الداخلي الصادرة عن المعهد الدولي للتدقيق الداخلي بحكم أنها أكثر شمولية ومرونة بهدف قياس مدى التزام المدقق الداخلي بهذه المعايير في الجزائر من أجل الوقوف على نقاط القوة ونقاط الضعف، والتعرف على مختلف الصعوبات التي تعيق ممارسة مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر.

من خلال الشكل رقم (4 - 1) يمكن تحديد عناصر أو المكونات التي تم اعتمادها من أجل جمع البيانات الأولية الخاصة بقياس المتغير المستقل ويمكن تقسيمها إلى سبعة محاور رئيسة تحتوي على مجموعة عبارات، هذا وقد تم استبعاد بعض المحاور الغير قابلة للقياس وهي كالاتي:

- 1- ميثاق المراجع الداخلية؛
- 2- الإستقلالية والموضوعية؛
- 3- المهارة والعناية المهنية اللازمة؛
- 4- برنامج تأكيد وتحسين الجودة؛
- 5- إدارة نشاط التدقيق الداخلي؛
- 6- تنفيذ مهمة التدقيق؛
- 7- مراقبة سير العمل.

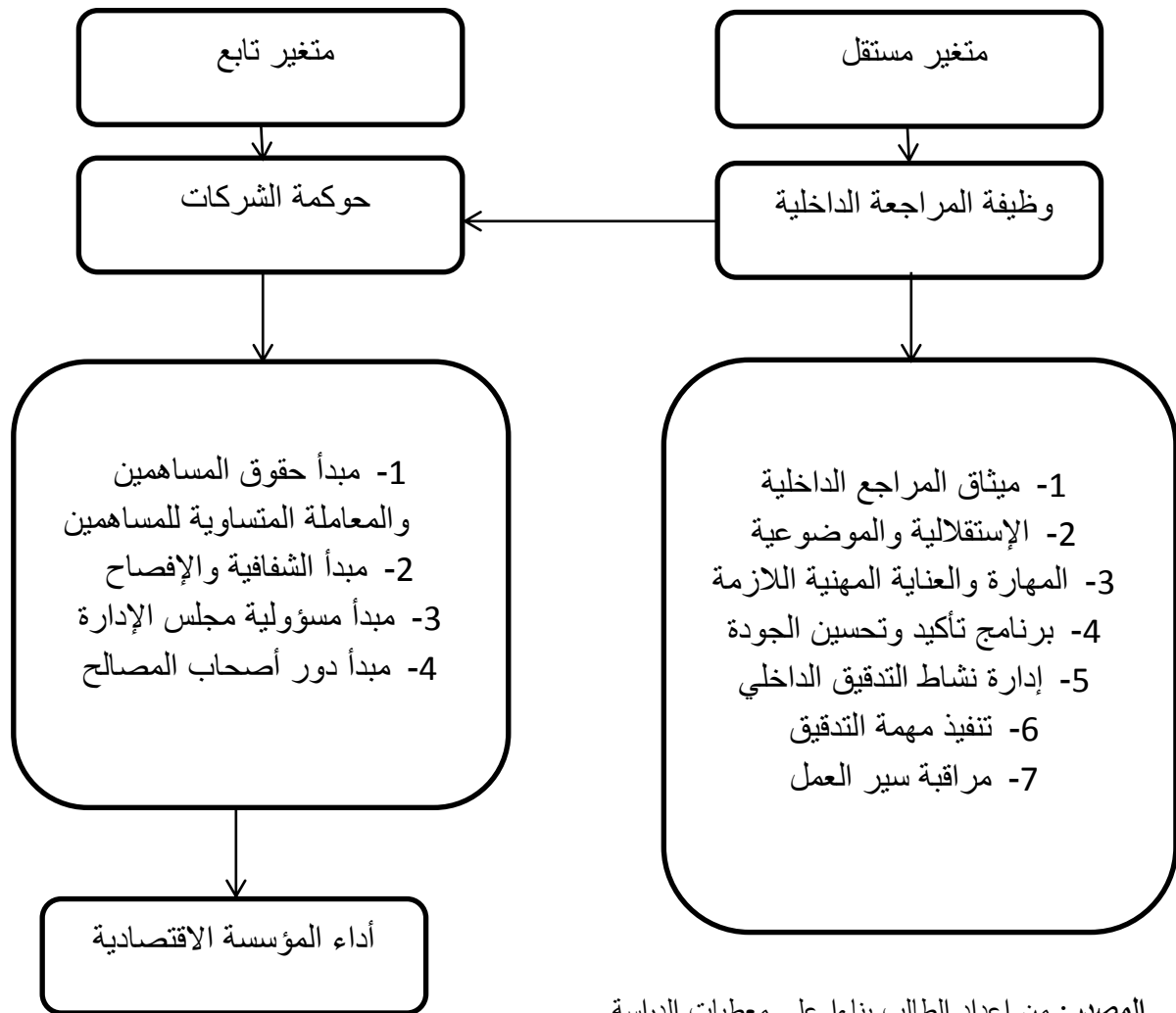
أما بخصوص قياس المتغير التابع والذي يتمثل في مبادئ حوكمة الشركات فقد تم الاعتماد على مبادئ حوكمة الشركات المنبثقة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وكذا ميثاق الحكم الراشد حيث تعتبر أكثر استعمالا في الدراسات السابقة وهذا لسببين : الأول هو أنها تعتبر أكثر شمولية من غيرها من المعايير والمبادئ والثاني هو أنه لم يصدر أي معايير تحكم الممارسة الفضلى لحوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية، حيث تم تقسيم الفرع الثاني من الدراسة إلى مجموعة محاور كالاتي:

- 1- مبدأ حقوق المساهمين؛
- 2- مبدأ المعاملة المتساوية للمساهمين؛
- 3- مبدأ الشفافية والإفصاح؛
- 4- مبدأ مسؤولية مجلس الإدارة؛
- 5- مبدأ دور أصحاب المصالح.

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

بالنسبة لأساليب جمع البيانات الخاصة بهذا الجزء فقد تم إعداد إستبانة، والتي مرت بعدة مراحل قبل عرضها علي عينة الدراسة، حيث تم إعدادها أولاً بالإعتماد على ميثاق الحكم الراشد ومعايير التدقيق الداخلي ليتم عرضها على مجموعة من الأساتذة المحكمين (الملحق رقم 01) من أجل تقديم الملاحظات سواء ما تعلق بالجانب الشكلي والمنهجي أو من جانب القياسي وهذا بهدف التحكم في عملية جمع البيانات الأولية، وفي المرحلة الثانية فقد تم تجربتها على مجموعة مدققين لاختبار مدى استجابة وفهم عينة الدراسة للإستبانة بحكم الفارق بين الإطار النظري والتطبيقي لمهنة التدقيق الداخلي، وفي كل مرحلة تم استبعاد العبارات الغير مفهومة أو التي ليس لها علاقة بالمحور بشكل خاص أو الدراسة بشكل عام.

الشكل رقم (4 - 1) : متغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات الدراسة

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

2- العينة المستهدفة وأساليب جمع البيانات

يهدف معالجة إشكالية الدراسة في أي بحث لابد من تحديد العينة المستهدفة ومن الصعوبات التي تواجه أي باحث هي استهداف مجتمع الدراسة كاملا، تم توجيه الجزء الأول من الاستبيان والمتعلق بالمراجعة الداخلية إلى مجموعة المدققين الداخليين موظف له علاقة بمهنة التدقيق الداخلي، بحكم أن هذه الفئة لها علاقة مباشرة بتطبيق معايير المراجعة الداخلية.

3- محتوى الإستبيان

الهدف من توزيع الإستبيان هو جمع أكبر قدر ممكن حول الظاهرة محل الدراسة، حيث تم إختيار أسلوب الإستبيان نظرا لسهولة تحليله وتناسبه مع الموضوع المعالج، هذا وقد تم تقسيم الإستبيان إلى جزئين أساسيين يحتوى في جزئه الأول على المعلومات العامة لعينة الدراسة كالجنس، السن، الخبرة المهنية... إلخ حيث تم تخصيص هذا الجزء بهدف الوقوف على المعلومات العامة للعينة والتي ستساعد لاحقا على تحليل الأجزاء المتبقية خصوصا ما تعلق بالخبرة المهنية والتخصص، حيث كلما كانت الخبرة المهنية أكبر كلما ساهم ذلك في الإحاطة بمختلف جوانب ممارسة مهنة التدقيق الداخلي ضف إلى ذلك التخصص، فالتخصصات التي لها على علاقة بمهنة التدقيق ستساهم في إثراء الموضوع.

أما الجزء الثاني وهو أهم جزء في الإستبيان حيث يحتوي على مجموعة محاور والتي من خلالها يمكن قياس المتغيرات الدراسة والوقوف على مدى الإلتزام بمعايير التدقيق الداخلية ومدى تبنى مبادئ حوكمة الشركات حيث شمل الإستبيان في جزئه الأول والموجه لمجموعة من المدققين الداخليين على سبعة محاور يحتوي كل محور مجموعة من الفقرات التي تتناسب مع عنوان المحور، حيث يهدف كل محور إلى التحقق من صحة الفرضيات الفرعية المرتبطة به والتي تم طرحها سابقا.

يهدف تحديد الوزن النسبي لكل فقرة من فقرات الإستبيان تم الاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي، حيث يقيس هذا الأسلوب درجة الموافقة لدى عينة الدراسة، يتكون هذا المقياس من خمس مستويات للإجابة تتراوح بين غير موافق تماما إلى غاية موافق تماما، ولتحديد طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي نقوم بحساب المدى العام والذي يتمثل في الفرق بين حدى المقياس حيث تكون النتيجة: 5-

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

4=1، فالمدى العام يساوي 4 ويقسمة المدى العام على عدد الدرجات نجد طول الخلية حيث يساوي : $0.8 = 5/4$ ، أما بإضافة طول الخلية للحد الأدنى لدرجة الموافقة يمكن تحديد طول كل فئة لمقياس ليكارت الخماسي، ومنه يمكن تحديد موقف عينة الدراسة إتجاه فقرة معينة بالإستعانة بهذا المقياس كما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-1) : درجات مقياس ليكارت الخماسي المعتمد في الدراسة

ترتيب درجة الموافقة	الوزن النسبي	المستوى
01	1.8-1	غير موافق تماما
02	2.6-1.8	غير موافق
03	3.4-2.6	محايد
04	4.2-3.4	موافق
05	5-4.2	موافق تماما

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات السابقة

- من خلال الجدول رقم (4-1) والذي يمثل مقياس ليكارت الخماسي يمكن تحديد مستوى الموافقة وفق الحالات الآتية:
- إذا تراوحت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة بين [1 ؛ 1.8] فإن درجة الموافقة تمثل " غير موافق تمام "؛
 - إذا تراوحت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة بين [1.8 ؛ 2.6] فإن درجة الموافقة تمثل " غير موافق "؛
 - إذا تراوحت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة بين [2.6 ؛ 3.4] فإن درجة الموافقة تمثل " محايد "؛
 - إذا تراوحت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة بين [3.4 ؛ 4.2] فإن درجة الموافقة تمثل " موافق "؛
 - إذا تراوحت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة بين [4.2 ؛ 5] فإن درجة الموافقة تمثل " موافق تمام ".

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

بعد تجميع مختلف البيانات من عينات الدراسة تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية " spss " بهدف تحليل البيانات، واختبار صحة الفرضيات من خلال استعمال مختلف مقاييس الإحصاء الوصفي ومقاييس التشتت حيث تم استخدام المقاييس الآتية:

- حساب التكررات والنسب المئوية من أجل التعرف على الصفات والخصائص الشخصية لعينة الدراسة؛
- حساب المتوسط الحسابي من أجل التعرف على آراء أفراد العينة بخصوص مدى الإلتزام بمعايير المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة ومدى تبني مبادئ حوكمة الشركات؛
- حساب الانحراف المعياري بهدف معرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي لكل فقرة من فقرات الإستبيان؛
- حساب معامل الإتساق الداخلي ألفا كرونباخ
- إستخدام أسلوب الإنحدار البسيط لاختبار الفرضيات والدلالة المعنوية ذات العلاقة
- معامل التحديد R2 لمعرفة القوة التفسيرية لكل المتغيرات المستقلة وذلك لتحديد أثر كل متغير مستقل في المتغير التابع؛
- إختبار T-test لمعرفة فيما إذا كانت هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل متغير من المتغيرات المستقلة في المتغير التابع

4- إختبار محتوى الإستبيان

قبل توزيع الإستبيان على عينة الدراسة تم إجراء إختبار قبلي، حيث تم توزيعه على مجموعة من الأساتذة والأكاديميين بهدف (الملحق رقم 01) إبداء الرأي حول مختلف فقرات الإستبيان وتحكيمه سواء من حيث مدى شموله على مختلف جوانب الدراسة، أو قابلية استعماله من أجل اختبار الفرضيات، أو من حيث إمكانية إستعمال مختلف المقاييس الإحصائية، كما تم عرض الإستبيان على مجموعة من المهنيين بهدف معرفة مدى وضوح الأفكار والتأكد من الصياغة الصحيحة لفقرات الإستبيان، وسهولة الإجابة عليه من طرف العينة المستهدفة، إن تحكيم الإستبيان يعتبر من أهم المراحل قبل عرضه على عينة الدراسة حيث يمكن تعديل في صياغة بعض الفقرات أو حذف أو إضافة فقرات أخرى بما يتناسب مع موضوع البحث، وتسهيل عملية الإجابة من طرف مفردات العينة، بالإعتماد على مختلف الملاحظات

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

والتوصيات المقدمة من طرف المحكمين تم إعادة صياغة بعض الفقرات بما يتناسب مع الدراسة، والوقوف على مختلف النقائص التي تم تسجيلها وتقديم الإستبيان في شكله النهائي.

المطلب الثاني : تحليل محتوى الإستبيان

من خلال هذا المطلب سنحاول تحليل محتوى الإستبيان سواء باستخدام أساليب التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة أو باستعمال أساليب التحليل القياسي أو الاستدلالي لنتائج الدراسة وهذا باستعمال مختلف المؤشرات التي تتماشى مع طبيعة الدراسة بهدف الوصول إلى نتائج التي تمكن من تحليل العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

1- التحليل الوصفي لنتائج الدراسة

يرتكز التحليل الوصفي على وصف ظاهرة معينة بطريقة علمية، بهدف الوصول إلى نتائج وتفسيرات منطقية يستطيع الطالب من خلالها الوصول إلى نتائج البحث. بهدف إختبار مدى صحة فرضيات الدراسة تم الاعتماد على أسلوب العينة العشوائية الطبيعية والتي تقوم على أساس تجزئة المجتمع إلى أجزاء وفقا لعوامل وخصائص معينة.

1-1 الإستثمارات الموزعة والمسترجعة :

حيث تم توزيع مجموعة من الإستثمارات على عينة الدراسة والمقدرة ب 118 فرد حيث تم التواصل معهم عن طريق المقابلة الشخصية كما تم مراسلتهم عبر البريد الإلكتروني، إلا أنه تم استرجاع 93 إستمارة منها 82 إستمارة صالحة للإستعمال والجدول الموالي يوضح عدد الاستثمارات المسترجعة:

الجدول رقم (4-2) : التوزيع النسبي للإستثمارات الموزعة

النسبة	العدد	
% 100	118	الإستثمارات الموزعة
% 78.81	93	الإستثمارات المسترجعة

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات
وانعكاسها على الأداء المالي

الإستمارات الصالحة للإستعمال	82	% 88.17
------------------------------	----	---------

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج excel

2-1 متغير الجنس :

من خلال تحليل الإستمارات المجمعّة يوضح الجدول الموالي توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس:

الجدول رقم (3-4): توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

الجنس	العدد	النسبة
ذكر	53	% 64.64
أنثى	29	% 35.36
المجموع	82	% 100

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج excel

من خلال الجدول رقم (3-4) يتضح سيطرت الذكور على عينة الدراسة حيث بلغت نسبتهم 64.64% من إجمالي عينة الدراسة، بينما بلغت نسبة الإناث 35.36% من إجمالي عينة الدراسة.

3-1 الخبرة المهنية

الجدول رقم (4-4) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

سنوات الخبرة المهنية	العدد	النسبة
أقل من 10 سنوات	17	% 20.74
من 11 إلى 20 سنة	28	% 34.15
من 21 إلى 30 سنة	32	% 39.02
أكبر من 30 سنة	5	% 6.09
المجموع	82	% 100

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج excel

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

من خلال الجدول رقم (4-4) يتضح أن الخبرة المهنية لعينة الدراسة تتوزع على أربع فئات أساسية إلا أن الفئة المسيطرة تمتد من 11 سنة إلى غاية 30 سنة، وهو ما يساهم في تحقيق أهداف الدراسة بحكم المعرفة التي تتمتع بها عينة الدراسة وخبرتها في مجال التدقيق.

4-1 المؤهل العلمي

الجدول رقم (4-5) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة	العدد	المؤهل العلمي
37.8 %	31	شهادة ليسانس
21.9 %	18	شهادة ماستر
20.7 %	17	شهادة ماجستير
4.9 %	4	شهادة دكتوراه
14.5 %	12	أخرى
100 %	82	المجموع

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج excel

من خلال الجدول رقم (4-5) يتضح أن المؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة يتوزع على خمس فئات أساسية، حيث قدر عدد الأفراد العينة المتحصلين على شهادة ليسانس 31 فرد أي ما نسبته 37.8% ، بينما بلغ عدد أفراد العينة المتحصلين على درجة ماستر 18 أي ما نسبته 21.9 % ، كما بلغ عدد أفراد العينة المتحصلين على شهادة غير الواردة في الجدول رقم (4-5) 12 فرد أي ما نسبته 14.5 % من مجموع عينة الدراسة.

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

2- صدق وثبات فقرات الاستبيان

يهدف التأكد من صدق أداة الدراسة تم الاعتماد على طريقتين حيث في المرحلة الأولى تم التأكد من مدى الصدق الظاهري للإستبيان حيث تم عرضها أولاً على مجموعة من المحكمين، والمتمثلين في مجموعة من الأستاذة المتخصصين في مجال الحوكمة والمراجعة، كما تم عرض الإستبيان على مجموعة من المهنيين بهدف التعرف على مختلف الأخطاء والصعوبات التي يمكن أن تعترض الإجابة على مختلف فقرات الإستبيان، أما لاختبار مدى الثبات الداخلي لفقرات الإستبيان فقد تم حساب معامل ألفا كرونباخ، حيث تعتبر القيمة المقبولة إحصائياً لهذا المعامل 0.7 أي 70% والجدول الموالي يوضح نسبة المعامل المحسوب:

الجدول رقم (4-6) : معامل ألفا كرونباخ لإستبيان الدراسة

رقم المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
01	ميثاق المراجع الداخلية	05	0.813
02	الإستقلالية والموضوعية	11	0.808
03	المهارة والعناية المهنية اللازمة	11	0.613
04	برنامج تأكيد وتحسين الجودة	14	0.773
05	إدارة نشاط التدقيق الداخلي	07	0.932
06	تنفيذ مهمة التدقيق	07	0.838
07	مراقبة سير العمل	04	0.678
	المعامل العام لكل فقرات الاستبيان	59	0.817

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

إنطلاقاً من الجدول السابق وبالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS بلغ معامل ألفا كرونباخ 0.817 وهي نسبة مقبولة مقارنة بالقيمة المرجعية للمعامل والبالغة 0.7 ففي حالة إعادة توزيع الإستمارة على عينة الدراسة ستكون 81.7 % من الإجابة لأفراد العينة نفس الإجابة التي تم تحليلها، وهو ما يشير إلى تمتع أداة الدراسة بدرجة عالية من الثبات.

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

وباستعمال مصفوفة الارتباط تم التحقق من مدى صدق الإستبيان، حيث تم استبعاد مختلف الفقرات الغير دالة إحصائياً بهدف إضفاء مزيد من المصدقية للأداة، كما توضحه الجداول الآتية:

المحور الأول : ميثاق المراجع الداخلية

الجدول رقم (4-7) : مصفوفة الارتباط الخاصة بالمحور الأول

الرقم	الفقرة	قيمة R	الدالة الإحصائية
01	يجب تحديد غرض وسلطة ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي تحديداً رسمياً ضمن ميثاق التدقيق الداخلي	0.362**	.001
02	ويجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بمراجعة دورية لميثاق التدقيق الداخلي وعرضه على الإدارة العليا ومجلس الإدارة للموافقة عليه	0.782**	.000
03	يجب تحديد طبيعة الخدمات التأكيدية التي تقدم الى المؤسسة تحديداً واضحاً في ميثاق التدقيق الداخلي	0.117	.295
04	يجب تحديد طبيعة الخدمات الإستشارية في ميثاق التدقيق الداخلي	0.604**	.000
05	يجب الإقرار بالطبيعة الإلزامية للمبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي	0.269-	.015

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم (4-7) يتضح قيم أن إرتباط الفقرات مع الدرجة الكلية للمحور الأول، وهو ما يشير إلى الصدق الذي تتمتع به فقرات هذا المحور، ما عدى الفقرة رقم 3 حيث بلغت قيمة R 0.117 بينما يبلغ قيمة الدلالة الإحصائية 0.295 وهي أكبر من

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات
وانعكاسها على الأداء المالي

مستوى الدلالة المعنوية والبالغ 0.05، وبالتالي فإننا نستنتج الفقرة رقم 03 من المحور الأول من التحليل.

المحور الثاني : الإستقلالية والموضوعية

الجدول رقم (4-8) : مصفوفة الارتباط الخاصة بالمحور الثاني

الرقم	الفقرة	المعامل ر	الدلالة الإحصائية
01	يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلاً، ويجب على المدققين أداء أعمالهم بموضوعية؛	0.80	.477
02	للمرئس التنفيذي للتدقيق الداخلي إمكانية الوصول المباشر وبدون أي قيود إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة،	**0.434	.000
03	تتم إدارة الأمور التي تهدد الإستقلالية على مستوى المدقق الداخلي منفرداً وعلى مستوى مهمات التدقيق، وعلى المستويين الوظيفي والتنظيمي	**0.252	.000
04	تقتضي الموضوعية عدم تبعية أحكام المدققين الداخليين بشأن مسائل التدقيق لآراء الآخرين	**0.792	.000
05	تتم إدارة الأمور التي تهدد الموضوعية على مستوى المدقق الداخلي منفرداً، وعلى مستوى مهمات التدقيق، وعلى المستويين الوظيفي والتنظيمي	**0.356	.001
06	منصب المرئس التنفيذي للتدقيق الداخلي تابعاً لمستوى تنظيمي في المؤسسة يكفل أداء نشاط التدقيق الداخلي لمسؤولياته على أكمل وجه	0.108	.335
07	يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي في مأمن من أي تدخل في تحديد نطاق التدقيق وإنجاز	**0.624	.000

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

أعماله وإبلاغ النتائج			
08	يجب أن يتصف المدققون الداخليون بالنزاهة وعدم التحيز، وأن يجتنبوا أي تضارب في المصالح.	**0.314	.004
09	يجب أن يتمتع المدققون الداخليون عن تقييم العمليات التي كانوا مشرفين عليها فيما سبق	**0.376	.000
10	وجد ما من شأنه أن يؤثر على إستقلالية أو موضوعية المدققين الداخليين أثناء مهّ مات إستشارية مقترحة، فإنه يجب عليهم الإفصاح عن ذلك للعميل الذي أمر بهذه المهمة قبل قبولها	**0.380	.000
11	يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلاً، ويجب على المدققين الدا أداء أعمالهم بموضوعية؛	**0.337	.000

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم (4-8) يتضح إرتباط الفقرات مع الدرجة الكلية للمحور الأول، وهو ما يشير إلى الصدق الذي تتمتع به فقرات هذا المحور، ما عدى الفقرة رقم 01 والفقرة رقم 06 حيث بلغ مستوى الدلالة لكل من الفقرتين على التوالي 0.477 و 0.355 أما قيمة المعامل R فقد بلغت على التوالي 0.108 بالنسبة للفقرة السادسة و0.80 بالنسبة للفقرة الأولى.

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات
وانعكاسها على الأداء المالي

المحور الثالث : المهارة والعناية المهنية اللازمة

الجدول رقم (4-9) : مصفوفة الارتباط الخاصة بالمحور الثالث

الرقم	الفقرة	المعامل R	الدلالة الإحصائية
01	يجب على المدققين الداخليين أن يمتلكوا المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ المسؤوليات الفردية	0.617**	.000
02	ويجب على نشاط التدقيق الداخلي ككل أن يمتلك أو يحصل على المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ المسؤوليات المنوطة به	0.300**	.006
03	يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الحصول على المشورة والمساعدة من أشخاص مؤهلين	0.249*	.024
04	أن يتمتع المدققون الداخليون بالمعرفة الوافية التي تمكنهم من تقييم مخاطر الإحتيال والكيفية التي تُدير بها المؤسسة	0.488**	.000
05	يجب أن يكون لدى المدققين الداخليين معرفة وافية بأهم مخاطر تكنولوجيا المعلومات	0.399**	.000
06	يجب على المدققين الداخليين بذل مستوى العناية والمهارة المتوقع أن يكون عليه أي مدقق داخلي يتحلى بمستوى معقول من التبصر والاقتدار.	0.583**	.000
07	سياق بذل العناية المهنية اللازمة يجب أن يأخذ المدققون الداخليون في الإعتبار استخدام التدقيق المعتمد على التكنولوجيا وغيرها من تقنيات تحليل البيانات	0.369**	.001
08	يجب ان يتنبه المدققون الداخليون الى المخاطر الهامة التي قد تؤثر على الأهداف أو العمليات	0.537**	.000

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

رقم	أو الموارد.	المعامل ر	الدلالة الإحصائية
09	يجب على المدققين الداخليين تعزيز معارفهم ومهاراتهم وكفاءاتهم الأخرى عن طريق التطوير المهني المستمر	**0.398	.000
10	يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يضع ويحافظ على برنامج لتأكيد وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي	**0.581	.000
11	يحتوي برنامج تأكيد وتحسين الجودة على تقييمات داخلية وتقييمات خارجية على السواء	*0.547	.000

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم (4-9) يتضح إرتباط الفقرات مع الدرجة الكلية للمحور الأول، وهو ما يشير إلى الصدق الذي تتمتع به فقرات هذا المحور، حيث تعتبر فقرات المحور الثالث دالة إحصائياً وهو ما يجعلها قابلة للتحليل الإحصائي.

المحور الرابع : برنامج تأكيد وتحسين الجودة

الجدول رقم (4-10) : مصفوفة الارتباط الخاصة بالمحور الرابع

الرقم	الفقرة	المعامل ر	الدلالة الإحصائية
01	يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يضع ويحافظ على برنامج لتأكيد وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي	**0.701	.000
02	يجب أن يحتوي برنامج تأكيد وتحسين الجودة على تقييمات داخلية وتقييمات خارجية على السواء.	**0.542	.000
03	المراقبة المستمرة لأداء نشاط التدقيق الداخلي	**0.607	.000
04	يتم المراجعات الدورية التي تنفذ بأسلوب التقييم الذاتي أو بواسطة أشخاص آخرين من داخل المؤسسة ممن تتوقّر لديهم المعرفة الكافية بممارسات التدقيق الداخلي	**0.548	.000

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات
وانعكاسها على الأداء المالي

05	الإشارة الى أن نشاط التدقيق الداخلي يتقد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي تكون مناسبة فقط إذا كانت مدعومة بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة	0.183	.101
06	في حالة عدم التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير التأثير على النطاق الكلي لنشاط التدقيق الداخلي أو عملياته فيجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يفصح عن عدم التقيد وتأثيره إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة	**0.682	.000
07	يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يدير نشاط التدقيق الداخلي بفعالية لضمان أنه يضيف قيمة للمؤسسة	**0.550	.000
08	يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع خطة مبنية على المخاطر من أجل تحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي، بما يتماشى مع أهداف المؤسسة	**0.623	.000
09	يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يبلغ خطط نشاط التدقيق الداخلي والموارد التي تتطلبها	**0.716	.000
10	يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يتأكد من أن موارد التدقيق الداخلي مناسبة وكافية ويتم توظيفها توظيفاً فعالاً لإنجاز خطة التدقيق المعتمدة	**0.545	.000
11	ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يشارك المعلومات وينسق النشاطات مع الجهات الخارجية والداخلية الأخرى التي تقدم خدمات التأكيد والإستشارة.	**0.617	.000
12	يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يضع	**0.558	.000

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات
وانعكاسها على الأداء المالي

		ويحافظ على برنامج لتأكيد وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي	
13	0.018-	يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يقوم بصفة دورية بإبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة عن غرض، وسلطة، ومسؤولية، وأداء نشاط التدقيق الداخلي وفقاً للخطة الموضوعة له، وعن تقيّد هذا النشاط بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير	.871
14	0.199	عندما يقوم مزود خدمات خارجي بممارسة دور نشاط التدقيق الداخلي، فإنه يجب عليه أن يلفت إنتباه المؤسسة الى أنها مسؤولة على الحفاظ على نشاط تدقيق داخلي فعال	.074

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم (4-10) يتضح إرتباط الفقرات مع الدرجة الكلية للمحور الأول، وهو ما يشير إلى الصدق الذي تتمتع به فقرات هذا المحور، ما عد الفقرة رقم 05 حيث بلغ مستوى الدلالة للفقرة 0.101 وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة، كذلك بالنسبة للفقرة رقم 13 حيث بلغ مستوى الدلالة المحسوب 0.871 وهو أكبر من مستوى الدلالة المعنوي والبالغ 0.05، كما يتضح من خلال الجدول رقم () أن مستوى الدلالة المحسوب للفقرة رقم 14 والبالغ 0.074 أكبر من مستوى الدلالة المعنوي والبالغ 0.05، وهو يجعلنا نستنتي كل من الفقرات رقم 05، 13، 14 من الدراسة.

المحور الخامس : إدارة نشاط التدقيق الداخلي

الجدول رقم (4-11) : مصفوفة الارتباط الخاص بالمحور الخامس

الرقم	الفقرة	المعامل ر	الدلالة الإحصائية
01	عند التخطيط لمهمة تدقيق لجهات خارج المؤسسة، يجب على المدققين الداخليين إعداد إتفاق كتابي معهم بخصوص الأهداف والنطاق	*0.257	.020

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

		ومسؤوليات كل طرف والتوقعات الأخرى	
02	**0.602	يجب على المدققين الداخليين الإتفاق مع عملاء المهمات الإستشارية حول الأهداف والنطاق ومسؤوليات كل طرف وتوقعات العميل الأخرى	.000
03	**0.275	يجب على المدققين الداخليين إجراء تقييم أولي للمخاطر المتصلة بالنشاط الذي يتم التدقيق عليه	.012
04	**0.303	يجب أن يأخذ المدققون الداخليون في اعتبارهم عند تحديد أهداف مهمة التدقيق احتمال وجود أخطاء هامة أو عمليات احتيال أو حالات عدم تقيد أو مخاطر أخرى	.006
05	**0.791	من الضروري وجود مقاييس كافية لتقييم الحوكمة وإدارة المخاطر والضوابط الرقابية	.000
06	**0.751	يجب أن تتناول أهداف المهمة الإستشارية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة وذلك في حدود النطاق المتفق عليه مع عميل هذه المهمة	.000
07	**0.490	عند التخطيط لمهمة تدقيق لجهات خارج المؤسسة، يجب على المدققين الداخليين إعداد إتفاق كتابي معهم بخصوص الأهداف والنطاق ومسؤوليات كل طرف والتوقعات الأخرى	.000

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم (4-11) يتضح إرتباط الفقرات مع الدرجة الكلية للمحور الأول، وهو ما يشير إلى الصدق الذي تتمتع به فقرات هذا المحور حيث أن مستوى الدلالة المحسوب لكل فقرات المحور أكبر من مستوى الدلالة المعنوية.

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات
وانعكاسها على الأداء المالي

المحور السادس: إدارة نشاط التدقيق الداخلي

الجدول رقم (4-12) مصفوفة الارتباط الخاصة بالمحور السادس

الرقم	الفقرة	المعامل ر	الدلالة الإحصائية
01	يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق مراقبة مسألة الإطلاع على وثائق المهمة. ويجب أن يتحصل على موافقة الإدارة العليا و/أو المستشار القانوني عند الإقتضاء وذلك قبيل تمكين جهات خارجية من الإطلاع على وثائق المهمة	0.867**	000
02	يجب على المدققين الداخليين بناء استنتاجاتهم ونتائج مهمة التدقيق على أساس أعمال التحليل والتقييم المناسبة	0.856**	.000
03	يجب على المدققين الداخليين توثيق معلومات كافية، وموثوقة، وذات صلة، ومفيدة، لتأييد استنتاجات ونتائج مهمة التدقيق	0.824**	.000
04	يجب الإشراف على مهام التدقيق بالشكل المناسب، بما يكفل تحقيق أهدافها، والتأكد من جودتها، وتطوير فريق العمل	0.904**	.000
05	جب أن يحدد الرئيس التنفيذي للتدقيق قواعد الإحتفاظ بملفات المهمة وذلك بغض النظر عن الوسائل المستعملة لتخزين هذه الملفات. ويجب أن تكون هذه القواعد منسجمة مع توجهات المؤسسة وأي متطلبات تشريعية أو متطلبات أخرى ذات علاقة	0.856**	.000
06	يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يُعد سياسات للتحكم في حماية والإحتفاظ بوثائق المهمة الإستشارية، وكذلك الشأن بالنسبة لمسألة	0.167	.134

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

		تمكين جهات داخلية وخارجية من الإطلاع عليها	
07	0.249**	يجب على المدققين الداخليين تحديد معلومات كافية، وموثوقة، وذات صلة، ومفيدة، لتحقيق أهداف مهمة التدقيق.	.000

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم (4-12) أن المستوى المعنوية المحسوبة لكل فقرات المحور أكبر من مستوى المعنوية الجدولية وهو ما يعبر على الدلالة الإحصائية لفقرات المحور، ما عدى الفقرة السابعة حيث بلغ مستوى الدلالة المحسوبة 0.134 وهو ما يعبر على عدم وجود دلالة إحصائية لهذه الفقرة.

المحور السابع : مراقبة سير العمل

الجدول رقم (4 - 13) : مصفوفة الارتباط الخاصة بمراقبة سير العمل

الرقم	الفقرة	المعامل ر	الدلالة الإحصائية
01	يجب أن يتضمن التبليغ النهائي لنتائج المهمة الإستنتاجات القابلة للتطبيق والتوصيات و/أو خطط العمل ذات الصلة. وحينما يكون ذلك مناسباً، فإنه يجب تقديم رأي المدققين الداخليين.	0.754**	000
02	يجب ان تكون التبليغات صحيحة، وموضوعية، وواضحة، وموجزة، وبناءة، وكاملة، وحسنة التوقيت.	0.731**	.000
03	إذا احتوى أي تبليغ نهائي على حالات خطأ أو سهوا هامة، فيجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بإبلاغ المعلومات المصححة الى جميع الأطراف الذين كانوا قد تلقوا التبليغ الأصلي.	0.653**	.000
04	عندما يتم إصدار رأي كلي عام، يجب أن يؤخذ في الاعتبار استراتيجيات، وأهداف، ومخاطر	0.716**	.000

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

		المؤسسة، وتوقعات الإدارة العليا ومجلس الإدارة والأطراف المعنية الأخرى. ويجب أن يكون الرأي الكلي العام مؤيدا بمعلومات كافية، وموثوقة وذات صلة، ومفيدة
--	--	--

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم (4-13) يتضح إرتباط الفقرات مع الدرجة الكلية للمحور الأول، وهو ما يشير إلى الصدق الذي تتمتع به فقرات هذا المحور.

3- إختبار t لعينة واحدة

من خلال هذا العنصر سيتم إجراء إختبار t-simple teste بهدف تحليل آراء عينة الدراسة من خلال تحديد الاختلاف بين متوسط العينة وآراء عينة الدراسة، كما سيتم تحديد مستوى الثقة.

المحور الأول : ميثاق المراجع الداخلية

الجدول رقم (4-14) : إختبار t لفقرات المحور الأول

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	الدلالة الإحصائية	الأهمية النسبية
01	يجب تحديد غرض وسلطة ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي تحديدا رسميا ضمن ميثاق التدقيق الداخلي	4.20	0.405	17.074	000	موافق بشدة
02	يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بمراجعة دورية لميثاق التدقيق الداخلي وعرضه على الإدارة العليا ومجلس الإدارة للموافقة عليه	3.78	0.814	7.850	000	موافق
03	يجب تحديد طبيعة الخدمات	3.95	1.129	8.061	000	موافق

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

					الإستشارية في ميثاق التدقيق الداخلي	
04	يجب الإقرار بالطبيعة الإلزامية للمبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي	4.04	0.938	9.698	000	موافق

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال استخدام إختبار t من أجل تحليل فقرات المحور الأول، حيث إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية ومستوى المعنوية أقل من 0.05، فإن أغلب إجابات عينة الدراسة تكون إيجابية أي موافق للعبارة المطروحة، أما إذا كانت قيمة t المحسوبة أقل من القيمة الجدولية ومستوى المعنوية أقل من 0.05، فإن أفراد عينة الدراسة يميلون إلى عدم الموافقة على فقرات الإستبيان.

1- انطلاقا من الجدول رقم (4-14) وبعد تفريغ البيانات باستخدام برنامج spss، وبعد حساب مقاييس التشتت والنزعة المركزية وكذا المعامل t تبين أن أغلب مفردات العينة المستجوبة موافقة لمختلف عبارات المحور الأول باستثناء الفقرة رقم 03 حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرة 1.87 وهو ما يتناسب مع العبارة غير موافق تماما حيث اتفق أفراد العينة على عد الموافق المطلقة للعبارة " يجب تحديد طبيعة الخدمات التأكيدية التي تقدم الى المؤسسة تحديدا واضحا في ميثاق التدقيق الداخلي"، فحسب آراء أفراد العينة فإن الخدمات التأكيدية غير محددة في ميثاق المراجعة الداخلية، فالخدمات التأكيدية هي عملية الهدف منها هو زيادة ثقة المستخدمين المستقبليين في التقارير المالية وهو الأمر الغبر متوفر في ميثاق التدقيق الداخلي، أما فيما يخص بقية فقرات المحور الأول فقد وافق أفراد العينة على مختلف الفقرات، حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرة الأولى 4.20 وبتحرف معياري قدره 0.405 وهو ما يعكس عدم تشتت آراء أفراد العينة على المتوسط كما بلغ قيمة المعامل t 17.074 وبقيمة إستدلالية قدرت ب 0.000 عند مستوى دلالة قدره 0.05 وهو ما يعكس الموافقة التامة للفقرة الأولى.

2- أما بخصوص الفقرة الثاني فقد بلغت قيمة المتوسط الحسابي لعينة الدراسة 3.78 وبتحرف المعياري 0.814 وهو دليل على موافقة أفراد العينة على هذه الفقرة حيث يتم مراجعة ميثاق التدقيق الداخلي بصفة دورية من قبل الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي وعرضه على مجلس الإدارة للمصادقة

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

عليه وهذا بهدف مواكبة مختلف التطورات التي تمس مهنة التدقيق وكذا تصحيح مخطئ الاختلالات التي من شأنها أن تعرقل سيرورة عملية التدقيق وكذا تحيين نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة.

3- هذا وقد بلغ قيمة المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة 3.95 بينما الإنحراف المعياري فقد بلغ 1.129 بالرغم من قوة التشتت في هذه الفقرة إلا أن أفراد العينة قد اتفقوا على أنه يجب تحديد طبيعة الخدمات الإستشارية في ميثاق التدقيق الداخلي.

4- أما فيما يخص الفقرة الرابعة فقد اتفق معظم أفراد العينة على وجوب الإقرار والالتزام بالمبادئ التي تحكم مهنة التدقيق المحاسبي، حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرة 4.04 بينما الإنحراف المعياري 0.938 كما بلغت قيمة t 9.698 عند مستوى دلالة قدره 0.000 وهو ما يدل تركيز إجابات أفراد العينة على العبارة موافق، فالهدف من إلزام المدقق الداخلي على التمسك بمبادئ التدقيق هو زيادة الفعالية والمصدقية لمهنة التدقيق الداخلي.

المحور الثاني : الإستقلالية والموضوعية

الجدول رقم (4-15) : إختبار t ل فقرات المحور الثاني

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t	الدلالة الإحصائية	الأهمية النسبية
01	يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلاً، ويجب على المدققين أداء أعمالهم بموضوعية؛	3.82	1.108	7.054	.000	موافق
02	لرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي إمكانية الوصول المباشر وبدون أي قيود الى الإدارة العليا ومجلس الإدارة،	4.07	0.503	13.634	.000	موافق
03	تتم إدارة الأمور التي تهدد الإستقلالية على مستوى المدقق الداخلي منفرداً وعلى مستوى مهمات التدقيق، وعلى المستويين الوظيفي والتنظيمي	4.01	0.443	13.681	.000	موافق
04	تقتضي الموضوعية عدم تبعية أحكام	3.66	0.776	6.769	.000	موافق

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات
وانعكاسها على الأداء المالي

					المدققين الداخليين بشأن مسائل التدقيق لآراء الآخرين	
موافق	.000	13.458	0.471	4.02	05 تتم إدارة الأمور التي تهدد الموضوعية على مستوى المدقق الداخلي منفرداً، وعلى مستوى مهمات التدقيق، وعلى المستويين الوظيفي والتنظيمي	
غ موافق	.000	10.194	1.201	1.77	06 منصب الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تابعاً لمستوى تنظيمي في المؤسسة يكفل أداء نشاط التدقيق الداخلي لمسؤولياته على أكمل وجه	
موافق	.000	6.801	0.744	3.65	07 يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي في مأمّن من أي تدخل في تحديد نطاق التدقيق وإنجاز أعماله وإبلاغ النتائج	
موافق	.000	11.615	0.565	3.96	08 يجب أن يتصف المدققون الداخليون بالنزاهة وعدم التحيز، وأن يجتنبوا أي تضارب في المصالح.	
موافق	.000	8.742	0.738	3.83	09 يجب أن يتمتع المدققون الداخليون عن تقييم العمليات التي كانوا مشرفين عليها فيما سبق	
موافق	.000	9.403	0.670	3.86	10 إذا وجد ما من شأنه أن يؤثر على إستقلالية أو موضوعية المدققين الداخليين أثناء مهمات إستشارية مقترحة، فإنه يجب عليهم الإفصاح عن ذلك للعميل الذي أمر بهذه المهمة قبل قبولها	
موافق	.000	8.354	0.903	3.88	11 يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي	

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

					مستقلا، ويجب على المدققين الدا أداء أعمالهم بموضوعية؛
--	--	--	--	--	--

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال تحليل البيانات الخاصة بالمحور الثاني من الإستبيان والمتعلق بالاستقلالية والموضوعية ومن خلال حساب المتوسط الحسابي للمحور والمقدر ب 3.67 وانحراف معياري قدره 0.695 يمكن استنتاج أن عينة الدراسة توافق على فقرات الاستبيان وهو ما يؤكد المعامل t والبالغ 8.119 ومستوى دلالة قدره 0.000 باستثناء الفقرة رقم 06 منصب الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تابعا لمستوى تنظيمي في المؤسسة يكفل أداء نشاط التدقيق الداخلي لمسؤولياته على أكمل وجه حيث لم يوافق أغلب عينة الفقرة على هذه العبارة أي أن الرئيس التنفيذي للتدقيق إما غير تابع لمستوى تنظيمي يسمح له بأداء مسؤولياته على أكمل وجه أو هناك متغيرات أخرى تؤثر على مهام الرئيس التنفيذي في المؤسسة.

1- وحتى تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي مختلف مهامها يستوجب وجود مدقق داخلي يعمل باستقلالية وموضوعية، حيث وافق أغلب عينة الدراسة على الفقرة الأولى والتي تنص على أنه يجب أن يتمتع نشاط التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية على الاستقلالية كما أنه يجب على المدقق الداخلي أن يتمتع بقدر كافي من الموضوعية أثناء قيامه بمختلف مهامه وعدم التحيز لأي طرف من أطراف عملية التدقيق حيث بلغ المتوسط الحسابي للآراء عينة الدراسة 3.82 وهو ما يؤكد إنترام المدققين بالموضوعية والإستقلال الكافي الذي يساهم في ممارسة المهنة وهو ما يؤكد المعامل t والمقدر ب 7.054 ومستوى دلالة إحصائية 0.000.

2- كما بلغ المتوسط الحسابي للفقرة الثانية 4.07 وهو ما يعكس موافقة عينة الدراسة على هذه الفقرة حيث يمكن للرئيس التنفيذي الوصول أو التواصل المباشر مع الإدارة العليا أو مجلس إدارة الشركة دون قيود وهو ما يعزز إستقلالية التدقيق الداخلي بالمؤسسة وهو ما تؤكد قيمة المعامل t لذات الفقرة 13.634 وبدلالة إحصائية قدرها 0.000.

3- هذا ويتم حل المشاكل وإدارة الأمور التي تهدد من إستقلالية المدقق الداخلي بشكل إنفرادي على مستوى مهمات التدقيق كما يتم إدارتها على المستوى الوظيفي والتنظيمي حيث بلغ المتوسط الحسابي

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

الخاص بالفقرة الثالثة 4.01 وانحراف معياري قدره 0.443 وهو ما يعكس مبادرة المدقق الداخلي لحل المشاكل وإدارة الأمور التي تهدد استقلاليته على المستوى الوظيفي والتنظيمي كما بلغ قيمة المعامل t 13.681 بينما مستوى الدلالة الإحصائية 0.000 وهو أقل من 0.05.

4- تعتبر الموضوعية من أهم الصفات التي يجب أن يتحلى بها المدقق الداخلي حتى يؤدي مهامه على أكمل وجه، حيث يجب على المدقق عدم تبعية أو إصدار أحكام بناء على آراء الآخرين بخصوص مسائل التدقيق، حيث بلغ المتوسط الحسابي لآراء أفراد العينة بخصوص الفقرة الرابعة 3.66 وانحراف معياري قدره 0.776 وهو ما يعني موافقة أفراد العينة على العبارة كما بلغت قيمة المعامل t 6.769 عند مستوى دلالة قدره 0.000 وهو أقل من القيمة 0.05 وعلى هذا الأساس فإن درجة إستجابة أفراد العينة زاد عن درجة الحياد والمقدرة ب 3 وهو ما يعني موافقة أفراد العينة على العبارة،

5- تتم إدارة المسائل والأمور التي الموضوعية بشكل إنفرادي أي على مستوى المدقق الداخلي وهذا حتى لا يتم التأثير على آراء المدقق، كما يتم إدارة هذه الأمور على المستويين الوظيفي والتنظيمي حيث بلغ المتوسط الحسابي لآراء أفراد العينة بخصوص الفقرة الخامسة 4.02 وانحراف معياري قدره 0.471 بينما بلغ قيمة المعامل t 13.458 ومستوى دلالة قدره 0.000 وعلى هذا الأساس فإن درجة إستجابة أفراد العينة قد زاد على عن درجة الحياد والمقدرة ب 3 وهو ما يدل على موافقة أفراد العينة على هذه العبارة.

6- بهدف إضفاء المزيد من المصداقية على وظيفة التدقيق الداخلي لابد من عدم تدخل في تحديد نطاق التدقيق أو إنجاز أعماله أو حتى التدخل في نتائج التدقيق الداخلي وهو ما يؤثر على استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي فقد وافق أفراد العينة على الفقرة السابعة حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي للفقرة 3.65 وانحراف معياري قدره 0.744 بينما بلغ قيمة المعامل t 6.801 ومستوى دلالة 0.000 وعليه فإن درجة إستجابة أفراد العينة قد زاد عن درجة الحياد والمقدرة ب 3 وهو ما يدل على موافقة أفراد العينة على الفقرة السابعة.

7- تعتبر النزاهة من أهم الصفات التي يجب على المدقق الداخل أن يتحلى بها كما يجب عليه أن يجتنب التحيز لأي جهة أو طرف كان مهما كانت سمعته أو مكانته داخل المؤسسة أو خارجها الأمر الذي يزيد من مصداقية وظيفته التدقيق الداخلي وهو ما اتفق عليه أفراد العينة حيث بلغ المتوسط الحسابي

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

للفقرة الثامنة 3.96 وانحراف معياري قدره 0.565 وهو ما يؤكد موافقة أفراد العينة على هذه الفقرة كما بلغت قيمة المعامل 11.615 t و مستوى دلالة إحصائية قدرها 0.000 وهو ما يفسر عدم تركيز آراء أفراد العينة على الحياد والمقدر ب3 .

8- حسب الفقرة رقم 09 فإنه لا يمكن للمدقق الداخلي أن قوم بتقييم العمليات التي قام بالإشراف عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرة 3.83 والانحراف المعياري 0.738 وهو ما يعكس موافقة أفراد العينة على هذه الفقرة كما بلغ قيمة المعامل 8.742 t ومستوى دلالة إحصائية 0.000 وهو ما يؤكد عدم تركيز إجابة عينة الدراسة عند مستوى الحياد والبالغ 3 .

9- إنطلاقاً من المتوسط الحسابي للفقرة 10 والبالغ 3.86 وانحراف معياري قدره 0.670 فإن عينة الدراسة توافق على الفقرة أي أنه يتعين على المدقق الداخلي الإفصاح عن أي شيء من شأنه أن يؤثر إستقلالية المدقق الداخلي خاصة ما تعلق بالأمر الإستشارية هذا وقد بلغت قيمة المعامل 9.403 t ومستوى دلالة قدره 0.000، وهو ما يؤكد عدم تركيز إجابة عينة الدراسة عند مستوى الحياد والبالغ 3 .

10- لا يمكن للتدقيق أن يقدم نتائج ذات مصداقية إلا إذا تمتع بالاستقلالية الكاملة عن أطراف الإدارة والتي يمكن أن تؤثر على وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة بتغليب مصالحها الشخصية على المصلحة العامة للمؤسسة، هذا وقد وافق أفراد عينة الدراسة على الفقرة رقم 11، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.88 بينما الانحراف المعياري 0.903 وهو ما يعكس استقلال المدقق الداخلي بالمؤسسة بينما بلغت قيمة t 8.354 ومستوى دلالة إحصائية قدره 0.000 بمعنى أن أفراد عينة الدراسة يتفقون على أن نشاط التدقيق الداخلي مستقلاً، ويجب على المدققين الداخليين أداء أعمالهم بموضوعية.

المحور الثالث : المهارة والعناية المهنية اللازمة

الجدول رقم (4-16) : إختبار t ل فقرات المحور الثالث

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	الدلالة الإحصائية	الأهمية النسبية
01	يجب على المدققين الداخليين أن يمتلكوا المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ المسؤوليات	3.78	0.836	7.694	.000	موافق

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات
وانعكاسها على الأداء المالي

الفردية					
02	ويجب على نشاط التدقيق الداخلي ككل أن يمتلك أو يحصل على المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ المسؤوليات المنوطة به	3.70	0.684	7.620	.000
03	يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الحصول على المشورة والمساعدة من أشخاص مؤهلين	3.98	0.435	13.389	.000
04	أن يتمتع المدققون الداخليون بالمعرفة الوافية التي تمكنهم من تقييم مخاطر الإحتيال والكيفية التي تُدير بها المؤسسة	4.02	1.180	10.837	.000
05	يجب أن يكون لدى المدققين الداخليين معرفة وافية بأهم مخاطر تكنولوجيا المعلومات	3.99	0.596	12.323	.000
06	يجب على المدققين الداخليين بذل مستوى العناية والمهارة المتوقع أن يكون عليه أي مدقق داخلي يتحلى بمستوى معقول من التبصر والاعتدال.	4.04	0.559	13.315	.000
07	سياق بذل العناية المهنية اللازمة يجب أن يأخذ المدققون الداخليون في الإعتبار استخدام التدقيق المعتمد على التكنولوجيا وغيرها من تقنيات تحليل البيانات	4.17	0.658	17.191	.000
08	يجب ان ينتبه المدققون الداخليون الى المخاطر الهامة التي قد تؤثر على الأهداف أو العمليات أو الموارد.	3.94	0.335	12.015	.000
09	يجب على المدققين الداخليين تعزيز	4.60	0.526	20.542	.000

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

بشدة					معارفهم ومهاراتهم وكفاءاتهم الأخرى عن طريق التطوير المهني المستمر	
موافق	0.000	10.781	0.448	3.95	يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يضع ويحافظ على برنامج لتأكيد وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي	10
موافق	0.000	6.882	0.368	3.80	يحتوي برنامج تأكيد وتحسين الجودة على تقييمات داخلية وتقييمات خارجية على السواء	11

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

1- يجب على المدقق الداخلي أن يتمتع بقدر كافي من المهارات والمعارف والكفاءات الأخرى التي تساعده على تنفيذ المسؤوليات الفردية، هذا وقد بلغ المتوسط الحسابي للفقرة 3.78 وانحراف معياري قدره 0.836، وهو ما يعكس موافقة أفراد العينة على هذه الفقرة، حيث يتمتع أفراد العينة على قدر كافي من المهارات والكفاءات التي تكفل لهم تنفيذ برامج التدقيق الداخلي، ومن جهة أخرى فقد بلغ المعامل t 7.694 بينما مستوى الدلالة الإحصائية 0.000 وهو ما يفسر عدم تركيز إجابات أفراد الدراسة عند المتوسط الحسابي للحياد والبالغ 3.

