

جامعة غرداية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي،
في ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
فرع: العلوم المالية والمحاسبة، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير
بعنوان:

أثر المهارات المهنية للمراجع الداخلي في تعزيز مبادئ
حوكمة الشركات:
"دراسة ميدانية في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية
بولاية ورقلة"

تحت إشراف:
- د. زواويد لزهاري

من إعداد الطالبين:
- دشاش ياسين
- شيخاوي عبد المجيد

قدمت للتقييم أمام اللجنة المكونة من السادة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
إبراهيم دوار	أستاذ محاضر "أ"	جامعة غرداية	رئيسا
زواويد لزهاري	أستاذ محاضر "ب"	جامعة غرداية	مشرفا ومقررا
شرع مريم	أستاذ محاضر "أ"	جامعة غرداية	ممتحنا
أرحاب وسام	أستاذ محاضر "ب"	جامعة غرداية	ممتحنا

السنة الجامعية: 2021/2020

جامعة غرداية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي،
في ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
فرع: العلوم المالية والمحاسبة، تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير
بعنوان:

أثر المهارات المهنية للمراجع الداخلي في تعزيز مبادئ
حوكمة الشركات:
"دراسة ميدانية في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية
بولاية ورقلة"

تحت إشراف:
- د. زواويد لزهاري

من إعداد الطالبين:
- دشاش ياسين
- شيخاوي عبد المجيد

قدمت للتقييم أمام اللجنة المكونة من السادة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
إبراهيم دوار	أستاذ محاضر "أ"	جامعة غرداية	رئيسا
زواويد لزهاري	أستاذ محاضر "ب"	جامعة غرداية	مشرفا ومقررا
شرع مريم	أستاذ محاضر "أ"	جامعة غرداية	ممتحنا
أرحاب وسام	أستاذ محاضر "ب"	جامعة غرداية	ممتحنا

السنة الجامعية: 2021/2020

اهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

قال تعالى: " وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون " صدق الله العظيم

أهدي هذا العمل المتواضع إلى خالد الذكر، إلى من وافته المنية وكان خير مثال لرب الأسرة

إلى من غابت صورته وغاب صوته وغابت ضحكته وغاب اسمه، لكنه مزال حيا بذاكرتي "الوالد العزيز" أسأل الله، جل جلاله، أن يجدد عليه الرحمات وأن يكون ذكره هنا ذكرا مباركا؛

إلى من وضع المولى _ سبحانه وتعالى _ الجنة تحت قدميها، ووقرها في كتابه العزيز....(أمي الحبيبة)

إلى سندي ومن اعتمد عليهم في كل صغيرة وكبيرة، إخوتي بشير وزوجته وأبنائه حسام وعصام وأيوب وهاجر، إلى الأخ بوبكر وزوجته وبناته سلسبيل ومارية والكتكوتة رودينة، إلى أختي سمية وزوجها وبناتها مريم وزينب، إلى إخوتي سلمى وأحمد وزوجته وأخي وتوأمي الروحي لحسن وصغير العائلة محمد، إلى أختي الغالية زينب البعيدة عن عيني، والقريبة من قلبي دُمت في ودائع الرحمن التي لا تضيع. وبناتها كاميليا، لينة، صوفيا، حليلة وزوجها محمد وخيرة وفاطنة .. إلى كل العائلة بالمهجر أو بأرض الوطن

إلى كل من ساهم من قريب وبعيد في إتمام هذا العمل المتواضع وأخي وسندي رفيق الدرب عادل هبال كما لا أنسى أخي ورفيق مقاعد الدراسة عبد المجيد ثم إلى كل من علمني حرفاً أصبح سنابرقه يضيء الطريق أمامي

أهدي هذا العمل المتواضع راجياً من المولى

عز وجل أن يجد القبول والنجاح

دشاش

ياسين

الهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

" واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب ارحمهما كما ربياني
صغيراً "

إلى قرة العين... إلى من جعلت الجنة تحت قدميها... إلى التي حرمت نفسها
وأعطتني؛ ومن نبع حنانها سقتني... إلى من وهبتني الحياة؛ ومنحتني الحب
والحنان؛ إلى من ربنتي وعلمتني كلمتي الشرف والحياة... إلى أعظم مكانة لملكة في
في قلبي... صديقتي وحببيتي أُمي الغالية أطال الله عمرك ورزقك دوام الصحة
والعافية.

إلى أعظم الرجال صبراً... ورمز الحب والعطاء... إلى الذي تعب كثيراً من أجل
راحتي وأفنى حياته من أجل تعليمي... إلى ذلك الرجل الذي إن طلبت منه نجمة
جاءني وهو يحمل السماء على ظهره... أبي العزيز دمت فخراً لنا وآتاك الله من
فضله ما تمنيت.

إلى من جمعتهم معي ظلمة الرحم... إلى سندي ومن يعيش في وجودهم أُملي إختوي
"فاطمة؛ ع اللطيف؛ حسناء؛ لحسن؛ ع المالك؛ شيماء؛ نورهان". حفظكم الرحمن
وآتاكم من كل ما سألتموه.

إلى من تكتمل فرحتي وترتفع راية نجاحي إلا بدعواتهم جدتاي أطال الله في عمرهما
إلى روح أجدادي رحمة الله عليهم.
إلى أعمامي وعماتي؛ إلى أخوالي وخالاتي وأولادهم كل باسمه. وإلى جميع أقاربي
ومعارفي.

إلى كل أصدقائي وصديقاتي داخل وخارج الجامعة وأخص بالذكر أخي من لم تلده لي
أُمي ياسين وعائلته الكريمة كل باسمه جزاهم الله خير الجزاء.
إلى من وسعهم قلبي ولم يكتبهم قلبي

شيخاوي

عبد المجيد

شكر وعرفان

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله _ سيدنا محمد
وعلى آله وصحبه أجمعين وبعد. في البداية أحمد الله عز
وجل وأشكره لأنه ألهمنا الصبر ورزقنا القدرة على إكمال هذه
المذكرة، كما لا أنسى والداي الكريمين وجميع أسرتي دون
أن أنسى الأصدقاء ومن عرفتنا بهم الحياة الجامعية على
تقديمهم الدعم المعنوي وأطلب من المولى القدير أن ييسر
عليهم ما صعب وأن يجازيهم خير الجزاء. وأتقدم بالشكر
لأستاذي الفاضل الدكتور [👑]زواويد لزهاري [👑] على تكرمه
بالإشراف على مذكرتنا المتواضعة وعلى دعمه المتواصل
وتشجيعه الكبير لنا. دون أن ننسى شكر كل من ساهم في
إتمام هذا العمل من قريب أو من بعيد [👑]قدور، نور الدين،

نوح، إسلام، زعباط ع القادر [👑]

وأتقدم بجزيل الشكر إلى [👑]المؤسسات الاقتصادية محل

الدراسة التي استقبلتنا بحفاوة [👑]

المخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أثر المهارات المهنية للمراجع الداخلي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في ظل الجهود الرامية إلى تطوير وتحسين أداء الشركات محل الدراسة، وللإجابة على إشكالية الدراسة التي تتمحور أساساً حول أثر المهارات المهنية للمراجع الداخلي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات بالمؤسسات الاقتصادية بولاية ورقلة، تم استخدام المنهج الوصفي والتحليلي باعتباره الأنسب لذلك. وتمثلت أداة الدراسة في الاستبانة، حيث تم توزيع 70 استمارة على عينة الدراسة المكونة من رؤساء المصالح والمدققين وموظفي أقسام المحاسبة والمالية في المؤسسات محل الدراسة، وبعد عملية الفرز والتبويب تم الإبقاء على 62 استبانة صالحة للدراسة والتحليل، حيث تم استخدام برنامج SPSS 22 لإجراء التحليل الإحصائي المناسب لاختبار فرضيات الدراسة والوصول إلى الهدف المطلوب. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود أثر للمهارات المهنية للمراجع الداخلي لدى عينة الدراسة بمتوسط حسابي قدره (3.56)، ووجود أثر لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لدى عينة الدراسة بمتوسط حسابي قدره (3.46)، ووجود أثر لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات حسب ميثاق الحكم الراشد لدى عينة الدراسة بمتوسط حسابي قدره (3.61)، وأوصت الدراسة بضرورة إعداد دورات تدريبية للمراجع الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية حول المعايير الدولية للمهنة وهذا من أجل تعزيز مبادئ حوكمة الشركات فيها.

الكلمات المفتاحية: مهارات مهنية، مراجع داخلي، حوكمة شركات، مؤسسات اقتصادية.

Abstract:

This study aims at showing the impact of vocational skills for internal officials in promoting the principles of managing companies with the existence the efforts made for improving and developing the performance of companies on studies. And, for sake of answering the research problematic which itself is about the impact of vocational skills for internal officials in promoting the principles of managing companies in the economic establishments in the state of Ouargla. Therefore, the descriptive analytical approach has been used being the one that fits this study, and the tool of research that seemed best to use was questionnaire. However, there were 70 copies of questionnaires distributed on the sample of study which is companies' employers, examiners, and employees of accounting and finance departments in the establishments on study. After the process of sorting 62 copies of questionnaires were found qualified for study and examination, where SPSS 22 software was used to do the statistical analysis in order to test the research hypotheses and fulfill the purpose. As a result, the study showed a variety of results, the most important are: the existence of an impact of vocational skills for internal references for sample of study and an average arithmetic of (3.56), and existence of an impact for applying the principles of managing companies with an average arithmetic of (3.46) according Economic Cooperation And Development Organization, and existence of an impact of applying the principles of managing companies for the sample of study with an average arithmetic of (3.61) according to The Adult Governance Charter. However, the study recommended the need of developing training courses to the internal officials in the Algerian economic establishments about the international criteria of profession and this is for the sake of the promotion of companies' management principles in it.

Key words: Vocational skills, Internal officials, Corporate Governance, Economic establishments.

قائمة المحتويات

الصفحة	التعيين
III	الإهداء.....
V	الشكر والعرفان.....
VI	الملخص.....
VII	قائمة المحتويات.....
VIII	قائمة الجداول.....
IX	قائمة الأشكال البيانية.....
X	قائمة الملاحق.....
XI	قائمة الاختصارات والرموز.....
أ	مقدمة.....
06	الفصل الأول: الأدب النظري والدراسات السابقة
07	تمهيد.....
08	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية وحوكمة الشركات.....
27	المبحث الثاني: الدراسات السابقة.....
35	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
36	تمهيد.....
37	المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة.....
42	المبحث الثاني: عرض ومناقشة نتائج الدراسة.....
60	الخاتمة.....
64	المصادر والمراجع.....
68	الملاحق.....
78	الفهرس.....

قائمة الجداول

الترقيم	العنوان	الصفحة
1-2	نسبة الاستبيانات المسترجعة والمدروسة	38
2-2	معامل الثبات ألفا كرونباخ	40
3-2	مقياس ليكارت الخماسي	42
4-2	توزيع أفراد العينة حسب خاصية الجنس	42
5-2	توزيع أفراد العينة حسب خاصية المؤهل العلمي	43
6-2	توزيع أفراد العينة حسب خاصية الخبرة المهنية	44
7-2	نتائج اختبار طبيعة التوزيع لمتغيري الدراسة	45
8-2	مجال المتوسط الحسابي المرجح لمقياس ليكارت الخماسي	46
9-2	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والدرجة والرتبة لبعده المهارات الأساسية	46
10-2	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والدرجة والرتبة لبعده التطوير المستمر	48
11-2	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والدرجة والرتبة لمقياس المهارات المهنية للمراجع الداخلي	49
12-2	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والدرجة والرتبة لبعده مبادئ حوكمة الشركات حسب OECD	50
13-2	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والدرجة والرتبة لبعده مبادئ حوكمة الشركات حسب ميثاق الحكم الراشد	52
14-2	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والدرجة والرتبة لمقياس مبادئ حوكمة الشركات	53
15-2	معامل الارتباط الخطي بين المتغير المستقل والمتغير التابع	54
16-2	مصفوفة الارتباطات بيرسون لأبعاد متغير المهارات المهنية للمراجع الداخلي على مبادئ حوكمة الشركات	55
17-2	قيم تباين خط الانحدار لمتغيرات الدراسة: تحليل التباين الأحادي ANOVA ^a	56
18-2	قيم معاملات خط الانحدار للمعاملات Coufficients ^a	57

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الترقيم
15	أهداف المراجعة الداخلية	1-1
21	خصائص حوكمة الشركات	2-1
22	أهداف حوكمة الشركات	3-1
26	الأطراف الفاعلة بتطبيق حوكمة الشركات	4-1
40	نموذج الدراسة	1-2
43	توزيع أفراد العينة حسب خاصية الجنس	2-2
44	توزيع أفراد العينة حسب خاصية المؤهل العلمي	3-2
45	توزيع أفراد العينة حسب خاصية الخبرة المهنية	4-2
57	الرسم البياني لمدى ملائمة خط الانحدار للعلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل	5-2

قائمة الملاحق

الترقيم	العنوان	الصفحة
01	أسماء المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة	69
02	استبيان الدراسة	70
03	نتائج ألفا كرونباخ لمقياس المهارات المهنية للمراجع الداخلي	75
04	نتائج ألفا كرونباخ لمقياس مبادئ حوكمة الشركات	75
05	نتائج طبيعة التوزيع لمتغيري المهارات المهنية للمراجع الداخلي ومبادئ حوكمة الشركات	75
06	نتائج الفروق في المهارات المهنية للمراجع الداخلي لعينة الدراسة	75
07	نتائج الفروق في مبادئ حوكمة الشركات لعينة الدراسة	76
08	نتائج مصفوفة الارتباط بين أبعاد المهارات المهنية للمراجع الداخلي ومبادئ حوكمة الشركات	76
09	نتائج الارتباط والارتباط المفسر	77
10	نتائج أنوفا للانحدار الخطي البسيط	77
11	نتائج معاملات نموذج الانحدار	77

قائمة الاختصارات والرموز

الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية	الاختصار
The Institute of Internal Auditors	معهد المراجعين الداخليين	IIA
Société Nationale de Comptabilité	الشركة الوطنية للمحاسبة	SNC
Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne	المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية	IFACI
Organization For Economic Co-operation and Development	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية	OECD
Statistical Package For Social Sciences	برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية	SPSS



المقدمة العامة

توطئة:

تزايد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات في العديد من الاقتصادات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية وخاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية، وكذلك الإفلاسات التي تعرضت لها العديد من الشركات الكبرى في العالم مثل شركة "إنرون للطاقة" وشركة "آرثر أندرسون للمراجعة" سنة 2001م.

ومع ظهور الشركات العملاقة وانتشار الشركات متعددة الجنسيات في العالم، فرضت على الدول المستقبلية لهذه الشركات رفع القيود والحوجز الجمركية لاستقطاب أكبر عدد من رؤوس الأموال والاستثمارات إلى أراضيها، وذلك من خلال الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات، والتي أصبحت معيار يمثل وجود بيئة استثمارية واضحة المعالم تتميز بالشفافية، مما أدى إلى حدوث منافسة بين هذه الشركات على دول مختلفة، وضرورة وجود أنظمة رقابية قوية ومتطورة تمكنها بالقيام بمختلف المسؤوليات المخولة لها، والمساعدة للاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية، مما دفع بالإدارة ومجلس الإدارة لهذه الشركات إلى الاستعانة بأشخاص ذوي خبرة وكفاءة، من أجل المتابعة المستمرة والمراقبة لكافة أوجه نشاط الشركة، وتقديم الاقتراحات والتوصيات اللازمة، وهؤلاء الأشخاص هم المراجعون الداخليون.

وللمراجعة الداخلية أهمية بالغة في تفعيل وتعزيز حوكمة الشركات، ومن أجل ذلك بادر معهد المراجعين الداخليين بتطوير المعايير الدولية للتدقيق الداخلي للمتغيرات البيئية للأعمال الحالية، وهذا ما جعلها أداة فعّالة تضيف قيمة للشركة من خلال خدمات التأكيد والاستشارة التي تقدمها، بالإضافة لما تقوم به من تقييم ومراجعة لوظائف الشركة، وكذلك تحديد المخاطر التي تواجه الشركة ومتابعة كيفية علاجها.

الإشكالية:

وعلى ضوء ما سبق تم صياغة إشكالية الدراسة، وفق السؤال الرئيسي التالي:

✓ إلى أي مدى يمكن أن تؤثر المهارات المهنية للمراجع الداخلي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات

بالمؤسسات الاقتصادية بولاية ورقلة؟

وفي محاولة للإجابة على التساؤل الرئيسي، تطلب منا الأمر صياغة جملة من الأسئلة الفرعية والمتمثلة أساسا في:

1- ما مدى توافر ممارسات تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية بولاية ورقلة؟

2- ما مدى توافر المهارات المهنية للمراجعين الداخليين في المؤسسات محل الدراسة؟

3- ما هي معوقات ممارسة الحوكمة في المؤسسات محل الدراسة؟

الفرضيات:

- تتوافر ممارسات تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية بولاية ورقلة.

- يمتلك موظفو المراجعة الداخلية المهارات المهنية لتطبيق وتعزيز مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات محل الدراسة.

- قد يواجه موظفو المراجعة الداخلية بعض المعوقات التنظيمية والقانونية في ممارسة مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات محل الدراسة.

أهمية الدراسة:

1- معرفة أثر المهارات المهنية للمراجع الداخلي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات؛

2- الحاجة إلى كوادر مهنية ذات كفاءة عالية في مهنة المراجعة الداخلية بالمؤسسات الاقتصادية لتمارس

مهامها وتساهم في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات بشكل فعال؛

3- لفت انتباه المؤسسات الاقتصادية للأثر الذي تحدثه المهارات المهنية للمراجع الداخلي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات.

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- 1- معرفة مستوى الممارسات التي تعزز من مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية؛
- 2- معرفة وتحديد مستوى المهارات المهنية للمراجع الداخلي التي تساهم في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات بالمؤسسات الاقتصادية؛

3- قياس أثر المهارات المهنية للمراجع الداخلي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات بالمؤسسات الاقتصادية.

حدود الدراسة: تمثلت حدود الدراسة في الآتي:

- الحدود المكانية: تمت الدراسة على مستوى 20 مؤسسة اقتصادية بولاية ورقلة؛
- الحدود الزمانية: تمت الدراسة في فترة 01 أبريل إلى 20 أبريل (توزيع واسترجاع الاستبيان)؛
- الحدود الموضوعية: هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أثر المهارات المهنية للمراجع الداخلي في تعزيز حوكمة الشركات في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية ورقلة.

أسباب اختيار الموضوع:

- أسباب شخصية نظرا لملائمة الموضوع لمجال التخصص، ورغبتنا الشخصية للإلمام بموضوع البحث؛
- أهمية الموضوع وحدائته والاهتمام به كونه أحد المواضيع الراهنة والهامة على المستوى المحلي والدولي،
- جاء الأزمات المالية العالمية التي كانت سببا في ظهور مفهوم حوكمة الشركات، حيث أصبح تطبيق مبادئها ضروري للحد من الفساد المالي والإداري؛

- أهمية المراجعة الداخلية في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات؛

- معرفة الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية في ظل الاهتمام بحوكمة الشركات.

منهج وأدوات الدراسة:

نظرا لطبيعة الدراسة وتماشيا مع الموضوع، ولتحقيق الأهداف والوصول إلى النتائج المرجوة منه، تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في الجزء النظري، وذلك من خلال وصف وتحليل علاقة المراجعة الداخلية بحوكمة الشركات.

أما بالنسبة للأدوات التي تم استخدامها في الجانب النظري وتتمثل أساسا في المسح المكتبي من خلال الاطلاع على المراجع والدراسات المتوفرة حول الموضوع، وفي الجانب التطبيقي فقد تم الاستعانة بمنهج دراسة الحالة، أين تم اعتماد الاستبيان كأداة للدراسة، وقمنا بتدعيم الموضوع بالأشكال البيانية والاستنتاجات لتسهيل عملية عرض وتحليل نتائج الدراسة.

صعوبات الدراسة:

- تكمن صعوبات الدراسة في حداثة الموضوع على المستوى الوطني، وقلة المراجع التي تناولت موضوع علاقة المراجعة بحوكمة الشركات؛

- تحفظ بعض الأفراد المستجوبين أثناء الإجابة على بعض الأسئلة وعدم معرفة بعض الإطارات لمصطلح الحوكمة رغم تقادمه؛

- عدم احترام آجال الرد على الاستبيان، وعدم الجدية في الإجابة من قبل بعض أفراد العينة؛

- عدم استقبالنا من طرف بعض الشركات، وصعوبة مقابلة الأطراف ذات الصلة بالموضوع؛

- صعوبة استقبالنا من طرف مصلحة المحاسبة والمالية في بعض الشركات، وذلك لكثرة الانشغالات التي

تشهدها أغلب هذه المصالح وأهمها إعداد القوائم المالية أثناء فترة الدراسة.

هيكل الدراسة:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية واختبار الفرضيات تم تقسيم الموضوع إلى فصلين إلى جانب المقدمة والخاتمة وهي كالتالي:

الفصل الأول: تعلق بالمراجعة الداخلية ودورها في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات، وتضمن مبحثين تناولنا في المبحث الأول أساسيات المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات، ثم تطرقنا للدراسات السابقة لموضوع البحث في المبحث الثاني.

الفصل الثاني: تناولنا فيه الدراسة الميدانية ويشتمل على مبحثين، الأول تطرقنا فيه إلى الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة، أما الثاني تناولنا فيه تحليل ومناقشة نتائج الدراسة.

الفصل الأول: الأدب النظري والدراسات السابقة

خطة الفصل الأول:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية
وحوكمة الشركات

المطلب الأول: المراجعة الداخلية

المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

المطلب الأول: الدراسات الوطنية

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

المطلب الثالث: ما يميز الدراسة الحالية عن
الدراسات السابقة

الفصل الأول: الأدب النظري والدراسات السابقة

تمهيد:

ظهرت المراجعة الداخلية لتساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها وتأكيد فعالية نظام الرقابة الداخلية والعمل مع مجلس الإدارة ولجنة المراجعة من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها، وتقييم وتحسين العمليات الداخلية للمؤسسة وضمان صحة المعلومات المحاسبية.

وقد أسفر الاهتمام المتزايد بالمراجعة الداخلية عن تجويد مبادئ حوكمة الشركات، إذ تعتبر من أهم العمليات الضرورية لتحسين عمل الشركات وتأكيد نزاهة الإدارة فيها، وكذلك للوفاء بالالتزامات والتعهدات ولضمان تحقيق وبلوغ الشركات لأهدافها بالإتباع السليم لمبادئ حوكمة المؤسسات. ولهذا أصبح من اللازم تطوير مسؤوليات ومهام المراجعين لبذل العناية المهنية، عن طريق وضع آليات من شأنها تطوير المراجعة سواء الداخلية أو الخارجية بما يسمح بمنع الأزمات واكتشاف الأخطاء وتصحيحها.

ولإلمام أكثر بالدراسة قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي:

- المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية وحوكمة الشركات.

- المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية وحوكمة الشركات

المطلب الأول: المراجعة الداخلية

الفرع الأول: مفهوم المراجعة الداخلية

أولاً: نشأة المراجعة الداخلية

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

وتماشياً مع التطورات الاقتصادية الحديثة، قام هذا المعهد بتعديل تعريفها سنة 1944 ثم سنة 1954 و1971، بحيث نلاحظ تطور أهدافها من نظرة محاسبية محضة، تعتمد على اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعبات إلى أن أصبحت تهتم بكل النشاطات والوظائف في المؤسسة.¹

أما في الجزائر فيمكن القول أن هذه الوظيفة حديثة الاستعمال أو حتى حديثة الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه، فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 التي تنص على أنه: " لا

¹ شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص: 70.

يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة والتحسين بصفة مستمرة بأنماط سيرها وتسييرها".²

ثانياً: تعريف المراجعة الداخلية

المراجعة الداخلية من الناحية الوظيفية هي نشاط تقييمي مستقل داخل المؤسسة بغرض فحص وتحقيق النواحي المحاسبية والمالية وغيرها من النواحي التشغيلية للمؤسسة كأساس لخدمة، كما عرفت المراجعة الداخلية على أنها: "وظيفة داخلية تابعة لإدارة المؤسسة لتعبر عن نشاط داخلي لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبة لتقييم مدى تماشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة أو للعمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى"، كما عرفت الشركة الوطنية للمحاسبة (SNC) المراجعة الداخلية بأنها: "وظيفة مستقلة داخل المؤسسة من أجل التقييم الدوري لمختلف نشاطاتها وهذا لحساب الإدارة العامة أو مجلس الإدارة، كذلك عرفت على أنها: "وظيفة مستقلة وموضوعية تهدف إلى إعطاء ضمانات حول درجة التحكم في مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة مع تقديم نصائح من أجل تحسين وظيفة التسيير فيها وخلق القيمة المضافة".³

وتعرف أيضا على أنها: "نشاط هادف ومستقل بذاته، يؤدي عملا استشاريا، صمم خصيصا لزيادة قيمة الشركة وتطوير عملياتها، ولمساعدتها لبلوغ أهدافها عن طريق إيجاد سلوكيات وأنماط تنظيمية لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر وضبط إدارة العمليات والتحقق من فعالية إجراءات الضبط والأنظمة المتعددة".⁴

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 02، القانون 01/88، الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988.

³ حفيظ هاجر كلثوم، المراجعة الداخلية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أوكلية محند أولحاج - البويرة، 2014، ص: 43.

⁴ العايب عبد الرحمان، دور التدقيق الداخلي في الممارسة السليمة لحوكمة الشركات على ضوء المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 16، العدد 16، 2016، ص: 46.

ولقد تعددت تعاريف المراجعة الداخلية بين المعاهد العلمية والمتخصصين في مجال المراجعة والتي نذكر منها:

- تعريف معهد المراجعين الداخليين الأمريكيين IIA :

أصدر تعريف مؤخرًا، والذي حاول من خلاله توسيع مفهوم المراجعة الداخلية باستخدام مصطلحات خاصة وأكثر دقة، وفي ما يلي ترجمة لهذا التعريف:

"المراجعة الداخلية هي وظيفة نصح وإرشاد، تمارس بكل استقلالية وموضوعية، وهي تعمل على إعطاء قيمة مضافة للتنظيم وتحسين عمله، كما تساعد على تحقيق الأهداف المسطرة بطريقة منتظمة من خلال تقييم وتحسين عناصر الرقابة، تسيير المخاطر وطرق إدارة الأعمال".

- تعريف المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية IFACI:

"المراجعة الداخلية في الشركة، وظيفة مسئولة عن مراجعة دورية للوسائل والإمكانات الموجودة تحت تصرف الإدارة والمسيرين على جميع المستويات، من أجل إدارة ومراقبة الشركة. هذه الوظيفة تؤمن من طرف مصلحة تابعة للإدارة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى، ومن أهدافها الرئيسية في إطار المراجعة الدورية التحقق من أن الإجراءات تشمل ضمانات كافية، المعلومات صحيحة، العمليات شرعية، التنظيمات فعّالة والهياكل واضحة ومناسبة".⁵

من خلال التعاريف السابقة يمكننا تعريف المراجعة الداخلية على أنها: "نشاط مستقل للتقييم داخل الشركة، يقوم بها شخص (أشخاص) تابع للمؤسسة، حيث يعمل على مراجعة النواحي المحاسبية والمالية والأعمال الأخرى، والتأكد من أن عمليات المؤسسة تتماشى مع اللوائح والقوانين المعمول بها التي تحكم المراجعة الداخلية، وذلك لخدمة الإدارة ومجلس إدارة الشركة، وهذا من أجل تحقيق الأهداف المسطرة".

⁵ يحي سعدي، لخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 05، 2012، ص: 192.

ثالثاً: خصائص المراجعة الداخلية

تتميز المراجعة الداخلية بالخصائص التالية:

- 1- وظيفة تقييم مستقلة: أي أن يكون المراجع الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها؛
 - 2- وظيفة استشارية: حيث تعمل على تزويد إدارة ومجلس إدارة الشركة بالتحليلات والاستشارات والدراسات والاقتراحات المناسبة في الوقت المناسب؛
 - 3- وظيفة تأكيدية: بناءً على تقدير المخاطر، تعمل المراجعة الداخلية على تقييم كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية، وبناءً على نتائج تقدير المخاطر لتطمئن الإدارة بأن هذه المخاطر مفهومة ويمكن التعامل معها بشكل مناسب؛
 - 4- وظيفة موضوعية: أي أن يقوم المراجع بأداء عمله دون تمييز أو تحيز ويمارس العدالة والتجرد في جمع وتقييم أدلة الإثبات والنتائج، وتعتبر خاصية أساسية فهي تسمح للمراجع أن يوفر خدمات التأكد والاستشارة إلى الإدارة وجميع الأطراف ذات المصلحة في الشركة.⁶
- رابعاً: معايير المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات
- أصدر معهد المراجعين الداخليين معايير حديثة لمواكبة المستجدات الاقتصادية إذ أصدرت معايير المراجعة الحديثة في مجموعتين وهما:

1- معايير الصفات Teail Standards

- وهي عبارة عن مجموعة مكونة من أربعة معايير رئيسية صادرة عن معهد المراجعين الداخليين، والتي تناولت صفات وسمات وخصائص الشركات والأفراد الذين يؤدون أنشطة المراجعة الداخلية فيها وتتكون من:
- المعيار 1000 الأهداف، الصلاحية والمسؤولية: أي تحديد الأهداف والصلاحيات ومسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية؛

⁶ أوصيف لخضر، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، 2009، ص ص: 62، 63.

- المعيار 1100 الاستقلالية والموضوعية: أي أن نشاط المراجعة الداخلية يكون مستقلاً، وعلى المراجعين أن يتسموا بالموضوعية أثناء تأدية عملهم؛

- المعيار 1200 البراعة وبذل العناية المهنية: يجب تنفيذ أعمال المراجعة الداخلية ببراعة وعناية مهنية؛

- المعيار 1300 الرقابة النوعية وبرامج التحسين: أي أن إدارة المراجعة الداخلية تضع برنامجاً للرقابة النوعية والتحسين، الذي يغطي جميع أعمال المراجعة الداخلية، ويراقب فعاليتها بشكل مستمر.

2- معايير الأداء performance standards

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

- المعيار رقم 2000 إدارة نشاط المراجعة الداخلية: على مدير المراجعة الداخلية إدارة نشاط المراجعة الداخلية بفعالية، للتأكد من أنه يضيف قيمة لشركة؛

- المعيار رقم 2100 طبيعة عمل المراجعة الداخلية: يقوم نشاط المراجعة الداخلية بالتقييم والمساهمة في تحسين أنظمة إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والحوكمة؛

- المعيار رقم 2200 التخطيط المهمة العمل: على المراجعين الداخليين وضع وتكوين خطة لكل مهمة؛

- المعيار رقم 2300 تنفيذ المهمة: يجب على المراجعين الداخليين تعريف، تحليل، تقييم وتدوين المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة؛

- المعيار رقم 2400 توصيل النتائج: على المراجعين توصيل النتائج المهمة مباشرة إلى من يهمل الأمر؛

- المعيار رقم 2500 متابعة التقدم: على مدير قسم المراجعة الداخلية وضع والمحافظة على نظام لمراقبة ومتابعة النتائج التي تم التقرير عنها للإدارة؛

- المعيار رقم 2600 قبول الإدارة للمخاطر: عندما يعتقد مدير قسم المراجعة الداخلية أن الإدارة قد قبلت مستوى من المخاطر غير مقبول، عليه مناقشة الأمر مع الإدارة التنفيذية، وإذا لم يتم حل هذه المسائل المتعلقة بالمخاطر، فإنه على مدير القسم التقرير عن ذلك لمجلس الإدارة لإيجاد الحل.⁷

3- معايير التنفيذ: وهي معايير تتولى تطبيق معايير الصفات ومعايير الأداء على أنواع وحالات محددة مثل فحص التدليس والغش والتقييم الذاتي للرقابة.⁸

خامسا: وظائف مهنة المراجعة الداخلية

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

1- تقييم نظم الضبط الداخلي والمحاسبي، من أجل التأكد من أن هذه النظم سليمة ومناسبة واقتراح أي تحسينات؛

2- تقييم الخطط والإجراءات قصد اكتشاف الاختلال واقتراح الحلول، وهذا فيما يتعلق بكل أوجه نشاط الشركة وليس النشاط المحاسبي والمالي فقط؛

3- حماية ممتلكات الشركة من الغش والتلاعب وتفاذي الخسائر الناجمة عن الإهمال واللامبالاة؛

4- تأكيد صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية والتي تعتمد من قبل عدة أطراف داخل وخارج الشركة في اتخاذ القرارات المناسب؛

⁷ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتدقيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص ص: 466-487.

⁸ عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة المدينة، 2009، ص: 56

5- مراقبة ودراسة النشاط التشغيلي للشركة وتحليل حسابات التكاليف ومطابقتها والحسابات المالية.⁹

الفرع الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الداخلية

أولاً: أهمية المراجعة الداخلية

ازدادت أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسات بصورة ملحوظة نتيجة لعدة عوامل وهي:¹⁰

- 1- كبر حجم المشروعات وتعقد عملياتها؛
- 2- حاجة إدارة المؤسسة إلى بيانات دورية ودقيقة تساعد في اتخاذ القرارات والتخطيط ورسم سياستها؛
- 3- حماية وصيانة أصول المؤسسة من كل غش والسرقة والأخطاء؛
- 4- اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية؛
- 5- تطور إجراءات المراجعة من تفصيلى كاملة إلى اختباريه تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية.

ثانياً: أهداف المراجعة الداخلية:

لقد تطورت أهداف المراجعة الداخلية وأصبحت تتماشى مع التطورات الاقتصادية الحديثة، حيث تطورت من اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعبات وأصبحت تهتم بكل النشاطات والوظائف في الشركات، ويمكن تقسيم أهداف المراجعة الداخلية إلى هدفين هما:

- 1- حماية ممتلكات الشركة ومصالحها: يسعى المراجع الداخلي إلى حماية مصالح الشركة وممتلكاتها من الغش والأخطاء والضياع والانحراف باستخدام إجراءات ملائمة، كما يسعى إلى إظهار نواحي الضعف عن طريق فحص دقة البيانات المحاسبية، ويعتمد لتحقيق هذا الهدف على برنامج لمراجعة النواحي المالية والمحاسبية عن طريق المراجعة المالية، وتتضمن فحص كل من النظام المحاسبي والرقابة الداخلية للتأكد من

⁹ بديسي فهيمه، التدقيق الداخلي ودوره في إنجاح مسار تطبيق الحوكمة، ورقة بحثية مقدمة إلى الملتقى الوطني حول مهنة التدقيق في الجزائر، جامعة سكيكدة، 2010، ص: 05.

¹⁰ روابح حنان، دور المراجعة الداخلية في تعزيز فعالية نظام الرقابة الداخلية، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، 2019، ص: 07.

سلامتها وفعاليتها من حيث التصميم والتنفيذ واختيار السجلات المناسبة والقوائم المالية وتحقيق عناصر المركز المالي.

2- البناء والإصلاح: عن طريق تقديم توصيات لإجراء التعديلات اللازمة على نواحي النشاط، وتعتمد في هذا المجال على قياس وتقييم ومراجعة خطط وسياسات وإجراءات الإدارة عن طريق القيام بمراجعة خاصة تتعلق بمختلف نشاطات الشركة وهو ما يعرف بمراجعة الأعمال والتي تهدف إلى تقييم مدى تخصص قسم أو نشاط معين للبرنامج المسطر من طرف الإدارة.¹¹

ويبين الشكل التالي الأهداف الأساسية للمراجعة الداخلية:

الشكل رقم (1_1): أهداف المراجعة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالبان بناءً على ما سبق

لفرع الثالث: الاتجاهات الحديثة لمفهوم المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات

¹¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، ط 3، الأردن، 2003، ص: 167.