2- بما أن المدقق الداخلي جزء من الكل أي من نشاط التدقيق فإن مختلف المهارات والكفاءات للأفراد تنعكس على نشاط التدقيق ككل وهو ما يوضحه النتيجة المتقاربة لهذه الفقرة مع الفقرة السابقة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرة 3.70 وهو ما يعكس موافقة أفراد العينة على هذه الفقرة أي أن نشاط التدقيق الداخلي بالمؤسسة يمتلك مختلف المهارات التي تساعده على تنفيذ مسؤولياته، كما بلغ الانحراف المعياري للفقرة 0.684 بينما بلغ المعامل t 7.620 بينما مستوى الدلالة الإحصائية 0.000 وهو ما يفسر عدم تركيز إجابات أفراد الدراسة عند المتوسط الحسابي للحياد والبالغ 3.

3- يمكن للرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يستعين أو يحصل على المشورة من طرف أشخاص مؤهلين في حالة تعذر على أفراد التدقيق الداخلي على تنفيذ مهمة التدقيق دون الإخلال بشروط الاستقلالية والالتزام بمبادئ النزاهة والمسؤولية المهنية، حيث يمكن للرئيس التنفيذي حسب آراء أفراد عينة

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

الدراسة أن يحصل على المشورة والمساعدة من طرف أشخاص مؤهلين حيث بلغ المتوسط الحسابي لآراء عينة الدراسة 3.98 وهو ما يشير إلى موافقة عينة الدراسة على هذه الفقرة كما بلغ الانحراف المعياري 0.435 كما بلغ قيمة t 13.389 بينما مستوى الدلالة 0.000 وهو ما يفسر عدم تركيز إجابات أفراد الدراسة عند المتوسط الحسابي للحياد والبالغ 3.

4- بما أن مظاهر الاحتيال من أهم المخاطر التي يمكن أن تواجهها المؤسسة سواء كانت داخلية أو خارجية فيستوجب على مصلحة التدقيق أن تتمتع بقدر كاف من المعرفة التي تمكنها من الوقوف على هذه الظاهرة وتقييم مختلف مخاطر الاحتيال التي يمكن تعترض المؤسسة وهو ما يستوجب على المدقق الداخلي التمتع بقدر من المعرفة والمهارة المهنية التي تساعده على تقييم مخاطر الاحتيال والكيفية التي تدار بها المؤسسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرة 4.02 وهو ما يعكس مدى المعرفة التي يتمتع بها أفراد العينة بخصوص مظاهر الاحتيال كما بلغ الانحراف المعياري 1.180 ومن جهة أخرى بلغ قيمة المعامل t 10.837 بينما مستوى الدلالة 0.000 وهو ما يفسر عدم تركيز إجابات أفراد الدراسة عند المتوسط الحسابي للحياد والبالغ 3، يتعبر التكوين المستمر والعناية المهنية من أهم العوامل التي تساعد المدقق الداخلي على الإلمام بمختلف جوانب الاحتيال الذي يمكن أن تتعرض إليه المؤسسة الاقتصادية.

5- يعتمد المدقق الداخلي على مجموعة من البرامج التي تسهل عليه القيام بمختلف المهام إلا أنه يمكن تتعرض هذه البرامج لمجموعة المخاطر كالتهكير والفيروسات وهو ما يستوجب على المدقق المعرفة بهذه المخاطر والتي تمس تكنولوجيا المعلومات في المقام الأول، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 3.99 والانحراف المعياري 0.596 وهو ما يعكس موافقة أفراد العينة على هذه الفقرة حيث تدرج المعرفة بالأمر التقنية وبرامج الإعلام الآلي ضمن المهارة والمعرفة المهنية خصوصا في ظل الانتشار الواسع لتكنولوجيا المعلومات، كما بلغت قيمة المعامل t 12.323 بينما مستوى الدلالة 0.000 وهو ما يفسر عدم تركيز إجابات أفراد الدراسة عند المتوسط الحسابي للحياد والبالغ 3.

6- بالإضافة إلى الخبرة والعناية المهنية التي يجب أن يتمتع بها المدقق الداخلي يجب أن يتمتع بقدر كاف من التبصر الذي يساعده في أداء مهامه، حيث وحسب آراء أفراد عينة الدراسة يتوفر المدققين الداخليين بالمؤسسة على قدر من التبصر والاعتدال الذي يساهم في تنفيذ مهام التدقيق الداخلي، فقد بلغ المتوسط الحسابي للفقرة 4.04 والانحراف المعياري 0.559 وهو يدل على موافقة أفراد العينة على الفقرة،

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

ومن جهة أخرى فقد بلغ معامل t 13.315 ومستوى دلالة 0.000 وهو ما يفسر عدم تركيز إجابات أفراد الدراسة عند المتوسط الحسابي للحياد والبالغ 3.

7- في ظل الإنتشار الواسع للتقنيات التكنولوجية يستوجب على المدقق الداخلي استخدام مختلف الوسائل، حيث أصبحت من الضروريات التي تندرج ضمن العناية والخبرة المهنية وهذا من خلال تنظيم دورات تدريبية وملتقيات وندوات التي تساهم في تعزيز التحكم في الوسائل التقنية وهو ما يساعد على تحليل مختلف البيانات بشكل سريع الأمر الذي يسهل في اتخاذ مختلف الإجراءات، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 4.17 وإنحراف معياري 0.658 وهو ما يؤكد حرص وظيفة المراجعة الداخلية بالمؤسسة على مواكبة التطورات المتسارعة في مجال تكنولوجيا المعلومات، كما بلغت قيمة المعامل t 17.191 ومستوى دلالة 0.000 وهو ما يفسر عدم تركيز إجابات أفراد الدراسة عند المتوسط الحسابي للحياد والبالغ 3.

8- تواجه المؤسسة يوميا العديد من المخاطر التي تعيقها على تحقيق أهداف ونظرا لتحول نشاط وظيفة التدقيق من الجانب الرقابي إلى الجانب الاستشاري وهو ما يتطلب السعي للتعرف على مختلف المخاطر التي تواجه المؤسسة والإفصاح عليها سواء تعلقت بالموارد أو العمليات حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرة 3.94 والإنحراف المعياري 0.335 وهو ما يؤكد على الدور الذي تلعبه وظيفة المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر التي تعترض المؤسسة، كما بلغت قيمة المعامل t 12.015 ومستوى دلالة 0.000 وهو ما يفسر عدم تركيز إجابات أفراد الدراسة عند المتوسط الحسابي للحياد والبالغ 3.

9- تمتاز بيئة التدقيق الداخلي بالتطور المستمر سواء على مستوى القوانين أو على مستوى المعايير التي تحكم ممارسة المهنة وهو ما يتطلب من المدققين تطوير وتحسين معارفهم ومهارتهم لتتماشى مع مختلف التطور التي تمس المهنة، وهو ما انفق عليه عينة الدراسة حيث بلغ المتوسط الحسابي لآراء عينة الدراسة 4.60 وإنحراف معياري قدره 0.526 كما بلغت قيمة المعامل t 20.542 ومستوى دلالة 0.000 وهو ما يفسر عدم تركيز إجابات أفراد الدراسة عند المتوسط الحسابي للحياد والبالغ 3.

10- من خلال معايير التدقيق الدولية فإن برامج التأكيد وتحسين الجودة تمكن المدقق الداخلي من تقييم مدى التوافق بين معايير التدقيق ووظيفة التدقيق الداخلي، كما يساهم في تقييم كفاءة وفعالية نشاط التدقيق الداخلي حيث وحسب آراء عينة الدراسة ومن خلال المتوسط الحسابي البالغ 3.95 والإنحراف

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

المعياري المقدر ب 0.448 فإن نشاط التدقيق الداخلي بالمؤسسة يتناسب إلى حد قريب مع المعايير الدولية للتدقيق، كما بلغ قيمة المعامل t 20.542 ومستوى دلالة 0.000 وهو ما يفسر عدم تركيز إجابات أفراد الدراسة عند المتوسط الحسابي للحياد والبالغ 3.

11- يركز برنامج التأكيد على تقييمات داخلية وأخرى خارجية حيث وافق أفراد عينة الدراسة على أن برامج التأكيد في المؤسسة والتي تتضمن تقييمات داخلية وأخرى خارجية حيث تشمل التقييمات الداخلية المراقبة المستمرة لأداء وظيفة المراجعة الداخلية كما يتم تنفيذ مراجعات دورية من طرف أشخاص تتوفر لديهم المعرفة الكافية بممارسات المراجعة الداخلية، حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرة 3.80 والمتوسط الحسابي 0.368 وهو ما يعكس موافقة أفراد العينة على هذه الفقرة، كما بلغت قيمة المعامل t 6.882 ومستوى دلالة 0.000 وهو ما يفسر عدم تركيز إجابات أفراد الدراسة عند المتوسط الحسابي للحياد والبالغ 3.

المحور الرابع : برنامج تأكيد وتحسين الجودة

الجدول رقم (4-17) : إختبار t لفقرات المحور الرابع

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	الدلالة الإحصائية	الأهمية النسبية
01	يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يضع ويحافظ على برنامج لتأكيد وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي	4.00	0.635	11.340	.000	موافق
02	يجب أن يحتوي برنامج تأكيد وتحسين الجودة على تقييمات داخلية وتقييمات خارجية على السواء.	3.97	0.874	9.355	.000	موافق
03	المراقبة المستمرة لأداء نشاط التدقيق الداخلي	3.69	0.999	6.278	.000	موافق
04	يتم المراجعات الدورية التي تنفذ بأسلوب	3.85	1.339	6.673	.000	موافق

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات
وانعكاسها على الأداء المالي

					التقييم الذاتي أو بواسطة أشخاص آخرين من داخل المؤسسة ممن تتوفر لديهم المعرفة الكافية بممارسات التدقيق الداخلي
موافق	.000	12.297	0.530	3.99	05 الإشارة الى أن نشاط التدقيق الداخلي يتقيد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي تكون مناسبة فقط إذا كانت مدعومة بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة
موافق	.000	10.895	0.657	3.98	06 في حالة عدم التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير التأثير على النطاق الكلي لنشاط التدقيق الداخلي أو عملياته فيجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يفصح عن عدم التقيد وتأثيره إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة
موافق	.000	9.615	0.875	3.99	07 يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يدير نشاط التدقيق الداخلي بفعالية لضمان أنه يضيف قيمة للمؤسسة
موافق	.000	6.415	0.993	3.71	08 يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع خطة مبنية على المخاطر من أجل تحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي، بما يتماشى مع أهداف المؤسسة
موافق	.000	11.616	0.621	4.01	09 يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يبلغ خطط نشاط التدقيق الداخلي والموارد التي تتطلبها
موافق	.000	9.512	0.849	3.97	10 يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يتأكد من أن موارد التدقيق الداخلي

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات
وانعكاسها على الأداء المالي

					مناسبة وكافية ويتم توظيفها توظيفاً فعالاً لإنجاز خطة التدقيق المعتمدة
موافق	.000	6.408	0.990	3.70	11 ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يشارك المعلومات وينسق النشاطات مع الجهات الخارجية والداخلية الأخرى التي تقدم خدمات التأكيد والإستشارة،
موافق	.000	6.831	1.292	3.86	12 يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يضع ويحافظ على برنامج لتأكيد وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي
موافق	.000	9.892	0.818	3.99	13 يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يقوم بصفة دورية بإبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة عن غرض، وسلطة، ومسؤولية، وأداء نشاط التدقيق الداخلي وفقاً للخطة الموضوعة له، وعن تقيّد هذا النشاط بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير
موافق	.000	9.833	0.882	4.02	14 عندما يقوم مزود خدمات خارجي بممارسة دور نشاط التدقيق الداخلي، فإنه يجب عليه أن يلفت إنتباه المؤسسة الى أنها مسؤولة على الحفاظ على نشاط تدقيق داخلي فعال

المصدر : من إعداد الطالب بناءً على مخرجات برنامج SPSS

1- بلغ المتوسط الحسابي للفقرة الأولى 4.00 وهو ما يدل على موافقة أفراد عينة الدراسة على هذه الفقرة حيث يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق بوضع برنامج تأكيد وتحسين جودة التدقيق، حيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي، ومن جهة أخرى بلغ الإنحراف المعياري للفقرة 0.635 وهو ما يعكس عدم

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

- تشنت آراء العينة على العبارة موافق، ومن جهة أخرى فقد بلغ المعامل t 11.340 ومستوى دلالة 0.000 وهو ما يفسر عدم تركيز إجابات أفراد الدراسة عند المتوسط الحسابي للحياد والبالغ 3.
- 2- يقوم برنامج تأكيد وتحسين الجودة على تقييمات داخلية وأخرى خارجية حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرة الثانية 3.97 والانحراف المعياري 0.874 وهو ما يعكس موافقة أفراد العينة على هذه الفقرة، كما بلغ قيمة المعامل t 9.355 ومستوى الدلالة الإحصائية 0.000 وهو ما يعكس عدم تركيز إجابات عينة الدراسة عند مستوى الحياد والبالغ 3.
- 3- يقوم المدير التنفيذي لقسم التدقيق الداخلي بالمراقبة المستمرة لأداء نشاط التدقيق الداخلي وهذا بهدف الوقوف على مدى قيام المدققين الداخليين لمهامهم معرفة مختلف النقائص والعوائق التي يمكن أن تواجه المدقق الداخلي عند قيامه بمهام التدقيق الداخلي، حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة 3.69 إنحراف معياري 0.999 وهو ما يعكس موافقة أفراد العينة على هذه الفقرة، حيث يشهد قسم التدقيق الداخلي مراقبة مستمرة لمختلف الأعمال، هذا وقد بلغ قيمة المعامل t 6.278 ومستوى الدلالة الإحصائية 0.000 وهو مؤشر على عدم تركيز إجابات أفراد عينة الدراسة عند مستوى الحياد والبالغ 3.
- 4- يعتبر التقييم الذاتي والتقييم من طرف أشخاص تتوفر فيهم بعض الشروط أهم الإجراءات التي تساهم في تقييم أداء نشاط التدقيق الداخلي من خلال إجراء مراجعات دورية، حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة 3.85 والانحراف المعياري 1.339 وهو ما يدل على اعتماد نشاط التدقيق الداخلي بالمؤسسة على هذا النوع من التقييم الذي يساهم بصفة أساسية تحسين مردود قسم التدقيق الداخلي بالمؤسسة كما يمكن يكتشف الأخطاء التي يقع أعضاء فرقة التدقيق، كما بلغت قيمة المعامل t 6.673 ومستوى الدلالة الإحصائية 0.000 مؤشر على عدم تركيز إجابات أفراد عينة الدراسة عند مستوى الحياد والبالغ 3.
- 5- بلغ المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة 3.99 وهو ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على هذه الفقرة حيث يتقيد نشاط التدقيق الداخلي بالمعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، كما بلغت قيمة المعامل t 12.297 ومستوى الدلالة الإحصائية 0.000 مؤشر على عدم تركيز إجابات أفراد عينة الدراسة عند مستوى الحياد والبالغ 3.

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

- 6- تعتبر أخلاقيات مهنة التدقيق والمعايير أهم الركائز التي يركز عليها التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية هذا لما لها من تأثير على نتائج نشاط التدقيق الداخلي، فحسب الفقرة السادة من هذا المحور فإن الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي يفصح عن حالة عدم التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرة 3.98 والانحراف المعياري 0.657 وهو ما يعكس موافقة أفراد العينة على هذه الفقرة ومن جهة أخرى فقد بلغت قيمة المعامل $t = 10.895$ ومستوى الدلالة 0.000 مؤشر على عدم تركيز إجابات أفراد عينة الدراسة عند مستوى الحياد والبالغ 3.
- 7- لا يقتصر نشاط التدقيق الداخلي على الطابع الرقاب فقط بل يتعدى ذلك إلى تقديم قيمة للمؤسسة الاقتصادية وحسب الفقرة السابعة من هذا المحور فيمكن إضافة قيمة للمؤسسة الاقتصادية من خلال إدارة نشاط التدقيق الداخلي من قبل الرئيس التنفيذي للتدقيق من خلال الفعالية تسير المصلحة وتنفيذ مهام التدقيق حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرة السابعة 3.99 وانحراف معياري 0.875 وهو ما يعكس موافقة أفراد العينة على هذه الفقر ومن جهة أخرى فقد بلغت قيمة $t = 9.615$ ومستوى الدلالة 0.000 وهو ما يدل على عدم تركيز إجابات أفراد عينة الدراسة عند مستوى الحياد والبالغ 3.
- 8- بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 3.71 والانحراف المعياري 0.993 وهو ما يعكس موافقة أفراد العينة على هذه الفقرة حيث يتعين على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي إعداد خطة عمل بما يتماشى مع أوليات التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية مع مراعات الأهداف المسطرة كما يستوجب عليه اعتماد خطة تدقيق مبنية على مختلف المخاطر، هذا وقد بلغت قيمة $t = 6.415$ ومستوى الدلالة 0.000 وهو ما يدل على عدم تركيز إجابات أفراد عينة الدراسة عند مستوى الحياد والبالغ 3.
- 9- بلغ المتوسط الحسابي لفقرة رقم 09 4.01 بينما بلغ الانحراف المعياري لنفس الفقرة 0.621 وهو ما يعكس عدم تشتت آراء أفراد العينة على متوسطها الحسابي بينما بلغت قيمة $t = 11.616$ ومستوى الدلالة 0.000 وهو ما يدل على عدم تركيز إجابات أفراد عينة الدراسة عند مستوى الحياد والبالغ 3.
- 10- تعبر الموارد البشرية والموارد المادية الكون الرئيسي لمصلحة التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية، فلا يمكن إعداد خطط التدقيق إلا بتوفر موارد كافية بهدف توظيفها بفعالية، حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرة العاشرة 3.97 وهو ما يعبر على موافقة أفراد العينة على هذه الفقرة كما بلغت

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

قيمة المعامل $t = 9.512$ ومستوى الدلالة 0.000 وهو ما يدل على عدم تركيز إجابات أفراد عينة الدراسة عند مستوى الحياد والبالغ 3 .

11- في إطار ممارسة مهنة التدقيق الداخلي يستوجب على المدقق الداخلي وفي إطار قيامه بمختلف مهامه التنسيق مع مختلف الجهات التي تقدم خدمات الاستشارة والتأكيد، وعلى هذا الأساس ومن خلال قيمنا بدراسة حال مؤسسة صيدال فقد اتفقت عينة الدراسة على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.70 بينما الإنحراف المعياري 0.990 وهو ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على هذه الفقرة كما بلغت قيمة المعامل $t = 6.408$ ومستوى الدلالة 0.000 وهو ما يدل على عدم تركيز إجابات أفراد عينة الدراسة عند مستوى الحياد والبالغ 3 .

12- لا يمكن تفضيل جانب أو مهمه في نشاط التدقيق على مهمه أخرى ومن هذا المنطلق فيجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن لا يستثني أي جانب من جوانب التدقيق الداخلي، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 3.86 وإنحراف معياري قدره 1.292 وهو ما يعكس اهتمام وظيفة التدقيق الداخلي بكل جوانب التدقيق في المؤسسة، ومن جهة أخرى فقد بلغت قيمة المعامل $t = 6.831$ ومستوى الدلالة 0.000 وهو ما يدل على عدم تركيز إجابات أفراد عينة الدراسة عند مستوى الحياد والبالغ 3 .

13- من خلال الفقرة رقم 13 وحسب آراء أفراد عينة الدراسة فإنه يتعين على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بإبلاغ الإدارة العليا بصفة دورية من خلال التقارير يقوم بإعدادها وفقاً للخطة الموضوعية مع مراعاة سلطة ومسؤولية وكذا أداء نشاط التدقيق الداخلي، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي لهذه الفقرة 3.99 وإنحراف معياري 0.818 وهو ما يعكس موافقة أفراد العينة على هذه الفقرة حيث يقوم الرئيس التنفيذي بتقديم تقارير دورية حول أداء نشاط التدقيق الداخلي بالمؤسسة، بلغت قيمة المعامل $t = 9.892$ ومستوى الدلالة 0.000 وهو ما يدل على عدم تركيز إجابات أفراد عينة الدراسة عند مستوى الحياد والبالغ 3 .

14- من خلال الفقرة رقم 14 وحسب آراء عينة الدراسة فإنه يجب عند ممارسة نشاط التدقيق من طرف خارجي فإنه يجب أن يشير إلى ضرورة الحفاظ على نشاط التدقيق الداخلي، حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرة 4.02 بينما الإنحراف المعياري 0.882 وهو ما يعكس موافقة أفراد العينة على هذه

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

الفقرة، ومن جهة أخرى فقد بلغت قيمة المعامل $t = 9.833$ ومستوى الدلالة 0.000 وهو ما يدل على عدم تركيز إجابات أفراد عينة الدراسة عند مستوى الحياد والبالغ 3.

المحور الخامس : إدارة نشاط التدقيق الداخلي

الجدول رقم (4-18) : إختبار t لفقرات المحور الأول

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	الدلالة الإحصائية	الأهمية النسبية
01	عند التخطيط لمهمة تدقيق لجهات خارج المؤسسة، يجب على المدققين الداخليين إعداد إتفاق كتابي معهم بخصوص الأهداف والنطاق ومسؤوليات كل طرف والتوقعات الأخرى	3.94	0.821	9.375	.000	موافق
02	يجب على المدققين الداخليين الإتفاق مع عملاء المهمات الإستشارية حول الأهداف والنطاق ومسؤوليات كل طرف وتوقعات العميل الأخرى	3.86	0.965	7.884	.000	موافق
03	يجب على المدققين الداخليين إجراء تقييم أولي للمخاطر المتصلة بالنشاط الذي يتم التدقيق عليه	1.70	1.223	10.636	.000	غ موافق
04	يجب أن يأخذ المدققون الداخليون في اعتبارهم عند تحديد أهداف مهمة التدقيق احتمال وجود أخطاء هامة أو عمليات احتيال أو حالات عدم تقيد أو مخاطر أخرى	4.17	0.420	16.284	.000	موافق
05	من الضروري وجود مقاييس كافية	3.77	1.095	6.689	.000	موافق

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات
وانعكاسها على الأداء المالي

					لتقييم الحوكمة وإدارة المخاطر والضوابط الرقابية	
موافق	.000	8.521	0.925	3.90	يجب أن تتناول أهداف المهمة الإستشارية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة وذلك في حدود النطاق المتفق عليه مع عميل هذه المهمة	06
موافق	.000	6.151	1.187	3.74	عند التخطيط لمهمة تدقيق لجهات خارج المؤسسة، يجب على المدققين الداخليين إعداد إتفاق كتابي معهم بخصوص الأهداف والنطاق ومسؤوليات كل طرف والتوقعات الأخرى	07

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

1- بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 3.94 وإنحراف معياري قدره 0.821 وهو ما يدل على موافقة أفراد العينة حيث يستفيد من خدمات التدقيق الداخلي العديد من الأطراف سواء داخل المؤسسة أو خارجها إلا أنه يجب إعداد اتفاق كتابي بهذا الخصوص يتم من خلاله توضيح مسؤوليات كل طرف، بلغت قيمة المعامل $t = 9.375$ ومستوى الدلالة 0.000 وهو ما يدل على عدم تركيز إجابات أفراد عينة الدراسة عند مستوى الحياد والبالغ 3.

2- من خلال المتوسط الحسابي للفقرة والبالغ 3.86 وكذا الإنحراف المعياري 0.965 يتضح أن التدقيق الداخلي يمكن يقوم بالمهام الاستشارية خاصة بعض المهمات التي تشكل عائق على أداء نشاط التدقيق، حيث يتم الاتفاق مسبقا على أهداف ومسؤوليات ونطاق مهمات التدقيق، بلغت قيمة المعامل $t = 7.884$ ومستوى الدلالة 0.000 وهو ما يدل على عدم تركيز إجابات أفراد عينة الدراسة عند مستوى الحياد والبالغ 3.

3- بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 1.70 وهو ما عكس عدم موافقة آراء عينة الدراسة على هذه الفقرة، حيث لا يتم إجراء تقييم اولي للمخاطر للنشاط المراد التدقيق عليه كما بلغ الإنحراف المعياري

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

للفقرة 1.223 وهو ما يعكس تشتت آراء عينة الدراسة عن متوسطها الحسابي، حيث يتم التدقيق مختلف النشاطات وفق خطة محكمة تهدف إلى تغطية كافة الجوانب المتعلقة بنشاط التدقيق.

4- بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي للفقرة 4.17 وهو ما يدل على الموافقة التامة لهذه الفقرة، وهذا دليل على إهتمام المدقق الداخلي بخطة العمل بالإضافة إلى الأخذ بعين الاعتبار الهدف الأساسي من عملية التدقيق وهو الكشف عن مختلف الأخطاء وعمليات الإحتيال التي قد تتعرض لها المؤسسة، كما يجب أن لا يستثني مختلف المخاطر الأخرى، هذا وقد بلغت قيمة المعامل $t = 16.284$ ومستوى الدلالة 0.000 وهو ما يدل على عدم تركيز إجابات أفراد عينة الدراسة عند مستوى الحياد والبالغ 3.

5- من خلال تحليل نتائج الإستبيان وانطلاقاً من المتوسط الحسابي للفقرة والبالغ 3.77 والانحراف المعياري المقدر ب 1.095، فإن أفراد العينة يوافقون على هذه الفقرة حيث يتم تقييم مدى الإلتزام بمبادئ حوكمة الشركات وإدارة مختلف المخاطر ومدى الإلتزام بالضوابط الرقابية هذا من خلال مجموعة من الإجراءات التي تسمح بإتمام مهمة التدقيق الداخلي وتقديم مختلف نتائج ذات مصداقية هذا وقد بلغت قيمة المعامل $t = 6.689$ ومستوى الدلالة 0.000 وهو ما يدل على عدم تركيز إجابات أفراد عينة الدراسة عند مستوى الحياد والبالغ 3.

6- إن التوجهات الجديد للتدقيق الداخلي يتعدى اكتشاف الأخطاء وعمليات الاحتمالية إلى تقديم خدمات إستشارية، وهو ما وافق عليه أفراد عينة الدراسة حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.90 والانحراف المعياري 0.925، حيث يتم تقديم هذه الخدمات في حدود النطاق المتفق عليه مع العميل خصوصاً ما تعلق بجانب حوكمة الشركات وإدارة المخاطر والرقابة هذا وقد بلغت قيمة المعامل $t = 8.521$ ومستوى الدلالة 0.000 وهو ما يدل على عدم تركيز إجابات أفراد عينة الدراسة عند مستوى الحياد والبالغ 3.

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات
وانعكاسها على الأداء المالي

المحور السادس : تنفيذ مهمة التدقيق

الجدول رقم (4-19) : إختبار t لفقرات المحور السادس

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	الدلالة الإحصائية	الأهمية النسبية
01	يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق مراقبة مسألة الإطلاع على وثائق المهمة. ويجب أن يتحصل على موافقة الإدارة العليا و/أو المستشار القانوني عند الإقتضاء وذلك فُيبل تمكين جهات خارجية من الإطلاع على وثائق المهمة	3.76	1.008	6.874	.000	موافق
02	يجب على المدققين الداخليين بناء استنتاجاتهم ونتائج مهمة التدقيق على أساس أعمال التحليل والتقييم المناسبة	3.89	1.145	7.502	.000	موافق
03	يجب على المدققين الداخليين توثيق معلومات كافية، وموثوقة، وذات صلة، ومفيدة، لتأييد استنتاجات ونتائج مهمة التدقيق	3.81	1.078	7.078	.000	موافق
04	يجب الإشراف على مهام التدقيق بالشكل المناسب، بما يكفل تحقيق أهدافها، والتأكد من جودتها، وتطوير فريق العمل	3.90	0.997	8.198	.000	موافق
05	جب أن يحدد الرئيس التنفيذي للتدقيق قواعد الإحتفاظ بملفات المهمة وذلك بغض النظر عن الوسائل المستعملة ، لتخزين هذه	3.88	1.034	7.811	.000	

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات
وانعكاسها على الأداء المالي

					الملفات. ويجب أن تكون هذه القواعد منسجمة مع توجهات المؤسسة وأي متطلبات تشريعية أو متطلبات أخرى ذات علاقة	
موافق	.000	17.288	0.385	4.18	يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يعد سياسات للتحكم في حماية والإحتفاظ بوثائق المهمة الإستشارية، وكذلك الشأن بالنسبة لمسألة تمكين جهات داخلية وخارجية من الإطلاع عليها	06
موافق	.000	12.919	0.613	4.12	يجب على المدققين الداخليين تحديد معلومات كافية، وموثوقة، وذات صلة، ومفيدة، لتحقيق أهداف مهمة التدقيق.	07

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

1- من خلال المتوسط الحسابي والبالغ 3.76 يتضح مدى أهمية العناية المهنية وأهمية السر المهني حيث وافق أفراد عينة الدراسة على هذه الفقرة، بحيث لا يمكن استغلال أو الإطلاع على بعض الوثائق المهمة إلا بموافقة الإدارة حفاظا على السر المهني كما بلغ الإنحراف المعياري 1.008 هذا وقد بلغت قيمة المعامل $t = 6.874$ ومستوى الدلالة 0.000 وهو ما يدل على عدم تركيز إجابات أفراد عينة الدراسة عند مستوى الحياد والبالغ 3.

2- لا يمكن تقديم نتائج مهمة التدقيق أو بناء الاستنتاجات الخاصة بها إلا إعتمادا على أعمال التحليل والتقييم المناسبة لمختلف أدلة الإثبات حيث بلغ المتوسط الحسابي العام للفقرة 3.89 وهو ما يعكس إلتزام المدقق الداخلي بالمؤسسة بتقديم نتائج واستنتاجات بناء على اختبارات وتقييم مختلف الأدلة والقرائن هذا وقد بلغت قيمة المعامل $t = 7.502$ ومستوى الدلالة 0.000 وهو ما يدل على عدم تركيز إجابات أفراد عينة الدراسة عند مستوى الحياد والبالغ 3.

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

3- لا يكفي أن يعتمد المدقق على مجموعة من أدلة الإثبات والقرائن من أجل تقديم نتائج واستنتاجات بل يجب أن تتمتع هذه الأدلة والقرائن على قدر كاف من المصدقية والموثوقية بالإضافة إلى تمثيل العملية بشكل واقعي، وهو ما اتفق عليه أفراد عينة الدراسة حيث يستعمل المدقق مجموعة من أدلة الإثبات ذات المصدقية والتي تسمح بتقديم معلومات ذات مصداقية، حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرة 3.81 وهو ما يعكس موافقة آراء عينة الدراسة للفقرة، ومن جهة أخرى فقد بلغت قيمة المعامل t 7.502 ومستوى الدلالة 0.000 وهو ما يدل على عدم تركيز إجابات أفراد عينة الدراسة عند مستوى الحياد والبالغ 3.

4- تعتبر وظيفة التدقيق من أهم الوظائف في المؤسسة وهذا للدور الذي تلعبه من خلال توفير معلومات ذات مصداقية، حيث يجب أن يجب الإشراف عليها بشكل مناسب بما يكفل تحقيق مختلف الأهداف حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرة 3.90 وهو ما يعكس توفر إشراف كاف على مهام وظيفة المراجعة الداخلية وتطوير فريق العمل، هذت وقد بلغ الانحراف المعياري للفقرة 0.997 وهو ما يعكس موافقة أفراد العينة على هذه الفقرة، ومن جهة أخرى فقد بلغت قيمة المعامل t 8.198 ومستوى الدلالة 0.000 وهو ما يدل على عدم تركيز إجابات أفراد عينة الدراسة عند مستوى الحياد والبالغ 3.

5- بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 3.88 كما بلغ الانحراف المعياري 1.034 وهو ما يدل على حرص الرئيس التنفيذي للتدقيق على السر المهني من خلال شروط حفظ مختلف المعلومات والطرق تخزينها. والتي يجب أن تكون منسجمة مع توجهات المؤسسة ومن جهة أخرى فقد بلغت قيمة المعامل t 7.811 ومستوى الدلالة 0.000 وهو ما يدل على عدم تركيز إجابات أفراد عينة الدراسة عند مستوى الحياد والبالغ 3.

6- من خلال المتوسط الحسابي العام للفقرة والذي بلغ 4.18 يتضح أن الرئيس التنفيذي للتدقيق في المؤسسة الاقتصادية يتحكم في الوثائق ذات الأهمية خاصة تلك المتعلقة بالمهام الاستشارية والتي قد تؤثر على السر المهني، كما يجب إعداد سياسات للتحكم في سيرورة الوثائق داخل المؤسسة من خلال إعداد خرائط تدفق ونظام رقابة فعال بهدف حماية الوثائق من الإستعمال الغير قانوني سواء من أطراف داخل المؤسسة أو خارجها ومن جهة أخرى فقد بلغت قيمة المعامل t 17.288 ومستوى الدلالة 0.000 وهو ما يدل على عدم تركيز إجابات أفراد عينة الدراسة عند مستوى الحياد والبالغ 3.

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

7- بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 4.12 وهو ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على هذه الفقرة حيث يعتمد المدقق الداخلي في تحقيق أهداف مهمة التدقيق على معلومات كافية وموثوقة وذات صلة بالمهمة حتى وإن تطلب الأمر طلب هذه المعلومات من جهات خارج المؤسسة ومن جهة أخرى فقد بلغت قيمة المعامل t 12.919 ومستوى الدلالة 0.000 وهو ما يدل على عدم تركيز إجابات أفراد عينة الدراسة عند مستوى الحياد والبالغ 3.

المحور السابع : مراقبة سير العمل

الجدول رقم (4-20) : إختبار t لفقرات المحور السابع

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	الدلالة الإحصائية	الأهمية النسبية
01	يجب أن يتضمن التبليغ النهائي لنتائج المهمة الإستنتاجات القابلة للتطبيق والتوصيات و/أو خطط العمل ذات الصلة. وحينما يكون ذلك مناسباً، فإنه جب تقديم رأي المدققين الداخليين.	4.02	0.570	12.246	.000	موافق
02	يجب ان تكون التبليغات صحيحة، وموضوعية، وواضحة، وموجزة، وبنائة، وكاملة، وحسنة التوقيت.	3.95	0.693	10.325	.000	موافق
03	إذا احتوى أي تبليغ نهائي على حالات خطأ أو سهو هامة، فيجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بإبلاغ المعلومات المصححة الى جميع الأطراف الذين كانوا قد تلقوا التبليغ الأصلي.	4.05	0.574	12.549	.000	موافق

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

04	<p>عندما يتم إصدار رأي كلي عام، يجب أن يؤخذ في الاعتبار استراتيجيات، وأهداف، ومخاطر المؤسسة، وتوقعات الإدارة العليا ومجلس الإدارة والأطراف المعنية الأخرى. ويجب أن يكون الرأي الكلي العام مؤيداً بمعلومات كافية، وموثوقة وذات صلة، ومفيدة</p>	3.96	0.551	11.764	.000	موافق
----	---	------	-------	--------	------	-------

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

1- بلغ المتوسط الحسابي للفقرة 4.02 بينما الانحراف المعياري 0.570 وهو ما يدل على موافقة أفراد العينة على هذه الفقرة حيث وعند نهاية كل مهمة تدقيق يتم إبلاغ بالنتائج والاستنتاجات المتوصل إليه من خلال تقرير يرفع للإدارة، كما يجب الإبلاغ بخطط العمل كما يجب تقديم رأي المدقق الداخلي بخصوص المهمة وإبداء رأي حول مدى الالتزام بالمعايير واللوائح، ومن جهة أخرى فقد بلغت قيمة المعامل $t = 12.246$ ومستوى الدلالة 0.000 وهو ما يدل على عدم تركيز إجابات أفراد عينة الدراسة عند مستوى الحياد والبالغ 3.

2- من خلال تحليل لآراء أفراد العينة فقد بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي 3.95 والانحراف المعياري 0.693 وهو ما يدل على موافقة أفراد العينة على الفقرة، حيث لا يكفي تقديم تبليغات بخصوص مهمة التدقيق بل يجب أن تكون هذه التبليغات صحيحة وموضوعية خالية من التحيز وذات مصداقية، كما يجب أن تكون موجزة وكاملة بحيث تشمل كل جوانب العملية أو مهمة التدقيق، ومن جهة أخرى فقد بلغت قيمة المعامل $t = 10.325$ ومستوى الدلالة 0.000 وهو ما يدل على عدم تركيز إجابات أفراد عينة الدراسة عند مستوى الحياد والبالغ 3.

3- في حالة ورود أخطاء في التبليغ النهائي أو حالة سهو سواء متعمدة أو غير متعمدة يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق وحرصاً على تقديم معلومات ذات مصداقية حيث يستوجب تقديم المعلومات المصححة لجميع الأطراف ذات العلاقة، خاصة تلك الأطراف التي تلقت تبليغات بهدف تصحيح المعلومات، حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرة 4.05 بينما الانحراف المعياري، وهو ما يدل على موافقة

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

أفراد العينة الفقرة حيث يقوم المدقق بتصحيح المعلومات الخاطئة، ومن جهة أخرى فقد بلغت قيمة المعامل $t = 12.549$ ومستوى الدلالة 0.000 وهو ما يدل على عدم تركيز إجابات أفراد عينة الدراسة عند مستوى الحياد والبالغ 3 .

4- بلغ المتوسط الحسابي للفقرة 3.96 وهو ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على الفقرة كما بلغ الانحراف المعياري 0.551 وهو ما يعكس عدم تشتت آراء العينة على متوسطها الحسابي، حيث يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق بإصدار رأي كلي آخذا بعين الاعتبار الاستراتيجيات ومخاطر المؤسسة وتوقعات الإدارة ومختلف الأطراف، كما يجب أن يكون رأي عام مؤيد بمعلومات كافية وموثوقة، ومن جهة أخرى فقد بلغت قيمة المعامل $t = 11.764$ ومستوى الدلالة 0.000 وهو ما يدل على عدم تركيز إجابات أفراد عينة الدراسة عند مستوى الحياد والبالغ 3 .

4 دراسة مدى تبني حوكمة الشركات

من خلال هذا العنصر سيتم قياس مدى تبني حوكمة الشركات من قبل المؤسسات الجزائرية حيث تم توزيع استمارة على عينة بهدف جمع مختلف الآراء من أجل إخضاعها للتحليل.

المحور الأول : مبدأ حقوق المساهمين والمعاملة المتساوية للمساهمين

الجدول رقم (4-21) : إختبار t ل فقرات المحور الأول

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	الدلالة الإحصائية	الأهمية النسبية
01	للمساهمين الحق في المشاركة، وفي الحصول على معلومات كافية عن القرارات المتصلة بالتغيرات الأساسية في الشركة	3.91	2.400	5.346	0.000	موافق
02	ينبغي أن تتاح للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين	4.06	2.280	6.362	0.000	موافق
03	ينبغي أن يكون للمساهمين - داخل	3.95	2.245	5.749	0.000	موافق

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات
وانعكاسها على الأداء المالي

					كل فئة - نفس حقوق التصويت . فكافة المساهمون يجب أن يتمكنوا من الحصول على المعلومات المتصلة بحقوق التصويت الممنوحة	
موافق	0.000	17.628	0.791	4.73	يجب ضمان الصياغة الواضحة والإفصاح عن القواعد والاجراءات التي تحكم حيازة حقوق الرقابة على الشركات في أسواق رأس المال	04
موافق	0.000	9.651	1.642	4.37	يتعين تزويد المساهمين بالمعلومات الكافية في التوقيت المناسب، بشأن تواريخ وأماكن وجداول أعمال الاجتماعات العامة،	05

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

- 1- بلغ المتوسط الحسابي للفقرة 3.91 بينما الإنحراف المعياري 2.400 وهو ما يدل على موافقة أفراد العينة على هذه الفقرة حيث يحق للمساهمين الحصول على مختلف المعلومات سواء كانت مالية أو إدارية خاصة المتعلقة بالتغييرات الأساسية في الشركة، وهو ما يمنح لمختلف المساهمين الثقة الكاملة فيما يخص تسيير المؤسسة كما بلغت قيمة المعامل $t = 5.346$ وهذا وقد بلغ مستوى الدلالة 0.000 .
- 2- من خلال الجدول رقم نلاحظ أنع بلغ المتوسط الحسابي للفقرة 4.06 والإنحراف المعياري 2.280 حيث وافق أفراد العينة على هذه الفقرة، أي تتاح للمساهمين فرصة المشاركة في التصويت في مختلف الاجتماعات العامة للمساهمين كما بلغت نسبة المعامل $t = 6.362$ ومستوى الدلالة 0.000
- 3- بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي للفقرة 3.95 بينما الإنحراف المعياري 2.245 وهو ما يعكس موافقة أراء عينة الدراسة على هذا المحور، حيث تعتبر مختلف المعلومات والقرارات سواء الإدارية منها أو المالية ذات أهمية كبيرة خاصة المتعلقة بحقوق التصويت كما يتمتع المساهمون داخل نفس الفئة من نفس حقوق التصويت، كما بلغت نسبة المعامل $t = 5.749$ ومستوى الدلالة 0.000.

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

4- تعتبر الرقابة على المؤسسة من أهم الإجراءات والقواعد التي يجب تتمتع بصياغة واضحة ومحددة، فقد بلغ المتوسط الحسابي للفقرة 4.73 ومن جهة أخرى فقد بلغ الانحراف المعياري 0.791 وهو ما يعكس موافقة أفراد العينة على هذه الفقرة، كما أنه يتم صياغة إجراءات واضحة التي تحكم حيازة حقوق الرقابة على المؤسسة.

3 بلغ المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة من هذه المحور 4.37 والانحراف المعياري 1.642 وهو ما يعكس موافقة أفراد العينة على هذه الفقرة، حيث تعتبر المعلومات المالية أهم العناصر التي من خلالها يتم بناء مختلف قرارات الاستثمار، وقد يتعدى ذلك إلى التوقيت المناسب التي جاءت فيه المعلومة حيث يتم تزويد المساهمين بالمعلومات الكافية في الوقت المناسب .

المحور الثاني : دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات

الجدول رقم (4-22) : إختبار t ل فقرات المحور الثاني

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	الدلالة الإحصائية	الأهمية النسبية
01	ينبغي أن يعمل إطار حوكمة الشركات على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون .	4.05	2.220	6.374	0.000	موافق
02	في حالة انتهاك حقوق أصحاب المصالح فإنه يجب أن تتاح لهم فرصة الحصول على تعويضات	3.99	2.407	5.765	0.000	موافق
03	يجب أن يسمح إطار حوكمة الشركات بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح وأن تكفل تلك الآليات بدورها تحسين مستويات الأداء	3.65	2.528	3.681	0.000	موافق
04	حينما يشارك أصحاب المصالح في	4.90	0.237	35.366	0.000	موافق

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

					عملية حوكمة الشركة، يجب أن تكفل لهم فرصة الحصول على المعلومات المتصلة بذلك.
موافق	0.000	15.262	0.968	4.66	05 يتمتع أصحاب المصالح الذين يتعاملون مع المؤسسة من خلال معاملة متساوية فيما بينها حيث لا يمكن تفضيل فئة على فئة أخرى

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج spss

- 1- حسب المتوسط الحسابي لآراء أفراد العينة والبالغ 4.05 والانحراف المعياري فإن إطار حوكمة الشركات بمؤسسة صيدال يكفل ويعمل على إحترام حقوق أصحاب المصالح حسب ما ينص القانون، خاصة ما جاء في ميثاق الحكم الراشد، هذا وقد بلغت قيمة t 6.374 مستوى الدلالة 0.000 .
- 2- حسب آراء عينة الدراسة المستجوبة وانطلاقا من المتوسط الحسابي والبالغ 3.99 فإن أصحاب المصالح يستفدون من تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم، حيث وافق أفراد عينة الدراسة على هذه الفقرة، ومن جهة أخرى فقد بلغت قيمة t 5.765 ومستوى دلالة 0.000.
- 3- حسب آراء عينة الدراسة ومن خلال المتوسط الحسابي الإجمالي والبالغ 3.65 فإن إطار حوكمة الشركات يضمن وجود آليات تسمح بمشاركة أصحاب المصالح في تحسين أداء المؤسسة، ومن جهة أخرى فقد بلغت قيمة t 3.681 ومستوى الدلالة 0.000.
- 4- بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 4.90 وانحراف معياري قدره 0.237 فحسب آراء عينة الدراسة فإنه يجب أن تكفل لهم فرصة الحصول على مختلف المعلومات ذات العلاقة التي تسمح لهم في المشاركة في تسيير المؤسسة.
- 5- بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 4.66 وانحراف معياري قدره 0.698 فحسب آراء عينة الدراسة فإنه يتم التعامل بنفس المعاملة مع مختلف الأطراف تتعامل مع المؤسسات في ظل حوكمة الشركات. حيث لا يمكن تفضيل فئة على أخرى.

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات
وانعكاسها على الأداء المالي

المحور الرابع : الإفصاح والشفافية

الجدول رقم (4-23) : إختبار t لفقرات المحور الرابع

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	الدلالة الإحصائية	الأهمية النسبية
01	ينبغي أن يشمل الإفصاح، دون أن يقتصر، على المعلومات الأساسية المتصلة : النتائج المالية والتشغيلية للشركة، أهداف الشركة، ملكية الأغلبية وحقوق التصويت	4.09	1.857	7.213	0.000	موافق
02	يجب الاضطلاع بعملية مراجعة سنوية عن طريق مراجع مستقل، بهدف إتاحة التدقيق الخارجى والموضوعى للأسلوب المستخدم فى إعداد تقديم القوائم المالية.	4.18	1.633	8.383	0.000	موافق
03	ينبغي إعداد ومراجعة المعلومات، وكذا الإفصاح عنها، بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المحاسبية والمالية، كما ينبغي أن يفي ذلك الأسلوب بمتطلبات الإفصاح غير المالية وأيضاً بمتطلبات عمليات المراجعة.	4.13	1.747	7.770	0.000	موافق
04	ينبغي أن تكفل قنوات توزيع المعلومات إمكانية حصول مستخدمى المعلومات عليها فى الوقت الملائم وبالتكلفة المناسبة.	3.94	1.984	6.037	0.000	موافق
05	ينبغي اعداد المعلومات، ومراجعتها، والإفصاح عنها وفقاً لأعلى المعايير المحاسبية والمالية وغير المالية	3.96	2.134	5.971	0.000	موافق

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

للافصاح والمراجعة.						
06	ينبغي اجراء المراجعة السنوية بواسطة مراقب حسابات مستقل لكي يتحقق وجود تأكيد خارجي وموضوعي بشأن الأسلوب المستخدم في اعداد وتقديم القوائم المالية.	3.99	1.938	6.425	0.000	موافق
07	يتم نشر مختلف التقارير سواء كانت سنوية أو فصلية، بهدف الاطلاع عليها من مختلف الأطراف	4.05	2.022	6.678	0.000	موافق

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على برنامج spss

- 1- من خلال المتوسط الحسابي والبالغ 4.09 والذي يعبر على موافقة أفراد عينة الدراسة على أن المؤسسة تقوم بالإفصاح على النتائج المالية والتشغيلية للمؤسسة وهو ما يتطلبه تطبيق حوكمة الشركات هذا وقد بلغت قيمة المعامل t 7.213 ومستوى الدلالة 0.000
- 2- من خلال تحليل آراء عينة الدراسة يقوم مراجع خارجي بمراجعة مختلف التقارير والقوائم المالية للمؤسسة بصفة دورية، وإبداء الرأي حول مدى صدق وموثوقية القوائم المالية ، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 4.18 وهو ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على الفقرة، كما بلغت قيمة المعامل t 8.383
- 3- بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 4.13 وهو ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على هذه الفقرة حيث يتم إعداد ومراجعة مختلف تقارير ومعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة وفق ما يتطلبه المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة، كما يتم الإفصاح على مختلف المعلومات الغير المالية، ومن جهة أخرى فقد لغت قيمة المعامل t 7.770 ومستوى الدلالة 0.000.
- 4- من متطلبات الإفصاح المحاسبي هو توفير مختلف المعلومات في الوقت المناسب حيث توفر المؤسسة مختلف القنوات التي تساهم في توفير وتوزيعها مختلف المعلومات في الوقت الملائم وبالتكلفة المناسبة وهذا بهدف إتخاذ مختلف القرارات، حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرة 3.94 والانحراف المعياري

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

1.984 وهو ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على هذه الفقرة، ومن جهة أخرى فقد بلغ معامل t 6.037 ومستوى الدلالة 0.000.

5- لا يكفي أن يتم تزويد أو توفير قنوات لنقل المعلومات والقوائم المالية، فحسب المتوسط الحسابي لهذه الفقرة والبالغ 3.96 فإن مختلف المعلومات والإفصاح عنها لا تم إلا وفق المعايير المحاسبية، كما يتم الإفصاح عن مختلف المعلومات الغير المالية والمرتبطة بنشاط المؤسسة هذت وقد بلغت قيمة المعامل t 5.971 ومستوى الدلالة 0.000.

6- تقوم المؤسسة بمراجعة مختلف القوائم المالية بصفة دورية سنويا بواسطة مراجع حساباتي خارجي ومستقل بهدف تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، كما يتم إبدأ الرأي حول الأسلوب المستخدم في إعداد القوائم المالية للمؤسسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي للفقرة 3.99 بينما الإنحراف المعياري 1.938 ومستوى الدلالة الإحصائية 0.000.

7- يتم نشر مختلف المعلومات والتقارير بصفة دورية حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 4.05 وانحراف معياري قدره 2.022 وهو ما يفسر موافقة آراء عينة الدراسة على هذه الفقرة، كما بلغ مستوى الدلالة 0.000 وهو ما يفسر عدم تركيز آراء أفراد العينة عند مستوى الحياد.

المحور الخامس : مسؤوليات مجلس الإدارة

الجدول رقم (4-24) : إختبار t ل فقرات المحور الخامس

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t	الدلالة الإحصائية	الأهمية النسبية
01	يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على اساس توافر كامل للمعلومات، وكذا على اساس النوايا الحسنة، وسلامة القواعد المطبقة، كما يجب أن يعمل لتحقيق مصالح الشركة والمساهمين.	3.96	1.084	8.373	0.000	موافق
02	حينما ينتج عن قرارات مجلس الإدارة	3.99	1.252	8.024	0.000	موافق

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات
وانعكاسها على الأداء المالي

					تأثيرات متباينة على مختلف فئات المساهمين، فإن المجلس ينبغي أن يعمل على تحقيق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين.
موافق	0.000	5.758	1.346	3.74	03 يجب أن يضمن مجلس الإدارة التوافق مع القوانين السارية وأن يأخذ في الاعتبار اهتمامات كافة اصحاب المصالح.
موافق	0.000	5.419	1.626	3.76	04 يجب أن يتمكن مجلس الإدارة من ممارسة التقييم الموضوعي لشئون الشركة، وأن يجرى ذلك - بصفة خاصة - على نحو مستقل عن الإدارة التنفيذية.
موافق	0.000	7.421	1.200	3.90	05 يجب أن يكفل لأعضاء مجلس الإدارة إمكانية الحصول على المعلومات الدقيقة وذات الصلة في الوقت المناسب
موافق	0.000	7.788	1.165	3.93	06 ينبغي أن يتخذ أعضاء مجلس الإدارة قراراتهم على أسس من المعلومات الكاملة، وبالأمانة والمسئولية والعناية الواجبة، وأن يتم ذلك تحقيقاً لصالح الشركة والمساهمين.

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على برنامج spss

1- من خلال المتوسط الحسابي للفقرة والبالغ 3.96 يتضح أن مجلس إدارة المؤسسة يعمل على أساس مجموعة من النقاط التي تعتبر من أهم الركائز للقيام بمختلف مهامه، حيث يعمل أساساً على تحقيق أهداف المؤسسة وتحقيق مصالحها، وهذا من خلال توافر كامل المعلومات مع مراعات القواعد المطبقة، هذا قد بلغت قيمة المعامل $t = 8.373$ ومستوى الدلالة 0.000.