يرى كل من "Chapman and Anderson" أن التعريف الجديد للمراجعة الداخلية يعطي صورة جديدة للمهنة، وذلك في ستة اتجاهات رئيسية والمتمثلة فيما يلي:

- يؤكد التعريف الجديد للمراجعة الداخلية على المساهمة الجوهرية لهذا النشاط بالنسبة للشركة وتحسين عملياتها؛

- تأخذ المراجعة الداخلية في الاعتبار الشركة ككل، حيث أنها تختص بمهمة فحص وتقييم وتدقيق جميع الأنشطة في الشركة، لذا فإن التعريف الجديد ينظر للمراجعة الداخلية بشكل أوسع على أنها تعمل على مساعدة الشركة في تحقيق أهدافها الكلية؛

- يفترض التعريف الجديد أن أدوات الرقابة لا تتواجد إلا لمساعدة الشركة على إدارة المخاطر ولتعزيز حوكمة الشركات، وهذا الاتجاه يعمل على توسيع نطاق وآفاق المراجعة الداخلية بشكل كبير، حيث يوسع من نطاق عمله ليشتمل على إدارة المخاطر، الرقابة وحوكمة الشركات؛

- يرى التعريف الجديد أن التراث المهني للمراجعة الداخلية قد يكون أثمن أصولها، كما أن المعايير الصارمة للمهنة تضمن جودتها؛

- المراجعة الداخلية نشاط مستقل عن الإدارة التنفيذية، وهو تابع لمجلس الإدارة داخل دائرة لجنة المراجعة المنبثقة عنه، كما أنها نشاط موضوعي وهذا ما يؤكد على جودة خدمات المراجعة الداخلية بالشركة؛

- نطاق المراجعة الداخلية يشتمل الأنشطة التأكيدية من خلال طمأنة الإدارة العليا، الإدارات الفرعية، مجلس الإدارة والمساهمين، عند الضرورة، بأن المخاطر المتعلقة بالشركة يتم التعامل معها بشكل مناسب، إضافة إلى ذلك تقدم المراجعة الداخلية الخدمات الاستشارية، وهذا بتزويد الإدارة العليا، الإدارات الفرعية، مجلس

الإدارة والمساهمين بالتحليلات، الاستشارات والاقتراحات اللازمة عند الضرورة من أجل اتخاذ القرارات

المناسبة، وهي تركز على القضايا الرئيسية في الرقابة، إدارة المخاطر وحوكمة الشركات.¹²

ونجد أن التعريف الجديد للمراجعة الداخلية يقدم صورة جديدة للمهنة في عدة اتجاهات رئيسية هي:

1- **تأكيدية:** وهذا بطمأننة الإدارة العليا، الإدارات الفرعية، مجلس الإدارة والمساهمين عند الضرورة بأن

المخاطر المرتبطة بالمؤسسة مفهومة وتم التعامل معها بشكل مناسب؛

2- **مستقلة:** عن الإدارة التنفيذية للمنظمة نتيجة تبعيته إلى مجلس الإدارة داخل دائرة لجنة المراجعة المنبثقة

عنه؛

3- **استشارية:** مستوى الخدمات فوق خدمات المراجعة التأكيدية وهذا لتزويد الإدارة العليا، الإدارات الفرعية،

مجلس الإدارة والمساهمين عند الضرورة بالتحليلات، الدراسات والاستشارات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ

القرارات، وضعت لتطوير وإضافة قيمة، وهذا فيما يخص حوكمة الشركة، إدارة المخاطر وإجراءات الرقابة،

يتم الاتفاق على طبيعة ونطاق العمل مع العميل، أمثلة ذلك خدمات التسهيل، تصميم علميات التدريب

والاستشارة؛

4- **موضوعية:** إلزام المراجع الداخلي بتأدية خدمات التأكيد التي تركز على التقييم الموضوعي للأدلة من

أجل الوصول لرأي فني مستقل.¹³

¹² براهيمة كنزة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات: دراسة حالة مؤسسة المحركات EMO الخروب ولاية

قسنطينة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير: إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 2014، ص: 67.

¹³ محمد عبد العزيز أحمد العصيمي، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، بحث علمي متاح على الرابط

التالي: https://archive.org/details/m_910_201803/page/n19/mode/2up، ص: 20.

الفرع الرابع: مهارات المراجعين الداخليين

أشار المعيار الدولي رقم 1210 الصادر عن معهد المراجعين الداخليين الأمريكيين (IIA) إلى ما يلي:

"يجب على المراجعين الداخليين امتلاك المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ المهام المناطة بهم ويجب على نشاط المراجعة الداخلية ككل امتلاك المعرفة والمهارات والكفاءات اللازمة لتنفيذ مهامه".

وقد أشارت الإرشادات التطبيقية الخاصة بالمعايير الدولية الصادرة من معهد المراجعين الداخليين (IIA) إلى ضرورة امتلاك المراجعين الداخليين المهارات التي تمكنهم من تطبيق المعارف والتصرف في المواقف التي يمكن أن يتم التعرض لها أثناء تنفيذ المهام حيث تم الإشارة إلى ضرورة امتلاك المراجعين إلى المهارات التالية:

- 1- مهارة تطبيق معايير المراجعة الداخلية وإجراءات وأساليب المراجعة أثناء تنفيذ المهام التي يكلفون بها، لاسيما إذا كانت لجنة المراجعة/ مجلس الإدارة يتبنى تطبيق المعايير المهنية للمراجعة الداخلية؛
- 2- مهارة تطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية خاصة المراجعين المعنيين بالمراجعة على الأنشطة المالية؛
- 3- معرفة وفهم مبادئ الإدارة وذلك ليتمكن المراجعين من تقييم أهمية الانحرافات عن الأعراف الجارية والقدرة على التصرف في المواقف التي يمكن التعرض لها وتقديم التوصيات بالتحول المقترحة؛
- 4- المعرفة بمخاطر أنظمة المعلومات وإجراءات الرقابة الخاصة بها خاصة للمراجعين المعنيين بالمراجعة على أنظمة المعلومات، وكذلك المعرفة بأساليب المراجعة التي تعتمد التقنيات المتاحة لاستخدامها في تنفيذ المهام؛
- 5- الإلمام بمؤشرات حدوث حالات الاحتيال وامتلاك المعرفة اللازمة لتقييم مخاطر الاحتيال وإجراءات المؤسسة للحد من هذه المخاطر؛
- 6- الإلمام بمبادئ وأساسيات لجوانب علمية وقانونية تساعد المراجع في قيامه بتنفيذ المهام المطلوبة منه مثل المحاسبة والمالية والاقتصاد والقوانين التجارية والضرائب والأساليب الكمية وغيرها؛
- 7- مهارة الاتصالات الشفوية والكتابية بحيث يتمكن المراجع من إيصال نتائجه وتوصياته بشكل ملائم؛

8- مهارة الاتصال مع الآخرين وكيفية التعامل معهم والتي تمكنهم من المحافظة على علاقة متوازنة ومرضية مع الجهات الخاضعة للمراجعة، بما فيها مهارة التحدث ومهارة الإصغاء الفعال، كذلك مهارة إدارة الحوار.¹⁴

المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

الفرع الأول: مفهوم حوكمة الشركات

أدى مفهوم الاقتصاد الحر الذي اتبعته معظم دول العالم وظهور العولمة إلى تحقيق الشركات أرباحاً عالية وخلق فرص استثمارية جديدة، وحتى تحافظ هذه الشركات على تميزها فإنها تعمل على إيجاد هياكل سليمة لحوكمة الشركات التي تضمن مستوى معين من الشفافية والعدالة والدقة المالية باعتبارها من أهم المؤشرات على صحة البيئة الاقتصادية والاستثمار.

أولاً: تعريف حوكمة الشركات

الحوكمة لغة: من حكم الشيء وأحكمه أي منعه من الفساد. واصطلاحاً: هي القواعد والإجراءات التي تتبع لضبط وتنظيم العلاقات بين ملاك الشركة وإدارتها وأصحاب المصالح فيها من أجل تحقيق كفاءة الأداء والفعالية وحفظ حقوق كل منهم وتمكينهم من الرقابة وتقييم الأداء.

يُعد مصطلح الحوكمة الترجمة المختصرة التي راجت للمصطلح GOVERNANCE CORPORATE أما الترجمة العلمية لهذا المصطلح، والتي اتفق عليها فهي: "أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة".¹⁵

كما خلص برنامج الأمم المتحدة الإنمائي إلى أن الحوكمة تعبر عن ممارسة السلطة الاقتصادية الرشيدة والسياسية والإدارية الفعالة لإدارة شؤون المجتمع على كافة المستويات. أما تعريف حوكمة الشركات

¹⁴ زاهر عطا الرمحي، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقاً للمعايير الدولية، ط 1، دار المأمون للنشر والتوزيع، عمان، 2017، ص ص: 89، 90.

¹⁵ خولة بضياف، دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، 2016، ص: 8.

كنظام، ينظر البعض إلى الحوكمة على أنها: "نظام رسمي لقياس وتقييم خصائص الفرد الأدائية والسلوكية ومحاولة التعرف على احتمالية تكرار نفس الأداء والسلوك في المستقبل لإفادة الفرد والمؤسسة والمجتمع".

كما عرفها معهد المدققين الداخليين (IIA) بأنها: "العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير إشراف على إدارة المخاطر ومراقبة مخاطر المؤسسات والتأكد على كيفية الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيمة المؤسسة من خلال أداء الحوكمة فيها".¹⁶

كما تعرف الحوكمة على أنها: "ذلك الإطار التي تمارس فيه المؤسسات وجودها، وتركز الحوكمة على العلاقات فيما بين الموظفين وأعضاء مجلس الإدارة، والمساهمين وأصحاب المصالح، وكيفية التفاعل بين كل هذه الأطراف في الإشراف على عمليات المؤسسة"¹⁷.

من خلال التعاريف السابقة يمكن تلخيص تعريف حوكمة الشركات بأنها: "عبارة عن عمليات وإجراءات لتوجيه ومراقبة وتتبع سير العمليات في الشركة، وتوزيع المهام بشكل يضمن عدم تجاوز أي إجراء، من أجل تحقيق أهداف الشركة وضمان مصلحة جميع الأطراف.

ثانياً: خصائص حوكمة الشركات

تتصف حوكمة المؤسسات بمجموعة من الخصائص تعد الركائز الأساسية التي إن غاب أحدها فقد المفهوم معناه، هذه الخصائص تتمثل في:

- 1- الانضباط: بإتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح؛
- 2- الشفافية: بتقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث؛
- 3- الاستقلالية: لا توجد تأثيرات غير لازمة نتيجة الضغوط؛
- 4- المساءلة: بإمكان تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛
- 5- المسؤولية: المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المنشأة؛

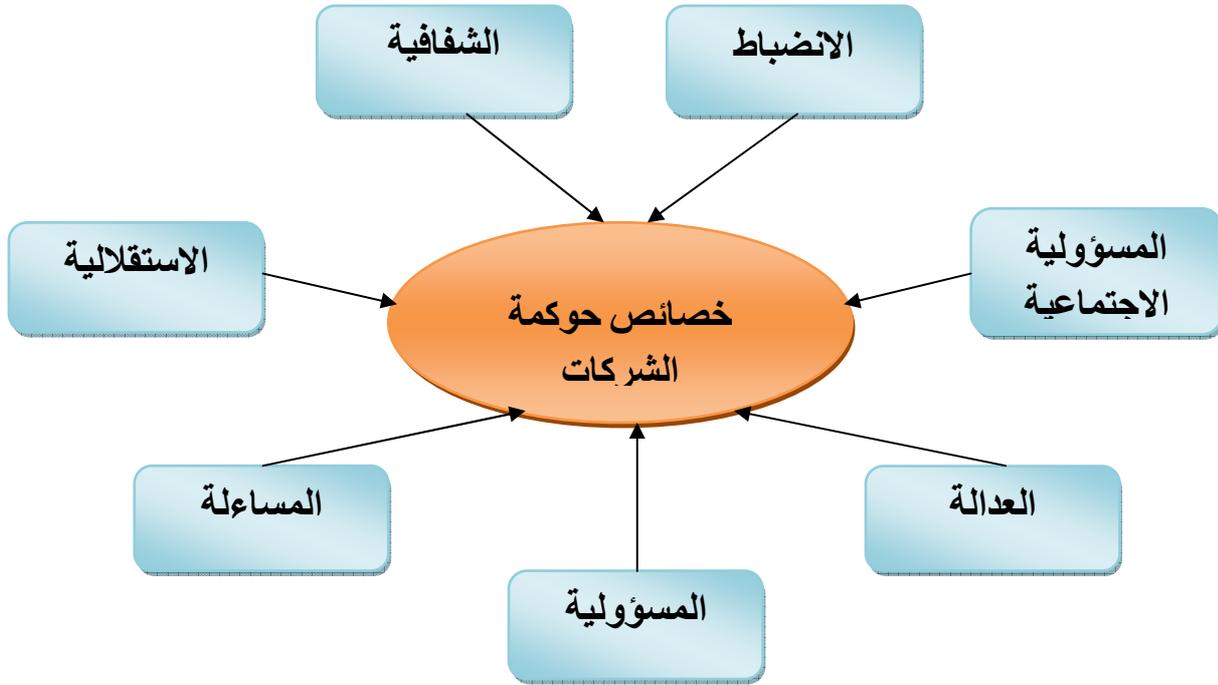
¹⁶ The institute of internal the Ross on that lie beneath to beat the top, NSA , 2002, p: 02.

¹⁷ مسعود شيبان، دور التدقيق الداخلي في دعم حوكمة المؤسسات، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي، 2016، ص: 41.

6- المسؤولية الاجتماعية: النظر إلى الشركة كمواطن جديد.¹⁸

يشير مصطلح حوكمة الشركات إلى الخصائص التالية التي يمكن تلخيصها في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-2): خصائص حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الطالبان بناءً على ما سبق

الفرع الثاني: أهداف ومزايا حوكمة الشركات

أولاً: أهداف حوكمة الشركات

تسعى الحوكمة إلى تحقيق عدة أهداف تتمثل فيما يلي:

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

2- تحسين أداء الشركات؛

3- وضع أنظمة لإدارة الشركة وفقاً لهيكل يحدد توزيع كل الحقوق والمسؤوليات فيما بين مجلس الإدارة

والمساهمين؛

¹⁸ سليمان رشيدة، دور آليات الحوكمة في تحسين الأداء المالي لشركات التأمين: دراسة حالة شركة CRMA للتأمينات، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2013، ص: 14.

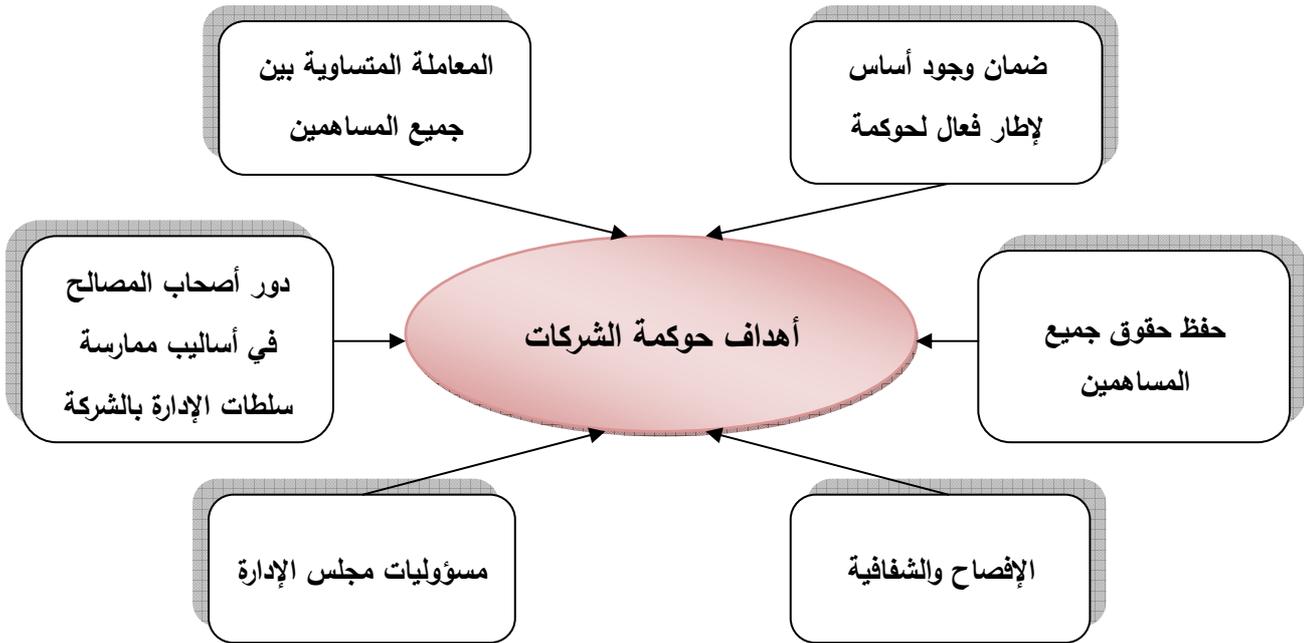
4- وضع أنظمة الرقابة على إدارة الشركات وأعضاء مجلس إدارتها؛

5- وضع الأنظمة الكفيلة بمعالجة الغش وتضارب المصالح والتصرفات غير المقبولة ماديا وأدائيا وأخلاقيا.¹⁹

بينما يرى آخرون أن حوكمة الشركات الجيدة تحقق العديد من الأهداف ومن أهمها: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات، حفظ حقوق جميع المساهمين، المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين، دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركة، الإفصاح والشفافية، مسؤوليات مجلس الإدارة.²⁰

والشكل التالي يوضح ويلخص أهداف حوكمة الشركات وفق ما ذكر أعلاه.

الشكل رقم (1-3): أهداف حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الطالبان بناءً على ما سبق

¹⁹ OECD. "Principles of Corporate Governance". Organization for Economic- Operation and Development publications Service, 1999, p: 3.

²⁰ عزوز ميلود، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، *مجلة أرساد للدراسات الاقتصادية والإدارية*، جامعة بسكرة، العدد 49، 2017، ص: 280.

تسعى أنظمة حوكمة الشركات إلى تحقيق مجموعة من المزايا، يمكن تلخيصها بما يلي:

- 1- تحقيق العدالة وضمان الشفافية والمساواة وتحسين مستوى التنمية الاجتماعية والاقتصادية؛
- 2- تشكيل لجان تدقيق من أعضاء غالبيتهم مستقلين ومن غير أعضاء مجلس الإدارة، من أجل تجنب التضليل والتلاعب والغش أو التقليل منها؛
- 3- تعظيم مصالح المساهمين وتوفير الحماية لهم من خلال الحد من تنازع السلطات الإدارية وتضارب الأهداف؛
- 4- الحد من استخدام السلطة والإدارة في غير المصلحة العامة والقضاء على الوساطة والمحسوبية؛
- 5- المحافظة على مصالح العمل والعمال وتحديد المسؤوليات والصلاحيات بما يضمن تدعيم الرقابة والضبط الداخلي؛
- 6- تشجيع الاستثمار المحلي والأجنبي وخلق فرص عمل جديدة وتعظيم الربحية؛
- 7- ضمان الرقابة على الأداء المالي من خلال الالتزام بأحكام القانون، والحد من الفساد المالي والإداري وزيادة ثقة المستثمرين في سبيل تخفيض تكلفة رأس المال.²¹

الفرع الثالث: مبادئ حوكمة الشركات حسب منظمة OECD وميثاق الحكم الراشد

أولاً: مبادئ حوكمة الشركات حسب منظمة OECD

يتم تطبيق الحوكمة وفق خمسة (5) معايير توصلت إليها مؤسسة التعاون الاقتصادي والتنمية في عام

1999، علماً بأنها قد أصدرت تعديلاً لها في عام 2004، لتضيف المبدأ السادس، وتتمثل في:

²¹ محمد عبد الله عيسى، أثر الإفصاح عن الحوكمة والمسؤولية الاجتماعية على القيمة السوقية للشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة: كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2019، ص: 15.

1- ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات: يجب أن يتضمن إطار حوكمة الشركات كلا من تعزيز شفافية الأسواق وكفاءاتها، كما يجب أن يكون متناسقا مع أحكام القانون، وأن يضيف بوضوح تقسيم المسؤوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة.

2- حفظ حقوق جميع المساهمين: وتشمل نقل ملكية الأسهم، واختيار مجلس الإدارة والحصول على عائد في الأرباح، ومراجعة القوائم المالية، وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة.

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 عملية استحواذ أو دمج مشكوك فيها، أو من الاتجار في المعلومات الداخلية، وكذلك حقهم في الإطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.

4- دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالمؤسسة: وتشمل احترام حقوقهم القانونية والتعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق، وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة، وحصولهم على المعلومات المطلوبة، ويقصد بأصحاب المصالح البنوك والعاملين وحملة السندات والموردين والعملاء.

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

6- مسؤوليات مجلس الإدارة: وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية، وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية.²²

²² خليل عزيزة، دورالمراجعة في تطبيق حوكمة الشركات: دراسة حالة **Sarl. Sprotrap**، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أولكي محند أولحاج - البويرة، 2015، ص ص: 56-57.

ثانيا: مبادئ حوكمة الشركات حسب ميثاق الحكم الراشد

تقوم حوكمة الشركات في الجزائر على المبادئ التالية:

1- الشفافية: حيث أن جميع الحقوق والواجبات وكذلك الصلاحيات والمسؤوليات الناجمة ينبغي أن تكون واضحة وجليّة للجميع.

2- الإنصاف: توزيع الحقوق والواجبات بين الأطراف الفاعلة وكذا الامتيازات والالتزامات المرتبطة بها بطريقة منصفة.

3- المسؤولية: مسؤولية أي فرد محددة بأهداف دقيقة وليست مقسمة.

4- التبعية (المحاسبة): كل طرف فاعل مسؤول أمام الآخر فيما يمارس من خلال المسؤولية المنوط به.²³

الفرع الرابع: الأطراف الفاعلة في تطبيق مبادئ الحوكمة

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

1- المساهمون: وهم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم وتعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل ولهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم؛

2- مجلس الإدارة: وهم من يمثلون المساهمين، ومجلس الإدارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم كما يقومون برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين؛

²³ صالح محمد يزيد، بن بركة عبد الوهاب، واقع حوكمة الشركات في الجزائر: دراسة ميدانية على المؤسسات المدرجة

في بورصة الجزائر، جامعة محمد خيضر بسكرة، ص: 6. رابط التحميل:

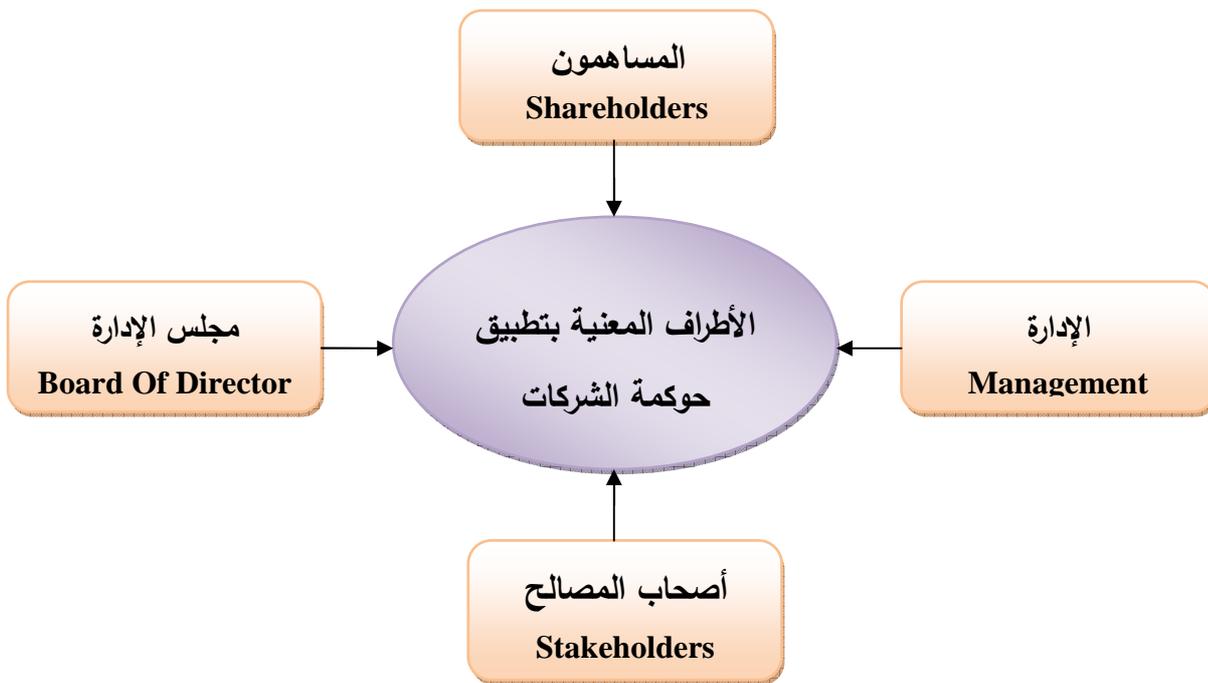
<http://archives.univ-biskra.dz/bitstream/123456789/7389/1/%D8%B5%D8%A7%D9%84%D8%AD%D9%8A%20%D9%85%D8%AD%D9%85%D8%AF%20%D9%8A%D8%B2%D9%8A%D8%AF.pdf>

3- الإدارة: وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة وتعتبر هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها اتجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين؛

4- أصحاب المصالح: وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنون والموردون والعمال والموظفين، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان.²⁴

والشكل التالي يوضح الأطراف الفاعلة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

الشكل رقم (1-4): الأطراف الفاعلة بتطبيق حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الطالبان بناءً على ما سبق

²⁴ بالقاسم فطحيزة علي، دور التدقيق الداخلي في حوكمة المؤسسات: دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر بالوادي، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، 2019، ص ص: 25، 26.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

بعد أن تناولنا في المبحث الأول الأدب النظري للدراسة والوقوف على أهم المفاهيم اللازمة المتعلقة بموضوع المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات، سنتطرق في هذا المبحث إلى الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوعنا المدروس، وإبراز أوجه الشبه والاختلاف بينها، ومن أجل إبراز الفجوة العلمية بين دراستنا والدراسات السابقة والوصول إلى المبتغى، قسمنا هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب، المطلب الأول يخص الدراسات الوطنية التي تمت على مستوى الجزائر (داخل الوطن)، والمطلب الثاني يخص الدراسات الأجنبية (خارج الوطن)، بينما خصصنا المطلب الثالث إلى إبراز ما يميز دراستنا الحالية عن الدراسات السابقة.

المطلب الأول: الدراسات الوطنية

1- دراسة فارس حمایزية (2016)، "دور التدقيق الداخلي في المساعدة على إدارة المخاطر في المؤسسات"، الدراسة عبارة عن مذكرة ماستر في العلوم التجارية: تخصص مراجعة وتدقيق، جامعة أم البواقي. هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور التدقيق الداخلي في المساعدة على إدارة المخاطر في المؤسسة، وذلك عن طريق توزيع استبانة من أجل اختبار الفرضيات التي ساهمت في تفسير النتائج المتوصل إليها من الدراسة، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي باعتباره الأنسب للإجابة على إشكاليته، وتم التحليل باستخدام الأساليب الإحصائية على غرار التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري ببرامج الجداول (EXCEL) وبرنامج SPSS، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن لدى المؤسسة وعي وإدراك بأهمية دراسة الأخطار وكذلك كيفية تعامل المدقق مع مختلف المخاطر، توصلت أيضا إلى وجود علاقة ترابط وتكامل بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر، حيث أنهما مكملان لبعضهما البعض.

2- دراسة خليل عزيزة (2015)، "دور المراجعة في تطبيق حوكمة الشركات: دراسة حالة Sarl.

"Sprotrap" الدراسة عبارة عن مذكرة ماستر في المحاسبة والتدقيق، جامعة آكلي محند أولحاج - البويرة.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور المراجعة بنوعها في تطبيق الحوكمة، فتم التطرق إلى التأهيل العلمي للمراجعة ومفهوم حوكمة الشركات وإبراز العلاقة بينهما وكيفية سريانها في الواقع من خلال دراسة ميدانية، توصلت الدراسة إلى أن المراجعة تعتبر أهم مكونات عناصر تطبيق الحوكمة في المؤسسات وأصبحت وظيفة المراجعة من الوظائف الهامة في المؤسسة وهذا ما تقدمه من مساندة لمجلس الإدارة، لجنة المراجعة، الإدارة العليا والمراجع الخارجي وكذا مراجعتها لإدارة المخاطر، ومن هنا فهي تساعد في تطبيق حوكمة الشركات، كما أن مفهوم حوكمة الشركات غير دخیل على مجتمعاتنا الإسلامية لأنه نابع من الحكم الراشد وهو ما حث عليه ديننا الإسلامي الحنيف انطلاقاً من السنة النبوية الشريفة وبالقرآن الكريم وسيرة الخلفاء الراشدين وأن المراجعة تعتبر أحد أهم مكونات عناصر تطبيق الحوكمة في المؤسسات وأصبحت وظيفة المراجعة من الوظائف الهامة في المؤسسة.

3- دراسة العيفة رشيد (2015)، "دور وظيفة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات: دراسة حالة المؤسسة المينائية بسكيكدة"، الدراسة عبارة عن رسالة ماجستير في المحاسبة، المراقبة والتدقيق، جامعة سكيكدة.

هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على مفهوم حوكمة الشركات ومبادئها وآليات تطبيقها ومفهوم التدقيق الداخلي والتطورات التي طرأت عليه مع إبراز دور وظيفة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات والعلاقة التكاملية والتعاونية للتدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، وإبراز العلاقة التعاونية للتدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي، وخلصت الدراسة إلى أن المدقق بالمؤسسة المينائية بسكيكدة يؤدي مهامه بكفاءة واستقلالية وموضوعية وبالجودة المطلوبة، وذلك من خلال إجابات أفراد العينة وأن هيئة التدقيق الداخلي بالمؤسسة المينائية بسكيكدة تقوم بالمهام المنوطة بها وتتبع كل الخطوات والإجراءات المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية وتقييم وإدارة المخاطر ورفعها إلى مجلس الإدارة عن طريق لجنة التدقيق وإلى الإدارة العليا ممثلة في المدير العام وإلى المديرين التنفيذيين لإبلاغهم بالاختلالات المحتملة والمخاطر المحتملة.

4- دراسة عمر علي عبد الصمد (2009)، "دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات".

الدراسة عبارة عن رسالة ماجستير، تخصص: مالية ومحاسبة، جامعة المدية.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات وطرق تفعيلها في الجزائر. وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن عمل المراجعة الداخلية يركز على ثلاث عناصر أساسية على أساسها يتحدد درجة تأثيرها في حوكمة المؤسسات وهي أهلية المراجع الداخلي، واستقلالية وموضوعية المراجعة الداخلية، وجودة أداء عمل المراجع الداخلي، وكان من أهم النتائج أيضاً أن هناك ثلاث مجالات أساسية يكون دور المراجعة الداخلية هاما في تطبيق حوكمة المؤسسات، وهي دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، ودورها في إدارة المخاطر، والتفاعل الجيد للمراجعة الداخلية مع باقي أطراف حوكمة المؤسسات. وكان من أهم توصياتها أيضاً ضرورة الالتزام القانوني للمؤسسات الجزائرية بتطبيق مبادئ الحوكمة، والعمل على توفير الإطار المؤسسي والقانوني كبيئة مناسبة لذلك، وكذلك ضرورة إعادة تنظيم وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات، وفحصها من قبل أطراف خارجية على الأقل كل خمس سنوات، أيضاً تطوير مناهج التعليم العالي للجامعات والاعتراف بالتطورات الحديثة في المراجعة الداخلية وحوكمة المؤسسات.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

الفرع الأول: الدراسات العربية

1- دراسة سامح رفعت أبو حجر وإيمان أحمد محمد رويحه (2014)، "دور المراجعة الداخلية كآلية لتقويم

نظم الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر"، الدراسة عبارة عن بحث مقدم ضمن

فعاليات المؤتمر السنوي الخامس لقسم المحاسبة (المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية

المعاصرة، يوم 27 سبتمبر 2014)، كلية التجارة: جامعة القاهرة.

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة الإجابة على الإشكالية التالية: في ظل تطبيق حوكمة الشركات، هل للمراجعة الداخلية دور في تقويم نظم الرقابة الداخلية؟، وقد استعمل الباحثان في هذه الدراسة المنهج الاستقرائي والاستنباطي وتحليل الدراسات السابقة، وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية: للمراجعة الداخلية دورا هاما في تقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية، هناك علاقة طردية قوية جدا بين المراجعة الداخلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية، هناك تطور واضح لمفهوم وظيفة المراجعة الداخلية في ظل تطبيق مفهوم حوكمة الشركات، وتعتبر المراجعة الداخلية أهم مكونات عناصر تطبيق الحوكمة.

2- دراسة إبراهيم إسحق نسيمان (2009)، " دور إدارت المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة: دراسة تطبيقية على قطاع المصارف العاملة في فلسطين." الدراسة عبارة عن رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة.

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل ومناقشة دور إدارت المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة في المصارف العاملة في فلسطين مع عرض وإبراز مفهوم حوكمة المصارف، وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة من خلال جمع البيانات من مصادرها الأولية والثانوية، حيث تم جمع البيانات من خلال استبانة أعدت خصيصاً لهذا الغرض وتم توزيعها على الدراسة البالغ عدده 60 مراجعاً داخلياً في المصارف العاملة في فلسطين. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها أن هناك تأثيراً كبيراً للميثاق الأخلاقي للمراجعة الداخلية على حوكمة المصارف، وأن تطور معايير المراجعة الداخلية يساهم بشكل رئيسي في تحسين حوكمة المصارف لإنجاز العديد من الأهداف، ولضمان تنفيذ أعمال الحوكمة يجب أن يتواجد التنظيم الإداري والمهني المتكامل والذي يشمل على وجود مجلس الإدارة ولجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية ولجنة إدارة المخاطر. وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات كان أهمها: ضرورة تعميق المفاهيم والمبادئ التي قضت بها المعايير الدولية للمراجعة الداخلية لدى كافة المراجعين الداخليين من خلال عقد الدورات التدريبية والتأهيلية اللازمة، والعمل على متابعة تحديث

وتطوير التطبيقات السليمة لمعايير المراجعة الداخلية وضرورة بذل العناية المهنية اللازمة من سلطة النقد الفلسطينية في مجال إلزام المصارف بمبادئ وقواعد الحوكمة والتعليمات الصادرة عنها وإصدار التعليمات والنشرات التي تعكس دور وأهمية الحوكمة والالتزام بقواعدها ومبادئها في الشركات العاملة في فلسطين.

الفرع الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

1- دراسة معهد المحققين الداخليين بالولايات المتحدة وبريطانيا وايرلندا (2011)، "دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر".

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور المحقق الداخلي في تفعيل أداء إدارة المخاطر من خلال تحليل الدور الواجب القيام به والوسائل المستخدمة لتفعيل أداء إدارة المخاطر، وقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتم إعداد استبانة وتوزيعها بالتنسيق بين المعهد في كل من الولايات المتحدة وايرلندا وبريطانيا، وكانت النتائج: هناك دور مهم للمحققين الداخليين في إدارة المخاطر، ووجود فهم سليم لمفهوم إدارة المخاطر من قبل الإدارة؛ كما أن المدقق يساعد في فهم خطة التدقيق التي تراعي منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال. وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها: ضرورة تطوير مهارة التدقيق الداخلي للتمكين من تقديم استشارات وتوصيات بشأن تطوير وإدارة المخاطر للمؤسسات المالية والمصرفية.

2- دراسة Lawrence D. Brown & Marcus L. Caylor (2004)

"Corporate Governance and Firm Operating Performance"
 Review of Quantitative Finance and Accounting مجلة في مجلة
 تناولت الدراسة مناقشة "العلاقة بين حوكمة الشركات والأداء التشغيلي في الشركات الأمريكية" وقامت بقياس العلاقة بين حوكمة الشركات وأدائها وذلك بوضع مقاييس لحوكمة الشركات استناداً إلى 51 مبدأ من مبادئ الحوكمة ممثلة في سبع مجموعات: هي المراجعة، مجلس الإدارة، المحاسبون القانونيون، مستوى التعليم، المديرين التنفيذيين، المكافآت لأعضاء مجلس الإدارة، وتعاون الحكومة. أما مقاييس الأداء فتمثلت في

ثلاث مجموعات هي: الأداء مقاساً بكل من العائد على حقوق الملكية وهامش الربح ونمو المبيعات، وقيمة الشركة، والتوزيعات للمساهمين، وتم إتباع المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة، حيث تم الربط بين مبادئ الحوكمة السبعة ومقاييس الأداء، وخلصت الدراسة إلى أن الشركات التي تتمتع بمستوى حوكمة أفضل نسبياً وأكثر ربحية وتقوم بدفع أرباح أكبر لحملة الأسهم، كما أن رسوم الاستشارات التي تدفع للمدققين الخارجيين أقل من الأتعاب التي تدفع لهم، وأن هناك علاقة ذات دلالة بين جودة الحوكمة وبين مؤشرات الأداء التشغيلي جميعاً.

المطلب الثالث: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

من خلال عرض الدراسات السابقة المختلفة وإبراز نتائجها، نلاحظ أنه يوجد اختلاف واضح بين طريقة معالجة كل دراسة لموضوع المراجعة والحوكمة، ويمكن القول أن كل دراسة من الدراسات السابقة اتسمت بخاصية معينة، حيث أن كل واحدة منها تناولت الموضوع من الزاوية التي تخدم إشكالية البحث الموضوعية، ودراستنا كغيرها من الدراسات المذكورة جاءت لتسد الفجوة البحثية لهذا الموضوع وتكمل الدراسات السابقة، حيث حاولنا الربط بين مختلف الأفكار والأهداف التي جاءت بها هذه الدراسات بغية الوصول الهدف المنشود والوصول إلى إجابة لإشكالية بحثنا والتي تهدف إلى معرفة أثر المهارات المهنية للمراجع الداخلي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات.

ويمكن تلخيص ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في النقاط التالية:

1- تسعى هذه الدراسة إلى إبراز المهارات المهنية للمراجع الداخلي التي يساهم بها في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في البيئة الجزائرية؛

2- تهدف الدراسة الحالية لتدعيم الإطار النظري للموضوع، من خلال إبراز أهمية وأهداف المراجعة الداخلية في الواقع العملي وتوضيح دورها في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات من خلال العينة المدروسة؛

3- تسعى الدراسة الحالية للوقوف على مدى إدراك المراجعين الداخليين في الجزائر لمبادئ الحوكمة، ومدى توفرهم على المهارات اللازمة من أجل رفع أدائهم وانعكاس ذلك على تعزيز مبادئ الحوكمة في المؤسسات الجزائرية؛

4- تعد الدراسة الحالية الأولى على المستوى الوطني - في حدود علم الطالبان- التي تتناول موضوع المهارات المهنية للمراجع الداخلي وأثرها في تعزيز مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

5- ما يميز هذه الدراسة هو استهدافها فئة هامة يركز عليها مفهوم الحوكمة، ألا وهي فئة المراجعين الداخليين، حيث نهدف من خلالها إلى التعرف على آراء عينة الدراسة بخصوص هذا الموضوع، والتي شملت المديرين، المراجعين الداخليين، ورؤساء أقسام المالية والمحاسبة في المؤسسات الاقتصادية بولاية ورقلة.

خلاصة الفصل:

في الفصل الأول من دراستنا هذه تناولنا الإطار النظري للمراجعة الداخلية وحوكمة الشركات والدراسات السابقة، حيث تطرقنا فيه لمفهوم المراجعة الداخلية، أهميتها وأهدافها، الاتجاهات الحديثة لمفهوم المراجعة في ظل حوكمة الشركات ومهارات المراجعين الداخليين، وكذلك تناولنا مفهوم حوكمة الشركات، أهدافها ومزاياها، ومبادئها، بالإضافة للأطراف الفاعلة في تطبيقها، وكذلك عرض أهم الدراسات السابقة التي تناولت متغير أو عدة متغيرات من موضوعنا ومقارنتها بدراستنا.

مما سبق نستنتج أن:

- المراجعة الداخلية تسعى من خلال موقعها المتميز في هيكل الشركة إلى تقييم المخاطر وتحديد الأساليب المناسبة لإدارتها والتأكد من أن نظام الرقابة الداخلية يعمل بكفاءة، وتقديم التوصيات اللازمة التي يحتاج إليها مجلس الإدارة لحماية الشركة؛

- يتوقف دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات على ضرورة توافر الفهم المشترك بين المراجعين الداخليين والأطراف المستفيدة من حوكمة الشركة لكيفية جعل المراجعة الداخلية نشاطا يضيف قيمة للشركة ويحمي حقوقهم بها؛

- تتطلب الحوكمة السليمة التفاعل بين مجلس الإدارة والإدارة العليا والتدقيق الداخلي.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

خطة الفصل الثاني:

المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة

المطلب الأول: المنهجية المتبعة في دراسة

المطلب الثاني: إجراءات الدراسة

المبحث الثاني: عرض ومناقشة نتائج الدراسة

المطلب الأول: عرض وتحليل خصائص أفراد عينة

الدراسة

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

واختبار الفرضيات

تمهيد:

تناولنا في الفصل السابق الإطار النظري لمتغيرات الدراسة المتمثلة في (المراجع الداخلي كمتغير مستقل وحوكمة الشركات كمتغير تابع) وتم إبراز مدى أهمية وأثر المهارات المهنية في تعزيز حوكمة الشركات ومختلف عناصرهما، وما توصل إليه الباحثون من دراسات ترتبط بهذا الموضوع، وانطلاقاً من هذا فإن الهدف من الدراسة هو التعرف على حقائق ثابتة وعلمية يمكن من خلالها التحقق من الأدلة التي لها علاقة بالدراسة مستقبلاً، وعليه فإن كل دراسة تحتاج إلى إطار منهجي يتوافق مع طبيعة الموضوع الذي يتبناه الطالب والغايات التي يسعى للوصول إليها.

وسنتطرق في هذا الفصل إلى الإجراءات المنهجية للدراسة، حيث سنتناول فيه منهج البحث المستخدم، وحدود الدراسة الميدانية، والتعريف بمجتمع الدراسة المتمثل في مجموع المؤسسات الاقتصادية بولاية ورقلة، إضافة إلى ذلك الأدوات التي تم استخدامها في جمع البيانات، كما سيتم تقديم عرض مفصل لكيفية بناء أدوات الدراسة (استبيان)، والإجراءات التي تم إتباعها للتحقق من صدق وثبات الاستبيان، وتم استخدام برنامج SPSS 22 لإجراء التحليل الإحصائي المناسب لاختبار فرضيات الدراسة، بغية الوصول إلى النتائج التي تم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة، وبالتالي تحقق الأهداف التي تسعى إليها، ونتناول خلال هذا الفصل مبحثين هما:

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

المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة

تتمحور الدراسة الميدانية بشكل أساسي حول دراسة أثر المهارات المهنية للمراجع الداخلي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات، حيث يشتمل هذا المبحث على مجتمع وعينة الدراسة وأدوات ومنهج الدراسة.

المطلب الأول: المنهجية المتبعة في الدراسة

من خلال هد المطلب سنتطرق إلى المنهج المستخدم وعينة الدراسة والأداة المستعملة.

الفرع الأول: المنهج المستخدم في الدراسة

انطلاقاً من طبيعة الدراسة سوف نتبع المنهج العلمي المناسب الذي يجب عن الإشكالية ويحقق الأهداف، ولأجل ذلك فقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي، بهدف التعبير عن المتغيرات المدروسة نظرياً وتطبيقياً. فبعد استعراض الأدبيات النظرية، وجب إسقاط ما تم عرضه على الواقع العملي، وعليه تتطلب الدراسة الوقوف على دراسة الحالة كون الأداة المستخدمة هي الاستبانة، ما يستدعي وصفها وتحليلها واستخلاص النتائج ومن ثم مناقشتها.

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من العاملين في بعض المؤسسات الاقتصادية في ولاية ورقلة، خاصة موظفي إدارة المراجعة الداخلية، المالية والمحاسبة الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية، وتميزت هذه العينة بالخصائص التالية:

- تعتبر من كبريات المؤسسات في مدينة ورقلة ومن أمثلتها: مؤسسة سوناطراك، المؤسسة الوطنية للأشغال الكبرى في الآبار، ... الخ.

- تتميز هذه الشركات بإمكانيات تنظيمية، بشرية ومادية معتبرة.

اعتمدنا في جمع المعلومات المتعلقة بموضوع الدراسة على الاستبانة (استمارة الاستبيان) كأداة للاستقصاء وجمع آراء وإجابات أفراد العينة حتى يتسنى لنا إبراز وجهات نظرهم حول أثر المهارات المهنية للمراجع الداخلي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات.

تضمن الاستبيان 51 سؤالاً مقسمة إلى ثلاثة أجزاء، حيث يشتمل الجزء الأول على البيانات الشخصية والذي يحتوي على 08 أسئلة، أما الجزء الثاني فيحتوي على 43 سؤالاً موزعة على ثلاث محاور كالتالي:

المحور الأول: المهارات المهنية للمراجع الداخلي.

المحور الثاني: تقييم مبادئ حوكمة الشركات حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD.

المحور الثالث: مبادئ حوكمة الشركات حسب ميثاق الحكم الراشد 2009.

ومن أجل إنجاز الدراسة، قمنا بتوزيع 70 استبيان وقد اعتمدنا طريقة التسليم والاستلام المباشر لمفردات العينة. بعد عملية الفرز والتبويب والتنظيم لأسئلة الاستبيان، تقرر الإبقاء على 62 استبيان من المجموع الأول، وهو ما يمثل عينة الدراسة، بعدما قمنا باستبعاد 08 استمارات لم تسترجع، والجدول التالي يبين نسبة الاستبيانات المسترجعة والمدروسة.

الجدول رقم (2-1): نسبة الاستبيانات المسترجعة والمدروسة

النسبة المئوية	العدد	الاستبيانات
100.0	70	الاستبيانات الموزعة
88.57	62	الاستبيانات المسترجعة
00.0	00	الاستبيانات الملغاة
88.57	62	الاستبيانات القابلة للدراسة

المصدر: من إعداد الطالبان

نلاحظ من خلال الجدول رقم (2-1) أن عدد الاستمارات الموزعة بلغت 70 استمارة، كما تم استبعاد 08 استمارات لأنها لم تسترجع، تم الإبقاء على 62 استمارة صالحة للتحليل أي ما يعادل 88.57%.

المطلب الثاني: إجراءات الدراسة

نحاول من خلال هذا المطلب بيان صدق وثبات أداة الدراسة ونموذج الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها.

الفرع الأول: صدق وثبات أداة الدراسة

تم تصميم أسئلة الاستبيان بهدف شرح الفكرة وتسهيل استخراج البيانات، حيث تكون هذه الأسئلة سهلة الفهم من قبل المستجوبين وعادة ما يكونون على اطلاع واسع بموضوع الدراسة، وقد تم إعداد الاستبيان عبر المراحل التالية:

- جمع المعلومات من الدراسات والبحوث العلمية والجامعية السابقة؛
- إعداد مجموعة من التساؤلات المبدئية وبناء استبيان أولي؛
- تعديل الاستبيانات الأولية بالتشاور مع المشرف؛
- عرض الاستبيان للتحكيم على مجموعة من الأساتذة الأكاديميين؛
- إخراج الاستبيان في شكله النهائي؛
- الطباعة الورقية للاستبيان بعدد معتبر؛
- توزيع الاستبيان على أفراد العينة المدروسة.

صدق المحكمين: لمعرفة مدى وضوح وملائمة عبارات الاستبيان الأولي تم عرضه على بعض الأساتذة المتخصصين في المجال المالي والمحاسبي من جامعتي غرداية وورقلة، وبعدما قاموا بتصويب الاستبيان ظهر في شكله النهائي (انظر الملحق رقم 02).

ثبات الاستبيان: تم فحص عبارات الاستبيان من خلال معامل ألفا كرونباخ الذي يعتبر نسبته مقبولة عند القيمة (0.62) لكي نعتمد النتائج المتوصل إليها، والجدول التالي يمثل قيمة معامل ألفا كرونباخ لإجابات أفراد العينة كما يلي:

الجدول رقم (2-2): معامل الثبات ألفا كرونباخ

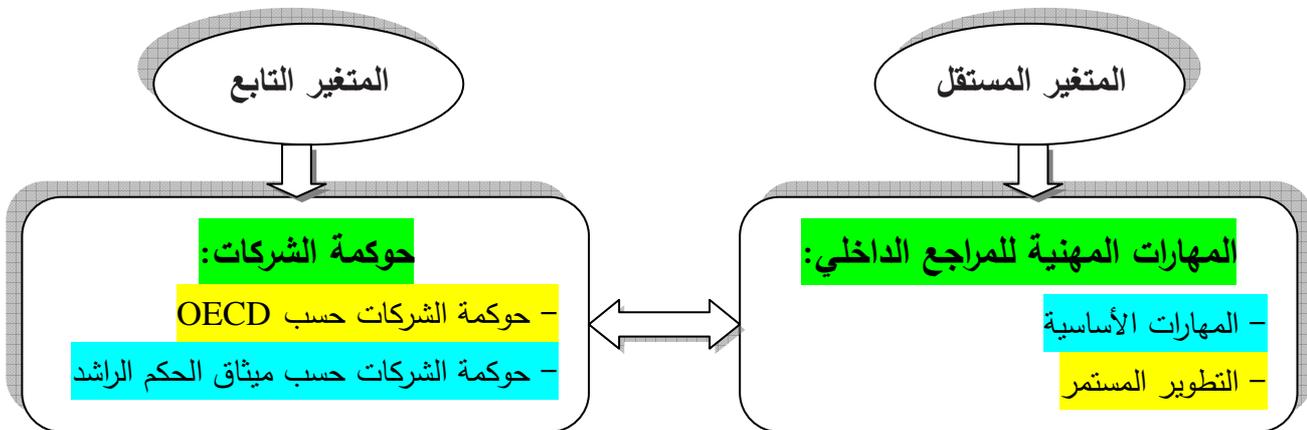
المقياس	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
المهارات المهنية للمراجع الداخلي	13	0.911
مبادئ حوكمة الشركات	30	0.938

المصدر: من إعداد الطالبان اعتماداً على مخرجات SPSS

من الجدول أعلاه نلاحظ أن معامل ألفا كرونباخ لمقياس المهارات المهنية للمراجع الداخلي قدر بـ 0.911 أي أن 91.1 بالمائة من المبحوثين سيكونون ثابتين في إجاباتهم في حالة إعادة القياس وهو ما يشير إلى ثبات المقياس، ووصل معامل ألفا كرونباخ لمقياس مبادئ حوكمة الشركات إلى 0.938 أي أن 93.8 بالمائة من المبحوثين سيكونون ثابتين في إجاباتهم في حالة إعادة القياس وهو ما يشير إلى ثبات المقياس. وتعتبر النتائج على مستوى ممتاز من الثقة والثبات، وهذا يعني أن هناك استقرار بدرجة عالية في نتائج الاستبيان.

الفرع الثاني: نموذج الدراسة

الشكل رقم (1-2): نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبان

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن نموذج الدراسة يتكون من متغيرين اثنين، المتغير الأول هو المتغير المستقل "المهارات المهنية للمراجع الداخلي" ويضم بعدين هما: المهارات الأساسية للمراجع الداخلي والتطوير المستمر. بينما المتغير الثاني هو المتغير التابع "حوكمة الشركات" ويضم بعدين أيضا وهما: مبادئ حوكمة الشركات حسب OECD ومبادئ حوكمة الشركات حسب ميثاق الحكم الراشد.

الفرع الثالث: الأساليب الإحصائية

للإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار صحة الفرضيات، تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي والتحليلي، حيث تم ترميز وإدخال المعطيات إلى الحاسوب باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) نسخة 22 للتوصل إلى ما يلي:

- معامل "ألفا كرونباخ" لقياس الثبات ومعامل الارتباط لقياس الصدق؛
- اختبار "كولموغوروف - سميرونوف" للتأكد من طبيعة التوزيع؛
- مقاييس الإحصاء الوصفي وذلك لوصف عينة الدراسة وإظهار خصائصها، وهذه الأساليب هي التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي والانحرافات المعيارية للإجابة عن أسئلة الدراسة وترتيب عبارات كل متغير تنازليا؛
- مصفوفة الارتباطات لمعرفة العلاقات الارتباطية بين متغيرات الدراسة المستقلة والتابعة؛
- تحليل الانحدار المتعدد لاختبار صلاحية نموذج الدراسة وتأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع؛
- تحليل اختبار تي تاست (T test) وتحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لاختبار تأثيرات المتغيرات الشخصية على المتغير التابع.

وقد تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس "ليكارت الخماسي" الذي يحتمل خمسة إجابات، وهذا من أجل إبراز آراء أفراد العينة في مختلف الأسئلة الموجودة في الاستبيان ومن أجل تسهيل ترميز الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-3): مقياس ليكارت الخماسي

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

المصدر: من إعداد الطالبان اعتماداً على المعارف المكتسبة والدراسات السابقة

المبحث الثاني: عرض ومناقشة نتائج الدراسة

يقدم هذا المبحث وصف وتحليل الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة وكذا أبعاد الاستبيان التي تم التوصل إليها من خلال جمع البيانات من الاستبيان وتحليلها ومناقشتها، بغية الوصول إلى نفي أو إثبات الفرضيات من خلال نتائج الدراسة.

المطلب الأول: عرض وتحليل خصائص أفراد عينة الدراسة

قصد التعرف على الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة، سيتم استعراضها وتحليلها كما يلي:

الفرع الأول: توزيع أفراد العينة بالنسبة لخاصية الجنس:

توزع أفراد عينة الدراسة حسب هذه الخاصية كما يلي:

الجدول رقم (2-4): توزيع أفراد العينة حسب خاصية الجنس

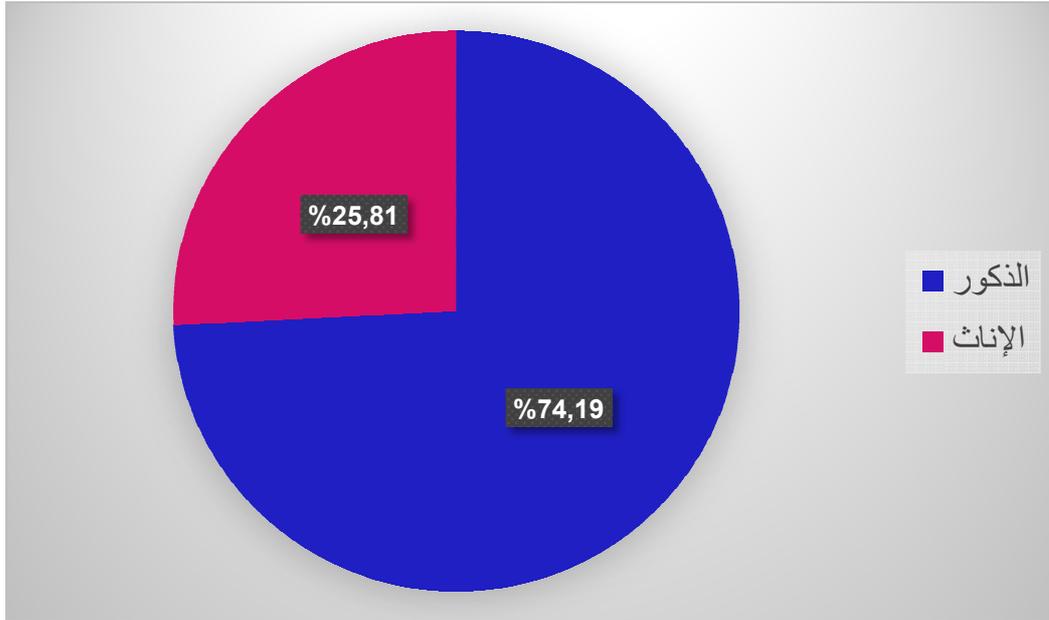
الرقم	المتغير	الفئة	التكرار	النسبة (%)
1	الجنس	الذكور	46	74.2
		الإناث	16	25.8
		المجموع الكلي	62	100

المصدر: من إعداد الطالبان اعتماداً على مخرجات SPSS

يظهر من الجدول أعلاه أن غالبية أفراد العينة، كانوا من الذكور بنسبة (74.2) في حين بلغت نسبة

الإناث (25.8) من مجموع أفراد العينة، وفيما يلي التمثيل البياني لأفراد العينة حسب هذه الخاصية.