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

- 2- يتضح من هذه الفقرة أن مجلس الإدارة يعمل على تحقيق المعاملة المتكافئة حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرة 3.99 وهو ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على هذه، ففي حالة إصدار قرارات متباينة على مختلف الفئات فإنه يجب يعمل على تحقيق المساوات بين مختلف الفئات ومن جهة أخرى فقد بلغت قيمة المعامل 8.024 t ومستوى الدلالة 0.000.
- 3- من خلال المتوسط الحسابي للفقرة والبالغ 3.74 يتضح موافقة أفراد عينة الدراسة على محتوى الفقرة حيث يعمل مجلس الإدارة على ضمان توافق مختلف الأعمال مع القوانين السارية، حيث يجب إحترام مختلف القوانين والتشريعات التي تحكم ممارسة مختلف الأنشطة، كما يعمل على حماية كافة أصحاب المصالح من خلال الأخذ في الإعتبار مختلف إهتماماتهم.
- 4- من خلال المتوسط الحسابي للفقرة والبالغ 3.76 يتضح أن مجلس الإدارة يمارس تقييم موضوعي لمختلف شؤون المؤسسة، كما يتم على نحو مستقل من الإدارة التنفيذية ومن جهة أخرى فقد بلغت قيمة المعامل 5.419 t ومستوى الدلالة 0.000.
- 5- بلغ المتوسط الحسابي لفقرة 3.90 وهو ما يدل على توفر مختلف المعلومات لأعضاء مجلس الإدارة ذات صلة بمختلف العمليات المرتبطة بنشاط المؤسسة في الوقت المناسب، كما تتمتع بالمصداقية والموثوقية وهذا بهدف إتخاذ مختلف القرارات، ومن جهة أخرى فق بلغت قيمة 7.421 t ومستوى الدلالة 0.000 .
- 6- يعتمد أعضاء مجلس الإدارة في اتخاذ قراراتهم على مختلف المعلومات بشرط أن تكون كاملة كما يجب تتخذ مختلف الإجراءات بعناية بهدف تقيق مختلف نصالح المؤسسة ومختلف المساهمين حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرة 3.93 بينما الإنحراف المعياري 1.165

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

المطلب الثالث : تحليل الارتباط بين متغيرات وظيفة المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات واختبار الفرضيات

من خلال هذا المطلب سيتم دراسة دور المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة من خلال تحليل العلاقة بين متغيرات وظيفة المراجعة الداخلية ومدى تبني مبادئ الحوكمة

1- تأثير ميثاق وظيفة المراجعة الداخلية على حقوق المساهمين و المعاملة المتساوية للمساهمين

الفرضية الفرعية الأولى :

- H0 = هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين ميثاق المراجعة الداخلية وضمان حقوق المساهمين والمعاملة المتساوية عند مستوى معنوية 0.05

- H1 = لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ميثاق المراجعة الداخلية وضمان حقوق المساهمين والمعاملة المتساوية عند مستوى معنوية 0.05

الجدول رقم (4-25) : تحليل الارتباط بين ميثاق المراجعة الداخلية وحقوق المساهمين والمعاملة المتساوية للمساهمين

المتغير التابع	إختبار t للنموذج		الجزء الثابت	معامل المتغير المستقل	معامل التحديد	معامل الارتباط	المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	قيمة t					
حقوق المساهمين و المعاملة المتساوية للمساهمين	0.000	12.259	1.147	0.793	0.652	0.808	ميثاق المراجعة الداخلية

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

من خلال الجدول رقم (4-25) يتضح أن قيمة معامل الارتباط بلغت 0.808 بينما معامل التحديد بلغ 0.652، هو ما يوضح العلاقة الطردية بين المتغير المستقل ميثاق المراجعة الداخلية وحقوق المساهمين والمعاملة المتساوية بينهم، وبما أن مستوى الدلالة البالغ 0.000 أقل من مستوى الدلالة المعتمد والبالغ 0.05، فإننا نقبل الفرضية البديلة ونرفض الفرضية الصفرية والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين ميثاق المراجعة الداخلية وحقوق المساهمين والمعاملة المتساوية.

الفرضية الفرعية الثانية :

- H0 = هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين ميثاق المراجعة الداخلية وضمان حقوق المساهمين

والمعاملة المتساوية عند مستوى معنوية 0.05

- H1 = لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ميثاق المراجعة الداخلية وضمان حقوق

المساهمين والمعاملة المتساوية عند مستوى معنوية 0.05

الجدول رقم (4-26) : تحليل الارتباط بين الموضوعية والاستقلالية وحقوق المساهمين والمعاملة

المتساوية للمساهمين

المتغير التابع	إختبار t للنموذج		الجزء الثابت	معامل المتغير المستقل	معامل التحديد	معامل الارتباط	المتغير المستقل
	قيمة t	مستوى المعنوية					
حقوق المساهمين و المعاملة المتساوية للمساهمين	7.605	0.000	2.088	0.617	0.419	0.648	الموضوعية والاستقلالية.

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق يتبين أن قيمة معامل الارتباط قد بلغت 0.648 بينما بلغت قيمة معامل التحديد 0.419 أي أنه كل زيادة في الموضوعية والاستقلالية فإن حقوق المساهمين والمعاملة المتساوية تزيد بنسبة 41.9 %، ومن جهة أخرى بما أن مستوى المعنوية يساوي 0.000 وهو أقل من

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

مستوى المعنوية المعتمد 0.05 فإننا نقبل الفرضية البديل ونرفض الفرضية الصفرية والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الموضوعية والاستقلالية وحقوق المساهمين والمعاملة المتساوية للمساهمين.

الفرضية الفرعية الثالثة :

- H0 = هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المهارة والعناية المهنية اللازمة وضمن حقوق المساهمين والمعاملة المتساوية عند مستوى معنوية 0.05

- H1 = لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المهارة والعناية المهنية اللازمة وضمن حقوق المساهمين والمعاملة المتساوية عند مستوى معنوية 0.05

الجدول رقم (4-27) : تحليل الارتباط بين المهارة والعناية المهنية وحقوق المساهمين والمعاملة المتساوية للمساهمين

المتغير التابع	إختبار t للنموذج		الجزء الثابت	معامل المتغير المستقل	معامل التحديد	معامل الارتباط	المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	قيمة t					
حقوق المساهمين و المعاملة المتساوية للمساهمين	0.000	6.004	2.074	0.617	0.427	0.654	المهارة والعناية المهنية اللازمة

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق يتبين أن قيمة معامل الارتباط قد بلغت 0.654 بينما بلغت قيمة معامل التحديد 0.427 أي أنه كل زيادة في الموضوعية والاستقلالية فإن حقوق المساهمين والمعاملة المتساوية تزيد بنسبة 42.7 % من جهة أخرى، وبما أن مستوى المعنوية يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد 0.05 وقيمة المعامل 6.004 t فإننا نقبل الفرضية البديل ونرفض الفرضية

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

الصفرية والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المهارة والعناية المهنية اللازمة وحقوق المساهمين والمعاملة المتساوية للمساهمين.

الفرضية الفرعية الرابعة :

$H_0 =$ هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين برنامج تأكيد وتحسين الجودة وضمن حقوق

المساهمين والمعاملة المتساوية عند مستوى معنوية 0.05

$H_1 =$ لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين برنامج تأكيد وتحسين الجودة وضمن حقوق

المساهمين والمعاملة المتساوية عند مستوى معنوية 0.05

الجدول رقم (4-28) : تحليل الارتباط بين برنامج تأكيد وتحسين الجودة وحقوق المساهمين

والمعاملة المتساوية للمساهمين

المتغير التابع	إختبار t للنموذج		الجزء الثابت	معامل المتغير المستقل	معامل التحديد	معامل الارتباط	المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	قيمة t					
حقوق المساهمين و المعاملة المتساوية للمساهمين	0.013	2.544	0.291	0.114	0.075	0.274	برنامج تأكيد وتحسين الجودة

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق يتبين أن قيمة معامل الارتباط قد بلغت 0.274 بينما بلغت قيمة معامل التحديد 0.075 أي أنه كل زيادة في برنامج تأكيد وتحسين الجودة فإن حقوق المساهمين والمعاملة المتساوية تزيد بنسبة 7.5 % من جهة أخرى، وبما أن مستوى المعنوية يساوي 0.013 وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد 0.05 وقيمة المعامل 6.004 t فإننا نقبل الفرضية البديل ونرفض الفرضية الصفرية والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين برنامج تحسين الجودة وحقوق المساهمين والمعاملة المتساوية للمساهمين.

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

الفرضية الفرعية الخامسة :

- H0 = هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة نشاط التدقيق الداخلي وضمن حقوق المساهمين والمعاملة المتساوية عند مستوى معنوية 0.05

- H1 = لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة نشاط التدقيق الداخلي وضمن حقوق المساهمين والمعاملة المتساوية عند مستوى معنوية 0.05

الجدول رقم (4-29) : تحليل الارتباط بين إدارة نشاط التدقيق الداخلي وحقوق المساهمين والمعاملة المتساوية للمساهمين

المتغير التابع	إختبار t للنموذج		الجزء الثابت	معامل المتغير المستقل	معامل التحديد	معامل الارتباط	المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	قيمة t					
حقوق المساهمين والمعاملة المتساوية للمساهمين	0.000	3.646	2.925	0.402	0.142	0.377	إدارة نشاط التدقيق الداخلي

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق يتبين أن قيمة معامل الارتباط قد بلغت 0.377 بينما بلغت قيمة معامل التحديد 0.142 أي أنه كل زيادة في التحكم في إدارة نشاط التدقيق الداخلي، فإن حقوق المساهمين والمعاملة المتساوية تزيد بنسبة 14.2 % من جهة أخرى، وبما أن مستوى المعنوية يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد 0.05 وقيمة المعامل 6.004 t فإننا نقبل الفرضية البديل ونرفض الفرضية الصفرية والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة نشاط التدقيق الداخلي وحقوق المساهمين والمعاملة المتساوية للمساهمين.

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

الفرضية الفرعية السادسة :

- H0 = هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة نشاط التدقيق الداخلي و ضمان حقوق المساهمين والمعاملة المتساوية عند مستوى معنوية 0.05

- H1 = لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة نشاط التدقيق الداخلي و ضمان حقوق المساهمين والمعاملة المتساوية عند مستوى معنوية 0.05

الجدول رقم (4-30) : تحليل الارتباط بين تخطيط مهمة التدقيق وحقوق المساهمين والمعاملة المتساوية للمساهمين

المتغير التابع	إختبار t للنموذج		الجزء الثابت	معامل المتغير المستقل	معامل التحديد	معامل الارتباط	المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	قيمة t					
حقوق المساهمين والمعاملة المتساوية للمساهمين	0.000	4.515	2.569	0.478	0.203	0.451	تخطيط مهمة التدقيق

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق يتبين أن قيمة معامل الارتباط قد بلغت 0.451 بينما بلغت قيمة معامل التحديد 0.203 أي أنه كل زيادة في تخطيط مهمة التدقيق الداخلي، فإن حقوق المساهمين والمعاملة المتساوية تزيد بنسبة 20.3 % من جهة أخرى، وبما أن مستوى المعنوية يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد 0.05 وقيمة المعامل 4.515 t فإننا نقبل الفرضية البديل ونرفض الفرضية الصفرية والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تخطيط مهمة التدقيق الداخلي وحقوق المساهمين والمعاملة المتساوية للمساهمين.

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

الفرضية الفرعية السابعة :

- H0 = هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي و ضمان حقوق المساهمين والمعاملة المتساوية عند مستوى معنوية 0.05
- H1 = لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة نشاط التدقيق الداخلي و ضمان حقوق المساهمين والمعاملة المتساوية عند مستوى معنوية 0.05

الجدول رقم (4-31) : تحليل الارتباط بين تنفيذ مهمة التدقيق وتبليغ النتائج وحقوق المساهمين والمعاملة المتساوية للمساهمين

المتغير التابع	إختبار t للنموذج		الجزء الثابت	معامل المتغير المستقل	معامل التحديد	معامل الارتباط	المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	قيمة t					
حقوق المساهمين والمعاملة المتساوية للمساهمين	0.000	7.124	1.954	0.612	0.388	0.623	تنفيذ مهمة التدقيق وتبليغ النتائج

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على برنامج spss

من خلال الجدول السابق يتبين أن قيمة معامل الارتباط قد بلغت 0.623 بينما بلغت قيمة معامل التحديد 0.388 أي أنه كل زيادة في تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي وتبليغ النتائج، فإن حقوق المساهمين والمعاملة المتساوية تزيد بنسبة 38.8 % من جهة أخرى، وبما أن مستوى المعنوية يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد 0.05 وقيمة المعامل 7.124 فإننا نقبل الفرضية البديل ونرفض الفرضية الصفرية والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي وتبليغ النتائج وحقوق المساهمين والمعاملة المتساوية للمساهمين.

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

2- تأثير وظيفة المراجعة الداخلية على الشفافية والإفصاح

الفرضية الفرعية الأولى :

H0 = هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين ميثاق المراجعة الداخلية والشفافية والإفصاح عند مستوى معنوية 0.05

H1 = لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ميثاق المراجعة الداخلية والشفافية والإفصاح عند مستوى معنوية 0.05

الجدول رقم (4-32) : تحليل الارتباط بين ميثاق المراجعة الداخلية والشفافية والإفصاح

المتغير التابع	إختبار t للنموذج		الجزء الثابت	معامل المتغير المستقل	معامل التحديد	معامل الارتباط	المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	قيمة t					
الشفافية والإفصاح	0.000	4.133	1.457	0.670	0.175	0.419	ميثاق المراجع الداخلية

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول يتضح أن قيمة معامل الارتباط بلغت 0.419 بينما معامل التحديد بلغ 0.175، هو ما يوضح العلاقة الطردية بين المتغير المستقل ميثاق المراجعة الداخلية والشفافية والإفصاح، وبما أن مستوى الدلالة البالغ 0.000 أقل من مستوى الدلالة المعتمد والبالغ 0.05، فإننا نقبل الفرضية البديلة ونرفض الفرضية الصفرية والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين ميثاق المراجعة الداخلية والشفافية والإفصاح.

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

الفرضية الفرعية الثانية :

- H0 = هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إستقلال وموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية والشفافية والإفصاح عند مستوى معنوية 0.05
- H1 = لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إستقلال وموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية والشفافية والإفصاح عند مستوى معنوية 0.05

الجدول رقم (4-33) : تحليل الارتباط استقلالية وموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية والشفافية والإفصاح

المتغير التابع	إختبار t للنموذج		الجزء الثابت	معامل المتغير المستقل	معامل التحديد	معامل الارتباط	المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	قيمة t					
الشفافية والإفصاح	0.022	2.344	2.796	0.393	0.064	0.254	إستقلال وموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول يتضح أن قيمة معامل الارتباط بلغت 0.254 بينما معامل التحديد بلغ 0.064، هو ما يوضح العلاقة الطردية بين المتغير المستقل إستقلال وموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية والشفافية والإفصاح، وبما أن مستوى الدلالة البالغ 0.022 أقل من مستوى الدلالة المعتمد والبالغ 0.05، فإننا نقبل الفرضية البديلة ونرفض الفرضية الصفرية والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إستقلال وموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية والشفافية والإفصاح.

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

الفرضية الثالثة :

- H0 = هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المهارة والعناية المهنية اللازمة والشفافية والإفصاح عند مستوى معنوية 0.05

- H1 = لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المهارة والعناية المهنية اللازمة والشفافية والإفصاح عند مستوى معنوية 0.05

الجدول رقم (4-34) : تحليل الارتباط بين المهارة والعناية المهنية اللازمة والشفافية

والإفصاح

المتغير التابع	إختبار t للنموذج		الجزء الثابت	معامل المتغير المستقل	معامل التحديد	معامل الارتباط	المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	قيمة t					
الشفافية والإفصاح	0.016	2.468	2.722	0.408	0.070	0.266	المهارة والعناية المهنية اللازمة

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول يتضح أن قيمة معامل الارتباط بلغت 0.266 بينما معامل التحديد بلغ 0.070، هو ما يوضح العلاقة الطردية بين المتغير المستقل المهارة والعناية المهنية اللازمة والشفافية والإفصاح، وبما أن مستوى الدلالة البالغ 0.016 أقل من مستوى الدلالة المعتمد والبالغ 0.05، فإننا نقبل الفرضية البديلة ونرفض الفرضية الصفرية والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المهارة والعناية المهنية اللازمة والشفافية والإفصاح

الفرضية الفرعية الرابعة :

- H0 = هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين برنامج تحسين وتأکید الجودة والشفافية والإفصاح عند مستوى معنوية 0.05

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

- H1 = لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين برنامج تحسين وتأکید الجودة والشفافية والإفصاح عند مستوى معنوية 0.05

الجدول رقم (4-35) : تحليل الارتباط بين برنامج وتحسين وتأکید الجودة والشفافية

والإفصاح

المتغير التابع	إختبار t للنموذج		الجزء الثابت	معامل المتغير المستقل	معامل التحديد	معامل الارتباط	المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	قيمة t					
الشفافية والإفصاح	0.296	1.052	3.566	0.202	0.013	0.117	برنامج تحسين وتأکید الجودة

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول يتضح أن قيمة معامل الارتباط بلغت 0.117 بينما معامل التحديد بلغ 0.013، وهو ما يوضح العلاقة الطردية بين المتغير المستقل المهارة والعناية المهنية اللازمة والشفافية والإفصاح، وبما أن مستوى الدلالة البالغ 0.296 أكبر من مستوى الدلالة المعتمد والبالغ 0.05، فإننا نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة والتي تشير إلى عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين برنامج تحسين وتأکید الجودة والشفافية والإفصاح.

الفرضية الفرعية الخامسة:

- H0 = هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة نشاط التدقيق الداخلي والشفافية والإفصاح عند مستوى معنوية 0.05

- H1 = لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة نشاط التدقيق الداخلي والشفافية والإفصاح عند مستوى معنوية 0.05

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

الجدول رقم (4-36) : تحليل الارتباط بين إدارة نشاط المراجعة الداخلية والشفافية والإفصاح

المتغير التابع	إختبار t للنموذج		الجزء الثابت	معامل المتغير المستقل	معامل التحديد	معامل الارتباط	المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	قيمة t					
الشفافية والإفصاح	0.000	4.335	1.113	0.755	0.190	0.436	إدارة نشاط المراجعة الداخلية

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول يتضح أن قيمة معامل الارتباط بلغت 0.436 بينما معامل التحديد بلغ 0.190، هو ما يوضح العلاقة الطردية بين المتغير المستقل إدارة نشاط التدقيق الداخلي والشفافية والإفصاح، وبما أن مستوى الدلالة البالغ 0.000 أقل من مستوى الدلالة المعتمد والبالغ 0.05، فإننا نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين برنامج تحسين وتأکید الجودة والشفافية والإفصاح

الفرضية الفرعية السادسة :

- H0 = هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تخطيط مهمة التدقيق الداخلي والشفافية والإفصاح

عند مستوى معنوية 0.05

- H1 = لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تخطيط مهمة التدقيق الداخلي والشفافية

والإفصاح عند مستوى معنوية 0.05

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

الجدول رقم (4-37) : تحليل الارتباط بين تخطيط مهمة المراجعة الداخلية والشفافية والإفصاح

المتغير التابع	إختبار t للنموذج		الجزء الثابت	معامل المتغير المستقل	معامل التحديد	معامل الارتباط	المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	قيمة t					
الشفافية والإفصاح	0.004	2.990	2.017	0.547	0.100	0.317	تخطيط مهمة التدقيق الداخلي

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول يتضح أن قيمة معامل الارتباط بلغت 0.317 بينما معامل التحديد بلغ 0.100، هو ما يوضح العلاقة الطردية بين المتغير المستقل تخطيط مهمة التدقيق الداخلي والشفافية والإفصاح، وبما أن مستوى الدلالة البالغ 0.004 أقل من مستوى الدلالة المعتمد والبالغ 0.05، فإننا نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تخطيط مهمة التدقيق الداخلي والشفافية والإفصاح.

الفرضية الفرعية السابعة :

$H_0 - 1 =$ هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تنفيذ مهمة التدقيق والشفافية والإفصاح عند مستوى معنوية 0.05

$H_1 - =$ لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تنفيذ مهمة التدقيق والشفافية والإفصاح عند مستوى معنوية 0.05

الجدول رقم (4-38) : تحليل الارتباط بين تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية وتبليغ النتائج والشفافية

والإفصاح

المتغير التابع	إختبار t للنموذج		الجزء الثابت	معامل المتغير المستقل	معامل التحديد	معامل الارتباط	المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	قيمة t					
الشفافية والإفصاح	0.000	3.878	1.605	0.635	0.158	0.398	تنفيذ مهمة المراجعة وتبليغ النتائج

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

من خلال الجدول يتضح أن قيمة معامل الارتباط بلغت 0.398 بينما معامل التحديد بلغ 0.158، هو ما يوضح العلاقة الطردية بين المتغير المستقل تنفيذ مهمة التدقيق وتبليغ النتائج والشفافية والإفصاح، وبما أن مستوى الدلالة البالغ 0.000 أقل من مستوى الدلالة المعتمد والبالغ 0.05، فإننا نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تنفيذ مهمة التدقيق وتبليغ النتائج والشفافية والإفصاح.

3- تأثير وظيفة المراجعة الداخلية على مسؤولية مجلس الإدارة

الفرضية الفرعية الأولى :

- H_0 = هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين ميثاق المراجعة الداخلية ومسؤولية مجلس الإدارة عند مستوى معنوية 0.05

- H_1 = لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ميثاق المراجعة الداخلية ومسؤولية مجلس الإدارة عند مستوى معنوية 0.05

الجدول رقم (4-39) : تحليل الارتباط بين ميثاق المراجعة الداخلية ومسؤولية مجلس الإدارة

المتغير التابع	إختبار t للنموذج		الجزء الثابت	معامل المتغير المستقل	معامل التحديد	معامل الارتباط	المتغير المستقل
	قيمة t	مستوى المعنوية					
مسؤولية مجلس الإدارة	3.629	0.000	1.666	0.610	0.141	0.376	ميثاق المراجع الداخلية

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول يتضح أن قيمة معامل الارتباط بلغت 0.376 بينما معامل التحديد بلغ 0.141، هو ما يوضح العلاقة الطردية بين المتغير المستقل ميثاق المراجعة الداخلية ومسؤولية مجلس الإدارة، وبما أن مستوى الدلالة البالغ 0.000 أقل من مستوى الدلالة المعتمد والبالغ 0.05، فإننا نقبل

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين ميثاق المراجعة الداخلية ومسؤولية مجلس الإدارة.

الفرضية الفرعية الثانية :

H0 = هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إستقلال وموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية ومسؤولية مجلس الإدارة عند مستوى معنوية 0.05

H1 = لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إستقلال وموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية ومسؤولية مجلس الإدارة عند مستوى معنوية 0.05

الجدول رقم (4-40) : تحليل الارتباط بين استقلالية وموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية ومسؤولية مجلس الإدارة

المتغير التابع	إختبار t للنموذج		الجزء الثابت	معامل المتغير المستقل	معامل التحديد	معامل الارتباط	المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	قيمة t					
مسؤولية مجلس الإدارة	0.077	1.792	3.090	0.0309	0.038	0.196	إستقلال وموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول يتضح أن قيمة معامل الارتباط بلغت 0.196 بينما معامل التحديد بلغ 0.038، هو ما يوضح العلاقة الطردية بين المتغير المستقل إستقلال وموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية ومسؤولية مجلس الإدارة، وبما أن مستوى الدلالة البالغ 0.077 أكبر من مستوى الدلالة المعتمد والبالغ 0.05، فإننا نقبل الفرضية البديلة ونرفض الفرضية الصفرية والتي تشير إلى عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إستقلال وموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية ومسؤولية مجلس الإدارة.

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

الفرضية الثالثة :

- H0 = هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المهارة والعناية المهنية اللازمة لمسؤولية مجلس الإدارة عند مستوى معنوية 0.05

- H1 = لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المهارة والعناية المهنية اللازمة لمسؤولية مجلس الإدارة عند مستوى معنوية 0.05

الجدول رقم (4-41) : تحليل الارتباط بين المهارة والعناية المهنية اللازمة ومسؤولية مجلس الإدارة

المتغير التابع	إختبار t للنموذج		الجزء الثابت	معامل المتغير المستقل	معامل التحديد	معامل الارتباط	المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	قيمة t					
مسؤولية مجلس الإدارة	0.057	2.468	3.000	0.329	0.044	0.211	المهارة والعناية المهنية اللازمة

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول يتضح أن قيمة معامل الارتباط بلغت 0.211 بينما معامل التحديد بلغ 0.044، هو ما يوضح العلاقة الطردية بين المتغير المستقل المهارة والعناية المهنية اللازمة ومسؤولية مجلس الإدارة وبما أن مستوى الدلالة البالغ 0.057 أكبر من مستوى الدلالة المعتمد والبالغ 0.05، فإننا نقبل الفرضية البديلة ونرفض الفرضية الصفرية والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المهارة والعناية المهنية اللازمة ومسؤولية مجلس الإدارة.

الفرضية الرابعة :

- H0 = هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين برنامج تحسين وتأکید الجودة و مسؤولية مجلس الإدارة عند مستوى معنوية 0.05

- H1 = لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين برنامج تحسين وتأکید الجودة و مسؤولية مجلس الإدارة عند مستوى معنوية 0.05

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

الجدول رقم (4-42) : تحليل الارتباط بين برنامج وتحسين وتأكيد الجودة ومسؤولية مجلس الإدارة

المتغير التابع	إختبار t للنموذج		الجزء الثابت	معامل المتغير المستقل	معامل التحديد	معامل الارتباط	المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	قيمة t					
مسؤولية مجلس الإدارة	0.526	0.636	3.849	0.125	0.005	0.071	برنامج تحسين وتأكيد الجودة

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول يتضح أن قيمة معامل الارتباط بلغت 0.071 بينما معامل التحديد بلغ 0.005، هو ما يوضح العلاقة الطردية بين المتغير المستقل المهارة والعناية المهنية اللازمة ومسؤولية مجلس الإدارة، وبما أن مستوى الدلالة البالغ 0.526 أكبر من مستوى الدلالة المعتمد والبالغ 0.05، فإننا نقبل الفرضية البديلة ونرفض الفرضية الصفرية والتي تشير إلى عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين برنامج تحسين وتأكيد الجودة ومسؤولية مجلس الإدارة.

الفرضية الخامسة :

- H0 = هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة نشاط التدقيق الداخلي والشفافية والإفصاح عند مستوى معنوية 0.05

- H1 = لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة نشاط التدقيق الداخلي والشفافية والإفصاح عند مستوى معنوية 0.05

الجدول رقم (4-43) : تحليل الارتباط بين إدارة نشاط المراجعة الداخلية ومسؤولية مجلس الإدارة

المتغير التابع	إختبار t للنموذج		الجزء الثابت	معامل المتغير المستقل	معامل التحديد	معامل الارتباط	المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	قيمة t					
مسؤولية مجلس الإدارة	0.008	2.722	2.132	0.511	0.084	0.291	إدارة نشاط المراجعة الداخلية

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

من خلال الجدول يتضح أن قيمة معامل الارتباط بلغت 0.291 بينما معامل التحديد بلغ 0.084، هو ما يوضح العلاقة الطردية بين المتغير المستقل إدارة نشاط التدقيق الداخلي ومسؤولية مجلس الإدارة، وبما أن مستوى الدلالة البالغ 0.008 أقل من مستوى الدلالة المعتمد والبالغ 0.05، فإننا نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين برنامج تحسين وتأکید الجودة ومسؤولية مجلس الإدارة.

الفرضية السادسة

- H_0 = هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تخطيط مهمة التدقيق الداخلي ومسؤولية مجلس الإدارة مستوى معنوية 0.05

- H_1 = لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تخطيط مهمة التدقيق الداخلي ومسؤولية مجلس الإدارة عند مستوى معنوية 0.05

الجدول رقم (4-44) : تحليل الارتباط بين تخطيط مهمة المراجعة الداخلية ومسؤولية مجلس الإدارة

المتغير التابع	إختبار t للنموذج		الجزء الثابت	معامل المتغير المستقل	معامل التحديد	معامل الارتباط	المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	قيمة t					
مسؤولية مجلس الإدارة	0.021	2.364	2.400	0.447	0.065	0.256	تخطيط مهمة المراجعة الداخلية

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول يتضح أن قيمة معامل الارتباط بلغت 0.256 بينما معامل التحديد بلغ 0.065، هو ما يوضح العلاقة الطردية بين المتغير المستقل تخطيط مهمة التدقيق الداخلي ومسؤولية مجلس الإدارة، وبما أن مستوى الدلالة البالغ 0.021 أقل من مستوى الدلالة المعتمد والبالغ 0.05، فإننا نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين برنامج تحسين وتأکید الجودة ومسؤولية مجلس الإدارة.

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تخطيط مهمة التدقيق الداخلي ومسؤولية مجلس الإدارة.

الفرضية السابعة

- $H_0 =$ هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تنفيذ مهمة التدقيق وتبليغ النتائج والشفافية

والإفصاح عند مستوى معنوية 0.05

- $H_1 =$ لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تنفيذ مهمة التدقيق وتبليغ النتائج والشفافية

والإفصاح عند مستوى معنوية 0.05

الجدول رقم (4-45) : تحليل الارتباط بين تنفيذ مهمة المراجعة وتبليغ النتائج ومسؤولية مجلس الإدارة

المتغير التابع	إختبار t للنموذج		الجزء الثابت	معامل المتغير المستقل	معامل التحديد	معامل الارتباط	المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	قيمة t					
مسؤولية مجلس الإدارة	0.004	2.937	2.126	0.506	0.097	0.312	تنفيذ مهمة المراجعة وتبليغ النتائج

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج spss

من خلال الجدول يتضح أن قيمة معامل الارتباط بلغت 0.312 بينما معامل التحديد بلغ 0.097، هو ما يوضح العلاقة الطردية بين المتغير المستقل تنفيذ مهمة التدقيق وتبليغ النتائج ومسؤولية مجلس الإدارة ، وبما أن مستوى الدلالة البالغ 0.004 أقل من مستوى الدلالة المعتمد والبالغ 0.05، فإننا نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تنفيذ مهمة التدقيق وتبليغ النتائج ومسؤولية مجلس الإدارة.

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات
وانعكاسها على الأداء المالي

4- تأثير وظيفة المراجعة الداخلية على أصحاب المصالح

الفرضية الفرعية الأولى :

H0 = هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين ميثاق المراجعة الداخلية وأصحاب المصالح عند مستوى معنوية 0.05

H1 = لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ميثاق المراجعة الداخلية وأصحاب المصالح عند مستوى معنوية 0.05

- الجدول رقم (4-46) : تحليل الارتباط بين ميثاق المراجعة الداخلية أصحاب المصالح

المتغير التابع	إختبار t للنموذج		الجزء الثابت	معامل المتغير المستقل	معامل التحديد	معامل الارتباط	المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	قيمة t					
وأصحاب المصالح	0.000	10.464	1.076	0.743	0.577	0.760	ميثاق المراجع الداخلية

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول يتضح أن قيمة معامل الارتباط بلغت 0.760 بينما معامل التحديد بلغ 0.577، هو ما يوضح العلاقة الطردية بين المتغير المستقل ميثاق المراجعة الداخلية ومسؤولية مجلس الإدارة، وبما أن مستوى الدلالة البالغ 0.000 أقل من مستوى الدلالة المعتمد والبالغ 0.05، فإننا نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين ميثاق المراجعة الداخلية و أصحاب المصالح.

الفرضية الفرعية الثانية :

H0 = هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إستقلال وموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية وأصحاب المصالح عند مستوى معنوية 0.05

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

- H1 = لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إستقلال وموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية وأصحاب المصالح عند مستوى معنوية 0.05

الجدول رقم (4-47) : تحليل الارتباط بين ميثاق المراجعة الداخلية لأصحاب المصالح

المتغير التابع	إختبار t للنموذج		الجزء الثابت	معامل المتغير المستقل	معامل التحديد	معامل الارتباط	المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	قيمة t					
وأصحاب المصالح	0.000	4.650	2.553	0.437	0.212	0.461	إستقلال وموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول يتضح أن قيمة معامل الارتباط بلغت 0.461 بينما معامل التحديد بلغ 0.212، هو ما يوضح العلاقة الطردية بين المتغير المستقل إستقلال وموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية ودور أصحاب المصالح، وبما أن مستوى الدلالة البالغ 0.000 أقل من مستوى الدلالة المعتمد والبالغ 0.05، فإننا نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إستقلال وموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية ودور أصحاب المصالح.

الفرضية الثالثة

- H0 = هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المهارة والعناية المهنية اللازمة ودور أصحاب المصالح عند مستوى معنوية 0.05

- H1 = لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المهارة والعناية المهنية اللازمة ودور أصحاب المصالح عند مستوى معنوية 0.05

الجدول رقم (4-48) : تحليل الارتباط بين المهارة والعناية المهنية اللازمة وأصحاب المصالح

المتغير التابع	إختبار t للنموذج		الجزء الثابت	معامل المتغير المستقل	معامل التحديد	معامل الارتباط	المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	قيمة t					
دور أصحاب المصالح	0.000	4.943	2.473	0.454	0.234	0.484	المهارة والعناية المهنية اللازمة

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

من خلال الجدول يتضح أن قيمة معامل الارتباط بلغت 0.484 بينما معامل التحديد بلغ 0.234، هو ما يوضح العلاقة الطردية بين المتغير المستقل المهارة والعناية المهنية اللازمة ودور أصحاب المصالح، وبما أن مستوى الدلالة البالغ 0.000 أكبر من مستوى الدلالة المعتمد والبالغ 0.05، فإننا نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المهارة والعناية المنية اللازمة ودور أصحاب المصالح.

الفرضية الرابعة

- H0 = هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين برنامج تحسين وتأكد الجودة و مسؤولية مجلس

الإدارة عند مستوى معنوية 0.05

- H1 = لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين برنامج تحسين وتأكد الجودة و مسؤولية مجلس

الإدارة عند مستوى معنوية 0.05

الجدول رقم (4-49) : تحليل الارتباط بين برنامج تحسين وتأكد الجودة وأصحاب المصالح

المتغير التابع	إختبار t للنموذج		الجزء الثابت	معامل المتغير المستقل	معامل التحديد	معامل الارتباط	المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	قيمة t					
دور أصحاب المصالح	0.147	1.463	3.650	0.171	0.025	0.161	برنامج تحسين وتأكد الجودة

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول يتضح أن قيمة معامل الارتباط بلغت 0.161 بينما معامل التحديد بلغ 0.025، هو ما يوضح العلاقة الطردية بين المتغير المستقل برنامج تحسين وتأكد الجودة ودور أصحاب المصالح، وبما أن مستوى الدلالة البالغ 0.147 أكبر من مستوى الدلالة المعتمد والبالغ 0.05، فإننا نقبل الفرضية البديلة ونرفض الفرضية الصفرية والتي تشير إلى عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين برنامج تحسين وتأكد الجودة ودور أصحاب المصالح.

الفرضية الخامسة

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

- H0 = هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة نشاط التدقيق الداخلي ودور أصحاب المصالح عند مستوى معنوية 0.05

- H1 = لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة نشاط التدقيق الداخلي ودور أصحاب المصالح عند مستوى معنوية 0.05

الجدول رقم (4-50) : تحليل الارتباط بين إدارة نشاط المراجعة الداخلية وأصحاب المصالح

المتغير التابع	إختبار t للنموذج		الجزء الثابت	معامل المتغير المستقل	معامل التحديد	معامل الارتباط	المتغير المستقل
	قيمة t	مستوى المعنوية					
دور أصحاب المصالح	1.222	0.225	3.773	0.143	0.018	0.135	إدارة نشاط المراجعة الداخلية

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول يتضح أن قيمة معامل الارتباط بلغت 0.135 بينما معامل التحديد بلغ 0.018، هو ما يوضح العلاقة الطردية بين المتغير المستقل إدارة نشاط التدقيق الداخلي دور أصحاب المصالح، وبما أن مستوى الدلالة البالغ 0.225 أكبر من مستوى الدلالة المعتمد والبالغ 0.05، فإننا نقبل الفرضية البديلة ونرفض الفرضية الصفرية والتي تشير إلى عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين برنامج تحسين وتأکید الجودة ودور أصحاب المصالح.

الفرضية السادسة

- H0 = هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تخطيط مهمة التدقيق الداخلي مسؤولية مجلس الإدارة مستوى معنوية 0.05

- H1 = لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تخطيط مهمة التدقيق الداخلي مسؤولية مجلس الإدارة عند مستوى معنوية 0.05

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات
وانعكاسها على الأداء المالي

الجدول رقم (4-51) : تحليل الارتباط بين تخطيط مهمة المراجعة الداخلية وأصحاب المصالح

المتغير التابع	إختبار t للنموذج		الجزء الثابت	معامل المتغير المستقل	معامل التحديد	معامل الارتباط	المتغير المستقل
	قيمة t	مستوى المعنوية					
دور أصحاب المصالح	3.486	0.001	2.695	0.383	0.131	0.363	تخطيط مهمة المراجعة الداخلية

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول يتضح أن قيمة معامل الارتباط بلغت 0.363 بينما معامل التحديد بلغ 0.131، هو ما يوضح العلاقة الطردية بين المتغير المستقل تخطيط مهمة التدقيق الداخلي ودور أصحاب المصالح، وبما أن مستوى الدلالة البالغ 0.001 أقل من مستوى الدلالة المعتمد والبالغ 0.05، فإننا نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تخطيط مهمة التدقيق الداخلي ودور أصحاب المصالح. الفرضية السابعة

- $H_0 =$ هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تنفيذ مهمة التدقيق وتبليغ النتائج ودور أصحاب المصالح عند مستوى معنوية 0.05

- $H_1 =$ لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تنفيذ مهمة التدقيق وتبليغ النتائج ودور أصحاب المصالح عند مستوى معنوية 0.05

الجدول رقم (4-52) : تحليل الارتباط بين تنفيذ مهمة المراجعة وتبليغ النتائج وأصحاب المصالح

المتغير التابع	إختبار t للنموذج		الجزء الثابت	معامل المتغير المستقل	معامل التحديد	معامل الارتباط	المتغير المستقل
	قيمة t	مستوى المعنوية					
دور أصحاب المصالح	5.640	0.000	2.065	0.521	0.284	0.533	تنفيذ مهمة المراجعة وتبليغ النتائج

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

من خلال الجدول يتضح أن قيمة معامل الارتباط بلغت 0.533 بينما معامل التحديد بلغ 0.284، هو ما يوضح العلاقة الطردية بين المتغير المستقل تنفيذ مهمة التدقيق وتبليغ النتائج ودور أصحاب المصالح، وبما أن مستوى الدلالة البالغ 0.000 أقل من مستوى الدلالة المعتمد والبالغ 0.05، فإننا نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تنفيذ مهمة التدقيق وتبليغ النتائج ودور أصحاب المصالح.

المطلب الرابع : دراسة مدى انعكاس حوكمة الشركات على أداء المؤسسات الاقتصادية

من خلال هذا المطلب سنحاول دراسة مدى تأثير مبادئ حوكمة الشركات على أداء المؤسسات الاقتصادية من خلال توزيع إستمارة على عينة الدراسة، بهدف قياس مدى تبني المؤسسات الاقتصادية لمؤشرات بطاقة الأداء المتوازن وتحليل مدى ارتباط هذه المؤشرات بمبادئ حوكمة الشركات.

1- قياس مدى تبني المؤسسات الاقتصادية لمؤشرات بطاقة الأداء المتوازن

سيتم من خلال هذا المحور دراسة مدى تبني أبعاد بطاق الأداء المتوازن، حيث تم إعداد استمارة التي من خلالها يمكن معرفة آراء أفراد العينة بخصوص تبني أبعاد بطاقة الأداء المتوازن .

1-1 حساب الصدق والثبات

الجدول رقم (4-53) : معامل ألفا كرونباخ

الرقم	المحور	معامل ألفا كرونباخ
01	1	0.808
02	2	0.729
03	3	0.80
04	4	0.71
	معامل ألفا كرونباخ للمحور	0.761

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول السابق وبالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS بلغ معامل ألفا كرونباخ 0.761 وهي نسبة مقبولة مقارنة بالقيمة المرجعية للمعامل والبالغة 0.7 ففي حالة إعادة توزيع الإستمارة

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

على عينة الدراسة ستكون 76.1 % من الإجابة لأفراد العينة نفس الإجابة التي تم تحليلها، وهو ما يشير إلى تمتع أداة الدراسة بدرجة عالية من الثبات.

وباستعمال مصفوفة الارتباط تم التحقق من مدى صدق الإستبيان، حيث تم استبعاد مختلف الفقرات الغير دالة إحصائيا بهدف إضفاء مزيد من المصداقية للأداة، كما توضحه الجداول الآتية:

المحور الأول : البعد المالي

الجدول رقم (4-54): إختبار t للمحور الأول

الرقم	الفقرة	المعامل ر	الدالة الإحصائية
01	تسعى المؤسسة إلى تحسين أدائها من خلال مجموعة الاستراتيجيات التي تنعكس على الوضعية المالية للمؤسسة.	.941	.000
02	يتم تحديد مختلف الأهداف المالية وفق ما يساهم في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة .	.655	.000
03	يتم إعداد إستراتيجية المؤسسة حسب مركزها التنافسي وهذا حسب التوجهات الاستراتيجية للمؤسسة.	.682	.000
04	تنتهج المؤسسة استراتيجية تخفيض التكاليف وتحسين الانتاجية من خلال العمل التحكم في التكاليف المباشرة والغير مباشرة.	.591	.000
05	تدعم المؤسسة استخدام بطاقة الأداء المتوازن بحيث تتوفر البيئة المناسبة لتبني بطاقة الأداء المتوازن	.506	.000
06	تتوفر بطاقة الأداء المتوازن على مقاييس متكاملة لتقييم البعد المالي، بحيث تكتسي هذه المؤشرات البعد التنبئي	.731	.000

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج spss.

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

يتضح من خلال الجدول رقم (4-54) أن المستوى المعنوية المحسوبة لكل فقرات المحور أكبر من مستوى المعنوية الجدولية وهو ما يعبر على الدلالة الإحصائية لفقرات المحور، وهو ما يشير إلى الصدق الذي تتمتع به فقرات المحور.

المحور الثاني : بعد العملاء

الجدول رقم (4-55): إختبار t للمحور الثاني

الرقم	الفقرة	المعامل ر	الدلالة الإحصائية
01	يعتبر تحقيق رضا الزبون وولائه من أهم ركائز بناء استراتيجيا المؤسسة الاقتصادية.	.871	.000
02	يتم تحديد الزبائن المستهدفة من أجل تقديم خدمات ومنتجات حسب خصائص كل فئة.	.606	.000
03	يعتبر كسب رضا الزبون من أولويات المؤسسة بحيث يتم تقديم منتجات وخدمات ذات جودة عالية وهو ما يعتبر ميزة تنافسية للمؤسسة الاقتصادية.	.755	.000
04	نسعى المؤسسة إل تقديم قيمة مضافة للزبائن والعملاء باعتبارهم محور الميزة التنافسية	.767	.000
05	تقترح المؤسسة قيمة محددة ومتباينة لتزويد عملائها بها	.231*	.000

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss.

يتضح من خلال الجدول رقم (4-55) أن المستوى المعنوية المحسوبة لكل فقرات المحور أكبر من مستوى المعنوية الجدولية وهو ما يعبر على الدلالة الإحصائية لفقرات المحور، وهو ما يشير إلى الصدق الذي تتمتع به فقرات المحور.

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات
وانعكاسها على الأداء المالي

البعد الثالث : بعد العمليات الداخلية

الجدول رقم (4-56): إختبار t للمحور الثالث

الرقم	الفقرة	المعامل ر	الدلالة الإحصائية
01	تسعى المؤسسة إلى تحسين الأداء التسويقي الأمر الذي يجعل الزبائن أكثر وفاءا.	.903	.000
02	يعتبر الإبداع والابتكار أهم ما يميز المؤسسة من خلال التحسين المستمر لمختلف الأنشطة والعمليات الداخلية.	.449	.000
03	يرتكز بعد العمليات الداخلية على مجموعة من المراحل حيث يتم تحديد الحاجات الأساسية للزبون في مرحلة البحث والتطوير، ليتم تقديم مختلف العروض للزبائن وفق مختلف الطلبات، كما تقوم بتوفير خدمات ما بعد البيع.	.668	.000
04	تسعى المؤسسة إلى التوسع والاستحواذ على عملاء جدد من خلال تحقيق زيادة الفاعلية الانتاجية	.818	.000
05	يتم تحقيق رسالة المؤسسة من خلال الاعتماد على العنصر البشري الداخلي.	.593	.000

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss.

يتضح من خلال الجدول رقم (4-56) أن المستوى المعنوية المحسوبة لكل فقرات المحور أكبر من مستوى المعنوية الجدولية وهو ما يعبر على الدلالة الإحصائية لفقرات المحور، وهو ما يشير إلى الصدق الذي تتمتع به فقرات المحور.

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

المحور الرابع : بعد التعلم والنمو

الجدول رقم (4-57) : إختبار t للمحور الرابع

الرقم	الفقرة	المعامل ر	الدلالة الإحصائية
01	تهتم المؤسسة بالجانب المتعلق بالموارد البشرية بحيث تساهم في ضمان التكوين وتحسين معارف مختلف العمال من خلال تنظيم دورات تكوينية.	.576	.000
02	يساهم الجانب البشري في المؤسسة الاقتصادية في تحسين الأداء من خلال الإبداع والابتكار.	.782	.000
03	يتم تحيين البنية التكنولوجية للمؤسسة بشكل مستمر بحيث تواكب مختلف التطورات في الجانب المعلوماتي .	.435	.000
04	تدعم المؤسسة مبادئ العمل الجماعي بحيث تمنح تحفيزات وامتيازات نظير المساهمة في تعزيز العمل الجماعي في المؤسسة الاقتصادية.	.851	
05	تسعى المؤسسة إلى إيجاد مختلف الحلول إعتامادا على مختلف القدرات العقلية المتوفرة في المؤسسة.	.538	.000

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss.

يتضح من خلال الجدول رقم (4-57) أن المستوى المعنوية المحسوبة لكل فقرات المحور أكبر من مستوى المعنوية الجدولية وهو ما يعبر على الدلالة الإحصائية لفقرات المحور، وهو ما يشير إلى الصدق الذي تتمتع به فقرات المحور .

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات
وانعكاسها على الأداء المالي

2-1 إختبار t لعينة واحدة (مصفوفة الارتباط)

المحور الأول : إختبار t لعينة واحدة للبعد المالي

الجدول رقم (4-58) : مصفوفة الارتباط للمحور الأول

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	الدلالة الإحصائية	الأهمية النسبية
01	تسعى المؤسسة إلى تحسين أدائها من خلال مجموعة الاستراتيجيات التي تنعكس على الوضعية المالية للمؤسسة.	4.20	0.637	59.73	.000	موافق بشدة
02	يتم تحديد مختلف الأهداف المالية وفق ما يساهم في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة .	4.00	0.957	37.897	.000	موافق
03	يتم إعداد إستراتيجية المؤسسة حسب مركزها التنافسي وهذا حسب التوجهات الاستراتيجية للمؤسسة.	4.01	1.00	36.355	.000	موافق
04	تنتهج المؤسسة استراتيجية تخفيض التكاليف وتحسين الانتاجية من خلال العمل التحكم في التكاليف المباشرة والغير مباشرة.	3.94	0.998	35.748	.000	موافق
05	تدعم المؤسسة استخدام بطاقة الأداء المتوازن بحيث تتوفر البيئة المناسبة لتبني بطاقة الأداء المتوازن	3.96	1.018	35.196	.000	موافق
06	تتوفر بطاقة الأداء المتوازن على مقاييس متكاملة لتقييم البعد المالي، بحيث تكتسي هذه المؤشرات البعد التنبئي	3.99	0.962	37.592	.000	موافق

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS.

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

1- بلغ المتوسط الحسابي للفقرة الأولى 4.20 بينما قدر الانحراف المعياري 0.637 وهو ما يعكس الموافقة التامة لعينة الدراسة على الفقرة الأولى حيث تسعى كل مؤسسة إلى تحسين وضعيتها المالية من خلال الاعتماد على مجموعة من الاستراتيجيات والتي تنعكس على أدائها المالي، هذا وقد بلغ المعامل t 59.73 بينما مستوى الدلالة 0.000 .

2- يعتبر تحقيق الميزة التنافسية من الأهداف التي تسعى أي مؤسسة لتحقيقها حيث وافق أفراد عينة الدراسة على الفقرة الأولى حيث بلغ المتوسط الحسابي لها 4.00 بينما الانحراف المعياري 0.957 وهو ما يفسر موافقة أفراد العينة على هذه الفقرة، كما بلغ المعامل t 37.897 عند مستوى دلالة قدر 0.000 حيث يتم تسطير أهداف المؤسسة وافق ما يكفل تحقيق الميزة التنافسية لها.

3- يعتبر المركز التنافسي من بين الأهداف الأساسية التي تسعى أي مؤسسة إلى تحسينها حيث يتم وضع استراتيجيات التي من شأنها تساهم في تحسين المركز التنافسي للمؤسسة، وعلى هذا الأساس فقد بلغ المتوسط الحسابي 4.01 بينما الانحراف المعياري للفقرة 1.00 وهو يفسر موافقة أفراد العينة على هذه الفقرة، كما بلغ المعامل t 36.355 عند مستوى دلالة قدر ب 0.000.

4- بلغ المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة 3.94 والانحراف المعياري 0.998 حيث وافق أفراد العينة على هذه الفقرة أي تنتهج المؤسسة استراتيجية تخفيض التكاليف من خلال التحكم في التكاليف المباشرة وغير مباشرة، كما بلغ المعامل t 35.748 بينما مستوى الدلالة 0.000.

5- بلغ المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة 3.96 بينما الانحراف المعياري 1.018 وهو ما يمثل موافقة أغلب إجابات أفراد العينة، حيث توفر المؤسسة بيئة مثالية لتبني بطاقة الأداء المتوازن، من خلال توفير مختلف المعلومات التي تساهم في وضع إطار عام لبطاقة الأداء المتوازن، هذا وقد بلغ المعامل t 35.196 بينما مستوى الدلالة 0.000.

6- تتوفر بطاقة الأداء المتوازن مقاييس متكاملة لتقييم البعد المالي للمؤسسة حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 3.99 وهو ما يعكس موافقة أفراد العينة على هذه الفقرة كما أن الانحراف المعياري للفقرة بلغ 0.962 وهو يمثل تمركز آراء أفراد العين حول المتوسط الحسابي، ومن جهة أخرى فقد بلغت قيمة المعامل t 37.592 ومستوى دلالة 0.000.

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

المحور الثاني : إختبار t لعينة واحدة لبعء العملاء

الجدول رقم (4-59) : مصفوفة الارتباط للمحور الثاني

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	الدلالة الإحصائية	الأهمية النسبية
01	يعتبر تحقيق رضا الزبون وولائه من أهم ركائز بناء استراتيجيات المؤسسة الاقتصادية.	3.87	0.979	35.839	.000	موافق
02	يتم تحديد الزبائن المستهدفة من أجل تقديم خدمات ومنتجات حسب خصائص كل فئة.	3.83	0.992	3.989	.000	موافق
03	يعتبر كسب رضا الزبون من أولويات المؤسسة بحيث يتم تقديم منتجات وخدمات ذات جودة عالية وهو ما يعتبر ميزة تنافسية للمؤسسة الاقتصادية.	3.85	0.988	35.286	.000	موافق
04	تسعى المؤسسة إل تقديم قيمة مضافة للزبائن والعملاء باعتبارهم محور الميزة التنافسية	3.76	1.129	30.178	.000	موافق
05	تقترح المؤسسة قيمة محددة ومتباينة لتزويد عملائها بها	3.64	1.137	29.041	.000	موافق

المصدر : من أعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج spss .

1- يعتبر الزبائن المحور الأساسي الذي يركز عليه نشاط المؤسسة الاقتصادية كما أن تحقيق رضا الزبون يتطلب بناء واتباع استراتيجيات محددة من أجل تحقيق رضا الزبون وكسب وولائه، حيث وافق أفراد عينة الدراسة على الفقرة الأولى حيث يتعبر تحقيق رضا الزبون من الركائز التي تركز عليها المؤسسة عند إعداد استراتيجياتها بهدف تحقيق رضا الزبون وكسب وولائه، حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرة 3.87

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

بينما بلغ الانحراف المعياري 0.979 وهو ما يعكس موافقة أفراد العينة على هذه الفقرة، ومن جهة أخرى فقد بلغ المعامل t 35.839 عند مستوى دلالة قدره 0.000.

2- تركز سياسة المؤسسة على تحديد الخصائص المطلوبة من كل فئة من الزبائن، بحيث يتم تقديم الخدمات ومنتجات حسب المواصفات المطلوبة، وهو ما وافق عليه أفراد العينة حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرة 3.83، وانحراف معياري قدره 0.992 وهو ما يعكس موافقة أفراد العينة على الفقرة وعدم تركيز الاجابات عند الحياد كما بلغ قيمة المعامل t 3.989 بينما مستوى الدلالة فقد بلغ 0.000.

3- بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 3.85 بنما الانحراف المعياري 0.988 وهو ما يعكس موافقة أفراد العينة حيث يعتبر كسب رضا الزبون من أولويات المؤسسة من خلال تقديم منتجات ذات جودة عالية مما يساهم في تحقيق الميزة التنافسية.

4- يعتبر تحقيق مستوى أداء مالي متميز الهدف الاساسي التي تسعى أي مؤسسة لتحقيقه، ولا يمكن تحقيق هذا الهدف إلا من خلال تقديم قيمة مضافة للزبائن والعملاء الأمر الي يخلق ميزة تنافسية تتمتع بها المؤسسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرة 3.76 بينما الانحراف المعياري 1.129 وهو ما يعكس موافقة أفراد العينة على الفقرة الرابعة ومن جهة أخرى فقد بلغ قينة المعامل t 30.178 بينما مستوى الدلالة 0.000.

5- وافق أفراد عينة الدراسة هذه الفقرة حيث تقوم المؤسسات بتقديم خدمات ومنتجات متميزة وهذا حسب كل فئة من الزبائن، حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرة 3.64 بينما الانحراف المعياري 1.137 وهو ما يعكس تشتت آراء العينة ، ومن جهة أخرى فقد بلغ قينة المعامل t 29.041 بينما مستوى الدلالة 0.000.

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات
وانعكاسها على الأداء المالي

المحور الثالث : إختبار t لعينة واحدة لبعد العمليات الداخلية

الجدول رقم (4-60) : مصفوفة الارتباط للمحور الثالث

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	الدلالة الإحصائية	الأهمية النسبية
01	تسعى المؤسسة إلى تحسين الأداء التسويقي الأمر الذي يجعل الزبائن أكثر وفاء.	3.51	1.186	26.829	.000	
02	يعتبر الإبداع والابتكار أهم ما يميز المؤسسة من خلال التحسين المستمر لمختلف الأنشطة والعمليات الداخلية.	3.51	1.135	28.094	.000	
03	يرتكز بعد العمليات الداخلية على مجموعة من المراحل حيث يتم تحديد الحاجات الأساسية للزبون في مرحلة البحث والتطوير، ليتم تقديم مختلف العروض للزبائن وفق مختلف الطلبات، كما تقوم بتوفير خدمات ما بعد البيع.	3.48	1.198	26.330	.000	
04	تسعى المؤسسة إلى التوسع والاستحواذ على عملاء جدد من خلال تحقيق زيادة الفاعلية الانتاجية	3.40	1.221	25.219	.000	
05	يتم تحقيق رسالة المؤسسة من خلال الاعتماد على العنصر البشري الداخلي.	3.68	1.048	31.809	.000	

المصدر : من إعداد الطالب بناء على برنامج SPSS

1- يعتبر الأداء التسويقي من بين الركائز الأساسية التي يجب على المؤسسة أن تعززها وهذا بهدف توسع شبكة الزبائن، وكذلك كسب ولاء الزبائن، حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرة 3.51 بينما الانحراف

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

المعياري 1.186 وهو ما يعكس موافقة أفراد العينة على هذه الفقرة كما بلغ قيمة المعامل t 26.829 بينما الدلالة الاحصائية بلغت 0.000.

2- بلغ المتوسط الحسابي للفقرة 3.51 بينما الانحراف المعياري 1.135 وهو ما يعكس موافقة أفراد العينة على هذه الفقرة حيث يعتبر الابداع والابتكار من أهم ما يميز العمليات الداخلية في المؤسسة حيث يتم التحسين المستمر لمختلف الأنشطة والعمليات، هذا وقد بلغ قيمة المعامل t 28.094 بينما مستوى الدلالة 0.000 .

3- بلغ المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة 3.48 بينما الانحراف المعياري 1.198، حيث وافق أغلب أفراد عينة الدراسة على الفقرة، إذ يتم توفير الحاجيات الأساسية للزبائن وفق مجموعة من المرحل المترابطة والمتكاملة والتي تسعى إلى تحديد مختلف الحاجيات الأساسية للزبائن انطلاقاً من مرحلة البحث والتطوير، هذا وقد بلغ قيمة المعامل t 26.330 عند مستوى الدلالة 0.000 وهو ما يفسر إبتعاد إجابات العينة على مستوى الحياد والبالغ 3.

4- بلغ المتوسط الحسابي للفقرة 4 3.40 بينما بلغ الانحراف المعياري 1.221 وهو ما يفسر موافقة أفراد العينة على هذه الفقرة، حيث تهدف كل مؤسسة إلى تحقيق مستوى عالي من الأداء إلا أنه لا يمكن بلوغ هذا الهدف في ظل المنافسة الكبيرة التي يشهدها السوق حيث يتم بناء استراتيجيات تقوم على الاستحواذ على عملاء جدد وتوسيع السوق من خلال زيادة الفعالية الانتاجية، ومن جهة أخرى فقد بلغ قيمة المعامل t 25.219 عند مستوى الدلالة 0.000 وهو ما يفسر عدم تركيز آراء عينة الدراسة عند مستوى الحياد.

5- يعتبر العنصر البشري المورد الرئيسي في المؤسسة الاقتصادية كما تعتبر رسالة المؤسسة من أهم الأهداف التي أنشأت من أجلها حيث يعتمد تحقيق رسالة المؤسسة على الجانب البشري وهو ما يعكس موافقة أفراد العينة على الفقرة رقم 5 حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.68 بينما الانحراف المعياري 1.048 بينما بلغ قيمة المعامل t 31.809 عند مستوى دلالة قدره 0.000.

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

المحور الرابع : إختبار t لعينة واحدة لبعء التلعييم والنمو

الجدول رقم (4-61): مصفوفة الارتباط للمحور الرابع

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t	الدلالة الإحصائية	الأهمية النسبية
01	تهتم المؤسسة بالجانب المتعلق بالموارد البشرية بحيث تساهم في ضمان التكوين وتحسين معارف مختلف العمال من خلال تنظيم دورات تكوينية.	3.51	1.186	26.829	.000	
02	يساهم الجانب البشري في المؤسسة الاقتصادية في تحسين الأداء من خلال الإبداع والابتكار.	3.52	1.135	28.094	.000	
03	يتم تحيين البنية التكنولوجية للمؤسسة بشكل مستمر بحيث تواكب مختلف التطورات في الجانب المعلوماتي .	3.48	1.198	26.330	.000	
04	تدعم المؤسسة مبادئ العمل الجماعي بحيث تمنح تحفيزات وامتيازات نظير المساهمة في تعزيز العمل الجماعي في المؤسسة الاقتصادية.	3.40	1.221	25.219	.000	
05	تسعى المؤسسة إلى إيجاد مختلف الحلول إعتقادا على مختلف القدرات العقلية المتوفرة في المؤسسة.	3.68	1.048	31.809	.000	

المصدر : من إعداء الطالب بناء على مخرجات برنامج spss

1- تعتبر الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية العصب الرئيسي الذي تقوم عليه مختلف الأنشطة، وعلى ها الأساس يجب الاهتمام بتكوين وتطوير الموارد البشرية من خلال تحسين مختلف المعارف

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

المرتبطة بالمعارف الأساسية، وهو ما وافق عليه أفراد العينة حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرة 3.51 كما بلغ الانحراف المعياري 1.186 كما بلغ قيمة المعامل t 26.829 بينما مستوى الدلالة بلغ 0.000 وهو ما يعكس عدم تركيز إجابات العينة عند مستوى الحياد.

2- بلغ المتوسط الحسابي للفقرة 3.52 02 بينما الانحراف المعياري بلغ 1.135 وهو ما يبرر موافقة أفراد العينة على الفقرة حيث يساهم الابداع والابتكار في المؤسسة في تطوير الأداء، كما بلغ قيمة المعامل t 28.094 ومستوى الدلالة 0.000 وهو ما يفسر عدم تركيز إجابات العينة عند مستوى الحياد.

3- تعتبر تكنولوجيا المعلومات من أهم الركائز التي يركز عليها نظام المعلومات في المؤسسة، حيث تسهر على تحيين البنية التكنولوجية حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرة 3.48 بينما الانحراف المعياري بلغ 1.198 وهو ما يعكس موافقة أفراد العينة على الفقرة هذا وقد بلغ المعامل t 26.330 ومستوى الدلالة 0.000 وهو ما يفسر عدم تركيز آراء أفراد العينة عند مستوى الحياد.

4- بلغ المتوسط الحسابي للفقرة رقم 3.40 04 وهو ما يعكس موافقة أفراد العينة على الفقرة كما بلغ الانحراف المعياري 1.221 حيث يتم منح امتيازات وتحفيزات نظر العمل الجماعي في المؤسسة وهو ما يعتبر كدعم لمبادئ العمل الجماعي في المؤسسة، هذا وقد بلغ قيمة المعامل t 25.219 ومستوى الدلالة 0.000.

5- بلغ المتوسط الحسابي للفقرة 5 3.68 وهو ما يعكس موافقة أفراد العينة على الفقرة كما بلغ الانحراف المعياري 1.048 حيث تسعى المؤسسة لإيجاد مختلف الحلول التي تعترض نشاطها بناء على القدرات الداخلية المتوفرة بالمؤسسة، هذا وقد بلغ قيمة المعامل t 31.809 ومستوى دلالة قدره 0.000 وهو ما يعكس عدم تركيز إجابات عينة الدراسة عند مستوى الحياد

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

2- تحليل العلاقة بين مبادئ الحوكمة ومؤشرات بطاقة الأداء المتوازن

إختبار الفرضية الفرعية الأولى

- H0 = هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيرات مبادئ حوكمة الشركات والبعد المالي

لبطاقة الأداء المالي المتوازن عند مستوى معنوية 0.05

- H1 = لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيرات مبادئ حوكمة الشركات والبعد المالي

لبطاقة الأداء المالي المتوازن عند مستوى معنوية 0.05

الجدول رقم (4-62): تحليل الارتباط بين متغيرات حوكمة الشركات والبعد المالي لبطاقة الأداء

المتوازن

المتغير التابع	إختبار t للنموذج		الجزء الثابت	معامل المتغير المستقل	معامل التحديد	معامل الارتباط	رقم محور المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	قيمة t					
بعد الأداء المالي	0.000	3.861	-0.026	0.173	0.798	0.893	01
	0.000	4.099		0.199			02
	0.017	2.446		0.099			03
	0.920	0.101		0.006			04
	0.000	6.881		0.544			05

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول السابق يتبين أن قيمة معامل الارتباط قد بلغت 0.893 بينما بلغت قيمة معامل التحديد 0.798 أي أنه كلما زاد تبني المبادئ الخاصة بحوكمة الشركات فإن البعد المالي يزيد بنسبة 89.3% ومن جهة أخرى بما أن مستوى المعنوية بالنسبة للمحور رقم 01 و 02 و 05 يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد 0.05 فإننا نقبل الفرضية الصفرية والتي تشير علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيرات وظيفة المراجعة الداخلية والبعد المالي لبطاقة الأداء المالي المتوازن عند مستوى معنوية 0.05.

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

إختبار الفرضية الفرعية الثانية

- H_0 = هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيرات مبادئ حوكمة الشركات وبعد العملاء لبطاقة الأداء المالي المتوازن عند مستوى معنوية 0.05

- H_1 = لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيرات مبادئ حوكمة الشركات وبعد العملاء لبطاقة الأداء المالي المتوازن عند مستوى معنوية 0.05

الجدول رقم (4-63): تحليل الارتباط بين متغيرات مبادئ حوكمة الشركات بعد العملاء لبطاقة الأداء المتوازن

المتغير التابع	إختبار t للنموذج		الجزء الثابت	معامل المتغير المستقل	معامل التحديد	معامل الارتباط	المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	قيمة t					
بعد العملاء	0.000	3.698	1.178	0.234	0.585	0.765	01
	0.003	3.119		0.205			02
	0.011	2.592		0.154			03
	0.898	0.129-		0.009-			04
	0.024	2.301		0.163			05

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول السابق يتبين أن قيمة معامل الارتباط قد بلغت 0.765 بينما بلغت قيمة معامل التحديد 0.585 أي أنه كلما زاد تبني المبادئ الخاصة بحوكمة الشركات فإن بعد العملاء يزيد بنسبة 76.5% ومن جهة أخرى بما أن مستوى المعنوية بالنسبة للمحور رقم 01 و 02 و 04 و 05 يساوي 0.000 أو أقل من مستوى المعنوية المعتمد 0.05 فإننا نقبل الفرضية الصفرية والتي تشير علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيرات وظيفة المراجعة الداخلية وبعد العملاء لبطاقة الأداء المالي المتوازن عند مستوى معنوية 0.05.

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

إختبار الفرضية الفرعية الثالثة

- H0 = هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيرات مبادئ حوكمة الشركات وبعد التعلم والنمو لبطاقة الأداء المالي المتوازن عند مستوى معنوية 0.05
- H1 = لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيرات مبادئ حوكمة الشركات وبعد التعلم والنمو لبطاقة الأداء المالي المتوازن عند مستوى معنوية 0.05

الجدول رقم (4-64): تحليل الارتباط بين متغيرات حوكمة الشركات بعد التعلم والنمو لبطاقة الأداء المتوازن

المتغير التابع	إختبار t للنموذج		الجزء الثابت	معامل المتغير المستقل	معامل التحديد	معامل الارتباط	المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	قيمة t					
بعد التعلم والنمو	0.000	4.713	-0.643	0.269	0.962	0.981	01
	0.000	4.099		0.208			02
	0.006	2.833		0.164			03
	0.002	3.244		0.162			04
	0.000	8.068		0.344			05

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول السابق يتبين أن قيمة معامل الارتباط قد بلغت 0.981 بينما بلغت قيمة معامل التحديد 0.962 أي أنه كلما زاد تبني المبادئ الخاصة بحوكمة الشركات فإن بعد العملاء يزيد بنسبة 98.1% ومن جهة أخرى بما أن مستوى المعنوية بالنسبة لمختلف المحاور أقل من مستوى المعنوية المعتمد 0.05 فإننا نقبل الفرضية الصفرية والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيرات وظيفة المراجعة الداخلية وبعد التعلم والنمو لبطاقة الأداء المالي المتوازن عند مستوى معنوية 0.05.

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

- H0 = هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيرات مبادئ حوكمة الشركات وبعد العمليات الداخلية لبطاقة الأداء المالي المتوازن عند مستوى معنوية 0.05
- H1 = لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيرات مبادئ حوكمة الشركات وبعد العمليات الداخلية لبطاقة الأداء المالي المتوازن عند مستوى معنوية 0.05

الجدول رقم (4-65): تحليل الارتباط بين متغيرات حوكمة الشركات وبعد العمليات الداخلية لبطاقة الأداء المتوازن

المتغير التابع	إختبار t للنموذج		الجزء الثابت	معامل المتغير المستقل	معامل التحديد	معامل الارتباط	المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	قيمة t					
بعد العمليات الداخلية	0.000	0.280	-0.624	0.280	0.909	0.951	01
	0.000	0.384		0.384			02
	0.083	0.133		0.133			03
	0.701	0.026		0.026			04
	0.000	0.315		0.315			05

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول السابق يتبين أن قيمة معامل الارتباط قد بلغت 0.951 بينما بلغت قيمة معامل التحديد 0.909 أي أنه كلما زاد تبني المبادئ الخاصة بحوكمة الشركات فإن بعد العمليات الداخلية يزيد بنسبة 95.1% هذا وقد بلغ مستوى المعنوية بالنسبة للمحاور 01 و 02 و 05 و 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد 0.05 فإننا نستغني عن المحور رقم 3 و 4 بسبب عدم وجود تأثير على المتغير التابع نقبل الفرضية الصفرية والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيرات وظيفة المراجعة الداخلية وبعد التعلم والنمو لبطاقة الأداء المالي المتوازن عند مستوى معنوية 0.05.

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

المبحث الثالث : محاولة بناء بطاقة أداء متوازن لمؤسسة صيدال

المطلب الأول : تحديد مؤشرات بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة صيدال

من خلال هذا المطلب سنحاول بناء مؤشرات بطاقة الأداء المتوازن، وهذا بالإعتماد على مجموعة من النسب المالية التي تعبر على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

1- مؤشرات البعد المالي

يعتبر البعد المالي من أهم الأبعاد في بطاقة الأداء المتوازن حيث يعبر عن الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، حيث تسعى كل مؤسسة من خلال نشاطها إلى تحسين الأداء المالي، ويهدف التعبير على مؤشرات البعد المالي تم استخدام مجموعة من النسب أهمها:

1- معدل دوران الأصول : تعتبر هذه النسبة من أهم النسب التي تسمح بقياس مدى قدرة أصول المؤسسة على توليد إيرادات، كما يوضح مدى كفاءة المؤسسة في استخدام أصولها سواء الأصول الثابتة أو المتداولة ويحسب بالنسبة الآتية :

$$\text{معدل دوران الأصول} = \frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{إجمالي الأصول}}$$

والجدول الموالي يوضح تطور معدل دوران الأصول للفترة من 2016 إلى 2020 :

الجدول رقم (4-66): تطور معدل دوران الأصول بمؤسسة صيدال للفترة من 2016 إلى 2020

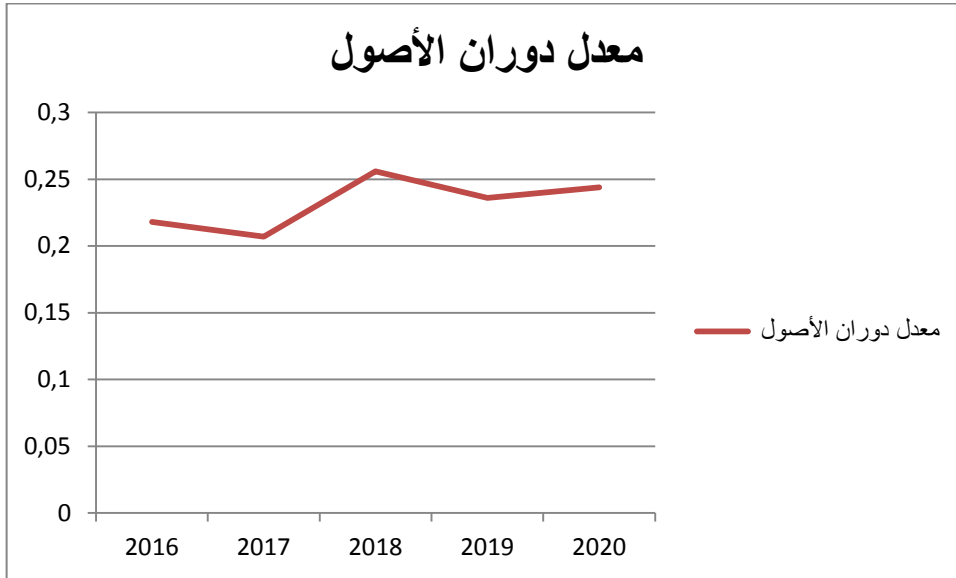
السنة	2016	2017	2018	2019	2020
معدل دوران الأصول	0.218	0.207	0.256	0.236	0.244

المصدر : من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية للمؤسسة

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

والمخطط الموالي يوضح تطور معدل دوران الأصول خلال فترة الدراسة:

المخطط رقم (4-1): تطور معدل دوران الأصول بمؤسسة صيدال للفترة من 2016 إلى 2020



المصدر : من إعداد الطالب بناء على الجدول السابق باستعمال برنامج excel

من خلال المخطط رقم (4-1) يتضح تذبذب في معدل دوران الأصول وهو ناتج للمنافسة التي يشهدها سوق المواد الصيدلانية فقد بلغ معدل دوران الأصول سنة 2016 نسبة 0.218 وهي نسبة منخفضة بالمقارنة مع أعلى نسبة خلال فترة الدراسة والتي تم تحقيقها سنة 2018 حيث بلغ 0.256، إلا أنه قد هدد إنخفاض حيث بلغ سنة 2020 0.244، ومن جهة أخرى فقد شهدت أصول المؤسسة إرتفاعات متواصلة خلال فترات الدراسة، وهو ما يعكس المنافسة القوية مجال الصناعات الصيدلانية الأمر الذي يحتم على مؤسسة صيدال إتباع سياسات تسويقية وتجارية التي من أنها أن تساهم في الحفاظ على الحصة السوقية.

2- **معدل العائد على الإستثمار:** يعتبر المعدل العائد على الإستثمار من الأدوات المستخدمة في التحليل المالي حيث يسمح حساب مقدار الأرباح الصافية الناتجة عن إستثمار مبالغ معينة، الأمر الذي يسمح بتقييم نتيجة أعمال المؤسسة من السنة إلى أخرى مقارنة بإجمالي الإستثمارات السنوية وبحسب بالنسبة الآتية :

معدل العائد على الإستثمار = نتيجة الدورة الصافية / إجمالي الأصول

والجدول الموالي يوضح تطور معدل العائد على الإستثمار لمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة :

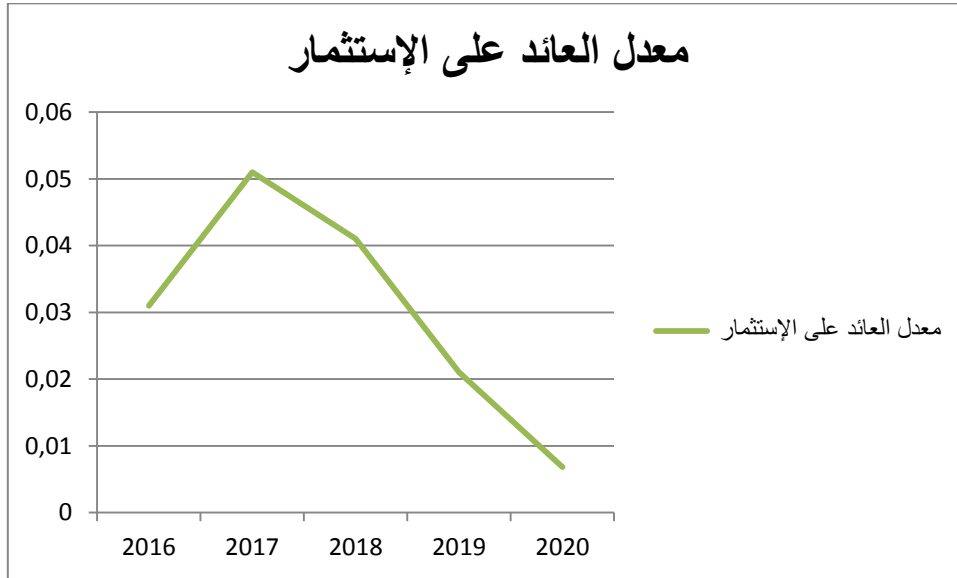
الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

الجدول رقم (4-67): تطور معدل العائد على الإستثمار بمؤسسة صيدال للفترة من 2016 إلى 2020

السنة	2016	2017	2018	2019	2020
معدل العائد على الإستثمار	0.031	0.051	0.041	0.021	0.0068

المصدر : من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية للمؤسسة

المخطط رقم (4-2): تطور معدل العائد على الإستثمار بمؤسسة صيدال للفترة من 2016 إلى 2020



المصدر : من إعداد الطالب بناء على الجدول السابق باستعمال برنامج excel

من خلال المخطط السابق يتضح نمو العائد على الإستثمار خلال المرحلة الأولى من الدراسة وهو ما يعكس المردودية المتطورة لرأس المال المستثمر لتبلغ ذروتها سنة 2017 حيث بلغ العائد على الإستثمار 0.051 إلا أنه هدت المؤسسة تناقضا في العائد على الإستثمار خلال السنوات الموالية وهو راجع أساسا لزيادة المنافسة في قطاع الصناعات الصيدلانية، ومن جهة أخرى التنازل على بعض الأصول كان له الأثر السلبي على نتيجة المؤسسة حيث بلغت قيمة إجمالي الأصول سنة 2017 قيمة 46273555485,97 دج بينما الأصول الثابتة 32275750176,25 دج حيث تكل نسبة ما يقارب 70 % من إجمالي الأصول إلا أنه عرفت تآكل حاد في قيمتها حيث بلغ إجمالي الأصول للمؤسسة سنة

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

2020 قيمة 37293447457,12 دج حيث تشكل ما نسبته 60 % من مجموع الأصول إن التناقص في مجموع أصول المؤسسة بالإضافة إلى المنافسة الحادة من مختلف المؤسسات التي تنشط في المجال الصناعات الصيدلانية كان له الأثر السلبي على نتيجة أعمال المؤسسة.

3- هامش الربح : تستخدم هذه النسبة لتقييم مدى جودة أرباح المؤسسة خلال فترة زمنية محددة مطروحا منه مختلف المصاريف حيث يعتبر مؤشر لمدى كفاءة المؤسسة في التعامل والتحكم في مختلف المورد حيث من المستحسن أن يكون مرتفعا نسبيا حتى تتمكن المؤسسة من تمويل مختلف نشاطاتها التشغيلية ويتم حسابه كالآتي:

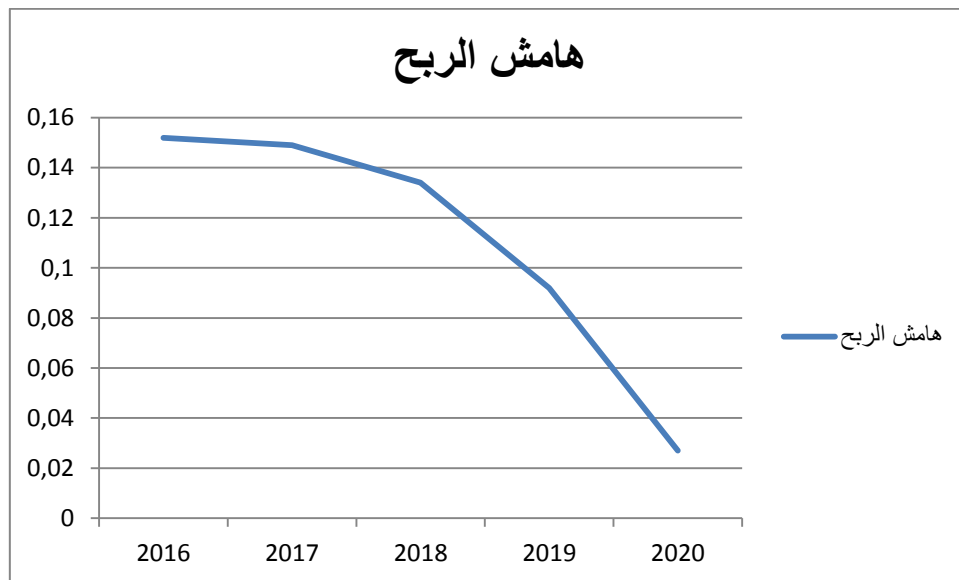
$$\text{هامش الربح} = \text{نتيجة الدورة الصافية} / \text{صافي المبيعات}$$

والجدول الموالي يوضح تطور هام الربح بمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة :
الجدول رقم (4-68): تطور هامش الربح بمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة

السنة	2016	2017	2018	2019	2020
هامش الربح	0.152	0.149	0.134	0.092	0.027

المصدر : من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية للمؤسسة

المخطط رقم (4-3): تطور هامش الربح بمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة



المصدر : من إعداد الطالب بناء على الجدول السابق باستعمال برنامج excel

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

يتضح من خلال المخطط السابق أن هامش الربح لمؤسسة صيدال يتناقص بشكل تدريجي حيث قدر ب 0.152 سنة 2016 وهي أعلى نسبة خلال فترة الدراسة ليتناقص إلى غاية 0.027 سنة 2020 وهو ما يؤثر سلبا على نشاط المؤسسة إذا يستوجب عليها إيجاد حلول على المدى القريب والمتوسط والتي تكون كفيلة بتحويل منحنى هام الربح من المتناقص إلى منحنى متزايد، خصوصا في ظل المنافسة المستمرة والمتواصل من قبل بعض المؤسسات، إن التطور المتناقص لرقم الأعمال يؤثر بكل مبار على ربحية المؤسسة وهو ما يستوجب إعادة التفكير في مختلف السياسات التجارية للمؤسسة

4- **نسبة المردودية المالية** : تهدف هذه النسبة لتحديد مدى كفاءة إدارة المؤسسة على تحقيق الأرباح من الأموال الخاصة، حيث تعتبر من أهم النسب المستخدمة في تحديد كفاءة إدارة المؤسسة على استغلال أموال المساهمين وتحسب وفقا للعلاقة الآتية :

$$\text{نسبة المردودية المالية} = \frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{الأموال الخاصة}}$$

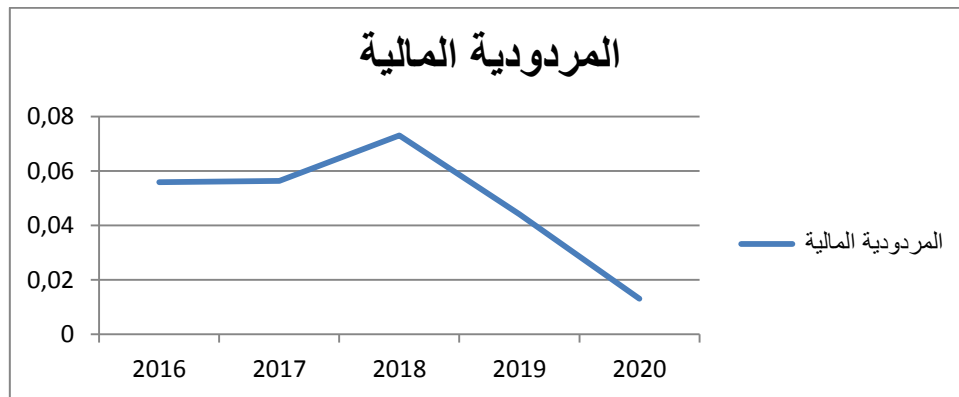
والجدول الموالي يوضح تطور المردودية المالية لمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة :

الجدول رقم (4-69) : تطور المردودية المالية بمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة

السنة	2016	2017	2018	2019	2020
المردودية المالية	0.0559	0.0563	0.0731	0.0441	0.0131

المصدر : من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية للمؤسسة

المخطط رقم (4-4) : تطور المردودية المالية لمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة



المصدر : من إعداد الطالب بناء على الجدول السابق باستعمال برنامج excel

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

من خلال المخطط السابق يتضح أن المردودية المالية لمؤسسة صيدال ثابتة نسبيا خلال السنتين الأولتين من الدراسة فقد فاقت نسبة 05% ، هذا وقد حققت خلال سنة 2018 نسبة 0.731 وتعتبر كأعلى نسبة خلال فترة الدراسة، إلا أنه شهدت نسبة المردودية المالية إنخفاض في سنوات 2019 و2020.

2- بعد العملاء

يعتبر البعد العملاء من أهم أبعاد بطاقة الأداء المتوازن بعد البعد المالي، وهذا لكون المؤسسة تسعى خلال نشاطها إلى توسيع قاعدة العملاء، ولهذا يتم استخدام مجموعة من النسب والمعدلات من أجل قياس العلاقة بين المؤسسة وعملائها ومن أهم النسب التمثل هذا البعد هي :

1- معدل النمو في رقم الأعمال:

يعتبر النمو في رقم الأعمال من بين الأهداف التي تسعى أي مؤسسة لتحقيقها، ومؤسسة صيدال على غرار كل المؤسسات الناشطة في المجال الصيدلاني تسعى لتوسيع حصتها السوقية خصوصا في ظل المنافسة الشرسة التي يشهدها هذا السوق، حيث تعتمد على مجموعة الإستراتيجيات من أجل تعزيز مكانتها في السوق، هذا ويتم حساب معدل النمو في رقم الأعمال بالنسبة المئوية :

معدل النمو في رقم الأعمال = (رقم الأعمال في السنة ن + 1 - رقم الأعمال في

السنة ن) / رقم الأعمال في السنة ن

والجدول الموالي يوضح معدل النمو في رقم الأعمال خلال فترة الدراسة:

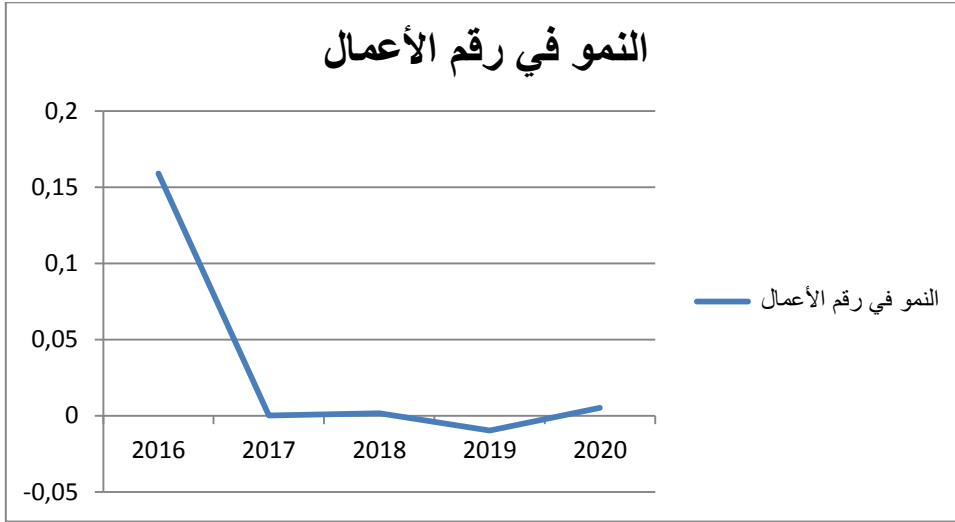
الجدول رقم (4-70) : تطور رقم الأعمال بمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة

السنة	2016	2017	2018	2019	2020
النمو في رقم الأعمال	% 1.59	% 0.01	% 0.17	(% 9.83)	% 5.10

المصدر : من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية للمؤسسة

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

المخطط رقم (4-5): تطور رقم الأعمال بمؤسسة صيدال



المصدر : من إعداد الطالب بناء على الجدول السابق باستعمال برنامج excel

من خلال الجدول السابق والمخطط المرفق له يتضح إنخفاض حاد في نمو رقم أعمال المؤسسة حيث بلغ معدل النمو سنة 2016 عتبة 0.159 لينخفض إلى ما يقارب 0.0001 كنسبة لنمو رقم الأعمال سنة 2017 إلا أنه قد سجل نمو سلبي سنة 2019 حيث بلغ معدل نمو رقم الأعمال لنفس السنة (0.00983) ليشهد نموا متباطئ في سنة 2020، إن هذا الإنخفاض الحاد جاء نتيجة العديد من الأسباب أهمها المنافسة الكبير في سوق المواد الصيدلانية ن العديد المؤسسة والإستحواذ على سوق الأدوية، كما أنه تناسب مع الأزمة المالية الأخيرة التي شهدها العالم والتي أثرت على مختلف القطاعات خصوصا القطاعات الاستراتيجية منها.

- **معدل دوران الزبائن** : يقصد بمعدل دوران الزبائن عدد المرات التي يمكن للزبائن من خلالها تسديد مختلف ديونهم وبحسب بالعلاقة الآتية :

$$\text{معدل دوران الزبائن} = (\text{الدائنين} + \text{أوراق دفع}) / \text{صافي المشتريات}$$

والجدول الموالي يوضح تطور معدل دوران الزبائن خلال فترة الدراسة:

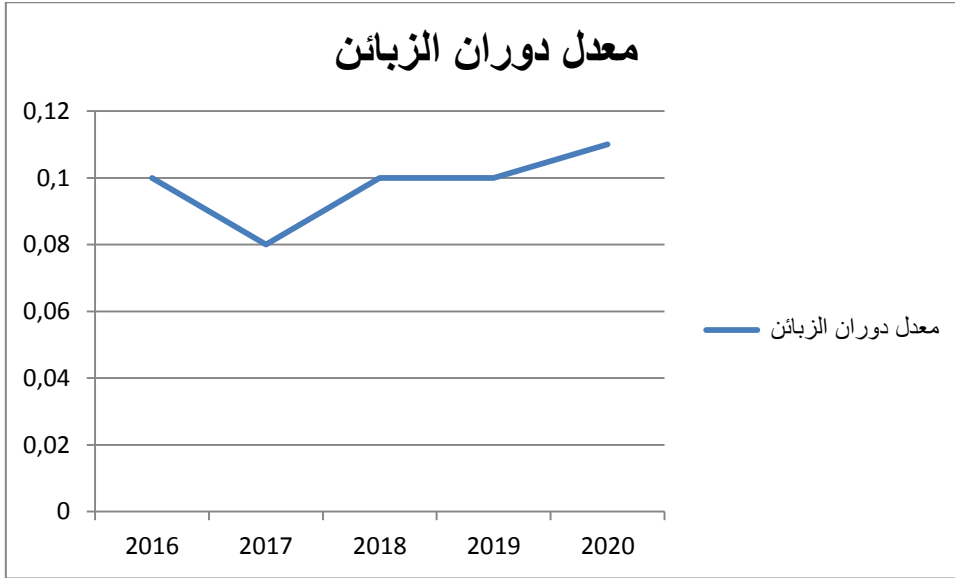
الجدول رقم (4-71): يوضح تطور معدل دوران الزبائن بمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة

السنة	2016	2017	2018	2019	2020
معدل دوران الزبائن	% 0.10	% 0.08	% 0.10	% 0.10	% 0.11

المصدر : من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية للمؤسسة

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

المخطط رقم (4-6): تطور معدل دوران الزبائن بمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة



المصدر : من إعداد الطالب بناء على الجدول السابق وباستعمال برنامج excel

من خلال الجدول رقم(4-71) والمخطط المرفق له يتضح الثبات النسبي تقريبا في معدل الاحتفاظ بالزبائن حيث بلغ سنة 2016 نسبة 0.1 % إلا أن انخفض سنة 2017 ليبلغ نسبة 0.08 % حيث تقيس هذه النسبة مدى قدرة المؤسسة على تحويل حسابات الزبائن إلى نقديات فبالرغم من ثبات في معدل الدوران إلا أنه يبقى منخفض بالمقارنة بما يهده سوق المواد الصيدلانية من حركية.

- **معدل الإحتفاظ بالزبائن :** توضح هذه النسبة عدد الزبائن الذي توقفوا عن التعامل مع المؤسسة

أو عدد الزبائن الذين انضموا للتعامل مع المؤسسة ويتم حسابها وفق العلاقة التالية :

معدل الاحتفاظ بالزبائن = (الزبائن خلال بداية الفترة - الزبائن خلال نهاية الفترة) / الزبائن

خلال نهاية الفترة

الجدول رقم (4-72) : تطور معدل الاحتفاظ بالزبائن خلال فترة الدراسة

السنة	2016	2017	2018	2019	2020
معدل الإحتفاظ بالزبائن	- 0.03	- 0.14	0.16	- 0.13	0.25

المصدر : من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية للمؤسسة

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

المخطط رقم (4-7): تطور معدل الاحتفاظ بالزبائن خلال فترة الدراسة



المصدر : من إعداد الطالب بناء على الجدول السابق وباستعمال برنامج excel

من خلال الجدول السابق والجدول المرفق له يتضح تذبذب في الإحتفاظ بالزبائن خلال فترة الدراسة وهو ما يفسر وجود المنافسة في سوق المواد الصيدلانية حيث انخفض معدل الاحتفاظ بالزبائن سنة 2017 بالمقارنة بسنة 2016، إلا أنه ارتفع سنة 2018 إذ هذ زيادة في معدل الاحتفاظ بالزبائن حيث قدر 16 % بالمقارنة بسنة 2017، ليتراجع مجددا سنة 2019 حيث شهد معدل الاحتفاظ بالزبائن إنخفاضا، إلا أنه وفي سنة 2020 ومع انتهاجا سياسات جديدة وإزدهار سوق المواد الصيدلانية عرف معدل الاحتفاظ بالزبائن ارتفاعا بالمقارنة مع السنوات السابقة ليبلغ 25% بالمقارنة مع سنة 2019.

3- بعد العمليات الداخلية

من خلال هذا البعد يتم قياس الأنشطة الداخلية التي تقوم بها المؤسسة بهدف تحقيق رضا العملاء، ومن أهم النسب التي يمكن الإعتماد عليها من أجل تحديد مؤشر بعد العمليات الداخلية نجد:

1- معدل نمو الإنتاج: يعتبر الإنتاج العصب الرئيسي التي تقوم عليها العمليات الداخلية بمؤسسة صيدال وهذا بهدف تقديم منتوجات ذات جودة عالية، حيث يتم حسابها وفق النسبة المئوية :

$$\text{معدل نمو الإنتاج} = \frac{\text{قيمة إنتاج سنة ن} - \text{قيمة إنتاج سنة ن-1}}{\text{قيمة إنتاج سنة ن-1}}$$

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

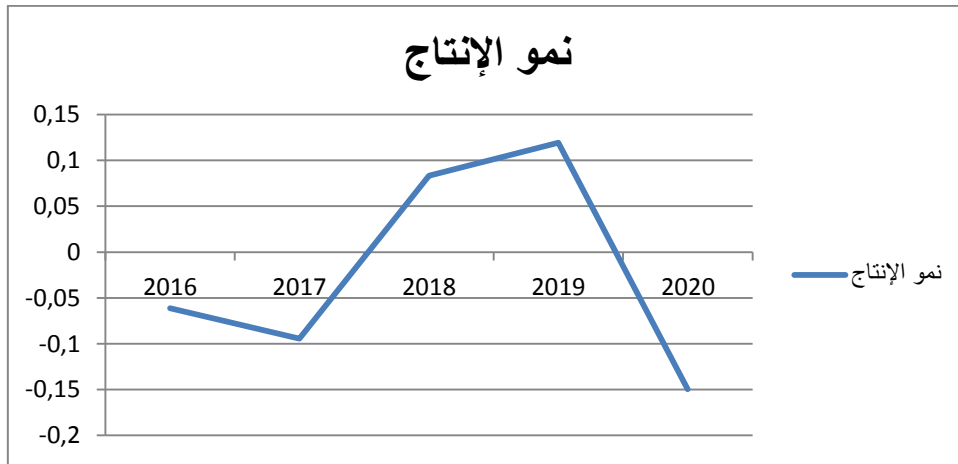
والجدول الموالي يوضح تطور عملية الإنتاج في مؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة :

الجدول رقم (4-73): تطور الإنتاج في مؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة

السنة	2016	2017	2018	2019	2020
النمو في الإنتاج	(6.13 %)	(9.45 %)	% 8.34	% 11.92	(14.96 %)

المصدر : من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية للمؤسسة

المخطط رقم (4-8): تطور الإنتاج في مؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة



المصدر : من إعداد الطالب بناء على الجدول السابق وباستعمال برنامج excel

من خلال المخطط رقم (4-8) والذي يمثل تطور الإنتاج بمؤسسة صيدال يتضح التذبذب في عملية الإنتاج، الأمر الذي انعكس على الأداء المالي للمؤسسة بصفة عامة، حيث يمكن تقسيم فترة الدراسة إلى ثلاث مراحل أساسية فقد إنخفض معدل الإنتاج بالمؤسسة خلال المرحلة الأولى والمحصورة بين سنة 2016 وسنة 2017 فقد بلغ معدل الإنتاج سنة 2016 -0.0613 لينخفض معدل الإنتاج بالمؤسسة إلى -0.0945 ، الأمر الذي أثر على أداء المؤسسة بشكل عام، وهذا راجع إلى سياسة النقشف التي اتبعتها الدولة خلال هذه الفترة الأمر الذي منح الفرصة لمختلف المنافسين في سوق صناعة المواد الصيدلانية بالإستحواد على حصة سوقية أكبر، إلا أن معدل الإنتاج بمؤسسة صيدال شهد ارتفاعا خلال السنتين القادمتين حيث بلغ معدل الإنتاج سنة 2018 نسبة 0.0834 ليرتفع سنة 2019 محققا أعلى نسبة خلال فترة الدراسة حيث بلغ 0.1192، إلا أن معدل الإنتاج بمؤسسة صيدال قد شهد انخفاض

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

حاد في معدل الإنتاج في المرحلة الثالثة من تطور الإنتاج بالمؤسسة حيث بلغ سنة 2020 نسبة 0.1496 - إن الإنخفاض في معدل الإنتاج المسجل خلال السنة الأخيرة جاء نتيجة الزيادة في الإنتاج في السنوات السابقة لكن دون تطور في رقم الأعمال الأمر الذي زاد من كمية الإنتاج المخزنة دون تسويقها.

2- معدل نمو القيمة المضافة : من خلال هذه النسبة يتم قياس تطور القيمة المضافة بمؤسسة صيدال، حيث تمثل ما تضيفه المؤسسة للإقتصاد خلال فترة زمنية محددة، ويتم حسابها وفق النسبة المئوية:

$$(\text{القيمة المضافة للسنة ن} + 1 - \text{القيمة المضافة للسنة ن}) / \text{القيمة المضافة لسنة ن}$$

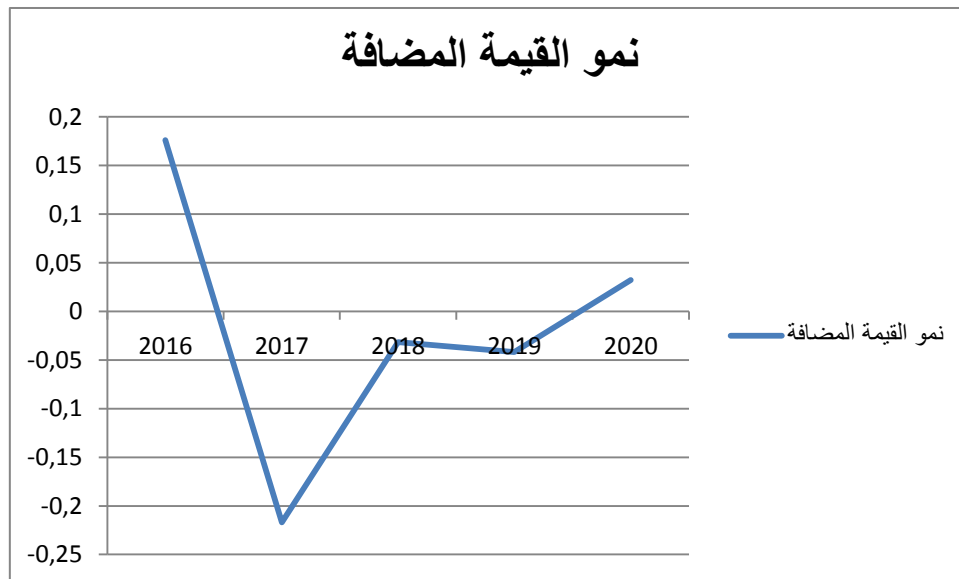
ويمكن استخراج تطور القيمة المضافة بمؤسسة صيدال من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-74) : تطور القيمة المضافة بمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة

السنة	2016	2017	2018	2019	2020
النمو في القيمة المضافة	0.1759	- 0.217	- 0.0315	- 0.0420	0.0321

المصدر : من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية للمؤسسة

المخطط رقم (4-9) : نمو القيمة المضافة بمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة



المصدر : من إعداد الطالب بناء على الجدول السابق وباستعمال برنامج excel

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

من خلال المخطط رقم (4-9) والذي يمثل تطور القيمة المضافة بمؤسسة صيدال تذبذب في نمو القيمة المضافة للمؤسسة حيث بلغ تطور القيمة المضافة سنة 2016 نسبة 0.1759 حيث شهدت القيمة المضافة بالمؤسسة إنخفاضا قدره 21.70 % مقارنة بالسنة السابقة، إلا أنه شهدت القيمة المضافة لمؤسسة صيدال في السنوات القادمة تحسنا إلا أنه حيث كان نموًا متباطئًا في سنة 2018 وسنة 2019، غلغاية سنة 2020 أين حققت المؤسسة نموًا في القيمة المضافة لأول مرة منذ سنة 2017 حيث نمت القيمة المضافة للمؤسسة بنسبة 3.21 % مقارنة بسنة 2019 .

3- معدل تحسين كفاءة الإدارة المالية:

تعتبر الإدارة المالية الركيزة الأساسية للمؤسسة الاقتصادية وهذا للدور الذي تقدمه من خلال اتخاذ القرارات الاستثمارية وهذا من عن طريق متابعة مدى تنفيذ هذه القرارات خلال مختلف المراحل التي يمر بها المشروع، هذا وتنعكس كفاءة الإدارة المالية للمؤسسة الاقتصادية على النتيجة المالية، فالإدارة المالية هي الوظيفة المختصة في متابعة مخالف الإستثمارات والعوائد الناتجة عنها ويمكن تقييم مدى كفاءة الإدارة المالية في المؤسسة الاقتصادية وفق العلاقة الآتية:

(النتيجة المالية للسنة ن + 1 - النتيجة المالية للسنة ن) / النتيجة المالية للسنة السابقة

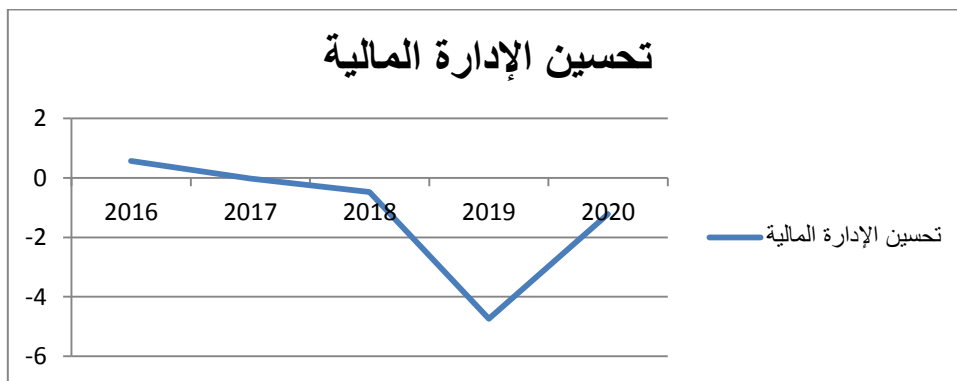
والجدول الموالي يوضح مدى تحسين كفاءة الإدارة المالية خلال فترة الدراسة:

الجدول رقم (4-75): تحسين كفاءة الإدارة المالية بمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة

السنة	2016	2017	2018	2019	2020
تحسين الكفاءة الإدارية المالية	0.567	- 0.025	- 0.471	- 4.733	- 1.219

المصدر : من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية للمؤسسة

المخطط رقم (4-10): تحسين كفاءة الإدارة المالية بمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة



المصدر : من إعداد الطالب بناء على الجدول السابق وباستعمال برنامج excel

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

من خلال المخطط رقم (4-10) الذي يمثل تطور النتيجة المالية لمؤسسة صيدال والتي تعكس كفاءة الإدارة يمكن تقسيم تطور النتيجة المالية للمؤسسة إلى مرحلتين أساسيتين حيث شهدت النتيجة المالية للمؤسسة تناقص في النتيجة المالية حيث شهدت النتيجة المالية للمؤسسة ارتفاعاً قدره ب 56.7 % مقارنة بسنة 2015، هذا وقد عرفت النتيجة المالية لمؤسسة صيدال تراجع حاد حيث بلغ 473.3 % وهذا لعديد الأسباب منها التنازل على بعض الأصول وتراجع رقم الأعمال خلال الفترة الأولى من الدراسة، إلا أنه شهدت النتيجة المالية للمؤسسة تحسن خلال المرحلة الثانية من الدراسة أي من سنة 2019 إلى سنة 2020.