الشكل رقم (2-2): توزيع أفراد العينة حسب خاصية الجنس



المصدر: من إعداد الطالبان اعتماداً على مخرجات SPSS

الفرع الثاني: توزيع أفراد العينة بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي:

توزع أفراد عينة الدراسة حسب هذه الخاصية كما يلي:

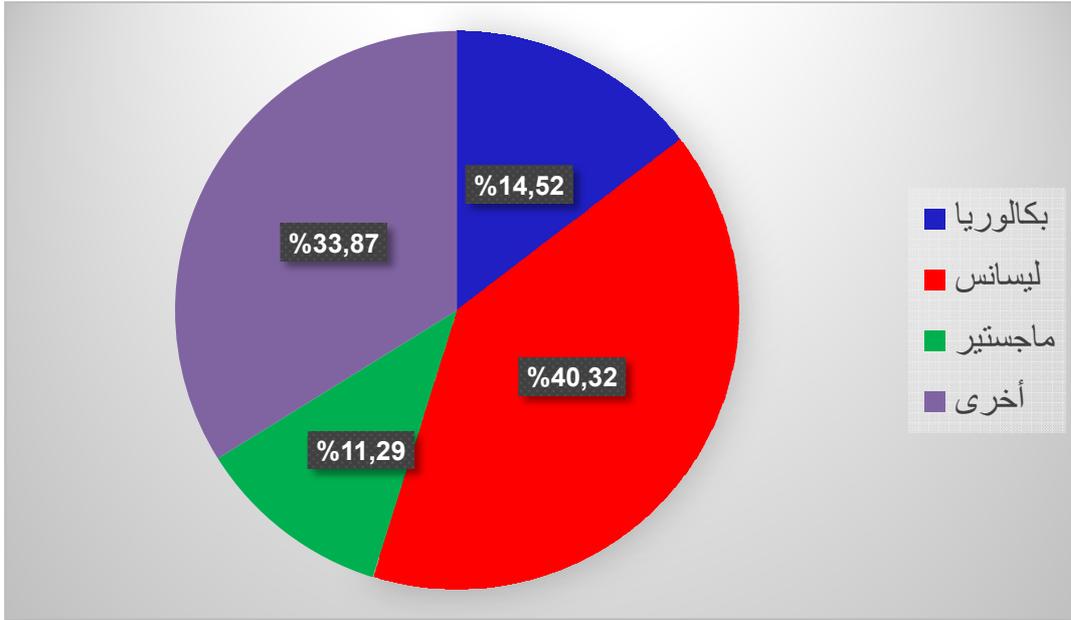
الجدول رقم (2-5): توزيع أفراد العينة حسب خاصية المؤهل العلمي

الرقم	المتغير	الفئة	التكرار	النسبة (%)
2	المؤهل العلمي	بكالوريا	9	14.5
		ليسانس	25	40.3
		ماجستير	7	11.3
		أخرى	21	33.9
		المجموع الكلي	62	100

المصدر: من إعداد الطالبان اعتماداً على مخرجات SPSS

يظهر من الجدول أعلاه أن غالبية أفراد العينة، يحوزون على شهادة ليسانس بنسبة (40.3)، في حين بلغت نسبة الحائزين على شهادات أخرى (33.9)، وهذا ما يدعونا للقول أن مهنة المراجعة لا تتطلب مستوى أكاديمي عالٍ بقدر ما تتطلب مستوى مهني جيد، تترجمه شهادات أخرى في التخصص يتم حيازتها من معاهد أو مدارس تكوينية في هذا المجال. وفيما يلي التمثيل البياني لأفراد العينة حسب هذه الخاصية.

الشكل رقم (2-3): توزيع أفراد العينة حسب خاصية المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبان اعتماداً على مخرجات SPSS

الفرع الثالث: توزيع أفراد العينة بالنسبة لمتغير الخبرة المهنية:

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب هذه الخاصية كما يلي:

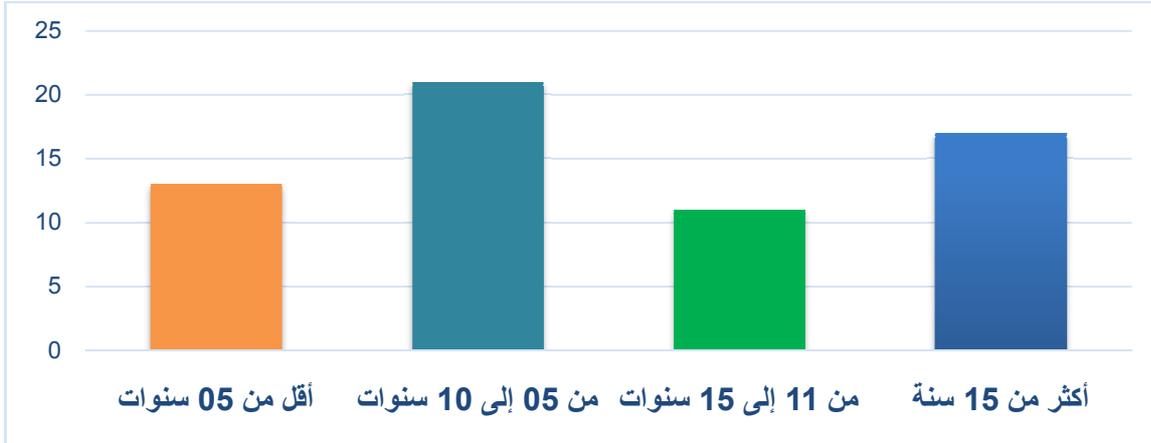
الجدول رقم (2-6): توزيع أفراد العينة حسب خاصية الخبرة المهنية

الرقم	المتغير	الفئة	التكرار	النسبة (%)
3	الخبرة المهنية	أقل من 05 سنوات	13	21.0
		من 05 إلى 10 سنوات	21	33.9
		من 11 إلى 15 سنوات	11	17.7
		أكثر من 15 سنة	17	27.4
	المجموع الكلي		62	100

المصدر: من إعداد الطالبان اعتماداً على مخرجات SPSS

فيما يلي التمثيل البياني لأفراد العينة حسب هذه الخاصية.

الشكل رقم (2-4): توزيع أفراد العينة حسب خاصية الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبان اعتماداً على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول والشكل أعلاه المتعلق بتوزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة أن ما نسبته (33.9%) من أفراد العينة ذوي خبرة (من 5 إلى 10 سنوات)، يليها أصحاب الخبرة (أكثر من 15 سنة) بنسبة (27.4%)، ثم يليها أصحاب الخبرة (أقل من 05 سنوات) بنسبة (21%)، واحتل المرتبة الأخيرة أصحاب الخبرة من (11 إلى 15 سنة) بنسبة (17.7%)، وما يمكن ملاحظته من هذا التوزيع أن غالبية أفراد العينة يحوزون على خبرة صغيرة نوعاً ما، وقد يعزى الأمر للتنظيمات والتشريعات الميسرة لولوج هذه المهنة من قبل المشرع الجزائري في السنوات الأخيرة.

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة واختبار الفرضيات

الفرع الأول: التحقق من اعتدالية التوزيع:

لاختبار الفرضيات يجب أولاً معرفة طبيعة التوزيع لمتغيري (المهارات المهنية للمراجع الداخلي، مبادئ حوكمة الشركات)، وعليه قمنا بحساب اختبار "كولمغروف - سميرونوف"، والنتائج مبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-7): نتائج اختبار طبيعة التوزيع لمتغيري الدراسة

المقياس	اختبار كولمغروف	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
المهارات المهنية للمراجع الداخلي	0.102	62	0.096
مبادئ حوكمة الشركات	0.089	62	0.200

المصدر: من إعداد الطالبان اعتماداً على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه نجد أن الدلالة الإحصائية في الحالتين أكبر من 0.05 وعليه فإن متغيري مبادئ حوكمة الشركات والمهارات المهنية للمراجع الداخلي يتبعان التوزيع الطبيعي، فهما إذن يحققان شرط الاعتدالية، وعليه يمكننا حساب الفروق باستخدام الاختبارات المعلمية (اختبار ت T test واختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA) وكذا الانحدار.

الفرع الثاني: تحليل نتائج محاور الاستبيان واختبار الفرضيات
نتائج المقياس

الجدول رقم (2-8): مجال المتوسط الحسابي المرجح لمقياس ليكارت الخماسي

المستوى الموافق له	مجال المتوسط الحسابي المرجح
منخفض	من 1 إلى 2.33
متوسط	من 2.34 إلى 3.67
مرتفع	من 3.68 إلى 5

المصدر: من إعداد الطالبان اعتماداً على المعارف المكتسبة والدراسات السابقة

وعليه قمنا بحساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والدرجة والترتيب لكل عبارة، وهذا ما توضحه الجداول التالية.

أولاً: عرض وتحليل نتائج المحور الأول

الجدول رقم (2-9): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والدرجة والترتبة لبعده المهارات الأساسية

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الرتبة	العبارة
متوسط	1.05	3.56	5	تضم فرقة المراجعة الداخلية بالمؤسسة مراجعون (داخليون) خبراء يتم الرجوع إليهم في القضايا المعقدة المرتبطة بالممارسات المهنية للمراجعة الداخلية.
متوسط	0.97	3.66	2	يملك المراجعون الداخليون المعرفة الكاملة بالمخاطر التي قد تعترض أهداف عملية المراجعة الداخلية بالمؤسسة.
متوسط	1.01	3.26	6	يملك المراجعون الداخليون فهما كاملاً عن مبادئ الحوكمة

				وآليات تقييمها في المؤسسة.
متوسط	1.04	3.65	3	يتمتع المراجعون الداخليون بالمهارات المهنية الضرورية التي تمكنهم من أداء مهامهم بكفاءة وفعالية.
متوسط	0.89	3.61	4	يساهم فريق المراجعة الداخلية في المؤسسة في التقليل من المخاطر الاقتصادية المتنوعة.
مرتفع	0.94	3.89	1	طبيعة نشاط المؤسسة يلزم الإدارة بتعيين فريق من المراجعين الداخليين يمتلكون مستوى عالٍ من المهارات المهنية.
متوسط	0.74	3.60		المهارات الأساسية

المصدر: من إعداد الطالبان اعتماداً على مخرجات SPSS

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن العبارة رقم 06 التي تنص "طبيعة نشاط المؤسسة يلزم الإدارة بتعيين فريق من المراجعين الداخليين يمتلكون مستوى عالٍ من المهارات المهنية" احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره 3.89 وانحراف معياري قدر بـ 0.94، في حين جاءت العبارة رقم 02 والتي تنص "يمتلك المراجعون الداخليون المعرفة الكاملة بالمخاطر التي قد تعترض أهداف عملية المراجعة الداخلية بالمؤسسة" في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 3.66 وانحراف معياري 0.97، بينما جاءت في المرتبة الأخيرة العبارة رقم 03 التي تنص "يمتلك المراجعون الداخليون فهما كاملاً عن مبادئ الحوكمة وآليات تقييمها في المؤسسة" بمتوسط حسابي 3.26 وانحراف معياري 1.01.

كما نلاحظ في الأخير أن العبارات في جدول المتوسطات الحسابية متوسطة، وهذا يوضح لنا بأن

للمراجع الداخلي مهارات مهنية داخل المؤسسات محل الدراسة.

الجدول رقم (2-10): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والدرجة والرتبة لبعد التطوير المستمر

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الرتبة	العبارة
مرتفع	0.99	3.68	1	توفر المؤسسة للمراجعين الداخليين تدريباً مستمراً ونوعياً لاكتساب المهارات الحديثة التي تخص المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات.
متوسط	1.00	3.37	7	يتم تدريب المراجعين الداخليين على تقييم المخاطر الاقتصادية التي تعترض المؤسسة.
متوسط	1.00	3.48	5	تعمل المؤسسة على إشراك وتحفيز المراجعين الداخليين لديها للحضور والمشاركة في الدورات التدريبية والفعاليات العلمية والندوات المتعلقة بمهنة المراجعة الداخلية.
متوسط	0.90	3.44	6	تهتم إدارة المؤسسة بالتطوير المستمر لموظفي المراجعة الداخلية لديها.
متوسط	0.84	3.55	3	تعمل المؤسسة على إفادة فريق المراجعة الداخلية بالإحصائيات والمعلومات والبيانات الضرورية لتسهيل عملهم.
متوسط	0.86	3.50	4	يحرص فريق المراجعين الداخليين على تنفيذ أنشطة التدقيق وفقاً للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق.
متوسط	0.93	3.60	2	يحترم المراجعون النظم والقوانين أثناء تنفيذ أنشطة التدقيق الموكل لهم.
متوسط	0.67	3.52		التطوير المستمر

المصدر: من إعداد الطالبان اعتماداً على مخرجات SPSS

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن العبارة رقم 01 احتلت المرتبة الأولى التي تنص "توفر المؤسسة للمراجعين الداخليين تدريباً مستمراً ونوعياً لاكتساب المهارات الحديثة التي تخص المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات" بمتوسط حسابي 3.68 وانحراف معياري قدر ب 0.99، في حين جاءت العبارة رقم 07 التي تنص "يحترم المراجعون النظم والقوانين أثناء تنفيذ أنشطة التدقيق الموكل لهم" في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 3.60 وانحراف معياري 0.93، بينما احتلت في المرتبة الأخيرة العبارة رقم 02 والتي تنص

"يتم تدريب المراجعين الداخليين على تقييم المخاطر الاقتصادية التي تعترض المؤسسة" بمتوسط حسابي 3.37 وانحراف معياري 1.00.

كما نلاحظ في الأخير أن العبارات في جدول المتوسطات الحسابية متوسطة، وهذا يوضح لنا بأن المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة توفر للمراجعين الداخليين تطويرا مستمرا ونوعيا لاكتساب المهارات الحديثة.

اختبار الفرضية الأولى

الجدول رقم (2-11): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والدرجة والرتبة لمقياس المهارات المهنية للمراجع الداخلي

الأبعاد	الرتبة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
المهارات الأساسية	1	3.60	0.74	متوسط
التطوير المستمر	2	3.52	0.67	متوسط
المهارات المهنية للمراجع الداخلي				
قيمة ت = 6.588	درجة الحرية = 61		الدلالة الإحصائية = 0.000	

المصدر: من إعداد الطالبان اعتماداً على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه نجد أن قيمة ت قدرت بـ 6.588 درجة حرية قدرها 61 وكانت الدلالة الإحصائية SIG أقل من 0.05. وعليه نقول بأنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مستوى المهارات المهنية للمراجع الداخلي لصالح متوسط عينة الدراسة والذي قدر بـ 3.56 وانحراف معياري قدره 0.67 . وهذا يثبت امتلاك موظفو المراجعة الداخلية للمهارات المهنية لتطبيق وتعزيز مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات محل الدراسة، وهو ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.

ثانيا: عرض نتائج المحور الثاني

الجدول رقم (2-12): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والدرجة والرتبة لبعده مبادئ حوكمة الشركات حسب OECD

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الرتبة	العبرة
متوسط	0.76	3.40	10	يتم تنفيذ القواعد والإجراءات التي تحكم اجتماعات الجمعية العامة للمؤسسة بما في ذلك إجراءات التصويت.
متوسط	0.59	3.24	14	تتوفر إجراءات حماية المساهمين بما فيهم مساهمي الأقلية.
متوسط	0.95	3.18	16	يتوفر الإفصاح العادل عن تغييرات رأس المال في المؤسسة، ما يتيح لبعض المساهمين درجة عالية من السيطرة.
متوسط	0.86	3.24	15	تتوفر كافة المعلومات المالية ذات الصلة بالمؤسسة للمساهمين وبشكل دوري.
متوسط	0.78	3.45	8	يحصل أصحاب المصلحة في المؤسسة - كالعلاء والموردين - على التعويض العادل في حالة انتهاك حقوقهم.
مرتفع	0.88	3.76	1	يوجد إجراءات تمنع استغلال المعلومات السرية في جميع تعاملات المؤسسة بما فيها تعاملات الموظفين مع المؤسسة.
متوسط	0.84	3.44	9	يسمح لأصحاب المصلحة - بما فيهم المقرضين والموردين - بالوصول إلى مجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم من أي تصرفات غير قانونية لإدارة المؤسسة.
متوسط	0.96	3.35	13	يتاح لأصحاب المصلحة والأطراف الأخرى ذات العلاقة كافة المعلومات المتعلقة بوضعية المؤسسة بصفة دورية.
متوسط	0.85	3.35	12	يتوفر الإفصاح العادل المتعلق بجميع الأمور الهامة التي تخص المؤسسة بما في ذلك حقوق الملكية وحوكمة الشركات.
متوسط	0.75	3.63	4	يعمل مجلس الإدارة على رقابة وإدارة أي تعارض محتمل في المصالح مع إدارة المؤسسة أو المساهمين.

مرتفع	0.86	3.68	3	تتم مراقبة أي استخدام شخصي لمصادر المؤسسة من قبل مجلس الإدارة أو إدارة المؤسسة.
مرتفع	0.76	3.69	2	يتم وضع نظاما مكتوبا من مجلس الإدارة لتجنب تضارب المصالح.
متوسط	0.64	3.56	5	يتضمن النظام الداخلي للمؤسسة ولوائحها الداخلية كافة الإجراءات اللازمة لضمان ممارسة حملة الوثائق (مساهمي المؤسسة) كافة حقوقهم.
متوسط	0.90	3.53	6	يتم الإفصاح عن أهداف المؤسسة بشكل عام وكذا عوامل المخاطرة المتوقعة.
متوسط	0.77	3.35	11	يتم مراجعة مسألة مراجعة الشركة مع أصحاب المصالح على جدول أعمال أحد اجتماعاته خلال السنة.
متوسط	0.84	3.47	7	هناك آليات تعزز أداء ومشاركة العاملين لاستثمار مهاراتهم الخاصة.
متوسط	0.50	3.46		مبادئ حوكمة الشركات حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

المصدر: من إعداد الطالبان اعتماداً على مخرجات SPSS

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن العبارة رقم 06 التي تنص "يوجد إجراءات تمنع استغلال المعلومات السرية في جميع تعاملات المؤسسة بما فيها تعاملات الموظفين مع المؤسسة" قد احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3.76 وانحراف معياري قدر ب 0.88، في حين جاءت العبارة رقم 12 والتي تنص "يتم وضع نظاما مكتوبا من مجلس الإدارة لتجنب تضارب المصالح" في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 3.69 وانحراف معياري 0.76، بينما احتلت في المرتبة الأخيرة العبارة رقم 03 التي تنص "يتوفر الإفصاح العادل عن تغيرات رأس المال في المؤسسة، ما يتيح لبعض المساهمين درجة عالية من السيطرة" بمتوسط حسابي 3.18 وانحراف معياري 0.95.

كما نلاحظ في الأخير أن العبارات في جدول المتوسطات الحسابية متوسطة، وهذا يوضح لنا بأن هناك فهم وتطبيق نسبي لمبادئ حوكمة الشركات حسب منظمة OECD داخل المؤسسات محل الدراسة.