4- بعد التعليم والنمو

لا يقل بعد التعلم والنمو أهمية عن بقية الأبعاد في بطاقة الأداء المتوازن فمن خلاله يتم تقييم مدى إهتمام المؤسسة بالتعليم والتكوين والنمو، حيث تقوم المؤسسة الاقتصادية بالإستثمار في الجانب البشري بهدف تحقيق مختلف الأهداف هذا باعتبار رأس المال البشري وتكونه من أهم الركائز التي تركز عليها المؤسسة الاقتصادية، ومن أهم المؤثرات التي يمكن أن تعبر على البعد المالي نجد :

1- معدل تفعيل العلاقة مع العاملين:

من خلال هذه النسبة يمكن تحديد مدى مساهمة المستخدمين في مؤسسة صيدال في تحقيق رقم الأعمال، ويمكن حسابها وفق العلاقة الآتية :

معدل تفعيل العلاقة مع العاملين : = مصاريف المستخدمين / رقم الأعمال

حيث يمثل الجدول الموالي تطور معدل تفعيل العلاقة مع العاملين بمؤسسة صيدال خلال فترة

الدراسة:

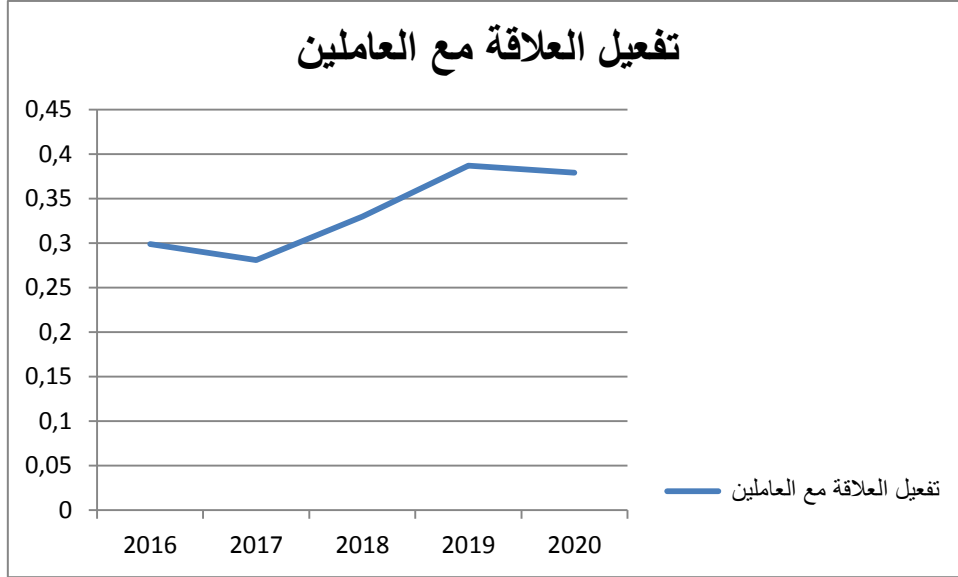
الجدول رقم (4-76): تطور تفعيل العلاقة مع العاملين بمؤسسة صيدال

السنة	2016	2017	2018	2019	2020
معدل تفعيل العلاقة مع العاملين	0.299	0.281	0.330	0.387	0.379

المصدر : من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية للمؤسسة

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

المخطط رقم (4-11): تطور تفعيل العلاقة مع العاملين بمؤسسة صيدال



المصدر : من إعداد الطالب بناء على الجدول السابق وباستعمال برنامج excel

من خلال الجدول رقم (4-11) والمخطط المرفق له والذي يمثل تطور مصاريف المستخدمين نسبة إلى رقم الأعمال المحقق من طرف مؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة، حيث بلغت سنة 2016 نسبة 29.9 % من إجمالي رقم الأعمال المحقق، إلا أنه إنخفض سنة 2017 إلى 28.1 % وهي أقل نسبة مسجلة خلال فترات الدراسة هذا ومن جهة أخرى بلغ معدل تفعيل العلاقة مع العاملين ذروته سنة 2019 حيث بلغ معدل تفعيل العلاقة مع العاملين نسبة 0.387 حيث يشكل مصاريف المستخدمين 38.7 % من إجمالي رقم الأعمال المحقق خلال هذه السنة حيث تعتبر أكبر نسبة محققة خلال فترة الدراسة، حيث تركز إستراتيجية المؤسسة على التوسع والنمو من خلال توظيف مستخدمين جدد وكذا الرفع من مصاريف المستخدمين خلال السنوات السابقة (2018، 2019، 2020) إلا أنه وفي سنة 2020 تم تخفيض عدد الموظفين بالمؤسسة، الأمر الذي انعكس مصاريف المستخدمين.

2- تحفيز العاملين

من خلال هذه النسبة يتم قياس مدى تحفيز مؤسسة صيدال للمستخدمين من خلال دراسة التطور في المصاريف الخاصة بالمستخدمين في المؤسسة، حيث لتحفيز العاملين أهمية كبيرة في تعزيز أدائهم الأمر الذي ينقلب على الأداء الكلي للمؤسسة الاقتصادية، ويتم حساب هذه النسبة وفق العلاقة الموالية :

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

تحفيز العاملين = (مصاريف المستخدمين للسنة ن + 1 - مصاريف المستخدمين للسنة ن) / مصاريف المستخدمين للسنة ن

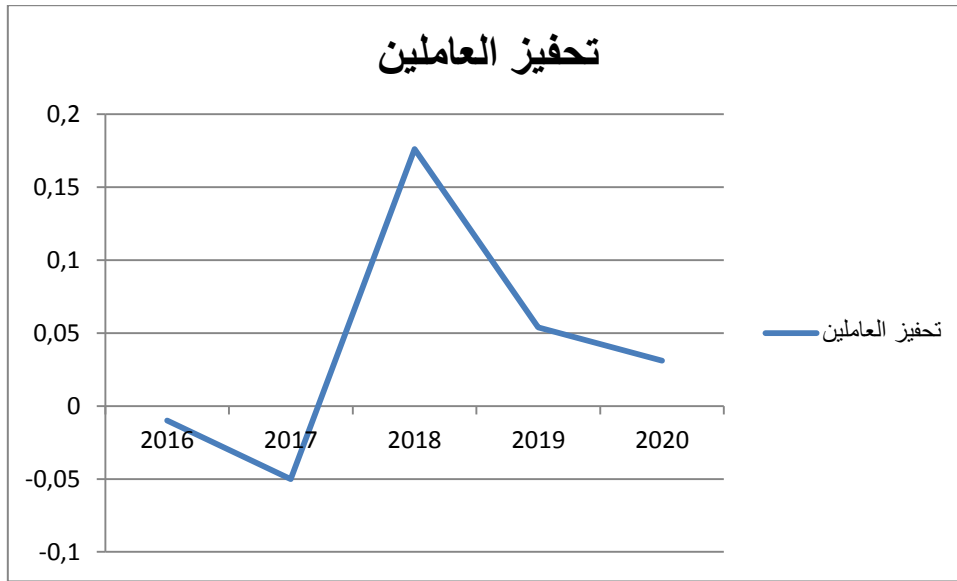
والجدول الموالي يوضح تطور معدل تحفيز العاملين بمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة :

الجدول رقم (4-77): تطور تحفيز العاملين بمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة

السنة	2016	2017	2018	2019	2020
تحفيز العاملين	- 0.0109	- 0.057	0.176	0.054	0.031

المصدر : من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية للمؤسسة

المخطط رقم (4-12) : تطور تحفيز العاملين بمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة



المصدر : من إعداد الطالب بناء على الجدول السابق وباستعمال برنامج excel

من خلال الجدول رقم(4-12) والمخطط المرفق له والذي يمثل تطور تحفيز العاملين بمؤسسة صيدال يتضح تذبذب في مصاريف المستخدمين حيث شهد الإنفاق على المستخدمين سنة 2017 تراجع بمقدار 5.7 % بالمقارنة مع سنة 2016، إلا أن المؤسسة قد تدارك الأمر في سنة 2018 برفع الإنفاق على المستخدمين بنسبة 15 % بالمقارنة مع سنة 2017 حيث يعتبر العامل البشري ورأس المال الفكري أهم الركائز التي تعتمد عليها المؤسسة في نشاطها، وهو ما يستوجب عليها الزيادة في الإنفاق وتحفيز

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

المستخدمين بالمؤسسة، إلا أنه وفي سنة 2019 و 2020 عرف الإنفاق على المستخدمين بالمؤسسة تراجع ملحوظ حيث تم تخفيض الإنفاق على المستخدمين سنة 2019 بنسبة 5.4 % بالمقارنة مع سنة 2018 ليتم تخفيض الإنفاق إلى حدود 3 % سنة 2020.

3- معدل إشراك العاملين

من خلال هذه النسبة يتم تحديد مدى مساهمة العاملين في مؤسسة صيدال في تحقيق النتيجة الصافية لمؤسسة صيدال، حيث يتم حسابها وفق العلاقة الموالية :

$$\text{معدل إشراك العاملين} = \frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{مصاريف المستخدمين}}$$

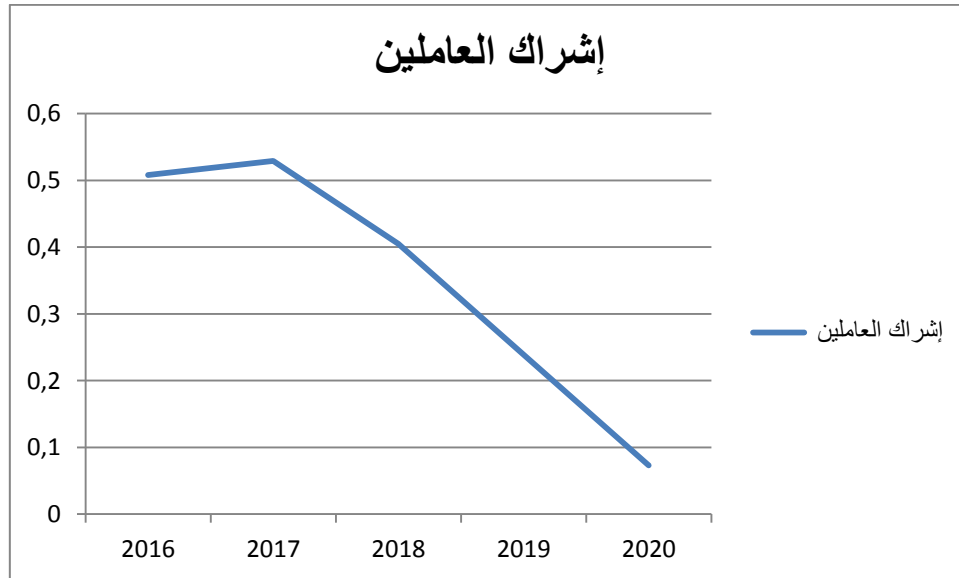
والجدول الموالي يوضح تطور معدل إشراك العاملين بمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة :

الجدول رقم (4-78): تطور معدل إشراك العاملين في مؤسسة صيدال

السنة	2016	2017	2018	2019	2020
إشراك العاملين	0.508	0.529	0.405	0.239	0.073

المصدر : من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية للمؤسسة

المخطط رقم (4-13): تطور معدل إشراك العاملين في مؤسسة صيدال



المصدر : من إعداد الطالب بناء على الجدول السابق وباستعمال برنامج excel

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

من خلال المخطط رقم (4-13) والجدول المرفق له يتضح تناقص معدل إشراك العاملين في مؤسسة صيدال فقد بلغت مصاريف المستخدمين نسبة 52.9 % من النتيجة الصافية حيث تعتبر كأعلى نسبة خلال فترة الدراسة، حيث بلغ مصاريف المستخدمين خلال سنة 2017 مجموع 2709238895,90 دج بينما النتيجة الصافية قد بلغت 1433341329,05 دج، هذا وقد شهد معدل إشراك العاملين تناقصا خلال السنوات اللاحقة ففي سنة 2018 بلغت نسبة إشراك العاملين سنة 40.5 % حيث حققت المؤسسة إجمالي نتيجة صافية قدرها 1292124259,29 دج أما إجمالي مصاريف المستخدمين 3186097946,17 دج، لينخفض معدل إشراك العاملين إلى غاية 7.30 % سنة 2020 وهي أقل نسبة سجلت خلال فترة الدراسة حيث بلغت النتيجة الإجمالية سنة 2020 مبلغ 253900683,99 دج بينما مصاريف المستخدمين قدرت ب 3465726582,70 دج، من خلال المعطيات السابقة يتضح العلاقة العكسية بين مصاريف المستخدمين والنتيجة، الأمر الذي يستوجب من الإدارة إعادة النظر في مختلف المصاريف وطريقة توزيعها كذلك ترشيد النفقات الخاصة.

4- **معدل الزيادة في عدد العاملين:** يهدف التوظيف بأي مؤسسة إقتصادية إلى تجديد الطاقة العامل الذي تتجدد معه روح العمل واستقطاب كفاءات جديدة للمؤسسة، حيث تسعى مؤسسة صيدال إلى الإستثمار في الطاقات البشرية من خلال التجديد الدائم للعمال، فمن خلال حساب معدل الزيادة في معدل العاملين يتم تحديد الزيادة في الكتلة البشرية بالمؤسسة خلال فترة العمل ويتم حسابها وفق العلاقة الآتية :

$$\text{معدل الزيادة في عدد العاملين} = (\text{عدد العاملين في سنة } n + 1 - \text{عدد العاملين في سنة } n) / \text{عدد العاملين في السنة } n$$

والجدول الموالي يوضح تطور عدد العاملين في مؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة:

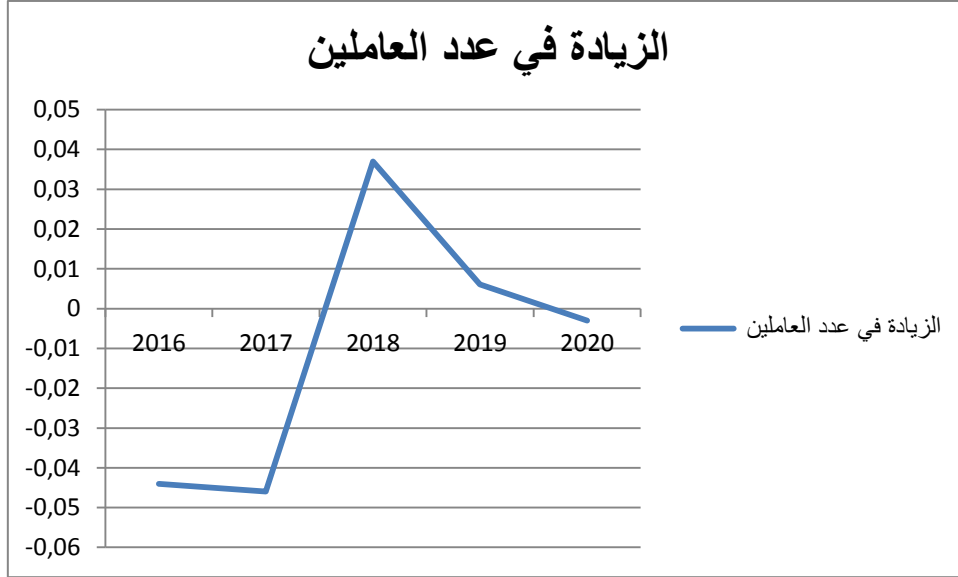
الجدول رقم (4-79): تطور عدد العاملين في مؤسسة صيدال

السنة	2016	2017	2018	2019	2020
معدل الزيادة في عدد العاملين	- 0.044	-0.046	0.037	0.0061	- 0.0003

المصدر : من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية للمؤسسة

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

المخطط رقم (4-14): تطور عدد العاملين في مؤسسة صيدال



المصدر : من إعداد الطالب بناء على الجدول السابق وباستعمال برنامج excel

من خلال المخطط رقم (4-14) والذي يمثل تطور عدد العاملين بمؤسسة صيدال يتضح تذبذب في الزيادة حيث سجلت المؤسسة انخفاض في التوظيف بين سنوات 2016 و 2017 إذ تراوحت هذا الانخفاض بين 4.4 % و 4.6 % ليرتفع عدد العاملين في المؤسسة سنة 2018 حيث قدرت الزيادة ب 3.7 % إلا أنه إنخفض في بقية سنوات الدراسة حيث بلغ سنة 2019 0.61 % بينما في سنة 2020 إنخفض معدل الزيادة في عد العاملين 0.3 % .

المطلب الثاني : تحديد النسب المستهدفة والأوزان النسبية للمؤشرات

1- تحديد الأوزان النسبية لمؤشرات بطاقة الأداء المتوازن

1-1 الأوزان النسبية لمؤشرات البعد المالي : يعتبر البعد المالي من أهم المؤشرات في بطاقة الأداء المتوازن، ففي التحليل المالي الكلاسيكي يتم التركيز على الأداء المالي دون تحليل مختلف المؤشرات الأخرى، كتلك المؤشرات المتعلقة بالزبائن أو العملاء أو مختلف المؤثرات المتعلقة بالجانب البيئي، حيث تم تحديد الوزن الإجمالي للمؤشرات البعد المالي بنسبة 40 % تتوزع على مختلف مؤشرات البعد كآتي :

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

- **معدل دوران الأصول** : تهدف هذه النسبة إلى تحديد قدرة الأصول على توليد الأرباح حيث حدد وزنه النسبي ب 10 % وهذا للأهمية التي تمثلها أصول المؤسسة ودورها وفي تعزيز الأداء من خلال القدرة على توليد الأرباح.

- **معدل العائد على الإستثمار** : تم تحديد الوزن النسبي لمعدل العائد على الإستثمار ب 10 % حيث يمثل دور أصول واستثمارات المؤسسة في المساهمة في النتيجة الصافية للمؤسسة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة.

- **هامش الربح** : قدر الوزن النسبي لهذه النسبة ب 10 %، فمن خلال هذه النسبة يتم تحديد مدى تحقيق النتيجة الصافية بالمقارنة مع صافي المبيعات، وهو يمكننا من تحديد تأثير مختلف المصاريف على النتيجة الصافية.

- **المرودية المالية**: تهدف هذه النسبة إلى تحديد مدى مساهمة الأموال الخاصة على توليد نتيجة صافية، كما على تعبر كفاءة الإدارة في استخدام أموال المستثمرين واستثمارها من أجل تحقيق نتيجة صافية، حيث قدر الوزن النسبي الممنوح لها ب 10 %.

1-2 الأوزان النسبية لمؤشرات العملاء :

1- **النمو في رقم الأعمال**: يعتبر النمو في رقم الأعمال من أهم الأهداف التي تسعى أي مؤسسة على تحقيقها، حيث تم تحديد الوزن النسبي لهذا المؤشر ب 7 %

2- **معدل دوران الزبائن** : تم تحديد الوزن النسبي لهذا المؤشر ب 6 % حيث يعتبر دوران الزبائن عامل مهم من أجل تحقيق ربحية وزيادة فرص الإستثمار.

3- **معدل الإحتفاظ بالزبائن** : تم تحديد المعدل النسبي لهذا المؤر ب 7 % حيث تسعى أي مؤسسة إلى الإحتفاظ بالزبائن لأطول مدة بهدف تحسين الأداء المالي للمؤسسة.

1-3 **الأوزان النسبية بعد العمليات الداخلية**: تعتبر العمليات الداخلية في المؤسسة الاقتصادية العصب الرئيسي الذي يقوم عليه نشاط المؤسسة والموضوع الذي أنشأت من أجله المؤسسة حيث بلغ الوزن النسبي الكلي للمؤشر 20% مقسم على مجموع النسب كما يلي :

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

2 معدل نمو الإنتاج : حدد الوزن النسبي لهذه النسبة ب 7 %، فالهدف من إنشاء أي مؤسسة إقتصادية إنتاجية هو توفير منتجات تتماشى ومتطلبات العملاء، كما تسعى إلى الزيادة في الإنتاج بهدف الإستحواذ على حصة سوقية أكبر من خلال توفير منتجات ذات جودة.

3 معدل نمو القيمة المضافة: تعبر القيمة المضافة على ما تقدمه المؤسسة من إضافة للإقتصاد الوطني خلال مرحلة معينة، حيث ومن خلال دراستنا يتم قياس نمو أو تطور القيمة المضافة وفق علاقة محددة (تم ذكرها سابقا)، هذا وقد تم تحديد الوزن النسبي لمعدل نمو القيمة المضافة ب 7 % .

4 معدل تحسين كفاءة الإدارة المالية: تم تحديد الوزن النسبي لهذا المؤشر ب 6 %، إذا تعتبر الإدارة المالية بالمؤسسة الاقتصادية ذات أهمية، حيث يتم قياس مدى كفاءة الإدارة في تسيير وإدارة الإستثمارات المالية للمؤسسة ومدى إستغلالها بهدف توليد أرباح خلال السنة المالية.

1-5 الأوزان النسبية لبعء التعليم والنمو: يعتبر التعليم من بين الركائز الأساسية التي أي مؤسسة إقتصادية خاصة ما تعلق بالتكوين والتأطير بهدف رسكلة مختلف المعلومات المكتسبة وتحسينها بما يتماشى مع التطورات التكنولوجية، الأمر الذي ينعكس على مركز المؤسسة بين المنافسين، كما يساهم التكوين والتعليم في تحقيق نمو المؤسسة حيث يهتم بعد التعليم والنمو بقياس مدى مساهمة المؤسسة في تعزيز التعليم والتكوين ومدى العمل على تحقيق النمو، حيث تم تحديد الأوزان النسبية لهذا المؤشر كما يلي :

1- معدل تفعيل العلاقة مع العاملين: تم تحديد الوزن النسبي لهذا المؤشر ب 5 % حيث مدى توفير المؤسسة لمصاريف العاملين بالمؤسسة بالنسبة إلى رقم الأعمال المحقق

2- تحفيز العاملين: تم تحديد الوزن النسبي لمؤشر تحفيز العاملين ب 5 % حيث يساهم التحفيز بشقيه المادي والمعنوي في تشجيع العاملين على بذل عناية مهنية والمساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة.

3- معدل إشراك العاملين: حدد الوزن النسبي لهذا المؤشر ب 5 % حيث يمثل مدى إشراك العاملين في تحقيق نتيجة صافية للمؤسسة خلال فترة زمنية محددة.

4- معدل الزيادة في عدد العاملين: حدد الوزن النسبي لهذا المؤشر ب 5 % حيث يمثل تطور عدد العاملين في مؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة.

2- تحديد الأهداف المراد تحقيقها من طرف مؤسسة صيدال

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

تتعدد الأهداف التي تسعى مؤسسة صيدال لتحقيقها سواء كانت أهداف مالية أو غير مالية، فإدارة المؤسسة ملتزمة بتحقيق مجموعة الأهداف المسطرة سواء نحو المساهمين أو نحو المجتمع ولعل أهم الأهداف التي يجب على إدارة المؤسسة تحقيقها نجد:

- 2 تحسين الأداء المالي للمؤسسة الأمر الذي يكفل ضمان حقوق المساهمين بمختلف أصنافهم من جهة، والإستحواذ على حصة سوقية أكبر؛
- 3 توفير منتجات ذات جودة عالية مع إحترام معايير الدولية لإنتاج الأدوية؛
- 4 الحرص على توفير تحقيق الاكتفاء الذاتي وتغطية الطلب على المنتجات الصيدلانية؛
- 5 الحفاظ على حقوق المساهمين خاصة الذين يمثلون الأقلية؛
- 6 الحرص على إشراك الأطراف ذات العلاقة في التسيير دون إقصاء؛

المطلب الثالث : تحليل مؤشرات بطاقة الأداء المتوازن الخاصة بمؤسسة صيدال

1- تحليل مؤشرات بعد الأداء المالي

من خلال التقارير المالية لمؤسسة صيدال يمكن استخراج النسب المستهدفة خلال سنوات الدراسة والتي تمكنا من بناء بطاقة الأداء المتوازن والجدول الموالي يوضح أهداف المسطرة من قبل إدارة مؤسسة صيدال:

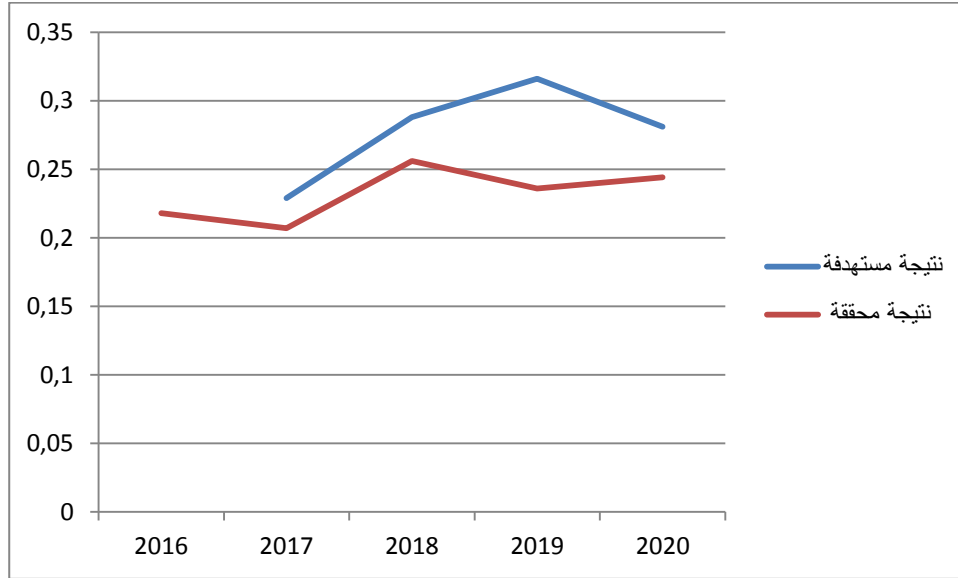
الجدول رقم (4-80): البعد المالي لبطاقة الأداء لمتوازن لمؤسسة صيدال

السنوات					الوزن النسبي	المؤشر
2020	2019	2018	2017	2016		
0.281	0.316	0.288	0.229		المستهدفة	معدل دوران الأصول
0.244	0.236	0.256	0.207	0.218	المحققة	
0.086	0.074	0.088	0.090		النتيجة النهائية	

المصدر : من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية للمؤسسة

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

المخطط رقم (4-15): مؤشرات البعد المالي لبطاقة الأداء المتوازن الخاصة بمؤسسة صيدال



المصدر : من إعداد الطالب بناء على الجدول السابق وباستعمال برنامج excel

من خلال الجدول رقم (4-80) والمخطط المرفق له، يتضح أن مؤسسة صيدال عجزت عن تحقيق النسب المستهدفة لمعدل دوران الأصول خلال سنوات الدراسة، فبالرغم من تحسن نسب معدل الدوران إلا أنها لم تحقق الأداء المطلوب حيث بلغت أعلى نسبة محققة 0.256 وكان ذلك سنة 2018 إلا أن معدل دوران الأصول المستهدف لنفس السنة قدر ب 0.288 ومن جهة أخرى فقد حددت مؤسسة صيدال نسبة 0.316 كنسبة مستهدفة سنة 2019 إلا أنها لم تبلغ هذه النسبة حيث حققت نسبة 0.236 كمعدل دوران الأصول في نفس السنة.

- معدل العائد على الاستثمار :

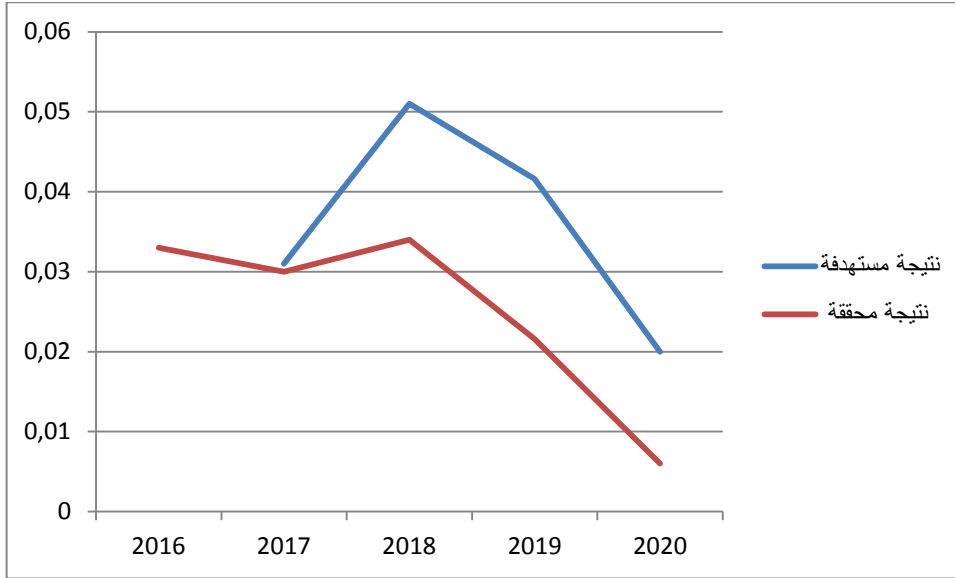
الجدول رقم (4-81): مؤشر معدل العائد على الاستثمار

السنوات					الوزن النسبي	المؤشر
2020	2019	2018	2017	2016		
0.02	0.0416	0.051	0.031		المستهدفة	معدل العائد على
0.006	0.0219	0.034	0.030	0.033	المحققة	الإستثمار

المصدر : من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية للمؤسسة

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

المخطط رقم (4-16): مؤشر معدل العائد على الاستثمار لمؤسسة صيدال



المصدر : من إعداد الطالب بناء على الجدول السابق وباستعمال برنامج excel

من خلال الجدول رقم (4-81) والمخطط المرفق له يتضح أن مؤسسة صيدال عجزت عن تحقيق مستوى الأداء المستهدف طيلة فترة الدراسة، حيث بلغت أعلى قيمة محققة لمعدل العائد على الاستثمار 0.034 حيث تم تحقيق هذه النسبة سنة 2018 إلا أنها لم تتجاوز معدل العائد على الاستثمار المستهدف والبالغ 0.051 لنفس السنة، وهو ما جعلها تستهدف معدل عائد على الاستثمار أقل خلال السنوات التالية.

- هامش الربح

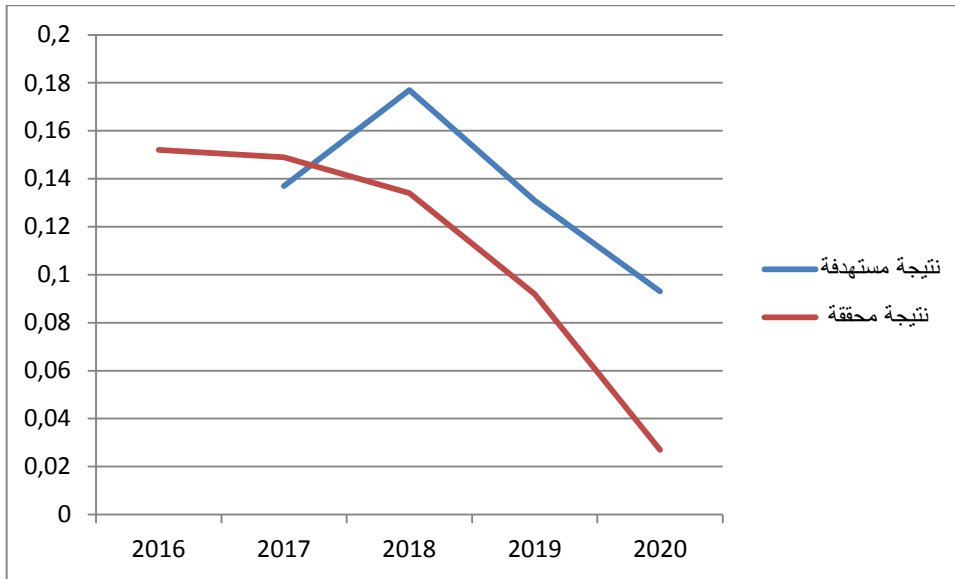
الجدول رقم (4-82): مقارنة هامش الربح المحقق مع هامش الربح المستهدف لمؤسسة صيدال

السنوات					الوزن النسبي	المؤشر
2020	2019	2018	2017	2016		
0.093	0.131	0.177	0.137		المستهدفة	هامش الربح
0.027	0.092	0.134	0.149	0.152	المحققة	

المصدر : من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية للمؤسسة

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

المخطط رقم (4-17): مقارنة هامش الربح المحقق مع هامش الربح المستهدف لمؤسسة صيدال



المصدر : من إعداد الطالب بناء على الجدول السابق وباستعمال برنامج excel

من خلال الجدول رقم (4-82) والمخطط المرفق له يتضح أن مؤسسة صيدال قد تجاوزت هامش الربح المستهدف سنة 2017 حيث بلغ هامش الربح المحقق سنة 2017 نسبة 0.149 بينما قد حددت نسبة 0.137 كهامش ربح مستهدف، إلا أن المؤسسة قد شهدت انخفاضا في الربح المحقق بالمقارنة مع هامش الربح المستهدف حيث تم تسجيل فارق متزايد بين هامش الربح المحقق وهامش المستهدف خلال السنوات التالية، هذا وقد تم تحديد نسبة 0.177 كهامش ربح مستهدف في حين تحقيق نسبة 0.134 كهامش ربح.

7 المردودية المالية

الجدول رقم (4-83): مقارنة المردودية المالية المحققة مع المردودية المالية المستهدفة لمؤسسة صيدال

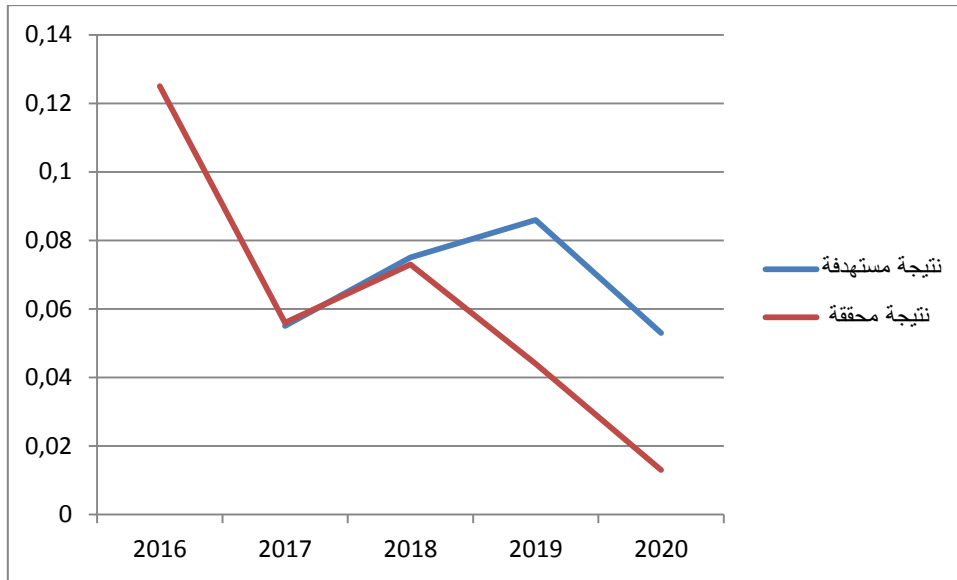
السنوات					الوزن النسبي	المؤشر
2020	2019	2018	2017	2016		
0.053	0.086	0.075	0.055		المستهدفة	المردودية المالية
0.013	0.044	0.073	0.056	0.125	المحققة	

المصدر : من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية للمؤسسة

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

الجدول رقم (4-18): مقارنة المردودية المالية المحققة مع المردودية المالية المستهدفة لمؤسسة

صيدال



المصدر : من إعداد الطالب بناء على الجدول السابق وباستعمال برنامج excel

من خلال الجدول رقم (4-83) والمخطط المرفق له يتضح أن مؤسسة صيدال في سنة 2016 حققت مردودية مالية أعلى من المردودية المالية في سنة 2017، كما تعتبر المردودية المالية المحققة في نفس السنة أكبر من المردودية المالية المستهدفة هذا في ضل سعي المؤسسة إلى الحفاظ على نفس حجم الأموال الخاصة أو مضاعفتها بالمقارنة مع السنة السابقة، كما تعتبر سنة 2017 السنة الوحيدة التي تجاوزت المردودية المالية المستهدفة، ومن جهة أخرى بلغت ذروة المردودية المالية المحققة لمؤسسة صيدال سنة 2016 حيث بلغت 0.125 إلا أنه عجزت على تجاوز المردودية المالية في باقي السنوات وهذا بسبب تراجع النتيجة الصافية المحققة من طرف المؤسسة وتراجع الأموال الخاصة .

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات
وانعكاسها على الأداء المالي

2- تحليل مؤشرات بعد العملاء

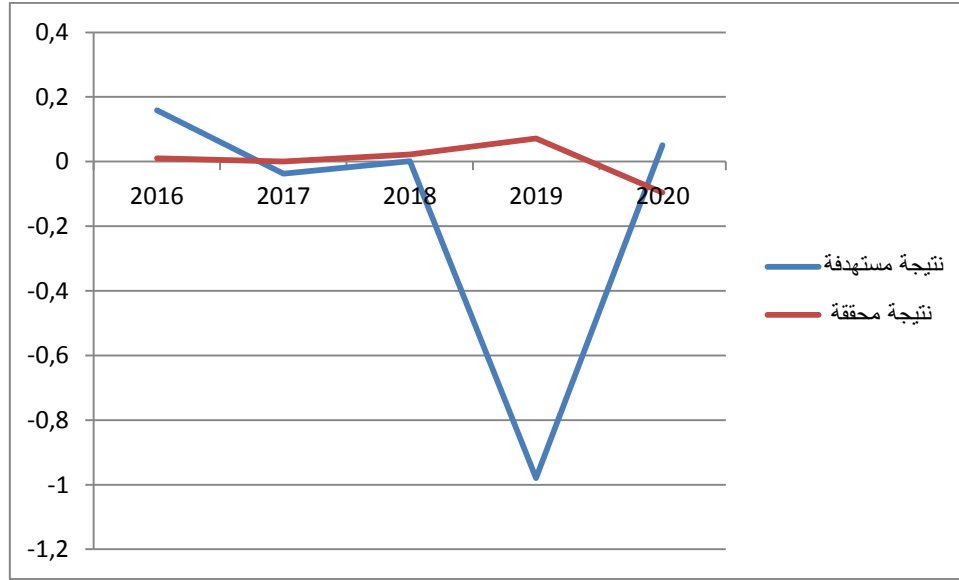
- النمو في رقم الأعمال

الجدول رقم (4-84): مقارنة النمو في رقم الأعمال المستهدف مع النمو في رقم الأعمال المحقق
لمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة

السنوات					الوزن النسبي	المؤشر
2020	2019	2018	2017	2016		
0.0510	-0.098	0.001	-0.037	0.159	المستهدفة	النمو في رقم الأعمال
-0.096	0.072	0.022	0.0001	0.010	المحققة	

المصدر : من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية للمؤسسة

المخطط رقم (4-19): مقارنة النمو في رقم الأعمال المستهدف مع النمو في رقم الأعمال المحقق
لمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة



المصدر : من إعداد الطالب بناء على الجدول السابق وباستعمال برنامج excel

من خلال الجدول رقم(4-84) والمخطط المرفق له يتضح التذبذب في معدل نمو رقم الأعمال
لمؤسسة صيدال بالمقارنة مع نمو في رقم الأعمال الثابت نسبياً، وبالرغم من تحقيق معدل النمو في رقم

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

الأعمال إيجابي إلا أنه ضعيف إلا أنه تجاوز النمو في رقم الأعمال المستهدف خلال سنوات 2017، 2018، 2019، ومن جهة أخرى تعتبر سنة 2019 ذروة النمو في نمو رقم الأعمال لمؤسسة صيدال حيث بلغ 0.072 بالمقارنة مع سنة 2018، إلا أنه وفي سنة 2020 شهد معدل النمو في رقم الأعمال المحقق تراجع بالمقارنة مع معدل النمو في رقم الأعمال المستهدف.

- معدل دوران الزبائن

الجدول رقم (4-85): مقارنة معدل دوران الزبائن المستهدف مع معدل دوران الزبائن المحقق

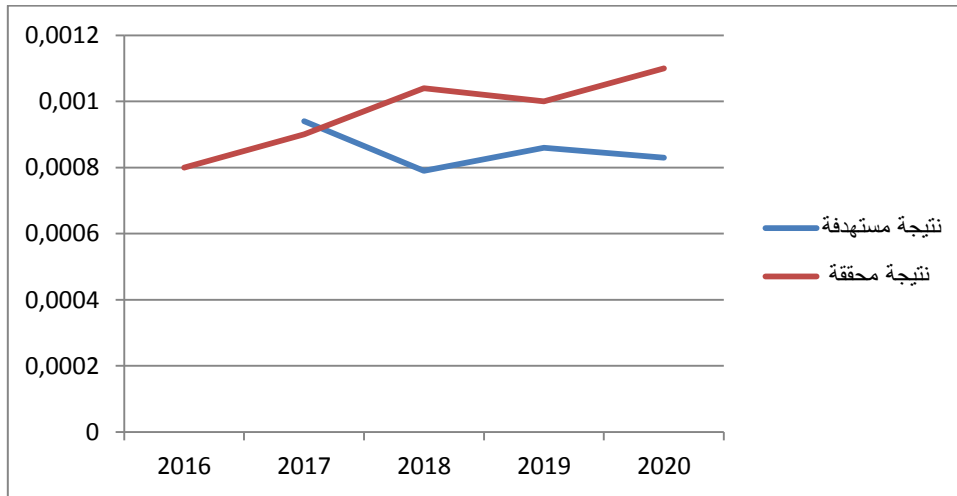
لمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة

السنوات					الوزن النسبي	المؤشر
2020	2019	2018	2017	2016		
0.00083	0.00086	0.00079	0.00094		المستهدفة	معدل دوران الزبائن
0.0011	0.0010	0.00104	0.0009	0.0008	المحققة	

المصدر : من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية للمؤسسة

الجدول رقم (4-20): مقارنة معدل دوران الزبائن المستهدف مع معدل دوران الزبائن المحقق

لمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة



المصدر : من إعداد الطالب بناء على الجدول السابق وباستعمال برنامج excel

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

من خلال الجدول رقم (4-85) والمخطط المرفق له يتضح الفرق بين معدل دوران الزبائن المستهدف والمحقق حيث تجاوزت مؤسسة صيدال المعدل المستهدف وهو ما يدل على تحسن قدرات المؤسسة على تحصيل النقدية من عند الزبائن، إلا أنه تبقى نسبة منخفضة طيلة فترات الدراسة، حيث حققت أعلى مستوى لها سنة 2020 والذي بلغ 0.0011، كما يوضح المخطط التزايد المستمر لمعدل دوران الزبائن وهو مؤشر إيجابي بخصوص سرعة تحويل الزبائن إلى نقديات.

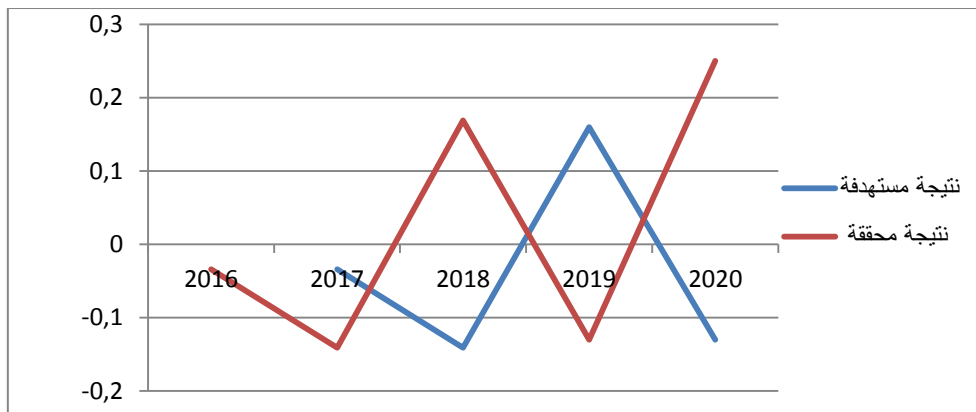
8 معدل الإحتفاظ بالزبائن

الجدول رقم (4-86): مقارنة معدل الإحتفاظ بالزبائن المستهدف مع معدل الإحتفاظ بالزبائن المحقق لمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة

السنوات					المؤشر
2020	2019	2018	2017	2016	
-0.13	0.16	-0.141	-0.034		المستهدفة
0.25	-0.13	0.169	-0.141	-0.034	المحققة

المصدر : من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية للمؤسسة

المخطط رقم (4-21): مقارنة معدل الإحتفاظ بالزبائن المستهدف مع معدل الإحتفاظ بالزبائن المحقق لمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة



المصدر : من إعداد الطالب بناء على الجدول السابق وباستعمال برنامج excel

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

من خلال الجدول رقم (4-86) والمخطط المرفق له يتضح التذبذب في معدل الاحتفاظ بالزبائن سواء المستهدف أو المحقق حيث بلغت أعلى نسبة للإحتفاظ بالزبائن المحققة 0.25 والتي تم تحقيقها سنة 2020 بالمقابل تم توقع إنخفاض في الزبائن بنسبة 13% بالمقارنة مع سنة 2019، ومن جهة أخرى بلغت أعلى نسبة إحتفاظ بالزبائن مستهدفة 16% وقد كانت سنة 2019 هذا وقد انخفض معدل الاحتفاظ بالزبان في نفس السنة بمقدار 13 % حيث تم استخراج النسب المستهدفة بناء من خلال حسابات الزبائن للسنوات السابقة.

3- تحليل مؤشرات بعد العمليات الداخلية

- معدل نمو الإنتاج

الجدول رقم (4-87): مقارنة معدل نمو الإنتاج المستهدف مع معدل نمو الإنتاج المحقق

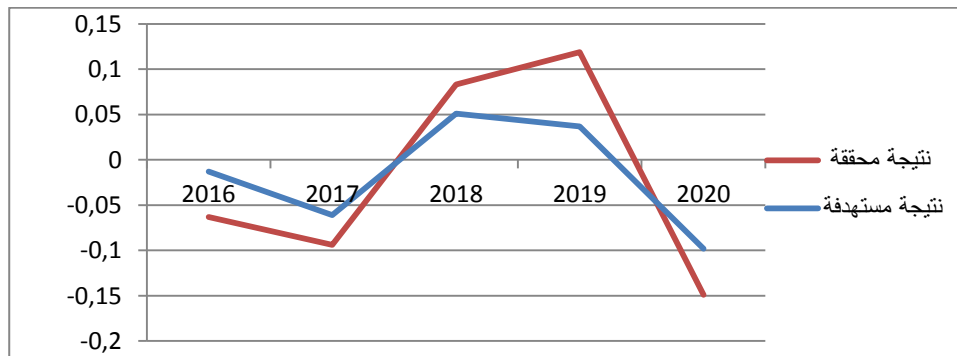
لمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة

السنوات					المؤشر
2020	2019	2018	2017	2016	
-0.098	0.037	0.051	-0.061	-0.013	المستهدفة
-0.149	0.119	0.083	-0.094	-0.063	المحققة

المصدر : من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية للمؤسسة

المخطط رقم (4-22): مقارنة معدل نمو الإنتاج المستهدف مع معدل نمو الإنتاج المحقق

لمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة



المصدر : من إعداد الطالب بناء على الجدول السابق وباستعمال برنامج excel

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

من خلال الجدول رقم 4-74 والمخطط المرفق له يتضح أن معدل نمو الإنتاج المحقق قد تخطى معدل نمو الإنتاج المستهدف خلال فترات محددة، خاصة سنة 2019 حيث بلغ معدل نمو الإنتاج ذروته حيث قدرت الزيادة في الإنتاج ب 11.9 % بالمقارنة مع السنة السابقة أي سنة 2018 بالمقابل حدد الزيادة في الإنتاج ب 3.7% بالمقارنة مع سنة 2018، كما تحولت فبداية من سنة 2018 تحول النمو فالإنتاج من التناقص إلى الزيادة ففي نفس السنة (2018) تخطى معدل نمو في الإنتاج المحقق معدل نمو الإنتاج المستهدف.

- معدل نمو القيمة المضافة

الجدول رقم (4-88): مقارنة معدل نمو القيمة المضافة المستهدفة مع معدل نمو القيمة

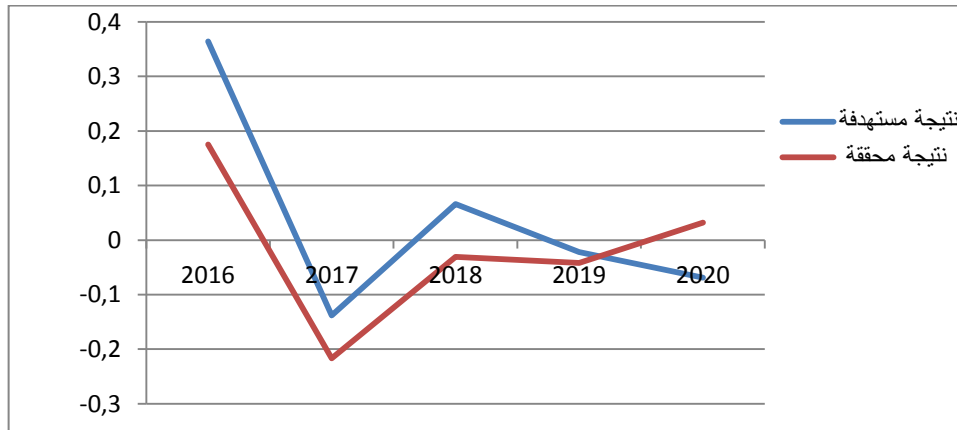
المضافة المحققة لمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة

السنوات					المؤشر
2020	2019	2018	2017	2016	
-0.069	-0.022	0.066	-0.138	0.364	المستهدفة
0.032	-0.042	-0.031	-0.217	0.175	المحققة

المصدر : من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية للمؤسسة

الجدول رقم (4-23): مقارنة معدل نمو القيمة المضافة المستهدفة مع معدل نمو القيمة

المضافة المحققة لمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة



الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

المصدر : من إعداد الطالب بناء على الجدول السابق وباستعمال برنامج excel

من خلال الجدول رقم(4-88) والمخطط المرفق له يتضح العلاقة الطردية بين معدل نمو القيمة المضافة المستهدفة مع معدل نمو القيمة المضافة المحققة وهذا خلال الفترة من سنة 2016 إلى غاية سنة 2019، إلا أنه وخلال نفس الفترة عجزت مؤسسة صيدال على تخطي معدل القيمة المضافة المستهدف، أما في سنة 2020 فقد شهدت نمو في القيمة المضافة بالمقارنة مع سنة 2019.

- معدل تحسين كفاءة الإدارة المالية

الجدول رقم (4-89): مقارنة معدل تحسين كفاءة الإدارة المالية المستهدفة مع معدل تحسين كفاءة

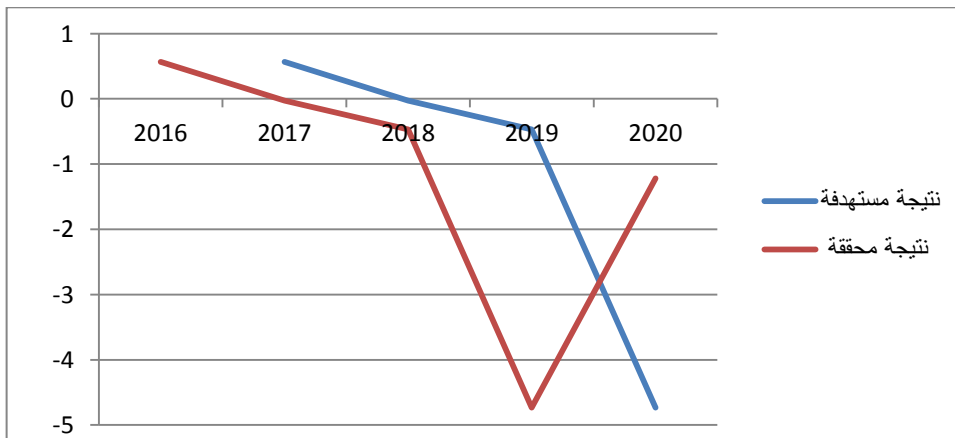
الإدارة المالية المحققة لمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة

السنوات					المؤشر
2020	2019	2018	2017	2016	
-4.733	-0.471	-0.025	0.567		المستهدفة
-1.219	-4.733	-0.471	-0.025	0.567	المحققية
					معدل تحسين كفاءة الإدارة المالية

المصدر : من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية للمؤسسة

مخطط رقم (4-24): مقارنة معدل تحسين كفاءة الإدارة المالية المستهدفة مع معدل تحسين كفاءة الإدارة

المالية المحققة لمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة



المصدر : من إعداد الطالب بناء على الجدول السابق وباستعمال برنامج excel

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

من خلال الجدول رقم (4-89) والمخطط المرفق له يتضح أن مؤسسة صيدال عجزت عن تخطي معدل تحسين كفاءة الإدارة المالية المستهدف خلال المرحلة الأولى في فترة الدراسة والممتدة من سنة 2016 إلى غاية سنة 2019، حيث بلغت أقل قيمة محققة سنة 2019 حيث إنخفض معدل تحسين كفاءة الإدارة المالية بالمقارنة مع سنة 2018، أما في المرحلة الثانية والتي تمتد بعد سنة 2019 حيث بلغ معدل تحسين كفاءة الإدارة المالية سنة 2020 1.219- بينما استهدفت المؤسسة نسبة 4.733 - كنسبة تحسين كفاءة الإدارة المالية لسنة 2020.

4- بعد التعليم والنمو

1- معدل تفعيل العلاقة مع العاملين

الجدول رقم (4-90): يوضح الفرق بين معدل تفعيل العلاقة مع العاملين المستهدفة ومعدل

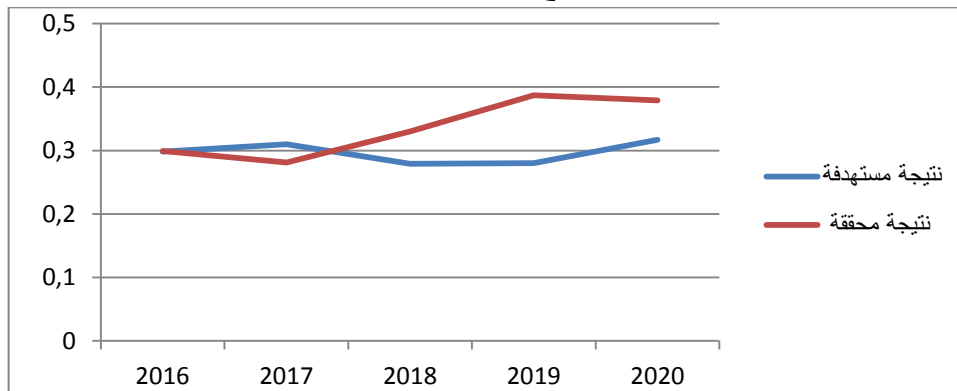
تفعيل العلاقة مع العاملين المحققة

السنوات					المؤشر
2020	2019	2018	2017	2016	
0.317	0.280	0.279	0.310	0.298	المستهدفة
0.379	0.387	0.330	0.281	0.299	المحقة مع العاملين

المصدر : من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية للمؤسسة

الجدول رقم (4-25): يوضح الفرق بين معدل تفعيل العلاقة مع العاملين المستهدفة ومعدل

تفعيل العلاقة مع العاملين المحققة



المصدر : من إعداد الطالب بناء على الجدول السابق وباستعمال برنامج excel

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

من خلال الجدول رقم (4-90) والمخطط المرفق له يتضح الثبات النسبي لمعدل تفعيل العلاقة مع العاملين المستهدفة ففي سنة 2017 بلغت النسبة المستهدفة 0.310 حيث تخطى معدل تفعيل العلاقة مع العاملين المحقق، أما في المرحلة الثانية فقد بلغ المعدل المحقق ذروته حيث بلغ معدل تفعيل العلاقة مع العاملين والذي حققته سنة 2019 حيث بلغ 0.387 بينما بلغ المعدل المستهدف في نفس السنة 0.280 وهو ما يعكس حرص مؤسسة صيدال على تعزيز العلاقة مع مختلف الموظفين من خلال الزيادة في نفقات المستخدمين.

2- تحفيز العاملين

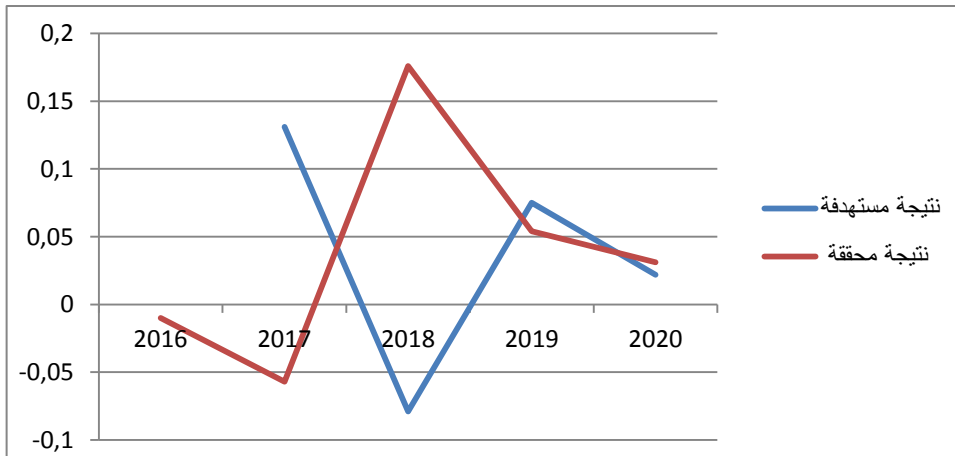
الجدول رقم (4-91) : يوضح الفرق بين معدل تحفيز العاملين المستهدف ومعدل تحفيز العاملين المحقق

السنوات					المؤشر
2020	2019	2018	2017	2016	
0.022	0.075	-0.079	0.131		المستهدفة
0.031	0.054	0.176	-0.057	-0.010	المحققة

المصدر : من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية للمؤسسة

المخطط رقم (4-26): الفرق بين معدل تحفيز العاملين المستهدف ومعدل تحفيز العاملين

المحقق



المصدر : من إعداد الطالب بناء على الجدول السابق وباستعمال برنامج excel

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

يمكن تقسيم تطور معدل تحفيز العاملين المحقق من قبل مؤسسة صيدال إلى ثلاثة مراحل حيث تتراوح المرحلة الأولى بين سنة 2016 وسنة 2017 والتي شهدت تناقص في معدل تحفيز العاملين المحقق إذ حقق أدنى مستوى له خلال فترة الدراسة حيث شهد معدل تحفيز العاملين تراجع بالمقارنة مع سنة 2016 بقيمة 5.7 %، بينما شهد معدل تحفيز العاملين إرتفاع متزايد خلال الفترة الثانية والممتدة من نهاية سنة 2017 إلى غاية سنة 2019 وهو ما يعكس توجه مؤسسة صيدال إلى الاهتمام بالحوافز المادية للعاملين حيث بلغ معدل تحفيز العاملين ذروته خلال نفس الفترة حيث بلغ سنة 2018 نسبة 17.6 %، إلا أنه وفي المرحلة الثالثة من فترة الدراسة فقد عرف معدل تحفيز العاملين المحقق إنخفاضاً في قيمته حيث بلغ سنة 2020 قيمة 3.1 %.

3- معدل إشراك العاملين

الجدول رقم (4-92): الفرق بين معدل إشراك العاملين المستهدف ومعدل إشراك العاملين المحقق

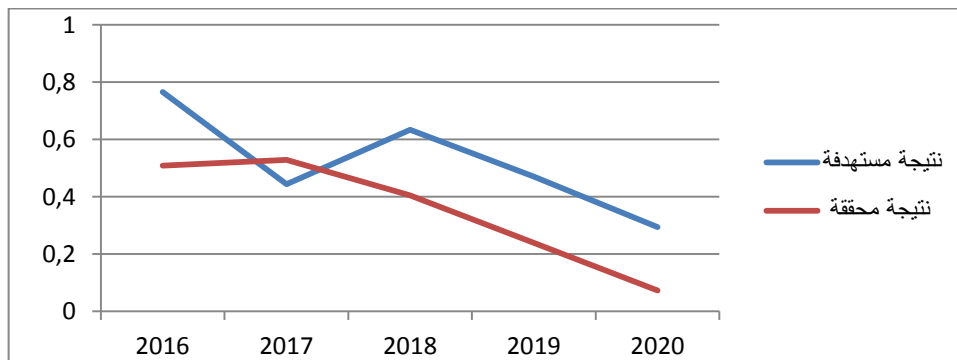
لمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة

السنوات					المؤشر
2020	2019	2018	2017	2016	
0.294	0.470	0.634	0.444	0.765	المستهدفة
0.073	0.239	0.405	0.529	0.508	المحققة

المصدر : من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية للمؤسسة

المخطط رقم (4-27): الفرق بين معدل إشراك العاملين المستهدف ومعدل إشراك العاملين

المحقق لمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة



المصدر : من إعداد الطالب بناء على الجدول السابق وباستعمال برنامج

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

من خلال المخطط رقم (4-27) والجدول المرفق له يمكن تقسيم تطور معدل إشراك العاملين لمؤسسة صيدال إلى فترتين أساسيتين حيث تتراوح الفترة الأولى من سنة 2016 إلى غاية سنة 2017 حيث بلغ معدل إشراك العاملين ذروته وهذا سنة 2017 حيث بلغ نسبة 52.9 %، بينما تم استهداف نسبة 44.4 % ، أما في المرحلة الثانية من الدراسة فقد شهد معدل إشراك العاملين المحقق انخفاضا حيث بلغ سنة 2020 نسبة 7.03 % حيث تعتبر أدنى مستوى خلال الدراسة، أما في سنة 2016 فقد بلغ معدل إشراك العاملين المستهدف 63.4 % حيث تعتبر أعلى قيمة مستهدف خلال فترة الدراسة بينما بلغ معدل إشراك العاملين المستهدف 29.4 % وهو أدنى مستوى خلال فترة الدراسة.

1- معدل الزيادة في عدد العاملين

الجدول رقم (4-94): الفرق بين معدل الزيادة في عدد العاملين المستهدف ومعدل الزيادة في عدد

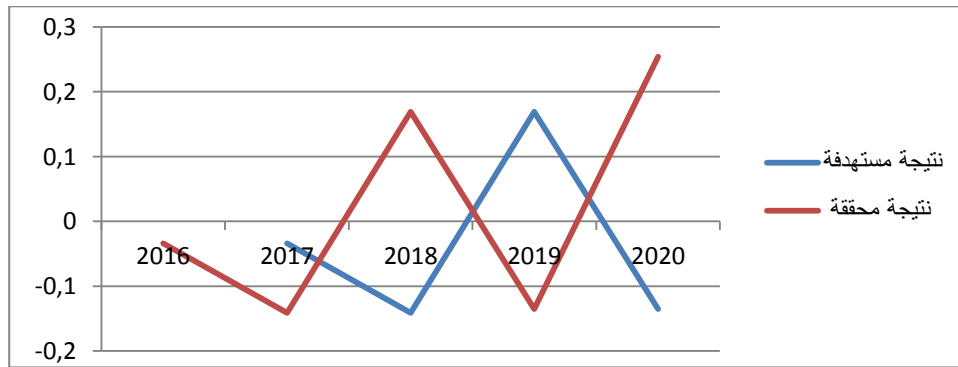
العاملين المحقق لمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة

السنوات					المؤشر
2020	2019	2018	2017	2016	
-0.135	0.169	-0.141	-0.034		المستهدفة
0.254	-0.135	0.169	-0.141	-0.034	المحقة
معدل الزيادة في عدد العاملين					

المصدر : من إعداد الطالب بناء على التقارير المالية للمؤسسة

المخطط رقم (4-28) : الفرق بين معدل الزيادة في عدد العاملين المستهدف ومعدل الزيادة في

عدد العاملين المحقق لمؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة



المصدر : من إعداد الطالب بناء على الجدول السابق وباستعمال برنامج

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

من خلال المخطط رقم (4-28) والجدول المرفق له يتضح تذبذب في الزيادة في عدد العاملين بمؤسسة صيدال سواء المستهدفة أو المحققة، حيث بلغت أدنى قيمة للزيادة في عدد العاملين التي حققتها مؤسسة صيدال سنة 2017 حيث تناقصة بمقدار 14.1 % بالمقارنة مع السنة السابقة إلا أنها شهدت تزايد في السنة الموالية حيث قدرت الزيادة المحققة في عدد العاملين ب 16.9 % وبالمقابل تم استهداف نسبة زيادة في عدد العاملين عند حدود 14.1 - % كما أن أعلى زيادة في عدد العاملين خلال فترة الدراسة كانت سنة 2020 حيث بلغت الزيادة 25.4 % مقارنة مع سنة 2019.

الفصل الرابع دراسة مدى مساهمة وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي

خاتمة الفصل

من خلال الدراسة الميدانية ومحاولة تحديد العلاقة بين كل من وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة وحوكمة الشركات ومدى مساهمتها في تحسين أداء المؤسسة تم التوصل إلى:

- تساهم وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات من خلال مجموعة من الإجراءات والضوابط بهدف زيادة ثقة المستخدمين للقوائم المالية؛
- يتم مراجعة ميثاق المراجعة الداخلية بشكل دوري بهدف مواكبة مختلف التطورات التي تمس مهنة المراجعة الداخلية وتصحيح مختلف العراقيل التي تعيق سيرورة مهمة المراجعة؛
- يتم إلزام المراجع على التقيد بمبادئ ومعايير المراجعة بهدف زيادة فعالية مهنة المراجعة المحاسبية؛
- تتمتع وظيفة لمراجعة الداخلية بالاستقلالية التامة في مؤسسة صيدال وهو ما يكفل أداء مختلف أعمال المراجعة بشكل موضوعي؛
- يواكب المراجع الداخلي مختلف التطورات التكنولوجية التي يشهدها العالم الأمر الذي يسمح بزيادة المهارات والعناية المهنية وهو ما ينعكس على إدارة المراجعة الداخلية ككل؛
- يركز برنامج تقييم الأداء على تقييمات داخلية وخارجية حيث يقوم الرئيس التنفيذي للمراجعة بوضع برنامج تأكيد وتحسين الجودة؛
- يتم القيام بمختلف المهمات الاستشارية بالإضافة إلى أعمال الرقابة والمراجعة خاصة حيث يتم تقديم هذه الخدمات في حدود النطاق المتفق عليه؛
- يمكن لمختلف المساهمين الحصول على مختلف المعلومات سواء كانت مالية أو غير مالية عن طريق قنوات خاصة تكفل تعزيز الإفصاح والشفافية؛
- إطار حوكمة الشركات يكفل حماية واحترام حقوق أصحاب المصلحة حيث يسمح بمشاركتهم في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية؛
- يتم توفير مختلف المعلومات لأعضاء مجلس الإدارة في الوقت المناسب الأمر الذي يسمح باخذ مختلف القرارات في الوقت المناسب.

خاتمة عامة

ارتبط مصطلح حوكمة الشركات بنظرية الوكالة فبفصل الملكية عن التسيير جعل الباحثين ورواد الإدارة إلى البحث عن نظام جديد من شأنه يكفل الاستخدام الفعال للموارد من خلال سن مجموعة من اللوائح والقوانين التنظيمية التي تنظم العلاقة بين الملاك والمسيرين، تطورت مبادئ الحوكمة عبر تاريخ إلى غاية سنة 1999 أين أصدرت منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي تقريراً بعنوان مبادئ حوكمة الشركات والذي يعتبر حجر الأساس الذي اشتقت منه مختلف الدول والمنظمات لوائحها الخاصة، ومن جهة أخرى فقد ساهمت الأزمات والفضائح المالية في بروز مبادئ الحوكمة، تسعى حوكمة الشركات كنظام متكامل إلى تعزيز الشفافية في المؤسسة الاقتصادية، كما تضمن حوكمة الشركات زيادة نسبة المساءلة من خلال مجموعة القوانين التي تكفل مساءلة أعضاء مجلس الإدارة من طرف المساهمين كما تشجع حوكمة الشركات المساواة بين مختلف المساهمين، يتم تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسة الاقتصادية عن طريق مجموعة من الآليات والتي تنقسم إلى قسمين : آليات داخلية والتي تشمل مجموعة من الأطراف داخل المؤسسة الاقتصادية والتي لها تأثير مباشر على المسيرين، وآليات خارجية والتي تشمل أطراف من خارج المؤسسة والتي تتمثل في المنظمات والهيئات العمومية أو المهنية التي تسعى إلى دعم نظام الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية.

إهتمت العديد من المنظمات الغير حكومية بموضوع حوكمة الشركات على غرار منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، حيث نشرت العديد من التقارير التي تتعلق بإطار حوكمة الشركات، بهدف توفير مجموعة من الإرشادات والتوجيهات المتعلقة بالطرق المثلى لتبني مبادئ الحوكمة، حيث نشرت سنة 2004 تقرير بخصوص مبادئ حوكمة الشركات، يعتبر السلوك الأخلاقي من أهم الركائز التي تركز عليها حوكمة الشركات حيث يعتبر بمثابة السلوك الموجه لأعمال المؤسسة باحترام أخلاقيات العمل، كما تعتبر الرقابة من الركائز الأساسية التي تشكل الإطار العام لحوكمة الشركات في المؤسسة الاقتصادية خاصة ما تعلق بالرقابة على أداء المؤسسة من خلال المتابعة للأداء الفعلي الذي تم تحقيقه ومقارنته مع الأداء المستهدف، كما يتعين على المؤسسة تبني نظام إدارة مخاطر الذي يساهم بشكل كبير في تحليل مختلف المخاطر التي قد تنتج عن بعض القرارات بهدف التحكم فيها والحد من مختلف الآثار الجانبية التي تؤثر سلباً على أداء المؤسسة الاقتصادية، يتم تطبيق حوكمة الشركات من طرف مجموعة من داخل المؤسسة وخارجها تعمل وفق علاقة تبادلية حيث يشكل المساهمون أهم أطراف حوكمة الشركات حيث يتمثل في شخص طبيعي أو معنوي يملك سهماً أو أكثر من أسهم المؤسسة، يسعى إلى تعظيم العوائد

المالية، كما يعتبر مجلس إدارة المؤسسة من الركائز الأساسية من أجل تطبيق حوكمة الشركات حيث يعتبر مجلس الإدارة مسؤولاً أمام المساهمين على تنفيذ مختلف القرارات، كما تعتبر المنظمات والهيئات الغير حكومية من الأطراف الخارجية التي تعمل على تطبيق مبادئ حوكمة الشركات من خلال متابعة مختلف القرارات واللوائح وسن مختلف القوانين التي تحكم تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية.

تعتبر الجزائر من بين الدول التي تسعى إلى تبني نظام حوكمة الشركات حيث تم انعقاد أول ملتقى للحوكمة سنة 2007، والذي كان الهدف الرئيسي من تنظيم هو تعزيز فهم مصطلح الحوكمة الأمر الذي نتج عنه إعداد ميثاق الحكم الراشد الذي يعتبر كأول خطوة من أجل تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات الجزائرية وهذا بهدف تعزيز التنافسية والشفافية وتوثيق العلاقة بين المؤسسة ومختلف شركائها، كما تم تحديد مختلف الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات واتخاذ مجموعة من الإجراءات التي من شأنها أن تساهم في تحقيق التنمية الاقتصادية وتعزيز النمو الاقتصادي، وهذا من خلال العمل على تنشيط المؤسسات المالية والمصرفية والعمل على تنشيط السوق المالي من خلال الاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية كبديل للنظام المحاسبي الوطني بما يكفل تحقيق التكامل الاقتصادي، كما تم استحداث هيئة وطنية مستقلة للوقاية من الفساد ومكافحته، وإصدار دليل لحوكمة الشركات.

تعتبر المراجعة الداخلية من بين آليات تفعيل حوكمة الشركات هذا باعتبارها نشاط رقابي مستقل تابع لمجلس الإدارة حيث تعتبر الاستقلالية من بين المميزات التي تميز المراجعة الداخلية على باقي الوظائف في المؤسسة الاقتصادية، حيث توفر حماية للمساهمين ومختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة الاقتصادية من خلال إجراءات الرقابة التي يتم تطبيقها داخل المؤسسة الأمر الذي يساهم في تعزيز درجة المصداقية وشفافية المعلومات المالية، حيث تسمح مقومات نظام الرقابة الداخلية القوية إلى الفعالية في تطبيق السياسات مختلف القرارات، هذا وتعتبر لجنة المراجعة من الركائز الأساسية في وظيفة المراجعة الداخلية والتي تكل من طرف مجلس الإدارة وتحديد مهامها ومسؤولياتها من خلال ميثاق يكفل للجنة فعالية في الأداء، هذا ويتم تشكيلها وفق مدخلين أساسيين أحدهما إختياري والآخر إلزامي حيث يتم تشكيلها وفق مجموعة من الضوابط في أعضاء لجنة المراجعة بالخبرة والمهارة المهنية، تعمل لجان المراجعة على تفعيل حوكمة الشركات من خلال القيمة المضافة للتقارير المالية من خلال تعزيز الثقة والمصداقية في مختلف التقارير المالية، كما تسعى إلى إيجاد آلية للإشراف على عمل المراجعة الداخلية

والمراجعة الخارجية وتحقيق التكامل بينهما، هذا وقد جاء في معيار المراجعة الداخلية رقم 2110 على أنه يجب على المراجعة الداخلية أن تقوم بتقييم عمليات الحوكمة في المؤسسة، واقتراح مجموعة من الإجراءات من أجل تحسينه.

من بين الأهداف التي تسعى المؤسسة الاقتصادية لتحقيق من خلال تبني مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسة الاقتصادية هو المساهمة في تحسين الأداء، حيث يعبر الأداء عن الطريقة المثلى التي من خلالها تستخدم المؤسسة مواردها، حيث يتم قياس أداء المؤسسة من خلال مجموعة من المؤشرات للتأكد من الأداء المحقق بالمقارنة مع ما تم التخطيط له، بهدف اتخاذ القرارات التصحيحية وتصحيح مختلف الانحرافات فتقييم الأداء عبارة عن عملية هادفة مستمرة تساعد على قياس مدى تحقيق مختلف الأهداف المسطرة ورسم أهداف جديدة، يرتبط قياس الأداء بمختلف مستويات الهرم التنظيمي للمؤسسة الاقتصادية حيث يمكن أن يرتبط بالمستوى التشغيلي أو الإستراتيجي.

يتم قياس أداء المؤسسة الاقتصادية باستعمال العديد من الأساليب من خلال تحليل نقاط القوة والضعف عن طريق قياس أداء المؤسسة باستخدام مختلف المعلومات والتقارير المالية، حيث يتم تحسين الأداء باستخدام مختلف الموارد المتاحة والتوظيف الصحيح لرأس المال بما يكفل الإرتقاء بمستويات الأداء، يمر تقييم الأداء بعدة مراحل، حيث يتم تحديد النشاط المراد تقييمه كما يتم تحديد مختلف معايير الأداء المستعملة في التقييم ليتم إيصالها لمختلف الأفراد العاملين، حيث يتم قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المحقق وتحديد الأسباب التي أدت إلى هذا الاختلال.

تطورت مقاييس الأداء عبر الزمن وهذا تماشيا مع مختلف التطورات التي شهدتها العالم الاقتصادي، حيث تعتبر بطاقة الأداء المتوازن من بين أدوات تقييم الأداء الأكثر تطورا لقياس أداء المؤسسة الاقتصادية، وهذا لقدرتها على قياس مختلف أشكال الأداء في المؤسسة سواء المالية أو الغير مالية من خلال مجموعة من الأبعاد المشتقة من إستراتيجيات والأهداف المسطرة من طرف المؤسسة.

تنقسم أبعاد بطاقة الأداء المتوازن إلى أبعاد خارجية والتي تتمثل أساسا في البعد المالي الذي يستعمل مجموعة من المؤشرات المالية حيث يتم مقارنة مدى تنفيذ الأهداف المسطرة باستخدام النسب المالية والتحليل المالي اعتمادا على القوام المالية، أما البعد الثاني فيتمثل في بعد العملاء والذي يقيس مدى رضا العملاء والاحتفاظ بهم، أما المجموعة الثانية من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن فتتمثل في الأبعاد

الخارجية والتي تحتوي على بعد العمليات الداخلية حيث يقيس مختلف الأنشطة والفعاليات الداخلية، أما البعد الثاني من الأبعاد الخارجية لبطاقة الأداء المتوازن فهو بعد التعلم والنمو حيث توجد العديد من المؤشرات التي من خلال يتم قياس بعد النمو والتعلم.

نتائج الدراسة :

من خلال عرض الجانب النظري يمكن طرح النتائج التالية:

- إرتبط ظهور نظام حوكمة الشركات بمختلف الأزمات المالية التي شهدتها العالم وكذا فصل الملكية عن الإدارة، الأمر الذي أدى ضرورة تبني نظام متكامل يكفل حماية مختلف الأطراف؛
- حوكمة الشركات عبارة عن مجموعة من اللوائح والقوانين التي تساعد مختلف الدول على تعزيز الشفافية والمصداقية في مختلف المعلومات المالية فغياب الحوكمة ينعكس على بيئة الأعمال سلباً؛
- تعتبر العولمة من بين الأسباب التي أدت إلى ظهور حوكمة الشركات حيث تعتبر حوكمة الشركات كنظام يحكم سير المؤسسة الاقتصادية من خلال مجموعة من العلاقات الترابطية وتعزيز الرقابة على أعمال مجلس الإدارة؛
- تعتبر كل من الشفافية، المساءلة، المسؤولية والمساواة من بين أهداف حوكمة الشركات؛
- تهتم حوكمة الشركات بمحاربة الفساد من خلال آليات النزاهة وتحقيق الإستفادة من نظام الرقابة الداخلية ومختلف الأنظمة المحاسبية كما توفر إطار من أجل حماية المساهمين بمختلف أنواعهم من أخطار الممارسات اللامهنية من طرف مجلس الإدارة؛
- يتم تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسة الاقتصادية وفق مجموعتين مختلفتين من الآليات تتمثل في الآليات الداخلية والآليات الخارجية؛
- تتمثل الآليات الداخلية لحوكمة الشركات في مجموع القوى من داخل المؤسسة والتي تساهم في تطبيق حوكمة الشركات، أما الآليات الخارجية لحوكمة الشركات فتتمثل في الدور الذي يلعبه أصحاب المصلحة الذي لهم علاقة بالمؤسسة في تطبيق مبادئ الحوكمة؛
- تساهم مبادئ الحوكمة في وضع إطار قانوني ومؤسسي لحوكمة الشركات حيث تساهم في توفير الإرشادات لحكومات الدول وتنمية الأسواق المالية؛

خاتمة عامة

- تساهم حوكمة الشركات في حماية المساهمين بمختلف أنواعهم خاصة الأقلية منهم، كما تساهم في تحقيق المساواة بين المساهمين من نفس الفئة؛
- يكفل إطار حوكمة الشركات حماية أصحاب المصالح في المؤسسة الاقتصادية من خلال مختلف الاتفاقيات المتبادلة وتشجيع التعاون بين مختلف الأطراف، كما تساهم في تعزيز الإفصاح والشفافية من خلال الإفصاح عن مختلف المعلومات المرتبطة بالمؤسسة كالمركز المالي والملكية؛
- لا يمكن تبني مبادئ الحوكمة إلا بوجود مجموعة من المحددات والتي تنقسم إلى قسمين: محددات داخلية ومحددات خارجية؛
- يعتبر الإلتزام بالسلوك الأخلاقي واحترام السلوك المهني من أهم ركائز حوكمة الشركات التي تساهم في تحقيق مصالح كافة الأطراف؛
- بهدف التطبيق الجيد والأمثل لحوكمة الشركات يجب توفر العديد من الأطراف سواء من داخل المؤسسة أو خارجها؛
- يعتبر أول ظهور لمصطلح حوكمة الشركات في الجزائر سنة 2007 والذي تم التركيز من خلاله على تحديد مفهوم دقيق لحوكمة الشركات والبحث عن سبيل تطويره، الأمر الذي تجسد من خلال إعداد ميثاق الحكم الراشد تحت إشراف منتدى رؤساء المؤسسات؛
- تم تحديد حقوق وواجبات شركاء المؤسسة بالإعتماد على مختلف القوانين التي استمد منها الإطار الذي من خلاله يمارس كل طرف في المؤسسة صلاحيته؛
- إعتاد هيئة وطنية للوقاية من الفساد ومكافحته سنة 2012 التي تساهم في إرساء مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية التي تمارس مهامها بالتعاون مع الإدارات والهيئات العمومية؛
- تم إصدار دليل حوكمة الشركات الجزائري سنة 2009 حيث تم إعداده تحت إشراف المنتدى العالمي لحوكمة الشركات ومؤسسة التمويل الدولية والذي يوضح الدوافع التي أدت إلى تبني مبادئ الحوكمة ومختلف المقاييس التي من خلالها يتم تبني الحكم الراشد للمؤسسات؛
- تلعب لجان المراجعة دورا فعال في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات من خلال العمل على زيادة مصداقية التقارير المالية والإشراف على أعمال المراجعة الداخلية والخارجية؛
- تساهم المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات من خلال توفير بيئة رقابية وتنظيمية واقتراح توصيات مناسبة من أجل إيجاد الطرق المثل لتفعيل مبادئ الحوكمة؛

- تعتبر بطاقة الأداء المتوازن من أحدث أساليب تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية حيث تجمع مختلف المؤشرات سواء مالية أو غير مالية؛
 - تساهم بطاقة الأداء المتوازن في تعزيز مبادئ الإفصاح والشفافية من خلال عرض لمختلف النسب المتعلقة بأداء المؤسسة الاقتصادية ومختلف الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة؛
 - تساهم كل من حوكمة الشركات والبطاقة الأداء المتوازن في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية عن طريق علاقة تكاملية حيث ترتجم بطاقة الأداء المتوازن مبادئ الإفصاح والشفافية وتعزيز العلاقة مع أصحاب المصلحة.
- ومن خلال معالجة الجزء التطبيقي يمكن تقديم النتائج الآتية:
- تم التركيز في ميثاق الحكم الراشد على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة دون التطرق للمؤسسة الكبرى الأمر الذي نتج عنه فجوة في تطبيق مبادئ الحوكمة؛
 - يتم تحديد سلطة والغرض من نشاط المراجعة الداخلية وفق ميثاق رسمي حيث يتم مراجعته بشكل دوري من طرف الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية؛
 - يتصف نشاط المراجعة الداخلية بالإستقلالية والموضوعية كما يتم إدارة الأمور التي تهدد الاستقلالية بشكل فردي، حيث يكون نشاط المراجعة في مأمن من أي تدخل يمكن يؤثر على الاستقلالية؛
 - يتمتع المراجع الداخلي بالنزاهة وعدم التحيز حيث يجب على المراجع الداخلي الإفصاح عن مختلف التجاوزات التي يمكن أن تؤثر على الإستقلالية والموضوعية؛
 - في حالة عدم توفر المعرفة والمهارة المهنية يمكن لرئيس التنفيذي للمراجعة أن يحصل على المساعدة من أشخاص مؤهلون بشرط أن لا تكون لهم علاقة بمهمة المراجعة المنفذة؛
 - من غير الممكن ممارسة مهنة المراجعة الداخلية دون أن تتوفر لدى الشخص المراجع معرفة كافية بتكنولوجيا المعلومات ومختلف المخاطر التي تؤثر على مختلف العمليات والأهداف؛
 - يتم استخدام مقاييس خاصة بهدف تقييم حوكمة الشركات وإدارة المخاطر والضوابط الرقابية، حيث يتم الأخذ بعين الاعتبار احتمال وجود أخطاء أو عمليات إحتيال أو حالات عدم تقييد أو مخاطر أخرى؛
 - يتم الاتفاق كتابيا عند القيام بمهمة التدقيق خارج المؤسسة حيث يتم توضيح نطاق المراجعة ومسؤوليات كل طرف ومختلف التوقعات؛

خاتمة عامة

- يتم توثيق مختلف المعلومات بهدف دعم مختلف النتائج المتوصل لها من خلال عملية التحليل والتقييم حيث يتم حفظ مختلف الملفات وفق قواعد محددة يحددها الرئيس التنفيذي؛
- يتم توصيل نتائج عملية المراجعة عن طريق تبليغ حيث يتمتع بالمصداقية والوضوح والكمال كما يجب أن يتم التبليغ في الوقت المناسب؛
- للمساهمين الحق في المشاركة والحصول على مختلف المعلومات المتعلقة بالتغيرات الأساسية في المؤسسة كما يحق لهم المشاركة الفعالة في التصويت خلال الاجتماعات المختلفة، حيث يتمتع المساهمين داخل كل فئة بنفس حقوق التصويت حيث يتم تزويدهم بالمعلومات الكافية وفي الوقت المناسب؛
- يعمل إطار حوكمة الشركات على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصلحة ففي حالة انتهاك حقوقهم تتاح لهم فرصة الحصول على تعويضات حيث يسمح إطار الحوكمة بمشاركة أصحاب المصالح من خلال توفير مختلف المعلومات اللازمة لذلك؛
- يتم الإفصاح عن مختلف المعلومات الأساسية لمؤسسة صيدال خاصة تلك المتعلقة بأهداف المؤسسة الملكية والنتائج المالية، حيث يتم مراجعتها بشكل دوري من طرف مراجع خارجي مستقل؛
- تقوم مؤسسة صيدال بالإفصاح عن مختلف المعلومات سواء كانت مالية أو غير مالية حيث يتم توزيع وفق قنوات توزيع تكفل الحصول عليها من طرف المستخدمين في الوقت الملائم؛
- شهد الأداء المالي لمؤسسة صيدال تذبذب خلال السنوات الخمس الأخيرة؛
- لم يتم الإفصاح عن مختلف الأهداف الاستراتيجية التي تسعى مؤسسة صيدال تحقيقها خلال السنوات القادمة؛
- لم تستطع مؤسسة صيدال السيطرة على سوق الأدوية في الجزائر وهذا نظرا للتنافسية التي تشهدها السوق وبرز مخابر جديدة تسعى لفرض سيطرتها على السوق على غرار على غرار مختبر فايزر ومختبر حكمة؛
- أغلب مؤشرات الأداء الخاصة بمؤسسة صيدال أخذت منحى متناقص وهو ما يدفع بمؤسسة صيدال إلى إعادة النظر في إستراتيجية المؤسسة خلال السنوات القادمة.

إختبار الفرضيات

من خلال النتائج التي تم التوصل إليها من خلال معالجة الموضوع بشقيه النظري والتطبيقي نستنتج عدم تحقيق الفرضية القائلة " حوكمة الشركات في مجموعة من اللوائح والتشريعات التي تستمد ركانزها من مبادئ منظمة التنمية والتعاون " حيث يمكن تشمل مختلف القوانين والتشريعات داخل البلد بالإضافة إلى مختلف المعايير ذات العلاقة كقاعدة يمكن من خلال إعداد وتبني مبادئ حوكمة الشركات، ومن جهة أخرى ومن خلال تطرقنا للجانب النظري والتطبيقي يمكن تحقيق الفرضية الثانية القائلة "تساهم معايير المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات من خلال تعزيز آليات الرقابة والإستقلالية"، حيث تساهم معايير المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات من آليات الرقابة.

من خلال المعالجة التطبيقية لموضوع البحث يمكن تأكيد الفرضية الفرعية الأولى "هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيرات وظيفة المراجعة الداخلية على حقوق المساهمين والمعاملة المتساوية للمساهمين " حيث تؤثر مختلف المتغيرات المرتبطة بوظيفة المراجعة الداخلية على حقوق المساهمين والمعاملة المتساوية بينهم، كما تم تحقيق النظرية الفرعية الثانية والتي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيرات وظيفة المراجعة الداخلية على الشفافية والإفصاح، كما تم تحقيق كل من الفرضية الثالثة والرابعة والتي تنص على وجود علاقة بين كل من وظيفة المراجعة الداخلية ومسؤولية مجلس الإدارة وتفعيل العلاقة بين أصحاب المصلحة، أما بخصوص الفرضية الرئيسية الرابعة والتي تنص على إلزام المؤسسات الجزائرية بمبادئ الحوكمة بشكل جزئي فهي فرضية صحيحة، من خلال المعالجة التطبيقية تحليل أداء مؤسسة صيدال ومدى تبني لمبادئ الحوكمة تبين أنه من غير الممكن تحديد العلاقة بين مبادئ الحوكمة وتحسين الأداء المالي للمؤسسة وهذا بالنظر للتذبذب في أداء المؤسسة في ضل تبني مبادئ الحوكمة.

التوصيات:

- تحيين ميثاق الحكم الراشد وجعل يتناسب مع التطورات التي شهدتها الاقتصاد الجزائري والتحول من الجانب الاختياري إلى الجانب الإلزامي، حيث يتم إلزام المؤسسات الاقتصادية على تبني مبادئ الحوكمة؛
- إستحداث لجنة تجمع مختلف القطاعات الاقتصادية بهدف متابعة مدى إعتتماد المؤسسات الاقتصادية على مبادئ الحوكمة؛

- تحقيق التوافق بين مبادئ الحوكمة المنبثقة من الهيئات الدولية والتشريعات والمراسيم ومختلف القوانين داخل البلد؛
- الإعتماد أكثر على معايير المراجعة الداخلية باعتبارها المرشد لممارسة أفضل لمهنة المراجعة؛
- عقد أيام تكوينية ودراسية بخصوص بطاقة الأداء المتوازن لما لها من دور في قياس أداء المؤسسات بالنظر لاعتمادها على نسب مالية وأخرى غير مالية؛
- تفعيل دور البورصة في تحقيق التنمية الاقتصادية والعمل على زيادة المؤسسات المتعاملة فيها من خلال توفير بيئة أعمال تتمتع بالمصداقية والشفافية؛
- إستحداث لجنة الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية والسهر على توفير الجو المناسب لتطبيق مبادئ الحوكمة.

آفاق الدراسة:

- حوكمة الشركات الناشئة ودورها في تحقيق التنمية المستدامة؛
- محاولة بناء نموذج حوكمة شركات يتناسب مع بيئة الأعمال الجزائرية؛
- حوكمة الشركات وانعكاسها على أداء الأسواق المالية؛
- معايير المراجعة الداخلية دورها في تعزيز الإفصاح والشفافية؛

قائمة المراجع

أ. المراجع باللغة العربية :

1- الكتب :

1. إبراهيم جابر السيد، الإفصاح المالي أثره وأهميته في نمو أعمال التجارة العربية داخل البلاد الأجنبية، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، 2014.
2. إبراهيم جابر السيد، الإفصاح المالي وأثره وأهميته في نمو أعمال التجارة العربية داخل البلاد الأجنبية، الطبعة الأولى، دار غيداء للنشر والتوزيع، الأردن، 2014.
3. إبراهيم سيد أحمد، الشركات التجارية في القانون السعودي، الطبعة الأولى، المركز القومي للإصدارات القانونية،
4. أحمد القطامين، الإدارة الاستراتيجية، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2020
5. أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، أساسات المراجعة ومعاييرها، مصر، 2006.
6. أحمد علي صالح، زكريا الدوري، الفكر الاستراتيجي وانعكاسه على نجاح منظمات الأعمال، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان/الأردن 2011.
7. أحمد مصطفى أحمد صبيح، الرقابة المالية و الإدارية و دورها في الحد من الفساد الإداري، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، مصر.
8. احمد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، 2015.
9. أكرم أحمد الطويل، صلاح الدين شبل جاسم، الشراء وفق ل **seven rights** والأداء الاستراتيجي، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان / الأردن، 2019
10. أكرم أحمد الطويل، صلاح الدين شبل جاسم، الشراء وفقا ل **seven rights** والأداء الاستراتيجي، دار اليازوري للنشر والتوزيع، 2019
11. ألفين أرينز، جيمس لوبك، ترجمة: محمد محمد عبد القادر الديسبي، أحمد حامد حجاج، المراجعة الداخلية مدخل متكامل، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض/ السعودية، 2002.
12. أماني جرار، إدارة المشاريع التنموية، دار اليازوري، الطبعة الأولى، 2018.
13. أنول باتشيري، خالد بن ناصر الحيان، بحوث العلوم الاجتماعية المبادئ والمناهج، الطبعة الثانية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.

14. أيتن محمود المرجوشي، تقييم الأداء المؤسسي في المنظمات العامة الدولية، دار النشر للجامعات، الطبعة الأولى، 2008، مصر.
15. بشرى خالد تركي المولي، التزامات المساهم في الشركة المساهمة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
16. جوزف إ. ستيجليتز، التسعينيات الهادرة، دار الفارابي، بيروت لبنان، 2007.
17. جيليان دويل، ترجمة محمد عبد الحميد، اقتصاديات وسائل الإعلام، الطبعة الأولى، دار الفجر للنشر والتوزيع، مصر، 2015.
18. حاكم محسن محمد، حمد عبد الحسين راضي، حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والمخاطرة، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2013.
19. حاكم محسن محمد، حمد عبد الحسين راضي، حوكمة البنوك، دار اليازوري العلمية، الأردن، 2012.
20. حامد نور الدين، عمارة مريم، التدقيق الداخلي للثبوتات في المؤسسات الاقتصادية، دار الزهران للنشر والتوزيع، 2016.
21. حسين عبد الجليل آل غزوي، وليد ناجي الحياي، حوكمة الشركات و أثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، مركز الكتاب الأكاديمي، الأردن، 2015.
22. د. تركي مصلح حمدان، الوسيط في النظام القانوني لمجالس إدارة الشركات المساهمة العامة، دار الخليج للصحافة والنشر، الأردن، 2017.
23. رائد عبدربه، المراجعة الداخلية، الجنادرية للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
24. رائد محمد عبد ربه، المراجعة الداخلية، دار يافا للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2010.
25. رضوان هاشم حمدو عثمان، التنظيم القانوني لحوكمة الشركات في التشريعات العربية، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، مصر، 2017 .
26. رضوان هاشم حمدون عثمان، التنظيم القانوني لحوكمة الشركات في التشريعات العربية، مركز الدراسات للنشر والتوزيع، مصر، 2017.
27. رضوان هاشم حمدون عثمان، التنظيم القانوني لحوكمة الشركات في التشريعات العربية، مركز الدراسات للنشر والتوزيع، مصر، 2017.
28. رضوان هاشم حمدون عثمان، التنظيم القانوني لحوكمة الشركات في التشريعات العربية، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، مصر، 2017.

29. رنده الدبل، تقييم الشركات العائلية، دار اليازوري، الأردن، 2013.
30. زكريا مطلق الدوري، أحمد علي صالح، إدارة التمكين واقتصاديات الثقة في منظمات أعمال الألفية الثالثة، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية، 2018.
31. زياد بن ناصر المدرع، تقييم الحصص العينية في شركات المساهمة على ضوء أحكام نظام الشركات السعودي، الطبعة الأولى، دار الكتاب الجامعي، السعودية، 2016.
32. سعد علي ربحان المحمدي، الإدارة الإستراتيجية والإدارات المعاصرة (المجلد الثاني)، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2019.
33. سليمان بن صالح الخراشي، العولمة، دار بلنسية، الرياض، 1431.
34. سميح مسعود، الأزمة المالية العالمية: نهاية الليبرالية المتوحشة، الطبعة الأولى، دار الشروق للنشر والتوزيع، 2010.
35. سيد محمد جاد الرب، التخطيط الإستراتيجي: منهج لتحقيق التميز التنافسي، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2016.
36. صادق راشد الشمري، إستراتيجية إدارة المخاطر، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية، الأردن، 2013.
37. صلاح الدين حسن السيسي، الموسوعة المصرفية العلمية والعملية (2 جزء)، مجموعة النيل العربية، 2011.
38. صلاح الدين عبد الحميد، سبل الاستفادة من تحليل الفجوات في مجال التخطيط الاستراتيجي الشرطي، مركز بحوث الشرطة : القيادة العامة لشرطة الشارقة، الطبعة الأولى، 2013، أبو ظبي.
39. صلاح هاشم، الإدارة في النظم الخدمية، أطلس للنشر والإنتاج الإعلامي، الطبعة الأولى، مصر، 2018.
40. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات و الأزمة المالية العالمية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009.
41. طارق عثمان الحسون، العولمة و التنمية الاقتصادية، دار أمجد للنشر والتوزيع، عمان، 2014.
42. طالب علاء فرحان، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، الطبعة الأولى، دار صفاء لنشر والتوزيع، عمان، 2011.
43. طلال الججاوي، سالم الزوبعي، القياس المحاسبي و محدداته، دار اليازوري العلمية، 2014.

44. عادل رزق، إدارة الأزمات المالية العالمية، مجموعة النيل العربية، مصر، 2010.
45. عادل رزق، ادارة الأزمات المالية العالمية، مجموعة النيل العربية، مصر، 2010.
46. عاطف جابر، قضايا عالمية معاصرة في الموارد البشرية، الدار الأكاديمية للعلوم، مصر، 2013.
47. عائشة يوسف الشميلي، الادارة الاستراتيجية الحديثة التخطيط الاستراتيجي - البناء التنظيمي القيادة الإبداعية الرقابة والحوكمة، دار الفجر للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر، 2017.
48. عائشة يوسف الشميلي، الادارة الاستراتيجية الحديثة، دار الفجر للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر، 2017.
49. عائشة يوسف الشميلي، برنامج تحسين الأداء، دار الفجر للنشر والتوزيع، 2017.
50. عباس حميد يحيى التميمي، إدارة الأرباح - عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها، دار غيداء للنشر والتوزيع، 2015.
51. عباس حميد يحيى التميمي، إدارة الأرباح : عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها، دار غيداء للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.
52. عبد الله الحرثي حميد، تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي، دار زهران للنشر، عمان، 2014.
53. عبد الله حسن مسلم، إدارة التأمين والمخاطر، دار المعزز للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.
54. العسالي، عبد المجيد سعيد مصلح، إدارة المنظمات الدولية المتخصصة بالتربية و الثقافة و العلوم اليونيسكو، الاليسكو، الإيسيسكو، المركز القومي للإصدارات القانونية، الطبعة الأولى، القاهرة، 2010.
55. علاء النجار حسانين أحمد، دور سوق الأوراق المالية في التنمية الاقتصادية للدولة، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، 2016.
56. العناني جواد وآخرون، الإقتصاد بين نظريتين السوق الإجتماعي والإسلامي: نحو خطاب إسلامي ديمقراطي مدني، مركز القدس للدراسات السياسية و مؤسسة كونراد أديناور، عمان، 2010.
57. فيصل محمود الشاورة، مبادئ إدارة الأعمال: مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2013 .
58. قياس الأداء، مطبوعة كلية هارفرد لإدارة الأعمال، نقله إلى العربية الحارث النيهان، العبيكان للنشر والتوزيع، الرياض، 2011.

59. كمال العياري، **المسير في الشركات التجارية: الشركات خفية الإسم**، الجزء الثاني، منشورات مجمع الأطرش للكتاب المختص، تونس، 2011.
60. كمال يوسف الدويني، **إعادة هيكلة القطاع المصرفي العربي**، العربي للنشر والتوزيع، السعودية، 2017.
61. كمال يوسف الدويني، **إعادة هيكلة القطاع المصرفي العربي**، العربي للنشر والتوزيع، مصر، 2017.
62. لقليطي الأخضر، **دراسات في المحاسبة**، دار حميثرا للنشر والترجمة
63. مجموعة مؤلفين، **تعارض المصالح في الدولة والمجتمع**، الطبعة الأولى، المركز العربي للأبحاث والدراسات، 2017.
64. محمد إبراهيم الزبيدي، **الفساد الإداري واستراتيجية مكافحة الإعلامية**، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، 2017.
65. محمد الأمين بن الشيخ بن مزيد الموريتاني، **الرقابة الإدارية في العهد الراشدي**، دار الكتب العلمية، لبنان، 2010.
66. محمد السيد البدوي الدسوقي طلحة، **إدارة الجودة الشاملة: كيف تطور مشروعك ومنتجك؟**، دار العلوم للنشر والتوزيع، القاهرة، 2017.
67. محمد السيد البدوي، **إدارة الجودة الشاملة - كيف تطور مشروعك ومنتجك**، دار العلوم للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، القاهرة، 2017.
68. محمد الفاتح بشير المغربي، **المراجع والتدقيق الشرعي**، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، 2016.
69. محمد الفوزان، **الأحكام العامة للشركات: دراسة مقارنة**، الطبعة الأولى، مكتبة القانون والاقتصاد للنشر والتوزيع، الرياض، 2014.
70. محمد بن حمد بن عبد الله النصار، **دور الحوكمة في الحد من ممارسات غسيل الأموال في شركات التأمين**، الطبعة الأولى، دار الكتاب الجامعي، العربية السعودية، 2016.
71. محمد سيد حرب، **مسؤولية أعضاء مجلس الإدارة عن إفلاس شركة المساهمة : دراسة قانونية مقارنة**، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2016.
72. محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات (معالجة الفساد المالي والإداري)**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2006.
73. محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي الإداري**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، 2006.

74. محمد هاني محمد وآخرون، المفاهيم الإدارية الحديثة، دار المعتز للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2015.
75. محمود عبد الفتاح رضوان، تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، 2014.
76. محمود عبد الفتاح رضوان، تقييم أداء المؤسسة في ظل معايير الأداء المتوازن، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، 2014.
77. مدحت محمد أبو النصر، الحوكمة الرشيدة : فن إدارة المؤسسات عالية الجودة، المجموعة العربية للنشر والتوزيع، مصر، 2015.
78. مسلم علاوي السعد وآخرون، بطاقة العلامات المتوازنة مدخل للإدارة المستدامة، دار الكتب العلمية، الطبعة الأولى، لبنان، 2012.
79. مصطفى يوسف كافي وآخرون، الحوكمة المؤسسية، دار ألفا للنشر والتوزيع، الجزائر، 2018.
80. مؤيد السالم، تصميم المنظمات وتحليلها، دار حميثرا للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2018.
81. نبراس ناجي رزوقي، تأثير استراتيجية تقويم الأداء في الفاعلية التنظيمية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2019.
82. نجم عبود نجم، الإدارة والمعرفة الإلكترونية: الاستراتيجية-الوظائف-المجالات، دار اليازوري العلمية، 2008.
83. نعمه عباس الخفاجي، طاهر محسن الغالبي، نظرية المنظمة (مدخل التصميم)، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية، 2013.
84. نوال علي ثعالبي، الحوكمة البيئية العالمية و دور الفواعل غير الدولاتية فيها، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، 2013.
85. هشام محمد وآخرون، الإدارة الإلكترونية مدخل إلى الإدارة التعليمية الحديثة، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2013.
86. هيثم عبد الله ذيب، أصول التخطيط الاستراتيجي، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2017.
87. هيثم عبد الله ذيب، أصول التخطيط الاستراتيجي، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2017.
88. هيفاء عبد الرحمان ياسين التكريتي، آليات العولمة الاقتصادية وآثارها المستقبلية في الاقتصاد العربي، الطبعة الأولى دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.

89. وليد الحياي، التحليل المالي واستخداماته للرقابة على الأداء والكشف عن الانحرافات، مركز الكتاب الأكاديمي، الأردن، 2015.
90. وليد الحياي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن، 2015.
91. وليد محمد الشباني، مبادئ المحاسبة والتقرير المالي، مكتبة العبيكان، المملكة العربية السعودية، 2014.
92. وليد ناجي الحياي، مجدي أحمد السيد الجعبري، الإطار النظري للمحاسبة في ظل عمليات التجارة الإلكترونية، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، 2017.
93. وهيبه مقدم، الإدارة الاستراتيجية من خلال لوحة القيادة، دار التعليم الجامعي، 2019، مصر.
94. يوسف حسن يوسف، الأوراق المالية والسوق المالي العالمي، دار التعليم الجامعي، مصر، 2017.
- 2. الرسائل الجامعية:**
- أ. أطروحة دكتوراه
95. أحططاش نشيدة، أثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سطيف 1، 2017.
96. أحمد نقاز، المراجعة الداخلية مدخلا لإدارة رشيدة لشركات التأمين الجزائرية، أطروحة دكتوراه، تخصص: مالية ومحاسبة، 2016.
97. أحمد نقاز، المراجعة الداخلية مدخلا لإدارة رشيدة لشركات التأمين الجزائرية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2016.
98. أحمد نقاز، المراجعة الداخلية مدخلا لإدارة رشيدة لشركات التأمين الجزائرية، أطروحة دكتوراه، تخصص، مالية ومحاسبة، جامعة قاصدي مباح - ورقلة، 2016.
99. أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة عينة من شركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF 250، أطروحة دكتوراه، تخصص: مالية، محاسبة وتسويق في المؤسسة، جامعة باجي مختار / عنابة، 2014.

100. إيمان نعمون، تحليل أثر تبني الاستراتيجيات العامة للتنافس على أداء المؤسسات الصناعية - دراسة حالة مؤسسات قطاع الهاتف النقال في الجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص: اقتصاد صناعي، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2018.
101. بلاسكة صالح، فعالية مجالس الإدارة في تقييم الأداء الشامل لشركات المساهمة الجزائرية - دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم إقتصادية، جامعة فرحات عباس - سطيف 01، 2017.
102. بن خليفة حمزة، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة : مجموعة من المؤسسات الاقتصادية (2011 - 2015)، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص: محاسبة، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2018.
103. تريش حسينة، دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية - دراسة تطبيقية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر-، أطروحة دكتوراه، تخصص: مالية محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس - سطيف 1-، 2017.
104. حجاج نفيسة، أثر الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات والاتصال على الأداء المالي " دراسة حالة عينة من المؤسسات البترولية خلال الفترة (2010 - 2014)، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في المالية والمحاسبة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2017.
105. حجاج نفيسة، أثر الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات والاتصال على الأداء المالي " دراسة حالة عينة من المؤسسات البترولية الجزائرية خلال الفترة (2010 - 2014)"، أطروحة دكتوراه تخصص: مالية ومحاسبة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2017.
106. راشدي أمين، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، أطروحة دكتوراه، تخصص: مالية، محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس سطيف-1، 2018.
107. سامي هباش، مساهمة في تحسين وظيفة مراقبة التسيير في البنوك الجزائرية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، أطروحة دكتوراه، تخصص: علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف - المسيلة، 2017.
108. سايح فايز، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الاصلاح المحاسبي - دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص: علوم التسيير، 2015.

109. سعود وسيلة، حوكمة الشركات كأداة لرفع أدا المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أطروحة دكتوراه، تخصص استراتيجية المنظمات، جامعة محمد بوضياف - مسيلة، 2016.
110. السعيد قاسمي، التفاعل بين الرسالة والبيئة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية " دراسة حالة بعض مؤسسات صناعة الأدوية"، أطروحة دكتوراه، تخصص: علوم اقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012.
111. شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية ، أطروحة دكتوراه، تخصص: علوم اقتصادية.
112. صديقي خضرة، واقع تطبيق الحوكمة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة - دراسة حالة أن سي أي رويبة الجزائر، مذكرة دكتوراه، تخصص تسيير موارد بشرية، جامعة أبي بكر لقايد تلمسان، 2015
113. صديقي خضرة، واقع تطبيق الحوكمة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أطروحة دكتوراه، تخصص: تسيير موارد بشرية، جامعة أبي بكر بلقايد- تلمسان، 2015/2014.
114. العابدي دلال، حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية - دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية، أطروحة دكتوراه، تخصص: محاسبة، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2016.
115. عادل بومجان، تأهيل الموارد البشرية لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة : مؤسسة صناعة الكوابل - فرع جنرال كابل بسكرة، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة
116. عادل بومجان، تأهيل الموارد البشرية لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة: مؤسسة صناعة الكوابل - فرع جنرال كابل - بسكرة، أطروحة دكتوراه، تخصص: علوم التسيير، بسكرة، 2015،
117. عادل بومجان، تأهيل الموارد البشرية لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة: مؤسسة صناعة الكوابل - فرع جنرال كابل - بسكرة، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2015.
118. عادل حسن محمد الشيخ إسماعيل، دور المراجعة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي والمحاسبي لقطاع التأمين. دراسة ميدانية على عينة من شركات التأمين بجمهورية السودان والمملكة العربية السعودية، أطروحة دكتوراه، تخصص: محاسبة وتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2016 .

119. عبد المطلب ببيصار، دور الإستثمار في رأس المال الفكري في تحقيق الأداء المتميز لمنظمات الأعمال - دراسة عينة م المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة، أطروحة دكتوراه، جامعة المسيلة، 2017.
120. عبد المطلب ببيصار، دور الاستثمار في رأس المال الفكري في تحقيق الأداء المتميز لمنظمات الأعمال، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2017 .
121. عبد الواحد محمد، محاولة تقييم نظم المعلومات من خلال التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة **EVOLUTEC INTERNATIONAL** ، أطروحة دكتوراه، تخصص: محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2018.
122. عبد الواحد محمد، محاولة لتقييم نظم المعلومات من خلال التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في المحاسبة، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2018.
123. عرقوب وعلي، دور لوحة القيادة المستقبلية (bsc) في تحسين أداء المؤسسة وتحقيق رضا الزبون في ظل التوجه نحو حوكمة المؤسسات، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير منظمات، جامعة أمحمد بوقرة، 2015.
124. عرقوب وعلي، دور لوحة القيادة المستقبلية في تحسين أداء المؤسسة وتحقيق رضا الزبون في ظل التوجه نحو حوكمة الشركات، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة / بوقرة، 2015.
125. علون محمد لمين، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة، أطروحة دكتوراه، تخصص: محاسبة، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2016.
126. غلاي نسيمة، الحوكمة والمسؤولية الاجتماعية للشركات - دراسة حالة بعض مؤسسات تلمسان، أطروحة دكتوراه، تخصص: حوكمة الشركات، جامعة أبي بكر بلقايد، 2015.
127. كامل أحمد إبراهيم أبو ماضي، قياس أداء مؤسسات القطاع العام في قطاع غزة باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، أطروحة دكتوراه، تخصص: إدارة أعمال، جامعة الجنان - لبنان، 2015.

128. كامل أحمد إبراهيم أبو ماضي، قياس أداء مؤسسات القطاع العام في قطاع غزة باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه، جامعة الجنان، لبنان، 2015.
129. كامل أحمد إبراهيم أبو ماضي، قياس أداء مؤسسات القطاع العام في قطاع غزة باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، أطروحة دكتوراه، تخصص: إدارة أعمال، جامعة الجنان - طرابلس/ لبنان، 2015.
130. محمد البشير بن عمر، دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة -دراسة حالة المجمع الصناعي صيدال في الفترة الزمنية 2008-2013، أطروحة دكتوراه، تخصص: مالية مؤسسة، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، 2017.
131. مسيف خالد، دور تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق، أطروحة دكتوراه، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2017.
132. نبيل قبلي، دور مبادئ الحوكمة في تفعيل الأداء المالي لشركات التأمين دراسة حالة، أطروحة دكتوراه، تخصص: محاسبة، مالية وبنوك، جامعة حسبية بن بوعلي - الشلف، 2017.
133. نبيل قبلي، دور مبادئ الحوكمة في تفعيل الأداء المالي لشركات التأمين، أطروحة دكتوراه، تخصص: محاسبة، مالية وبنوك، جامعة شلف، 2017.
134. نعيمة عدي، أثر هيكل الملكية في تحقيق فعالية حوكمة المؤسسات، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، جامعة قاصدي مرياح - ورقلة، 2017.
135. نوال شين، تأثير الاتجاه الاستراتيجي على أداء منظمات الأعمال دراسة حالة: شركة نفضال لتوزيع وتسويق المنتجات البترولية، أطروحة دكتوراه، تخصص: علوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة.
136. نوي فطيمة الزهرة، أثر تطبيق الحوكمة المؤسسية على تحسين أداء البنوك الجزائرية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2017.
137. هشام بورمة، الحوكمة المؤسسية وتطبيقاتها في البنوك الإسلامية - دراسة عينة من البنوك الإسلامية، أطروحة دكتوراه، تخصص: علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2017.

ب- مذكرات ماجستير

138. إبراهيم إسحاق نسمان، دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة - دراسة تطبيقية على قطاع المصارف العاملة في فلسطين، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة وتمويل، 2009.
139. إبراهيم رباح إبراهيم المدهون، دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف العاملة في قطاع غزة - دراسة تطبيقية، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة وتمويل، جامعة غزة الإسلامية، 2011.
140. أحمد إياد صبحي ابو شعبان، مدى قيام المدقق الداخلي بتقييم المخاطر التشغيلية في الجامعات والكليات المتوسطة الفلسطينية في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة وتمويل، 2011.
141. أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، مذكرة ماجستير، تخصص: نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2007.
142. أكرم صابر السحار، العلاقة بين تطبيق إطار حوكمة الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية - غزة، 2015.
143. إياد حسن سالم، واقع التدقيق الداخلي في بلديات غزة - دراسة ميدانية تحليلية، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، 2012.
144. إياد سعيد محمود الصوص، مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي (دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في فلسطين)، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية - غزة، 2012.
145. بادن عبد القادر، دور حوكمة النظام المصرفي في الحد من الأزمات المالية المصرفية، مذكرة ماجستير، تخصص: مالية ومحاسبة، جامعة حسيبة بن بوعلي - شلف، 2008/2007.
146. باسل أمين شعيب مسمح، أثر هيكل الملكية على الأداء المالي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين (دراسة تطبيقية)، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، 2018.

147. براج بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية - دراسة عينة من المراجعين الداخليين، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة، جامعة أمحمد بوقرة، 2015.
148. بن عيسى ريم، تطبيق آليات حوكمة المؤسسات وأثرها على الأداء، مذكرة ماجستير، تخصص: اقتصاد وتسيير مؤسسة، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، 2012 .
149. بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة - دراسة ميدانية بمؤسسة الهضاب العليا - سطيف، مذكرة ماجستير، تخصص: دراسات مالية ومحاسبة معمقة، 2011.
150. بوحفص رواني، المراجعة البيئية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية - دراسة حالة المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب، مذكرة ماجستير، ¹تخصص: إقتصاد وتسيير البيئة، 2007.
151. بودودة مريم، استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية لتقويم الأداء الشامل للمؤسسة - دراسة حالة مؤسسة الخزف الصحي بالميلية، مذكرة ماجستير، تخصص: إدارة مالية، جامعة قسنطينة 02، 2014،
152. بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح - دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية، مذكرة ماجستير، تخصص : دراسات مالية ومحاسبة معمقة، جامعة فرحات عباس - سطيف، 2012.
153. جلاب محمد، حوكمة الشركات في المنظومة المصرفية ضمن التحولات الاقتصادية العالمية، مذكرة ماجستير، تخصص: إدارة أعمال، جامعة الجزائر 3، 2010.
154. حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة، جامعة الحاج لخضر - باتنة، 2009.
155. خلف بن تركي نائل الحربي، درجة توفر متطلبات تطبيق معايير الإدارة الاستراتيجية بمنطقة القصيم التعليمية من وجهة نظر القيادات التعليمية، مذكرة ماجستير، تخصص: الإدارة التربوية والتخطيط، جامعة أم القرى، المملكة العربية السعودية، 2015.
156. خيراني العيد، مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة - دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، 2013.

157. ديلمي عمر، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة من خلال استبيان، مذكرة ماجستير، تخصص: ، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009.
158. رغدة عابد عطاء الله المرايات، أثر أخلاقيات الأعمال للمنظمة على السلوك الأخلاقي وأداء رجال البيع للمنتجات الصيدلانية في مدينة عمان، مذكرة ماجستير، تخصص: إدارة أعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2011.
159. رولا عبد المجيد انشاصي، دور حوكمة الشركات في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة وتمويل، جامعة غزة الإسلامية، 2015.
160. ريم محمود أبو عامر، علاقة تكاليف الجودة بالأداء الاستراتيجي (دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في قطاع غزة)، مذكرة ماجستير، تخصص: المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية - غزة، 2015.
161. زلاسي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية - دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية خلال 2009-2010، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة وجباية، 2012.
162. سامي يوسف محمد إسماعيل، مدى مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي - دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات التدقيق العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، 2014.
163. سامي يوسف محمد إسماعيل، مدى مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي " دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات التدقيق العاملة في قطاع غزة "، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية - غزة، 2014.
164. سعود وسيلة، حوكمة المؤسسات كأداة لرفع أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، رسالة دكتوراه، علوم التسيير، تخصص استراتيجيات المنظمات، جامعة محمد بوضياف - مسيلة، 2016، ص 03.
165. السعيد بلوم، أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية دراسة ميدانية بمؤسسة المحركات والجرارات، مذكرة ماجستير، تخصص: تنمية وتسيير موارد بشرية، جامعة منتوري-قسنطينة، 2017.

166. سهيلية يمينة، دور حوكمة الشركات في رفع كفاءة سوق الأوراق المالية مع الإشارة إلى حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص: نقود وبنوك، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2010.
167. شعباني لظفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك " دورة مبيعات - مقبوضات"، مذكرات ماجستير، نخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2004.
168. شعباني لظفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك، مذكرة ماجستير، تخصص: إدارة أعمال، جامعة الجزائر 3، 2004.
169. صالح بلاسكة، قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية - دراسة حالة بعض المؤسسات، مذكرات ماجستير، تخصص: الإدارة الاستراتيجية، جامعة فرحات عباس - سطيف، 2012.
170. صالح بلاسكة، قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية - دراسة حالة بعض المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماجستير، تخصص: الإدارة الاستراتيجية، جامعة فرحات عباس - سطيف، 2012.
171. طلحة أحمد، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة مجمع صيدال، مذكرة ماجستير، تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة عمار تليجي بالأغواط، 2012.
172. العابدي دلال، حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية، رسالة دكتوراه، علوم اقتصادية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015/2016.
173. عادل جواد الرفاتي، مدى قدرة المنظمات الأهلية الصحية بقطاع غزة على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية - غزة، 2011.
174. عبد السلام خميس بدوي، أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية - غزة، 2011.
175. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2010.

176. عبد القادر رقرق، متطلبات تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسط في ظل التحولات الإقتصادية الراهنة: دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص: اقتصاد دولي، جامعة وهران، 2010.
177. عبير محمد فتحي العفيفي، معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها - دراسة تحليلية تطبيقية على مؤسسات السلطة الفلسطينية بقطاع غزة، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية - غزة، 2007.
178. عثمان عثمانية، الحوكمة وأثرها على الأداء المال للشركة دراسة مقارنة بين بعض الشركات الأمريكية والجزائرية، مذكرة ماجستير، تخصص إستراتيجية مالية جامعة تبسة، 2011.
179. عثمان ميرة، أهمية تطبيق الحوكمة في البنوك وأثرها على بيئة الأعمال، مذكرة ماجستير، تخصص: علوم اقتصادية، جامعة مسيلة، 2012.
180. عمر زهير عزالدين عز الدين، أثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية على أداء المدقق الداخلي دراسة ميدانية على الجامعات الأردنية الخاصة، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2017.
181. فتيحة بن الدين، دور الهيئات الدولية في إرساء وتعزيز مبادئ الحوكمة، مذكرة ماجستير، تخصص: مالية واقتصاد دولي، جامعة حسيبة بن بوعلي - الشلف، 2012.
182. فكري عبد الغني محمد جوده، مدى تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية في المصارف الفلسطينية وفقا لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية - دراسة حالة بنك فلسطين، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة أعمال، جامعة غزة الإسلامية، 2008.
183. كاروس أحمد، تصميم إدارة المراجع الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2011.
184. لخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات - دراسة حالة مجمع صيدال، مذكرة ماجستير، تخصص: اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011.
185. لقلطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر دراسة حالة من خلال الاستبيان، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة، جامعة الحاج لخضر - باتنة، 2009.

186. محمد أحمد محمد أبو قمر، تقويم أداء بنك فلسطين المحدود باستخدام بطاقة قاس الأداء المتوازن، مذكرات ماجستير، تخصص: المحاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية - غزة، 2009.
187. محمد جلاب، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات - دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة، جامعة أمحمد بوقرة / بومرداس، 2015.
188. محمد جلاب، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة بومرداس، 2015.
189. محمد جلاب، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة، 2015.
190. محمد صالح جمعي، أثر النظام المحاسبي المالي في إرساء مبادئ الحوكمة المالية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، تخصص: دراسات مالية ومحاسبية، جامعة محمد بوضياف - المسيلة، 2015 .
191. محمد كمال سعيد كامل النونو، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة وتمويل، جامعة غزة الإسلامية، 2009.
192. معاوية عوض الغزاوي، البعد المالي لبطاقة الأداء المتوازن ومعوقات تطبيقه في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة، جامعة جدارا، 2015.
193. مومن شرف الدين، دور الإدارة بالعمليات على تحسين الأداء للمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة نقاوس للمصبرات باتنة، مذكرة ماجستير، تخصص: إدارة استراتيجية، 2012.
194. هدى مؤيد حاتم السعدون، استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقويم الأداء الاستراتيجي في جامعة القادسية، مذكرة ماجستير، تخصص: علوم المحاسبة، جامعة القادسية، 2017.
195. هيا مروان ابراهيم لظن، مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO - دراسة تطبيقية على القطاعات الحكومية في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة وتمويل، جامعة غزة الإسلامية، 2016.
196. ورود ناهض الشوا، دور المدقق الداخلي في إدارة مخاطر بيئة العمل، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية-غزة، 2014.

197. يوسف سعيد يوف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري - دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية - غزة، 2007.

3. المجالات والدوريات:

198. 1 سناء عبد الرحيم سعيد العبادي، زيدان محمد ناصر العتبي، تأثير عناصر النجاح الحرجة في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة بحث ميداني لأراء عينة من المدراء في شركة المعتصم العامة للمقاولات الإنشائية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 20، العدد 80، 2014.

199. ابراهيم محمد، بشرى فاضل، أنموذج مقترح للإفصاح عن حوكمة الشركات وآلياتها الداخلية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد: 39، 2014.

200. أحمد عارف محروس أبو النجاه سعد الدين، القياس المتوازن في ظل تطبيق مدخل إدارة الجودة الشاملة لفاعلية تحقيق رقابة تكاليف الجودة في المنشآت الخدمية - دراسة تطبيقية، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، 2013.

201. أحمد محمد العمري، فضل عبدالفتاح عبد المغني، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، العدد 3، 2006.

202. بتول محمد نوري، علي خلف سلمان، حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، يومي 18 و 19 ماي 2011، جامعة سعد دحلب البليدة.

203. براى الهادي، بطاقة الأداء المتوازن وعلاقتها بأنشطة التسويق البنكي، مجلة الاقتصاد والتنمية - مخبر التنمية المحلية المستدامة - جامعة المدينة، العدد 02 .

204. بريش عبد القادر، حمو محمد، البعد السلوكي والأخلاقي لحوكمة الشركات ودورها في التقليل من آثار الأزمة المالية العالمية، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس - سطيف، 20/21 أكتوبر 2009.

205. بشرى عبد الوهاب محمد حسن، حسين جليل محسن، تأثير آليات حوكمة الشركات في ممارسات التحفظ المحاسبي بحث تطبيقي في عينة من المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 93.

206. بلبركاني أم الخليفة، آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة التنظيم والعمل، العدد 05، 2014.

207. بن عبد الرحمان ناريمان، بن الشيخ سارة، واقع الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية في ظل المستجدات الحالية، الملتقى العلمي الدولي حول : آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر، 25-26 نوفمبر 2013.
208. حازم أحمد فروانة، الرقابة الداخلية في البنوك التجارية - دراسة مقارنة بين بنك فلسطين في غزة والبنك الإسلامي الفلسطيني، مجلة إيليزا لبحوث والدراسات، العدد الثاني، 2017.
209. حساني رقية، سكور أمال، أثر هيكلية الملكية كميكانيزم داخلي لحوكمة المؤسسات على أداء البنوك التجارية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد: 18، 2015.
210. خلود عاصم، وناس العبيدي، دور حوكمة الشركات في معالجة الاختلالات الهيكلية في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، 2011.
211. خملي فريد، شوق فوزي، دور لجان المراجعة في إرساء دعائم حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية دراسة تجرية شركة سبكيم في مجال تجسيد مبادئ الحوكمة، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد 02، 2016.
212. خولة حسين حمدان، لجنة التدقيق التشكيل والمهام دراسة مقارنة، مجلة الكوت لعلوم الاقتصادية والادارية، جامعة واسط، العدد 19.
213. دانا اكرم فقي محمود، شيلان عارف احمد، المحددات التي تواجه نظام الرقابة الداخلية في بيئة المصارف التجارية- دراسة ميدانية لعينة من المصارف التجارية العاملة في محافظ السليمانية، مجلة جامعة التنمية البشرية، العدد 04، 2017.
214. رشا كهينة، شكري معمر سعاد، انعكاسات حوكمة الشركات على الأسواق المالية، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، العدد الثالث، 2016.
215. زرزاز العياشي، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركة، الملتقى الدولي الثامن: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات وأفاق، يومي 08/07 ديسمبر 2010، جامعة العربي بن مهيدي- أم البواقي.
216. سعاد بوهلالة، دور آليات الرقابة ولجان المراجعة ذات البعد الأخلاقي في زيادة فعالية الحوكمة بإدارة منظمات الأعمال، مجلة الدراسات المالية والاقتصادية، العدد 10، 2017.
217. سعود جايد مشكور، حيدر عباس عبد، علاقة نظام الحوكمة بجودة التدقيق واثرها في محاربة الفساد المالي والإداري، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية، جامعة الوسط - العراق، العدد 24، 2016.

218. سعيد بوهراوة، حايمة بوكروشة، حوكمة المؤسسات المالية الإسلامية- تجربة البنك المركزي الماليزي، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد02، 2015.
219. سناء عبد الكريم الخناق، الاطار المؤسسي والتشريعي لحاكمة المؤسسات المالية التجربة الماليزية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، 2012.
220. صبايحي نوال، واقع الحوكمة في دول مختارة - مع التركيز على التجربة الجزائرية، المؤتمر الدولي الثامن حول : دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعلوي - الشلف.
221. صلاح الدين شاكر البغدادي، أحمد نوفل عوده، كفاءة وفاعلية الرقابة الداخلية في تقييم أداء المؤسسات الحكومية - دراسة تطبيقية في مديرية مجاري محافظة القادسية، مجلة كلية التراث الجامعة ، العدد20.
222. صلاح مهدي جواد الكواز، على تحسين كاظم الخفاجي، تطبيق تقنية بطاقة العلامات المتوازنة في تقويم الاستراتيجي دراسة تطبيقية في مصنع اطارات الديوانية، مجلة المثني للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة المثني، العدد03، 2019.
223. عابي خليدة، فاتح سردوك، دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية- دراسة تحليلية لعينة من المراجعين الخارجيين والمستفيدين من خدماتهم في ظل حوكمة الشركات بالجزائر، مجلة روى اقتصادية، العدد 12، جوان 2017.
224. عاشور مزريق، صورية معموري، حوكمة الشركات بين فلسفة المفهوم الإداري وإمكانية التجسيد الفعلي، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 06-07 ماي 2017، جامعة محمد خيضر بسكرة.
225. عبدي نعيمة، أثر هيكل الملكية في تحقيق مبادئ حوكمة المؤسسات - دراسة نقدية تحليلية، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، العدد 02، 2014.
226. عنتشاش يوسف، الطيب بالولي، تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات التأمينية كآلية لإدارة المخاطر، الملتقى العلمي الدولي حول : آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر، 26 -25 نوفمبر 2013.
227. علي عبد الصمد، إطار حوكمة المؤسسات في الجزائر- دراسة مقارنة مع مصر، مجلة الباحث، العدد 12، 2013.
228. علي يوسف، أثر محددات هيكل ملكية المنشأة في تحفظ التقارير المالية -دراسة تطبيقية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية، العدد الأول، 2012.

229. عماد محمد أبو عجيلة، علام حمدان، أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح (دليل من الأردن)، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، أيام 20 - 21 أكتوبر 2009، جامعة فرحات عباس - سطيف
230. عمر إقبال المشهداني، ماهر علي حسين الشام، الأزمات المالية وأثرها على مهنة المحاسبة والتدقيق، مجلة تنمية الرافدين، العراق، العدد 117، 2018.
231. عناني عبد الله، دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة الشركات، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد السابع، جامعة سكيكدة، 2017.
232. غازي عبدالعزيز سليمان البياتي، ارينا فرج، جيا كريم، دور لجان التدقيق في دعم الحوكمة وانعكاس ذلك في ترسيخ الحكم الراشد، دراسة استطلاعية لأراء عينة من الحاسبين والمدققين العاملين في محافظة السليمانية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية الاقتصادية، العدد 08، 2018.
233. فاطمة الزهرا طاهري، عيساوي سهام، دور حوكمة الشركات في الرفع من كفاءة السوق المالية، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، 07/06 ماي 2012، جامعة بسكرة.
234. فاطمة جاسم محمد، تامر عادل الصقر، تقييم فاعلية لجان المراجعة في المصارف العراقية الأهلية، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 30، 2012.
235. فقير سامية، لعروم محمد أمين، دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية NAA والمعايير الدولية ISA، ورقة تدرج ضمن الملتقى الوطني حول: واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، المنظم من طرف كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة - بومرداس، 11-12 أبريل 2018.
236. قاسم محمد العنزي، حسنين حسين هاتف، الجودة الشاملة ودورها في تحسين الأداء التشغيلي للعاملين 2017 - 2018، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد التاسع، العدد الأول، 2019.
237. كزار حميدي، أحمد حسين مجي، علاء حسين نصيف، أهمية لجنة التدقيق ودورها في تحسين نظم الرقابة الداخلية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية، العدد 03، 2017،
238. كشرود بشير، محيوت نسيمة، الإطار المتكامل للرقابة الداخلية coso-ic وأثره على الرقابة الداخلية في الجزائر، مجلة جديد الاقتصاد، العدد 11، 2016.

239. لطرش بلال، لواج عبدالرحيم، بطاقة الاداء المتوازن كألية لتقييم وتحسين الاداء في المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى
240. محمد فلاق، التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة الجودة الايزو 9001، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة- جامعة سكيكدة- يومي 11-12 أكتوبر 2010.
241. محمد مصطفى الجبو، تقييم مدى مساهمة إدارة المراجعة الداخلية بالشركات الصناعية الليبية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات من خلال تطبيق المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، - دراسة تطبيقية على الشركة الليبية للحديد والصلب، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، عدد خاص، 2017.
242. مخفي أمين، فداوي أمينة، تجارب وممارسات الدول النامية والمتقدمة في مجال تكريس مبادئ حوكمة المؤسسات لتحقيق التنمية المستدامة، الملتقى العلمي الدولي حول : آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر، 25-26 نوفمبر 2013، ص 210.
243. مراد رابح كواشي، ريم السعيد بودودة، نموذج مقترح للربط بين بطاقة الأداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية لتقييم الأداء الشامل للمؤسسة: دراسة حالة مؤسسة الخزف الصحي بالميلية والمؤسسة الجدو للخزف الصحي بالغزوات، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 13، العدد 02، 2017.
244. مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، رماح للبحوث والدراسات، مجلة دولية علمية محكمة متخصصة في الاقتصاد والعلوم الإدارية ، العدد 01، 2005.
245. مروان سلطاني الحياي، ليث محمد سعيد محمد الجعفر، دور الحوكمة في دعم قرار الاستثمار، مجلة الاقتصاد والمالية، العدد الأول، 2015.
246. مسعود درواسي، ضيف الله محمد الهادي، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والإداري، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر / بسكرة، 07/06 ماي 2012.

4. ملتقيات

247. هاني عبد الرحمان العمري، منهجية تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في المؤسسات السعودية، المؤتمر الدولي للتنمية الإدارية نحو أداء متميز في القطاع الحكومي، المملكة العربية السعودية/ معهد الإدارة العامة، 2009.

248. الياس بن ساسي، مريم فيها خير، قراءة نظرية لآليات حوكمة الشركات وفق مقاربات أوليفار ويليامسون الحائز على جائزة نوبل 2009، الملتقى العلمي الدولي حول : آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر، 26-25 نوفمبر 2013.
249. يزيد صالح، عبد الله مايو، دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ الحوكمة - دراسة ميدانية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، عدد 04، جوان 2016.

5. التقارير

250. وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، الجزائر، 2009.
251. عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، إتحاد المصارف العربية، 2007.
252. طارق الله خان، حبيب أحمد، إدارة المخاطر تحليل قضايا في الصناعة المالية الإسلامية، البنك الإسلامي للتنمية، 2003.
253. مبادئ منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي للحكم المشترك، نشرة خاصة بمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، 2004.
254. البنك المركزي المصري، المعهد المصرفي المصري، إدارة المخاطر المؤسسية، العدد 25، مبادرة التنقيف والخدمات المالية، المبادرة القومية للمعهد المصرفي المصري، 2013.
255. رسلان خضور، المؤسسات الرائدة ودورها في الإصلاح الاقتصادي، ندوة الثلاثاء الاقتصادية الثانية والعشرون حول بعض تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية الراهنة، جمعية العلوم الاقتصادية السورية، 12-05-2009.
256. أحمد بن محمد الرزين، حوكمة الشركات المساهمة: دراسة فقهية، نشرة من قبل برنامج دعم رسائل وأبحاث طلاب الدراسات العليا في كرسي سابق لدراسات الأسواق المالية الإسلامية مشروع رقم 2-01
257. خولة فريز النوباني، عبد الله صديقي، حوكمة المؤسسات المالية الإسلامية، شركة أرفاق للإستشارات المالية الإسلامية والتدريب، 2016 .

258. المعهد الدولي للمدققين الداخليين IIA، المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، قام بترجمة هذه المعايير الى اللغة العربية فريق عمل من مجلس حكام جمعية المدققين الداخليين في لبنان بإشراف الأستاذ ناجي فياض.

ب- مراجع باللغة الأجنبية

259. Jan A.P. **Hoogervorst, Enterprise Governance and Enterprise Engineering**, Library of Congress, Netherlands 2009.

260. A. Naciri , **Corporate Governance Around the World**, First published, by Routledge, 2008.

261. Christine A. Mallin, **Corporate Governance**, British Library Cataloguing in Publication Data, FOURTH EDITION, United Kingdom, 2013.

262. A.naciri , **corporate governance around the world**, Simultaneously published in the USA and Canada by Routledge First published, 2008.

263. Hussein Elasrag, Shariah **Supervisory Activities: Governance and Quality**,

264. DAHAK Nadja, **L'adaptation du Balanced Scorecard à l'établissement hospitalier spécialisé public en Algérie Adaptation of the Balanced Scorecard to the specialized hospital establishment in Algeria**, Revue DIRASSAT, Vol 11, N0 01 – Janvier 2020.

265. Petr Řehoř, Darja Holátová, **APPLICATION OF BALANCED SCORECARD METHOD AS A TOOL FOR STRATEGIC MANAGEMENT OF CHOSEN MUNICIPALITY**, active citizenship by management, knowledge management & innovation knowledge and learning, 19–21june2013, international conference, Croatia.

266. Habib-Uz-Zaman Khan, Abdel K. Halabi, Kurt Sartorius, **The use of multiple performance measures and the balanced scorecard (BSC) in Bangladeshi firms An empirical investigation**, Journal of Accounting in Emerging Economies, Vol. 1 No. 2, 2011.

267. Kaplan, Robert S., **the balanced scorecard : translating strategy into action**, library of congress cataloging – in – publication data, usa, 1996.

268. Marc Hufty, **Jeux de gouvernance: regards et réflexions sur un concept**, KARTHALA Editions, 2007, Suisse.

269. Alain Fine, **Gouvernance d'entreprise: Nouveaux défis financiers et non financiers**, Boeck Supérieur, 01 édition, 2009.

مواقع أنترنت

1. <http://www.onplc.org.dz>
2. <http://www.ecss-online.com>
3. <http://www.amic-eg.com/>
4. <http://iefpedia.com/arab>

الملحق رقم 01 قائمة الأساتذة المحكمين للإستبيان

الرقم	الإسم واللقب	الصفة	الجامعة
01	سهام جفافية	أستاذ مساعد صنف ب	جامعة الشهيد أحمد بوقرة بومرداس
02	يونس زين	أستاذ تعليم عالي	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي
03	موسى بوشنب	أستاذ محاضر أ	جامعة الشهيد أحمد بوقرة بومرداس
04	برايح بلال	أستاذ مساعد صنف أ	جامعة بجاية

الملحق رقم 02 الاستبيان الموزع على عينة الدراسة

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

إِسْتِـبْـيـان

سيدتي، سيدي.... تحية طيبة وبعد

يشرفنا أن نضع بين أيديكم هذا الاستبيان والذي يندرج ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه طور ثالث تخصص محاسبة وتدقيق بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، والذي يهدف إلى إتمام أطروحة دكتوراه تحت عنوان " دور وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وانعكاسها على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية "، حيث نأمل مساهمتكم في إثراء الدراسة من خلال إختيار الاجابات التي ترونها مناسبة حسب وجهة نظركم، ونحيطكم علما أنه سيتم التعامل مع مختل البيانات بسرية تامة بما يخدم البحث العلمي.

ختاما تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير.

1- المعلومات الشخصية: " الرجاء ملء الجدول الموالي بما يمتلككم "

السن	التخصص	الخبرة	الوظيفة	الشهادة

2- دراسة مدى تبني المراجعة الداخلية من طرف المؤسسات الجزائرية

المحور الأول : ميثاق المراجع الداخلية

الرقم	الفقرة	غ موافق بشدة	غ موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يجب تحديد غرض وسلطة ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي تحديداً رسمياً ضمن ميثاق التدقيق الداخلي					
02	ويجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بمراجعة دورية لميثاق التدقيق الداخلي وعرضه على الإدارة العليا ومجلس الإدارة للموافقة عليه					
03	يجب تحديد طبيعة الخدمات الإستشارية في ميثاق التدقيق الداخلي					
04	يجب الإقرار بالطبيعة الإلزامية للمبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي					

المحور الثاني : الإستقلالية والموضوعية

الرقم	الفقرة	غ موافق بشدة	غ موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلاً، ويجب على المدققين أداء أعمالهم بموضوعية؛					
02	لرئيس التنفيذ للتدقيق الداخلي إمكانية الوصول المباشر وبدون أي قيود الى الإدارة العليا ومجلس الإدارة،					
03	تتم إدارة الأمور التي تهدد الإستقلالية على مستوى المدقق الداخلي منفرداً وعلى مستوى مهمات التدقيق، وعلى المستويين الوظيفي والتنظيمي					
04	تقتضي الموضوعية عدم تبعية أحكام المدققين الداخليين بشأن مسائل التدقيق لآراء الآخرين					
05	تتم إدارة الأمور التي تهدد الموضوعية على مستوى المدقق الداخلي منفرداً، وعلى مستوى مهمات التدقيق، وعلى المستويين الوظيفي والتنظيمي					
06	منصب الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تابعاً لمستوى تنظيمي في المؤسسة يكفل أداء نشاط التدقيق الداخلي لمسؤولياته على أكمل وجه					
07	يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي في مأمّن من أي تدخل في تحديد نطاق التدقيق وإنجاز أعماله وإبلاغ					

					النتائج	
					يجب أن يتصف المدققون الداخليون بالنزاهة وعدم التحيز، وأن يجتنبوا أي تضارب في المصالح.	08
					يجب أن يتمتع المدققون الداخليون عن تقييم العمليات التي كانوا مشرفين عليها فيما سبق	09
					وجد ما من شأنه أن يؤثر على إستقلالية أو موضوعية المدققين الداخليين أثناء مهمات إستشارية مقترحة، فإنه يجب عليهم الإفصاح عن ذلك للعميل الذي أمر بهذه المهمة قبل قبولها	10
					يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلاً، ويجب على المدققين الدا أداء أعمالهم بموضوعية.	11

المحور الثالث : المهارة والعناية المهنية اللازمة

الرقم	الفقرة	غ موافق بشدة	غ موافق	محاييد	موافق	موافق بشدة
01	يجب على المدققين الداخليين أن يمتلكوا المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ المسؤوليات الفردية					
02	ويجب على نشاط التدقيق الداخلي ككل أن يمتلك أو يحصل على المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ المسؤوليات المنوطة به					
03	يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الحصول على المشورة والمساعدة من					

					أشخاص مؤهلين	
					04 أن يتمتع المدققون الداخليون بالمعرفة الوافية التي تمكنهم من تقييم مخاطر الإحتيال والكيفية التي تُدير بها المؤسسة	
					05 يجب أن يكون لدى المدققين الداخليين معرفة وافية بأهم مخاطر تكنولوجيا المعلومات	
					06 يجب على المدققين الداخليين بذل مستوى العناية والمهارة المتوقع أن يكون عليه أي مدقق داخلي يتحلى بمستوى معقول من التبصر والاعتدال.	
					07 سياق بذل العناية المهنية اللازمة يجب أن يأخذ المدققون الداخليون في الإعتبار استخدام التدقيق المعتمد على التكنولوجيا وغيرها من تقنيات تحليل البيانات	
					08 يجب ان يتنبه المدققون الداخليون الى المخاطر الهامة التي قد تؤثر على الأهداف أو العمليات أو الموارد.	
					09 يجب على المدققين الداخليين تعزيز معارفهم ومهاراتهم وكفاءاتهم الأخرى عن طريق التطوير المهني المستمر	
					10 يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يضع ويحافظ على برنامج لتأكيد وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي	
					11 يحتوي برنامج تأكيد وتحسين الجودة على تقييمات داخلية وتقييمات	

					خارجية على السواء
--	--	--	--	--	-------------------

المحور الرابع : برنامج تأكيد وتحسين الجودة

الرقم	الفقرة	غ موافق بشدة	غ موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يضع ويحافظ على برنامج لتأكيد وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي					
02	يجب أن يحتوي برنامج تأكيد وتحسين الجودة على تقييمات داخلية وتقييمات خارجية على السواء.					
03	المراقبة المستمرة لأداء نشاط التدقيق الداخلي					
04	يتم المراجعات الدورية التي تنفذ بأسلوب التقييم الذاتي أو بواسطة أشخاص آخرين من داخل المؤسسة ممن تتوفر لديهم المعرفة الكافية بممارسات التدقيق الداخلي					
05	الإشارة الى أن نشاط التدقيق الداخلي يتقيد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي تكون مناسبة فقط إذا كانت مدعومة بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة					
06	في حالة عدم التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير التأثير على النطاق الكلي لنشاط التدقيق الداخلي أو عملياته فيجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يفصح عن عدم التقيد وتأثيره إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة					

					07	يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يدير نشاط التدقيق الداخلي بفعالية لضمان أنه يضيف قيمة للمؤسسة
					08	يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع خطة مبنية على المخاطر من أجل تحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي، بما يتماشى مع أهداف المؤسسة
					09	يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يبلغ خطط نشاط التدقيق الداخلي والموارد التي تتطلبها
					10	يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يتأكد من أن موارد التدقيق الداخلي مناسبة وكافية ويتم توظيفها توظيفاً فعالاً لإنجاز خطة التدقيق المعتمدة
					11	ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يشارك المعلومات وينسق النشاطات مع الجهات الخارجية والداخلية الأخرى التي تقدم خدمات التأكيد والإستشارة،
					12	يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يضع ويحافظ على برنامج لتأكيد وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي
					13	يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يقوم بصفة دورية بإبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة عن غرض، وسلطة، ومسؤولية، وأداء نشاط التدقيق الداخلي وفقاً للخطة الموضوعة له، وعن تقيّد

					هذا النشاط بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير
					14 عندما يقوم مزود خدمات خارجي بممارسة دور نشاط التدقيق الداخلي، فإنه يجب عليه أن يلفت إنتباه المؤسسة الى أنها مسؤولة على الحفاظ على نشاط تدقيق داخلي فعال

المحور الخامس : إدارة نشاط التدقيق الداخلي

الرقم	الفقرة	غ موافق بشدة	غ موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	عند التخطيط لمهمة تدقيق لجهات خارج المؤسسة، يجب على المدققين الداخليين إعداد إتفاق كتابي معهم بخصوص الأهداف والنطاق ومسؤوليات كل طرف والتوقعات الأخرى					
02	يجب على المدققين الداخليين الإتفاق مع عملاء المهمات الإستشارية حول الأهداف والنطاق ومسؤوليات كل طرف وتوقعات العميل الأخرى					
03	يجب على المدققين الداخليين إجراء تقييم أولي للمخاطر المتصلة بالنشاط الذي يتم التدقيق عليه					
04	يجب أن يأخذ المدققون الداخليون في اعتبارهم عند تحديد أهداف مهمة التدقيق احتمال وجود أخطاء هامة أو عمليات احتيال أو حالات عدم تقيد أو مخاطر أخرى					

					05	من الضروري وجود مقاييس كافية لتقييم الحوكمة وإدارة المخاطر والضوابط الرقابية
					06	يجب أن تتناول أهداف المهمة الإستشارية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة وذلك في حدود النطاق المتفق عليه مع عميل هذه المهمة
					07	عند التخطيط لمهمة تدقيق لجهات خارج المؤسسة، يجب على المدققين الداخليين إعداد إتفاق كتابي معهم بخصوص الأهداف والنطاق ومسؤوليات كل طرف والتوقعات الأخرى

المحور السادس : تنفيذ مهمة التدقيق

الرقم	الفقرة	غ موافق بشدة	غ موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق مراقبة مسألة الإطلاع على وثائق المهمة. ويجب أن يتحصل على موافقة الإدارة العليا و/أو المستشار القانوني عند الإقتضاء وذلك قُبيل تمكين جهات خارجية من الإطلاع على وثائق المهمة					
02	يجب على المدققين الداخليين بناء استنتاجاتهم ونتائج مهمة التدقيق على أساس أعمال التحليل والتقييم المناسبة					
03	يجب على المدققين الداخليين توثيق					

					معلومات كافية، وموثوقة، وذات صلة، ومفيدة، لتأييد استنتاجات ونتائج مهمة التدقيق	
					يجب الإشراف على مهام التدقيق بالشكل المناسب، بما يكفل تحقيق أهدافها، والتأكد من جودتها، وتطوير فريق العمل	04
					جب أن يحدد الرئيس التنفيذي للتدقيق قواعد الاحتفاظ بملفات المهمة وذلك بغض النظر عن الوسائل المستعملة ، لتخزين هذه الملفات. ويجب أن تكون هذه القواعد منسجمة مع توجهات المؤسسة وأي متطلبات تشريعية أو متطلبات أخرى ذات علاقة	05
					يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يعد سياسات للتحكم في حماية والإحتفاظ بوثائق المهمة الإستشارية، وكذلك الشأن بالنسبة لمسألة تمكين جهات داخلية وخارجية من الإطلاع عليها	06
					يجب على المدققين الداخليين تحديد معلومات كافية، وموثوقة، وذات صلة، ومفيدة، لتحقيق أهداف مهمة التدقيق.	07

المحور السابع : مراقبة سير العمل

الرقم	الفقرة	غ موافق بشدة	غ موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يجب أن يتضمن التبليغ النهائي لنتائج المهمة الإستنتاجات القابلة للتطبيق والتوصيات و/أو خطط العمل ذات الصلة. وحينما يكون ذلك مناسباً، فإنه جب تقديم رأي المدققين الداخليين.					
02	يجب ان تكون التبليغات صحيحة، وموضوعية، وواضحة، وموجزة، وبتأءة، وكاملة، وحسنة التوقيت.					
03	إذا احتوى أي تبليغ نهائي على حالات خطأ أو سهو هامة، فيجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بإبلاغ المعلومات المصححة الى جميع الأطراف الذين كانوا قد تلقوا التبليغ الأصلي.					
04	عندما يتم إصدار رأي كلي عام، يجب أن يؤخذ في الإعتبار استراتيجيات، وأهداف، ومخاطر المؤسسة، وتوقعات الإدارة العليا ومجلس الإدارة والأطراف المعنية الأخرى. ويجب أن يكون الرأي الكلي العام مؤيداً بمعلومات كافية، وموثوقة وذات صلة، ومفيدة					

ثانياً. دراسة مدى تبني حوكمة الشركات

المحور الأول : مبدأ حقوق المساهمين والمعاملة المتساوية للمساهمين

الرقم	الفقرة	غ موافق بشدة	غ موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	للمساهمين الحق في المشاركة، وفي الحصول على معلومات كافية عن القرارات المتصلة بالتغيرات الأساسية في الشركة					
02	ينبغي أن تتاح للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين					
03	ينبغي أن يكون للمساهمين - داخل كل فئة - نفس حقوق التصويت . فكافة المساهمون يجب أن يتمكنوا من الحصول على المعلومات المتصلة بحقوق التصويت الممنوحة					
04	يجب ضمان الصياغة الواضحة والافصاح عن القواعد والاجراءات التي تحكم حيازة حقوق الرقابة على الشركات في أسواق رأس المال					
05	يتعين تزويد المساهمين بالمعلومات الكافية في التوقيت المناسب، بشأن تواريخ وأماكن وجداول أعمال الاجتماعات العامة،					

المحور الثاني : دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات

الرقم	الفقرة	غ موافق بشدة	غ موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	ينبغي أن يعمل إطار حوكمة الشركات على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون .					
02	في حالة انتهاك حقوق أصحاب المصالح فإنه يجب أن تتاح لهم فرصة الحصول على تعويضات					
03	يجب أن يسمح إطار حوكمة الشركات بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح وأن تكفل تلك الآليات بدورها تحسين مستويات الأداء					
04	حينما يشارك أصحاب المصالح في عملية حوكمة الشركة، يجب أن تكفل لهم فرصة الحصول على المعلومات المتصلة بذلك.					
05	يتمتع أصحاب المصالح الذين يتعاملون مع المؤسسة من خلال معاملة متساوية فيما بينها حيث لا يمكن تفضيل فئة على فئة أخرى					

المحور الثالث : الإفصاح والشفافية

الرقم	الفقرة	غ موافق بشدة	غ موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	ينبغي أن يشمل الإفصاح، دون أن يقتصر، على المعلومات الأساسية المتصلة : النتائج المالية والتشغيلية للشركة، أهداف الشركة، ملكية الأغلبية وحقوق التصويت					
02	يجب الاضطلاع بعملية مراجعة سنوية عن طريق مراجع مستقل، بهدف إتاحة التدقيق الخارجى والموضوعى للأسلوب المستخدم فى إعداد تقديم القوائم المالية.					
03	ينبغي إعداد ومراجعة المعلومات، وكذا الإفصاح عنها، بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المحاسبية والمالية، كما ينبغي أن يفي ذلك الأسلوب بمتطلبات الإفصاح غير المالية وأيضًا بمتطلبات عمليات المراجعة.					
04	ينبغي أن تكفل قنوات توزيع المعلومات إمكانية حصول مستخدمى المعلومات عليها فى الوقت الملائم وبالتكلفة المناسبة.					
05	ينبغي اعداد المعلومات، ومراجعتها، والافصاح عنها وفقاً لأعلى المعايير المحاسبية والمالية وغير المالية للإفصاح والمراجعة.					

					ينبغي اجراء المراجعة السنوية بواسطة مراقب حسابات مستقل لكي يتحقق وجود تأكيد خارجي وموضوعي بشأن الأسلوب المستخدم فى اعداد وتقديم القوائم المالية.	06
					يتم نشر مختلف التقارير سواء كانت سنوية أو فصلية، بهدف الاطلاع عليها من مختلف الأطراف	07

المحور الرابع : مسؤوليات مجلس الإدارة

الرقم	الفقرة	غ موافق بشدة	غ موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على اساس توافر كامل للمعلومات، وكذا على اساس النوايا الحسنة، وسلامة القواعد المطبقة، كما يجب أن يعمل لتحقيق مصالح الشركة والمساهمين.					
02	حينما ينتج عن قرارات مجلس الإدارة تأثيرات متباينة على مختلف فئات المساهمين، فإن المجلس ينبغي أن يعمل على تحقيق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين.					
03	يجب أن يضمن مجلس الإدارة التوافق مع القوانين السارية وأن يأخذ فى الاعتبار اهتمامات كافة اصحاب المصالح.					
04	يجب أن يتمكن مجلس الإدارة من ممارسة التقييم الموضوعى لشيئون الشركة، وأن يجرى ذلك - بصفة					

					خاصة - على نحو مستقل عن الإدارة التنفيذية.
					05 يجب أن يكفل لأعضاء مجلس الإدارة إمكانية الحصول على المعلومات الدقيقة وذات الصلة في الوقت المناسب
					06 ينبغي أن يتخذ أعضاء مجلس الإدارة قراراتهم على أسس من المعلومات الكاملة، وبالأمانة والمسئولية والعناية الواجبة، وأن يتم ذلك تحقيقاً لصالح الشركة والمساهمين.

ثالثاً. مدى تبني المؤسسات الجزائرية لبطاقة الأداء المتوازن

المحور الأول : البعد المالي

الرقم	الفقرة	غ موافق بشدة	غ موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	تسعى المؤسسة إلى تحسين أدائها من خلال مجموعة الاستراتيجيات التي تنعكس على الوضعية المالية للمؤسسة.					
02	يتم تحديد مختلف الأهداف المالية وفق ما يساهم في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة .					
03	يتم إعداد إستراتيجية المؤسسة حسب مركزها التنافسي وهذا حسب التوجهات الاستراتيجية للمؤسسة.					
04	تنتهج المؤسسة استراتيجية تخفيض التكاليف وتحسين الانتاجية من خلال العمل التحكم في التكاليف المباشرة والغير مباشرة.					

					05	تدعم المؤسسة استخدام بطاقة الأداء المتوازن بحيث تتوفر البيئة المناسبة لتبني بطاقة الأداء المتوازن
					06	تتوفر بطاقة الأداء المتوازن على مقاييس متكاملة لتقييم البعد المالي، بحيث تكتسي هذه المؤشرات البعد التنبئي

المحور الثاني : بعد العملاء

موافق بشدة	موافق	محايد	غ موافق	غ موافق بشدة	الرقم	الفقرة
					01	يعتبر تحقيق رضا الزبون وولائه من أهم ركائز بناء استراتيجيات المؤسسة الاقتصادية.
					02	يتم تحديد الزبائن المستهدفة من أجل تقديم خدمات ومنتجات حسب خصائص كل فئة.
					03	يعتبر كسب رضا الزبون من أولويات المؤسسة بحيث يتم تقديم منتجات وخدمات ذات جودة عالية وهو ما يعتبر ميزة تنافسية للمؤسسة الاقتصادية.
					04	تسعى المؤسسة إل تقديم قيمة مضافة للزبائن والعملاء باعتبارهم محور الميزة التنافسية
					05	تقترح المؤسسة قيمة محددة ومتباينة لتزويد عملائها بها

المحور الثالث : بعد العمليات الداخلية

الرقم	الفقرة	غ موافق بشدة	غ موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	تسعى المؤسسة إلى تحسين الأداء التسويقي الأمر الذي يجعل الزبائن أكثر وفاء.					
02	يعتبر الإبداع والابتكار أهم ما يميز المؤسسة من خلال التحسين المستمر لمختلف الأنشطة والعمليات الداخلية.					
03	يرتكز بعد العمليات الداخلية على مجموعة من المراحل حيث يتم تحديد الحاجات الأساسية للزبون في مرحلة البحث والتطوير، ليتم تقديم مختلف العروض للزبائن وفق مختلف الطلبات، كما تقوم بتوفير خدمات ما بعد البيع.					
04	تسعى المؤسسة إلى التوسع والاستحواذ على عملاء جدد من خلال تحقيق زيادة الفاعلية الانتاجية					
05	يتم تحقيق رسالة المؤسسة من خلال الاعتماد على العنصر البشري الداخلي.					

المحور الرابع بعد التعليم والنمو

الرقم	الفقرة	غ موافق بشدة	غ موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	تهتم المؤسسة بالجانب المتعلق بالموارد البشرية بحيث تساهم في ضمان التكوين وتحسين معارف					

					مختلف العمال من خلال تنظيم دورات تكوينية.	
					يساهم الجانب البشري في المؤسسة الاقتصادية في تحسين الأداء من خلال الإبداع والابتكار.	02
					يتم تحيين البنية التكنولوجية للمؤسسة بشكل مستمر بحيث تواكب مختلف التطورات في الجانب المعلوماتي .	03
					تدعم المؤسسة مبادئ العمل الجماعي بحيث تمنح تحفيزات وامتيازات نظير المساهمة في تعزيز العمل الجماعي في المؤسسة الاقتصادية.	04
					تسعى المؤسسة إلى إيجاد مختلف الحلول إعتقادا على مختلف القدرات العقلية المتوفرة في المؤسسة.	05

الملحق رقم 03 نتائج التحليل الاحصائي باستخدام برنامج spss.

Fiabilité

Echelle : المحور الأول

Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Observations Valide	82	81,2
Observations Exclus ^a	19	18,8
Total	101	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,813	5

Fiabilité

Fiabilité

Echelle : المحور الثاني

Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Observations Valide	82	81,2
Observations Exclus ^a	19	18,8
Total	101	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,808	11

Fiabilité

Echelle : المحور الثالث

Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Observations Valide	82	81,2
Exclus ^a	19	18,8
Total	101	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,613	11

Fiabilité

Echelle : المحور الرابع

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	82	81,2
	Exclus ^a	19	18,8
	Total	101	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,773	14

Fiabilité

Echelle : المحور الخامس

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	82	57,3
	Exclus ^a	61	42,7
	Total	143	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,932	7

Fiabilité

Echelle : المحور السادس

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	82	57,3
	Exclus ^a	61	42,7
	Total	143	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,838	7

Fiabilité

Echelle : المحور السابع

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	82	57,3
	Exclus ^a	61	42,7
	Total	143	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,678	4

المحور الأول Corrélations

		Corrélations					
		totalm1	m1	m1_2	m1_3	m1_4	m1_5
totalm1	Corrélation de Pearson	1	,826**	,782**	,774**	,710**	,742**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000	,000
	N	82	82	82	82	82	82
m1	Corrélation de Pearson	,826**	1	,552**	,677**	,496**	,466**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,000	,000
	N	82	82	82	82	82	82
m1_2	Corrélation de Pearson	,782**	,552**	1	,462**	,387**	,667**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000	,000	,000
	N	82	82	82	82	82	82
m1_3	Corrélation de Pearson	,774**	,677**	,462**	1	,356**	,516**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000		,001	,000
	N	82	82	82	82	82	82
m1_4	Corrélation de Pearson	,710**	,496**	,387**	,356**	1	,305**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,001		,005
	N	82	82	82	82	82	82
m1_5	Corrélation de Pearson	,742**	,466**	,667**	,516**	,305**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,005	
	N	82	82	82	82	82	82

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Corrélations المحور الثاني

		Corrélations											
		totalm2	m2_1	m2_2	m2_3	m2_4	m2_5	m2_6	m2_7	m2_8	m2_9	m2_10	ù2_11
totalm2	Corrélación de Pearson	1	,465**	,774**	,626**	,792**	,811**	,785**	,711**	,314**	,376**	,380**	,337**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,004	,000	,000	,002
m2_1	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
	Corrélación de Pearson	,465**	1	,547**	,340**	,375**	,172	,163	,352**	-,061	,047	-,010	-,055
m2_2	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,002	,001	,121	,144	,001	,586	,676	,928	,626
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m2_3	Corrélación de Pearson	,774**	,547**	1	,541**	,652**	,647**	,645**	,661**	,010	,080	,054	-,006
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,932	,475	,630	,957
m2_4	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
	Corrélación de Pearson	,626**	,340**	,541**	1	,776**	,581**	,550**	,627**	-,141	-,091	-,159	-,113
m2_5	Sig. (bilatérale)	,000	,002	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,205	,414	,153	,314
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m2_6	Corrélación de Pearson	,792**	,375**	,652**	,776**	1	,749**	,760**	,761**	-,046	-,017	-,040	-,034
	Sig. (bilatérale)	,000	,001	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,680	,882	,722	,764
m2_7	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
	Corrélación de Pearson	,811**	,172	,647**	,581**	,749**	1	,930**	,733**	,083	,019	,084	-,002
m2_8	Sig. (bilatérale)	,000	,121	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,460	,869	,453	,988
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m2_9	Corrélación de Pearson	,785**	,163	,645**	,550**	,760**	,930**	1	,651**	,063	-,003	-,008	,054
	Sig. (bilatérale)	,000	,144	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,575	,975	,946	,629
m2_10	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
	Corrélación de Pearson	,711**	,352**	,661**	,627**	,761**	,733**	,651**	1	-,030	-,098	-,094	-,136
m2_11	Sig. (bilatérale)	,000	,001	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,787	,383	,399	,223
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
ù2_11	Corrélación de Pearson	,314**	-,061	,010	-,141	-,046	,083	,063	-,030	1	,408**	,536**	,461**
	Sig. (bilatérale)	,004	,586	,932	,205	,680	,460	,575	,787	,000	,000	,000	,000
m2_9	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
	Corrélación de Pearson	,376**	,047	,080	-,091	-,017	,019	-,003	-,098	,408**	1	,734**	,580**
m2_10	Sig. (bilatérale)	,000	,676	,475	,414	,882	,869	,975	,383	,000	,000	,000	,000
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m2_11	Corrélación de Pearson	,380**	-,010	,054	-,159	-,040	,084	-,008	-,094	,536**	,734**	1	,604**
	Sig. (bilatérale)	,000	,928	,630	,153	,722	,453	,946	,399	,000	,000	,000	,000
ù2_11	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
	Corrélación de Pearson	,337**	-,055	-,006	-,113	-,034	-,002	,054	-,136	,461**	,580**	,604**	1
ù2_11	Sig. (bilatérale)	,002	,626	,957	,314	,764	,988	,629	,223	,000	,000	,000	
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82

** . La corrélación est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

المحور الثالث Corrélations

Corrélations

		totalm3	m3_1	m3_2	m3_3	m3_4	m3_5	m3_6	m3_7	m3_8	m3_9	m3_10	m3_11
totalm3	Corrélation de Pearson	1	,617**	,300**	,249*	,488**	,399**	,583**	,369**	,537**	,398**	,581**	,547**
	Sig. (bilatérale)		,000	,006	,024	,000	,000	,000	,001	,000	,000	,000	,000
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m3_1	Corrélation de Pearson	,617**	1	,338**	,054	,017	-,068	,619**	-,026	,285**	,475**	,195	,180
	Sig. (bilatérale)	,000		,002	,630	,876	,545	,000	,816	,009	,000	,079	,107
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m3_2	Corrélation de Pearson	,300**	,338**	1	-,144	,029	,038	-,153	,013	,305**	-,177	,049	,137
	Sig. (bilatérale)	,006	,002		,197	,797	,732	,170	,909	,005	,113	,660	,220
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m3_3	Corrélation de Pearson	,249*	,054	-,144	1	-,263*	,246*	,302**	-,047	,232*	,536**	-,165	-,213
	Sig. (bilatérale)	,024	,630	,197		,017	,026	,006	,672	,036	,000	,138	,055
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m3_4	Corrélation de Pearson	,488**	,017	,029	-,263*	1	,034	,161	,330**	,088	-,085	,445**	,387**
	Sig. (bilatérale)	,000	,876	,797	,017		,765	,149	,002	,434	,446	,000	,000
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m3_5	Corrélation de Pearson	,399**	-,068	,038	,246*	,034	1	-,060	,232*	,376**	-,237*	,460**	,177
	Sig. (bilatérale)	,000	,545	,732	,026	,765		,593	,036	,000	,032	,000	,113
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m3_6	Corrélation de Pearson	,583**	,619**	-,153	,302**	,161	-,060	1	-,214	,315**	,671**	,201	,186
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,170	,006	,149	,593		,054	,004	,000	,070	,095
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m3_7	Corrélation de Pearson	,369**	-,026	,013	-,047	,330**	,232*	-,214	1	-,054	-,116	,190	,448**
	Sig. (bilatérale)	,001	,816	,909	,672	,002	,036	,054		,629	,300	,088	,000
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m3_8	Corrélation de Pearson	,537**	,285**	,305**	,232*	,088	,376**	,315**	-,054	1	,124	,267*	-,023
	Sig. (bilatérale)	,000	,009	,005	,036	,434	,000	,004	,629		,267	,015	,835

	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m3_9	Corrélation de Pearson	,398**	,475**	-,177	,536**	-,085	-,237*	,671**	-,116	,124	1	-,108	,070
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,113	,000	,446	,032	,000	,300	,267		,336	,533
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m3_10	Corrélation de Pearson	,581**	,195	,049	-,165	,445**	,460**	,201	,190	,267*	-,108	1	,413**
	Sig. (bilatérale)	,000	,079	,660	,138	,000	,000	,070	,088	,015	,336		,000
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m3_11	Corrélation de Pearson	,547**	,180	,137	-,213	,387**	,177	,186	,448**	-,023	,070	,413**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,107	,220	,055	,000	,113	,095	,000	,835	,533	,000	
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

m4_14	Corrélation de Pearson	,199	,010	,030	-,021	,140	,191	,011	,030	-,021	,010	,031	-,021	,142	-,149	1
	Sig. (bilatérale)	,074	,928	,787	,855	,210	,086	,925	,791	,852	,930	,784	,852	,202	,182	
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Corrélations المحور السادس

Corrélations

		totalm6	m6_1	m6_2	m6_3	m6_4	m6_5	m6_6	m6_7
totalm6	Corrélacion de Pearson	1	,867**	,856**	,824**	,904**	,480**	,167	,249*
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000	,000	,134	,024
	N	82	82	82	82	82	82	82	82
m6_1	Corrélacion de Pearson	,867**	1	,627**	,734**	,826**	,318**	,115	,090
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,000	,004	,304	,421
	N	82	82	82	82	82	82	82	82
m6_2	Corrélacion de Pearson	,856**	,627**	1	,621**	,784**	,541**	-,017	,049
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000	,000	,000	,880	,665
	N	82	82	82	82	82	82	82	82
m6_3	Corrélacion de Pearson	,824**	,734**	,621**	1	,678**	,370**	,023	,030
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000		,000	,001	,840	,789
	N	82	82	82	82	82	82	82	82
m6_4	Corrélacion de Pearson	,904**	,826**	,784**	,678**	1	,387**	,029	,157
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000		,000	,797	,159
	N	82	82	82	82	82	82	82	82
m6_5	Corrélacion de Pearson	,480**	,318**	,541**	,370**	,387**	1	-,179	,031
	Sig. (bilatérale)	,000	,004	,000	,001	,000		,107	,779
	N	82	82	82	82	82	82	82	82
m6_6	Corrélacion de Pearson	,167	,115	-,017	,023	,029	-,179	1	,129
	Sig. (bilatérale)	,134	,304	,880	,840	,797	,107		,250
	N	82	82	82	82	82	82	82	82
m6_7	Corrélacion de Pearson	,249*	,090	,049	,030	,157	,031	,129	1
	Sig. (bilatérale)	,024	,421	,665	,789	,159	,779	,250	
	N	82	82	82	82	82	82	82	82

** La corrélacion est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

* La corrélacion est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Corrélations المحور السابع

Corrélations

		totalm7	m7_1	m7_2	m7_3	m7_4
totalm7	Corrélation de Pearson	1	,754**	,731**	,653**	,716**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000
	N	82	82	82	82	82
m7_1	Corrélation de Pearson	,754**	1	,296**	,414**	,467**
	Sig. (bilatérale)	,000		,007	,000	,000
	N	82	82	82	82	82
m7_2	Corrélation de Pearson	,731**	,296**	1	,303**	,438**
	Sig. (bilatérale)	,000	,007		,006	,000
	N	82	82	82	82	82
m7_3	Corrélation de Pearson	,653**	,414**	,303**	1	,156
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,006		,163
	N	82	82	82	82	82
m7_4	Corrélation de Pearson	,716**	,467**	,438**	,156	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,163	
	N	82	82	82	82	82

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Test-t المحور الأول

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
m1	82	3,89	,887	,098
m1_2	82	3,78	,902	,100
m1_3	82	3,71	,939	,104
m1_4	82	3,80	1,209	,134
m1_5	82	3,67	,830	,092

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
m1	9,045	81	,000	,886	,69	1,08
m1_2	7,850	81	,000	,782	,58	,98
m1_3	6,891	81	,000	,715	,51	,92
m1_4	5,989	81	,000	,800	,53	1,07
m1_5	7,269	81	,000	,666	,48	,85

Test-t المحور الثاني

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
m1	82	3,89	,887	,098
m1_2	82	3,78	,902	,100
m1_3	82	3,71	,939	,104
m1_4	82	3,80	1,209	,134
m1_5	82	3,67	,830	,092

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
m1	9,045	81	,000	,886	,69	1,08
m1_2	7,850	81	,000	,782	,58	,98
m1_3	6,891	81	,000	,715	,51	,92
m1_4	5,989	81	,000	,800	,53	1,07
m1_5	7,269	81	,000	,666	,48	,85

Test-t المحور الثالث

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
m3_1	82	3,78	,914	,101
m3_2	82	3,70	,827	,091
m3_3	82	3,98	,660	,073
m3_4	82	4,02	1,086	,120
m3_5	82	3,97	,772	,085
m3_6	82	4,11	,748	,083
m3_7	82	4,13	,811	,090
m3_8	82	4,18	,579	,064
m3_9	82	4,07	,725	,080
m3_10	82	4,13	,669	,074
m3_11	82	4,14	,607	,067

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
m3_1	7,694	81	,000	,777	,58	,98
m3_2	7,620	81	,000	,696	,51	,88
m3_3	13,389	81	,000	,976	,83	1,12
m3_4	8,502	81	,000	1,020	,78	1,26
m3_5	11,377	81	,000	,970	,80	1,14
m3_6	13,411	81	,000	1,107	,94	1,27
m3_7	12,563	81	,000	1,125	,95	1,30
m3_8	18,449	81	,000	1,180	1,05	1,31
m3_9	13,383	81	,000	1,072	,91	1,23
m3_10	15,290	81	,000	1,130	,98	1,28
m3_11	17,079	81	,000	1,144	1,01	1,28

Test-t المحور الرابع

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
m4_1	82	4,00	,797	,088
m4_2	82	3,97	,935	,103
m4_3	82	3,69	,999	,110
m4_4	82	3,85	1,157	,128
m4_5	82	3,99	,728	,080
m4_6	82	3,98	,811	,090
m4_7	82	3,99	,935	,103
m4_8	82	3,71	,996	,110
m4_9	82	4,01	,788	,087
m4_10	82	3,97	,922	,102
m4_11	82	3,70	,995	,110
m4_12	82	3,86	1,137	,126
m4_13	82	3,99	,904	,100
m4_14	82	4,02	,939	,104

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
m4_1	11,340	81	,000	,998	,82	1,17
m4_2	9,355	81	,000	,966	,76	1,17
m4_3	6,278	81	,000	,693	,47	,91
m4_4	6,673	81	,000	,853	,60	1,11
m4_5	12,297	81	,000	,989	,83	1,15
m4_6	10,895	81	,000	,976	,80	1,15
m4_7	9,615	81	,000	,993	,79	1,20
m4_8	6,415	81	,000	,706	,49	,92
m4_9	11,616	81	,000	1,011	,84	1,18
m4_10	9,512	81	,000	,968	,77	1,17
m4_11	6,408	81	,000	,704	,49	,92
m4_12	6,831	81	,000	,857	,61	1,11
m4_13	9,892	81	,000	,988	,79	1,19
m4_14	9,833	81	,000	1,020	,81	1,23

Test-t المحور السادس

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
m6_1	82	3,76	1,004	,111
m6_2	82	3,89	1,070	,118
m6_3	82	3,81	1,038	,115
m6_4	82	3,90	,999	,110
m6_5	82	3,88	1,017	,112
m6_6	82	4,18	,620	,069
m6_7	82	4,12	,783	,086

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
m6_1	6,874	81	,000	,762	,54	,98
m6_2	7,502	81	,000	,886	,65	1,12
m6_3	7,078	81	,000	,812	,58	1,04
m6_4	8,198	81	,000	,904	,68	1,12
m6_5	7,811	81	,000	,877	,65	1,10
m6_6	17,288	81	,000	1,184	1,05	1,32
m6_7	12,919	81	,000	1,117	,95	1,29

Test-t المحور السابع

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
m7_1	82	4,02	,755	,083
m7_2	82	3,95	,832	,092
m7_3	82	4,05	,757	,084
m7_4	82	3,96	,742	,082

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
m7_1	12,246	81	,000	1,021	,85	1,19
m7_2	10,325	81	,000	,949	,77	1,13
m7_3	12,549	81	,000	1,050	,88	1,22
m7_4	11,764	81	,000	,964	,80	1,13

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	82	57,3
	Exclus ^a	61	42,7
	Total	143	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
,732	,762	5

Corrélations المحور الأول

Corrélations

		totalm1	m1	m1_2	m1_3	m1_4	m1_5
totalm1	Corrélation de Pearson	1	,362**	,782**	,117	,604**	-,269*
	Sig. (bilatérale)		,001	,000	,295	,000	,015
	N	82	82	82	82	82	82
m1	Corrélation de Pearson	,362**	1	,229*	-,069	,318**	-,009
	Sig. (bilatérale)	,001		,039	,538	,004	,935
	N	82	82	82	82	82	82
m1_2	Corrélation de Pearson	,782**	,229*	1	,174	,317**	-,368**
	Sig. (bilatérale)	,000	,039		,118	,004	,001
	N	82	82	82	82	82	82
m1_3	Corrélation de Pearson	,117	-,069	,174	1	,061	-,401**
	Sig. (bilatérale)	,295	,538	,118		,588	,000
	N	82	82	82	82	82	82
m1_4	Corrélation de Pearson	,604**	,318**	,317**	,061	1	,023
	Sig. (bilatérale)	,000	,004	,004	,588		,838
	N	82	82	82	82	82	82
m1_5	Corrélation de Pearson	-,269*	-,009	-,368**	-,401**	,023	1
	Sig. (bilatérale)	,015	,935	,001	,000	,838	
	N	82	82	82	82	82	82

** La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Corrélations

Corrélations

		totalm2	m2_1	m2_2	m2_3	m2_4	m2_5	m2_6	m2_7	m2_8	m2_9	m2_10	ù2_11
totalm2	Corrélacion de Pearson	1	,080	,434	,252	,792	,356	,108	,624	,314	,376	,380	,337
	Sig. (bilatérale)		,477	,000	,022	,000	,001	,335	,000	,004	,000	,000	,002
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m2_1	Corrélacion de Pearson	,080	1	,260	,303	,000	,205	,152	,002	,060	,059	,003	,023
	Sig. (bilatérale)	,477		,018	,006	,998	,064	,173	,986	,595	,601	,978	,837
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m2_2	Corrélacion de Pearson	,434	,260	1	,305	,457	,452	,124	,248	,050	-,006	-,046	-,012
	Sig. (bilatérale)	,000	,018		,005	,000	,000	,267	,025	,654	,960	,681	,917
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m2_3	Corrélacion de Pearson	,252	,303	,305	1	,287	,344	,062	,139	-,056	,031	-,069	,002
	Sig. (bilatérale)	,022	,006	,005		,009	,002	,580	,212	,617	,782	,539	,988
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m2_4	Corrélacion de Pearson	,792	,000	,457	,287	1	,318	,034	,681	-,046	-,017	-,040	-,034
	Sig. (bilatérale)	,000	,998	,000	,009		,004	,763	,000	,680	,882	,722	,764
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m2_5	Corrélacion de Pearson	,356	,205	,452	,344	,318	1	-,049	,158	,051	,171	,125	,002
	Sig. (bilatérale)	,001	,064	,000	,002	,004		,665	,156	,646	,125	,263	,987
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m2_6	Corrélacion de Pearson	,108	,152	,124	,062	,034	-,049	1	,085	,106	-,018	-,043	-,061
	Sig. (bilatérale)	,335	,173	,267	,580	,763	,665		,446	,343	,876	,698	,586
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m2_7	Corrélacion de Pearson	,624	,002	,248	,139	,681	,158	,085	1	-,011	-,129	-,128	-,181
	Sig. (bilatérale)	,000	,986	,025	,212	,000	,156	,446		,924	,249	,251	,103
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m2_8	Corrélacion de Pearson	,314	,060	,050	-,056	-,046	,051	,106	-,011	1	,408	,536	,461
	Sig. (bilatérale)	,004	,595	,654	,617	,680	,646	,343	,924		,000	,000	,000
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m2_9	Corrélacion de Pearson	,376	,059	-,006	,031	-,017	,171	-,018	-,129	,408	1	,734	,580
	Sig. (bilatérale)	,000	,601	,960	,782	,882	,125	,876	,249	,000		,000	,000
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m2_10	Corrélacion de Pearson	,380	,003	-,046	-,069	-,040	,125	-,043	-,128	,536	,734	1	,604
	Sig. (bilatérale)	,000	,978	,681	,539	,722	,263	,698	,251	,000	,000		,000
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
ù2_11	Corrélacion de Pearson	,337	,023	-,012	,002	-,034	,002	-,061	-,181	,461	,580	,604	1

Sig. (bilatérale)	,002	,837	,917	,988	,764	,987	,586	,103	,000	,000	,000	
N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Corrélations

Corrélations

		totalm3	m3_1	m3_2	m3_3	m3_4	m3_5	m3_6	m3_7	m3_8	m3_9	m3_10	m3_11
totalm3	Corrélacion de Pearson	1	,617	,300	,249	,488	,399	,583	,369	,537	,398	,581	,547
	Sig. (bilatérale)		,000	,006	,024	,000	,000	,000	,001	,000	,000	,000	,000
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m3_1	Corrélacion de Pearson	,617	1	,338	,054	,017	-,068	,619	-,026	,285	,475	,195	,180
	Sig. (bilatérale)	,000		,002	,630	,876	,545	,000	,816	,009	,000	,079	,107
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m3_2	Corrélacion de Pearson	,300	,338	1	-,144	,029	,038	-,153	,013	,305	-,177	,049	,137
	Sig. (bilatérale)	,006	,002		,197	,797	,732	,170	,909	,005	,113	,660	,220
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m3_3	Corrélacion de Pearson	,249	,054	-,144	1	-,263	,246	,302	-,047	,232	,536	-,165	-,213
	Sig. (bilatérale)	,024	,630	,197		,017	,026	,006	,672	,036	,000	,138	,055
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m3_4	Corrélacion de Pearson	,488	,017	,029	-,263	1	,034	,161	,330	,088	-,085	,445	,387
	Sig. (bilatérale)	,000	,876	,797	,017		,765	,149	,002	,434	,446	,000	,000
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m3_5	Corrélacion de Pearson	,399	-,068	,038	,246	,034	1	-,060	,232	,376	-,237	,460	,177
	Sig. (bilatérale)	,000	,545	,732	,026	,765		,593	,036	,000	,032	,000	,113
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m3_6	Corrélacion de Pearson	,583	,619	-,153	,302	,161	-,060	1	-,214	,315	,671	,201	,186
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,170	,006	,149	,593		,054	,004	,000	,070	,095
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m3_7	Corrélacion de Pearson	,369	-,026	,013	-,047	,330	,232	-,214	1	-,054	-,116	,190	,448
	Sig. (bilatérale)	,001	,816	,909	,672	,002	,036	,054		,629	,300	,088	,000
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m3_8	Corrélacion de Pearson	,537	,285	,305	,232	,088	,376	,315	-,054	1	,124	,267	-,023
	Sig. (bilatérale)	,000	,009	,005	,036	,434	,000	,004	,629		,267	,015	,835
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m3_9	Corrélacion de Pearson	,398	,475	-,177	,536	-,085	-,237	,671	-,116	,124	1	-,108	,070
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,113	,000	,446	,032	,000	,300	,267		,336	,533
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m3_10	Corrélacion de Pearson	,581	,195	,049	-,165	,445	,460	,201	,190	,267	-,108	1	,413
	Sig. (bilatérale)	,000	,079	,660	,138	,000	,000	,070	,088	,015	,336		,000
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m3_11	Corrélacion de Pearson	,547	,180	,137	-,213	,387	,177	,186	,448	-,023	,070	,413	1

Sig. (bilatérale)	,000	,107	,220	,055	,000	,113	,095	,000	,835	,533	,000	
N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

	Sig. (bilatérale)	,000	,669	,000	,745	,022	,870	,771		,573	,463	,000	,656	,030	,915	,791
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m4_8	Corrélacion de Pearson	,623	,518	,054	,968	-,010	-,026	,502	,063	1	,528	,042	,988	-,004	-,176	-,021
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,633	,000	,930	,819	,000	,573		,000	,705	,000	,971	,113	,852
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m4_9	Corrélacion de Pearson	,716	,949	,065	,527	,288	,127	,914	,082	,528	1	,067	,529	,265	-,073	,010
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,563	,000	,009	,256	,000	,463	,000	,552	,000	,016	,517	,930	
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m4_10	Corrélacion de Pearson	,545	,065	,986	,042	,246	-,019	,063	,986	,042	,067	1	,042	,251	-,028	,031
	Sig. (bilatérale)	,000	,559	,000	,709	,026	,868	,572	,000	,705	,552		,705	,023	,801	,784
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m4_11	Corrélacion de Pearson	,617	,533	,027	,994	-,027	-,043	,501	,050	,988	,529	,042	1	-,006	-,178	-,021
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,809	,000	,813	,703	,000	,656	,000	,000	,705		,960	,110	,852
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m4_12	Corrélacion de Pearson	,558	,290	,249	-,008	,961	,035	,295	,240	-,004	,265	,251	-,006	1	-,073	,142
	Sig. (bilatérale)	,000	,008	,024	,940	,000	,752	,007	,030	,971	,016	,023	,960		,517	,202
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m4_13	Corrélacion de Pearson	-,018	-,107	-,028	-,178	-,047	,121	-,122	-,012	-,176	-,073	-,028	-,178	-,073	1	-,149
	Sig. (bilatérale)	,871	,337	,803	,110	,673	,280	,277	,915	,113	,517	,801	,110	,517		,182
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82
m4_14	Corrélacion de Pearson	,199	,010	,030	-,021	,140	,191	,011	,030	-,021	,010	,031	-,021	,142	-,149	1
	Sig. (bilatérale)	,074	,928	,787	,855	,210	,086	,925	,791	,852	,930	,784	,852	,202	,182	
	N	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82	82

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Corrélations

Corrélations

		totalm5	m5_1	m5_2	m5_3	m5_4	m5_5	m5_6	m5_7
totalm5	Corrélacion de Pearson	1	,257	,602	,275	,303	,791	,751	,490
	Sig. (bilatérale)		,020	,000	,012	,006	,000	,000	,000
	N	82	82	82	82	82	82	82	82
m5_1	Corrélacion de Pearson	,257	1	-,168	,122	-,150	,080	,185	-,150
	Sig. (bilatérale)	,020		,130	,276	,178	,478	,096	,179
	N	82	82	82	82	82	82	82	82
m5_2	Corrélacion de Pearson	,602	-,168	1	-,206	,017	,633	,418	,346
	Sig. (bilatérale)	,000	,130		,064	,876	,000	,000	,001
	N	82	82	82	82	82	82	82	82
m5_3	Corrélacion de Pearson	,275	,122	-,206	1	,165	,008	,001	-,176
	Sig. (bilatérale)	,012	,276	,064		,139	,941	,994	,114
	N	82	82	82	82	82	82	82	82
m5_4	Corrélacion de Pearson	,303	-,150	,017	,165	1	,150	,098	,066
	Sig. (bilatérale)	,006	,178	,876	,139		,178	,381	,557
	N	82	82	82	82	82	82	82	82
m5_5	Corrélacion de Pearson	,791	,080	,633	,008	,150	1	,613	,240
	Sig. (bilatérale)	,000	,478	,000	,941	,178		,000	,030
	N	82	82	82	82	82	82	82	82
m5_6	Corrélacion de Pearson	,751	,185	,418	,001	,098	,613	1	,291
	Sig. (bilatérale)	,000	,096	,000	,994	,381	,000		,008
	N	82	82	82	82	82	82	82	82
m5_7	Corrélacion de Pearson	,490	-,150	,346	-,176	,066	,240	,291	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,179	,001	,114	,557	,030	,008	
	N	82	82	82	82	82	82	82	82

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

**.. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Corrélations

		Corrélations							
		totalm6	m6_1	m6_2	m6_3	m6_4	m6_5	m6_6	m6_7
totalm6	Corrélacion de Pearson	1	,867**	,856**	,824**	,904**	,856**	,167	,249
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000	,000	,134	,024
	N	82	82	82	82	82	82	82	82
m6_1	Corrélacion de Pearson	,867**	1	,627**	,734**	,826**	,671**	,115	,090
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,000	,000	,304	,421
	N	82	82	82	82	82	82	82	82
m6_2	Corrélacion de Pearson	,856**	,627**	1	,621**	,784**	,864**	-,017	,049
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000	,000	,000	,880	,665
	N	82	82	82	82	82	82	82	82
m6_3	Corrélacion de Pearson	,824**	,734**	,621**	1	,678**	,718**	,023	,030
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000		,000	,000	,840	,789
	N	82	82	82	82	82	82	82	82
m6_4	Corrélacion de Pearson	,904**	,826**	,784**	,678**	1	,739**	,029	,157
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000		,000	,797	,159
	N	82	82	82	82	82	82	82	82
m6_5	Corrélacion de Pearson	,856**	,671**	,864**	,718**	,739**	1	-,082	-,017
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000		,466	,880
	N	82	82	82	82	82	82	82	82
m6_6	Corrélacion de Pearson	,167	,115	-,017	,023	,029	-,082	1	,129
	Sig. (bilatérale)	,134	,304	,880	,840	,797	,466		,250
	N	82	82	82	82	82	82	82	82
m6_7	Corrélacion de Pearson	,249	,090	,049	,030	,157	-,017	,129	1
	Sig. (bilatérale)	,024	,421	,665	,789	,159	,880	,250	
	N	82	82	82	82	82	82	82	82

** . La corrélacion est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

* . La corrélacion est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Corrélations

		totalm7	m7_1	m7_2	m7_3	m7_4
totalm7	Corrélation de Pearson	1	,754**	,731**	,653**	,716**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000
	N	82	82	82	82	82
m7_1	Corrélation de Pearson	,754**	1	,296**	,414**	,467**
	Sig. (bilatérale)	,000		,007	,000	,000
	N	82	82	82	82	82
m7_2	Corrélation de Pearson	,731**	,296**	1	,303**	,438**
	Sig. (bilatérale)	,000	,007		,006	,000
	N	82	82	82	82	82
m7_3	Corrélation de Pearson	,653**	,414**	,303**	1	,156
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,006		,163
	N	82	82	82	82	82
m7_4	Corrélation de Pearson	,716**	,467**	,438**	,156	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,163	
	N	82	82	82	82	82

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Test-t

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
m1	82	4,20	,637	,070
m1_2	82	3,78	,902	,100
m1_3	82	1,87	1,166	,129
m1_4	82	3,95	1,063	,117
m1_5	82	4,04	,969	,107

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
m1	17,074	81	,000	1,200	1,06	1,34
m1_2	7,850	81	,000	,782	,58	,98
m1_3	-8,787	81	,000	-1,131	-1,39	-,87
m1_4	8,061	81	,000	,946	,71	1,18
m1_5	9,698	81	,000	1,037	,82	1,25

Test-t

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
m2_1	82	3,82	1,053	,116
m2_2	82	4,07	,709	,078
m2_3	82	4,01	,666	,074
m2_4	82	3,66	,881	,097
m2_5	82	4,02	,686	,076
m2_6	82	1,77	1,096	,121
m2_7	82	3,65	,863	,095
m2_8	82	3,96	,752	,083
m2_9	82	3,83	,859	,095
m2_10	82	3,85	,818	,090
m2_11	82	3,88	,950	,105

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
m2_1	7,054	81	,000	,820	,59	1,05
m2_2	13,634	81	,000	1,068	,91	1,22
m2_3	13,681	81	,000	1,006	,86	1,15
m2_4	6,769	81	,000	,659	,46	,85
m2_5	13,458	81	,000	1,020	,87	1,17
m2_6	-10,194	81	,000	-1,234	-1,47	-,99
m2_7	6,801	81	,000	,648	,46	,84
m2_8	11,615	81	,000	,964	,80	1,13
m2_9	8,742	81	,000	,829	,64	1,02
m2_10	9,403	81	,000	,850	,67	1,03
ù2_11	8,354	81	,000	,877	,67	1,09

Test-t

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
m3_1	82	3,78	,914	,101
m3_2	82	3,70	,827	,091
m3_3	82	3,98	,660	,073
m3_4	82	4,02	1,086	,120
m3_5	82	3,97	,772	,085
m3_6	82	4,11	,748	,083
m3_7	82	4,13	,811	,090
m3_8	82	4,18	,579	,064
m3_9	82	4,07	,725	,080
m3_10	82	4,13	,669	,074
m3_11	82	4,14	,607	,067

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
m3_1	7,694	81	,000	,777	,58	,98
m3_2	7,620	81	,000	,696	,51	,88
m3_3	13,389	81	,000	,976	,83	1,12
m3_4	8,502	81	,000	1,020	,78	1,26
m3_5	11,377	81	,000	,970	,80	1,14
m3_6	13,411	81	,000	1,107	,94	1,27
m3_7	12,563	81	,000	1,125	,95	1,30
m3_8	18,449	81	,000	1,180	1,05	1,31
m3_9	13,383	81	,000	1,072	,91	1,23
m3_10	15,290	81	,000	1,130	,98	1,28
m3_11	17,079	81	,000	1,144	1,01	1,28

Test-t

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
m4_1	82	4,00	,797	,088
m4_2	82	3,97	,935	,103
m4_3	82	3,69	,999	,110
m4_4	82	3,85	1,157	,128
m4_5	82	3,99	,728	,080
m4_6	82	3,98	,811	,090
m4_7	82	3,99	,935	,103
m4_8	82	3,71	,996	,110
m4_9	82	4,01	,788	,087
m4_10	82	3,97	,922	,102
m4_11	82	3,70	,995	,110
m4_12	82	3,86	1,137	,126
m4_13	82	3,99	,904	,100
m4_14	82	4,02	,939	,104

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
m4_1	11,340	81	,000	,998	,82	1,17
m4_2	9,355	81	,000	,966	,76	1,17
m4_3	6,278	81	,000	,693	,47	,91
m4_4	6,673	81	,000	,853	,60	1,11
m4_5	12,297	81	,000	,989	,83	1,15
m4_6	10,895	81	,000	,976	,80	1,15
m4_7	9,615	81	,000	,993	,79	1,20
m4_8	6,415	81	,000	,706	,49	,92
m4_9	11,616	81	,000	1,011	,84	1,18
m4_10	9,512	81	,000	,968	,77	1,17
m4_11	6,408	81	,000	,704	,49	,92
m4_12	6,831	81	,000	,857	,61	1,11
m4_13	9,892	81	,000	,988	,79	1,19
m4_14	9,833	81	,000	1,020	,81	1,23

Test-t

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
m5_1	82	3,94	,906	,100
m5_2	82	3,86	,982	,108
m5_3	82	1,70	1,106	,122
m5_4	82	4,17	,648	,072
m5_5	82	3,77	1,046	,116
m5_6	82	3,90	,962	,106
m5_7	82	3,74	1,090	,120

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
m5_1	9,375	81	,000	,938	,74	1,14
m5_2	7,884	81	,000	,855	,64	1,07
m5_3	-10,636	81	,000	-1,299	-1,54	-1,06
m5_4	16,284	81	,000	1,165	1,02	1,31
m5_5	6,689	81	,000	,773	,54	1,00
m5_6	8,521	81	,000	,905	,69	1,12
m5_7	6,151	81	,000	,740	,50	,98

Test-t

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
m6_1	82	3,76	1,004	,111
m6_2	82	3,89	1,070	,118
m6_3	82	3,81	1,038	,115
m6_4	82	3,90	,999	,110
m6_5	82	3,88	1,017	,112
m6_6	82	4,18	,620	,069
m6_7	82	4,12	,783	,086

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
m6_1	6,874	81	,000	,762	,54	,98
m6_2	7,502	81	,000	,886	,65	1,12
m6_3	7,078	81	,000	,812	,58	1,04
m6_4	8,198	81	,000	,904	,68	1,12
m6_5	7,811	81	,000	,877	,65	1,10
m6_6	17,288	81	,000	1,184	1,05	1,32
m6_7	12,919	81	,000	1,117	,95	1,29

Test-t

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
m7_1	82	4,02	,755	,083
m7_2	82	3,95	,832	,092
m7_3	82	4,05	,757	,084
m7_4	82	3,96	,742	,082

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
m7_1	12,246	81	,000	1,021	,85	1,19
m7_2	10,325	81	,000	,949	,77	1,13
m7_3	12,549	81	,000	1,050	,88	1,22
m7_4	11,764	81	,000	,964	,80	1,13

تحليل العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع

مستقل 01 تابع Régression01

Variables introduites/supprimées^a

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	totalm1 ^b	.	Entrée

- a. Variable dépendante : m01
b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,808 ^a	,653	,648	,42181

- a. Valeurs prédites : (constantes), totalm1

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	26,741	1	26,741	150,294	,000 ^b
	Résidu	14,234	80	,178		
	Total	40,976	81			

- a. Variable dépendante : m01
b. Valeurs prédites : (constantes), totalm1

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,147	,294		3,899	,000
	totalm1	,793	,065	,808	12,259	,000

- a. Variable dépendante : m01

Régression

Variables introduites/supprimées^a

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	totalm4 ^b	.	Entrée

a. Variable dépendante : m01

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,274 ^a	,075	,063	,68837

a. Valeurs prédites : (constantes), totalm4

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	3,067	1	3,067	6,473	,013 ^b
	Résidu	37,908	80	,474		
	Total	40,976	81			

a. Variable dépendante : m01

b. Valeurs prédites : (constantes), totalm4

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	3,415	,514		6,650	,000
	totalm4	,291	,114	,274	2,544	,013

a. Variable dépendante : m01

Régression

Variables introduites/supprimées^a

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	totalm5 ^b	.	Entrée

a. Variable dépendante : m01

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,274 ^a	,075	,063	,68837

a. Valeurs prédites : (constantes), totalm5

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	3,067	1	3,067	6,473	,013 ^b
	Résidu	37,908	80	,474		
	Total	40,976	81			

a. Variable dépendante : m01

b. Valeurs prédites : (constantes), totalm5

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	3,415	,514		6,650	,000
	totalm5	,291	,114	,274	2,544	,013

a. Variable dépendante : m01

Régression

Variables introduites/supprimées^a

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	totalm6 ^b	.	Entrée

a. Variable dépendante : m01

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,451 ^a	,203	,193	,63890

a. Valeurs prédites : (constantes), totalm6

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	8,320	1	8,320	20,382	,000 ^b
	Résidu	32,656	80	,408		
	Total	40,976	81			

a. Variable dépendante : m01

b. Valeurs prédites : (constantes), totalm6

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,569	,479		5,365	,000
	totalm6	,478	,106	,451	4,515	,000

a. Variable dépendante : m01

Régression

Variables introduites/supprimées^a

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	totalm7 ^b	.	Entrée

a. Variable dépendante : m01

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,623 ^a	,388	,381	,55980

a. Valeurs prédites : (constantes), totalm7

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	15,906	1	15,906	50,757	,000 ^b
	Résidu	25,070	80	,313		
	Total	40,976	81			

a. Variable dépendante : m01

b. Valeurs prédites : (constantes), totalm7

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,954	,391		4,994	,000
	totalm7	,612	,086	,623	7,124	,000

a. Variable dépendante : m01

Régression

Variables introduites/supprimées^a

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	totalm1 ^b	.	Entrée

a. Variable dépendante : m02

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,419 ^a	,176	,166	1,05666

a. Valeurs prédites : (constantes), totalm1

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	19,068	1	19,068	17,078	,000 ^b
	Résidu	89,322	80	1,117		
	Total	108,390	81			

a. Variable dépendante : m02

b. Valeurs prédites : (constantes), totalm1

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,457	,737		1,977	,051
	totalm1	,670	,162	,419	4,133	,000

a. Variable dépendante : m02

Régression

Variables introduites/supprimées^a

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	totalm2 ^b	.	Entrée

a. Variable dépendante : m02

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,254 ^a	,064	,053	1,12596

a. Valeurs prédites : (constantes), totalm2

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	6,968	1	6,968	5,496	,022 ^b
	Résidu	101,422	80	1,268		
	Total	108,390	81			

a. Variable dépendante : m02

b. Valeurs prédites : (constantes), totalm2

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,796	,722		3,871	,000
	totalm2	,393	,168	,254	2,344	,022

a. Variable dépendante : m02

Régression

Variables introduites/supprimées^a

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	totalm3 ^b	.	Entrée

a. Variable dépendante : m02

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,266 ^a	,071	,059	1,12205

a. Valeurs prédites : (constantes), totalm3

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	7,671	1	7,671	6,093	,016 ^b
	Résidu	100,719	80	1,259		
	Total	108,390	81			

a. Variable dépendante : m02

b. Valeurs prédites : (constantes), totalm3

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,722	,716		3,801	,000
	totalm3	,408	,165	,266	2,468	,016

a. Variable dépendante : m02

Variables introduites/supprimées^a

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	totalm4 ^b	.	Entrée

a. Variable dépendante : m02

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,117 ^a	,014	,001	1,15602

a. Valeurs prédites : (constantes), totalm4

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	1,479	1	1,479	1,107	,296 ^b
	Résidu	106,911	80	1,336		
	Total	108,390	81			

a. Variable dépendante : m02

b. Valeurs prédites : (constantes), totalm4

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	3,566	,862		4,135	,000
	totalm4	,202	,192	,117	1,052	,296

a. Variable dépendante : m02

Régression

Variables introduites/supprimées^a

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	totalm5 ^b	.	Entrée

a. Variable dépendante : m02

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,436 ^a	,190	,180	1,04746

a. Valeurs prédites : (constantes), totalm5

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	20,617	1	20,617	18,791	,000 ^b
	Résidu	87,774	80	1,097		
	Total	108,390	81			

a. Variable dépendante : m02

b. Valeurs prédites : (constantes), totalm5

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,113	,781		1,425	,158
	totalm5	,755	,174	,436	4,335	,000

a. Variable dépendante : m02

Régression

Variables introduites/supprimées^a

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	totalm6 ^b	.	Entrée

a. Variable dépendante : m02

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,317 ^a	,101	,089	1,10395

a. Valeurs prédites : (constantes), totalm6

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	10,893	1	10,893	8,938	,004 ^b
	Résidu	97,497	80	1,219		
	Total	108,390	81			

a. Variable dépendante : m02

b. Valeurs prédites : (constantes), totalm6

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,017	,827		2,437	,017
	totalm6	,547	,183	,317	2,990	,004

a. Variable dépendante : m02

Régression

Variables introduites/supprimées^a

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	totalm7 ^b	.	Entrée

a. Variable dépendante : m02

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,398 ^a	,158	,148	1,06793

a. Valeurs prédites : (constantes), totalm7

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	17,153	1	17,153	15,040	,000 ^b
	Résidu	91,237	80	1,140		
	Total	108,390	81			

a. Variable dépendante : m02

b. Valeurs prédites : (constantes), totalm7

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,605	,747		2,149	,035
	totalm7	,635	,164	,398	3,878	,000

a. Variable dépendante : m02

Régression

Variables introduites/supprimées^a

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	totalm1 ^b	.	Entrée

a. Variable dépendante : m03

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,376 ^a	,141	,131	1,09504

a. Valeurs prédites : (constantes), totalm1

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	15,791	1	15,791	13,169	,000 ^b
	Résidu	95,928	80	1,199		
	Total	111,720	81			

a. Variable dépendante : m03

b. Valeurs prédites : (constantes), totalm1

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,666	,764		2,182	,032
	totalm1	,610	,168	,376	3,629	,000

a. Variable dépendante : m03

Régression

Variables introduites/supprimées^a

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	totalm2 ^b	.	Entrée

a. Variable dépendante : m03

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,196 ^a	,039	,027	1,15870

a. Valeurs prédites : (constantes), totalm2

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	4,314	1	4,314	3,213	,077 ^b
	Résidu	107,406	80	1,343		
	Total	111,720	81			

a. Variable dépendante : m03

b. Valeurs prédites : (constantes), totalm2

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	3,090	,743		4,158	,000
	totalm2	,309	,172	,196	1,792	,077

a. Variable dépendante : m03

الملحق رقم 4 القوائم المالية لمؤسسة صيدال

1. Bilan au 31/12/2020 de la Société mère

1.1. Actif du Bilan (Société mère)

U.S.I.D.A

ACTIF	31/12/2020			31/12/2018
	MONTANTS BRUTS	AMORTIS OU PROVISIONS	MONTANTS NETS	
ACTIF NON COURANT :				
Écart d'acquisition (ou goodwill)	141 648 564,00	0,00	141 648 564,00	141 648 564,00
Immobilisations incorporelles	462 079 359,66	237 890 577,34	224 988 892,32	173 275 640,35
Immobilisations corporelles				
Terrains	1 130 635 191,42	0,00	1 130 635 191,42	1 130 635 191,42
Bâti/mobilier	11 953 229 852,09	5 105 863 162,00	6 847 366 690,09	6 908 209 495,62
Autres immobilisations corporelles	19 348 978 355,65	14 409 764 064,06	4 939 214 291,59	5 333 078 606,94
Immobilisation en concession	0,00	0,00	0,00	0,00
Immobilisation en cours	3 370 773 071,44	0,00	3 370 773 071,44	3 419 612 216,21
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence - compris associés	0,00	0,00	0,00	0,00
Autres participations et créances rattachées	3 020 300 175,00	20 416 000,43	2 979 884 174,57	2 983 092 655,87
Autres titres immobilisés	2 000 000 000,00	0,00	2 000 000 000,00	2 500 000 000,00
Prêts et autres actifs financiers non courants	13 547 349,14	0,00	13 547 349,14	106 741 603,70
Impôts différés actifs	352 717 927,73	0,00	352 717 927,73	324 024 090,53
TOTAL ACTIF NON COURANT	42 073 142 853,13	19 919 033 652,01	22 160 109 023,12	23 044 811 162,84
ACTIF COURANT :				
Stocks et en cours	6 711 312 932,23	235 178 981,26	6 476 133 950,97	6 404 786 394,09
Créances et emplois assimilés				
Clients	5 585 331 042,12	1 614 326 713,00	3 980 994 329,12	3 141 134 935,41
Autres débiteurs	2 165 304 062,71	7 200,00	2 165 096 262,71	2 210 530 706,72
Impôts	86 700 368,91	0,00	86 700 368,91	120 024 209,62
Autres actifs courants	0,00	0,00	0,00	0,00
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants	18 559 909,19	0,00	18 559 909,19	18 559 909,19
Tresorerie	2 842 044 096,04	76 896 003,94	2 765 947 214,10	1 826 123 136,27
TOTAL ACTIF COURANT	17 409 730 311,30	2 276 420 977,20	15 133 338 434,00	13 721 399 451,30
TOTAL GÉNÉRAL ACTIF	59 482 901 164,43	22 195 453 709,21	37 293 447 457,12	36 766 400 613,94

PASSIF	51/12/2019	51/12/2018
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	2 500 000 000,00	2 500 000 000,00
Dotations de l'Etat	0,00	0,00
Autres fonds propres	411 677 000,00	411 677 000,00
Primes et réserves (réserves consolidées)	13 833 681 286,63	13 263 207 027,34
Ecart de réévaluation	1 265 034 701,67	1 265 034 701,67
Écart d'équivalence	0,00	0,00
Résultat Net	806 029 107,58	1 292 134 259,29
Autres capitaux propres -report à nouveau	234 568 875,67	225 264 110,76
Liaison inter unités	0,00	0,00
TOTAL I	19 060 990 971,55	18 957 307 099,06
PASSIF NON COURANT		
Emprunts et dettes financières	10 098 748 057,99	10 617 741 786,58
Impôts (différés et provisionnés)	3 501 208,32	2 377 222,01
Autres dettes non courantes	593 645 268,24	593 645 268,24
Provisions et produits comptabilisés d'avance	1 421 355 889,30	1 407 039 675,99
TOTAL PASSIF NON COURANT II	12 114 958 423,85	12 620 803 952,82
PASSIF COURANT		
Fournisseurs et comptes rattachés	1 334 618 982,29	2 000 103 976,88
Impôts	95 924 225,85	179 607 313,70
Autres dettes	3 658 641 247,14	3 682 456 439,87
Trésorerie passif	500 974 763,26	115 151 029,74
TOTAL PASSIF COURANT III	5 590 159 018,54	5 977 318 760,19
TOTAL GENERAL PASSIF	36 766 400 613,94	37 555 429 812,07

1. Bilan au 31/12/2019 de la Société Mère

1.1. Actif du Bilan (Société mère)

U.DA

ACTIF	2019		MONTANTS NETS	31/12/2018
	MONTANTS BRUTS	AMORTIS OU PROVISIONS		
ACTIF NON COURANT				
Écart d'acquisition (ou goodwill)	141 648 564,00	0,00	141 648 564,00	115 414 200,00
Immobilisations incorporelles	459 972 130,69	286 596 482,34	173 375 648,35	138 749 235,83
Immobilisations corporelles				
Terrains	1 130 848 191,42	0,00	1 130 848 191,42	1 130 848 191,42
Bâiments	11 931 125 616,39	5 022 736 120,77	6 908 389 495,62	1 675 812 148,17
Autres immobilisations corporelles	19 418 985 254,21	14 063 906 567,27	5 355 078 686,94	3 553 191 461,80
Immobilisations en concession	0,00	0,00	0,00	0,00
Immobilisations en cours	3 419 612 218,21	0,00	3 419 612 218,21	10 555 198 258,95
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalences - entreprises associées	0,00	0,00	0,00	0,00
Autres participations et créances rattachées	3 058 500 175,00	53 407 519,13	2 985 092 655,87	2 477 666 928,10
Autres titres immobilisés	2 500 000 000,00	0,00	2 500 000 000,00	3 000 000 000,00
Prêts et autres actifs financiers non courants	106 741 603,70	0,00	106 741 603,70	151 716 852,87
Impôts différés actif	324 024 098,53	0,00	324 024 098,53	318 510 346,41
TOTAL ACTIF NON COURANT	42 471 457 832,15	19 426 646 689,31	23 044 811 162,64	23 117 107 623,55
ACTIF COURANT				
Stocks et en cours	6 905 371 528,38	500 587 134,29	6 404 784 394,09	5 605 515 297,16
Créances et emplois assimilés				
Clients	4 794 407 210,56	1 653 272 275,15	3 141 134 935,41	3 632 744 863,64
Autres débiteurs	2 210 538 286,72	7 500,00	2 210 530 786,72	2 017 376 818,21
Impôts	120 424 209,62	0,00	120 424 209,62	126 793 516,04
Autres actif courant	0,00	0,00	0,00	0,00
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants	18 559 989,19	0,00	18 559 989,19	18 559 989,19
Trésorerie	1 903 052 018,21	76 896 881,94	1 826 155 136,27	3 037 331 704,28
TOTAL ACTIF COURANT	15 952 353 242,68	2 230 765 791,38	13 721 589 451,30	14 438 322 188,52
TOTAL GENERAL ACTIF	58 423 811 094,83	21 657 410 480,69	36 766 400 613,94	37 555 429 812,07

1.2. Passif du Bilan (Société Mère)

UM : DA

PASSIF	31/12/2017	31/12/2016
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	2 500 000 000,00	2 500 000 000,00
Capital non appelé	0,00	0,00
Dotations de l'Etat	8 721 856 492,20	8 721 856 492,20
Primes et réserves (réserves consolidées)	12 792 833 494,93	12 663 614 184,45
Ecart de réévaluation	1 578 555 153,30	1 578 555 153,30
Ecart d'équivalence	0,00	0,00
Résultat Net	1 433 341 329,05	1 614 727 609,14
Autres capitaux propres -report à nouveau	-157 297 796,64	-956 349 037,13
Liaison inter unités	0,00	0,00
	26 869 288 672,84	26 122 504 401,96
PASSIF NON COURANT		
Emprunts et dettes financiers	10 489 615 502,36	8 496 430 148,11
Impôts (différés et provisionnés)	0,00	0,00
Autres dettes non courantes	1 059 992 788,80	1 061 401 552,48
Provisions et produits comptabilisés d'avance	1 321 044 280,68	1 311 093 334,58
	12 870 652 571,84	10 868 925 035,17
PASSIF COURANT		
Fournisseurs et comptes rattachés	1 324 510 088,67	2 373 437 421,34
Impôts	709 248 220,05	761 129 174,14
Autres dettes	4 054 421 969,79	3 428 025 639,43
Trésorerie passif	445 433 952,78	439 878 062,02
TOTAL PASSIF COURANT	6 533 614 241,29	7 002 470 296,93
TOTAL GENERAL PASSIF	46 273 555 485,97	43 993 899 734,06

1. Bilan Exercice 2017 de la Société Mère

1.1. Actif du Bilan (Société Mère)

UM : DA

ACTIF	31/12/2017			31/12/2016
	MONDANTS	AMORTIS OU	MONDANTS	
	BRUTS	PROVISIONS	NETS	
ACTIF NON COURANT				
Écart d'acquisition (ou goodwill)	115 414 200,00	0,00	115 414 200,00	115 414 200,00
Immobilisations incorporelles	208 007 727,66	195 887 551,61	12 120 176,05	14 368 243,47
Immobilisations corporelles				
Terrains	9 122 489 237,77	0,00	9 122 489 237,77	9 122 489 237,77
Bâtiements	6 259 284 372,70	5 178 806 654,50	1 080 477 718,20	951 264 701,61
Autres immobilisations corporelles	14 427 164 549,64	13 385 464 633,55	1 041 699 916,09	969 112 389,43
Immobilisations en concession	280 023 210,00	3 661 722,62	276 361 487,38	277 770 251,06
Immobilisations en cours	13 362 394 720,76	0,00	13 362 394 720,76	10 994 512 248,40
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalences - entreprises associées	0,00	0,00	0,00	0,00
Autres participations et créances rattachées	2 939 700 175,00	60 980 880,06	2 878 719 294,94	2 880 760 120,81
Autres titres immobilisés	4 000 000 000,00	0,00	4 000 000 000,00	3 000 000 000,00
Pfûts et autres actifs financiers non courants	156 010 062,87	0,00	156 010 062,87	152 466 625,37
Impôts différés actif	290 053 362,19	0,00	290 053 362,19	281 381 815,40
TOTAL ACTIF NON COURANT	51 100 551 616,59	18 824 801 442,34	32 275 750 176,25	28 759 489 832,49
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	4 971 503 470,48	606 528 160,72	4 364 975 309,76	4 902 507 528,29
Créances et emplois assimilés				
Clients	4 754 270 770,94	1 649 167 470,80	3 105 203 300,94	3 618 744 739,49
Autres débiteurs	1 709 655 802,39	377 529,41	1 709 278 272,98	1 477 500 746,23
Impôts	112 850 388,15	11 998 467,60	100 851 920,55	107 258 859,18
Autres actif courant	0,00	0,00	0,00	0,00
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants	18 559 989,19	0,00	18 559 989,19	18 559 989,19
Tresorerie	4 779 710 623,95	80 774 057,65	4 698 936 566,30	5 109 838 039,19
TOTAL ACTIF COURANT	16 346 651 045,10	2 348 845 725,38	13 957 805 308,72	15 234 409 901,57
TOTAL GENERAL ACTIF	67 447 202 661,69	21 173 647 177,72	46 233 555 484,97	43 993 899 734,06

1.2. Passif du Bilan (Société mère) :

39 / 55

PASSIF	31/12/2020	31/12/2019
CAPITAUX PROPRES		
Capital social	2 200 000 000,00	2 200 000 000,00
Autres fonds propres	411 677 000,00	411 677 000,00
Primes et réserves – Intermédiaires consolidées	13 420 479 269,26	12 833 681 206,63
Écarts de réévaluation	1 265 034 701,67	1 265 034 701,67
Écarts d'équivalence	0,00	0,00
Résultat net	252 903 683,91	836 023 197,36
Autres capitaux propres – report à nouveau	603 803 700,37	234 268 075,67
Liaison avec filiale	0,00	0,00
TOTAL I	19 533 100 537,81	19 020 990 971,33
PASSIF NON COURANT :		
Emprunts et dettes financières	10 220 403 114,53	10 000 748 037,99
Impôts (à Recs et prestations)	6 351 673,37	3 341 200,32
Autres dettes non courantes	0,00	203 645 290,24
Provisions et produits constatés d'avance	1 607 122 561,31	1 421 325 009,30
TOTAL PASSIF NON COURANT II	11 905 315 554,81	12 117 299 623,85
PASSIF COURANT :		
Fournisseurs et comptes rattachés	2 140 891 083,73	1 334 618 902,29
Impôts	150 668 543,51	95 954 235,05
Autres dettes	4 000 660 071,14	3 858 641 247,14
Télécompte payable	258 763 042,80	200 974 740,26
TOTAL PASSIF COURANT III	6 552 951 743,18	5 590 139 213,54
TOTAL GÉNÉRAL PASSIF	37 291 447 437,12	36 766 400 613,94