ثالثاً: عرض نتائج المحور الثالث

الجدول رقم (2-13): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والدرجة والرتبة لبعده مبادئ حوكمة الشركات حسب ميثاق الحكم الراشد

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الرتبة	العبارة
متوسط	0.86	3.53	7	يوجد تفاعل داخل المؤسسة بين وظيفة المراجعة الداخلية والإدارة
متوسط	0.83	3.65	6	تتبنى المؤسسة قواعد وتعليمات تسيير تتلاءم وتتناغم مع أهدافها الإستراتيجية.
متوسط	0.87	3.34	14	يتم توزيع الأرباح بين المساهمين بشكل نزيه وشفاف.
متوسط	0.80	3.39	13	يسهر مجلس الإدارة على تطبيق نظام تقريبي فعال وتقييم شفاف
متوسط	0.78	3.50	10	يسهر مجلس الإدارة على ضمان وصول معلومات واضحة ودقيقة في الوقت المناسب لكافة الأطراف ذات المصلحة.
مرتفع	0.74	3.82	3	علاقة المؤسسة مع البنوك والهيئات المالية مبنية على الثقة.
مرتفع	0.66	3.89	2	علاقة المؤسسة مع العملاء صادقة وأخلاقية.
متوسط	1.02	3.48	11	تسهر المؤسسة على تشجيع العمال وإدماجهم.
متوسط	0.86	3.52	8	تعمل المؤسسة على بناء وعلاقات تشاورية مع المنافسين حول الاهتمامات القطاعية المشتركة وتعتبرهم شركاء في المهنة.
مرتفع	0.72	3.81	4	تعتبر المؤسسة مورديها طرف هام وفعال في استمرار نشاطها وتعتمد عليهم بصورة كبيرة.
مرتفع	0.65	4.03	1	تسهر المؤسسة على تجويد علاقاتها مع الإدارات العمومية ومختلف الهيئات الحكومية.
مرتفع	0.96	3.71	5	تمتاز التقارير المالية والقوائم المالية للمؤسسة بالشفافية والوضوح وتقدم بشكل ملائم وصادق.
متوسط	0.76	3.40	12	إجراءات انتقال الملكية في المؤسسة واضحة وشفافة
متوسط	0.92	3.52	9	تعامل المؤسسة كافة المساهمين في الحصول على المعلومات بعدالة.
متوسط	0.54	3.61		مبادئ حوكمة الشركات حسب ميثاق الحكم الراشد 2009

المصدر: من إعداد الطالبان اعتماداً على مخرجات SPSS

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن العبارة رقم 11 احتلت المرتبة الأولى التي تنص "تسهر المؤسسة على تجويد علاقاتها مع الإدارات العمومية ومختلف الهيئات الحكومية" بمتوسط حسابي 4.03 وانحراف معياري قدر ب 0.65، في حين جاءت العبارة رقم 07 التي تنص "علاقة المؤسسة مع العملاء صادقة وأخلاقية" في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 3.89 وانحراف معياري 0.66، بينما احتلت في المرتبة الأخيرة العبارة رقم 03 والتي تنص "يتم توزيع الأرباح بين المساهمين بشكل نزيه وشفاف" بمتوسط حسابي 3.34 وانحراف معياري 0.87.

كما نلاحظ في الأخير أن العبارات في جدول المتوسطات الحسابية متوسطة، وهذا يوضح لنا بأن هناك فهم وتطبيق نسبي لمبادئ حوكمة الشركات حسب ميثاق الحكم الراشد 2009 داخل المؤسسات محل الدراسة.

اختبار الفرضية الثانية

الجدول رقم (2-14): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والدرجة والرتبة لمقياس مبادئ حوكمة الشركات

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الرتبة	الأبعاد
متوسط	0.50	3.46	2	حوكمة الشركات حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
متوسط	0.54	3.61	1	حوكمة الشركات حسب ميثاق الحكم الراشد 2009
متوسط	0.49	3.53		مبادئ حوكمة الشركات
الدلالة الإحصائية = 0.000			درجة الحرية = 61	قيمة ت = 8.531

المصدر: من إعداد الطالبان اعتماداً على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه نجد أن قيمة ت قدرت ب 8.531 عند درجة حرية قدرها 61 وكانت الدلالة الإحصائية SIG أقل من 0.05 وعليه نقول بأنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مستوى مبادئ حوكمة الشركات لصالح متوسط عينة الدراسة والذي قدر ب 3.53 وانحراف معياري قدره 0.49. وهذا يثبت وجود أثر لتطبيق ممارسات مبادئ حوكمة الشركات بدرجة متوسطة لدى عينة الدراسة، وهو ما يؤكد صحة الفرضية الثانية.

أولاً- اختبار الفرضية الثالثة الخاصة بالعلاقة الارتباطية: ويمكن ذلك من خلال تحليل الانحدار الخطي باستخدام طريقة المربعات الصغرى Entry عند مستوى دلالة 0.05 حيث المتغير المستقل هو المهارات المهنية للمراجع الداخلي والمتغير التابع هو مبادئ حوكمة الشركات، والجدول الموالي يوضح الارتباط الخطي بين المتغير المستقل والمتغير التابع:

الجدول رقم (2-15): معامل الارتباط الخطي بين المتغير المستقل والمتغير التابع

معامل التحديد (R-deux)	معامل الارتباط (R)	النموذج
0.430	0.656	أ- المتغير المستقل: المهارات المهنية للمراجع الداخلي ب- المتغير التابع: مبادئ حوكمة الشركات

المصدر: من إعداد الطالبان اعتماداً على مخرجات SPSS

من خلال الجدول نلاحظ أن معامل الارتباط الخطي بين المهارات المهنية للمراجع الداخلي ومبادئ حوكمة الشركات هو (0.656)، أي هناك ارتباط طردي متوسط بين المتغيرين، ومدى الدقة في تقدير المتغير التابع هو (0.430)، بمعنى أن (43.0) بالمائة من تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يعود لممارسة المهارات المهنية للمراجع الداخلي والنسبة المتبقية (57.0) بالمائة ترجع للعوامل الأخرى المؤثرة في مبادئ حوكمة الشركات.

وعليه: "توجد علاقة طردية متوسطة بين المهارات المهنية للمراجع الداخلي ومبادئ حوكمة الشركات".

وقد بلغت القيمة الإجمالية للعلاقة الارتباطية بين أبعاد المهارات المهنية للمراجع الداخلي ومبادئ حوكمة الشركات ككل (0.656)، والجدول التالي يمثل توزيع القيم حسب الأبعاد:

الجدول رقم (2-16): مصفوفة الارتباطات بيرسون لأبعاد متغير المهارات المهنية للمراجع الداخلي على

مبادئ حوكمة الشركات

عدد أفراد العينة (n)	قيمة ثابت الدلالة الموافق (Sig)	معامل الارتباط مع المتغير التابع مبادئ حوكمة الشركات	الأبعاد
62	0.000	**0.607	المهارات الأساسية
62	0.000	**0.635	التطوير المستمر
62	0.000	**0.656	المتغير المستقل: المهارات المهنية للمراجع الداخلي

المصدر: من إعداد الطالبان اعتماداً على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أقوى العلاقات الارتباطية كانت مع بعد التطوير المستمر بقيمة

(0.635)، يليه بعد المهارات الأساسية بقيمة (0.607)، وهذا ما يعكس النتائج المتحصل عليها من

الاستبيان الموزع على العينة. وترتبط الأبعاد حسب نتائج المصفوفة مع المتغير التابع مبادئ حوكمة

الشركات كما يلي:

- المهارات الأساسية: يوجد تأثير طردي متوسط على مبادئ حوكمة الشركات.

- التطوير المستمر: يوجد تأثير طردي متوسط على مبادئ حوكمة الشركات.

ثانياً - تباين خط الانحدار للمتغير التابع والمستقل: يوضح الجدول أدناه تحليل خط الانحدار، حيث يدرس

مدى ملائمة خط انحدار المعطيات وفرضيته الصفرية التي تنص على أن خط الانحدار لا يلائم المعطيات

المقدمة.

الجدول رقم (2-17): قيم تباين خط الانحدار لمتغيرات الدراسة: تحليل التباين الأحادي ANOVA^a

النموذج	مجموع مربعات الانحدار Somme des carrés	درجة حرية الانحدار ddl	معدل مربعات الانحدار Moyenne des carrés	قيمة اختبار تحليل التباين F	مستوى دلالة الاختبار Sig.
الانحدار Régression	6.316	1	6.316	45.275	^b 0.000
البقايا Résidu	8.371	60	0.140		
المجموع Total	14.687	61			

b. المتغير المستقل: المهارات المهنية للمراجع الداخلي a. المتغير التابع: مبادئ حوكمة الشركات

المصدر: من إعداد الطالبان اعتماداً على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه نجد ما يلي:

- مجموع مربعات الانحدار يساوي 6.316 ومجموع مربعات البواقي هو 8.371 ومجموع المربعات الكلي يساوي 14.687؛

- درجة حرية الانحدار هي 1 ودرجة حرية البواقي هي 60؛

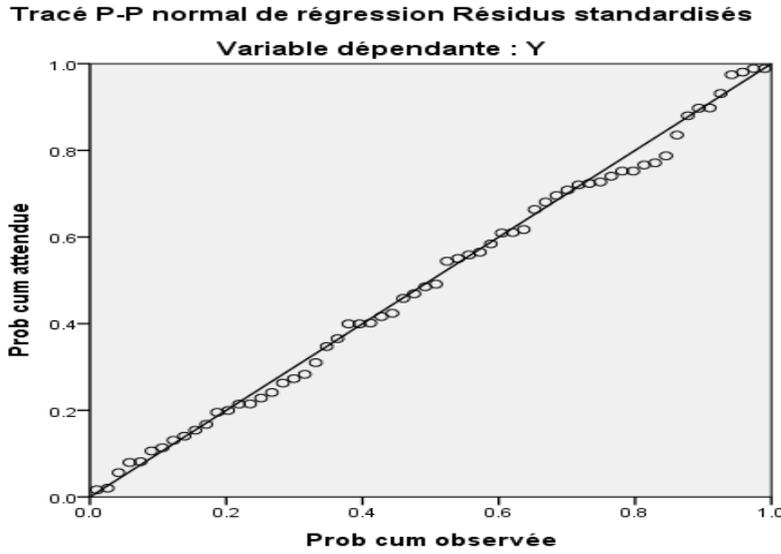
- معدل مربعات الانحدار هو 6.316 ومعدل مربعات البواقي هو 0.140؛

- قيمة اختبار تحليل التباين لخط الانحدار هو 45.275؛

- مستوى دلالة الاختبار 0.000 وهي أقل من مستوى دلالة الفرضية الصفرية 0.05 فنرفض فرضية العدم،

ونقبل الفرض البديل، وبالتالي فإن خط الانحدار يلائم المعطيات والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (2-5): الرسم البياني لمدى ملائمة خط الانحدار للعلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل



المصدر: من إعداد الطالبان اعتماداً على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الرسم البياني أن النتائج تتجمع حول خط مستقيم، مما يدل أن الدالة تأخذ شكل خطي وهو ما يتوافق مع الانحدار الخطي البسيط.

ثالثاً: دراسة معاملات خط الانحدار

يمثل الجدول أدناه قيم معاملات خط الانحدار للعلاقة بين المهارات المهنية للمراجع الداخلي ومبادئ حوكمة الشركات

الجدول رقم (2-18): قيم معاملات خط الانحدار المعاملات^a Coefficients

مستوى الدلالة Sig.	قيمة t	معاملات قياسية	معاملات غير قياسية		النموذج
		Coefficients standardisés	Erreur standard	B	
0.000	6.980		0.260	1.813	الثابت (Constante)
0.000	6.729	0.656	0.072	0.483	المتغير المستقل المهارات المهنية للمراجع الداخلي

a. المتغير التابع: مبادئ حوكمة الشركات

المصدر: من إعداد الطالبان اعتماداً على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه نجد أن ثابت خط الانحدار يساوي 1.813، والذي يمثل قيمة B بالجدول، وبلغت الدلالة الإحصائية Sig (0.000) وهي مقبولة لأنها أقل من 0.05، فتصبح معادلة خط الانحدار مبدئياً

$$Y = a + bX$$

وبتعويض القيم نجد المعادلة التالية:

$$Y = 1.813 + 0.483 X$$

حيث: أن X يمثل المتغير المستقل المهارات المهنية للمراجع الداخلي و Y يمثل المتغير التابع مبادئ حوكمة الشركات.

نستنتج من معادلة خط الانحدار أن زيادة المهارات المهنية للمراجع الداخلي ولو بقيمة 1 سيزيد من فهم وتطبيق مبادئ حوكمة الشركات بقيمة 0.483.

وهذا ما يؤكد صحة الفرضية القائلة وجود بعض المعوقات التنظيمية والقانونية التي تحول دون ممارسة مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات محل الدراسة.

من خلال هذا الفصل تمكنا من الإجابة على إشكالية الموضوع المتمثلة في: إلى أي مدى يمكن أن تؤثر المهارات المهنية للمراجع الداخلي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة. حيث قمنا بالإجابة عليها من خلال الاستبيان الموزع على عينة الدراسة المكونة من موظفي أقسام المحاسبة والمالية (المراجعين الداخليين) لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية ورقلة. وتناولنا هذا الفصل من خلال مبحثين؛ المبحث الأول تعرضنا فيه إلى الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية، والمبحث الثاني تطرقنا فيه إلى عرض نتائج الدراسة واختبار الفرضيات، ولقد تبين لنا من خلال نتائج الاستبيان أن هناك وجود أثر للمهارات المهنية للمراجع الداخلي على مبادئ حوكمة الشركات.



حاولنا من خلال هذه الدراسة إبراز أثر المهارات المهنية للمراجع الداخلي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات بالتطبيق على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية ورقلة، ولتحقيق هذا الهدف تم استعراض الإطار النظري والمفاهيمي للموضوع، قصد الوقوف على خلفيته النظرية وتمحيص الدراسات السابقة بشأنه والاستفادة منها في تحديد المتغيرات المؤثرة في إشكالية الدراسة بوضوح، ثم صياغتها في سؤال جوهري، "إلى أي مدى يمكن أن تؤثر المهارات المهنية للمراجع الداخلي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة" وثلاث فرضيات رئيسية، حينها استعرضنا الدراسة الميدانية والتي تعد تجسيدا للإطار النظري على أرض الواقع، حيث تم في هذا الصدد تصميم استبيان لغرض جمع البيانات والمعلومات وتوزيعها على عينة الدراسة والمتمثلة في أرائهم واتجاهاتهم وباستخدام الأساليب الإحصائية، ثم تحليل بيانات الاستبيان الذي يمكننا من اختبار الفرضيات واستخلاص النتائج وتقديم اقتراحات بشأن الموضوع. ومن خلال الفصلين النظري والتطبيقي وانطلاقا من الفرضيات الأساسية نعرض نتائج اختبار الفرضيات، نتائج هذه الدراسة، الاقتراحات المقدمة وأفاق الدراسة، كما يلي:

أ- نتائج اختبار الفرضيات:

بعد استعراضنا لمختلف جوانب الموضوع، ومن خلال الدراسة التفصيلية التي تطرقنا إليها في الفصل التطبيقي، توصلنا أثناء اختبار الفرضيات إلى النتائج التالية:

- الفرضية الأولى: "يملك موظفوا المراجعة الداخلية المهارات المهنية لتطبيق وتعزيز مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات محل الدراسة"، وعليه نقول بأنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مستوى المهارات المهنية للمراجع الداخلي لصالح متوسط عينة الدراسة والذي قدر بـ 3.56 وانحراف معياري قدره 0.67، ومن خلال هذه النتائج نستنتج وجود مهارات مهنية للمراجع الداخلي لدى عينة الدراسة.

- الفرضية الثانية: "تتوافر ممارسات تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية بولاية ورقلة"، وعليه نقول بأنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مستوى مبادئ حوكمة الشركات لصالح متوسط

عينة الدراسة والذي قدر بـ 3.53 وانحراف معياري قدره 0.49، ومن خلال هذه النتائج نستخلص وجود تطبيق لمبادئ حوكمة الشركات لدى عينة الدراسة.

- الفرضية الثالثة: "قد يواجه موظفوا المراجعة الداخلية بعض المعوقات التنظيمية والقانونية في ممارسة مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات محل الدراسة"، وعليه نقول أن معامل الارتباط الخطي بين المهارات المهنية للمراجع الداخلي ومبادئ حوكمة الشركات هو (0.656) أي هناك ارتباط طردي متوسط بين المتغيرين، ومدى الدقة في تقدير المتغير التابع هو (0.430)، بمعنى أن (43.0) بالمائة من مبادئ حوكمة الشركات يعود لممارسة المهارات المهنية للمراجع الداخلي والنسبة المتبقية (57.0) بالمائة ترجع للعوامل الأخرى المؤثرة في مبادئ حوكمة الشركات. وعليه نستنتج من خلال النتائج المتحصل عليها أن هناك بعض العوامل والمعوقات التنظيمية والقانونية تواجه موظفو المراجعة الداخلية في ممارسة مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

ب- أهم النتائج المتحصل عليها:

من خلال استعراض الجانب النظري والتطبيقي لموضوع الدراسة، تم التوصل لمجموعة من النتائج أهمها:

- تهدف حوكمة الشركات لتطوير الأداء، تحقيق العدالة، المساءلة، المصادقية، الإفصاح والشفافية في مختلف المعلومات المالية والمحاسبية التي تصدر عن الشركة؛
- العلاقة الجيدة للمراجع الداخلي مع مجلس الإدارة يساهم في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات،
- وجود أثر للمهارات المهنية للمراجع الداخلي على مستوى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات؛
- المراجعة الداخلية تعتبر من الوظائف المهمة في الشركة، وهذا لدورها في تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وبهذا تكون قد ساعدت في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات محل الدراسة.

- التوصيات:

رغم الدور المهم الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تعزيز حوكمة الشركات، إلا أن هناك بعض النقص التي تعرقل هذا الدور في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، وعلى هذا الأساس يمكن تقديم بعض الاقتراحات والتوصيات، والتي قد تساهم في تفعيل دور المراجعة الداخلية في مجال دعم التطبيق السليم للحوكمة بالمؤسسات محل الدراسة، وذلك كما يلي:

- إلزام المؤسسات الجزائرية بتبني القواعد الأساسية للحوكمة والعمل بها؛
- ضرورة إعداد دورات تدريبية للمدقق الداخلي حول المعايير الدولية للمهنة؛
- إصدار قوانين وتشريعات تلزم شركات المساهمة الجزائرية على إنشاء لجان للمراجعة، لتدعيم استقلالية المراجعين الداخليين أثناء تأديتهم لأعمالهم؛
- استحداث معاهد متخصصة في المراجعة الداخلية في الجزائر، لتدريب وتأهيل المراجعين الداخليين، وتطوير مهاراتهم وتحديث الطرق التي يستخدمونها في عملية المراجعة، عن طريق تبادل الخبرات مع المعاهد الدولية المتخصصة في نفس المجال؛
- ضرورة إصدار لوائح ومنشورات داخلية تعرف الموظفين بموضوع حوكمة الشركات وأهميتها.

- آفاق الدراسة:

- بعد دراستنا لهذا الموضوع، ارتأينا إمكانية مواصلة البحث فيه مستقبلا من جوانب أخرى تعزز العمل المكتبي والواقع العملي، رغم الجهد المبذول والسعي نحو الإلمام بكل جوانب الدراسة إلا أن أي عمل لا يخلو من نقائص ونقاط لم تشملها الدراسة، لأن حوكمة الشركات والمراجعة الداخلية من بين المواضيع الواسعة التي يمكن أن تكون محل إشكاليات لبحوث مستقبلية، ومن بين المواضيع المقترحة:
- دور حوكمة الشركات في دعم وتعزيز القرارات المالية في المؤسسات الاقتصادية؛
 - أثر المراجعة الداخلية والخارجية على تفعيل مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية.



قائمة المصادر والمراجع

المراجع بالعربية:

أولاً- الكتب:

- 01- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، ط 3، الأردن، 2003.
- 02- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتدقيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
- 03- زاهر عطا الرمحي، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقاً للمعايير الدولية، ط 1، دار المأمون للنشر والتوزيع، عمان، 2017.

ثانياً- المذكرات، الرسائل والأطاريح الجامعية:

- 01- إبراهيم إسحق نسمان، دور إدارت المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة: دراسة تطبيقية على قطاع المصارف العاملة في فلسطين، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة، 2009.
- 02- العيفة رشيد، دور وظيفة التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات: دراسة حالة المؤسسة المينائية بسكيكدة، رسالة ماجستير في المحاسبة، المراقبة والتدقيق، جامعة سكيكدة، 2015.
- 03- أوصيف لخضر، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، 2009.
- 04- بالقاسم فطحيزة علي، دور التدقيق الداخلي في حوكمة المؤسسات: دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر بالوادي، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، 2019.
- 05- براهيمة كنزة، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات: دراسة حالة مؤسسة المحركات EMO الخروب ولاية قسنطينة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير: إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 2014.
- 06- حفيظ هاجر كلثوم، المراجعة الداخلية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أوكلي محند أولحاج - البويرة، 2014.
- 07- خليل عزيزة، دور المراجعة في تطبيق حوكمة الشركات: دراسة حالة Sarl. Sprotrap، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أوكلي محند أولحاج - البويرة، 2015.

- 08- خولة بضياف، دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، 2016.
- 09- روابح حنان، دور المراجعة الداخلية في تعزيز فعالية نظام الرقابة الداخلية، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، 2019.
- 10- سليمان رشيدة، دور آليات الحوكمة في تحسين الأداء المالي لشركات التأمين: دراسة حالة شركة CRMA للتأمينات، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2013.
- 11- شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.
- 12- عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة المدية، 2009.
- 13- فارس حمايزية، دور التدقيق الداخلي في المساعدة على إدارة المخاطر في المؤسسات، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية: تخصص مراجعة وتدقيق، جامعة أم البواقي، 2016.
- 14- محمد عبد الله عيسى، أثر الإفصاح عن الحوكمة والمسؤولية الاجتماعية على القيمة السوقية للشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة: كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2019.
- 15- مسعود شيبان، دور التدقيق الداخلي في دعم حوكمة المؤسسات، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي، 2016.

ثالثا- المجالات العلمية:

- 01- العايب عبد الرحمان، دور التدقيق الداخلي في الممارسة السليمة لحوكمة الشركات على ضوء المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 16، العدد 16، 2016.
- 02- يحيى سعدي، لخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 05، 2012.
- 03- محمد عبد العزيز أحمد العصيمي، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، بحث علمي متاح على الرابط التالي: https://archive.org/details/m_910_201803/page/n19/mode/2up.

04- عزوز ميلود، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة أرساد للدراسات الاقتصادية والإدارية، جامعة بسكرة، العدد 49، 2017.

05- صالح محمد يزيد، بن بريكة عبد الوهاب، واقع حوكمة الشركات في الجزائر: دراسة ميدانية على المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر، جامعة محمد خيضر بسكرة. رابط التحميل:

<http://archives.univ-biskra.dz/bitstream/123456789/7389/1/%D8%B5%D8%A7%D9%84%D8%AD%D9%8A%20%D9%85%D8%AD%D9%85%D8%AF%20%D9%8A%D8%B2%D9%8A%D8%AF.pdf>

06- دراسة معهد المحققين الداخليين بالولايات المتحدة وبريطانيا وإيرلندا، دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر، 2011.

رابعاً- الملتقيات العلمية:

01- بديسي فهيمة، التدقيق الداخلي ودوره في إنجاح مسار تطبيق الحوكمة، ورقة بحثية مقدمة إلى الملتقى الوطني حول مهنة التدقيق في الجزائر، جامعة سكيكدة، 2010.

02- سامح رفعت أبو حجر وإيمان أحمد محمد رويحه، دور المراجعة الداخلية كآلية لتقويم نظم الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات في مصر، بحث مقدم ضمن فعاليات المؤتمر السنوي الخامس لقسم المحاسبة (المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة)، كلية التجارة: جامعة القاهرة، يوم 27 سبتمبر 2014.

خامساً- القوانين والمراسيم التنفيذية

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 02، القانون 01/88، الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988.

المراجع باللغة الأجنبية:

01- Lawrence D. Brown & Marcus L. Caylor, "Corporate Governance and Firm Operating Performance, Review of Quantitative Finance and Accounting, 2004.

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

03- The institute of internal the Ross on that lie beneath to beat the top, NSA , 2002.



الملحق رقم (01): أسماء المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة

الرقم	اسم المؤسسة
01	سوناطراك المديرية الجهوية حوض الحمراء
02	سونلغاز
03	LINDE GAZ OUARGLA
04	المؤسسة الوطنية لسيارات الصناعات وحدة ورقلة S. N.V.I
05	CALGAZ.ALGERIE
06	المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (ENSP)
07	TOTAL 90
08	مؤسسة التسوية وأشغال الطرق ورقلة ETTR
09	الشركة الجزائرية لأشغال الطرق ورقلة ALTRO
10	مجمع دراسات وانجازات الري HIDROCANAL OUARGLA
11	BAYAT CATERING
12	CEPTAL CATERING
13	DIVINDUS TRADING COMPANY
14	SARL SOCIETE SOMPAS
15	ECOSEST OUARGLA
16	طبية للتمور ورقلة
17	LACTO SUD
18	الخطوط الجوية الجزائرية
19	تعاونية الحبوب والبقول الجافة ورقلة
20	مؤسسة مومن للإنتاج السميد والدقيق سيدي خويلد ورقلة

الملحق رقم (02): استبيان الدراسة

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

يسرني أن أضع بين أيديكم هذه الإستبانة للإجابة عليها، والتي تعالج موضوع أثر المهارات المهنية للمراجع الداخلي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات: دراسة ميدانية في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية ورقلة، والمتعلقة بمذكرة نيل شهادة الماستر تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، مع الالتزام بضمان سرية الأجوبة واستخدامها في المجال البحثي فقط.

القسم الأول: الخصائص الديموغرافية لأفراد العينة

ضع علامة (X) أمام الإجابة المناسبة:

الجنس: ذكر () الأنثى ()

السن: أقل من 30 سنة () من 30 إلى 40 سنة () من 41 إلى 50 سنة () أكبر من سنة 50 ()

المؤهل العلمي: بكالوريا () ليسانس () ماجستير () أخرى ()

التخصص: محاسبة () تدقيق ومراقبة التسيير () مالية () تدقيق محاسبي () أخرى ()

الوظيفة: مدقق () مدقق رئيسي () مدير تدقيق () محاسب رئيسي () أخرى ()

الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات () من 5 إلى 10 سنوات () من 11 إلى 15 سنة () 16 سنة فما

فوق ()

المهارات المهنية: (مستوى المهارات المهنية)

* الشهادات المهنية الحاصل عليها:

شهادة محاسب معتمد () شهادة خبير محاسبي () شهادة مراجع داخلي معتمد () شهادة محافظ

حسابات ()

أخرى () اذكرها.....

* المهارات المهنية المكتسبة:

مهارات التعامل مع الكمبيوتر () مهارات كتابة تقارير المراجعة () مهارات التحكم في اللغة الفرنسية

والترجمة ()

استخدام الأساليب الكمية وتحليل البيانات ()

* المعايير والتشريعات التي تم الإطلاع عليها والعمل بها:

معايير المحاسبة الدولية IASB () معايير الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ()

معايير المراجعة الداخلية الدولية () معايير اللجنة الدولية لممارسة المراجعة IAPC

معايير فريق الخبراء العامل الحكومي المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي ISAR ()

القسم الثاني:

المحور الأول (المتغير المستقل): المهارات المهنية للمراجع الداخلي

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
المهارات الأساسية						
01	تضم فرقة المراجعة الداخلية بالمؤسسة مراجعون (داخليون) خبراء يتم الرجوع إليهم في القضايا المعقدة المرتبطة بالممارسات المهنية للمراجعة الداخلية.					
02	يملك المراجعون الداخليون المعرفة الكاملة بالمخاطر التي قد تعترض أهداف عملية المراجعة الداخلية بالمؤسسة.					
03	يملك المراجعون الداخليون فهما كاملا عن مبادئ الحوكمة وآليات تقييمها في المؤسسة.					
04	يتمتع المراجعون الداخليون بالمهارات المهنية الضرورية التي تمكنهم من أداء مهامهم بكفاءة وفعالية.					
05	يساهم فريق المراجعة الداخلية في المؤسسة في التقليل من المخاطر الاقتصادية المتنوعة.					
06	طبيعة نشاط المؤسسة يلزم الإدارة بتعيين فريق من المراجعين الداخليين يمتلكون مستوى عالٍ من المهارات المهنية.					
التطوير المستمر						
07	توفر المؤسسة للمراجعين الداخليين تدريباً مستمراً ونوعياً لاكتساب المهارات الحديثة التي تخص المراجعة الداخلية في					

الملاحق

					ظل حوكمة الشركات.	
					يتم تدريب المراجعين الداخليين على تقييم المخاطر الاقتصادية التي تعترض المؤسسة.	08
					تعمل المؤسسة على إشراك وتحفيز المراجعين الداخليين لديها للحضور والمشاركة في الدورات التدريبية والفعاليات العلمية والندوات المتعلقة بمهنة المراجعة الداخلية.	09
					تهتم إدارة المؤسسة بالتطوير المستمر لموظفي المراجعة الداخلية لديها.	10
					تعمل المؤسسة على إفادة فريق المراجعة الداخلية بالإحصائيات والمعلومات والبيانات الضرورية لتسهيل عملهم.	11
					يحرص فريق المراجعين الداخليين على تنفيذ أنشطة التدقيق وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق.	12
					يحترم المراجعون النظم والقوانين أثناء تنفيذ أنشطة التدقيق الموكل لهم.	13

المحور الثاني (المتغير التابع): تقييم مبادئ حوكمة الشركات حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

OECD

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق بشدة
01	يتم تنفيذ القواعد والإجراءات التي تحكم اجتماعات الجمعية العامة للمؤسسة بما في ذلك إجراءات التصويت.					
02	تتوفر إجراءات حماية المساهمين بما فيهم مساهمي الأقلية.					
03	يتوفر الإفصاح العادل عن تغيرات رأس المال في المؤسسة، ما يتيح لبعض المساهمين درجة عالية من السيطرة.					
04	تتوفر كافة المعلومات المالية ذات الصلة بالمؤسسة للمساهمين وبشكل دوري.					
05	يحصل أصحاب المصلحة في المؤسسة - كالعالماء والموردين					

					– على التعويض العادل في حالة انتهاك حقوقهم.
					06 يوجد إجراءات تمنع استغلال المعلومات السرية في جميع تعاملات المؤسسة بما فيها تعاملات الموظفين مع المؤسسة.
					07 يسمح لأصحاب المصلحة – بما فيهم المقرضين والموردين – بالوصول إلى مجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم من أي تصرفات غير قانونية لإدارة المؤسسة.
					08 يتاح لأصحاب المصلحة والأطراف الأخرى ذات العلاقة كافة المعلومات المتعلقة بوضعية المؤسسة بصفة دورية.
					09 يتوفر الإفصاح العادل المتعلق بجميع الأمور الهامة التي تخص المؤسسة بما في ذلك حقوق الملكية وحوكمة الشركات.
					10 يعمل مجلس الإدارة على رقابة وإدارة أي تعارض محتمل في المصالح مع إدارة المؤسسة أو المساهمين.
					11 تتم مراقبة أي استخدام شخصي لمصادر المؤسسة من قبل مجلس الإدارة أو إدارة المؤسسة.
					12 يتم وضع نظاما مكتوبا من مجلس الإدارة لتجنب تضارب المصالح.
					13 يتضمن النظام الداخلي للمؤسسة ولوائحها الداخلية كافة الإجراءات اللازمة لضمان ممارسة حملة الوثائق (مساهمي المؤسسة) كافة حقوقهم.
					14 يتم الإفصاح عن أهداف المؤسسة بشكل عام وكذا عوامل المخاطرة المتوقعة.
					15 يتم مراجعة مسألة مراجعة الشركة مع أصحاب المصالح على جدول أعمال أحد اجتماعاته خلال السنة.
					16 هناك آليات تعزز أداء ومشاركة العاملين لاستثمار مهاراتهم الخاصة.

المحور الثالث (المتغير التابع): مبادئ حوكمة الشركات حسب ميثاق الحكم الراشد 2009

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق بشدة
01	يوجد تفاعل داخل المؤسسة بين وظيفة المراجعة الداخلية والإدارة.					
02	تبنى المؤسسة قواعد وتعليمات تسيير تتلاءم وتتناغم مع أهدافها الاستراتيجية.					
03	يتم توزيع الأرباح بين المساهمين بشكل نزيه وشفاف.					
04	يسهر مجلس الإدارة على تطبيق نظام تقريبي فعال وتقييم شفاف.					
05	يسهر مجلس الإدارة على ضمان وصول معلومات واضحة ودقيقة في الوقت المناسب لكافة الأطراف ذات المصلحة.					
06	علاقة المؤسسة مع البنوك والهيئات المالية مبنية على الثقة					
07	علاقة المؤسسة مع العملاء صادقة وأخلاقية.					
08	تسهر المؤسسة على تشجيع العمال وإدماجهم.					
09	تعمل المؤسسة على بناء وعلاقات تشاورية مع المنافسين حول الاهتمامات القطاعية المشتركة وتعترهم شركاء في المهنة.					
10	تعتبر المؤسسة مورديها طرف هام وفعال في استمرار نشاطها وتعتمد عليهم بصورة كبيرة.					
11	تسهر المؤسسة على تجويد علاقاتها مع الإدارات العمومية ومختلف الهيئات الحكومية.					
12	تمتاز التقارير المالية والقوائم المالية للمؤسسة بالشفافية والوضوح وتقدم بشكل ملائم وصادق.					
13	إجراءات انتقال الملكية في المؤسسة واضحة وشفافة					
14	تعامل المؤسسة كافة المساهمين في الحصول على المعلومات بعدالة.					

الملحق رقم (03): نتائج ألفا كرونباخ لمقياس المهارات المهنية للمراجع الداخلي

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.911	13

الملحق رقم (04): نتائج ألفا كرونباخ لمقياس مبادئ حوكمة الشركات

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.938	30

الملحق رقم (05): نتائج طبيعة التوزيع لمتغيري المهارات المهنية للمراجع الداخلي ومبادئ

حوكمة الشركات

Test Kolmogorov-Smirnov pour un échantillon

		X	Y
N		62	62
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	3.5573	3.5316
	Ecart type	.66609	.49068
Différences les plus extrêmes	Absolue	.136	.089
	Positif	.076	.087
	Négatif	-.136-	-.089-
Statistiques de test		.102	.089
Sig. asymptotique (bilatérale)		.096	.200

a. La distribution du test est Normale.

b. Calculée à partir des données.

الملحق رقم (06): نتائج الفروق في المهارات المهنية للمراجع الداخلي لعينة الدراسة

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
X	62	3.5573	.66609	.08459

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
X	6.588	61	.000	.55726	.3881	.7264

الملحق رقم (07): نتائج الفروق في مبادئ حوكمة الشركات لعينة الدراسة

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
Y	62	3.5316	.49068	.06232

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
Y	8.531	61	.000	.53160	.4070	.6562

الملحق رقم (08): نتائج مصفوفة الارتباط بين أبعاد المهارات المهنية للمراجع الداخلي

ومبادئ حوكمة الشركات

Corrélations

		Y
X1	Corrélation de Pearson	.607**
	Sig. (bilatérale)	.000
	N	62
X2	Corrélation de Pearson	.635**
	Sig. (bilatérale)	.000
	N	62
X	Corrélation de Pearson	.656**
	Sig. (bilatérale)	.000
	N	62

** La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

الملحق رقم (09): نتائج الارتباط والارتباط المفسر

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.656 ^a	.430	.421	.37351

a. Prédicteurs : (Constante), X

b. Variable dépendante : Y

الملحق رقم (10): نتائج أنوفا للانحدار الخطي البسيط

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	6.316	1	6.316	45.275	.000 ^b
	Résidus	8.371	60	.140		
	Total	14.687	61			

a. Variable dépendante : Y

b. Prédicteurs : (Constante), X

الملحق رقم (11): نتائج معاملات نموذج الانحدار

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Ecart standard	Bêta		
1	(Constante)	1.813	.260		6.980	.000
	X	.483	.072	.656	6.729	.000

a. Variable dépendante : Y



الفهرس

VI.....	الملخص:
VII.....	قائمة المحتويات
VIII	قائمة الجداول
IX.....	قائمة الأشكال
X	قائمة الملاحق
XI.....	قائمة الاختصارات والرموز
Erreur ! Signet non défini.....	مقدمة عامة:
7	الفصل الأول: الأدب النظري والدراسات السابقة
7	تمهيد:
8	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية وحوكمة الشركات
8	المطلب الأول: المراجعة الداخلية
8	الفرع الأول: مفهوم المراجعة الداخلية
14	الفرع الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الداخلية
15	الفرع الثالث: الاتجاهات الحديثة لمفهوم المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات
19	المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

19	.....	الفرع الأول: مفهوم حوكمة الشركات
21	.....	الفرع الثاني: أهداف ومزايا حوكمة الشركات
23	.....	الفرع الثالث: مبادئ حوكمة الشركات حسب منظمة OECD وميثاق الحكم الراشد ...
25	.....	الفرع الرابع: الأطراف الفاعلة في تطبيق مبادئ الحوكمة
27	.....	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
27	.....	المطلب الأول: الدراسات الوطنية
29	.....	المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية
29	.....	الفرع الأول: الدراسات العربية
31	.....	الفرع الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية
32	.....	المطلب الثالث: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
34	.....	خلاصة الفصل
36	.....	تمهيد:
37	.....	المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة
37	.....	المطلب الأول: المنهجية المتبعة في دراسة
37	.....	الفرع الأول: المنهج المستخدم في الدراسة
37	.....	الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة
38	.....	الفرع الثالث: أداة الدراسة
39	.....	المطلب الثاني: إجراءات الدراسة
39	.....	الفرع الأول: صدق وثبات أداة الدراسة

40	..... الفرع الثاني: نموذج الدراسة
41	..... الفرع الثالث: الأساليب الاحصائية
42	..... المبحث الثاني: عرض ومناقشة نتائج الدراسة:
42	.....المطلب الأول: عرض وتحليل خصائص أفراد عينة الدراسة.....
42	..... الفرع الأول: توزيع أفراد العينة بالنسبة لخاصية الجنس
43	..... الفرع الثاني: توزيع أفراد العينة بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي
44	..... الفرع الثالث: توزيع أفراد العينة بالنسبة لمتغير الخبرة المهنية.....
45	.....المطلب الثاني: التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة واختبار الفرضيات
45	..... الفرع الأول: التحقق من اعتدالية التوزيع:
46	..... الفرع الثاني: تحليل نتائج محاور الإستبيان واختبار الفرضيات.....
59	.....:خلاصة الفصل:
60	.....: خاتمة: