وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه

الشعبة:علوم مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة وتدقيق

العنوان

دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل أليات الحوكمةفي المؤسسة الإقتصادية

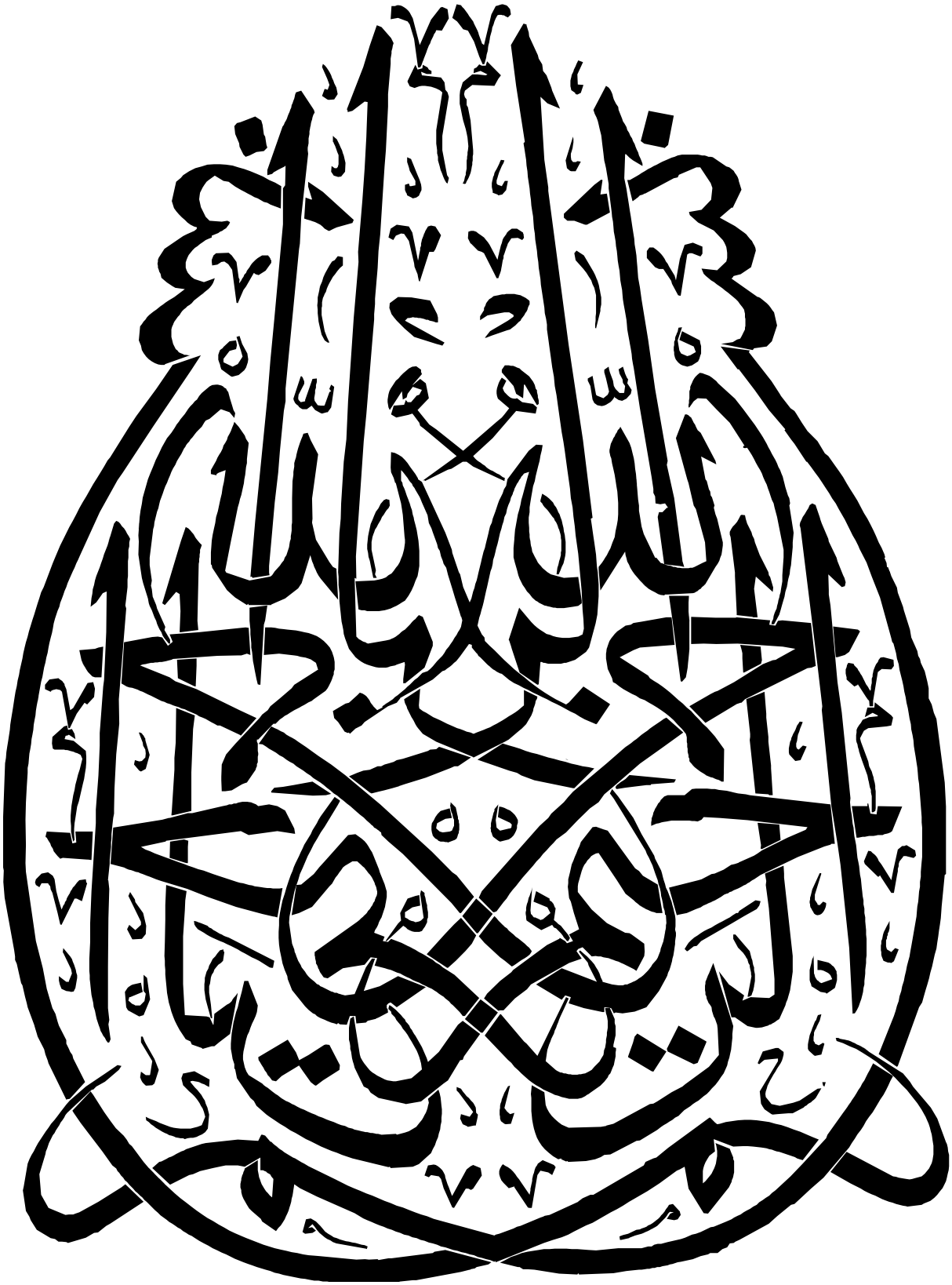
-دراسة إستطلاعية لمجموعة من المؤسسات الإقتصادية-

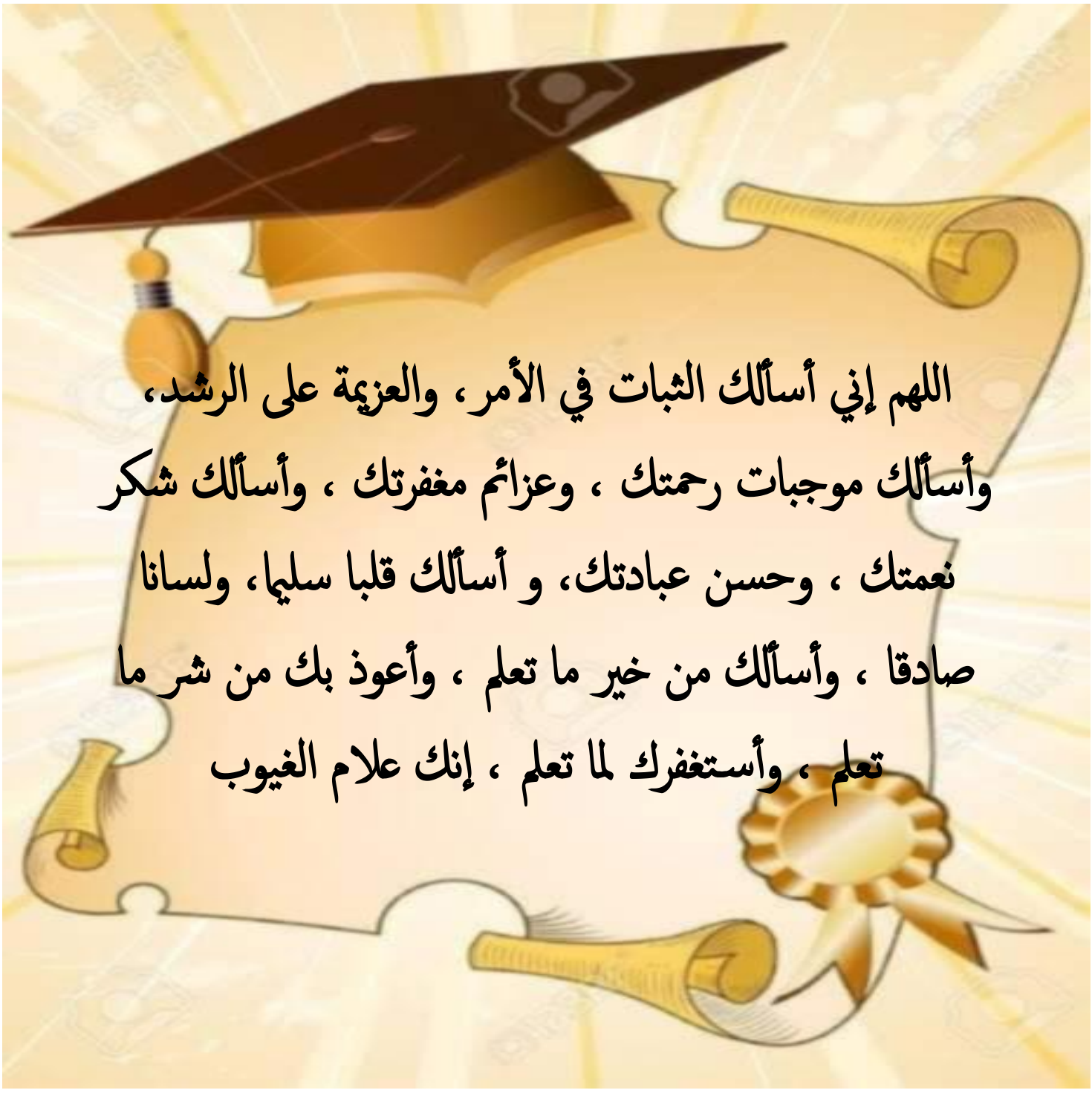
من إعداد

بشير إلزعر حسين

د/خليفة أحمد	أستاذ محاضر أ	جامعة الشلف	رئيسا
أ.د/قورين حاج قويدر	أستاذ تعليم عالي	جامعة الشلف	مقررا
د/على عباس إبراهيم	أستاذ محاضر أ	جامعة الشلف	ممتحنا
د/طاهري مليكة	أستاذ محاضر أ	جامعة الشلف	ممتحنا
د/زياني عبد الحق	أستاذ محاضر أ	جامعة تيارت	ممتحنا
د/قيداون أبوبكر الصديق	أستاذ محاضر أ	جامعة تيسمسيلت	ممتحنا

السنة الجامعية: 2022-2023




اللهم إني أسألك الثبات في الأمر، والعزيمة على الرشد،
وأسألك موجبات رحمتك ، وعزائم مغفرتك ، وأسألك شكر
نعمتك ، وحسن عبادتك، و أسألك قلبا سليما، ولسانا
صادقا ، وأسألك من خير ما تعلم ، وأعوذ بك من شر ما
تعلم ، وأستغفرك لما تعلم ، إنك علام الغيوب

إهداء

أهدي هذا العمل إلى :

- ✓ أبي وأمي حفظهم الله لي وأطال في عمرهم
- ✓ زوجتي الحبيبة
- ✓ إلى قرت عني أولادي محمد،ابوبكر،حمزة ،عبد النور
- ✓ إلى اخي واختي وأولادهما وكل العائلة الكبيرة
- ✓ إلى زملائي في العمل في كلية العلوم الإقتصادية والتحارية وعلوم التسيير وخاص مصلحة الميزانية والمحاسبة

شكر

من لايشكر الناس لايشكر الله

أتقدم بشكري الجزيل إلى :

أستاذي المشرف الاستاذ الدكتور "قورين حاج قويدر"
الذي كان له الفضل في تأطيري ومساعدتي
كما أشكر السادة لجنة المناقشة على قبولهم تصويب وتصحيح هذا العمل

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الفهرس	الصفحة
شكر وتقدير	I
إهداء	II
الملخص	III
قائمة تحكيم الاستبيان	IV
فهرس الأشكال	V
فهرس الجداول	VI
المقدمة	أ- ي
الفصل الأول : الإطار النظري والمفاهيمي لحوكمة الشركات	
تمهيد	12
المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات	13
المطلب الأول: نشأة الحوكمة ودوافع ظهورها	13
المطلب الثاني: مفهوم حوكمة الشركات	17
المطلب الثالث: أهداف ومزايا وأهمية حوكمة الشركات	20
المطلب الرابع :خصائص ومبادئ حوكمة الشركات	25
المبحث الثاني :أبعاد وأطراف،ركائز ومحددات حوكمة الشركات	35
المطلب الأول أبعاد حوكمة الشركات .	35
المطلب الثاني الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	36
المطلب الثالث:مقومات وركائز حوكمة الشركات :	38
المطلب الرابع: محددات حوكمة الشركات	43
المبحث الثالث:النظريات الرئيسية لحوكمة الشركات	46
المطلب الأول نظرية الوكالة :	46
المطلب الثاني:نظرية المنشأة ونظرية تكاليف الصفقات	50
المطلب الثالث :نظرية التجذر	53

خلاصة الفصل الأول :	55
الفصل الثاني : نظام الرقابة الداخلية وتحقيق حوكمة الشركات	
تمهيد:	57
المبحث الأول: مدخل إلى نظام الرقابة الداخلية	58
المطلب الأول: مفهوم الرقابة، أنواعها وأهدافها:	58
المطلب الثاني :مفهوم نظام الرقابة الداخلية :	61
المطلب الثالث : أهمية وخصائص نظام الرقابة الداخلية:	65
المطلب الرابع :العوامل التي ساعدت على تطور نظام الرقابة الداخلية	71
المبحث الثاني :نظام الرقابة الداخلية:(الأنواع ،المكونات والمقومات)	73
المطلب الأول : أنواع نظام الرقابة الداخلية	73
المطب الثاني :مقومات نظام الرقابة الداخلية :	78
المطلب الثالث:مكونات نظام الرقابة الداخلية :	88
المطلب الرابع :أساليب نظام الرقابة الداخلية	94
المبحث الثالث :تقييم نظام الرقابة الداخلية :	96
المطلب الأول :خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية	96
المطلب الثاني :طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية	99
المطلب الثالث :أدوات وأساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية	101
المبحث الرابع :علاقة الرقابة الداخلية بأليات الحوكمة	107
المطلب الأول :علاقة الرقابة الداخلية بمجلس الأدارة	107
المطلب الثاني :علاقة الرقابة الداخلية بالجان التدقيق	109
المطلب الثالث :علاقة الرقابة الداخلية بألية التدقيق الداخلي والخارجي	113
المطلب الرابع :علاقة الرقابة الداخلية بالإفصاح والشفافية	119
خلاصة الفصل الثاني :	124
الفصل الثالث: دراسة إستطلاعية حول دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	
تمهيد	126

المبحث الأول :منهجية الدارسة الميدانية	127
المطلب الأول : التصميم النظري للدراسة الميدانية	127
المطلب الثاني :مجتمع وعينة الدارسة	129
المطلب الثالث :بناء وتوزيع أده الدراسة	133
المطلب الرابع: إختبار الثبات والصدق	137
المبحث الثاني: معالجة وتحليل المتغيرات الديمغرافية	144
المطلب الأول: النوع الاجتماعي(الجنس)	144
المطلب الثاني – السن	145
المطلب الثالث– المؤهل العلمي	147
المطلب الرابع – المنصب الوظيفي	148
المطلب الخامس – الخبرة المهنية	150
المبحث الثالث: تحليل نتائج الإستبيان	152
المطلب الأول : نتائج المتغير المستقل (نظام الرقابة الداخلية)	152
المطلب الثاني: نتائج المتغير التابع (آليات حوكمة الشركات)	157
المطلب الثالث تحليل واختبار فرضيات الدراسة:	178
المبحث الرابع: تحليل علاقة المتغيرات الديمغرافية مع محور المتغير المستقل نظام الرقابة الداخلية	187
المطلب الأول :التحليل حسب النوع الإجتماعي	187
المطلب الثاني: التحليل حسب العمر	188
المطلب الثالث : المؤهل العلمي	189
المطلب الرابع: المنصب الوظيفي	191
المطلب الخامس: الخبرة المهنية	193
المبحث الخامس: تحليل علاقة المتغيرات الديمغرافية مع محور المتغير التابع آليات الحوكمة.	196
المطلب الأول النوع الاجتماعي:	196
المطلب الثاني: العمر	197

المطلب الثالث: المؤهل العلمي.	**200**
المطلب الرابع: المنصب الوظيفي	**203**
المطلب الخامس: الخبرة المهنية	**206**
خلاصة الفصل	**209**
الخاتمة	**211**
قائمة المراجع	**219**
قائمة الملاحق	

قائمة الأشكال والجداول

قائمة الأشكال:

الشكل	العنوان	الصفحة
الشكل رقم (1-1)	أسباب ظهور حوكمة الشركات	15
الشكل رقم:(1-2)	يوضح أهمية حوكمة الشركات	24
الشكل رقم:(1-3)	خصائص حوكمة الشركات	26
شكل رقم :(1 -4)	الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	38
الشكلرقم:(1-5)	مقوماتحوكمةالشركات	40
الشكلرقم:(1-7)	محدداتحوكمةالشركات	42
الشكل رقم:(1-8)	مشاكل نظرية الوكالة	44
لشكل رقم:(1-6)	ركائز حوكمة الشركات	49
شكل رقم (2-1)	مراحل الرقابة	59
شكل رقم(2-2)	أنواع الرقابة	60
شكل رقم (2-3)	أهداف الرقابة الداخلية	70
شكل رقم (2-4)	مقومات الرقابة الداخلية	79
شكل رقم (2-5)	المقومات المحاسبية للرقابة الداخلية	82
شكل رقم (2-6)	المقومات الإدارية للرقابة الداخلية	84
شكل رقم (2-7)	إجراءات اللرقابة الداخلية	87
شكل رقم (2-8)	مكونات الرقابة الداخلية	88
شكل رقم (2-9)	مراحل تقييم الرقابة الداخلية	98
شكل رقم (2-10)	أهمية تكوين لجنة التدقيق	112
الشكل رقم:(3-1)	أنموذج الدراسة	128
الشكل رقم:(3-2)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس	145
الشكل رقم:(3-3)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن	146
الشكل رقم:(3-4)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	148
الشكل رقم:(3-5)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المنصب الوظيفي	149
الشكل رقم:(3-6)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	151

قائمة الجداول :

الجدول	العنوان	الصفحة
جدول رقم (1-1)	التسلسل الزمني لتطور نشأة الحوكمة.	14
جدول رقم(1 -2)	إرتباط خصائص الحوكمة مع مبادي الحوكمة الصادرة عن ECDE	33
جدول رقم(2-1)	أوجه المقارنة بين الرقابة الداخلية المحاسبية والإدارية	76
جدول رقم(2-2)	أوجه المقارنة بين أوجه المقارنة بين مكونات الرقابة الداخلية	93
الجدول رقم (2-3)	يوضح قائمة الإستقصاء(قوائم الإستبيان	102
الجدول رقم (2-4)	أهداف التدقيق الخارجي.	117
الجدول رقم (2-5)	أنواع التدقيق الخارجي	118
الجدول رقم(3-1)	تفصيل عن مؤسسة إسمنت الشلف	130
الجدول رقم (3-2)	تفصيل عن مؤسسة الزجاج الجديدة	130
الجدول رقم(3-3)	تفصيل عن مؤسسةSOTUPLAST	131
الجدول رقم(3-4)	تفصيل عن مؤسسةFIEXPLAST	132
الجدول رقم(3-5)	الاستبيانات الموزعة والمستردة الصالحة للتحليل	133
جدول رقم(3-6)	مقياس ليكارت الخماسي	135
الجدول رقم(3-7)	مقياس تحليل المتوسطات الحسابية	136
الجدول رقم (3-8)	تفسير نتائج الارتباط	137
الجدول رقم (3-9)	معامل ألفا كرونباخ لعبارات الاستبيان	138
الجدول رقم(3-10)	نتائج الاتساق الداخلي لمحور الرقابة الداخلية	139
جدول رقم(3-11)	نتائج الاتساق الداخلي لبعد مجلس الإدارة	139
جدول رقم (3-12)	نتائج الاتساق الداخلي لبعد التدقيق الداخلي	140
جدول رقم(3-13)	نتائج الاتساق الداخلي لبعد لجنة التدقيق	141
جدول رقم (3-14)	نتائج الاتساق الداخلي لبعد الإفصاح والشفافية	141
جدول رقم(3-15)	نتائج الاتساق الداخلي لبعد التدقيق الخارجي	142
جدول رقم(3-16)	نتائج الاتساق الداخلي لبعد القوانين والتشريعات والمنافسون	143
الجدول رقم(3-17)	توزيع عينة الدارسة حسب متغير الجنس	144
الجدول رقم(3-18)	توزيع عينة الدارسة حسب متغير السن	146

الجدول رقم(3-19)	توزيع عينة الدارسة حسب متغير المؤهل العلمي	147
الجدول رقم(3-20)	توزيع عينة الدارسة حسب متغير المنصب الوظيفي	149
الجدول رقم(3-21)	توزيع عينة الدارسة حسب متغير الخبرة المهنية	150
الجدول رقم(3-22)	فعالية مقومات نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية	153
الجدول رقم (3-23)	إجابات أفراد الدراسة حول العبارات المتعلقة بمجلس الإدارة	159
الجدول رقم(3-24)	إجابات أفراد الدراسة حول العبارات المتعلقة ب المدقق الداخلي	163
الجدول رقم(3-25)	إجابات أفراد الدراسة حول العبارات المتعلقة بالجنة التدقيق	165
الجدول رقم(3-26)	إجابات أفراد الدراسة حول العبارات المتعلقة بالإفصاح والشفافية	168
الجدول رقم(3-27)	إجابات أفراد الدراسة حول العبارات المتعلقة بالمدقق الخارجي	172
الجدول رقم(3-28)	إجابات أفراد الدراسة حول العبارات المتعلقة بالقوانين والتشريعات	176
الجدول رقم(3-29)	نتائج تحليل الانحدار واختبار دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آلية مجلس الإدارة	178
الجدول رقم(3-30)	نتائجتحليلالانحدارواختباردورنظامالرقابةالداخليةفيتفعيلآليةالتدقيق الداخلي.	179
الجدول رقم (3-31)	نتائج تحليل الانحدار واختبار دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آلية الإفصاح والشفافية	181
الجدول رقم (3-32)	نتائج تحليل الانحدار واختبار دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آلية لجنة التدقيق	182
الجدول رقم (3-33)	نتائج تحليل الانحدار واختبار دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آلية التدقيق الخارجي	184
الجدول رقم(3-34)	نتائج تحليل الانحدار واختبار دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آلية القوانين والتشريعات والمنافسون	185
الجدول رقم(3-35)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة Tالإجابات أفراد الدراسة تبعا لمتغير النوع الاجتماعي	187
الجدول رقم(3-36)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الإجابات أفراد الدراسة تبعا لمتغير العمر.	188
الجدول رقم(3-37)	يوضح تحليل التباين الأحادي (OneWayAnova)المتوسطات الحسابية الإجابات أفراد الدراسة تبعا لمتغير العمر	189
الجدول رقم(3-38)	يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الإجابات أفراد الدراسة تبعا لمتغير المؤهل العلمي	190
الجدول رقم(3-39)	يوضح تحليل التباين الأحادي (OneWayAnova) لمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد الدراسة تبع المتغير المؤهل العلمي	191
الجدول رقم(3-40)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الإجابات أفراد الدراسة تبعا المنصب الوظيفي	192
الجدول رقم(3-41)	يوضح التباين الأحادي(OneWayAnova المتوسطات الحسابية والانحرافات	193

	المعيارية الإجابات أفراد الدراسة تبعا لمتغير المنصب الوظيفي	
الجدول رقم (3-42)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الإجابات أفراد الدراسة تبع لمتغير الخبرة المهنية	194
الجدول رقم(3-43)	يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الإجابات أفراد الدراسة تبعا لمتغير الخبرة المهنية	195
الجدول رقم(3-44)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الإجابات أفراد الدراسة تبعا لمتغير العمر.	196
الجدول رقم(3-45):	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الإجابات أفراد الدراسة تبعا لمتغير العمر	198
الجدول رقم(3-46):	نتائج تحليل التباين الأحادي للفروق في إدراك أفراد العينة لمتغيرات الدراسة تعزي للمتغير العمر	199
الجدول رقم (3-47)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الإجابات أفراد الدراسة تبعا لمتغير المؤهل العلمي	201
الجدول رقم(3-48)	نتائج تحليل التباين الأحادي للفروق في إدراك أفراد العينة لمتغيرات الدراسة تعزي للمتغير المؤهل العلمي	202
الجدول رقم(3-49)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الإجابات أفراد الدراسة تبعا لمتغير المنصب الوظيفي	204
الجدول رقم(3-50)	نتائج تحليل التباين الأحادي للفروق في إدراك أفراد العينة لمتغيرات الدراسة تعزي المنصب الوظيفي .	205
الجدول رقم (3-51)	المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية الإجابات أفراد الدراسة تبعا لمتغير الخبرة المهنية	206
الجدول رقم (3-52)	نتائج تحليل التباين الأحادي للفروق في إدراك أفراد العينة لمتغيرات الدراسة تعزي للمتغير الخبرة المهنية	208

ملخص

دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آليات الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية –دراسة استطلاعية –

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آليات الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية ولتحقيق أهداف الدارسة تم إتباع المنهج الاستقرائي ،والمنهج الاستنباطي بأدواته الوصف والتحليل ، وإجراء دراسة تطبيقه استطلاعية في المنطقة الصناعية ب وادي سلى حيث تم استهداف أربع مؤسسا اقتصادية هي مؤسسة إسمنت الشلف ، مؤسسة الزجاجالجديدة، مؤسسةSOTUPLAST ، مؤسسةFIEXPLAST،وقد تم توزيع 230إستبانة على أعضاء مجلس الإدارة ، المدقق الداخلي، محاسب ورئيس مصلحة ،بالإضافة إلى المدقق الخارجي ،وتم استرجاع 161 إستبانة صالحة للتحليل ولمعرفة النتائج وتحليلها تم استخدام برنامج الإحصائي SPSSالحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية .

وتتمثل أهم النتائج في ما يلي:

- تم قبول كل الفرضيات التي تم وضعها ماعدا الفرضية الأخير فإنها مرفوضة.
- كانتإجابات أفراد العينة بالموافقة على عبارات المحور الأول (المتغير المستقل)، مما يدل على اهتمام المؤسسات محل الدراسة بنظام الرقابة الداخلية
- كانت إجابات أفراد العينة بالموافقة على عبارات المحور الثاني (المتغير التابع)، ما يدل اهتمام المؤسسات محل الدراسة بأليات حوكمة الشركات

الكلمات المفتاحية :نظام الرقابة الداخلية ، آليات حوكمة الشركات، لجنة التدقيق ، المدقق الداخلي ، المدقق الخارجي

The role of the internal control system in activating governance mechanisms in the economic institution - an exploratory study -

Abstract:

This study aimed to identify the role of the internal control system in activating governance mechanisms in the economic institution. To achieve the objectives of the study, the inductive approach was followed, and the deductive approach with its tools of description and analysis, and an exploratory study of its application was conducted in the industrial zone in Wadi Sali, where four economic institutions were targeted, namely the Chlef Cement Corporation, The New Glass Foundation, the SOTUPLAST Foundation, and the FIEXPLAST Foundation. 230 questionnaires were distributed to members of the Board of Directors, the internal auditor, an accountant, and the head of a department, in addition to the external auditor 161 valid questionnaires were retrieved for analysis. To find out the results and analyze them, the statistical program SPSS (Statistical Package for the Social Sciences) was used.

The most important results are the following:

- All hypotheses that were developed were accepted, except for the last hypothesis, which was rejected

The responses of the sample members were in agreement with the statements of the first axis (the independent variable), which indicates the interest of the institutions under study in the internal control system.

The responses of the sample members were in agreement with the statements of the second axis (the dependent variable), which indicates the interest of the institutions under study in corporate governance mechanisms.

key words**:** Internal control system, corporate governance mechanisms, audit committee, internal auditor, external auditor

مقدمة عامة

تمهيد:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية كغير من الأنظمة التي تساعد المؤسسات الإقتصادية في الوصول إلى الأهداف التي تم بناءها وتسطيرها، إذ يعود السبب الرئيسي لظهور نظام الرقابة الداخلية هو الحاجة الماسة إلى إجراءات تضبط عمل المؤسسات الإقتصادية وهذا من أجل إدارتها بكفاءة، وضمان حسن تسيير مجلس الإدارة والعاملين في المؤسسة، وسرعة إنجاز الأعمال الداخلية والخارجية، والحد من المخاطر التي تتعرض لها من أجل تحقيق أهدافها وأغراضها والسياسات التي وضعتها .

حيث برزت أهمية نظام الرقابة الداخلية بعد الفضائح المالية التي هزت العالم وأدت إلى إنهيار بعض كبريات المؤسسات العالمية مثل مؤسسة إنرون (ENRON)، والتي تعد من أكبر المؤسسات الاقتصادية في الولايات المتحدة الأمريكية والتي كان ترتيبها السابع، وقد ترتب على إثر ذلك انهيار مؤسسة "آرثر أندرسون"، والتي كانت من أكبر خمس مؤسسات عالمية في مجال المحاسبة، وذلك بعد اكتشاف اتفاقهما معا على إتلاف السجلات المحاسبية.

أما على المستوي المحلي فقد شهدت بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية فضائح وسوء تسيير مثل مؤسسة الحجار للحديد التي تدخلت الدولة من أجل إنقاضها وذلك من خلال إعادتها إلى العمل وتسديد ديونها و إنقاضها من الإفلاس وكذلك فضيحة مؤسسة بنك الخليفة سنة 2003وهذا ما أدى إلى فقدان الحكومة الجزائرية ما قيمته 3ملايير دولار

وعليه يتم تصميم نظام الرقابة الداخلية ليتلائم مع حجم المؤسسات الاقتصادية وهذا لضمان تحقيق الفعالية إذ تضمن الرقابة الداخلية ضمانا معقولا لتحقيق الفعالية، و أن الرقابة الداخلية عملية مستمرة تهدف إلى تحديد المخاطر وإدارتها بكفاءة، وبطريقة اقتصادية

وبناء على كل ماسبق وجب على المؤسسات الاقتصادية تبني مفهوم حوكمة الشركات، التي بالرغم من حداثة ظهورها إلا أن لحوكمة الشركات مجموعة من المبادئ والآليات إذا تم تفعيلها جيد فإنها تمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها وتعطي صورة مثالية عن المؤسسة، وتتمثل هذه الأخيرةفي آليات داخلية وهي مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والتدقيق الداخلي والإفصاح والشفافية وآليات خارجية هي التدقيق الخارجي والقوانين والتشريعات ومنه يمكن أن نضع الإشكالية الرئيسية التالية

أولا– إشكالية الدراسة :

من أجل تغطية جميع متغيرات الدارسة تم صياغة الإشكالية على النحو التالي :

كيف يمكن لنظام الرقابة الداخلية أن يساهم في تفعيل آليات حوكمة الشركات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

ولمعالجة هذه الإشكالية قمنا بطرح الأسئلة التالية

1-فيما يتمثل أهمية نظام الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسات الإقتصادية و ما هي المعايير و الإجراءات المنظمة له ؟

2- ماذا نقصد بحوكمة الشركات وما هي الإجراءات والأساليب والآليات المستخدمة لتطبيقها؟

3- فيما يتمثل انعكاسات دور نظام الرقابة الداخلية على آليات الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية ؟

-هل توجد علاقة ارتباط عند مستوى الدلالة($\alpha \leq 0.05$) بين نظام الرقابة الداخلية ومجلس الإدارة ؟

- هل توجد علاقة ارتباط عند مستوى الدلالة($\alpha \leq 0.05$) بين نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي ؟

- هل توجد علاقة ارتباط عند مستوى الدلالة($\alpha \leq 0.05$) بين نظام الرقابة الداخلية ولجنة التدقيق ؟

- هل توجد علاقة ارتباط عند مستوى الدلالة($\alpha \leq 0.05$) بين نظام الرقابة الداخلية والإفصاح والشفافية؟

- هل توجد علاقة ارتباط عند مستوى الدلالة($\alpha \leq 0.05$) بين نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي ؟

- هل توجد علاقة ارتباط عند مستوى الدلالة($\alpha \leq 0.05$) بين نظام الرقابة الداخلية والقوانين والتشريعات؟

- هل توجد فروق في إجابات المبحوثين المكونين لعينة الدراسة اتجاه نظام الرقابة الداخلية ودورة في تفعيل آليات الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية تعزى إلى اختلاف خصائصهم الشخصية و الديمغرافية (النوع الاجتماعي، العمر، المؤهل العلمي، المنصب الوظيفي، الخبرة المهنية) في المنطقة الصناعية لوادي سلي ؟

ثانيا– الفرضيات:

على حسب الأسئلة المطروحة سابقا في إشكالية الدراسة ومن أجل معالجتها تم اقتراح مجموعة من الفرضيات بهدف إخضاعها للتحليل والمعالجة الاحصائية وهي الاتي ذكره:

الفرضية الرئيسية الأولى: تكمن أهمية نظام الرقابة الداخلية في مجموعة الضمانات التي تساهم في توجيه المؤسسة الإقتصادية وضمان حسن تسيير أصولها والمحافظة عليها.

الفرضية الرئيسية الثانية: حوكمة الشركات مجموعة من المبادئ وآليات تساهم في استمرار المؤسسة

الفرضية الرئيسية الثالثة : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى$\alpha \leq 0,05$ لدور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آليات الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية

الفرضيات الفرعية: لغرض تحليل دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آليات الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية تم صياغة الفرضيات الفرعية التالية انطلاقا من **الفرضية الرئيسي الثالثة**.

الفرضية الفرعية الأولي : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى$0,05 \geq \alpha$لدور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آلية مجلس الإدارة في المؤسسة.

الفرضية الفرعية الثانية : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى$0,05 \geq \alpha$لدور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آلية التدقيق الداخلي في المؤسسة.

الفرضية الفرعية الثالثة : يوجد أثر ذو دلالة إحصائيةعندمستوى$0,05 \geq \alpha$لدور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آلية لجنة التدقيق في المؤسسة.

الفرضية الفرعية الرابعة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى$0,05 \geq \alpha$لدور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آلية الإفصاح والشفافية في المؤسسة.

الفرضية الفرعية الخامسة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى$0,05 \geq \alpha$ لدور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آلية التدقيق الخارجي في المؤسسة.

الفرضية الفرعية السادسة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى$0,05 \geq \alpha$لدور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آلية القوانين والتشريعات والمنافسون الإدارة في المؤسسة.

الفرضية الفرعية السابعة: توجد فروق في إجابات المبحوثين المكونين لعينة الدراسة اتجاه نظام الرقابة الداخلية ودوره في تفعيل آليات الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية تعزى إلى اختلاف خصائصهم الشخصية والديمغرافية (النوع الاجتماعي، العمر، المؤهل العلمي، المنصب الوظيفي، الخبرة المهنية) في المنطقة الصناعية لوادي سلي.

ثالثا– أهمية الدراسة

ترجع أهمية هذه الدراسة إلى ما يلي :

– الدور الأساسي الذي يؤديه نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية؛

– القيمة الكبير لحوكمة الشركات، باعتبارها مجموعة من الأليات والمبادئ التي ترتكز عليها المؤسسة الاقتصادية؛

– العلاقة التي تربط حوكمة الشركات ونظام الرقابة الداخلية واثرها على المؤسسة الاقتصادية.

رابعا–أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية

- تحديد مختلف المفاهيم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية؛
- شرح إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية والاساليب المتبعة في إعداد نظام الرقابة الداخلية؛
- شرح إجراءات حوكمة الشركات والأليات التي تساعد في تطبيقها؛
- محاولة الوصول إلى نتائج واقترحات يمكن للمؤسسة الاقتصادية تطبيقها والاعتماد عليها في مجال نظام الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات؛
- محاولة بناء نموذج لنظام الرقابة الداخلية ودوره في تفعيل أليات حوكمة الشركات.

خامسا– أسباب إختيار الموضوع

تتلخص الأسباب التي حفزتنا على اختيار الموضوع والبحث فيه كما يلي :

- الاهتمام الشخصي بالموضوع؛
- محاولة التعرف على مدى اهتمام الموسسات الاقتصادية بظام الرقابة الداخية وأليات حوكمة الشركات؛
- تطور مفهوم نظام الرقابة الداخلية وأليات حوكمة الشركات؛
- موضوع البحث مرتبط بالتخصص؛
- إمكانية الحصول على المراجع والمصادر المتعلقة بالموضوع .

سادسا– المنهج المستخدم

من أجل الإلمام بجوانب الموضوع، تم استخدم "المنهج الاستنباطي" في الجانب النظري بأداته الوصف والتحليل، وذلك من أجل شرح مختلف المفاهيم ووصف الظواهر التي تنظم عمل متغيرات الدراسة، أما في الجانب التطبيقي فقد تم استخدم "المنهج الاستقرائي" من أجل تقديم تحليل وتفسير للنتائج المتحصل عليها.

وقصد تيسير انجاز الدراسة تم الاعتماد على الأدوات العلمية التالية للحصول على المعلومات وتحليلها. والمتمثلة في:

-**المسح المكتبي:** من اجل الاستعانة بمختلف المصادر والمراجع ذات الصلة بمتغيرات الدراسة؛

-**الاستبانة:** تم الاستعانة بها في الدراسة الميدانية بعد خضوعها للتحكيم من طرف الأساتذة المختصين، ثم تم تعديلها وتوزيعه على إطارات المؤسسات محل الدراسة بغية جمع المعلومات المتعلقة بمتغيرات الدراسة؛

-**الأدوات الإحصائية:** تم الاستعانة ببرامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) من اجل تحليل بيانات الاستمارات ومعالجتها إحصائيا، لدراسة العلاقة بين متغيرات الدراسة واختبار الفرضيات.

- تجميع وتحليل المعلومات والتقارير الخاصة بالمؤسسات محل الدراسة (المعلومات المتحصل عليها من المسؤولين في المؤسسات، التقارير السنوية والسداسية للمؤسسات، تقارير الجهات الرسمية والإعلامية حول المؤسسات محل الدراسة...)

سابعا– حدود الدراسة : تتمثل حدود الدراسة فمايلي :

أ– الحدود الموضوعية :تتمثل حدود موضوعنا في التطرق لمختلف المفاهيم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات وآليات حوكمة الشركات

ب – الحدود المكانية تمت هذه الدراسة في المنطقة الصناعية لوادسلي وشملت مؤسسة إسمنت الشلف، مؤسسة الزجاج الجديدة، مؤسسةSOTUPLAST،مؤسسةFIEXPLAST

ج– الحدود الزمنية استغرقت دراستنا هذه في جانبها النظري حوالي 36شهر، من جانفي 2019 إلى غاية ديسمبر 2021،أما من الجانب التطبيقي استغرقت حوالي14شهر من ديسمبر 2021إلى مارس 2023.

ثامنا– الدارسات السابقة :

من خلال ما إطلعنا علية من دراسات سابقة توصلنا إلى أهمها :

1–دراسة **محمد الصالح فروم** بعنوان **دور الأليات الداخلية لرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية لولاية سكيكدة** مقالة منشورة ب:مجلة شعاع للدرسات الإقتصادية، المجلد رقم 3العدد رقم 1

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي تلعبه الأليات الداخلية للرقابة ممثلة في مجلس الإدارة ' الأفصاح والشفافية والتدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسا العمومية الاقتصادية بولاية سكيكدة،ولتحقيق هذا الهدف أجري الباحث دراسة ميدانية لعينة شملت الفئات التاية عضو مجلس الإدارة، مدير تنفيذي، رئيس دائرة المحاسبة والمالية، ومدقق داخلي لست مؤسسات اقتصادية بولاية سكيكدة تنشط في قطاعات مختلفة،عن طريق تصميم استبيان شمل أسئلة تغطي محاور الدراسة، تم توزيعها على فئات العينة.

وفد خلصت الدراسة من خلال اختبار one sample T-testإلى نتائج أهمها : أ، الأليات الداخلية للرقابة ممثلة في مجلس الإدارة،والإفصاح والشفافية والتدقيق الداخلي تلعب دور جوهري في تفعيل حوكمة في المؤسسات محل الدراسة.

2–دراسة **جنة أدم اسحق حيران،هلال يوسف صالح** بعنوان **دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق الشفافية وحوكمة الشركات** مقالة منشورة ب:مجلة العلوم الإقتصادية، المجلد رقم13العدد رقم 2، 2012

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الإفصاح والشفافية حول موضوع التقارير المالية، ومعرفة دوره في تفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة، تكمن أهمية الدراسة في إن نظام الرقابة الداخلية يساهم في كفاءة وفاعلية حوكمة الشركات ويحقق الشفافية في معلومات القوائم المالية، وأن الدراسة تسعى للحصول على دليل ميداني عن مدى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات ويحقق الشفافية في الشركات الدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية، إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والاستقرائي والاستنباطي

أهم النتائج أن يساهم نظام الرقابة الداخلية الكفؤ في تفعيل الافصاح والشفافية لتحديد الطريقة السليمة لتحديد عرض عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والاحداث والظروف على المركز المالي للشركة، ويساعد نظام الرقابة الداخلية في تفعيل مسؤوليات مجلس الإدارة لدعم القابلية للمحاسبة والتشجيع على الاستخدام الامثل للموارد

وتتمثل التوصيات في ضرورة أن تفصح الشركة عن المعلومات المتعلقة بمسؤوليتها الاجتماعية والبيئية لإظهار دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الإفصاح والشفافية، وتفعيل دور نظام الرقابة الداخلية لمساعدة مجلس الإدارة في القيام بعمله ضمن خطة إستراتيجية للاشرف والرقابة.

3- دراسة **عمر زهير عز الدين عزالدين** بعنوان **أثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية على أداء المدقق الداخلي** رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة كلية إدارة الأعمال جامعة الشرق الاوسط 2015

هدفت هذة الدراسة إلى بيان فاعية نظام الرقابة الداخلية على اداء المدقق الداخلي من خلال الوسيط لخصائص التدقيق الداخلي في الجامعات الاردنية الخاصة حيث تكون مجتمع الدراسة من الجامعات الاردنية الخاصة الواقعة ضمن نطاق العاصمة الاردنية عمان والبالغ عددها سبعة جامعات، اما عينة الدراسة فقد شملت المدرين الماليين والمحاسبين ومدققي الحسابات الداخليين ولجان التدقيق العاملين في الجامعات الاردنية الخاصة الواقعة ضمن نطاق العاصمة الاردنية عمان والبالغ عددهم 61 ولتحقيق أهداف الدارسة تم اسخدام منهج الوصف التحليلي إضافة إلأى استخدام كل من تحليل الانحدار البسيط والمتعدد وتحليل المسار لإختبار فرضيات الدراسة.

4- دراسة **خرخاش جميلة** بعنوان:**أثر تطبيق حوكمة الشركات في تفعيلأنظمة الرقابة الداخلية لدي البنوك التجارية الجزائرية –دراسة أستشرافية–**رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التجارية، تخصص بنوك مالية ومحاسبة،جامعة المسيلة 2018/2017

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أثر الازمات والإنهيارات التي حدثت في شركات عملاقة مثل شركة إنرون والتي تبعها إنهيارشركة ارثر أندرسون التي تمثل أكبر شركة تدقيق في العالم وغير ذلك من العوامل التي ساهمت كلها بدفع مفهوم جديد إلى الظهور وهو مفهوم حوكمة الشركات التي جاءت لتمثل الحل المناسب لمعالجة أسباب الإنهيار وأزمة الثقة التي أثرت على أغلب التعاملات في الأسواق العلمية والتي كان من أهم مسبباتها الرئيسية هو التضليل وضعف مستوي الرقابة الداخلية مما ادي إلى فقدان الثقة في إدارات ومجالس إدارات المؤسسات الإقتصادية والأنظمة الرقابية والمحاسبية المتبعة في تلك المؤسسات الإقتصادية وفي هذا السياق تندرج إشكالية هذهه الأطروحة في معرفة أثر تطبيق حوكمة الشركات في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية في البنوك التجارية الجزائرية، لأجل تحقيق ذلك تم تصميم استبيان وتوزيعة على 22 بنك بالولايات التالية:المسيلة، برج بوعريرج، سطيف، الجلفة حيث شملت البيانات المطلوبة لأجل تحليل موضوع الإستبانة باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS،حيث توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من بينها البنوك التجارية الجزائرية تطبق مبادئ حوكمة الشركات عن دمستوي 0,05تمتاز البنوك التجارية بأنظمة رقابة داخلية فعالة عند مستوى 0,05 وتتطبيق مبادئ حوكمة الشركات يؤثر على فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية لدى التجارية الجزائرية عند مستوى 0,05 والبنوك التجارية لاتعاني من مشكلة الإفساح والشفافية عند مستوى 0,05.

5- دراسة **ابراهيم محمد العلمات،خليل سليمان أبو سليم،عامر عبد النبي راشد** بعنوان **أثر الرقابة الداخلية في الحاكمية المؤسسية في المنظمات غير ربحية العاملة في الأردن** مقالة منشورة ب:مجلة رماح للبحوث والدرسات ، العدد رقم 61 كانون الأول 2021.

هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر الرقابة الداخلية في الحاكمية المؤسسية في المنظمات غير الربحية العاملة في الأردن، حيث تكون مجتمع الدراسة من المنظمات غير الربحية في الأردن وتكونت عينة الدراسة من 43 منظمة كما تمثلت وحدة التحليل في مدراء(المالية والتدقيق الداخلي والموارد البشرية والمشتريات والمشاريع) في المنظمات غير الربحية العاملة في الأردن حيث قام الباحثين بتوزيع 301 استبانة إلكترونيا بمتوسط 7 استبانات في كل منظمة لتغطي كافة المناصب الوظيفية، وبعد مراجعة الاستبانات المستردة وتدقيقها تم استبعاد 13 استبانة لعدم ملائمتها لا غراض التحليل الإحصائي اتوفر بعدها 288 استبتنة

صالحة للتحليل أي مانسبته 95,70 من اجمالي الاستبانات الموزعة، وليتحقق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي والمنهج التحليلي

وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها وجود أثر الرقابة الداخلية في الحاكمية المؤسسية في المنظمات غير الربحية العاملة في الأردن، بالإضافة إلى وجود علاقة ارتباط قوية موجبة بين الرقابة الداخلية وبين الحاكمية قي المنظمات غير الربحية.

6- دراسة **أوسعيد أنيسة** بعنوان **دورالمراجعة الداخلية في كشف إختلالات الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية دراسة حالة** رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق،جامعة المسيلة 2021/2020

هدفت هذة الرسالة إلى تسليط الضوء على الدور الذي تؤديه المراجعة الداخلية في الكشف عن اختلالات نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، وذلك من خلال التعرف على واقع ممارسات المراجعة الداخلية بالتوازي مع متطلبات المعايير الدولية للمراجعة الداخلية (النسخة المستحدثة لعام 2017) الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (IIA) ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، قامت الباحثة بإتباع منهج دراسة حالة من خلال انجاز مهمة المراجعة الداخلية على مستوى إحدي المؤسسات الاقتصادية العمومية والخاصة بهدف تشخيص وتقييم الرقابة الداخلية لنظام دورة المبيعات/تحصيلات وكشف اختلالاته سواءا من حيث التصميم أوالتشغيل.

وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها أن نظام الرقابة الداخلية يعاني في المؤسستين الإقتصاديتين من عينة الدراسة من عدة اختلالات وكان للمراجعة الداخلية دور فعال في الكشف عنها وذلك بإستخدام مجموعة من الأساليب والادوات ساعدت في حصر الأسباب واقتراح التوصيات اللازمة لمعالجة وتصدي لحدوث مثل هذه الأختلالات، بالإضافة إلى وجود اختلافات في واقع ممارسة المراجعة الداخلية في المؤسستين الإقتصاديتين العمومية والخاصة.

تاسعا- تقسيمات الدراسة

من أجل تحقيق هدف الدراسة وتحليل الإشكالية المتعلقة بهذه الدراسة تم تقسيمها إلى جانب نظري وتطبيقي حيث تم بتقسيمها إلى فصلين نظريين وفصل تطبيقي، وتضمن كل فصل على ما يلي:

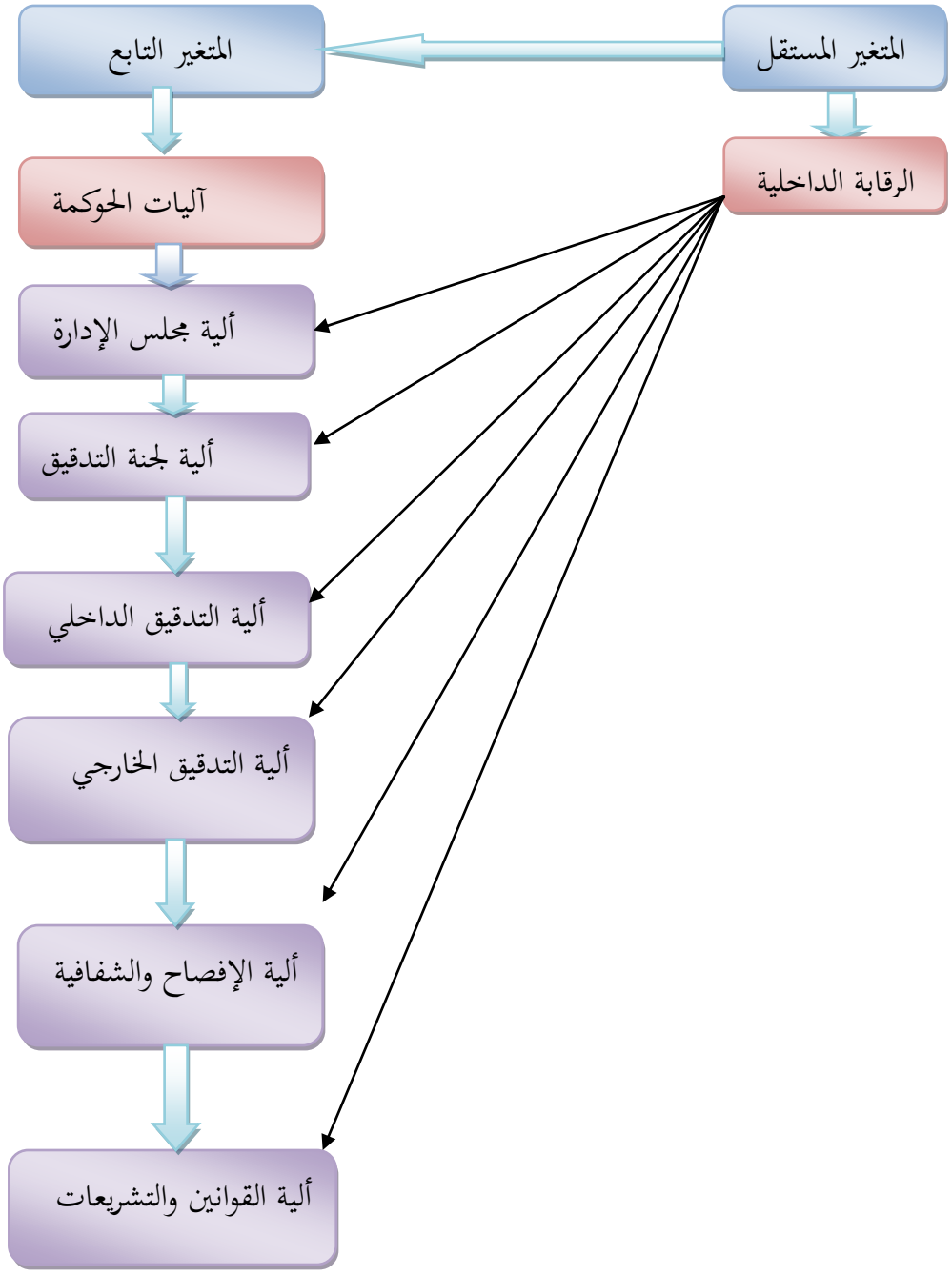
الفصل الأول :تحت عنوان "الإطار النظري لحوكمة الشركات"يتناول هذا الفصل في المبحث الأول ماهية حوكمة الشركات حيث جاء في المطلب الأول نشأة حوكمة الشركات ثم في المطلب الثاني مفهوم حوكمة الشركات وفي المطلب الثالث أهداف وأهمية حوكمة الشركات في المطلب الرابع خصائص، مبادئ وفوائد حوكمة الشركات وفي المبحث الثاني أبعاد وأطراف،ركائز ومحددات حوكمة الشركات أبعاد حوكمة

الشركات ثم الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات ثم بعد ذلك مقومات وركائز حوكمة الشركات وبعده محددات حوكمة الشركات وفي المبحث الثالث النظريات المفسرة لحوكمة الشركات تناول في المطلب الأول نظرية الوكالة وفي المطلب الثاني نظرية تكاليف المنشأة تكاليف الصفقات أما في المطلب الثالث نظرية التجذر.

الفصل الثاني:تحت عنوان "عموميات حول نظام الرقابة الداخلية" حيث يتناول هذا الفصل في المبحث الأول مدخل إلى نظام الرقابة الداخلية حيث جاء في المطلب الأول مفهوم الرقابة،أنواعها وأهدافها وفي المطلب الثاني مفهوم نظام الرقابة الداخلية وفي المطلب الثالث أهمية وخصائص نظام الرقابة الداخلية وفي المبحث الرابع عوامل تطور نظام الرقابة الداخلية ثم في المبحث الثاني نظام الرقابة الداخلية:(الأنواع،المكونات والمقومات)حيث جاء في المطلب الأول أنواع نظام الرقابة الداخلية و في المطلب الثاني مكونات نظام الرقابة الداخلية وفي المطلب الثالث مقومات نظام الرقابة الداخلية و في المطلب الرابع أساليب نظام الرقابة الداخلية ثم في المبحث الثالث تقييم نظام الرقابة الداخلية حيث جاء في المطلب الأول مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية وفي المطلب الثاني وسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية وفي المطلب الثالث طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية.

الفصل الثالث:تناول هذا الفصل عرض وتحليل بيانات البحث التطبيقية المتوصل إليها ووصف للمنهجية والإجراءات التي تم إتباعها لمعرفة دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آليات حوكمة الشركات في المؤسسة الاقتصادية حيث تمت دراسة تطبيقه استطلاعية في المنطقة الصناعية لوادي سلي، وذلك من خلال شرح مختلف الطرق والأدوات التي استخدمت في إتمام الدراسة ووصف مجتمع وعينة الدراسة وأداة البحث المستخدمة وفحص مدى مصداقيتها ووثباتها وتم أيضا استخدام الأساليب الإحصائية لمعالجة النتائج واختبار الفرضيات.

عاشرا–أنموذج الدراسة :



الفصل الأول

تمهيد:

سيطر مفهوم حوكمة الشركات على اهتمام المنظمات الدولية والكتاب والباحثين في هذا المجال رغم حداثة ظهور حوكمة الشركات حيث يحفظ حقوق المساهمين وأصحاب المصالح في المؤسسات وهذا عن طريق سن قوانين تحكم العلاقة بين كل أطراف التي لها علاقة مع المؤسسة.

وأصبح لحوكمة الشركات أهمية بعد الأزمات والفضائح الأخيرة التي تعرضت لها بعض المؤسسات العالمية الكبرى مثل مؤسسة إنرون التي حققت خسائر مالية كبيرة جراء تلاعبها في الدفاتر المحاسبية بالتواطئ مع مؤسسة أرثر للمحاسبة،حيث إن تطبيق المؤسسات الاقتصادية لحوكمة الشركات يقيها من الفساد المالي والإداري.

ولتفصيل أكثر في الموضوع تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث الأتي ذكرها :

المبحث الأول:ماهية حوكمة الشركات

المبحث الثاني:أبعاد وأطراف،ركائز ومحددات حوكمة الشركات

المبحث الثالث:النظريات الرئيسية لحوكمة الشركات

المبحث الأول:ماهية حوكمة الشركات

تعتبر حوكمة الشركات إحدى اهتمامات المجتمع الدولي بصفة عامة والمؤسسات الاقتصادية بصفة خاصة مع الأحدث التي وقعت مثل انهيارات المؤسسات الاقتصادية العملاقة مثل مؤسسة "enron" وتحول معظم الاقتصاديات إلى نظام السوق المفتوح وسوف ندرس في هذا المبحث نشأة الحوكمة ودوافع ظهورها ثم مفهوم حوكمة الشركات ثم أهداف ومزايا وأهمية حوكمة الشركات:

المطلب الأول:نشأة الحوكمة ودوافع ظهورها

مصطلح الحوكمة قديم لكن ظهر بقوة بعد الفضائح المالية التي ظهرت في الشركات العالمية الكبرى وكذلك بروز أزمة الثقة في المؤسسات، وسوف نستعرض نشأة وتطور حوكمة الشركات.

أولا– نشأة حوكمة الشركات

إن الحوكمة كمصطلح مشتقة من الأصل اللاتيني Gubernareوتعني Steeringوكان يقصد بها توجيه السفينة، لكن الإشارة إلى هذا المصطلح في الأدبيات الاقتصادية تعود إلى عام (1776) عندما أكد أدم سميث في كتابه الشهير (ثورة الأمم) الحاجة إلى فصل الملكية عن الإدارة، ثم عاد ليشر في عام (1838) إلى الإهمال والتقصير والإسراف من قبل إدارة الشركة لأنها تدير أموال الملاك وليس مالها الخاص[1] وينسب أيضا العديد من الباحثين، موضوع حوكمة الشركات للنقاش الذي فتحه كل من غارديتر ميتر وأدولف بيرل G.Means& A B.erleسنة 1932، حول أثار الفصل بين الملكية والإدارة والتي تفرض وجود آليات حوكمة الشركات لسد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين مدري الشركة ومالكيها من جراء الممارسات السلبية التي من الممكن أن تضر بالشركة، وفي سنة 1937 نشر رونالد كواس أول مقال يبين فيه طريقة التوفيق بين الملاك والمسيرين للشركة[2]وأدى ظهور نظرية الوكالة، وما ارتبط بها من إلقاء الضوء على المشاكل التي تنشأ بين الإدارة والمساهمين بسبب تعرض المصالح، إلى الاهتمام والتفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح التي تعمل على حماية مصالح المساهمين

[1] داود خيرة، **محددات تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وانعكاس ذلك على أدائها دراسة حالة مؤسسة اقتصادية في الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير جامعة البليدة 2، 2017/2016،ص:35

[2] حمزة زكرياء محي الدين، **آليات حوكمة المؤسسة العمومية الاقتصادية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم المالية والمحاسبة جامعة مستغانم، 2019 /2020، ص:32

والحد من التلاعب والفضائح المالية والإدارية التي تقوم بها الإدارة بهدف تعظيم مصالحها الخاصة، ذلك باعتبارها الجهة التي تمسك بزمام الأمور في الشركة،[1] وفي عام 1976 قام كل من Jensenand Mecklingبالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإبراز أهميته في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة التي مثلتها نظرية الوكالة.[2]

بالإضافة إلى كل ما سبق نوضح في الجدول التالي تطور حوكمة الشركات من سنة 1992 إلى غاية 2015.

جدول رقم (1-1): يوضح التسلسل الزمني لتطور نشأة الحوكمة.

العام	الجهة	الإصدار
1992	Cadbury	صدور القواعد البريطانية لحوكمة الشركات بتقرير SirAdraincadbury في عام 1992 حيث ألزم الشركات بالإفصاح عن الالتزامات بقواعد الحوكمة مع تقديم تفسير عن ما لم يتم الالتزام به
1995	Greenbury	صدور تقرير لجنة Greenbury الذي ركز على مكافأة أعضاء مجلس الإدارة والذي أوصي بالإفصاح الكامل عن المدفوعات للإدارة من رواتب ومكافآت
1998	Hample	صدور تقرير Hample الذي اهتم بموضوع حوكمة الشركات وجاء ليعيد النظر في نظام حوكمة الشركات في المملكة المتحدة من خلال شمول القانونين السابقينCadburyوGreenburyفي هذا التقرير
1999	OECD	صدور مبادئ منظمة التعاون الإقتصادي التنمية OECDلحوكمة الشركات عام 1999والتي أصبحت حجر الأساس ومعيارا دوليا لواضعي السياسات والمستثمرين والشركات وأصحاب المصالح مع الشركات في جميع أنحاء العالم
2002	Sarbnaes-oxley Act	استجابة للازمات التي حدثت في العديد من الشركات الأمريكية صدر قانون Sarbnaes-oxleyActبعد إقراره من الكونجرس الأمريكي كتشريع وتم فيه تحديد متطلبات جديدة لمهنة التدقيق بإضافة تطبيق حوكمة الشركات كأحد معايير جودة التقارير المالية
2004	OECD	إصدار نسخة 2004 من مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة

[1] حسين يوسف القاضي وآخرون، **أصول المراجعة ،الجزء الأول**، منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد،دمشق، 2014، ص:496

[2] محمد مصطفي سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، الدار الجامعية، الإسكندرية ،2006،ص:13

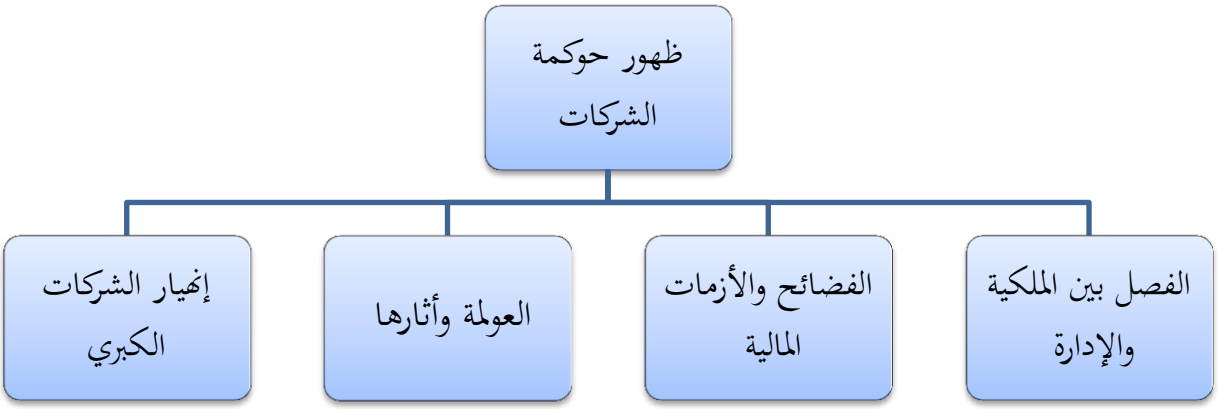
		الشركات، واشتملت على مراجعة النسخة السابقة لمراعاة التطورات الأخيرة والخبرات في دول المنظمة وخارجها
2008	OECD	إصدار نسخة 2004 من مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية لحوكمة الشركات، وتضمنت القواعد السابقة مدموجا بها الخبرات العلمية المشتركة التي تدعو جميع الأطراف للاطلاع بمسؤولياتهم
2015	OECD	إصدار نسخة 2015 من مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية لحوكمة الشركات، و أقرتها بسم مبادئ مجموعة العشرين وهذا من أجل ضمان استمرارية هذه المبادئ لأهميتها ودقتها، فقد تم تدعيمها بالتجارب العلمية والتحليلية ومعالجة التغيرات ذات الصلة في كل من قطاعي المال والمؤسسات

المصدر:حسين سعيد صهيون،**مدى تطبيق قواعد الحوكمة وأثارها المتوقعة على أداء الشركات المساهمة**،رسالة ماجستير،غزة،2014،ص ص:22-23.

ثانيا– دوافع ظهور حوكمة الشركات

يكمن حصر أهم الأسباب التي أدت إلى ظهور حوكمة الشركات وزيادة الاهتمام بها كما يلي :

الشكلرقم(1-1):أسباب ظهورحوكمةالشركات



المصدر:من إعداد الطالب إعتمادا على المعلومات السابقة

1–فصل الملكية عن الإدارة:

وهي تمثل الحاجة الأساسية التي نبعت منها حوكمة الشركات حيث أدى تعاظم عدد المساهمين إلى انفصال الملكية عن الإدارة ومن ثم ظهور مشاكل الوكالة وتعارض المصالح بين المدرين والملاك الأمر

الذي دعى ى الحاجة إلى الحوكمة الشركات من أجل إحكام الرقابة على سلوك الإدارة والتأكد من إدارة أموال الشركات بكفاءة وفاعلية ومن ثم حماية حقوق الملاك ومصالح الأطراف ذات العلاقة أي تحقيق الموازنة بين كافة الأطراف ذات العلاقة في المؤسسة[1].

2 – الفضائح والأزمات المالية

كشفت الأزمات المالية التي تعرضت لها كبرى المؤسسات العالمية النقاب عن مظاهر الفساد المالي والإداري الذي يتغلغل في المؤسسات الاقتصادية وغياب أخلاقيات المهنة وضعف الأنظمة المالية والتي كان نتائجها حدوث حالات الإفلاس والتعثر المالي، مما أدى بأصحاب المصالح اللجوء إلى الجهات الإشرافية والرقابية لاتخاذ الإجراءات الكفيلة بتأمين الحماية لمصالحهم في المؤسسات ولم تسكن وتيرة تلك الفضائح والأزمات في بلدان محددة وإنما اتسع انتشارها في العديد من دول العالم ومنها الدول النامية مما دفع بالجهات المعنية إلى البحث سبل تكفل الحد من تداعيات تلك الأزمة وتمنع انتشارها.[2]

3–العولمة:

زاد من حدة الدعوة إلى حوكمة الشركات تسارع خطى العولمة وسعي المنظمات الدولية نحو توحيد الأطر القانونية والتنظيمية التي تحكم عمل الشركات في مختلف الأسواق وكذلك تقنين ممارسات الشركات المتعددة الجنسيات في اقتصاديات العولمة، حيث تقوم بالاستحواذ والاندماج بين الشركات من أجل السيطرة على الأسواق العالمية ورغم وجود الآلاف من الشركات متعددة الجنسيات فإن هناك حوالي100 شركة فقط هي التي تسيطر على مقدرات التجارة الخارجية على مستوى العالم، من خلال ممارستها الاحتكارية.[3]

[1] ثناء عطية فراج وآخرون، **حوكمة الشركات وأخلاقيات مهنة المحاسبة**، جامعة القاهرة،2020، ص:14

[2] فراس أمين عواد الشنطاوي، **دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي في الشركات المساهمة العامة من وجهة نظر مدققي ظرية** الدخل، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه جامعة العلوم الإسلامية، عمان ،ص:17

[3] ثناء عطية فراج وآخرون، **مرجع سابق**:16

4- انهيار الشركات الكبرى

أدت الانهيارات المالية التي تعرضت لها المؤسسات العملاقة في العديد من دول العالم مثل ما حدث في شركة Enron للطاقة وشركة worldcomللاتصالات والشركة الأوروبية للأغذية Parmalate، أدى إلى زيادة الاهتمام ودراسة وتحليل الأسباب التي أدت إلى حدوث تلك الفضائح،وتبين أن سبب الانهيارات المالية هو ليس الخلل بمعايير المحاسبة ولكن في السلوكيات المطبقة،ففي قضية إنرون ظهر أن معايير المحاسبية التي كانت تنص على آليات معينة يجب إتباعها عند إنشاء شركة ذات أهداف محددة، إلا أن إدارة المؤسسة لم تلتزم بها، كذلك غض المراجع الخارجي آرثر أندرسون الطرف عن عملية التقيد بمعايير وأخلاقيات المهنة وفي كلا الحالتين اتبعت الإدارة والمراجع الخارجي أسلوب غير أخلاقي ساهم في انهيار المؤسسة وهذا ما دفع الحكومة الأمريكية إلى إصدار قانون (Sarbanes_ oxley of 2002)، والذي أحدث تغيرات جوهرية في بيئة الأعمال بشكل عام وبيئة مهنة المحاسبة والتدقيق بشكل خاص، وألزم المؤسسات المدرجة بالأسواق المالية الأمريكية بالتقيد به وتطبيق جميع بنوده كدعامة لحوكمة الشركات.[1]

المطلب الثاني:مفهوم حوكمة الشركات

لا يوجد مفهوم موحد متفق عليه لحوكمة الشركات، حيث دل هذا الاختلاف على وجهات النظر المختلفة بين العديد من المؤسسات الدولية والكتاب المتخصصين في موضوع حوكمة الشركات.

أولا –مفهوم الحوكمة في اللغة:

لفظ حوكمة المؤسسات هو ترجمة لعبارة باللغة الإنجليزية corporate governanceويعتبر لفظ مستحدث في قاموس اللغة العربية ويتضمن العديد من الجوانب منها :

-**الحكمة** : ما تقتضيه من التوجه والإرشاد؛
-**الحكم**: ما تقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في سلوك ؛
- **الاحتكام**:وما تقتضيه من الرجوع إلى مرجعية أخلاقية وثقافية وإلى خبرات تم الحصول

داود خيرة، **مرجع سابق**، ص ص:30-31

عليها من خلال تجارب سابقة[1]

ثانيا :مفهوم الحوكمة اصطلاحا (تعريف المنظمات والمؤسسات الدولية والباحثين والخبراء)

1- التعريف حسب المنظمات والمؤسسات الدولية

– تعريف منظمة OCDE: "حوكمة المؤسسات مجموعة قواعد اللعبة التي تستخدم لإدارة المؤسسة من الداخل، وقيام مجلس الإدارة بالإشراف عليها لحماية المصالح والحقوق المالية للمساهمين الذين ربما يكون معزولين تماما عن إدارة المؤسسة".[2]

– لجنة الحوكمة العالمية (CGG):"الحوكمة هي مجموعة طرق إدارة الأفراد والمؤسسات العمومية والخاصة لشؤونها".[3]

– منظمة التمويل الدولية IFC:"هي نظام يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها، أي إن الحوكمة تعني وجود نظم تحكم العلاقات بين الأهداف الأساسية التي تؤثر على الأداء، كما تشمل مقومات تقوية المؤسسة على المدى البعيد".[4]

– تعريفCadbury:"تقوم حوكمة الشركات بالحفاظ على التوازن بين الأهداف الإقتصادية و الاجتماعية وأهداف الأفراد والمجتمع، فالهدف هو التقريب بين مصالح الأفراد والمؤسسات والمجتمع ككل.[5]

1 فلاق نور الدين، **نماذج حوكمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه جامعة سعيدة،ص:6.

[2]حبار عبد الرزاق، **الالتزام بمتطلبات لجنة بازل كمدخل لإرساء الحوكمة في القطاع المصرفي حالة الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه جامعة الجزائر 03، 2010 /2011 ص:173.

[3]ريم عمري، **الحوكمة المصرفية ودورها في مواجهة الأزمات المالية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه جامعة العربي بن مهيدي ، 2016 /2017، ص:3.

[4] هوام جمعة، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقي الوطني الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات وتحديات)جامعة أم البواقي، ص:5.

[5]مصطفي يوسف كافي وآخرون، **الحوكمة المؤسسية**، ألفا دوك، قسنطينة، 2018، ص43.

– **تعريف القانون البلجيكي لحوكمة الشركات:**"أن حوكمة الشركات مجموعة من القواعد والسلوكيات تدارها المؤسسات ويتحكم فيها طبقا لها، تحافظ من خلالها على توازن سليم بين الملكية والإدارة وكذلك التوازن بين الأداء والالتزام".[1]

– **معهد المدققين الداخليين الأمريكيIIA:**"الحوكمة مجموعة من العمليات والنظم التي يعتمدها مجلس الإدارة من أجل تبليغ وتوجيه إدارة ومراقبة أنشطة المؤسسة بغية تحقيق أهدافها".[2]

2-تعريف حوكمة الشركات حسب الخبراء والباحثين

– **عرف Williamson** :"الحوكمة على أنها النظام الذي يقيس قدرة الشركة على تحقيق أهدافها ضمن إطار أخلاقي نابع من داخلها باعتبارها هيئة معنوية لها أنظمتها وهياكل الإدارية".[3]

تعرف أيضا بأنها مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركات ومساهميها أصحاب المصالح فيها، وذلك من خلال أيجاد الإجراءات والهياكل التي تستخدم لإدارة شئون الشركة، وتوجيه أعمالها من أجل ضمان تعزيز الأداء والإفصاح والشفافية والمسائلة بالشركة وتعظيم الفائدة للمساهمين على المدى الطويل، مع مراعاة مصالح الأطراف المختلفة [4].

– **الحوكمة هي:**"أنظمة يتم بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها وفق هيكل يحدد توزيع الحقوق والمسؤوليات فيما بين عدة أطراف مثل مجلس الإدارة والمساهمين، ويرسم القواعد المستخدمة بواسطة ممثلي أصحاب المصلحة في المؤسسة لتوفير إشراف على المخاطر والرقابة عليها".[5]

من خلال التعاريف السابقة يتضح أن مفهوم حوكمة الشركات يركز على :

[1] سهايلية يمينة، **دور حوكمة الشركات في تحسين بيئة الأعمال وتنشيط سوق الأوراق المالية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه جامعة الشلف،2018/2017، ص :6

[2] حدبي عبد القادر، **تفعيل حوكمة الشركات على ضوء المعايير الدولية للتدقيق الداخلي بالإشارة إلى حالة الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتورة جامعة الشلف،2018/2017، ص:5.

[3] يخلف صفية، **التدقيق المالي والمحاسبي كآلية لإرساء مبادئ الحوكمة من أجل تحسين الأداء المالي للشركات في الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه جامعة الشلف،2018/2017، ص:73.

[4] عبد الصبور عبد القوي علي مصري، **التنظيم القانوني لحوكمة الشركات**، مكتبة القانون والاقتصاد، الرياض،ص: 16.

[5] حمادي نبيل، **التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق الحوكمة دراسة مجمع صيدال**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه جامعة الشلف،2008/2007.

- ✓ مجموعة من القوانين والأنظمة خاصة بالرقابة على أداء المؤسسات،
- ✓ تنضم العلاقات داخل المؤسسة أو خارجها،
- ✓ المؤسسات تدار لأصحاب المصالح.

المطلب الثالث:أهداف ومزايا وأهمية حوكمة الشركات

الحوكمة هي من أبرز الأنظمة التسييرية التي تساهم في تحقيق أهداف المؤسسات الاقتصادية نظرا لأهميته داخلها.

أولا–أهداف حوكمة الشركات

تساعد الحوكمة الجيدة للشركات في دعم الأداء وزيادة القدرات التنافسية، وجذب الاستثمارات للشركات، وتحسين الاقتصاد بشكل عام، وذلك من خلال الوصول إلى الأهداف التالية :

- تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركة،وإجراءات المحاسبة والتدقيق؛
- إنشاء وتوليد الثقة بين أصحاب المصالح والإدارة وبما يؤدي إلى تقليل المخاطر إلى أدني حد ممكن؛
- تجنب حدوث الممارسات المالية الخاطئة وتدعيم استقرار المؤسسات؛[1]
- الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء؛
- عدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمدرين التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضاءه؛
- تحديد الآليات والإجراءات والأسس التي بناء عليها يتم إعداد القوائم والتقارير المالية؛[2]
- محاربة الفساد بكل صوره سواء كان ماليا أو محاسبيا أو سياسيا؛

[1] عطا الله وارد خليل وآخرون، **الحوكمة المؤسسية**، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، القاهرة ،2008، ص ص:35-37

[2] مصطفي هارون عز الدين والشريف بكر أحمد حسن، **آليات حوكمة ودورها في تحقيق فعالية التحفظ المحاسبي**،مجلة العلوم الإدارية، سنة 2019 العدد الثالث، ص ص: 242-243.

تحقيق إمكانية المنافسة في الأجل الطويل وهذا يؤدي إلى خلق حوافز وتبني تكنولوجيا حديثة لزيادة درجة جودة المنتجات القابلية التسويقية للسلع والخدمات التي تتعامل بها الشركة لتتمكن من الصمود أمام المنافسة القوية للمنتجات الأجنبية؛

- ضمان وجود هياكل إدارية يمكن معها محاسبة إدارة الشركة أمام مساهميها مع ضمان وجود مراجع مستقل على المدرين والمحاسبة للحصول على قوائم مالية ختامية خالية من الغش والتلاعب؛[1]

وتسعى حوكمة الشركات من خلال الأهداف إلى تحقيق ما يلي[2] :

- تحسين أداء المؤسسات ؛
- وضع الأنظمة التي تمكن من معالجة الغش وتضارب المصالح والتصرفات غير المقبولة مادية وأخلاقيا،
- وضع أنظمة الرقابة على إدارة المؤسسة ومجلس الإدارة؛
- وضع القواعد والإجراءات المتعلقة بسير العمل داخل المؤسسة للوصول إلى الأهداف المسطرة؛
- وضع أنظمة لإدارة المؤسسة وفقا لهيكل يحدد توزيع الحقوق والمسؤوليات بين مجلس الإدارة؛ والمساهمين.

ثانيا – مزايا حوكمة الشركات: تتميز الحوكمة بمجموعة من الخصائص والمميزات يمكن توضيحها كما يلي:[3]

1– بالنسبة للمؤسسة: تبني الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات تؤدي إلى نظام أفضل للرقابة الداخلية وقدر أكبر من المساءلة وتحقيق هوامش ربح أفضل، وتمهد الطريق أمام النمو الاقتصادي المستقبلي أو التنوع أو البيع بما في ذلك القدرة على جذب المستثمرين، وتساعد أعضاء المجلس والمديرين التنفيذيين في تحقيق الأهداف واتخاذ القرارات بأفضل الطرق، كما تضمن الإلتزام الجميع بسياسات الشركة.

[1] سعاد سعيد غزال، اعتراف لقمان إسماعيل، **الدور الحوكمي للتدقيق في الشركات المتعددة الجنسيات**، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية مجلد10 العدد 32، جامعة تكريت، 2014 ،ص: 271

[2] فيحاء عبد الله يعقوب، ايمان شاكر محمد، **دور معايير الحوكمة في الحد من الآثار السلبية للعولمة والخصخصة**، المعهد العالي للدارسات المحاسبية والمالية

[3] بشير إلزعر حسين، قورين حاج قويدر، **دور نظام الرقابة الداخلية في تعزيز حوكمة الشركات في المؤسسة الاقتصادية**، مجلة الاقتصاد والمالية، مجلد08 العدد 02، جامعة الشلف، 2022، ص:41

2-بالنسبة للمساهمين:تساهم في تعزيز البيئة الاستثمارية وتوفير فوائد متعددة للمؤسسات ومساهميها، من خلال ضمان الممارسات الجيدة للحوكمة تعريف المساهمين بشكل واف بالقرارات المتخذة والمتعلقة بالمسائل الجوهرية كتعديل النظام الأساسي أو عقد التأسيس وبيع الأصول وغيرها، الممارسات الجيدة للحوكمة توفر للمساهمين أماناً أكثر على استثماراتهم، توفر الحوكمة الجيدة للشركات الحوافز الملائمة لمجلس الإدارة والإدارة لتحقيق الأهداف التي تصب في مصلحة الشركة والمساهمين.

3-الرفاه الاجتماعي:تتمثل مسؤولية المؤسسات في إنتاج وتأمين احتياجات المجتمع من السلع والخدمات بالجودة والمواصفات المناسبة، وبأقل تكلفة ممكنة وبالاستخدام الجيد لجميع موارد المجتمع، ولا يمكن للمؤسسات أن تحقق ذلك ما لم يتسم سلوك الإدارة فيها بالشفافية والصدق و الرشادة.

4-التنمية الاقتصادية:إن من شأن التطبيق والممارسة السليمة لحوكمة الشركات أن تؤدي إلى الكفاءة باستخدام الموارد، وتعزيز القدرة التنافسية بما يمكن الشركة من الوصول إلى مصادر التمويل المختلفة للتوسع والنمو، واغتنام فرص نمو إستراتيجية، والمساهمة في تحقيق الكفاءة الإنتاجية والتنمية الاقتصادية القطاعية والوطنية، والمساهمة في تحقيق ازدهار اقتصادي مستدام

ثالثا- أهمية حوكمة الشركات

حظيت حوكمة الشركات باهتمام كبير من النظم المالية العالمية بسبب الظلام الذي ساد على الاقتصاد العالمي بسبب الخسائر المالية والفساد الإداري،حيث لا تقتصر أهمية حوكمة الشركات على المجتمع بل تتعدى إلى المؤسسات والمستثمرين، بحيث يؤدي تطبيق أسلوب ممارسة الإدارة الرشيدة إلى تحسين أداء المؤسسة وتقليل التكاليف وحماية حقوق المستثمرين.[1]

ويمكن أن تقسم أهمية حوكمة الشركات إلى ثلاثة أقسام هي :

1-الأهمية القانونية لحوكمة الشركات:تتمثل الأهمية القانونية لحوكمة الشركات في قدرة المعايير التي تستند إليها المؤسسة لحماية حقوق المستفيدين منها مثل المقرضين وحملة الأسهم وغيرهم،وتعد

1هيا بنت دخيل الله المريبض، **مسؤولية أعضاء مجلس إدارة شركة المساهمة في إطارحوكمة الشركات وفقا للنظام السعودي**، دار الفكر والقانون، المنصورة، 2016، ص:26

التشريعات والقوانين (مثل القانون التجاري، قانون الأسواق المالية، قانون المحاسبة والتدقيق) العمود الفقري لإطار حوكمة الشركات حيث تنظم العلاقة بين الإطراف المهتمة بالمؤسسة ومحيطها الخارجي.

2- الأهمية الاقتصادية لحوكمة الشركات :تتمثل أهمية الحوكمة اقتصاديا في سعيها الاستعمال الكفء للموارد الاقتصادية والحد من الفساد والإسراف والتبذير، لكن في حقيقة الأمر لا يمكنها أن تمنع الفساد والتبذير بشكل كامل، إلا أنها تجعل من الصعب تطوير وترسيخ ممارساته في المستقبل وهي بذلك تسعى إلى اكتشافه في وقت مبكر من خلال تعزيز الإفصاح والشفافية، إضافة إلى ذلك تعمل الحوكمة الجيدة على إيجاد نوع من الثقة والكفاءة في الأسواق وبالتالي جذب مزيد من المستثمرين والمساهمين وخفض تكلفة رأس المال وذلك ينعكس إيجابيا على الوضع الاقتصادي للمؤسسة .[1]

3- الأهمية الاجتماعية لحوكمة الشركات:فلسفة حوكمة الشركات لا تقتصر على الجوانب القانونية و الإقتصادية للمؤسسات، بل يوجد جوانب غير مالية من منظور المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات نظرا لتفاعل هذا الكيان مع عدة مستويات في الحياة المجتمعية (من التأثير على الدخل، مستويات المعيشة أنماط الاستهلاك، نوعية التكوين، نوعية الصحة، نوعية البيئة، ...) واتساع الهيمنة والقدرة على تحديد شكل وطبيعة المجتمعات.

فالتزام المؤسسات بمسئولتها الاجتماعية من خلال ممارسات الحوكمة يزيد من مصداقيتها لتكون شريك فعال في النمو المستدام، من خلال خلق قيمة لكل المجتمع بناء على العدالة والشفافية، وفك العزلة والحفاظ على الموارد وحماية البيئة.[2]

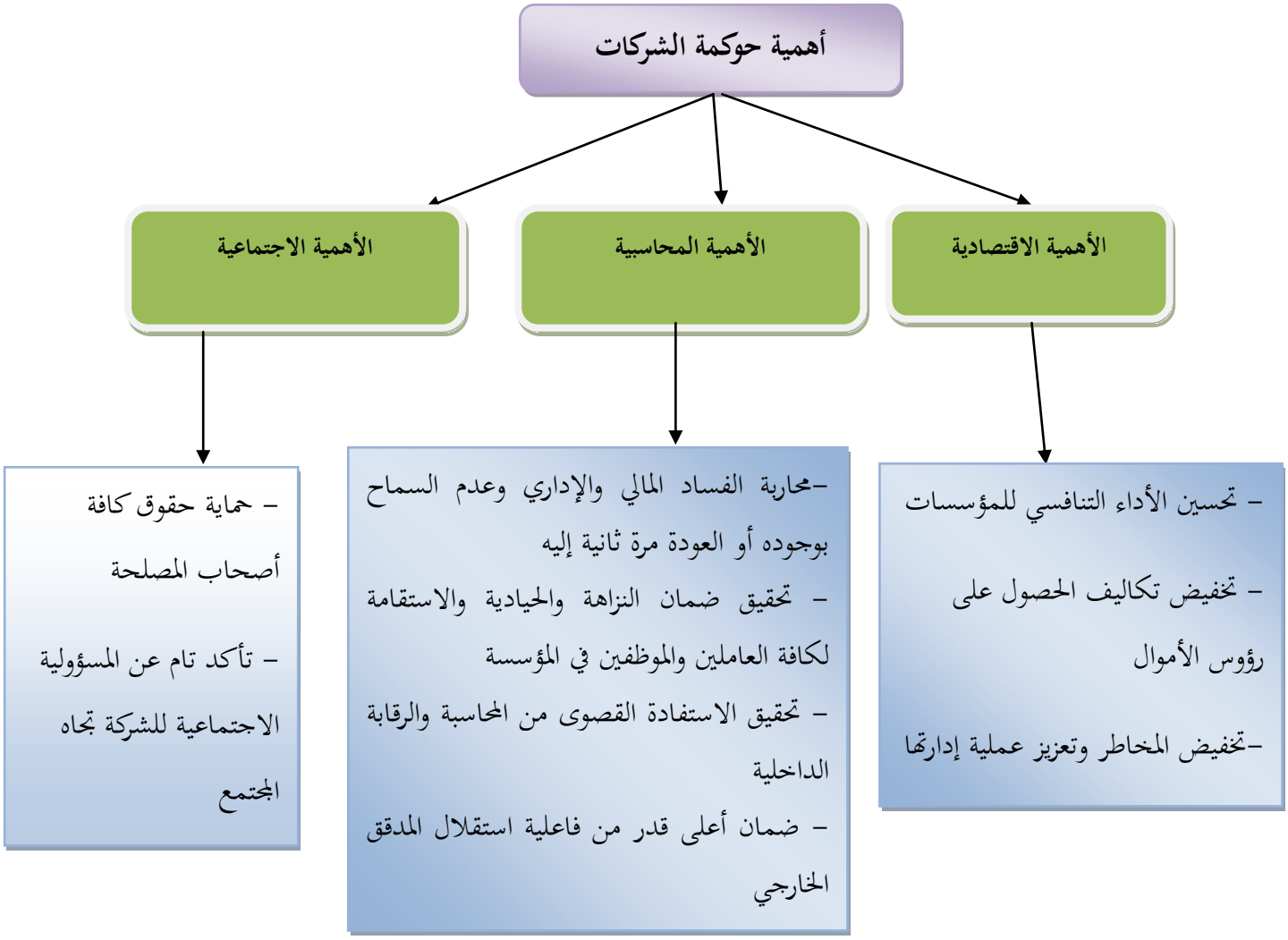
أهمية حوكمة الشركات:تتمثل أهمية حوكمة الشركات في القيمة والمكانة التي اكتسبتها في بيئة الأعمال، حيث تعتبر علاج ووقاية للمؤسسات من التلاعب والغش المالي والفساد الإداري والأزمات، كما تعتبر مقول لمؤسسات يحسن أداءها ويزيد من قيمتها من خلال تأكيد مسؤوليات الإدارة وتعزيز مسائلتها، وتحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية والتأكيد على الشفافية، كل ذلك من شأنه المساعدة على سرعة اكتشاف

[1] على حسين سليمان، ناظم شعلان جبار، **تطبيق آليات حوكمة الشركات وأثرة على مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية** ،مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية ولإدارية، العدد28 ،كلية الإدارة والاقتصاد،جامعة واسط، 2017، ص :6

[2] **محاضرات في حوكمة الشركات**، مطبوعة بيداغوجية، جامعة سوق هراس، 2017، ص:5

التلاعب والغش المالي والفساد الإداري واتخاذ الإجراءات الواجبة بشأنه وعلاج أثاره قبل تفاقمها وتأثيرها على حياة المؤسسة كل ذلك من شأنه أن يقوي قدرات المؤسسة التنافسية وكذا قدرتها على جذب الاستثمار و النمو

الشكلرقم:(1-2)يوضح أهمية حوكمة الشركات



المصدر :تيسير جواد كاظم، أحمد حسن نصيف، **العلاقة بين حوكمة الشركات وإدارة مخاطر مشروع**(ERM)، مجلة كلية الاقتصاد جامعة الكوفة، العدد 54، 2019،ص :627

المطلب الرابع :خصائص ومبادئ حوكمة الشركات

سنتطرق في هذا المطلب إلى خصائص حوكمة الشركات أولا ثم إلى مبادئ التي جاءت بها مبادئ منظمة التعاون الإقتصادي، ثم مبادئ الصادرة عن مؤسسة التمويل الدولية ثم بعده مبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية.

أولا– خصائص حوكمة الشركات

حوكمة الشركات لها مجموعة من الخصائص هي :[1]

1-الإنضباط: إتباع السلوك الأخلاقي الصحيح والمناسب؛

2-الشفافية : تقديم صورة حقيقية لما يحدث داخل المؤسسة؛

3-المسؤولية :تحمل المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة؛

4-المساءلة :إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفذية ؛

5-الإستقلالية :لا توجد تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل؛

6-العدالة :يجب احترام حقوق كل المجموعات أصحاب المصلحة في المؤسسة؛

7-المسؤولية الإجتماعية :النظر إلى المؤسسة كعون إقتصادي جيد؛

ويمكن أن توضح خصائص الحوكمة المذكورة أعلا حسب الشكل التالي:

[1]طاري محمد العربي، تغليسة لمين،**حوكمة الشركات وعلاقتها بالمسؤولية الاجتماعية**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقي الوطني الأول حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي، جامعة بسكرة يومي 06-07ماي2012، ص ص:5-6

الشكل رقم:(1-3)يمثل خصائص حوكمةالشركات

المصدر:من إعداد الطالب إعتمادا على المعلومات السابقة

ثانيا– مبادئ حوكمة الشركات:يقصد بمبادئ حوكمة الشركات بأنها مجموعة من القواعد والنظم والإجراءات التي تحقق أفضل توازن بين مصالح المؤسسة والمساهمين فيها وأصحاب المصالح الأخرى المرتبطة بها، ونظرا للدور المهم الذي تؤديه حوكمة الشركات فقد بذلت المنظمات والهيئات الدولية جهودا ملموسة فيما يتعلق بصياغة وتطوير مبادئ الحوكمة ومنظمة التعاون الإقتصادي والتنمية ومبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية ومبادئ مؤسسة التمويل الدولية و التي نستعرضها كمايلي:

1 – مبادئ منظمة التعاون الإقتصادي:تتضمن ستة مبادئ هي

1-1 المبدأ الأول ظمان وجود إطار فعال :ينبغي أن يشجع إطار الشركات على شفافية وكفاءة الأسواق، أن يكون متوفقا مع حكم القانون وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات التنظيمية والتنفيذية ويتضمن هذا المبدأ الإرشادات التالية :

ينبغي أن يتم وضع إطار حوكمة الشركات بهدف أن يكون ذا تأثير على الأداء الإقتصادي الشامل، ونزاهة الأسواق، والحوافز التي يخلق للمشاركين في السوق، وتشجيع قيام أسواق تتميز بالشفافية والفعالية؛

-ينبغي أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسات حوكمة الشركات في نطاق اختصاص تشريعي ما، متوافقة مع حكم القانون، وذات شفافية وقابلة للتنفيذ؛

- ينبغي أن يكون توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات، في نطاق اختصاص تشريعي ما محددا بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة ؛

-ينبغي أن تكون لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطة، والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية، فضلا عن أن أحكامها وقرارتها ينبغي أن تكون في الوقت المناسب وشفافة مع توفي الشرح لها.[1]

1-2 المبدأ الثاني: حقوق المساهمين

ينص المبدأ الثاني من مبادئ حوكمة الشركات على :

ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يوفر الحماية للمساهمين وأن يسهل لهم ممارسة حقوقهم

1- 2-1وتشمل الحقوق الأساسية للمساهمين وهي:[2]

- طرق مضمونة لتسجيل الملكية ؛
- إرسال أوتحويل الأسهم
- الحصول على المعلومات الخاصة بالمؤسسة وفي الوقت المناسب وبصفة منتظمة ؛
- عزل وإنتخاب أعضاء مجلس الإدارة ؛

[1] مركز المشروعات الدولية الخاصة، **مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات**، القاهرة ، 2004، ص: 10

[2] محمد جميل حبوش، **مدى التزام شركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات**، رسالة ماجستر محاسبة وتمويل، غزة،2007، ص ص:37-40

- المشاركة في الأرباح.

1-2-2ينبغي أن يكون للمساهمين الحق في المشاركة وأن يتم إبلاغهم على نحو كاف بالقرارات المتعلقة بتغييرات أساسية في المؤسسة مثل:

تعديل القانون الأساسي أومواد تأسيس المؤسسة وغيرها من الوثائق الأساسية للمؤسسة

1-2-3ينبغي أن يكون للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة والتصويت في إجتماعات الجمعية العامة للمساهمين، كما ينبغي أن يحاط المساهمون علما بالقواعد التي تحكم اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين بما في ذلك إجراء التصويت

1-2-4ينبغي الإفصاح عن هياكل ترتيب رأس المال التي تكن بعض المساهمين من أن يحصلو على درجة من السيطرة لا تتناسب مع ملكيتهم من الأسهم

1-2-5ينبغي السماح لأسواق الرقابة على المؤسسات بالعمل على نحوة فعال ويتسم بالشفافية

1-3-المبدأ الثالث المعاملة المتساوية للمساهمين:[1]

ينبغي في الإطار حوكمة الشركات أن يضمن معاملة متساوية لكافة المساهمين بما في ذلك مساهمي الأقلية والمساهمين الأجانب وينبغي أن تتاح الفرص لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعال عن انتهاك حقوقهم

- ينبغي معاملة كافة المساهمين حملة نفس الأسهم معاملة متساوية

- ينبغي منع التداول بين الداخليين والتداول الصوري والشخصي

- ينبغي أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة والتنفيذيين الرئيسيين بالمؤسسة أن يفصح وا لمجلس الإدارة عما إذا كانت لهم سواء بشكل مباشر، أو غير مباشر، أم بالنيابة عن طرف ثالث أي مصلحة مادية في أي عملية أو موضوع يمس المؤسسة بطريق مباشر

[1]مركز المشروعات الدولية الخاصة، **مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات**، مرجع سابق، ص:13

1-4- المبدأ الربع دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:

ينص هذا المبدأ على ما يلي :[1]

يجب على إطار حوكمة الشركات أن يعترف بحقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون، أو تنشأ نتيجة لاتفاقيات متبادلة، وأن يعمل على تشجيع التعاون النشيط بين المؤسسات وأصحاب المصالح في خلق الثروة، وفرص العمل، واستدامة المؤسسات السليمة ماليا.

وبشكل عام يوجد مجموعة من الإرشادات يجب الالتزام بها عند تطبيق هذا المبدأ و هي:

من الضروري احترام أصحاب المصالح التي ينشئها القانون نتيجة اتفاقية متبادلة ؛

إذا كفل القانون حماية المصالح يجب أن يكون لأصحاب المصلحة فرصة في الحصول على تعويض مناسب مقابل انتهاك حقوقهم؛

إذا شارك أصحاب المصالح في عملية الحوكمة، يجب السماح لهم بالحصول على المعلومات ذات الصلة وبالقدر المناسب التي يمكن الاعتماد عليها في الوقت المناسب على أساس منظم

يجب أن تتاح لأصحاب المصالح والعاملين فرصة الاتصال المباشر مع مجلس الإدارة للإعراب عن اهتمامهم بشأن الممارسات غير القانونية؛ أو غير الأخلاقية، ويجب عدم الانتقاص من حقوقهم إذا ما فعلوا ذلك

يجب استكمال إطار حوكمة الشركات بإطار فعال وكفئ للإعسار، وأخر لتنفيذ حقوق الدائنين

1-5-المبدأ الخامس الإفصاح والشفافية :

ينبغي في هذا الإطار حوكمة الشركات أن يضمن القيام بالإفصاح الصحيح في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي،والأداء،حقوق الملكية،حوكمة الشركات

1-5-1ينبغي أن يتضمن الإفصاح، ولا يقتصر على المعلومات التالية:[2]

[1] يوسف حسين القاضي وأخرون؛ **أصول المراجعة الجزء الأول**، منشورات جامعة دمشق،2014 ،ص ص : 509-510

[2] مركز المشروعات الدولية الخاصة، **مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات**، مرجع سابق، ص :15

-النتائج المالية ونتائج عمليات الشركة؛

- أهداف المؤسسة؛

- الملكيات البرى للأسهم وحقوق التصويت؛

- سياسة مكافأة أعضاء مجلس الإدارة والتنفيذيين الرئيسيين، ومعلومات عن أعضاء مجلس الإدارة بما فيها مؤهلاتهم وعملية الاختيار؛

- عمليات المتصلة بأطراف المؤسسة؛

1-5-2ينبغي إعداد معلومات والإفصاح عنها طبقا للمستويات النوعية المرتفعة للمحاسبة والإفصاح المالي وغير المالي؛

1-5-3ينبغي القيام بمراجعة خارجية مستقلة بواسطة مراجع مستقل، كفئ مؤهل حتى يمكنه أن يقدم تأكيدات خارجية موضوعية لمجلس الإدارة بأن القوائم المالية تمثل بصدق المركز المالي وأدء المؤسسة في كافة النواحي المادية الهامة؛

1-5-4ينبغي على المراجعين أن يكونوا قابلين للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين، وعليهم واجب بالنسبة للمؤسسة هو أنه يقوموا بممارسة كافة ما تقتضيه العناية والأصول المهنية في عملية المراجعة؛

1-5-5ينبغي في قنوات بث المعلومات أن توفر فرصة متساوية وفي التوقيت المناسب مع كافة التكلفة لمستخدمي المعلومات ذات الصلة.

1-6-المبدأ السادس مسؤوليات مجلس الإدارة[1]

يضمن إطار حوكمة الشركات التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة، والرقابة الفعالة لمجلس الإدارة على إدارة المؤسسة ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسئوليته أمام الشركة والمساهمين

[1]عبد الرزاق حسن الشيخ، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سعر السهم**، رسالة ماجستير غزة، 2012، ص ص: 20-22

ينبغي على الأعضاء مجلس الإدارة أن يعملوا على أساس من المعلومات الكاملة، بحسن النية، مع العناية الواجبة، وبما يحقق أفضل مصلحة للمؤسسة والمساهمين

1-6-1إذا ما كانت قرارات مجلس الإدارة ستؤثر في مختلف مجموعات المساهمين بطرق مختلفة، فإن على مجلس الإدارة أن يعامل كافة المساهمين معاملة عادلة ؛

1-6-2ينبغي على مجلس الإدارة أن يطبق معايير أخلاقية عالية، وينبغي أيضا أن يأخذ في الاعتبار مصالح واهتمامات أصحاب المصالح ؛

1-6-3ينبغي على مجلس الإدارة أن يقوم بوظائف رئيسية معينة تتضمن :

-استعراض وتوجيه إستراتيجية المؤسسة، وخطط العمل الرئيسية وسياسة المخاطر والموازنات التقديرية ؛

- الإشراف على فعالية ممارسات حوكمة الشركات وإجراءات التغيير إذا لزم الأمر ؛

- اختيار، وتحديد مكافأة ومرتبات والإشراف على كبار التنفيذيين بالمؤسسة ؛

- ضمان الشفافية في عملية الترشح وانتخاب مجلس الإدارة التي يجب أن تتم بشكل رسمي؛

- ضمان نزاهة حسابات المؤسسة ونظم إعداد القوائم المالية بما في ذلك المراجعة المستقلة مع ضمان وجود نظام سليم للرقابة وعلى وجه الخصوص وجود نظم لإدارة المخاطر، الرقابة المالية،رقابة العمليات، والالتزام بالمعايير ذات الصلة.

1-6-4ينبغي على مجلس الإدارة أن يكون قادرا على ممارسة الحكم الموضوعي بشكل مستقل على شؤون الشركة ؛

1-6-5حتى يمكن لأعضاء مجلس الإدارة أن يقوموا بمسؤولياتهم، فإنه ينبغي أن تتاح لهم كافة المعلومات الصحيحة ذات الصلة في الوقت المناسب.

ثانيا – المبادئ الصادرة عن مؤسسة التمويل الدولية

وضعت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي في عام 2003 توجهات وقواعد ترها أساسية لدعم الحوكمة في المؤسسات على تنوعها، حيث سواء كانت مؤسسات مالية أو مؤسسات غير مالية وقسمتها على أربع مستويات :[1]

- الممارسات المقبولة للحكم الجيد؛
- خطوات إضافية لضمان الحكم الجيد ؛
- إسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محليا؛
- القيادة العليا.

ثالثا – مبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية :

ووضعت لجنة بازل في عام 1999 تعليمات وإرشادات تتعلق بالحوكمة المصرفية وأهم التعليمات هي:[2]

-مواثيق شرف بين المؤسسات لتحقيق التصرفات الجيدة بين هذة المؤسسات؛
- وضع إستراتيجية للمؤسسة بمشاركة ومساهمة الأفراد فيها؛
- تحديد وتوزيع مسؤوليات مراكز اتخاذ القرار بين أفراد مجلس الإدارة؛
- إيجاد نظام يتضمن مهام التدقيق الداخلي والخارجي وإدارة مستقلة؛
- إيجاد صيغ وأليات تبين نوع وشكل التعاون بين مجلس الإدارة والمدقق الخارجي؛
- ايجاد نوع من المراقبة لمركز المخاطر مثل (كبار المساهمين والإدارة العليا؛

[1] أكرم صابر السحار، **العلاقة بين تطبيق إطار حوكمة الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي**، رسالة ماجستير المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2015، ص:39

[2] العابدي دلال، **حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، رسالة دكتوراه تخصص محاسبة،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2016/2015، ص ص : 33 -34

– تطبيق العدالة والمساوات عند توزيع الحوافز المادية والإدارية المديرن والموضفين سواء كانت الحوافز مادية أوترقيات وفي المنصب

وهناك عملية ترابط بين خصائص الحوكمة ومبادئها الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي التي نوضحها من خلال الجدول التالي :

جدول رقم :(1 –2)يوضح إرتباط خصائص الحوكمة مع مبادي الحوكمة الصادرة عن ECDE

	ظمان وجود إطار فعال	حقوق المساهمين	المعاملة المتساوية للمساهمين	دور أصحاب المصالح	الإفصاح والشفافية	مسؤوليات مجلس الإدارة
الإنضباط	★	★	★	★	★	★
الشفافية		★	★		★	
المسؤولية				★		★
المساءلة		★	★	★		★
الإستقلالية					★	★
العدالة		★	★			
المسؤولية الإجتماعية	★	★	★	★	★	★

المصدر من إعداد الطالب بناء على ماسبق

يتضح من الجدول أعلا أنه يوجد ترابط قوي بين مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي وخصائص حوكمة الشركات إذا أن هذه الخصائص هي نتاج عن المبادئ التي تعتمدها الحوكمة في لاحظ أن مبدئي حقوق المساهمين والمعاملة المتساوية للمساهمين في حوكمة الشركات أرسيا خاصية العدالة، كما أن مبدئي حقوق المساهمين والمعاملة المتساوية للمساهمين ومبدأ الإفصاح والشفافية أرسو خاصية الشفافية، ومبدئي مسؤولية مجلس الإدارة والإفصاح والشفافية أرسيا خاصية الاستقلال،كما أن المبادئ كل من حقوق المساهمين والمعاملة المتساوية للمساهمين ودور

أصحاب المصالح ومسؤوليات مجلس الإدارة أرسو خاصية المسائلة، في حين أن المبادئ الستة مجتمعة أرست كل من خاصية الانضباط والمسؤولية الاجتماعية[1]

[1]عوض خلف دلف العساوي، و آخرون، **دور الإفصاح المحاسبي في حوكمة الشركات**، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية المجلد4، العدد 11، ص :133

المبحث الثاني :أبعاد وأطراف،ركائز ومحددات حوكمة الشركات

سوف نتناول في هذا المبحث أبعاد حوكمة الشركات ثم ركائز ومحددات حوكمة الشركات

المطلب الأول أبعاد حوكمة الشركات

لحوكمة الشركات أبعاد مختلفة نذكرها في العناصر التالية:[1]

-البعد الإشرافي

هذا البعد يتعلق بتدعيم وتفعيل الدور الإشرافي لمجلس الإدارة على أداء الإدارة التنفيذية، والأطراف ذات المصلحة

-البعد الرقابي

ويتعلق بتدعيم وتفعيل الرقابة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي للشركة، فعلى المستوى الداخلي تدعيم الرقابة يتناول تفعيل نظام الرقابة الداخلية ونظم إدارة المخاطر، أما على المستوى الخارجي يتناول القوانين واللوائح وقواعد التسجيل في البورصة

-البعد الأخلاقي

يتعلق بتحسين البيئة الرقابية بما تشمله من القواعد الأخلاقية، النزاهة، الأمانة ونشر ثقافة الحوكمة على مستوى إدارة المؤسسة وبيئة الأعمال بصفة عامة

-الاتصال وحفظ التوازن

يتعلق بتصميم وتنظيم العلاقات بين المؤسسة ممثلة في مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية من جهة، والأطراف الخارجية سواء ذات المصلحة أو الجهات الإشرافية والرقابية أو التنظيمية من جهة أخرى

[1] بروش زين الدين، دهيمي جابر، **دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقي الوطني الأول حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي، جامعة بسكرة يومي 06-07ماي2012، ص ص:7-8

- **البعد الإستراتيجي**

يتعلق بصياغة استراتيجيات الأعمال والتشجيع على التفكير الإستراتيجي والتطلع إلى المستقبل استنادا إلى دراسة متأنية ومعلومات كافية، وكذلك دراسة البيئة الخارجية وتقدير تأثيرها على المؤسسة.

-المساءلة

يحدد ها الإعلان عن أنشطة المؤسسة والغرض أمام المساهمين وغيرهم ممن يحق لهم قانونا مساءلة المؤسسة .

المطلب الثاني:الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق الجيد لمفهوم حوكمة الشركات وتحدد إلى درجة كبيرة نجاح أو فشل في التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات وهي:

أولا:المساهمون

وهم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق تملكهم أسهما، وذلك مقابل توقع الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم، وهم أيضا معنيون بتعظيم قيمة الشركة، وهذا يحدد مدى استمرارية المؤسسة من عدمه، ويحدد أرباحهم ونموها في الوقت نفسه وفيما يتعلق بالحوكمة فإن اهتمام المساهمين وتحقيق أهدافهم يكون من خلال الإسهام في انتخاب أعضاء مجالس الإدارة بصفة جيدة، وحسن الاختيار للإدارة العليا لإدارة شئون الشركة، ضمن القوانين والسياسات المطلوبة،كما أن تعزيز الحوكمة يطمئن صغار المساهمين ويشجع الأطراف الأخرى على الاستثمار في المؤسسة.[1]

[1]رولا عبد الحميد أنشاصي، **دور حوكمة الشركات في تحسين وضيفة التدقيق الداخلي**، رسالة ماجستير المحاسبة والتمويل ،الجامعة الإسلامية غزة، 2015، ص:29

ثانيا مجلس الإدارة

وهم من يمثلون المساهمين وأيضا الأطراف وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، ومجلس الإدارة يقوم باختيار المدرين التنفيذيين والذين يوكل لهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال المؤسسة بالإضافة إلى الرقابة على أداءهم كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين .[1]

ثالثا:الإدارة

وهي من توكل لها مهمة التسيير الفعلي للمؤسسة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء على مجلس الإدارة وتعمل تحت وصايته،كما تعمل على تعظيم أرباح المؤسسة والمساهمين فيها وزيادة قيمتها السوقية وهي المسؤولة عن ذلك إضافة إلى مسؤوليتها فيما يتعلق بالإفصاح والشفافية وفي نشر المعلومات.[2]

رابعا:أصحاب المصالح

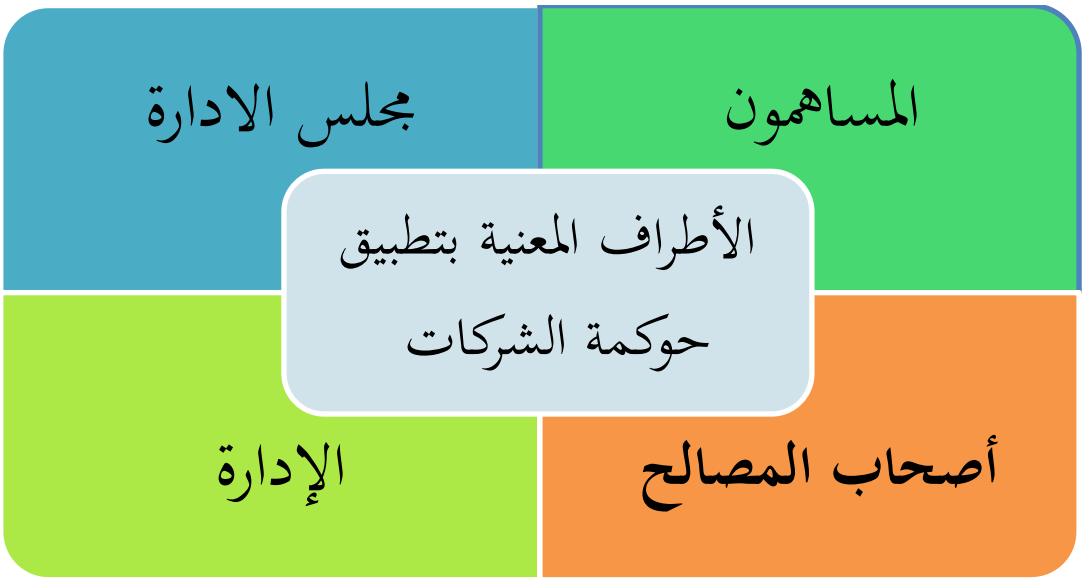
وهم الأطراف الذين لهم مصالح داخل المؤسسة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين، ويجب ملاحظة أن كل هذه الأطراف قد لا تكون مصالحهم واحدة بل قد تكون مختلفة في بعض الأحيان فالدائنون على سبيل المثال يهتمون بمقدرة الشركة على السداد، في حين يهتم العمال والموظفين على مقدرة الشركة على الاستمرار.[3]

[1]لخضر عروس، **دور آليات حوكمة الشركات في مكافحة مضاهر الغش المالي والمحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، رسالة دكتورة تخصص بنوك، مالية و محاسبة،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2017/2016، ص 20:

[2]محمد مصطفي سليمان، **حوكمة الشركات ودور أعضاء مجلس الإدارة والمدرين التنفيذيين**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008 ،ص :16

[3]محمد مصطفي سليمان، **حوكمة الشركات ودور أعضاء مجلس الإدارة والمدرين التنفيذيين**، مرجع سابق، ص: 16

شكل رقم :(1 –4) يوضح الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات



من إعداد الطالب اعتمادا على المعلومات السابقة

المطلب الثالث:مقومات وركائز حوكمة الشركات .

سنتطرق في هذا المطلب لمقومات حوكمة الشركات ونستعرض الركائز التي تقوم عليها حوكمة الشركات.

أولا :مقومات حوكمة الشركات

تعتبر مقومات حوكمة الشركات هي الدعائم والأسس التي تقوم عليها ولها أربعة مقومات أساسة هي :

1- الإطار القانوني :حيث يحدد هذا الإطار الحقوق والمسؤوليات الاختصاصات لكل طرف من الأطراف الأساسية المعنية في المؤسسة على وجه الإلزام بصفة خاصة المؤسسين، الجمعية العمومية للمساهمين والفرد المساهم، مجلس الإدارة ولجانه الرئيسية (لجنة التدقيق، لجنة الترشيحات، لجنة المكافآت)ومدقق الحسابات وكذا عقوبات انتهاك هذه الحقوق والتقصير في المسؤوليات وتجاوز تلك الاختصاصات، كما يجب أن يحدد الإطار القانوني للحوكمة الجهات الحكومية المنوط بها مراقبة تطبيق

إجراءات الحوكمة ويجب أن لا يترك نظام الحوكمة للمؤسسات واعتباره شأنا داخليا لها، لأنهلن يختلف حينئذ عن نظام الرقابة الداخلية ولن يحقق أهداف الحوكمة.[1]

2-الإطار المؤسسي :الذي يتضمن المؤسسات الحكومية الرقابية المنظمة لعمل الشركات مثل الهيئة العامة لسوق المال، وبورصة الأوراق المالية وهيئة الاستثمار وقطاع شركات الأموال وجهاز شئون البيئة، وهيئة التوحيد القياسي وتنظيم الصناعة، والبنك المركزي بالنسبة البنوك التجارية، وغيرها من هيئات الرقابة على شركات القطاعات الأخرى . والهيئات غير الحكومية المساندة للشركات دون استهداف الربح كالجمعيات المهنية والعلمية المعنية وكذا المؤسسات غير الحكومية الهادفة للربح مثل شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة، والتحليل المالي وشركات الوساطة في الأوراق المالية وشركات الترويج وتغطية الاكتتاب وإدارة الأصول وغيرها . ولا يقل دور المؤسسات العلمية كالجامعات أهمية عن دور تلك المؤسسات إذ يقع عليها عبء تطوير نظام الحوكمة ونشر ثقافتها . وينبغي أن تقوم جميع هذه المؤسسات بأدوارها بكفاءة وأمانة ونزاهة وشفافية من أجل صالح الشركات والاقتصاد الوطني عامة.[2]

3-الإطار التنظيمي:ويتضمن عنصرين مها النظام الأساسي للشركة والهيكل التنظيمي لها موضحا عليه أسماء واختصاصات رئيس وأعضاء ولجان مجلس الإدارة، وكذا اختصاصات وأسماء المدرين التنفيذيين.[3]

4- روح الانضباط والجد والاجتهاد : و ينص على الحرص على المصلحة العامة للمؤسسة من خلال تشجيع جميع العاملين بها على المساهمة الفعالة بكل الإمكانيات في تحسين أدائها وتعظيم قيمتها وقدرتها التنافسية، وذلك بنشر ثقافة الحوكمة في المؤسسة، والعمل على تفعيلها بقدر الإمكان من منطلق أن المؤسسة هي سفينة جميع الأطراف إلى بر الأمان، من مصلحة الجميع الحرص على سلامتها والعمل على تحسين قدرتها التنافسية.[4]

---

[1] على عبد الصمد عمر، **حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي**، دار هومة، الجزائر،2017، ص:44

[2] شوقي عبد العزيز بيومي الحفناوي، **حوكمة الشركات و دورها في علاج أمراض الفكر والتطبيق المحاسبي**، ورقة بحثية مقدمة ضمن المؤتمر العلمي السنوي الخامس :حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، جامعة الإسكندرية كلية التجارة ،8-10 سبتمبر 2005،ص

[3] شحرور يمينة، **أثر تطبيق مبادئ الحوكمة على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية**، رسالة دكتوراه تخصص بنوك، مالية،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2022/2021، ص: 33

[4] شحرور يمينة، **مرجع سابق** ذكره، ص:33

وفي ما يلي شكل يوضح مقومات حوكمة الشركات

الشكل رقم:(1-5)يمثل مقومات حوكمةالشركات

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على المعلومات السابقة

ثانيا: ركائز حوكمة الشركات

يستند مفهوم حوكمة الشركات على مجموعة من الركائز تتمثل في الأتي:

1- السلوك الأخلاقي:[1] حيث أن ضمان السلوك الأخلاقي يحقق من خلال:

- الالتزام بالأخلاق الحميدة؛
- الالتزام بقواعد السلوك المهني؛
- التوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بالمؤسسة؛

[1] على عباس على عوض، **جودة المراجعة الخارجية كمتغير وسيط في العلاقة بين مبادئ حوكمة الشركات والممارسات المحاسبية الاحتيالية**، رسالة دكتوراه تخصص فلسفة المحاسبة،كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين السودان، 2018، ص :69

-الشفافية عند تقديم المعلومات؛

- القيام بالمسؤولية الاجتماعية؛

- المحافظة على البيئة.

2- الرقابة والمسائلة :

تتمثل في تفعيل أدوار أصحاب المصلحة في نجاح المؤسسة ويتحقق هذا من خلال:

- أطراف رقابية عامة مثل البورصة، مصلحة الشركات، البنك المركزي في حالة البنوك؛
- أطراف رقابية مباشرة مثل المساهمون، مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المدقق الداخلي، المدقق الخارجي؛
- أطراف أخرى مثل العملاء، المستهلكون، المقرضون، المردون.[1]

3-إدارة المخاطر:

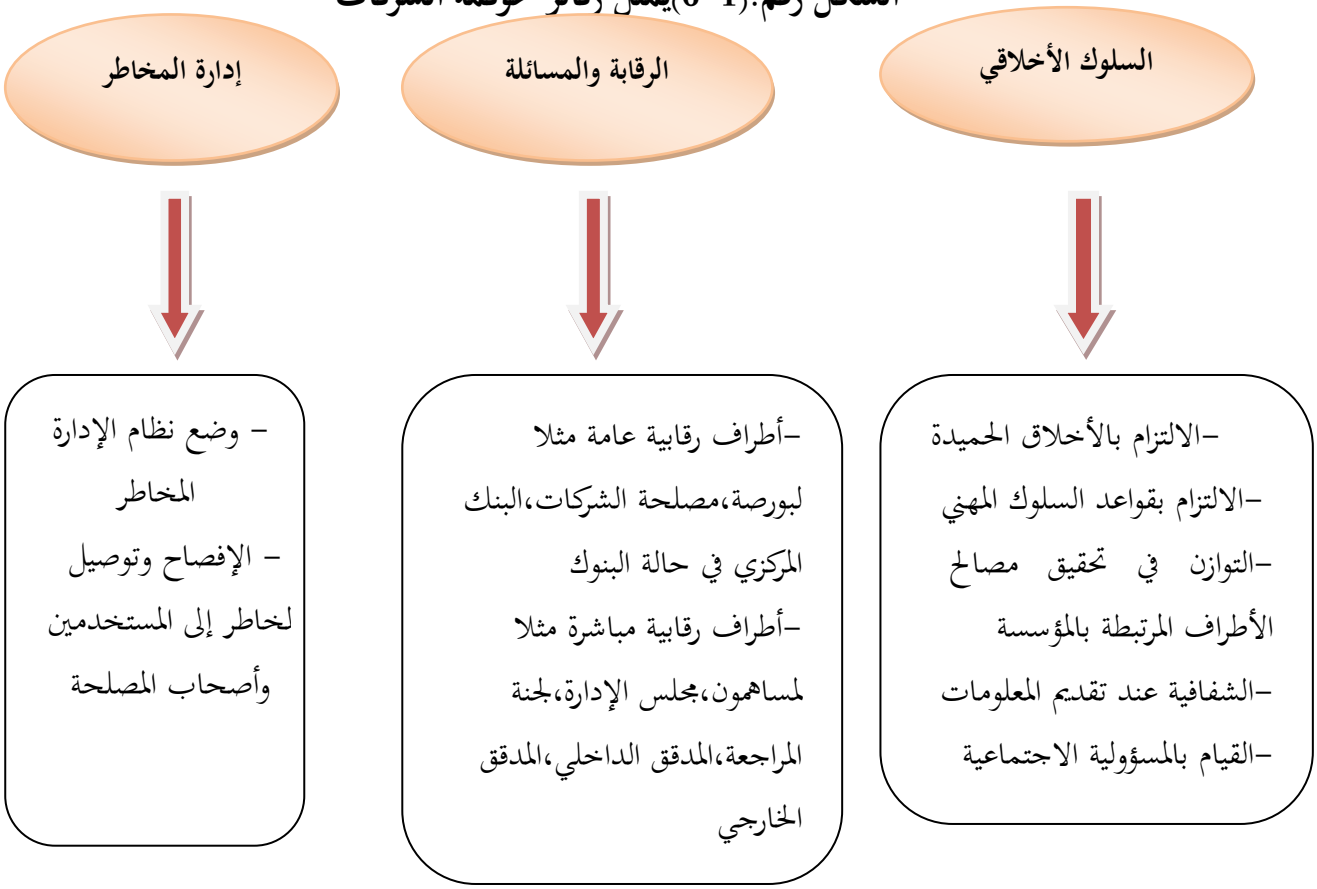
- وضع نظام الإدارة المخاطر؛
- الإفصاح وتوصيل المخاطر إلى المستخدمين وأصحاب المصلحة؛[2]

ويمكن توضيح من خلال الشكل التالي ركائز حوكمة الشركات:

[1] طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات (المفاهيم المبادئ والتجارب)**، مرجع سبق ذكره، ص:47

[2] على عباس عوض، **مرجع سابق** ذكره، ص:69

الشكل رقم:(1-6)يمثل ركائز حوكمة الشركات



المصدر :حسين يوسف القاضي وآخرون، **أصول المراجعة**، ص:515

المطلب الرابع: محددات حوكمة الشركات

لكي تتمكن المؤسسات من الاستفادة من مزايا حوكمة الشركات يجب أن تتوفر مجموعة المحددات التي تضمن التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات، حيث أنه في حال عدم توفر هذه المحددات يصعب من الحصول على مزايا وأهداف حوكمة الشركات، وتشتمل هذه المحددات على قسمين هما :

أولا: المحددات الخارجية

وتتمثل المحددات الخارجية لحوكمة في المناخ العام للإستثمار في الدولة[1] وتختلف من دولة إلى أخرى وهي:[2]

- قوانين المؤسسات، قوانين أسواق المال، والقوانين المتعلقة بالأفلاس، وتنظيم المنافسة ومنع الإحتكار؛
- كفاءة القطاع المالي في توفير التمويل اللازم للمؤسسات ودرجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج؛
- كفاءة الأجهزة الرقابية في أحكام الرقابة على المؤسسات بالتحقق من هدف المعلومات المفصوح بها، وسن العقوبات التي تترتب عن كل مخالفة للقواعد، والقوانين المعمول بها،
- دور الشركات الخاصة في ضمان التزام أعضاءها بالنواحي السلوكية والمهنية والأخلاقية التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة مثل مكاتب المحاسبة، المراجعة والمحماة

ترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة والتي تقلل من التعارض بين العائد الإجتماعي والعائد الخاص

ثانيا: المحددات الداخلية

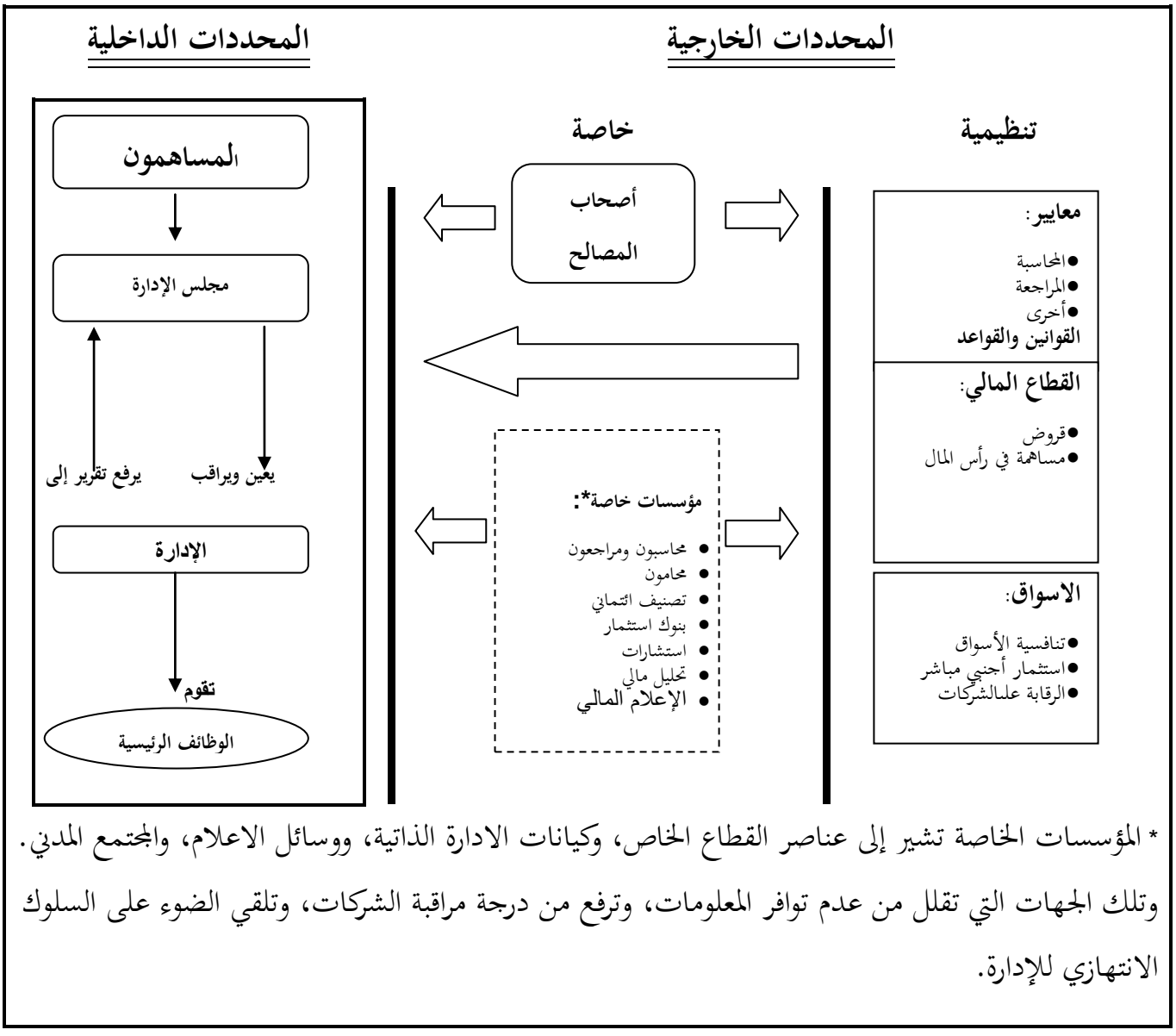
وتتمثل في القواعد الأساليب التي تطبق داخل المؤسسة وتتضمن وضع هياكل إدارية سليمة توضح كيفية إتخاذ القرار داخل المؤسسة وتوزيع مناسب للسلطات و الوجبات بين الأطراف المعنية

[1] حنشور جمال، خير الدين جمعة، **دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقي الوطني الأول حول حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد الإداري والمالي،جامعة بسكرة يومي 06-07 ماي2012، ص: 6

[2] سفير محمد، بوبكر مصطفي، **حوكمة الشركات**، النشر الجامعي الجديد، تلمسان، 2018، ص: 45

بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات مثل مجلس الإدارة والمساهمين والإدارة وأصحاب المصالح، وذلك بالشكل الذي لايؤدي وجود تعارض في المصالح بين هؤولاء الأطراف، بل يؤدي إلى تحقيق مصالح كل الأطراف [1]

الشكلرقم:(1-7)يمثل محددات حوكمةالشركات



* المؤسسات الخاصة تشير إلى عناصر القطاع الخاص، وكيانات الادارة الذاتية، ووسائل الاعلام، والمجتمع المدني. وتلك الجهات التي تقلل من عدم توافر المعلومات، وترفع من درجة مراقبة الشركات، وتلقي الضوء على السلوك الانتهازي للإدارة.

المصدر:محمد حسن يوسف،**محددات الحوكمة ومعاييرها،جوان** 2007

[1]أمال عياري ، أبو بكر خوالد، **تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات المصرفية دراسة حالة الجزائر**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقي الوطني الأول حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي، جامعة بسكرة يومي 06-07 ماي2012، ص 4

مما لاشك فيه أن هذه المحددات سواء كانت خارجية أو داخلية فإنها تتأثر بالمحيط الخارجي الذي تعمل فيه المؤسسة والذي يشمل النظام الاقتصادي والسياسي والاجتماعي ودرجة الوعي لدى أفراد المجتمع بأهمية هذا المفهوم وتؤدي الحوكمة في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد الوطني، وتعميق دور سوق المال، وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار، والحفاظ على حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين ومن ناحية أخرى تشجع الحوكمة على نمو القطاع الخاص ودعم قدرته التنافسية، وتساعد المشروعات في الحصول على التمويل وتوليد الأرباح، وأخيرا خلق فرص عمل .[1]

[1]عمر قاروق شعبان مرتجي، **مدي تطبيق شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لقواعد حوكمة الشركات وأثر ذلك على تقييميها المالي باستخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة**، رسالة ماجستير كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر غزة، 2018، ص:45

المبحث الثالث:النظريات الرئيسية لحوكمة الشركات

سنتطرق في هذا المبحث لأهم النظريات التي ساهمت بشكل كبير في تطور مفهوم حوكمة الشركات وهي نظرية الوكالة ونظرية التجذر ونظرية الصفقات ونظرية

المطلب الأول نظرية الوكالة :

إن تعارض المصالح بين الإدارة والمالكين، وأصحاب المصالح في المؤسسة، وبناء على أن كل طرف يحاول تحقيق مصالحه الخاصة،كانت من بين العوامل الأساسية لظهور نظرية الوكالة خاصة بعد التوسع الذي عرفته المؤسسات الاقتصادية، وما برز معها من ظهور المشاكل بين الأطراف الرئيسية في المؤسسة ولفهم هذه النظرية سنتطرق إليها بالتفصيل :

أولا:تعريف نظرية الوكالة

عرفهاMecklingوJensenبأنها عقد بين الطرف الأول يسمي الأصيل (صاحب الملك) والطرف الثاني يسمي الوكيل، من أجل قيام الطرف الأول بعمل معين، الذي يشمل التفويض باتخاذ القرارات وإعطاء صلاحيات وسلطات للوكيل[1]كما تعرف أيضا بأنها مجموعة من العلاقات التعاقدية، وأن وجود المؤسسة يحقق من خلال واحد أو أكثر من العقود الاتفاقية، وأن عقود الاستخدام ما هي إلا أدوات لتخصيص الموارد ووصف الغرض من النشاط وبالتالي دراسة سلوك المؤسسة عن طريق تحليل الخصائص العامة لعقود التوظيف الخاصة بها.[2]

ومن مميزات نظرية الوكالة نجد أن :

–تناظر العلاقة:الأصيل يفوض الوكيل، فله حرية القرار، حيث أن المشكل الذي قد يواجهه الأصيل هو ما يجب أن يفعله حتى يختار الوكيل القرار الأمثل؛

[1]Jérémy morvan ,**lagovernance d'entreprise managériale :positionnement et role des gérantsv de fonds socilement responsables** , thése pour le doctororat nouveau régime en sciences de gestion et management, Universite De Bretagne Bccdentale, Bbrest ;France,2005,P31

[2]طارق عبد العال ، **مرجع سابق** ، ص:67

– **العلاقة ناشئة تلقائيا** : نشأت هذه العلاقة من استقلالية وتفكير الأفراد، كل طرف يري أن ما يجب أن يفعله يحقق المنافع؛

– **العلاقة ما بين الأفراد** :مجسدة بعقود يمكن أن تكون رسمية أو غير رسمية [1]

ثانيا:فروض نظرية الوكالة

ترتكز نظرية الوكالة على الفروض التالية :

-إن أطراف الوكالة (الأصيل والوكيل) يتمتعون بالرشد نسبيا وأن تصرفاتهم تصبو على تعظيم منافعهم الذاتية ؛

– أن أهداف الأصيل والوكيل غير متوافقة تماما وأن هناك احتمال من تعارض في المنافع بينهما ؛

– أنه بالرغم من وجود تعارض في أهداف الوكيل والأصيل فإنه يوجد حاجة مشتركة للطرفين في بقاء العلاقة أو المؤسسة قوية في مواجهة المؤسسات الأخرى؛

– إن عدم تماثل المعلومات لدى كل من الأصيل والوكيل في ما يتعلق بموضوع الوكالة؛

– يترتب على ما سبق ضرورة توافر قدر من اللامركزية للوكيل يمكنه من اتخاذ بعض القرارات القيام ببعض التصرفات دون الرجوع للأصيل؛

– إن الأصيل لديه الرغبة في تعميم عقود للوكالة تلزم الوكيل بالسلوك التعاوني الذي يعظم منفعة الوكالة ويحول دون تصرف الوكيل على نحو يضر بمصالح الأصيل.[2]

ثالثا:مشاكل نظرية الوكالة

تعمل نظرية الوكالة على حل المشاكل التي الأصيل والوكيل من ناحية انفصال الملكية عن الإدارة واختلاف مصادر تمويل المؤسسة، كما أن انفصال الملكية عن الإدارة مخاطر صنع القرار والمراقبة على أداء الوكلاء لهذا يمكن القول أن نظرية الوكالة تتخبط بين مشاكل التالية :

[1] على عمر عبد الصمد **مرجع سابق**، ص: 17

[2] عدنان بن حيدر بن درويش، **حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة**، إتحاد مصاريف العربية،2007، ص :65

1-مشكل الاختيار الخلقي(تضارب المصالح):

بمعني تعرض الأصيل إلى خسارة نتيجة أخلاق وتصرفات الوكيل وعدم بذل الجهد الكافي لتعظيم عائد الأصيل، كونه ليس له الوسائل لقياس وملاحظة أداء و مجهودات الوكيل،خصوصا عند اختلاف تفضيلات حول البدائل المتاحة .[1]

2- مشكل الاختيار العكسي :

تتمثل هذه المشكلة في الانتقاء المعاكس للموكل أول السير للخيارات المرغوبة من طرف حملة الأسهم أو المالكين بعبارة أخرى، فهذا الانحراف يعود سببه السلوك الانتهازي للمسير أو للإدارة المستقلة عن الملكية في تحقيق مصالحها الخاصة حتى لو كلف الانحراف على أهداف الفئة المالكة[2]

3-مشكل عدم تماثل المعلومات :

يعود سببها إلى قدرة الوكيل أو المسير على إخفاء بعض المعلومات والتصريح بالبعض الأخر للأصيل، وبذلك يستعمل الوكيل المعلومات لتحقيق مصلحته الشخصية حتى لو تعارضت مع الأصيل ومن بين النماذج التي تدرس مشكلة عدم تماثل المعلومات، يمكن نذكر نموذج الإشارات والذي يفرض ثلاث اقتراحات متعلقة بمسيري المؤسسة، نذكرها في النقاط التالية:

- مسيري المؤسسات الفعالة والمحققة للأداء لا يوظفون ولا يعتمدون على السلوك الانتهازي؛
- القرارات المالية لمسيري المؤسسات الفعالة تشكل إشارة معلومات بالنسبة للسوق؛
- حصة المسير الفعال بكون مؤسسته فعالة، عبارة عن إرسال إشارات مكلفة وصادقة ولا يمكن تقليدها من أجل اجتناب الاختيار المعاكس.[3]

[1] بن زغدة حبيبة، **دور الحوكمة المؤسسية في تعزيز واستدامة نمو المؤسسات**، أطروحة دكتوراه تخصص إدارة أعمال وتنمية مستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، 2019/2018، ص :71

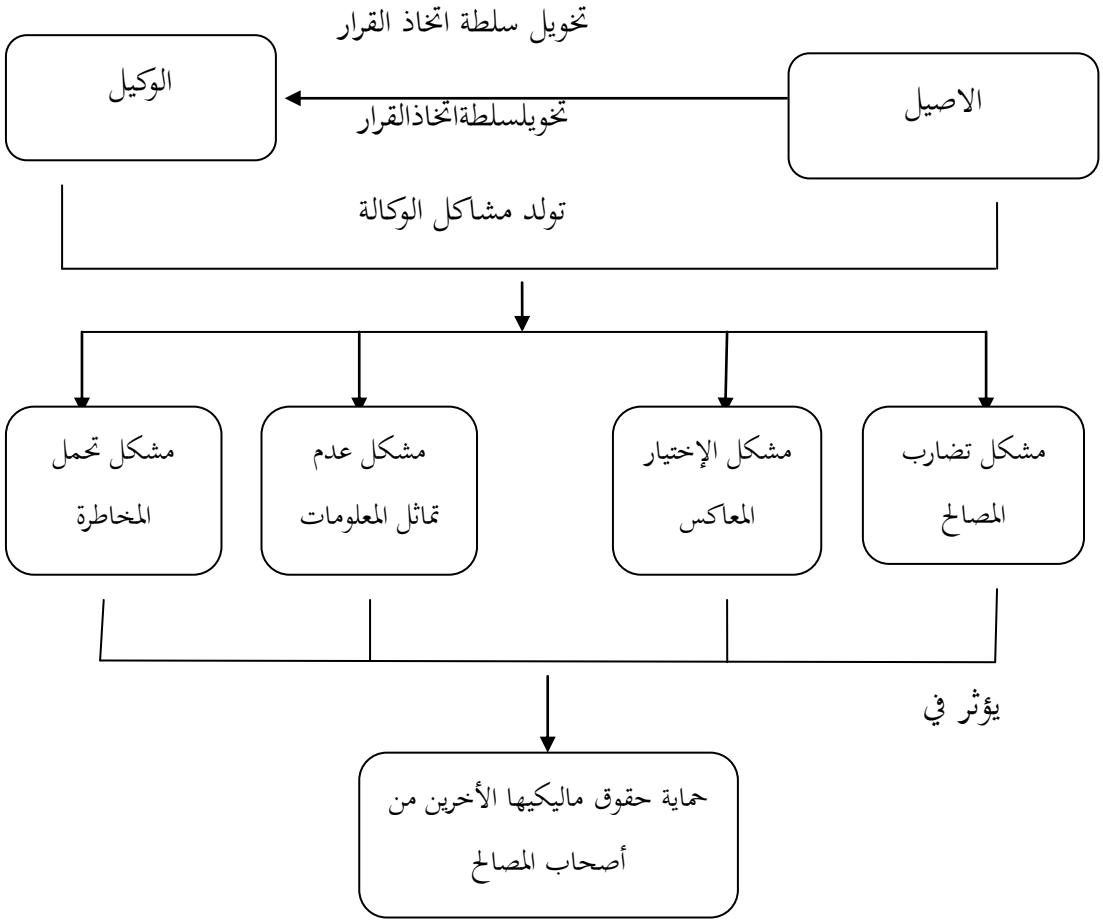
[2]صلواتشي هشام سفيان، حوكمة المؤسسات:**دور علاقة الوكالة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه تخصص إدارة أعمال،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2013/2012، ص: 134

[3]صلواتشي هشام سفيان، **نفس المرجع** السابق، ص :135

4- مشكل تحمل المخاطرة :

يعود أصل هذه المشكلة إلى الطبيعة غير الكاملة لعقود الوكالة مابين أطرافها، فبناء على تضارب المصالح فكل طرف من أطراف الوكالة يسعى إلى تحميل المخاطرة إلى الطرف المعاكس ويكون عدم ممارسة الطرف الموكل للمهام الإدارية، تبحث هذه الفئة باعتبار نفسها محايدة للمخاطرة على تحميلها على الطرف الوكيل حتى لا تتحمل مصالحهما للأضرار، أما الوكيل فيسعى بدوره إلى اجتناب والابتعاد عن المخاطرة بذلك طبيعة عقد الوكالة.[1]

الشكلرقم:(1-8)يمثل مشاكل نظرية الوكالة



المصدر :بتول محمد نوري،على خلف سليمان،حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة

[1]قطاف عقبة، **دور حوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2019/2018، ص:29

المطلب الثاني:نظرية المنشأة ونظرية تكاليف الصفقات

نتطرق في هذا المطلب إلى كل من نظرية المنشأة ونظرية تكاليف الصفقات

أولا نظرية المنشأة

يرجح بعض المفكرين أن نشأة حوكمة الشركات يرجع إلى نظرية المنشأ بقيادة أدم سميث أحد رواد المدرسة الكلاسيكية الذي نادي بها في القرن الثامن عشر

1–أفكار المدرسة الكلاسيكية:إن ظهور مختلف النظريات الاقتصادية للمؤسسات مرتبط بأعمال المفكر الاقتصادي أدام سميث (Adam Samith)، خاصة فيما تعلق بمبدأ اليد الخفية التي تؤكد على أن الحراك الاقتصادي يتحكم فيه من خلال المصالح الشخصية، أي أن هذه الأخيرة هي المسؤولة عن دفع حركة الاقتصاد ونشاطه دون الحاجة إلى تدخل الدولة، حيث يرى أدم سميث أن الفرد الذي كان من قبل محايدا أصبح بسبب مصلحته الذاتية أو الخاصة عاملا من أجل المصلحة العامة

انطلاقا من هذه الأفكار أصبح النظام الرأسمالي مسيطر على الإنتاج فثارت مسألة الربح، وكيفية تحديده وتقسيمه، وتجمع العمال في المصانع وتحديد الأجر والمسؤوليات من القضايا الأساسية بمعني تعظيم الربحية وتحفيز المؤسسة للإدارة على تحقيق الربح.[1]

2 –انتقادات لنظرية المنشأة

أنتقد ترنبيل(Turnbull) نظرية المنشأة حيث عبر بأنها غير كاملة في ما يتعلق بتطبيق حوكمة الشركات وأصحاب المصالح الأخرى لأنها تقتصر فقط على الشركات العاملة في ظل تنافسية عالية، وأغفلت بعض الأمور المرتبطة مباشرة بحوكمة الشركات مثل المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة والحفاظ على حقوق الاتحادات أو المجتمع (أصحاب المصالح) ولم تتطرق إلى تنظيم العلاقة مع المدرين وغيرها.[2]

[1] حمدي معمر، **دور تطبيق مبادي الحوكمة في دعم نشاط شركات التأمين التعاوني**، أطروحة دكتوراه تخصص بنوك،مالية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2017/2016، ص :91

[2] أحمد على خضر، **حوكمة الشركات** ، دار الفكر الجامعي، مصر، 2012، ص ص: 101- 102

كما وجه كل من متكلاف و كومبيس نقدا لنظرية المنشأة حيث أشار إلى أن نظرية المنشأة لا يمكن أن تعتمد على كفاءة إدارة المؤسسة والحوافز الممنوحة ولكن يجب أن تعتمد بدرجة كبيرة على حسن تطبيق معايير حوكمة الشركات ويجب أن تدعم بأبحاث مستقبلية عن علاقتها بحوكمة الشركات وعلى وجه الخصوص ما تعلق بالمؤسسات الكبرى ووجود عقود غير مكتملة بين الأطراف المختلفة بالمؤسسة وخاصة تداول المؤسسات بأسواق المال[1]

ثانيا : نظرية تكاليف الصفقات

تعتبر نظرية تكاليف الصفقات أحد أهم جذور حوكمة الشركات حيث تم اقتراح هذه النظرية من طرف (coase)سنة 1937 ثم تطورت هذه النظرية سنة 1985 على يد الباحث الأمريكي أوليفر ويليامس (o . williamson)الذي تحصل على جائزة نوبل سنة 2010.

1- مفهوم نظرية تكاليف الصفقات :

هي مجموعة من التعاقدات التي تربط بين كل من مالكي الشركة وعوامل الإنتاج، بمافيها عنصر الإدارة، والتي تهدف إلى تحقيق مصالحها الذاتية بالإضافة إلى مسؤوليتها في التنسيق ومتابعة وتقويم بقية المدخلات الأخرى، وأضاف kleinهذا الإطار التعاقدي يهدف إلى تقليل تكاليف الوكالة مما يؤدي إلى تعظيم الربحية وارتفاع القيمة الكلية للشركة [2]

وعرفت أيضا بأنها مجمل التكاليف الناتجة عن العقود التي تتعلق بانتقال الملكية بين الأفراد أوبين المؤسسات وتكون ناتجة عن عوامل سلوكية وغير سلوكية. [3]

2-نظرية تكاليف الصفقات عند كوز(coase) :

[1] حمد على خضر، **حوكمة الشركات**، مرجع سابق، ص : 102

[2] نسرين بوتة ، **دور حوكمة المؤسسات في تفعيل السوق المالي دراسة حالة بورصة قطر**، أطروحة دكتوراه تخصص الأسواق المالية والبورصات،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة،2022/2021، ص:82

[3] شحرور يمينة، **أثر تطبيق مبادئ الحوكمة على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه تخصص بنوك،مالية،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2022/2021، ص :6

هذه النظرية هي فرع اقتصاد المؤسسة الحديث، والتي نتجت عن مختلف التيارات الاقتصادية الكلاسيكية والنيوكلاسيكية، وموضوع دراستها هو الفضاء التعاقدي الذي يربط المتعاقدين حيث يري commons1932 نظرية تكاليف الصفقات باعتبارها نظرية اقتصادية للترتيبات المؤسسة، تتخذ أساسا الصفقة للتحليل، برزت على يد الاقتصادي الأمريكي(ronald.h. coase)الذي يعتبر مرجعا لهذه النظرية،الذي كتب مقال مؤسس للنظرية (طبيعة الشركة) حيث أثبت فيه أنه ليس في صالح المؤسسة أن تبرم عقدا لمدة قصيرة جدا مع متعهد خارجي، لأنها تنتظر التعظيم إلى غاية أن تكون تكاليف الإنجاز للصفقة الإضافية الأخيرة مساوية لتكاليف انجاز هذه الصفقة في السوق أو أي مؤسسة. [1]

3-فروض نظرية تكاليف الصفقات:وهي في مجملها تقوم على ما يلي

– العقلانية المحدودة :هذا المفهوم تم تطويره من قبل Herbert Simon والمقصود به الرشادة ليست المطلقة وإنما محدودة حيث أن الكفاءة البشرية محدودة بالمعرفة والتعلم على التنبؤ، المهارة، كما أن إخفاء المعلومات قد يساهم في اتخاذ القرار العقلاني في الوقت المناسب.

– الانتهازية: حيث يرى النيوكلاسكيين أن الأطراف تطمح إلى تحقيق مصلحتهم الشخصية، من هذا المنطلق يرى ويليامسون أن طرف يتعرض لانتهازية الطرف الأخر،مما يشكل حالة تضارب في في المصالح بين الأطراف المتعددة،وهذه الفرضية تتعلق بالجانب التحفيزي للسلوك البشري كما تعتبر جوهر نظرية تكاليف الصفقات ولأنه في حالة غياب السلوك الانتهازي ستنفذ العقود بأقل التكاليف الأمر الذي إلى دعم الاهتمام بالتميز بأشكال المؤسسة الاقتصادية والتركيز على السوق. [2]

[1] نسرين بوتة، **دور حوكمة المؤسسات في تفعيل السوق المالي دراسة حالة بورصة قطر**، أطروحة دكتوراه تخصص الأسواق المالية والبورصات،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة بسكرة،2022/2021، ص: 82

[2] نوي فاطمة الزهراء، **أثر تطبيق حوكمة المؤسسية على تحسين أداء البنوك الجزائرية**، أطروحة دكتوراه،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم الاقتصادية ،جامعة بسكرة،2016 /2017، ص:46

المطلب الثالث :نظرية التجذر

سوف نتطرق في هذا الفصل إلىنظرية التجذر ونظرية أصحاب المصالح من خلال التطرق إلى المفاهيم والفرضيات والمعايير...

أولا :نظرية التجذر

تعني كلمة التجذر في الإنجليزية Entrechdmentوترجمتها للغة العربية هي الاستحكام وتعني التحكم والإمساك بزمام الأمور أما بالفرنسية Enracinementوتترجم في اللغة العربية بالتجذر حيث يشير هذا المصطلح إلى أن المدير يرسل جذوره في المؤسسة لتثبيت منصبه، فكلما كانت الجذور عميقة كان من الصعب اقتلاعها وعليه فإن مصطلح التجذر أبلغ حالة في وصف تشبث بالمنصب.[1]

1-تعريف نظرية التجذر

يعرفPigéالتجذر بأنه عملية أو حالة تشكيل شبكة من العلاقات الرسمية وغير الرسمية التي تمكن المسير من التخلص ولوبشكل جزئي من رقابة مجلس الإدارة ومساهميه.

وعليه تسعى نظرية التجذر إلى تفسير سبب وجود هياكل تنظيمية أوأطراف غير أكفاء في سوق تنافسي وكفء، كما أنها تفسر الأساليب والآليات التي تعتمدها الجهات الفعالة (المسيرين) للتجذر والاستمرار في وظائفها والتي من المفترض أن تستخدم لتعزيز كفاءة المؤسسة.[2]

وعرفت أيضا من طرف كل من أليكساندر وبيكيرو أن التجذر يهدف إلى مساحة الحذر والإدراك باستعمال وسائل تحت تصرفهم مثل رأس المال البشري لتحييد الرقابة والرفع من تبعية مجموعة الشركاء المؤسسة.[3]

---

[1]بن شهيدة فضيلة، **دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات**، أطروحة دكتوراه تخصص التدقيق والنظام المالي المحاسبي،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة مستغانم، 2016 /2017، ص:47.

[2]بلقط أميرة، **أثر حوكمة الشركات على أبعاد المسؤولية الاجتماعية**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عنابة، 2020 /2021، ص:61

[3]حنوف عبد الرحمن، **دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري في البنوك المملوكة للدولة**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2017 /2018، ص:22

2-فرضيات التجذر

تفترض نظرية التجذر أن الفاعلين في المؤسسة يطورون استراتيجياتهم للحفاظ على مكانتهم بالمؤسسة والعمل على حرمان المنافسين المحتملين من الدخول إليها، هذا يسمح لهم بالرفع من سلطتهم ومن مساحة إدراكهم لما يجري، حيث أن المدرين يمكنهم استعمال موارد المؤسسة من التجذر والرفع من قدرتهم وسلطتهم والحصول على مزايا (حرية النشاط، الحماية أثناء العمل والمكافآت).[1]

3-**معايير تصنيف تجذر المدرين**

يوجد ثلاث معايير لتصنيف تجذر المديرين في المؤسسة هي كما يلي:[2]

3-1- التجذر الفعالية : صنف جيرارد شارو تجذر المدرين وفق هذا المعيار إلى التجذر المقابل للفعالية الذي يقوم به على التلاعب بالمعلومات والرقابة على الموارد، والتجذر المطابق للفعالية الذي يمر من طريق الاستثمارات التي تخص المدرين.

3-2 -التجذر التنظيمي والسوقي:حسب **كوماز فان** التجذر التنظيمي يشمل حالات يوجه فيها المديرون الاستثمارات نحو الميادين التي يعرفونها جيدا، ويمكنهم ذلك عن طريق وضع أجور مقبولة للمستخدمين، أما التجذر السوقي والذي يعتبر أسلوب أخر لانتهازية المدرين يتم من خلال شبكة علاقات تفضيلية خارجية والتي تضم كل الشركاء الخارجيين للمؤسسة.

3-3 إستراتيجية التلاعب والتحييد:تنتج إستراتيجية التلاعب من عدم التماثل في المعلومات لأطراف علاقة الوكالة والتي يستغلها المديرين في صالحهم، أما إستراتيجية التحييد فتحتاج إلى رقابة داخلية تفرض من قبل مجلس الإدارة وباقي أعضاء المجلس والأجراء لأنها ترتبط أساسا بظهور تكاليف محظورة.

[1] حنوف عبد الرحمن، **دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري في البنوك المملوكة للدولة** مرجع سابق، ص:22

[2] حنوف عبد الرحمن، **مرجع سابق**، ص ص:22-23

خلاصة الفصل الأول

أهم ما تم استخلاصه في هذا الفصل هو أنه يوجد عدة ظروف دعت لوجود حوكمة الشركات من أبرزها انفصال الملكية عن الإدارة وبعده ظهور مشاكل الوكالة وتعارض المصالح بين المدرين والملاك الأمر الذي دعى إلى الحاجة لحوكمة الشركات من أجل إحكام الرقابة على سلوك الإدارة والتأكد من إدارة أموال الشركات بكفاءة وفاعلية بالإضافة إلى الأزمات المالية التي هزات العالم وانهيار عدة شركات كبرى أشهرها مؤسسة ENRON أنرون.

كما تبين أن الأهداف الأساسية لحوكمة الشركات هو مساعد الحوكمة في دعم الأداء وزيادة القدرات التنافسية، وجذب الاستثمارات للشركات، وتحسين الاقتصاد بشكل عام وتدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات المؤسسة، وإجراءات المحاسبة والتدقيق.

ولحوكمة الشركات عدة نظريات ساهمت في تطبيقها وانتشارها حسن تطبيقها من طرف المؤسسات الاقتصادية.

الفصل الثاني

تمهيد:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية من أبرز الأنظمة التي تساعد المؤسسة الإقتصادية للصول إلى الأهداف المسطرة والنتائج المنتظرة، وتفادي الأعمال غير قانونية والانحرافات، والغش والتزوير، من أجل كل هذا يطلب توفر نظام رقابة داخلية فعال يوضع من طرف الإدارة العليا للمؤسسة الاقتصادية ويتم تفعيله على جميع العاملين في المؤسسة الاقتصادية، ومما لاشك فيه إن نظام الرقابة الداخلية أحد أهم النقاط التي ينطلق منها المدقق الخارجي من أجل تصحيح ومعالجة نقاط الضعف ومحاولة تفاديها وتثمين وتشجيع نقاط القوة.

ولتفصيل وتوضيح أكثر تطرقنا في هذا الفصل الذي قمنا بتقسيمه على النحو التالي :

- **المبحث الأول : مدخل إلى نظام الرقابة الداخلية**
- **المبحث الثاني :نظام الرقابة الداخلية:(الأنواع ،المكونات والمقومات)**
- **المبحث الثالث :تقييم نظام الرقابة الداخلية**
- **المبحث الرابع : علاقة الرقابة الداخلية بأليات الحوكمة**

المبحث الأول:مدخل إلى نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية من أبرز الأنظمة التي تساهم في تحسين مردودية المؤسسات الاقتصادية والمالية، لذلك قامت العديد من الهيئات والمنظمات الدولية بتقديم مفاهيم ونماذج تساهم في تعزيز وتقوية نظام الرقابة الداخلية، وتجعله يحقق الأهداف المسطرة من قبل القائمين على المؤسسات الاقتصادية.

المطلب الأول:مفهوم الرقابة، أنواعها وأهدافها:

من خلال هذا المطلب سنستعرض أهم التعريفات التي تناولت مفهوم الرقابة مع إبراز أنوعها وأهدافها في المؤسسة الاقتصادية

أولا– مفهوم الرقابة

التعريف الأول:"هي مجموعة من الأعمال التي تتعلق بمتابعة تنفيذ الخطة وتحليل الأرقام المسجلة للتعرف على مدلولها ، ثم اتخاذ ما يلزم من إجراءات لتنمية تحقيق الأهداف ومعالجة أي قصور في تحقيق هذه الأهداف".[1]

التعريف الثاني:"يقصد بالرقابة Controlالإجراءات والضوابط والتدابير المتخذة من قبل الإدارة بهدف إدارة المخاطر والتخفيف من حدة أثارها، أو تخفيض هذه المخاطر وصولا إلى المستويات المقبولة ،وذلك بهدف زيادة إمكانيات تحقيق غايات وأهداف المؤسسة".[2]

التعريف الثالث :"هي التحقق من أن التنفيذ الذي يتم طبقا للخطة المقررة والتعليمات الصادرة والمبادئ المعتمدة ، وهي عملية اكتشاف عما إذا كانت الأعمال تسير حسب الخطة الموضوعة وذلك بهدف الكشف عن نقاط الضعف وعلاجها وتفادي تكرارها".[3]

---

[1] جمال بوسعيود، **محاولة دراسة واقع تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التجارية جامعة الجزائر3، 2014/2013،ص:57

[2] **أساسيات التدقيق الداخلي**، الجزء الأول، جمعية المدققين الداخليين، 2013،ص:57

[3] جنة أدم إسحاق حيران، **نظام الرقابة الداخلية وأثره في حوكمة الشركات**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتورة في فلسفة المحاسبة والتمويل جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2014، ص:92

ثانيا – عناصر الرقابة

تمر الرقابة بخمسة مراحل رئيسية هي كما يلي :[1]

1–التنظيم :يعتبر التنظيم المرحلة الأولى من مراحل الرقابة حيث أن التنظيم يهدف إلى ترتيب تنفيذ الأداء الفعلي ترتيبا منطقيا منتظما.

2–التوجيه :إن توجيه الأفراد أثناء أداءهم لمهامهم يساعد على تنفيذ الفعلي للمهام طبقا لما خطط لها.

3–المراقبة :بعد التنظيم والتوجيه لنشاط المشروع تأتي المرحلة الثالثة وهي مراقبة الأداء، التي تهدف إلى التأكد من مدى كفاءة الأداء أي أن التنفيذ يتم بما تحقق من أهداف المشروع بأقل تكلفة وأحسن ربحية ممكنة.

4 –التقييم :بعد مراقبة الأداء الفعلي سواء كان مخططا أو غير مخطط، فإن مرحلة التقييم تلي المراقبة لغرض التأكد الفعلي من النتائج تمت طبقا لما أريد لها أن تتم.

5–التقرير :وهي وسيلة الاتصال لتوصيل المعلومات من المصدر إلى المتلقى حيث أنها المرحلة الرقابية المكملة للمراحل السابقة فلابد من توصيل النتائج إلى المستويات الإدارية المختلفة للتصحيح واتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب.

والشكل التالي يوضح مراحل الرقابة

شكل رقم (2–1) يوضح مراحل الرقابة

المصدر :عبد الفتاح محمد الصحن،سمير كامل،**الرقابة والمراجعة الداخلية**،ص:22

[1]عبد الفتاح محمد الصحن، سمير كامل، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، دار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2001، ص ص:22 27

ثالثا– أنواع الرقابة

تنقسم الرقابة إلى أنواع متعدد وذلك وفقا لمجموعة من المعايير وهي كتالي:[1]

1– الرقابة الخارجية :هي ناتج تصرفات وقوي خارجية عن المؤسسة مثل القوانين والتشريعات.

2– الرقابة التنظيمية: هي تتأسس على أيدلوجية المؤسسة على سبيل المثال التزام العاملين بقواعد أداب السلوك المهني .

3– الرقابة الإدارية:هي تختص بأفعال العمال والإداريين بهدف الوصول إلى أهداف وغايات المؤسسة .

4– رقابة التشغيل :تهدف إلى مساعد المؤسسة في إدارة الأنشطة والعمليات.

5– الرقابة المالية :تختص بمراقبة الترخيص بالعمليات الواجب تسجيلها بطريقة سلمية.

6– رقابة الأمن والحماية :تختص بتأمين موارد المؤسسة وحمايتها مثل الأصول والمعدات و الأدوات.

شكل رقم(2-2) يوضح أنواع الرقابة

المصدر:من إعداد الطالب إعتمادا على ماسبق

[1] رائد محمد عبد ربه، **المراجعة الداخلية**، الجنادرية للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص14

المطلب الثاني :مفهوم نظام الرقابة الداخلية

تعددت المفاهيم لنظام الرقابة الداخلية حيث تطرقها عدة منظمات وكتاب وخبراء وفي ما يلي أهم التعريفات

1 –التعريف حسب المنظمات والمؤسسات الدولية

لقد قامت الكثير من المنظمات الدولية والمهنية بوضع تعريف خاص بنظام الرقابة الداخلية ومن أبرز هذه التعاريف فيما يلي :

عرف معهد المدققين الداخليين: "الرقابة الداخلية أنها الخطة التنظيمية والسجلات التي تهدف للمحافظة على موجودات المؤسسة وضمان كفاية استخدامها والتأكد من سلامة ودقة السجلات المحاسبية ،بحيث تسمح بإعداد بيانات مالية يعتمد عليها ومحضرة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها".[1]

تعريف لجنة طرق التدقيق التابعة للمهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين :"الرقابة الداخلية هي الخطة التنظيمية وجميع الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبنها المؤسسة لحماية الأصول ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات الإدارية المحددة مسبقا".[2]

تعريف اللجنة الرعية للمنظمات COSO:"الرقابة الداخلية هي العملية المتخذة من قبل مجلس الإدارة ، الإدارة والموظفين الآخرين من أجل توفير مصداقية معقولة فيما يتعلق بتحقيق أهداف المؤسسة وفعالية وكفاءة العمليات، وهذا بالاعتماد على الالتزام بالقوانين واللوائح والتقارير المالية والإدارية".[3]

[1] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان، 2006، ص:81

[2] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، مرجع سابق، ص: 81

[3] على عمر عبد الصمد، **محاضرات في التدقيق المحاسبي**، مطبوعة مقدمة لطلبة اللسانس و الماستر، 2018/2017، ص: 85

تعريف نموذج الرقابة الكندي COCO:"الصادر عن المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين على أن نظام الرقابة الداخلية هو عنصر من عناصر التنظيم (بما فيها الموارد، العمليات الثقافة والمهام) التي تساعد على تحقيق الأهداف".[1]

تعريف الإتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC):"نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية ومجموعة الطرق والإجراءات المستعملة لأجل حماية الأصول ومدى صحة الدفاتر المحاسبية، وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية التي لها مصداقية".[2]

تعريف المجمع العربي للمحاسبين القانونيين :"أن مصطلح الرقابة الداخلية يشير إلى كل السياسات والإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة في المؤسسة الاقتصادية، لتساعد في التأكد من تحقق الأهداف الرئيسية للإدارة إلى أقصى حد ممكن بفاعلية وانتظام".[3]

تعريف الهيئة الفرنسية للخبراء المحاسبين(ECCA):"أن نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى تدعيم الأداء وتحسينه مما يؤدي إلى رفع الكفاءة الإنتاجية".[4]

2-التعريف حسب الباحثين والكتاب

لقد قام الكثير من الباحثين والكتاب بوضع تعريف خاص بنظام الرقابة الداخليةومن أبرز هذه التعاريف فيمايلي :

التعريف الأول :"الرقابة الداخلية هي الخطة التنظيمية وكل الطرق والاجراءات والأساليب التي تصمم وتنفذ من طرف مجلس الإدارة والإدارة والموظفين الأخرين من أجلتوفير تأكيد معقول حول تحقيق

[1] قيداون أبوبكر الصديق، **التدقيق الداخلي ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية كآلية لإدارة المخاطر في البنوك الجزائرية** ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التجارية ، جامعة الشلف، 2019/2018، ص:69

[2] سفاحلو رشيد، **أهمية تكييف نظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة(ISA)في ظل تبني المعايير الدولية للمحاسبة(IFRS)**،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوما لتسيير، جامعة الشلف، 2017/2016،ص:36

[3] رواء غازي عبد الواحد، **دور نظام الرقابة الداخلية في تعزيز الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية**، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية و الإدارية والمالية ، مجلد رقم 11، عدد 4، 2019، ص:385

[4] زياد عبد الحليم الذيبة، **دور نظام الرقابة الداخلية في مواجهة الفساد المالي في المؤسسات**، مجلة رماح للبحوث والدراسات، عدد35، 2019،ص:87

أهداف المؤسسة في حماية الأصول وكفاءة وفعالية عمليتها التشغلية والمالية والإستخدام الأمثل لمواردها المالية وملائمة المعلومات وأحترام القوانين التي تخضع لها المؤسسة".[1]

التعريف الثاني:عرف الصبان والفيومي نظام الرقابة الداخلية على أنها الخطة التنظيمية والمقاييس الأخرى المصممة لتحقيق الأهداف التالية :[2]

- حمياة الأصول؛
- اختيار دقة ودرجة الاعتماد على البينات المحاسبية؛
- تشجيع العمل بكفاءة؛
- تشجيع السياسات الإدارية؛

التعريف الثالث: "الرقابة الداخلية تتضمن خطة التنظيم وكل ما يرتبط بها من وسائل والمقاييس التي تستخدم في المؤسسة، بقصد حماية الأصول وضمان الدقة الحسابية للبيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها كما تهدف إلى الارتقاء بالكفاية الإنتاجية وتشجع السير حسب السياسات الإدارية المرسومة وتوفير المعلومات الملائمة".[3]

التعريف الرابع: "تعتبر الرقابة الداخلية منهج علمي يقوم به مجموعة من الأشخاص في المؤسسة الاقتصادية لتزويد الإدارة بتأكيدات معقولة حول تحقق الأهداف المعبر عنها بمصداقية التقارير المالية وضمان تطبيق القوانين واللوائح، وكشف الأخطاء ومعالجتها".[4]

---

[1] بوسكين حمزة، **فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التجارية، جامعة البليدة 2، 2016/2015، ص :42

[2] مسعود كسكس، قداري زرباني، إسماعيل قزال، **تأثير تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مجلة إضافات الاقتصادية، مجلد رقم03،عدد02، 2019،ص:47

[3] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة معمقة في تدقيق الحسابات**، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص ص :162- 163

[4] وعد هادي عبد الحساني، خولة حسين حمدان، **تقويم فاعلية الرقابة الداخلية للنشاط الزراعي للتحقيق تنمية مستدامة**، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، مجلد 16 العدد 50، 2020، ص:149

3- تطور تعريف نظام الرقابة الداخلية

كغيره من التعاريف شهد تطورا ملازما لتطور الأنشطة الاقتصادية ودور المؤسسة، بالإضافة إلى المفاهيم المرتبطة بالملكية، وتحقيق الأرباح وعلى هذا الأساس كانت المراحل التالية :

3-1 المرحلة الأولى: كان الشكل السائد للمشروعات هو المؤسسة الفردية، واهتمام أصحاب هذه المؤسسة بحماية النقدية من السرقة أو الاختلاس ثم امتدت هذه الوسائل لتشمل بعض الأصول الأخرى من أهمها المخزون.

3-2 المرحلة الثانية: كبر حجم المؤسسات بالتالي عملياتها، تبعا لذلك تطور تعريف نظام الرقابة الداخلية ليشمل مجموعة الوسائل والإجراءات التي تساعد على تقليل احتمالات الأخطاء والغش بالإضافة إلى حماية النقدية والأصول الأخرى، في هذه المرحلة ركز تعريف نظام الرقابة الداخلية على الوسائل والإجراءات التي تهدف إلى التقليل من الغش والأخطاء بالإضافة إلى حماية أصول المؤسسة.

3- 3 المرحلة الثالثة : في عام 1949 زاد الاهتمام بتحقيق كفاءة استخدام الوارد المتاحة للمؤسسة، حيث تم تعريف الرقابة الداخلية بأنها تشمل الخطة التنظيمية وجميع الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبنها المؤسسة لحماية أصولها، وفحص دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها.

3-4 المرحلة الرابعة :في هذه المرحلة أصبح ينظر لنظام الرقابة الداخلية بمنظور شامل والذي يرى أن نظام الرقابة الداخلية يشمل كافة النظم الفرعية .

3-5 المرحلة الخامسة :أصبح ينظر لنظام الرقابة الداخلية على أساس الهدف منها حيث تم تصنيف أربعة أهداف تسعي الإدارة لتحقيقها وهي الالتزام بالقوانين والتشريعات، توفير معلومات مالية موثقة، استغلال الموارد بكفاءة وحماية الأصول.

3-6 المرحلة السادسة :مع تزايد مخاطر الأعمال والتوجهات التي شهدتها ممارسات الأعمال وتعقدها أصبح مدخل إدارة المخاطر هو السائد كمنظور جديد لمدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وقدرته على تحقيق الأهداف التي أنشئت من أجلها المؤسسة.[1]

المطلب الثالث : أهمية وخصائص نظام الرقابة الداخلية

في هذا المطلب سوف يتم الطرق الى اهم خصائص نظام الرقاية الدالخية واهداف هذا النظام داخل المؤسسات الاقتصادية

أولا– خصائص نظام الرقابة الداخلية: يوجد العديد من الخصائص التي يجب أن تتوفر في نظام الرقابة الداخلية حتى يتسنى له تحقيق الأهداف المسطرة ومن هذه الخصائص ما يلي :

1– وجود خطة تنظيمية: إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يتطلب إعداد خطة تنظيمية توضح اختصاصات ومسؤوليات كل إدارة بدقة ووضوح.

الإجراءات التي تضع الخطة التنظيمية موضع التنفيذ هي كالتالي :[2]

– تحديد اختصاصات الإدارات المختلفة بحيث تكون مكملة لبعضها البعض؛

– توزيع الواجبات بين الموظفين حتى لا ينفرد أحدهم بعمل الأخر؛

–تقسيم العمل بين الموظفين والأقسام حيث يتم الفصل بين المسؤوليات؛

– توزيع المسؤوليات بين الإدارات والموظفين بشكل واضح حتى يمكن تحديد المسؤوليات عند أي خطاء؛

[1] محمد عبد الرحمان عبد الغفار، محمد محمود أحمد صابر، **مقترح لتدعيم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية**، مجلة الدارسات التجارية المعاصرة، مجلد رقم 09، عدد 15، 2023، ص:205-206

[2] رضا خلاصي، **مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة**، دار هومة، الجزائر، 2013، ص ص :140- 142

2- وجود نظام محاسبي متكامل: هو عبارة عن مجموعة من المبادئ والأسس العلمية والطرق والأساليب والإجراءات التي تتبع لتحقيق العمليات المالية وتسجيلها وتبويبها وقياس نتائجها وعرضها على تقييم الأداء وترشيد إدارة المؤسسة الاقتصادية فيما تتخذ من قرارات .

يقوم النظام المحاسبي المتكامل على عدة دعائم أهمها ما يلي :

- مبادئ وأسس وقواعد محاسبية تحكم التكييف أو التوجيه المحاسبي المالية والتي يمكن قياسها والتعبير عنها بوحدات مالية ويتعين تحديد مفاهيمها بكل وضوح؛

- طرق وأساليب وإجراءات فنية يتعين إتباعها للتحقق من صحة العمليات وجديتها ولضمان دقة تسجيلها وتبويبها في الدفاتر والسجلات المستخدمة من واقع مستندات سليمة

- مجموعة الدفترية :ويقصد بها مجموعة الدفاتر والسجلات والبطاقات التي تستخدم في المؤسسة غرض تسجيل عملياتها المحاسبة والمالية ، ويجب أن يراعى في المجموعة الدفترية ترقيمها وإمضاءها من طرف مدير المؤسسة.

- مجموعة المستندية: وتضم جميع المستندات المختلفة المستخدمة في المؤسسة، ويجب أن يضمن كل سجل أو مستند الهدف من تصميمه ويخدم أغراض الرقابة الداخلية.[1]

3-الملائمة: يجب أن يتلاءم نظام الرقابة الداخلية مع طبيعة نشاط المؤسسة وحجمها فالمؤسسات الصغيرة التي تقوم بأعمال غير معقدة تحتاج لنظام سهل وبسط، أما المؤسسات الكبيرة ذات العمليات المعقدة تستوجب استعمال أدوات رقابية أكثر تعقيدا.[2]

4- الوضوح :حيث يشمل ما يلي :[3]

- وضوح الهدف من الرقابة؛

---

[1] كمال عبد السلام علي، خالد المعتصم، **أصول المراجعة**،كلية التجارة، جامعة المنصورة، 2003، ص ص: 192- 193

[2] كريفار مراد، **أهمية نظام الرقابة الداخلية في الرفع من كفاءة نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة الشلف، 2019/2018، ص ص:67- 68

[3] كريفار مراد، **مرجع سابق ذكره**، ص:69

- وضوح الأساليب الرقابية؛

- وضوح المؤشرات المعتمدة لمراقبة النتائج؛

- وضوح نظام البلاغ عن الانحرافات أو الخلل؛

5- المرونة :أي أن تكون الوسائل الرقابية والمعايير المستخدمة قابلة للتطوير والتعديل بما يتلائم و تغير الظروف والمحيط الذي تتواجد فيه المؤسسة.

6- الفعالية:يجب أن يحقق نظام الرقابة الداخلية الخدمة المطلوبة منه وهي منع وقوع الأخطاء و الانحرافات قبل وقوعها، واكتشاف ومعرفة أسبابها إذا وقعت وتصحيحها في أقرب وقت إذا أمكن.

7- الدقة :يجب أن يوفر نظام الرقابة الداخلية معلومات دقيقة وصحيحة بشكل فوري عن طبيعة الأداء في المؤسسة.[1]

8-التوقيت المناسب: يجب على القائمين بمختلف الأنشطة الرقابية مرعاة الوقت المناسب خاصة القائمين على إعداد التقارير، وذلك من أجل توصيل المعلومات واستغلالها في الوقت المناسب قبل أن تفقد المعلومة أهميتها وقيمتها.

9-توفير النفقات :يساعد نظام الرقابة الداخلية في الحد من الانحرافات وبالتالي تقليل من النفقات والخسائر التي ترتبط به

10-الاستمرارية :تعني اتفاق النظام الرقابي المقترح مع حجم ونشاط المؤسسة الذي تتم الرقابة عليه

11- التكامل: يوضح التكامل إلى ضرورة استيعاب نظام الرقابة الداخلية لجميع المعايير الخاصة بالرقابة الداخلية والخطط التنظيمية.[2]

---

[1] **نفس المرجع السابق**، ص:69

[2] لويزة بهاز، حورية عجيلة، صفية مصطفى، **دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية**، مجلة أراء للدارسات الاقتصادية والإدارية، مجلد رقم 01، عدد 02، 2019، ص:31

ثانيا–أهمية نظام الرقابة الداخلية

تكمن أهمية الرقابة الداخلية من خلال مساعدة الإدارة في تحقيق الأهداف التي المخططة والبرامج المسطرة حيث تكمن هذه الأهداف في ما يلي :[1]

1– الكشف عن الانحرافات والمخالفات :الرقابة الداخلية تساعد المؤسسة في اكتشاف الانحرافات والأخطاء مبكرا؛

2– تحديد الفرص : تتمثل أهمية الرقابة الداخلية في مساعدة الإدارة في تحديد الفرص الاستثمارية الحالية والمستقبلية؛

3– اتخاذ القرارات :تساعد الرقابة الداخلية إدارة المؤسسة في اتخاذ القرار بشكل سليم ووضع إستراتيجيات مستقبلية للمؤسسة ؛

4– التعامل مع الحالات المعقدة :تعمل الرقابة الداخلية على إدارة المواقف المعقدة والصعبة التي تواجه إدارة المؤسسة، بسبب اتساع حجم المؤسسة أو اتساع نشاطها ؛

4– لا مركزية السلطة في حالة وجود نظام رقابة و قوي وفعال يعطي أمان لإدارة المؤسسة بتفويض صلاحيات وتقسيم المهام ؛

5– الرقابة المالية تقترح على الجهات الخاضعة لرقابتها كل ما هو جديد في المجال المالي والمحاسبي

ثالثا– أهداف نظام الرقابة الداخلية

نظام الرقابة الداخلية العديد من الأهداف حيث أن كل هدف يسعى إلى خدمة المؤسسة ومساعدتها بالشكل الذي يمكنها من تحقيق الأهداف العامة والمسطرة ، والهدف الرئيسي لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة هو تحقيق الانسجام بين تصرفات وسلوك الأفراد والأهداف التشغيلية للمؤسسة وتتمل الأهداف في ما يلي :

[1]محمد حيدر موسى شعت، **أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية**، رسالة أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، ا لجامعة الإسلامية غزة، 2017، ص :28

1- حماية المؤسسة

النظام الفعال للرقابة الداخلية لابد أن يهدف إلى المحافظة على ممتلكات، وهذا الهدف لا يشمل فقط الأصول المادية (المخزون، المعدات والأدوات) بل لابد من أن يضمن سلامة بعض العناصر الأخرى والمتمثلة في :[1]

- العنصر البشري وهو أهم عنصر بالمؤسسة وبالتالي يجب الحفاظ عليه وتقليل من نسبة الأخطار التي يتعرض لها؛

- صورة المؤسسة تجاه محيطها الخارجي والتي قد تنهار بسبب حادث مفاجئ راجع إلى الإدارة والتحكم السئ في العمليات التي تقوم بها المؤسسة؛

- الحفاظ على المعلومات السرية المتعلقة بالمؤسسة؛

بالإضافة إلى هذا تتحقق حماية المؤسسة عن طريق :[2]

- **الوقاية من الأخطاء المتعمدة** : التي قد ترتكب عن معالجة العمليات بقصد إخفاء، أوغش أوختلاس مثل عدم إجراء قيد محاسبي أوالتحريف المقصود في السجلات ،إدراج أسماء وهمية في كشوف الأجور؛

- **الوقاية من الأخطاء غير المتعمدة** :التي تحصل عادة عن طريق التطبيق الخاطئ للمبادئ والقواعد المحاسبية أوالجهل بها عند العاملين؛

- **المحافظة على الأصول من الاختلاس والسرقة** :وأمثلتها التصرفات التي ترتكب وتدخل في نطاق الغش والإختلاس والسرقة مثل الإستلاء على بعض أموال المؤسسة دون وجه حق؛

[1] أديبة عبد الباقي محمد سعد، **الرقابة الداخلية حسب نموذج (COSO) وأثرها في تحسين التحفظ المحاسبي وجودة التقارير المالية** مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتورة فلسفة في المحاسبة جامعة النلين، 2019، ص: 44

[2] خاجد بن علية، **الرقابة الداخلية كأداة لدعم استقرار النظام المصرفي**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الاغواط، 2006/2005، ص: 8

2-دقة البيانات المحاسبية

ضمان تحقيق الدقة الحسابية للبينات المحاسبية بمايكفل سلامة المعلومات والتقارير التي يتم إعدادها داخل المؤسسة.

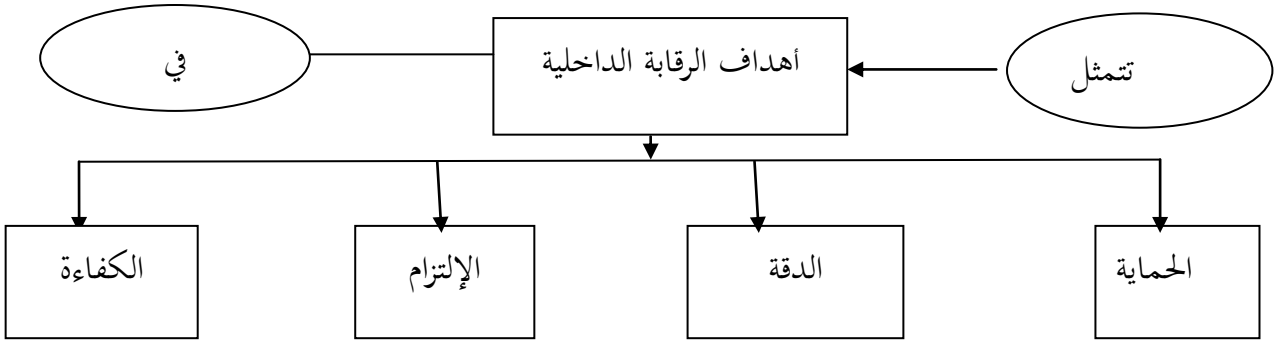
3-الإلتزام بالسياسات الإدارية

ويتم الإلتزام بمجموعة الخطط والسياسات والأجراءات المتكاملة، التي تغطي جوانب المؤسسة كافة وتصدر المؤسسة تعليمات إلى منفذي العمليات المختلفة عبر المستويات الإدارية، سواء كانت هذه القرارات والتعليمات كتابية أو شفوية، فإنها تخضع لعملية التنقيح أوالتعديل بما يؤدي إلى عدم فهم القصد منها من جانب المنفذين، الأمر الذي يستوجب أن تكون هذه القرارات واحة وملائمة لا تحمل التأويل حتى يمكن التقيد بها.[1]

4- الإستخدام الكفء للموارد

يعني إستخدام الموارد وتجنب أوجه الإسراف والقصور في التبذير في استخدام الموارد المتاحة ومنه يتم الإرتقاء بالكفاية الإنتاجية في استخدام تلك الموارد.[2]

شكل رقم (2-3)يوضح أهداف الرقابة الداخلية



المصدر : عبد الفتاح الصحن، محمد السيد، **الرقابة والمراجعة الداخلية، ص:132**

[1]حسين يوسف القاضي، و آخرون، **التدقيق الداخلي**، منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد، 2008/2007، ص :71

[2]حسين يوسف القاضي، و آخرون، **التدقيق الداخلي**، مرجع سابق، ص:71

المطلب الرابع :العوامل التي ساعدت على تطور نظام الرقابة الداخلية

إن اهتمام المؤسسة الاقتصادية بنظام الرقابة الداخلية يرجع لعدة أسباب وعوامل و التي نذكرها في ما يلي :

أولا– حجم المؤسسة

إن اتساع حجم المؤسسة من بين أهم العوامل التي أدت بالمؤسسة إلى الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية حيث أن كبر حجم المؤسسة وتشعب نشاطها خلق صعوبة لإدارة المؤسسة، نتيجة لتعدد عمليتها وتنوع مشكلاتها وتشعب الهيكل التنظيمي وتعقده، استخدام عدد كبير من الموظفين والعمال أدى ذلك إلى فقدان الصلة المباشرة، التي كانت قائمة عندما كان حجم صغيرا.[1]

ثانيا– رغبة المؤسسة في تقديم بيانات صحيحة

إذا كانت الإدارة ترغب في الظهور بالمظهر الحسن تجاه الملاك أو المساهمين أو الدولة، فإنها مجبرة على تقديم البيانات الصحيحة والدقيقة إلى الجهات التي تستخدم تلك البيانات في اتخاذ القرارات، فإذا كانت البيانات خاطئة أو مضللة، أو تأخر معاد تقديمها، فإنه تقع على الإدارة تنص عليها مختلف القوانين،كما تهتم الإدارة العليا بأن تقدم لها بيانات قابلة للتصديق وأن تتخذ القرارات من المستويات الإدارية الأخرى كما يستدعي الأمر وجود تلك البيانات حاضرة وصحيحة عند الطلب، ولا يتسنى لها إلا إذا أعدت نظاما فعالا للرقابة الداخلية .[2]

ثالثا– لابد على إدارة المؤسسة من الحصول على عدة تقارير دورية عن الأوجه المختلفة لنشاطها من أجل اتخاذ القرار المناسب والصحيح ولرسم سياسة المؤسسة في المستقبل لابد من وجود نظام رقابة سليم يطمئن الإدارة على صحة التقارير التي تقدم للإدارة وتعتمد عليها في اتخاذ القرارات.[3]

---

[1] حسين يوسف القاضي، حسين أحمد ممدوح،عصام نعمة قريط، **أصول المراجعة**، منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد، الجزء الأول، 2014، ص: 290

[2] بوسبعين تسعديت، **محاضرات نظام الرقابة الداخلية**، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثالثة علوم المالية ومحاسبة، جامعة البويرة،2020/2019، ص :12

[3] كلبوتي حمزة، **أثر تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات نظام الرقابة الداخلية**، الطبعة الأولى، الموصل، 1999، ص 34:

رابعا– تطور إجراءات التدقيق

لقد تحولت عملية التدقيق من كاملة تفصيلية إلى اختيارية تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية، ذلك الأسلوب الذي يعتمد في تقرير حجمه وكمية اختباراته على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل في المؤسسة.

خامسا– اضطرار إدارة المؤسسة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض المدراء الفرعيين

تقوم إدارة المؤسسة بتفويض بعض السلطات والمسؤوليات إلى بغض المدراء الفرعيين، خاصة في شركات المساهمة، وهو الذي أدي إلى انفصال الملكية عن الإدارة الفعلية للمؤسسة، حيث أصبح هؤلاء الملاك ممثلين في الجمعية العامة للمساهمين مسندين الإدارة إلى جزء منهم (مجلس الإدارة) وهذا الأخير غير قادر على إدارة المؤسسة بمفرده يقوم بتفويض جزء من سلطات إدارة المؤسسة.[1]

[1] عثماني فؤاد، **دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة الخدمة العمومية** مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة بومرداس، 2016/2015، ص :10

المبحث الثاني :نظام الرقابة الداخلية:(الأنواع ،المكونات والمقومات)

سوف يتم التطرق في هذا المبحث إلى كل من أنواع الرقابة الداخلية وكذا مكونات نظام الرقابة الداخلية والمقومات الأساسية التي يقوم عليها هذا النظام.

المطلب الأول : أنواع نظام الرقابة الداخلية

لكي يحقق نظام الرقابة الداخلية أهداف لابد من تقسيمه إلى الأقسام التالية

أولا–الرقابة المحاسبية

تتمثل الرقابة المحاسبية في الخطة التنظيمية والوسائل والإجراءات التي تعتني بصفة رئيسية بطرق مناسبة للمحافظة على الأصول ودقة البيانات المحاسبية وإجراءات اعتماد العمليات والتصريح بتنفيذها وفصل الواجبات المتعلقة بإثبات العمليات في السجلات وإعداد التقارير المالية وتتمثل وسائل الرقابة المحاسبية في ما يلي :

1–طريقة القيد المزدوج

إن إتباع طريقة القيد المزدوج عند إثبات العمليات المحاسبية في الدفاتر وما يترتب عليها من توازن حسابي في جميع مراحل النظام المحاسبي يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء فعدم التوازن الحسابي في أي مرحلة من مراحل النظام المحاسبي القائم على أساس القيد المزدوج معناه وجود خطأ في تلك المرحلة .[1]

2– ميزان المراجعة

إعداد ميزان المراجعة بشكل دوري والعمل على إجراء تطابق بين الحسابات الإدارية السجلات عقب كل تسجيل .[2]

---

[1] قيداون أبوبكر الصديق، **التدقيق الداخلي ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية كآلية لإدارة المخاطر في البنوك الجزائرية** مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتورة في علوم التجارية، جامعة الشلف، 2018/ 2019ص: 72

[2] عبد الرزاق محمد عثمان، **أصول التدقيق والرقابة الداخلية للمرحلة الثالثة /قسم المحاسبة** الطبعة الثانية، الموصل، 1999، ص :110

3- نظام الجرد المستمر

إتباع نظام الجر المستمر والمفاجئ للمخازن ومطابقة الرصيد الفعلي (مسجل في دفتر الجرد) والرصيد الحقيقي (الفعلي)؛

4 – إرسال المصادقات للعملاء

القيام بإرسال مصادقات للعملاء والمجهزين وتدقيق كشوفات البنك مع حساب البنك وإجراء التسوية بشكل دوري ؛

5-قيود التسوية:

عدم إجراء قيود التسوية وتصحيح الأخطاء إلا بعد موافقة المسؤول عن ذلك

6- الحسابات الختامية

تحضر الحسابات الختامية بانتظام وبشكل دوري (شهرية، الثلاثي الأول، السداسي الأول، سنوية)[1].

-أهداف الرقابة المحاسبية

للرقابة المحاسبية هدفان عامان وأربعة أهداف تشغيلية حيث أن الأهداف العامة تتمثل في حماية الأصول والتأكد من توفر الثقة في الدفاتر، أما الأهداف التشغيلية فهي التصريح بأداء العمليات وأداءها فعلا وقيد العمليات كما نبرز أهداف الرقابة المحاسبية في ما يلي :

- أن العمليات يتم تنفيذها طبقا لتعليمات إدارة المؤسسة؛

- السماح بإعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

[1]قيداون أبوبكر الصديق، **التدقيق الداخلي ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية كألية لإدارة المخاطر في البنوك الجزائرية**، مرجع سابق، ص :73

– التعامل مع الأصول لا يسمح به إلا بتصريح من طرف الإدارة ؛[1]

– تحديد المسؤوليات والفصل بين الوظائف المتعارضة في القسم بحيث لا يسمح لأي شخص القيام بعملية واحدة من بدايتها إلى نهايتها ؛

– استخدام طريقة القيد المزدوج؛

– إعداد موازين المراجعة الدورية؛[2]

ثانيا– الرقابة الإدارية :تشتمل على خطة التنظيم والوسائل والإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية، وهي تعتمد في سبيل تحقيق أهدافها على وسائل متعددة مثل الكشوفات الإحصائية والدراسات والتقارير والرقابة على الجودة، الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية واستخدام الخرائط والرسوم البيانية وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين[3]

وتتحقق الرقابة الإدارية من خلال الجوانب التالية [4]:

– تحديد الأهداف العامة للمؤسسة وكذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارة ، والأقسام التي تساعد في تحقيق الأهداف العمة مع وضع تصنيف دقيق لهذه الأهداف حتى يسهل تحقيقها؛

– وضع نظام لتقدير عناصر النشاط في المؤسسة على اختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالية لتكون التقديرات الأساس في عقد المقارنات وتحديد الإنحرفات السلبية بصفة خاصة؛

---

[1]عليا عز الدين عثمان محمد، **فاعلية نظام الرقابة الداخلية في مكافحة الفساد المالي الجزائرية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة الجزيرة، 2021، ص :22

[2]الوليد الطيب إبراهيم محمد، **الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في زيادة كفاءة نظام الرقابة الداخلية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة النيلين، 2021ص : 54

[3]عبابية أسماء، **إعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي كآلية لتفعيل الحوكمة**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتورة في علوم المالية والمحاسبة، جامعة مستغانم، 2020/2019، ص: 84

[4]كريفار مراد، **أهمية نظام الرقابة الداخلية في الرفع من كفاءة نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتورة في علوم المالية والمحاسبة، جامعة الشلف، 2020/2019،ص :84

– وضع نظام لمراقبة الخطة التنظيمية في المؤسسة لضمان تحقيق ما جاءت به الإجراءات وبالتالي تحقيق الأهداف الموضوعة؛

– وضع نظام خاص للسياسات والإجراءات المختلفة للعناصر الهامة للاسترشاد بها، كسياسات وإجراءات البيع، سياسات وإجراءات الشراء، سياسات وإجراءات الإنتاج.

جدول رقم :(2–1)أوجه المقارنة بين الرقابة المحاسبية والإدارية

أوجه المقارنة	الرقابة المحاسبية	الرقابة الإدارية
الهدف من الرقابة	–حماية الأصول من السرقة والضياع والاختلاس وسوء الاستخدام – التحقق من دقة المعلومات الواردة في القوائم والتقارير المالية	– التحقق من كفاءة العمليات التشغيلية – التحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات التي وضعتها إدارة المؤسسة
طبيعة عملية الرقابة	–التحقق من تنفيذ العمليات المؤسسة وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة – التحقق من أن عمليات المؤسسة قد تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما	– التحقق من تنفيذ وتطبيق الإجراءات والسياسات الإدارية

المصدر :أو سعيد نيسة، **دور المراجعة الداخلية في كشف إختلات الرقابة الداخلية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتورة في علوم المالية والمحاسبة، جامعة بومرداس، 2021/2020، ص: 94

ثالثا الضبط الداخلي

يعرف الضبط الداخلي بأنه ذلك النظام الموضوع وما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تهدف إلى ضبط عمليات المشروع ومراقبتها بطريقة تلقائية ومستمرة، وذلك بجعل عمل كل موظف بالمؤسسة يراجع بواسطة موظف أخر ،وذلك لضمان سير العمل وعدم وقوع أخطاء أو غش أو تلاعب بأصول المؤسسة وحساباتها، أو مجموعة الوسائل والمقاييس والأساليب التي تضعها الإدارة بغرض ضبط

عملياتها بطريقة تلقائية مستمرة لضمان حسن سير العمل وعدم حدوث الأخطاء أو الغش أو التلاعب أو الاختلاس في أصول المؤسسة وسجلاتها وحساباتها.

1-أهمية الضبط الداخلي

إن الضبط الداخلي يعتمد تقسيم العمل وتحديد السلطات والمسؤوليات والواجبات والفصل بين المسؤوليات والاختصاصات للوظائف المختلفة بحيث لا يقوم موظف واحد بعملية كاملة.

2-أهداف الضبط الداخلي

يهدف الضبط الداخلي إلى ما يلي :

- حماية أصول المؤسسة وسجلاتها؛
- حماية دفاتر المؤسسة من الضياع أو سوء الإستعمال

3-عيوب الضبط الداخلي :

أن تطبيق الضبط الداخلي يحتاج إلى عدد كبير من الموظفين لذا لا نجده مطبق بطريقة كاملة إلي في المؤسسات الكبيرة لارتفاع تكلفته.[1]

رابعا- خطوات نظام الرقابة الداخلية

لنظام الرقابة الداخلية أربع خطوات نتناولها كما يلي[2]:

1- **تحديد الأهداف** :يتطلب نظام الرقابة الداخلية وجود أهداف محددة مسبقا لقياس الأداء الفعلي، حيث لا توجد رقابة إلا بوجود أهداف

2-**وضع معايير الأداء**

لمعايير الأداء ثلاثة أساليب نوضحها كما يلي :

- معايير تاريخية وإحصائيات تستند إلى خبرات المؤسسة وتجاربها السابقة؛
- معايير مقارنة، تعتمد المؤسسة على تجارب الآخرين في نفس نشاط ها؛
- معايير الزمنية، وهي اختيار الوقت المحدد لإنجاز عمل معين

[1]عصام الدين محمد متولي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، دار الكتاب الجامعي صنعاء، 2009، ص ص121-122

[2]عماد محمود رحاحلة، **فاعلية وحدة الرقابة والتدقيق الداخلي في الجامعة الأردنية وسبل تفعيلها**، مجلة الدراسات، العلوم التربوية مجلد 43 الملحق01، الجامعة الأردنية، 2016، ص 637

3- مقارنة الأداء الفعلي مع المعايير :العرض من هذه المقارنة هو الكشف عما إذا كان هناك اختلاف بين المخطط له والأداء الفعلي المحقق

4- تجزئة الانحراف الكلي :لابد لإدارة المؤسسة من معرفة أسباب الانحراف ليتم تعديله وتصحيحه بالإجراءات التي تصب في صالح المؤسسة .

المطب الثاني :مقومات نظام الرقابة الداخلية

يبنى نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الركائز والمقومات التي من خلالها يتمكن من تحقيق أهدافه، حيث تتمثل هذه المقومات في المقومات المحاسبية والمقومات الإدارية والتي هي كما يلي :

أولا- المقومات المحاسبية

يتضمن الجانب المحاسبي على مجموعة من الطرق والوسائل والتي يمكن تناولها على النحو التالي :

1- الدليل المحاسبي

يتضمن الدليل المحاسبي عمليات تبويب الحسابات بما يتلاءم مع طبيعة المؤسسة الاقتصادية ونوع النظام المحاسبي المستخدم والأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها، ويقسم الدليل المحاسبي إلى حسابات رئيسية وحسابات فرعية ويتم شرح كيفية تشغيل الحساب وتوضيح طبيعة العمليات التي تسجل فيه وبصفة عامة يجب مراعاة الأتي عند إعداد الدليل المحاسبي :

- يتضمن الدليل المحاسبي كل حسابات المؤسسة، نتائج أعمالها والمركز المالي؛
- ضرورة توفر حسابات مراقبة إجمالية هدفها ضبط الحسابات الفرعية [1]

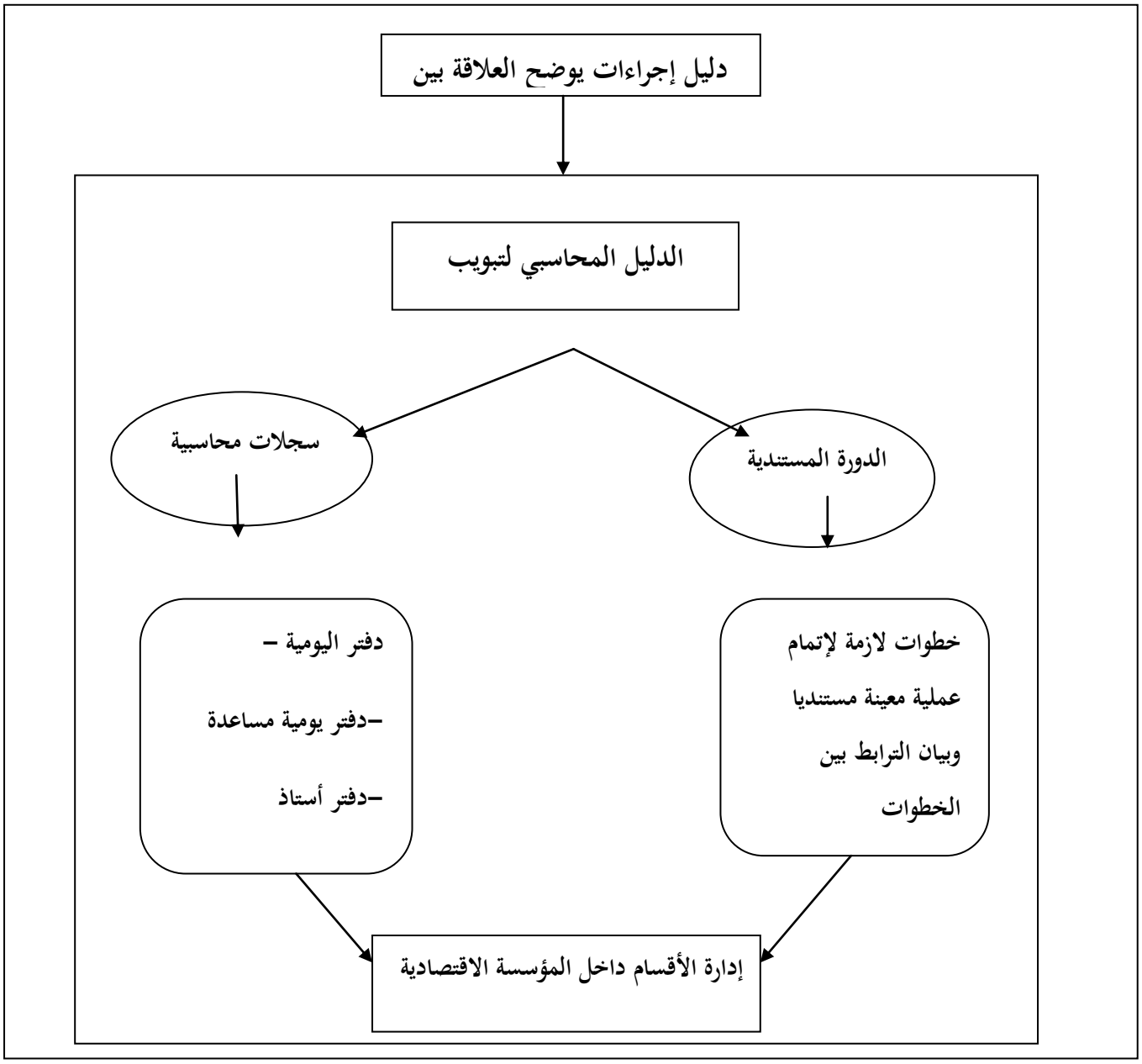
2- الدورة المستندية

تعتبر المستندات الصادرة من داخل المؤسسة ومن خارجها دليل على إتمام العملية كما أنها تقوم بوظيفة نقل المعلومات من خلال الإدارات المسؤولة عن أداء العملية

[1] فتحي رزقي السوافيري وآخرون، **الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية**، دار الجامعة الجديدة للنشر الإسكندرية، 2002، ص ص :25 -26

ويجب عند تصميم المجموعة المستندية، مراعات الدقة والوضوح والبساطة وملائمة التصميم مع الغرض المطلوب من المستند ووجود ترقيم مستقل وطبع عدد كافي من النسخ عن كل مستند حتى يمكن توفير البيانات والمعلومات اللازمة.[1]

شكل رقم (2-4)يوضح مقومات الرقابة الداخلية



[1] خليفة أحمد، **دور حوكمة الشركات في رفع فعالية وأداء وظيفة المراجعة الداخلية** مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التجارية ، جامعة البليدة ، 2010، ص :233

المصدر:فتحي رزقي السوافيري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر الإسكندرية، 2002، ص ص28

3-هيكل تنظيمي إداري

توفر هيكل تنظيمي أو خطة تنظيمية داخل المؤسسة الاقتصادية يراعى فيه وضع تسلسل الاختصاصات وتوضيح الإدارات الرئيسية مع تحديد سلطات ومسؤوليات هذه الإدارات بدقة تامة وتفويض السلطات التي تتناسب مع المسؤوليات وفصل الواجبات المتعارضة مع الهيكل التنظيمي.[1]

4- الوسائل الإلكترونية والآلية المستخدمة

تعتبر الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل المؤسسة من العناصر الهامة في ضبط وإنجاز الأعمال وخير دليل جهاز الإعلام الآلي الذي أصبح شائع الاستخدام في العمليات المحاسبية وكذلك البرامج المعلوماتية حيث يتم تسجيل مختلف البيانات ومعالجتها أليا ،كما تعتبر هذه الوسائل أنجح عند المراقبة وتقلل من حدوث الأخطاء.[2]

5- الجرد الفعلي

معظم الأصول التي تمتلكها المؤسسة تتميز بالوجود المادي ،وبالتالي يمكن إجراء عملية الجرد الفعلي لهذه الأصول مثل النقدية التي بحوزة المؤسسة ومعظم الاستثمارات من الآلات والسيارات ،الأراضي والمباني والأثاث، حيث أن عملية الجرد تسمح بعملية الرقابة عن طريق مقارنة ما هو مسجل في السجلات المحاسبية مع ما هو موجود فعلا.[3]

---

[1]عبد الله محمد البيرة، **نظام الرقابة الداخلية في الشركات والمنشأة العامة بين النظرية والواقع، ورقة بحثية مقدمة إلى** بحوث مؤتمر الرقابة الداخلية الواقع والأفاق، طربلس يومي 22-02/24/ 2005، ص:69

[2]عمر على عبد الصمد، **محاضرات في التدقيق المحاسبي**، مطبوعة، جامعة المدية،2017 /2018، ص: 87

[3]عمر على عبد الصمد، **محاضرات في التدقيق المحاسبي**، مرجع سابق، ص87

6- نظام محاسبي سليم

ولتحقيق فاعلية الرقابة الداخلية يجب أن يتسم النظام المحاسبي بما يلي :[1]

- أن يقوم النظام المحاسبي على مفاهيم ومبادئ تتسم بالوضوح والثبات وعدم الجمود لتحكم عملية التوجيه المحاسبي؛

- يتضمن النظام المحاسبي طرق وأساليب وإجراءات فنية للتحقيق من دقة العمليات المحاسبية؛

- شمل النظام المحاسبي على مجموعة مستندية (داخلية وخارجية)محددة؛

- قيد العمليات أول بأول، ويتطلب ذلك مجموعة دفترية مناسبة لحجم المؤسسة؛

- إتباع مبدأ تقييم العمل؛

- يجب أن يعتمد النظام المحاسبي على مجموعة مناسبة من التقارير والقوائم المالية؛

- يجب أن يتمشى النظام المحاسبي مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة، فهو إجراء تحقيق محاسبة المسؤولية

7- تحديد الاختصاصات

فصل السجل عن الأصل أي يعهد بالمحافظة على الأصل لشخص وعادة هي الإدارة المسؤولة عن ذلك ويعهد بالسجلات لشخص أخر فيكون السجل خارج الإدارة التي تتولى الحفاظ على الأصل لأن الشخص المسؤول عن المحافظة يكون لديه الفرصة في استخدامه إما شخصيا وحتى يمكن محاسبيه يجب أن يحتفظ شخص أخر بسجل عن قيمة وكميات الأصل الذي بعهدة الأول مثل المخزون السلعي إذا تركت مسؤولية الحفاظ عليه إلى نفس الشخص المسؤول عن تسجيله في المخازن يصبح بإمكانه تغطية أي عجز يحدث لأي سبب بأمر صرف يقيده في سجل المخازن حتى يتفق الجرد

[1] طبيعة شركات المقاولية ونظام الرقابة فيها

الفعلي مع الرصيد الدفتري فتقسيم العمل يساعد على اكتشاف أي اختلاف بين الجرد الفعلي والرصيد الدفتري.[1]

شكل رقم (2-5)يوضح المقومات المحاسبية للرقابة الداخلية

المصدر : من إعداد الطالب إعتمادا على ماسبق

ثانيا– المقومات الإدارية

تتكون المقومات الإدارية لنظام الرقابة الإدارية من مجموعة من العناصر التي تزيد من كفاءه في المؤسسة إذ يتوقف نجاح أي مؤسسة على مدى توفر هذه المقومات الإدارية والتي سنستعرضها على النحو التالي :

[1] جدي سمراء، **دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية** مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التجارية ،جامعة المسيلة ،2017/2016،ص: 48

1- هيكل تنظيمي كفء

أن الهيكل التنظيمي الكفء يعد نقطة البداية لنظام الرقابة الداخلية الفعال لكونه يحدد المسؤوليات بدقة،كما أن الهيكل التنظيمي يختلف من مؤسسة إقتصادية إلى أخرى وفقا لحجم المؤسسة واتساع أعمالها وطبيعة نشاطها وحتى يكون الهيكل التنظيمي كفء لابد من مراعاة تسلسل الإختصاصات وتوضيح السلطات والمسؤوليات لكل قسم داخل المؤسسة الإقتصادية حى يكون نظام رقابة داخية قوي وفعال.[1]

2- معايير أداء سليمة

إن سلامة الواجبات والوظائف في كل قسم يأثر بدرجة كبيرة على فعالية نظام الرقابة الداخلية وعلى كفاءة العمليات الناتجة عن الأداء، بالتالي يجب على المؤسسة إظهار الخطوات والإجراءات التي يتم بمقتضاها إعتماد العمليات وتسجيلها والمحافظة على الأصول، كما يجب على المؤسسة إظهار مستوى الأداء والوسائل التي تضمن دقة إتخاذ القرارات كما أن كفاء العاملين بالمؤسسة لا يعني التخلي عن معايير قياس أداءهم وذلك من أجل محاولة المقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط وتحديد الإنحرافات والإجراءات الواجب إتخاذها لتصحيح هذه الإنحرفات.[2]

3- إختيار مجموعة من العاملين الأكفاء

يعتبر الإهتمام بالمؤهلات وسياسات التعيين والتدريب بالإضافة إلى السمات الخاصة بالعاملين من بين أهم الجوانب الهامة في بناء نظام الرقابة الداخلية ،حيث يتطلب هذا المقوم تحليلا كليا لمختلف وظائف المؤسسة وتشخيصها بدقة وتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف بالإضافة إلى تحديد المؤهلات العلمية والعملية ذات العلاقة وتدريب العاملين ومراجعة أداءهم يعتب ضرورة لاغنى عنها لضمان وجود مجموعة من الموظفين والعمال على درجة عالية من كفاء علميا عمليا.[3]

---

[1] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر – الناحية النظرية**، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان الأردن، الطبعة الثانية، 2009، ص: 209

[2] كريفار مراد، **أهمية نظام الرقابة الداخلية في الرفع من كفاءة نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتورة في علوم التسيير، جامعة الشلف، 2018 /22019، ص ص: 86-87

[3] خالد بن عيلة، **دور الرقابة الداخلية في الرفع تفعيل ودعم الحوكمة في المؤسسة المصرفية الجزائرية** مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتورة في علوم التسيير، جامعة الاغواط، 22017/2016، ص: 17

4- مجموعة من الإجراءات والسياسات لحماية الأصول

إن الدعائم الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية من شق الإداري، هي وجود مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول من أجل توفير الحماية الكاملة للأصول ومنع اختلاسها وضمان صحة البيانات والتقارير المحاسبية

وتتطلب حماية الأصول ومنع تبديدها ما يلي :

- توفر إجراءات للظبط الداخلي بين الأقسام والتقارير المتداولة بينها؛
- تعاون كافة الأقسام والإدارات؛
- التأمين ضد المخاطر.[1]

5- تحديد سقف للعمليات وازدواجية أداء المعملات[2]

يراعى في نظام الرقابة الداخلية فكرة العتبة الحدية والرقابة المزدوجة والتي نذكرها كمايلي :

العتبة الحدية :وهي تحديد سلطة المسؤولين في المؤسسة بمعني أن يحدد لكل مسؤول الحد الأقصي للعمليات التي تتم في نطاق سلطته، وما يفوق ذلك يدخل ضمن سلطة أو إدارة أخرى

إزدواجية أداء المعملات :يعني أداء العمل بواسطة موظفين اثنين ولاتمرر المعاملة إلا بإشرف الأثنين عليها مثل فتح خزائن الأموال برقمين مختلفين لايحوز أحدهما على المفتاح الثاني ،والتوقيع المزدوج على الشيكات

[1] فتحي رزقي السوافيري وآخرون، **الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية**، مرجع سابق، ص ص:34 -35

[2] العيد ضويفي، **دور نظام الرقابة الداخلية في ترشيد تسيير الأموال العمومية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتورة في القانون العام تخصص مالية وتشريع ضريبي، جامعة البليدة2، 22021/2020، ص:236

شكل رقم (2-6) يوضح المقومات الإدارية للرقابة الداخلية

المصدر : من إعداد الطالب إعتمادا على ماسبق

ثالثا– الإجراءات التنفيذية لتحقيق مقومات الرقابة الداخلية

لتحقيق المقومات الرئيسة لنظام الرقابة الداخلية يتطلب من إدارة المؤسسة اتخاذ مجموعة من الإجراءات والتي نتناولها في مايلي

1– إجراءات محاسبية

وتتضمن هذة الإجراءات مايلي :

- إصدار التعليمات بإثبات العمليات المحاسبية في الدفاتر فور حدوثها تجنبا لحدوت الغش والإحتيال؛
- إصدار التعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمد ومرافقته بالأدلة المثبة له؛
- إصدار التعليمات بعدم مشاركة أي موظف في عملية المرجعة في الأعمال التي قام بها؛
- إجراء مطابقة دورية بين السجلات والدفاتر والكشوف الواردة من الخارج؛

- القيام بجرد دوري مفاجئ للنقدية والمخازن ومطابقته مع الارصدة في الدفاتر.[1]

2- إجراءات إدارية

وتتضمن ما يلي :[2]

- تحديد الإختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم تداخلها؛
- توزيع الواجبات بين الموظفين حتى لاينفرد أحدهم بعمل من بدايته إلى نهايته وهذ من أجل إحداث رقابة بينهم؛
- توزيع الوجبات بشكل واضح يساعد على تحديد الإخطاء والإهمال؛
- إجراء تنقلات بين الموظفين من حين لأخر بحيث لا يأثر على السير الحسن للمؤسسة؛
- أن يقوم كل موظف بالتوقع على أي المستندات كإثبات أنه هو من قام بالعمل؛
- ضرورة إستفادة كل موظف بعطلته السنوية دفعة واحة لإجاد الفرصة لمن يقوم بعمله أثناء غيابه لإكتشاف أي تلاعب في العمل
- إستخراج الوثائق و المستندات من أصل وعدة صور (ومن عدة ألوان أحيانا) وتختص كل إدارة أوقسم معين بصورة ذات لون معين

3-إجراءات عامة:

تتضمن هذه الإجراءات مايلي :[3]

- التأمين على جميع ممتلكات المؤسسة ضد الأخطار الطبيعية والكوارث غير المحتملة ؛
- التأمين على الموظفين الذين بعهدتهم أموال المؤسسة أو في المخازن أو أوراق مالية ضد خيانة الأمانة؛

[1] جنة أدم إسحاق حيران، **نظام الرقابة الداخلية وأثره في حوكمة الشركات**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في فلسفة المحاسبة والتمويل جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 201 4، ص:93

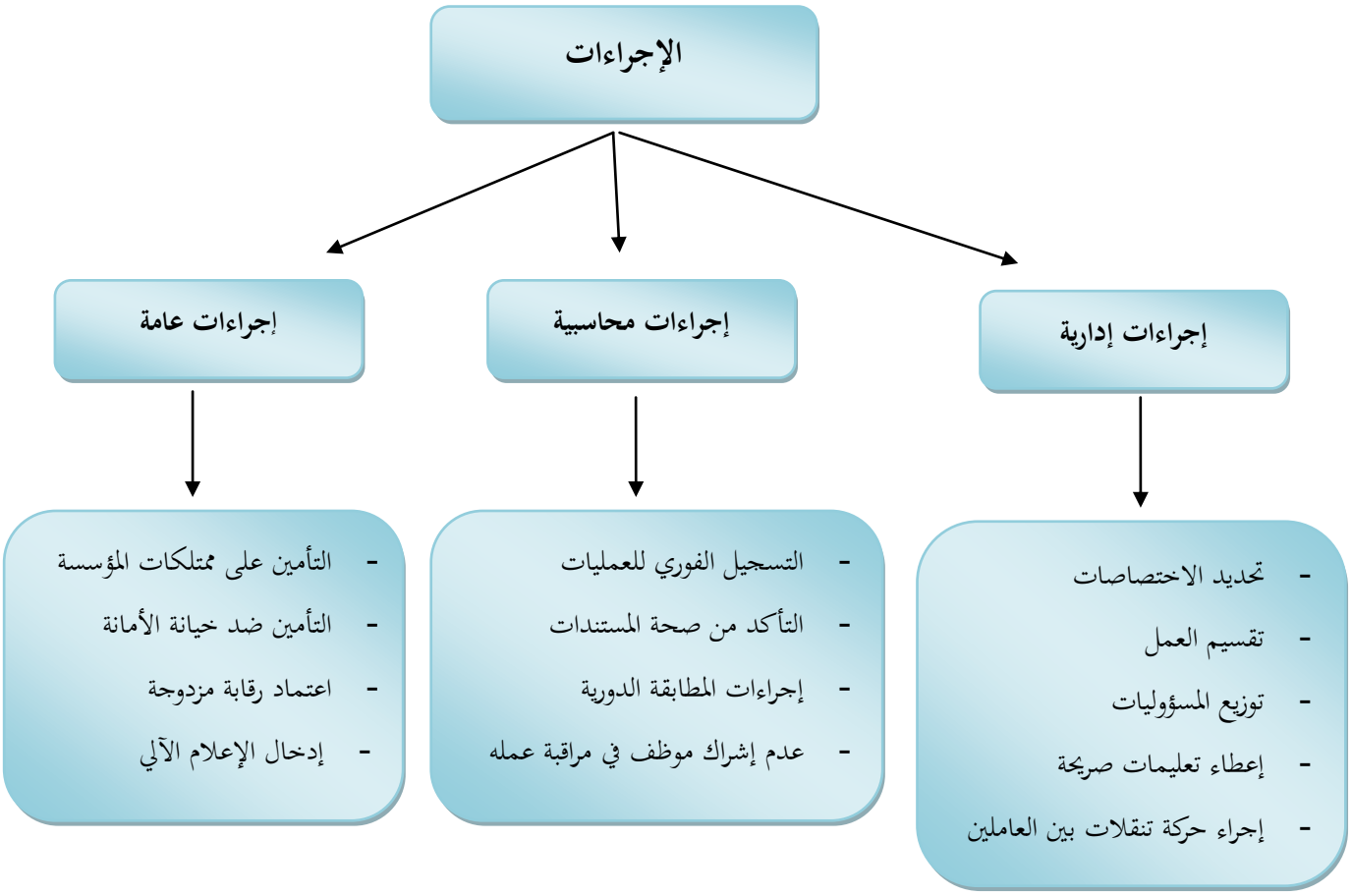
[2] خالد أمين عبد الله ، **التدقيق والرقابة في البنوك**، دار وائل للطباعة والنشر، عمان الأردن، الطبعة الأولى، 1998، ص :166

[3] أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي – وفقا للمعايير الدولية**، دار الجنان للنشر و التوزيع، عمان الأردن، الطبعة الأولى، 2015، ص: 58

- وضع نظام الرقابي سليم لمراجعة البريد ومراقبة البريد الوارد والصادر؛
- إستخدام وسائل الرقابة المزدوجة في كل العمليات المهمة كتوقيع المزدوج على الشيكات؛
- استخدام نظام تفتيش لمجموعة قسم خاص بالمؤسسة في الحالات التي تستدعيها طبيعة الاصول بحيث تكون عرضة للتلاعب والإختلاس؛
- إدخال الإعلام الألي.

والشكل التالي يوضح الإجراءات الثلاثة لنظام الرقابة الداخلية

شكل رقم (2-7) يوضح إجراءات الرقابة الداخلية

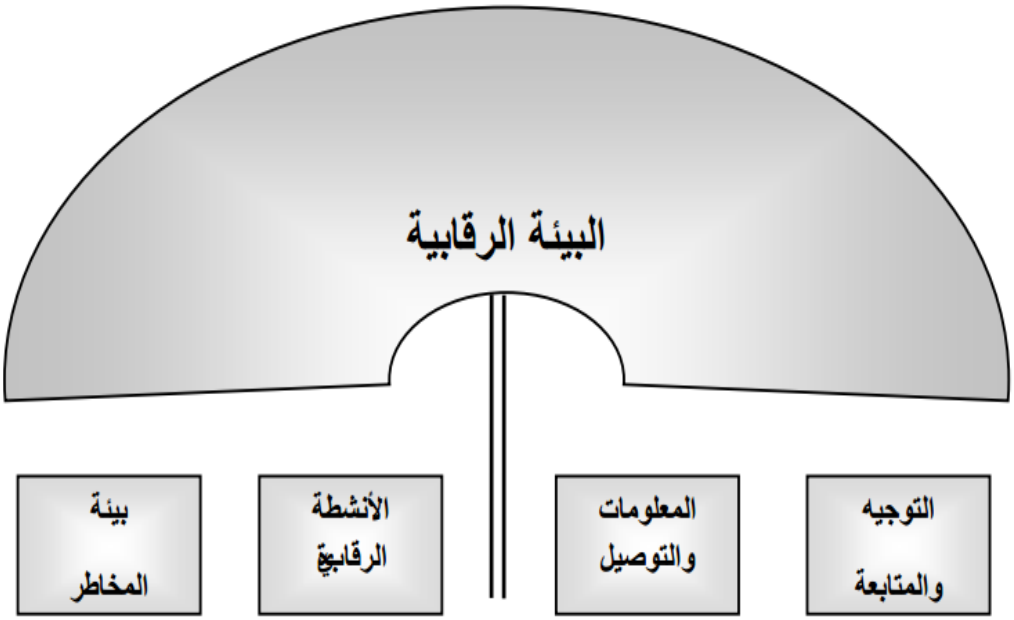


المصدر : عزيز لوجاني ،مفيد يحاوي دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات ،

المطلب الثالث:مكونات نظام الرقابة الداخلية :

للرقابة الداخلية خمسة عناصر هي بيئة الراقابة، تقدير الأخطار والأنشطة الرقابية والمعلومات و الإتصال والمتابعة والتي سنعرضها كما يلي:

شكل رقم (2-8) يوضح مكونات الرقابة الداخلية



المصدر : ساكار ظاهر،عمر أمين، تفعيل دور نظام الرقابة الداخلية في ظل بيئة التجارة الإلكترونية،مجلة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة بشار، المجلد 02، العدد 02، السنة، ص: 150

أولا– بيئة الرقابة

تعكس تصرفات ومواقف المدرين والأقسام الخاضعة للتدقيق إزاء الرقابة وأهميتها في المؤسسة وهناك عوامل يجب أن تؤخذ بين الإعتبار هي :

1–الأمانة والقيم الأخلاقية:تعتبر الأمانة والقيم الأخلاقية منبعا للمعايير الأخلاقية والسلوكية في المؤسسة الاقتصادية وكيف يمكن توصيلها و الإلزامية العمل بها وتشتمل على تصرفات الإدارة في إزالة أوتخفيض الحواجز أو الإغراءات التي تدفع للعمال والموظفين إلى ارتكاب تصرفات غير مستقيمة أو غير قانونية أوغير أخلاقية .

2–الإلتزام بالصلاحيات :تتمثل الصلاحية في المعرفة والمهارة الضرورين لتنفيذ الأفراد للمهام المكلفين بها وتشمل الإلتزام بالصلاحية الإعتبارات التي تحددها الإدارة لمتسويات الصلاحية للأعمال المحددة وكيفية ترجمة هذة المستويات إلى مهارات والمعرفة الواجب توفرها.[1]

3–مشاركة مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة:يتمثل مجلس الإدارة الجيد في المجلس الذي يعمل بشكل جيد مستقل عن الإدارة ويقوم أفراده بمتابعة وفحص أنشطة الإدارة، أما لجنة المراجعة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفذيين وتعد لجنة التدقيق مسؤولة عن الإشراف على التقرير المالي للمؤسسة ويجب أن تتصل بإستمرار بكل من المدقين الداخليين والخارجيين ويسمح كل هذا ببحث الأمر المرتبطة بالمؤسسة

4– فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل :توفر الإدارة عن طريق الأنشطة التي تقوم بها إشارات واضة للعمال والموظفين عن مدى أهمية الإدارة حيث أن فهم سياسة الإدارة وأسلوب التشغيل يمكن المدقيق من فهم وإدارك إتجاها نحو الرقابة.[2]

[1]ألفين أرنيس، جيمس لوبك ،**المراجعة مدخل متكامل** ، **ترجمة محمد الديسطي ،مراجعة احمد حامد حجاج** دار المريخ للنشر،الرياض، 2005، ص : 383

[2]كريفار مراد ،بربري محمد أمين ، **مرجع سابق**،ص :77

5-الهيكل التنظيمي:يبين الهيكل التنظيمي للمؤسسة السلطة والمسؤولية الموجودة بها ،حيث أنه من خلال فهم الهيكل التنظيمي لدى المؤسسة يستطيع المدقيق أن يتعرف على الإدارة والعناصر الوظيفية للعمل وإدراك كيف يتم تنفيذ عملية الرقابة.

6-تعيين السلطة والمسؤولية بالإضافة إلى الجوانب غير الرسمية للإتصال تعتبر الطرق الرسمية للتواصيل بخصوص السلطة والمسؤولية والأمور المشابهة المرتبطة بالرقابة جانبا هاما أيضا، وتتكون هذة الجوانب من عدة عناصر مثل المذكرات من الإدارة العليا بخصوص أهمية الرقابة والأمور المرتبطة بها ،الخطط التشغيلية والتنظيمية الرسمية، وتوصيف عدد العمال والسياسات المرتبطة بها.[1]

ثانيا- تقدير الخطر

بسبب التغيرات المستمرة في الضروف الاقتصادية، تواجه كل مؤسسة مجموعة متنوعة من المخاطر يجب على المؤسسة تقديرها، وهنا لايجب أن تقتصر المخاطر على تحديد المخاطر ذات الصلة بالأهداف فقط وتحليلها، إنما تشمل الألية والكيفية التي يجب أن تدار بها المخاطر[2] وتشتمل عملية تقدير الخطر الخطوات التالية :

1-الموظفون الجدد:قد يكون الموظفون الجدد تركيزهم أو فهمهم مختلف للرقابة الداخلية مما يزيد من إحتمال المخاطرة

2-نظام المعلومات المحاسبي الجديد :يمكن أن تؤدي التغيرات المهمة والسريعة في نظام المعلومات على حدوث مخاطر عند إستخدامها في الرقابة الداخلية

[1]ألفين أرنيس، جيمس لوبك ،**المراجعة مدخل متكامل** ، ترجمة محمد الديسطي ،مراجعة احمد حامد حجاج دار المريخ للنشر، الرياض، 2005، ص : 383

[2]محمد حيدر عيسي شعت، **أثرنظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في فلسفة المحاسبة والتمويل الجامعة الإسلامية بغزة،2017، ص :34

3-التغييرات في الهيكل التنظيمي :قد يصاحب إعادة الهيكلة في المستويات وتغيرات في الإشراف وفصل المهمات، قد يؤدي إلى زيادة المخاطر المرتبطة بالرقابة الداخلية[1]

ثالثا- أنشطة الرقابة

تصمصم أنشطة الرقابة من أجل تحقيق أهداف الرقابة وتخفيض المخاطر المحددة من قبل الإدارة حيث هي عبارة عن سياسات وإجراءات وقوانين يتم وضعها من أجل تحقيق أهداف المؤسسة ويتم تنفيذ أنشطة الرقابة من خلال جميع المستويات الوظيفية في المؤسسة حيث يجب أن تصصم المؤسسة أنشطة تصحيحية ومكملة لانشطة الرقابة وتتكون أنشطة الرقابة من خمسة أنشطة وهي فصل المهمات بين الموظفين وتفويض الصلاحيات بالشكل المناسب والإحتفاظ بالسجلات والوثائق والرقابة المادية على الأصول والسجلات وأخيرا فحص الأداء[2] وتشمل مايلي [3]

- اعتماد الموزانات التقديرية من قبل مجلس الإدارة؛
- رفع تقارير أداء المؤسسة دوريا لمجلس الإدارة تبين الأداء الفعلي مقارنة مع الموزنات التقديرية؛
- وضع أسس وضوابط رقابية لمنع الأخطاء عند بناء أي نظام سوء كان هذا النظام أليا أويدويا؛

من خلال كل هذا نستنتج أن عنصر أنشطة الرقابة يتمثل في تقييم النتائج وستخراج الانحرافات وتصحيحها إن وجدت

رابعا- الإتصال والمعلومات

إن توفر المعلومات والإتصالات في الوقت المناسب يعد ركنا أساسيا في فعالية نظام الرقابة الداخلية حيث إن الغرض الاساسي من نظام المعلومات المحاسبي يكمن في تحديد العمليات المالية

[1]فايز مرزوق حمد صعفاك العازمي، **دور مجالس الإدارة في تطبيق معايير نظام الرقابة الداخلية وأثرها على تحقيق أهداف الشركات الصناعية الكويتية** ، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة الجامعة الشرق الأوسط ، 2012، ص ص:24 – 25

[2]عامر صالح العرموطي، عبد الناصر نور، **مدى فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة الجامعة الشرق الأوسط، 2013/2012، ص 16

[3]عامر الحاج دحو، قالون جيلالي، **التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية** ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير ،جامعة أدرار،2018/2017، ص 61

للمؤسسة وتحليلها وتصنيفها وإعداد تقرير عنه وتحديد المسؤولية عن الأصول المرتبط بها، ويرتبط بنظام المعلومات العديد من الأنظمة الفرعية التي تشكل أصناف العمليات المالية مثل المبيعات الإستثمارات[1] وفيما يتعلق بالإتصالات فإن التقارير المالية تتطلب تبليغ الواجبات المحددة بوضوح إلى الموظفين المسؤولين عن إجراءات الرقابة الداخلية، ومن الأداوات الاساسية التي تحقق فعالية في عملية الإتصال الوصف الواضح للوظائف المحاسبية وبرامج تداريب الموظفين

ولكي توصل المدقق إلى فهم تصميم نظام المعلومات المحاسبي عليه أن يقوم بما يلي [2]:

- الأصناف الرئيسة لعمليات الموسسة؛
- كيف بدأت العمليات السجلات المحاسبية وطبيعة التسجيل فيها؛
- كيف تتم معالجة العمليات من بدايتها وحتى نهايتها بما فيها مدى إستخدام الحاسوب؛
- طبيعة العملية المتبعة في وضع التقارير المالية [3]

خامسا– المتابعة والتوجيه

إن المتابعة والتوجهه هو تقييمك للرقابة الداخلية من خلال مرور الوقت للتحقق إذا كانت الرقابة الداخلية فعالة وملائمة ، حيث يتم ذلك من خلال الملاحظة المستمرة للأنشطة والتقييم الدقيق مثل التقيم الذاتي و في الأختبارات العشوائية وتكون الرقابة فعالة عندما يكون لدى الادارة المركزية تأكيد معقول لإمكانية تحقيق الأهداف التشغيلية المقترحة وأن المعلومات الواردة في التقارير موثوق بها وأن القوانين واللوائح والمعايير يتم الإمتثال لها .[4]

[1] حسين يوسف القاضي، حسين أحمد ممدوح، عصام نعمة قريط، **أصول المراجعة** ،منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد،الجزء الأول ، 2014، ص: 290

[2] كريفار مراد ، بربري محمد أمين، **مرجع سابق**،ص79

[3] حسين يوسف القاضي، حسين أحمد ممدوح،عصام نعمة قريط، أصول المراجعة ،منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد،الجزء الأول ، 2014 ، ص: 290

[4] بشري عباس جاسم، دجلة عبد الحسين عبد، **تفعيل نظام الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO وتأثيره على البيئة الداخلية لشركات النفط العراقية**، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، مجلد 17 العدد54، 2021، ص :103

جدول رقم :(2-2) أوجه المقارنة بين مكونات الرقابة الداخلية

مكونات الرقابة	وصف مكونات الرقابة الداخلية	عناصر مكونات الرقابة الداخلية
بيئة الرقابة	السياسات والإجراءات التي تعكس التوجه العام للإدارة العليا وأصحاب الوحة الإقتصادية والظوابط الرقابة الداخلية وأهميتها	– القيم الأخلاقية والنزامة – الإلتزام بالكفاءة – فلسفة إدارة نمط الشغل – الهيكل التنظيمي – تحديد السلطات والمسؤوليات – سياسة الموارد البشرية
تقدير الخطر	تحديد وتحليل المخاطر التي بإمكانها التأثير على إعداد القوائم المالية	– عملية تحديد الخطر – العوامل التي تأثر على تحديد المخاطر – إمكانية حدوث الخطر – قرار إدارة المخاطر
أنشطة الرقابة	الإجراءات والسياسات التي تصنعها الإدارة للوفاء بأهدافها لغرض التقرير المالي	– أنواع الأنشطة الرقابية – الفصل بين الواجبات – الترخيص الملائمة للواجبات والأنشطة – السجلات والمستندات الكافية – الرقابة المالية على الأصول
الإتصال والمعلومات	الطرق المستخدم لتحديد وتجميع وتسجيل عمليات المؤسسة والتقرير عنها	– أهداف التدقيق المرتبطة بالتبويب – توقيت ترحيل وتلخيصالمعلومات
المتابعة والتوجيه	التقييم الدور المستمر للإدارة على فعالية تصميم نظام الرقابة الداخلية لتحديد مواقع الضعف	– متابعة الإلتزام بنظام الرقابة الداخلية

المصدر :ألان عجيب مصطفي هلندي ، ثائر صبري محمود الغلبان ، **دور نظام الرقابة الداخلية في ضل نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني** ،مجلة العلوم الإنسانية ، العدد45 ، 2010 ، ص: 103

المطلب الرابع :أساليب نظام الرقابة الداخلية

لنظام الرقابة الداخلية عدة أساليب يعتمد عليها لاختيارمدى تحقيق أهدافه وتتمثل هذه الوسائل في مايلي:

- **الخطة التنظيمية** :لكي تقوم بعملية الرقابة يجب على توفر على خطة تنظيمية تستجيب في كل الحالات إلى القرارات التي تتخذها الإدارة ،في محاولة توجيه مايخدم مصلحة وأهداف المؤسسة ومن بين الركائز الأساسية التي يجب أن تتوفر في الخطة التنظيمية مايلي :
- تحديد الأهداف العامة للمؤسسة؛
- تحديد المسؤوليات ؛
- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة بدقة ؛
- العمل على رفع كفاءة وفعالية العمليات الإنتاجية ؛
- العمل حماية أصول المؤسسة [1]

الطرق والإجراءات :تعتبر الطرق والإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعتمد عليها المسيرين في تحقيق الأهداف المرجوة ،من نظام الرقابة الداخلية حيث أن فهم وتطبيقها يساعد على حماية الأصول الإلتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة ،إذتشتمل الطرق كل من طريقة الإستغلال ،الإنتاج ،كما تعمل المؤسسة على وضع إجراءات من شأنها أن توضح النقاط الغامضة أو تعديل في إجراءات لتحسين أداء المؤسسة وتمكين نظام الرقابة الداخلية من من تحقيق أهداف المؤسسة

المقاييس المختلفة :تستعمل المقاييس المختلفة في المؤسسة لتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة وهذا من خلال العناصر التاية :

- نوعية المعلومات المتوفرة؛
- مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية ؛
- إحترام الوقت المخصص لتحقيق مراحل الرقابة أو لعودة المعلومات المطابقة

[1] كريفار مراد ،بربري محمد أمين ،**مرجع سابق** ،ص69

أنشطة التحقيق والتنقيط :بما أن كل الطرق والإجراءات تعمل على ضمان فعالية نظام الرقابة الداخلية ،حيث يجب هنا التحقق بعد إنجاز أي عملية ،وتحليل أنشطتها من أجل ضمان رقابة جيدة وكذلك من أجل التوصيل إلى نتائج صحيحة ويظهر من خلال الإلتزام بالشروط الموضوعة داخل النظام وكذلك إحترام الواجبات والإجراءات داخل المؤسسة.

إن تحقق نشاط بيدأمن أول خطوة في إنجاز العمل ويقوم به الشخص المسؤول على إنجازه ،وهذا مايدعى بالتحقيق الشخصي وفي بغض الأحيان يسند إلى طرف أخر.

ثم نمر إلى عملية فيما يخص عمليات مراقبة المعلومات والبيانات المحاسبية أي مطابقة البيانات والمعلومات في الواقع مع ما هو مسجل وهذا العمل يسند إلى شخص اخر غير الذي أنجزه.[1]

[1] كريفار مراد ،بربري محمد أمين **مرجع سابق** ص69-70

المبحث الثالث :تقييم نظام الرقابة الداخلية

في المبحث سوف نطرق الى خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية،طرق تقييم نظام الرقابة الداخليةوأدوات وأساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول :خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

يوجد عدةمراحل لتقييم نظام الرقابة الداخلية والتي نذكرها كمايلي :

1- جمع المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية :تهدف هذه الخطوة إلى تكوين نظرة شاملة عن كل نواحي نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، وأنظمة الرقابة التي تم تصميمها لكل نشطات المؤسسة المختلفة، وما يجب أن تكون عليه عملية تشغيل هذه الأنظمة وهناك العديد من المصادر للحصول على هذه الحقائق والمعلومات منها التقرير الوصفي وخرائط التدقيق وقوائم الإستبيان بالإضافة إلى الملاحظات الشخصية .

2-فحص النظام :تهدف هذة الخطوة إلى التعرف على التشغيل الفعلي للنظام ومدى مسايرته للحقائق التي تم التوصل إليها في الخطوة الأولى، والتي تحدد ما يجب أن يكون عليه النظام وتشتمل هذه الخطوة على نقطتين هما :

- ضرورة التأكد من الرقابة الداخلية تطبق كما هو محدد لها في النظام الموضوع وذلك بالتأكيد من مدى مساير الإجراءات المطبقة ويكون ذلك عن طريق المراجعة المستندية للعمليات ،والتحقق من الأرصدة وملاحظة تصرفات العاملين خلال عملية التنفيذ.
- ضرورة مراعاة نواحي التعارض الموجود ،والتي تتنافي مع الخطوط العريضة لأي نظام فعال للرقابة الداخلية ،مثلا إذا اتضح أ، هناك شخص يقوم بعملية بأكملها أو هناك أحد العاملين يجمع بين المحافظة على الأصل والتسجيل تحركات هذا الأصل ،فلابد من قتراح البسل إلى إتلافيها. [1]

3- تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية :أنطلاقا من الخطوتين السابقتان يقوم المدقق بتقييم نظام الرقابة الداخلية، عن طرق إستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف، ويمكن إستخدام عدة طرق للتقييم

[1]يوسف حسن حامد عياش، **مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في إحكام الرقابة على أنشطة وكالة الغوث الدولية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في فلسفة المحاسبة والتمويل الجامعة الإسلامية بغزة، 2005، ص:66-67

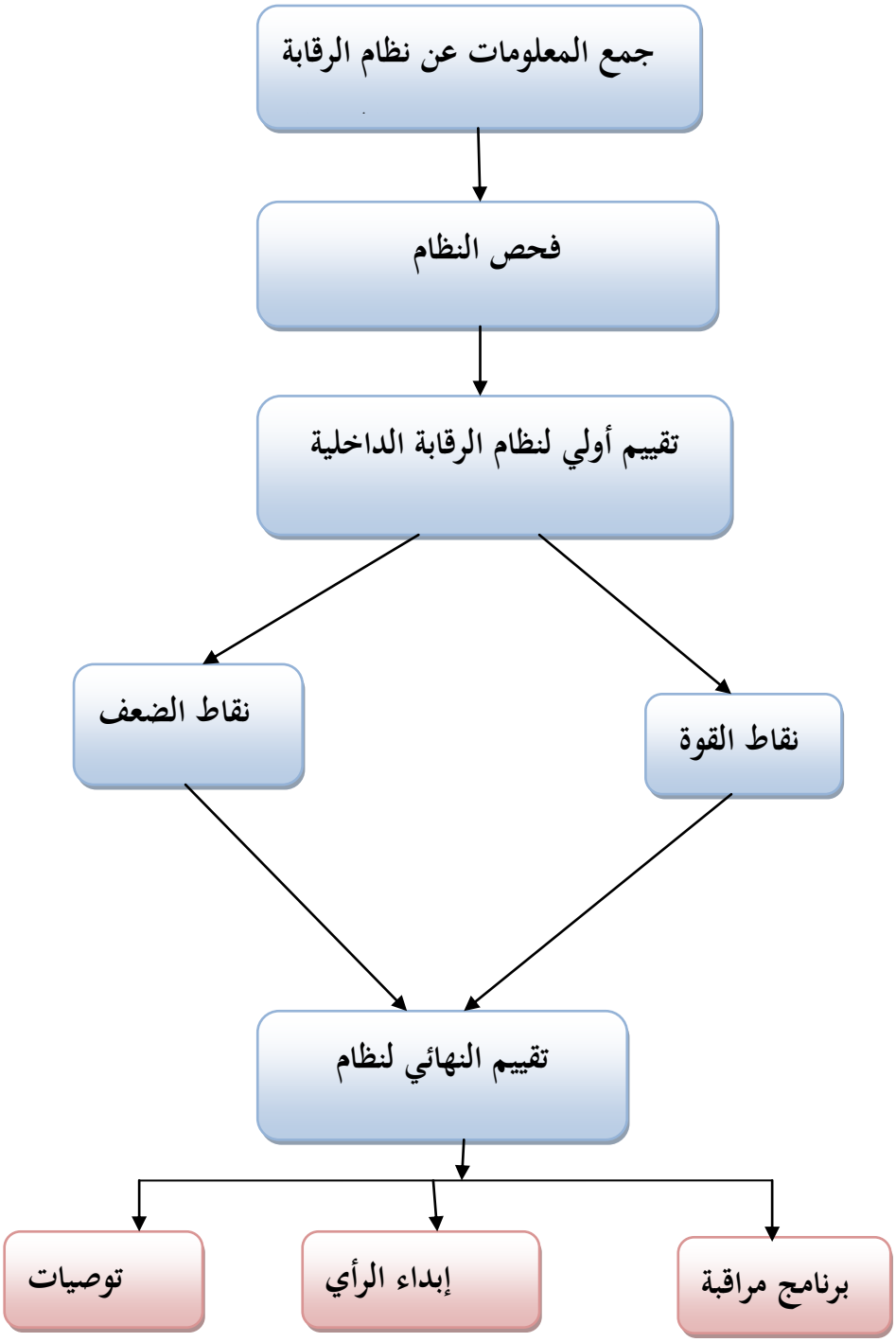
الأولي للإجراءات مثل قوائم الإستقصاء الرقابة الداخلية المغلقة، وتعتبر عموما الإجابات السلبية عن ضعف الرقابة الداخلية والتي تحليلها فيمابعد بدقة والإجابات الإجابية تعبرعن نقاط القوة ونقاط الضعف دون توفر الوسائل اللازمة للتحقق منها وعند الإنتهاء من مرحلة التقييم الأولي، يقوم المدقق بإعداد ورقة تقييم الأهداف.[1]

4-تقييم النهائي لنظام :تمثل هذه الخطوة أخر خطوات عملية دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية فبعد جمع المعلومات عن تصميم وفحص الطريقة التي يتم بها تشغيل نظام الرقابة الداخلية وفحص الطريقة التي يتم بها التشغيل يصبح بالإمكان الحكم على مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية ومن ثم تحديد درجة الإعتماد وظهور نقاط الضعف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية. [2]

[1]سعد بن البار، **دور نظام المعلومات المحاسبي في تحقيق فعالية الرقابة الداخلية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير،جامعة بسكرة، 2011/2010، ص:47

[2]يوسف حسن حامد عياش، **مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في إحكام الرقابة على أنشطة وكالة الغوث الدولية**، مرجع سابق، 2005، ص:66 -67

شكل رقم (2-9) يوضح مراحل تقييم الرقابة الداخلية



المصدر : من إعداد الطالب إعتمادا على ماسبق

المطلب الثاني :طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية

يوجد عدة طرق لتقييم نظام الرقابة الداخلية وعلى المدقق أن يختار الطريقة المناسبة حيث تتم عملية إختيار الطريقة من بين هذه الطرق حسب خبرة المدقق وطبيعة نشاط المؤسسة وفما يلي نذكر الطرق المختلفة لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

طريقة الدورات: يتم تقسيم أنشطة المؤسسة إلى مجموعات يطلق على كل منها دورة والتي بدورها تغطي مجموعة من العمليات والحسابات ذات العلاقة الوثيقة ومن أمثلة الدورات :

- دورة الإيرادات؛
- دورة المصروفات؛
- دورة المخزونات؛
- دورة التمويل؛
- دورة الإنتاج؛

وبعد تقسيم هذة العمليات والحسابات بين مختلف الدورات، يقوم المدقق بتقييم نظم الرقابة الداخلية لكل دورة من الدورات على حدى ، وعلى المدقق الإستعانة بمساعديه في الشأن بحيث يجب أن يقسم العمل بينهم، وعند الانتهاء من التقييم يمكن للمدقق تكوين فكرة عامة عن نظام الرقابة الداخلية وإجراءتها في المؤسسة ككل.[1]

– طريقة وحدة النشاط:

يتم في هذة الطريقة تجميع العمليات والحسابات والإجراءات المختلفة، والخاصة بمركز كل نشاط أو وظيفة أو قسم من أقسام المؤسسة مع بعضها البعض حيث تتخذ كأساس لتقييم نظام الرقابة

[1] بوطورة فضيلة، **دور الرقابة الداخلية في الرصد والكشف المسبق لمخاطر القرض**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم الاقتصادية، جامعة سطيف، 2017/2016، ص ص :217-218

الداخلية، مع مرعاة العلاقة بين هذة الأنشطة أو الوظائف أو الأقسام ، حيث أن هناك بعض المعلومات والبيانات التي تتدقق من نشاط لأخر أو من وظيفة إلى أخري

حيث أن من المعروف أن الأنشطة أو الوظائف أو الأقسام التي نجدها في أغلب المؤسسات الإقتصادية هي :

- المشتريات؛
- المخازن؛
- الإنتاج؛
- المبعات؛
- الشؤون الإدارية؛
- الشؤون المالية؛
- الشؤون العامة.

وبعد عملية التقسيم لأنشطة أو وظائف أو أقسام، يقوم المدقق بعملية تقييم إجراءات الرقابة الداخلية بكل وحدة نشاط أو وظيفة أو قسم ومن ثم اكتشاف مواطن الضعف وإبداء الرأي فيها. [1]

– طريقة بنود القوائم المالية:

بغرض إبداء رأيه حول نظام الرقابة الداخلية يقوم المدقق في بعض الأحيان وخاصة في المؤسسات الصغيرة الحجم، بتقييم إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بكل بند من بنود الميزانية وقائمة الدخل ونتائج الاعمال على حدى، على سبيل المثال تقييم إجراءات الرقابة الداخلية للأصول الثابتة، الأصول

[1] عثماني فؤاد، **دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة الخدمة العمومية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ،جامعة بومرداس، 2016/2015، ص: 32

المتداولة بتصنيفاتها المختلفة وحقوق المالكين ، بعد تقييم إجراءات الرقابة الداخلية لبنود المصروفات والإيرادات.[1]

المطلب الثالث :أدوات وأساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق من أهم المراحل عمله، ولتحقيق ذلك يركز المدقق الأسالب الأدوات والتيالتي تهدف إلى منع حدوث الإخطاء والمخالفات أو إكتشافها في سبيل ذلك يكن الإعتماد على عدد من الأساليب والأدوات نذكرها في ما يلي :

- قائمة الإستقصاء؛
- التقرير الوصفي ؛
- الملخص التذكيري ؛
- فحص النظام المحاسبي؛
- خرائط التدقيق ؛
- المذكرات.

أولا– قائمة الإستقصاء(قوائم الإستبيان):[2]

وتسمى أيضا قوائم الإستبيان حيث يعتمد المدقق على إستخدام مدخل الإستقصاءات وهو عبارة عن التحرى عن القواعد والإجراءات المتبعة في تنفيذ عمليات المشروع بغرض توثيق إجابات العميل على الإستفسارات التي يوجهها للعاملين عن وسائل الرقابة الداخلية للمؤسسة .

[1] عثماني فؤاد، **دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة الخدمة العمومية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة بومرداس، 2016/2015، ص 32

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونين**، 32 شارع شريف، القاهرة،2001-2001، ص:14

ويتم تصميم نموذج الإستقصاء (الإستبيان)بحيث تشير الإجابة بنعم إلى نقاط القوة لنظام الرقابة الداخلية، وكلمة لا إلى نقاظ ضعفه، ومنه يسهل على المدقق إكتشاف نقاط الضعف من خلال فحص الإستفسارات المقابة للاجابة بالنفي.

كما يرعى عند تصميم القائمة تحديد العلاقة بين المختلفة بطريقة تمكن المدقق من مراعاة الإعتبارات التالية :

- إظهها مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابة عن الأسئلة والتحقيقات التي تم تأكد منها؛
- التفرقة بين نقاط الضعف البسيطة ونقاط الضعف الجسيمة في إجراءات الرقابة الداخلية؛
- إحتواء على وصف تفصيلي لنقاط الضعف في إجراءات الرقابة الداخلية ويمكن تقسيم القائمة إلى الخانات التالية :

الجدول رقم : (2-3) يوضح قائمة الإستقصاء(قوائم الإستبيان

الأسئلة	نعم	لا	الضعف		ملاحظات
			بسيط	جسيم	

1-مزيا قائمة الإستقصاء:

- إمكانية تغطية جميع المجالات التي تهم المدقق عن طريق تصميم مجموعة من الأسئلة في كل مجال ؛
- إمكانية استخدام مبدأ النمطية في إعداد القوائم المالية مما يجعل من الممكن إستخدامها قبل البدء في عملية المراجعة؛
- يمكن إستخدامها من أشخاص أقل تأهيلا وخبرة بعكس الوسائل الأخرى؛
- يمكن إعداد قائمة الأسئلة النموذجية لتتناسب مع كل نوع من أنواع المؤسسات فتوفر للمدقق الذي كان سيضيع في إعداد قائمة لكل مؤسسة على حدى؛
- إحتواءها على وصف تفصيلي نقاط الضعف في إجراءات نضام الرقابة الداخلية.[1]

[1] بوطورة فضيلة، **دور الرقابة الداخلية في الرصد والكشف المسبق لمخاطر القرض** ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم الاقتصادية،جامعة سطيف، 2017/2016، ص ص 214

2-عيوب قائمة الإستقصاء:

- تعتبر الإجابة بعم أو لا غير كافية لإعطاء صورة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية؛
- قد لا تصلح القوائم النمطية التي يعدها المدقق لجميع الحالات،م ما يتطلب إعداد عدة نماذج من الاسئلة حسب كل حالة مما يستنفذ وقت وجهد للمدقق؛
- الإجابة عن الأسئلة يمكن أن تكون روتنية دون إلى الإشارة إلى ما تم فعلا؛
- أسلوب قوائم الإستقصاء يركز على الأعمال التي يتم تنفيذها أكثر من الأفراد أو المجموعات التي تؤدي الأعمال؛
- قد تكون الأسئلة عرضة لعدم فهم أوإستعاب المجيب عنها؛
- قد تكون الأسئلة لا تتناسب مع المسؤول عنها.[1]

ثانيا –التقرير الوصفي :

تعتمد هذة الطريقة على قيام المدقق الداخلي بوضع تقرير يصف النواحي المختلفة للرقابة الداخلية في المؤسسة، حيث يتضمن شرح لتدقيق العمليات والسجلات الموجودة بها، وتقييم الاختصاصات والتعريف بالموظف الذي يقوم بالعمل وطريقة تنفيذ هذا العمل من أجل التوصل إلى أوجه الإصلاح التي يمكن اقتراحها على إدارة المؤسسة.

يتميز هذا الأسلوب بالسهولة والبساطة حيث يمكن وضع أسئلة للموظفين ليقوموا بكتابة الشرح المطلوب على أداء كل عملية والإجراءات التي تمر بها والمستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجل بها، لكن يعاب عليها صعوبة تتبع الشرح المطلوب في وصف الإجراءات، و بالتالي صعوبة التعرف على مواطن الضعف في النظام، كما يمكن أن يحدث سهو عن ذكر بعض العناصر الرقابية الهامة، وهذا الأسلوب عادة ما يكون في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، حيث نظام الرقابة الداخلية بسيط.[2]

[1] بوطورة فضيلة، **دور الرقابة الداخلية في الرصد والكشف المسبق لمخاطر القرض**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم الاقتصادية، جامعة سطيف، 2017/2016، ص ص: 215

[2] مختاري فتحية، وآخرون، **دور المراجعة الداخلية في تقييم الرقابة الداخلية وانعكاساته على حوكمة الشركات**، مجلة حوليات جامعة بشار في العلوم الاقتصادية، جامعة بشار، المجلد 06، العدد 01، السنة، ص ص :7-8

ثالثا– الملخص التذكيري

يقوم المدقق في هذه الطريقة بوضع بيان تفصيلي يوضح فيه القواعد الأساسية والمقومات الرئيسية الواجب توفرها في نظام الرقابة الداخلية السليم، ولكي يسير على هديها ويسترشد بها مساعد المدقق عند قيامه بفحص النظام.[1]

1–مزيا الملخص التذكيري

تمتاز هذه الطريقة بالإقتصاد في الوقت .

2–عيوب الملخص التذكيري

يعاب على هذه الطريقة بأنه لا يتم التدوين الكتابي والأمر متروك لكل مدقق بأن يضع الأسس التي يراها مناسبة.[2]

رابعا– فحص النظام المحاسبي

في هذه الوسيلة يقوم المدقق بفحص دليل الإجراءات للتعرف على تدقيق العمليات والمسؤوليات كل من المختصين بحيازة الأصول وتنفيذ العمليات وإمساك السجلات.

1–مزيا فحص النظام المحاسبي

من مميزاتها ترتكز على الظروف الخاصة بكل المؤسسة.

2–عيوب فحص النظام المحاسبي

أنها تصبح مطولة في المؤسسات الكبيرة وخاصة إذا قام المدقق بالتحري عن الموظفين والسجلات ...الخ.[3]

خامسا– خرائط التدقق

خريطة التدقيق هي عبارة رسم توضيحي يعبر بالرموز عن الإجراءات الرقابية التي تستخدمها المؤسسة وتدفق المستندات من نشأتها حتى التصرف فيها والإدارات التي تشترك في الإجراءات وتتداول المستندات فيما بينها وذلك بالنسبة لكل نوع من العمليات على حدى فمثلا بالنسبة للمقبوضات

---

[1] نقاز نور الهدي، **التدقيق الخارجي ودوره في تعزيز حوكمة الشركات في ظل المعايير الدولية التدقيق الجزائرية والدولية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتورة في علوم المالية والمحاسبة، جامعة بالشلف2023/2022،ص :137

[2] فتاح ابتسام أ، رجاء جاسم محمد، **تقويم الرقابة الداخلية في الشركات العمة لصناعة البطاريات**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 07، العدد 20، 2012، ص :243

[3] فتاح ابتسام أ، رجاء جاسم محمد، **مرجع سابق**، ص :243

النقدية تعج خريطة التدقيق تبين الإدارات المختلفة التي تشترك في إصدار ومتابعة مستندات التحصيل والإجراءات المتتابعة التي تتم بشأن المستندات ممثلة في شكل رموز مشروحة في نهاية الخريطة يتمكن القارئ من فهم الإجراءات المختلفة والمسارات المتعددة بين الإدارات المتخصصة. [1]

1-مزيا خرائط التدقيق :يوجد العديد من المزايا نذكر منها ما يلي

- إستخدام الرموز بدل الكلمات في وصف نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى التقليل من إحتمالات سوء الفهم؛

- سهولة التحديث في عمليات التدقيق المتعاقبة سنة بعد الأخرى في حالة حدوث أية تعديلات في نظام الرقابة الداخلية.

2-عيوب خرائط التدقيق: يوجد العديد من المزايا نذكر منها ما يلي

- تتطلب خرائط التدقيق وقتا طويلا لإعدادها؛

- تتطلب خرائط التدقيق مهارات في إعدادها؛

- لاتظهر خرائط التدقيق نقاط الضعف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية كما هو الحال في قوائم الإستقصاء(الإستبيان)[2].

3-إعداد خريطة التدقيق :

لتنفيذ وإعدا مخطط السير يستدل المدقق بكل المعلومات الممكنة من مصادر مختلفة (الإستجوبات، الوثائق، المقالات، أخبار عن المؤسسة ...)ومن بين الأمور الأساسية لإعداد نذكر ما يلي :

- التعرف على الواجبات والمستندات ونمط العمل؛
- توزيع المهام حسب طبيعة العمليات؛
- تعيين كل محددات العملية، القرا، المراقبة التنفيذ.[3]

---

[1]محمد أحمد رمضان، **المراجعة (1)**، جامعة الزعيم الأزهري،كلية الدراسات التقنية والتنموية، ص:290

[2]محمد أحمد رمضان، **المراجعة (1)**، مرجع سابق، ص:291

[3]أوسعيد نيسة، **دور المراجعة الداخلية في كشف إختلالات نظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية لمراجعة الداخلية** ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم المالية والمحاسبة، جامعة بومرداس، 2021/2020، ص: 160

سادسا : المذكرات

في هذا الأسلوب يقوم المدقق الخارجي بنفسه أو بتكليف مساعديه بإعداد مذكرة تحتوي على وصف أوشرح واف للإجراءات المتبعة لكل عملية أو وظيفة أونشاط داخل المؤسسة مع وصف أو شرح كامل لنظام الرقابة الداخلية، والدورات المستندية ومايرتبط بهما من إجراءات، ويتم الحصول على معلومات المذكرة عن طريق المقابلات الشخصية للمسؤولين والرجوع إلى الوصف الوظيفي ودليل الإجراءات المحاسبية وأية وسائل أخرى تتطلبها عملية الفحص[1]

مزيا المذكرات :تتميز المذكرات بما يلي

- يتم تصميمها وفقا لطبيعة العمل؛
- تحتاج لتحليل مفصل مما يضطر لمدقق لفهم طبيعة نظام الرقابة الداخلية.

عيوب المذكرات :يعاب على المذكرات ما يلي

- تشغيل حجم غير مناسب؛
- يصعب تفسير ومراجعة الملاحظات؛
- يصعب كتابة الملاحظات عن تغيير النظام؛
- يصعب اكتشاف فقدان جزء من النظام.[2]

[1] نقاز نور الهدي، **التدقيق الخارجي ودوره في تعزيز حوكمة الشركات في ظل المعايير الدولية التدقيق الجزائرية والدولية** ،مرجع سابق، ص: 137

[2] رضا خلاصي، **مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة**، دار هومة، الجزائر، 2013، ص: 352

المبحث الرابع :علاقة الرقابة الداخلية بأليات الحوكمة

المطلب الأول :علاقة الرقابة الداخلية بمجلس الأدارة

- أولا تعريف مجلس الأدارة :

- لقد تعددت التعاريف المتعلقة مجلس الإدارةوسنذكر بعضا منها كالأتي:

التعريف الأول

يعرف مجلس الإدارة على أنه الهيئة العليا التي تحكم المؤسسة وهو مكلف بتمثل المساهمين ويكفل المستثمرين بأن رأس المال المستثمر يتم استخدامه بأرشد الاساليب من قبل مدري المؤسسة، كما يعمل على تحسين الأداء من خلال دوره الرقابي الذي يسعى إلى زيادة قيمة المؤسسات.[1]

التعريف الثاني

هو هيئة أو منظمة داخل المؤسسة مهمتها التخفيض من مشكلة عدم تماثل المعلومات ومراقبة مدى ملائمتها ومنفعتها إضافة إلى رقابة سلوك المسيرين الرئيسيين والتقييم والمصادقة على القرارات الاستثمارية على المدى البعيد.[2]

- ثانيا:إختصاصات مجلس الإدارة

يؤدي أعضاء مجلس الإدارة بناء على معلومات وافية تقدمها الإدارة لهم أو أية مصادر أخرى موثوقة مثل المدقق الخارجي ويتصرفون بمسؤولية، وبحسن النية وجدية، واهتمام مجلس الادارة أمام المساهمين عن توجهات الاستراتيجية للبنك والرقابة الفعالة على الادارة النقدية حيث نصت مبادئ حوكمة الشركات والعديد من لوائح الحوكمة بالدول العربية على العديد من المسؤوليات الاساسية لمجلس الادارة وتتمثل حسب الاتي :

---

[1]يعقوب مروى، بوشرف جيلالي، **أثر خصائص مجلس الإدارة على المؤسسات الاقتصادية**، الإستراتيجية والتنمية،جامعة مستغانم، المجلد 10، العدد 01 ، 2020، ص :30

[2]محمد صالح فروم، **دور الأليات الداخلية للرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الإقتصادية لولاية سعيدة**، مجلة شعاع للدرسات الإقتصادية، المركز الجامعي الونشريسي تيسمسيلت، المجلد 03،العدد 01، 2019، ص :254

1- اعتماد التوجهات الاستراتيجية والاهداف الرئيسية للمؤسسة والإشرف على تنفيذها، وتتمثل في الاتي:

- وضع إستراتيجة شاملة للمؤسسة وخطط عمل رئيسية وسياسة إدارة المخاطر ومراجعتها
- الإشراف على النفقات الرئسمالية الرئيسية للمؤسسة، وتملك الأصول والتصرف فيها

2- وضع أنظمة وضوابط للرقابة الداخلية والإشراف العام عليها وتتمثل في ما يلي :

-التأكد من سلامة الأنظمة المحاسبية؛

- التأكد من التقارير والقوائم المالية التي تعدها المؤسسة؛

- التاكد من تطبيق أنظمة رقابية مناسبة لإدارة المخاطر، وذلك من خلال تحديد التصور العام؛ عن المخاطر التي قد تواجه المؤسسة وطرها بشفافية على أعلى المستويات؛

- المراجعة السنوية لفاعلية إجراءات الرقابة الداخلية في المؤسسة؛[1]

- متابعة مدى تحقق الإدارة التنفيذية للأهداف الرئيسية للمؤسسة؛

- وضح السياسات والاجراءات التي تضمن احترام المؤسسة للأنظمة واللوائح، والإلتزام بالإفصاح عن المعلومات الجوهرية للمساهمين والدائنين وأصحاب المصالح الأخرى؛[2]

- ثالثا حجم مجلس الإدارة : إن كفاءة مجلس الإدارة تابعة لحجمه ،لكن طرح كبير حول أفضلية المجاليس الصغيرة الحجم أ/ المجالس كبيرة الحجم، حيث يري البعض أنالحجم الصغير يزيد من فعالية دور مجلس الإدارة كأداة رقابية ويسهم في تحسين مستويات عمله، مقارنة بالمجلس الكبير الحجم الذي يمكن أن يكون أرضية ملائمة لنمو الصرعات حول المصالح وغي ملائم في نفس الوقت للمشاركة في قرارات المجلس ويعزز من سيطرة المسير، وهذا في المؤسسات التي يكون غالبية أعضاء مجلس إدارتها من المدرين التنفذيين، ومعنى ذلك أنه يجب أن تخفيض عدد أعضاء مجلس الإدارة كون أن المجلس الذي

[1] كانم صليحة ، عيادي عبد القادر، **دور مجلس الإدارة في تعزيز تطبيق الحوكمة**، مجلة شمال إفريقيا،جامعة جامعة الشلف، المجلد16، العدد 24،2020/11/16، ص :89

[2] عادل على حسن أبو السعود، **دور نموذج مقترح لقياس تأثير تطبيق حوكمة الشركات في تفعيل جودة أداء واستقلال المراجعين**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في فلسفة المحاسبة، جامعة بعين شمس، 2016، ص: 12

يحتوي على عدد كبير من الأعضاء يكون أداؤه غير فعال ولا يوجد تنسيق بين أعضاءه مما يعقد عملية إتخاذ القرارات ويحد من فعالية المجلس[1]

المطلب الثاني :علاقة الرقابة الداخلية بالجان التدقيق

أولا – تعريف لجان التدقيق :

لقد تعددت التعاريف المتعلقة لجان التدقيق وسنذكر بعضا منها كالأتي:

التعريف الأول

هي لجنة متكونة من ثلاثة إلى خمسة مدراء غير تنفذيين مكلفين بالمسؤولية التنفذية للإدارة المالية، من أهم أعمالها تدقيق القوائم المالية،كذلك التأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية والمحاسبية للمؤسسة، ونتائج التدقيق لامن قبل المدقق الداخلي والخارجي، وإعطاء التوصيات بشأن ترشيح وتحديد أتعاب المدقق الخارجي[2]

التعريف الثاني

هي إحدى الجان منبثة عن مجلس الإدارة تتكون غالبا من ثلاثة إلى خمسة أعضاء تقوم بمها م تهدف إلى تحسين عمليات التدقيق داخل المؤسسة وذلك من خلال تدعيم عمليات التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي مما يترتب عليه زيادة الثقة في عمليات التدقيق وجودة القوائم المالية [3]

[1]محمد صالح فروم، **مرجع سابق، ص**:255

[2]بسام سليمان قديح، **أثر خصائص لجان التدقيق على جودة التقارير المالية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2013، ص :38

[3]بسام سليمان قديح، **أثر خصائص لجان التدقيق على جودة التقارير المالية**، مرجع سابق، 2013، ص :135

ثانيا – العومل التي ساعدت في زيادة الإهتمام بلجنة التدقيق

نتجية لحجم المهام الملقات على عاتق مجلس الإدارة وتنوعها، كان لابد من تشكيل بعض اللجان التابعة لمجلس الإدارة لمساعدته في تنفيذ مهامه، وقد ساعدت عوامل متعددة في زيادة الإهتمام بموضوع لجنة التدقق لعل أهمها ما يلي:

- تزايد حالات الإخفاق المالي للعديد من المؤسسات؛
- تزايد حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية؛
- رغبة المؤسسات في تدعيم عملية الرقابة على أنشطتها، والتأكد من سلامة تطبيق المبادئ المحاسبية؛
- زيادة الضغوط من مستخدمي التقارير المالية على المؤسسة لإظهار نتيجة أ'مالها ومركزها المالي بصورة عادلة وسليمة
- التناقض الموجود بين مدقق الخارجي وبين إدارة المؤسسة في مجال المحافظة على إستقلال المدقق لإبداء الرأى في عدالة القوائم المالية ؛الحاجة المتزاية إلى تحسين الثقة والجودة في التقارير المالية بهدف زيادة الإعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة.[1]

ثالثا– أهمية لحنة التدقيق

إن الحافز الأساسي على إنشاء لجنة التدقيق هو المنافع التي يمكن أن تقدمها إلى جميع الأطراف مثل مجلس الإدارة والمدقق الخارجي والمدقق الداخلي وأصحاب المصالح

1- أهمية لجنة التدقق لمجلس الإدارة

تعمل على مساعدة أعضاء مجلس الإدارة التنفذيين في تنفيذ مهامهم ومسؤولياتهم وخاصة في ما يتعلق بمجال المحاسبة والتدقيق وبصورة خاصة بما يلي :

- دراسة القوائم المالية قبل تقديمها لمجلس الإدارة لإعتمادها؛
- دراسة جميع البيانات المالية التي قد تطلبها الجهات المختلفة وتدقيقها؛

[1] حسين أحمد دحدوح، **دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظام الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركة**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، جامعة جامعة الشلف، المجلد24، العدد 01، 2008، ص :255

- دراسة السياسات المحاسبية واختيار تلك السياسات التي تتلائم مع طبيعة العمل ؛

2-أهمية لجنة التدقق للمدقق الخارجي :

فيما يلي مجموعة من المسؤوليات لجان التدقيق تجاه المدقق الخارجي :

- تعيين المدقق الخارجي وتحديد أتعابه وعزله؛
- دراسة خطة التدقيق التي يضعها المدقق الخارجي ومناقشتها؛
- دراسة رأي المدقق الخارجي في الرقابة الداخلية ومناقشته؛
- دراسة ملاحظات المدقق الخارجي حول مقدار العاملين بالإدارة المالية ومناقشتها.

3- أهمية لجنة التدقق للمدقق الداخلي :

إختيار رئس قسم التدقيق الداخلي وتوفير الموارد اللازمة له والإجتماع الدوري والمستمر به لحل المشاكل التى ممكن أن تنشأ بين هذا القسم وإدارة المؤسسة، كما أن قسم التدقيق الداخلي يقوم بإرسال التقارير إلى لجنة التدقيق، التي تعتبر قناة إتصال بين هذا القسم وإدارة المؤسسة، مما يؤدي إلى زيادة الإستقلالية وتفعيل الدور الذي يلعبه قسم التدقيق الداخلي في المؤسسة.

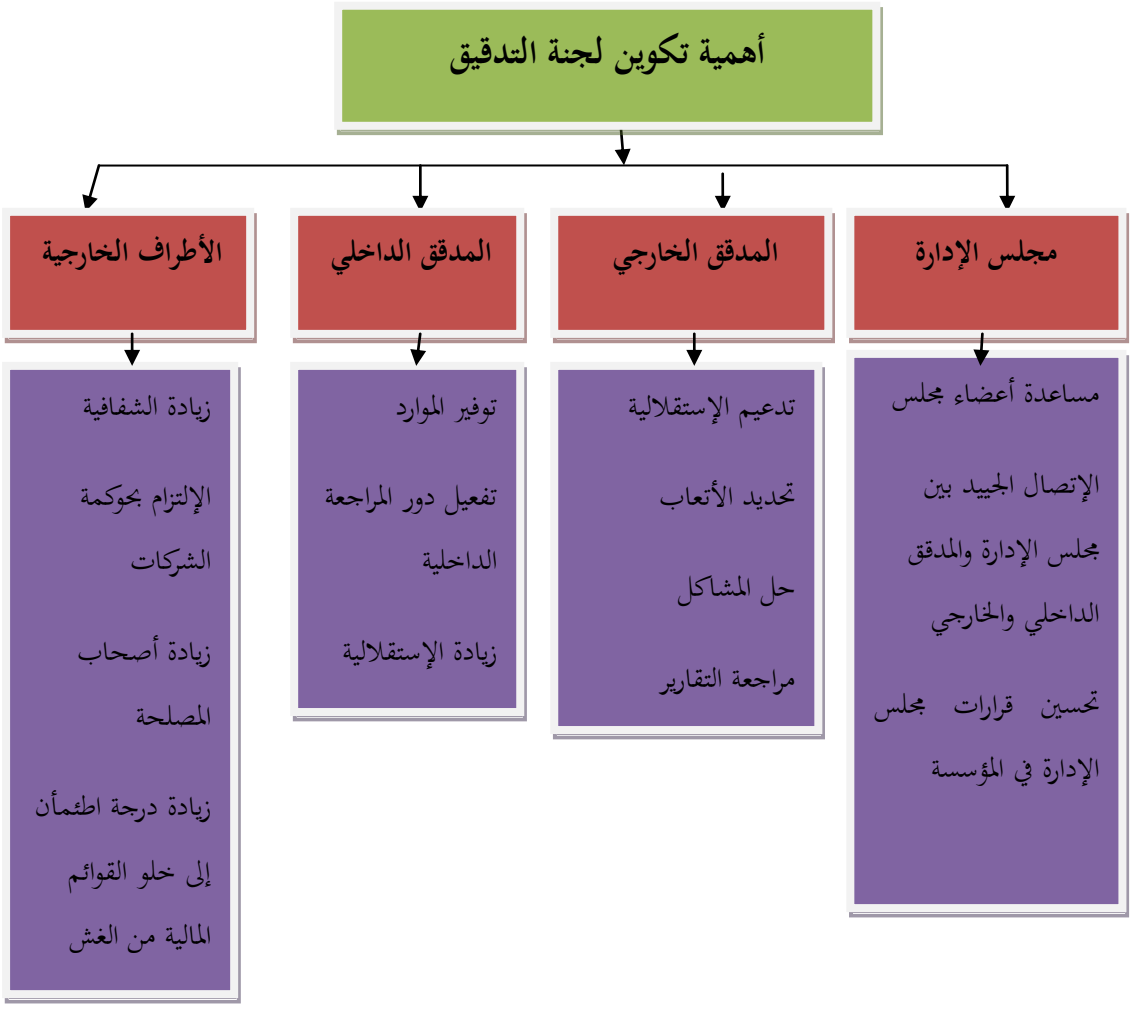
4- أهمية لجنة التدقق للمدقق أصحاب المصالح

أظهرت العديد من التقارير مثل تقرير Blue Ribbn Committeeفي الولايات المتحدة أن إنشاء لجان التدقيق داخل المؤسسة سوف يؤدي إلى زيادة الشفافية والمعلومات والتقارير المحاسبية التي تصدرها المؤسسة للأطراف الخارجية، فوجود لجنة مستقلة تقوم بعملية الإشراف على إعداد التقارير المالية وعلى دعم إستقلالية المدقق الداخلي والخارجي والتأكيد على الالتزام بقواعد حوكمة الشركات سوف يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية التي تبني قرارتها على المعلومات المالية التي تصدرها المؤسسات في هذه التقارير.[1]

نوضح أهمية لجان التدقيق في الشكل التالي :

[1]حسين يوسف القاضي، حسين أحمد ممدوح،عصام نعمة قريط، **أصول المراجعة**، منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد، الجزء الأول، 2014، ص ص: 438-440

شكل رقم (2-10) يوضح أهمية تكوين لجنة التدقيق



المصدر: حسين أحمد دحدوح، **دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظام الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركة**،مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، جامعة جامعة الشلف، المجلد24، العدد 01، 2008 ، ص :258

المطلب الثالث :علاقة الرقابة الداخلية بألية التدقيق الداخلي والخارجي

أولا– علاقة الرقابة الداخلية بألية التدقيق الداخلي

يؤدي التدقيق الداخلي دورا هاما في إكتشاف الأخطاء وعمليات الغش والتحقق من صحة وسلامة البيانات المالية كما يساعد مجلس الإدارة في التأكد من سلامة الإجراءات العمليات التي تحدث فيها، وهذا من خلال إعداد تقارير دورية لمختلف النشاطات مما يساعد المؤسة في إتخاذ القرارات المناسبة وتصحيح الأخطاء ووضع التصورات والسياسات المستقبلية

1- **تعريف التدقيق الداخلي**

لقد تعددت التعاريف المتعلقة بالتدقيق الداخلي وسنذكر بعضا منها كالأتي:

التعريف الأول:هو أداة للحكم والتقييم تعمل داخل المؤسسة في مجال الرقابة عن طريق الفحص وإختبار مدى كفاءة وفعالية المستويات الرقابية الأخرى بهدف مساعدة الإدارة على أداء المسؤوليات الملقاة على عاتقها كأكفأالطرق وعلى أحسن وجه من خلال تزويدها بالمعلومات والحقائق والتحليلات الموضوعية والتعليمات المفيدة بنشاطها والتي تسفر عنها عمليات الفحص والتقييم [1]

التعريف الثاني:عرف معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحة الإمريكية المراجعة الداخلية على أنها وظيفة يؤديها موظفون من داخل المؤسسة وتتناول الفحص الإنتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية وذلك بهدف التأكد من تنفيذ السياسات الإدارية والتحقق من مقومات الرقابة الداخلية ومعلوماتها سليمة ودقيقة وكافية[2].

---

[1]نعماني رفيق، **دور وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات و إنعكاساتها على الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الوادي،2021 /2022، ص: 75

[2]خرخاش جميلة،**أثر تطبيق حوكمة الشركات في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية لدي البنوك التجارية الجزائرية** ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية تخصص بنوك،مالية ومحاسبة ، جامعة المسيلة،2018/2017،ص: 89

2- خصائص التدقيق الداخلي [1]

يمتاز التدقيق الداخلي بعدة خصائص نذكرها كمايلي:

- **التدقيق الداخلي هو نشاط** :لقد تم ضبط التدقيق الداخلي على أنه نشاط بدلا من وظيفة داخل المؤسسة وذلك للمبررين التاليين :

أ- تطبيق أحد أنماط تسيير المؤسسات وهي الإدارة بالأنشطة والتي تتيح إمكانية تصنيف الأنشطة حسب الأهمية وعلى قدرتها على خلق القيمة؛

ب-تطبيق إستراتيجية المناولة التي تتيح فرصة اللجوء إلى أطراف خارجية حالة عجز المدقق الداخلي في تقديم خدمة بشك جزئ أو كلي.

- **التدقيق الداخلي نشاط مستقل** :يعني أن نشاط التدقيق الداخلي غير تابع بالسلطة والمسؤولية إلى الجهات الخاضعة للتدقيق ،ولابد من أن يتبع لأعلى المستويات الإدارية في المؤسسة؛
- **التدقيق الداخلي نشاط موضوعي** : و معني ذلك ضرورة أن يتحلى المدقق الداخلي بأعلى مستويات في الموضوعية عند تنفيذ مهامه وعرض نتائجه كما يلزم عدم تأثير أحكامه بأمور شخصية أو بأراء الأطراف الأخرى
- **يتسم التدقيق الداخلي بالديمومة وبالشمولية** :حيث يقصد بالشمولية هو شمول أوجه التدقيق الداخلي لكافة أنشطة المؤسسة دون إستثناء بينما الديمومة تعني إستمرارية نشاط التدقيق الداخلي

3- أهداف التدقيق الداخلي :تقوم وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة على إختلاف أهدافها وأنشطتها بتقديم خدمات تأكيدية إستشارية حول نظم الحوكمة، إدرة المخاطر والرقابة الداخلية، تهدف من خلال ذلك إلى إضافة قيمة للمؤسسة ومساعدتها على تحقيق مجموعة من الأهداف التي تتمثل كأتي:

- فحص وتقييم مدى ملائمة تطبيق الرقابة المحاسبية والمالية والتشغيلية عن طريق تقييم نظام الرقابة الداخلية؛

[1] عزيز لوجاني،**دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التسيير تخصص محاسبة ، جامعة بسكرة، 2020/2019، ص: 32

- التحقق من مدى إلتزام العاملين بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والأنظمة ذات التاثير الهام على أعمال المؤسسة؛
- تحديد مدى ملائمة إجراءات المحاسبية على الأصول ومدى الحماية والأمان لتلك الأصول؛
- التحقق من مدى مصداقية وسلامة المعلومات وفحص الوسائل المستخدمة في قياس وتبويب وتقرير مثل هذه المعلومات ؛
- تقييم مدى كفاءة وفعالية إستخدام موارد المؤسسة والتقرير عن الإنحرفات عن المعايير الكمية والنوعية الموضوعة والتوصية بأتخاذ الإجراءات التصحيحة [1]

ثانيا –علاقة الرقابة الداخلية بألية التدقيق الخارجي

ترتبط الرقابة الداخلية بألية الدقيق الخارجي إرتباطا وثيقا حيث يعتبر هذا الأخير هو الضامن الحقيقي للتطبيق الجيد للرقابة الداخلية بما يمتاز به من قدرات وصفات تجعل منه يلعب دور أساسي في تطبيق الرقابة الداخلية

1- تعريف التدقيق الخارجي

نجد عدة مصطلحات وأسماء مختلفة للرقابة الخارجية منها مراجعة الحسابات أو المرجعة المالية أو التعاقدية وفي الجزائر أطلق عليها محافظة الحسابات وفي ما يلي بعض التعاريف :

التعريف الأول

عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية بأنه "عملية منظمة تنطوي على تجميع وتقويم موضوعي للأدلة المتعلقة بمعلومات مقدمة عن أحداث وتصرفات إقتصادية وذلك للتحقق من درجة موثوقية هذه المعلومات والمعايير الموضوعة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الإهتمام[2]

[1] نعماني رفيق، **مرجع سابق**، ص: 79

[2] نساب عائشة، **مدى قدرة التدقيق الخارجي في إرساء مبادئ الحوكمة**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة2، 2016 /2017، ص: 42

التعريف الثاني

هي عملية منظمة يقوم بها مدقق مستقل بغرض إبداء الرأي فني محايد في مجموعة القوائم المالية التي تخص المؤسسات الإقتصادية مع تبليغ النتائج إلى الاطراف المعنية. [1]

2- صفات المدقق الخارجي

يجب أن يتصف المدقق الخارجي بمجموعة من الصفات نذكر منها ما يلي[2]:

- **الأمانة المهنية** :على المدقق الخارجي أن يكون أمينا ونزيها في عمله، وأن يعطي هذا العمل حقة الوافي وأن يقوم بالعمل بوحي من ضميره ويبذل أقصى طاقاته العلمية والعملية والفنية في تنفيذ ماكلف به.
- **المحافظة على أسرار المهنة** :حيث أن المدقق الخارجي موضع ثقة عملائه ويطلع على أدق التفاصيل والأسرار بحكم عمله .
- الكفاءة المهنية : ويعني هذا أن لا يقبل المدقق الخارجي تدقيق حسابات أي مؤسسة إذا كان لا يشعر بأنه لا يستطيع إكمال عملية التدقيق وإبداء الرأي بالكفاءة المهنية المناسبة
- **بذل العناية المهنية** :يجب على المدقق الخارجي بذل العناية المهنية الكافية عند تنفيذ عملية التدقيق وإعداد التقرير وإجراء جميع الإختبارات الضرورية، ونقصد بالعناية المهنية إلتزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق المقبولة عموما،كتخطيط والإشراف على عملية التدقيق ،إختبار أدلة الإثبات المتحصل عليها.
- **الصبر والقدرة على التصرف** :تعتبر عملية التدقيق الخارجي شاقة وتحتاج إلى صبر وتأني في دراسة وتحقيق وتحليل عمليات المؤسسة والبحث عن الحقيقة، وتستدعي اللباقة في التعامل مع عملاء وموظفي المؤسسة حتي تكسب ثقتهم ويحصل على تعاونهم

---

[1] حسياني عبد الحميد، **أهمية وجودة لجان المراجعة في المؤسسة الإقتصادية في ضل الإتجاه الدولي نحو تعزيز حوكمة الشركات**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2015/2014، ص: 22

[2] بن شهيدة فضيلة، **دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة تخصص تدقيق والنظام المالي المحاسبي، جامعة مستغانم، 2017/2016، ص ص: 131-132

- الثقافة والمعرفة :على المدقق الخارجي أن يكون متمكنا من علم المحاسبة والتدقيق وأن يكون على معرفة بكثير من العلوم الإجتماعية ذات الصلة بالمحاسبة والتدقيق مثل محاسبة التكاليف، التحليل المالي وأدواته، وكذلك ماتصدره الدولة من قوانين ضريبية أو القانون التجاري

3- أهداف التدقيق الخارجي :تستعرض في الجدو التالي أهداف التدقيق الخارجي

الجدول رقم :(2-4)**يوضح أهداف التدقيق الخارجي.**

الهدف	التفسير
الوجود والتحقق	يكون الهدف من التدقيق الخارجي في هذه الحالة هو التحقق من الوجود أو الحدوث ، أي التأكد من أن الأصول المختلفة موجودة بالفعل في الميزانية التي يتم تدقيقها لإبداء الرأي ، وأم العمليات المختلفة التي قامت بها المؤسسة قد تمت فعلا
الشمول	التحقق من أن القوائم المالية والسجلات المحاسبية قد شملت كل الأحدات التي قامت بها المؤسسة
الفحص والتقييم	تحقق من صحة طرق التقييم المستعملة وأنه تم تخصيص التكاليف وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كتكوين المخصصات اللازمة للأصول المحتمل تعرض قيمتها للهبوط كالعملاء والمخازن ...وأن الطرق غير منافية للقوانين والمبادئ المتعاف عليها
الملكية والمديونية	التحقق من الملكية وأن الأصول الظاهرة في الميزانية هي ملك للمؤسسة وأنه لاتوجد عليها أية إلتزامات للغير
العرض والإفصاح	فحص القوائم المالية وذلك حتى يستطيع المدقق الخارجي من إبداء رأي موضوعي في تقريره حول الأنظمة والإجراءات، والإفصاح عن كل المعلومات اللازمة بطريقة عادلة وشفافة وصادقة وعرضها لجميع الأطرافة المعنية
التسجيل المحاسبي	نقصد بهذا أن كل العمليات قد تم تجميعها وتسجيلها بطريقة صحيحة تحترم الأسس والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها
إبداء الرأي	تقديم المدقق الخارجي تقرير محايد ونزيه يبدي فيه رأيه بكل جدية حول المعلومات والإجراءات، نظام الرقابة الداخلية

المصدر:بن يوسف خلف الله وأخرون،**دور التدقيق الخارجي في تفعيل الحوكمة في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية**، مجلة درسات العدد الإقتصادي، المجلد12، العدد 02،2021، ص :124-125

4- أنوع التدقيق الخارجي بالنسبة للمؤسسة الإقتصادية: تستعرض في الجدول التالي أنواع التدقيق الخارجي

الجدول رقم : (2-5)يوضح أنواع التدقيق الخارجي

المميزات	التدقيق القانوني	التدقيق التعاقدي	الخبرة القضائية
طبيعة المهمة	مؤسسات ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بدقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية الحسابات والصورة الصادقة	مهمة محددة حسب الإتفاقية	مهمة ظرفية يحدد مدتها القاضي
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الإتفاقية	مهمة ظرفية يحدد مدتها القاضي
الإستقلالية	تامة إتجاه مجلس الإدارة	تامة من حيث المبدأ	تامة إتجاه كل الأطراف
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب إحترامه تماما	يحترم مبدءيا في الجمعية العامة	ينبغي إحترامه
إرسال التقرير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة	المدرية العامة، مجلس الإدارة	القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة ،محافضي الحسابات	التسجيل الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة	التسجيل لدي خبراء المحاسبة المعتمدين لدي مجلس القضاء
إخبار وكيل الجمهورية بأعمال غير المشروعة	نعم	لا	غير مهم
الإلتزام	حسب الوسائل	حسب الوسائل أو النتائج ،حسب نوع المهمة	حسب النتائج
المسؤولية	مدنية، تأدبية ،جنائية	مدنية، تأدبية، جنائية	مدنية، تأدبية، جنائية
التسريح	مهمة تأسيسة عادة من طرق القضاء بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	من طرف القاض المشرف على الخبرات

الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	إقتراح من الخبير وتحدد من القاضي
طريقة عمل المتابعة	تقييم الإجراءات، تقييم الرقابة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	تقييم الإجراءات ،تقييم الرقابة الداخلية، مراقبة الحسابات	طريقة تتماشي وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة

المصدر:محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005 ،

ص ص: 17- 18

المطلب الرابع :علاقة الرقابة الداخلية بالإفصاح والشفافية

أولا– الإفصاح

يعد الإفصاح من أهم المتطلبات الرئيسية التي تطلب من المؤسسات الإقتصادية والتي يتم بموجبها توفير المعلومات المهمة والضرورية التي يحتاجها المستفدين منها والتي سنتطرق لها في ما يلي :

1- تعريف الإفصاح :

للإفصاح عدة تعاريف تذكر منها ما يلي :

التعريف الأول

هو عرض المعلومات الهامة للمستثمرين والمساهمين والدائنيين وغيرهم بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة المؤسسة على تخصص الأرباح في المستقبل يعني أن تتضمن التقارير المالية بعدالة ووضوح معلومات موثوق بها وأن تظهر القوائم المالية للمؤسسة كافة المعلومات الرئيسة التي تهم الفئات الخارجية عن المؤسسة وتساعدها على إتخاذ القرار[1]

[1]سلامة عبد الصانع أمين علم الدين، **الإلتزام بالإفصاح والشفافية كأحد معايير حوكمة الشركات**، دار النهضة العربية، القاهرة، 2016، ص: 8

التعريف الثاني

يعني الإفصاح إتباع سياسة الوضوح الكامل وإظهار جميع الحقائق المالية التي تعتمد عليها الأطرافة المهتمة بالمؤسسة [1]

2-أنواع الإفصاح

للإفصاح أنواع عديدة يمكن تلخيصها في الأتي[2] :

- **الإفصاح الكامل** :يتطلب الإفصاح الكامل أن تصمم وتعد القوائم المالية الموجهة إلى كافة المستخدمين بشكل يعكس دقة جميع الأحداث والحقائق المالية.
- **الإفصاح الكافي** :يرتبط بالنواحي الأخلاقية والأدبية بحيث يمد جميع مستخدمي القوائم المالية بكمية من المعلومات اللازمة لتفادي تضليل الأطراف المهتمة بالمؤسسة، ويعد الإفصاح الكافي أهم المعايير الرئيسية لإعداد القوائم المالية.
- **الإفصاح العادل** :يتمثل بالإفصاح عن المعلومات بطريقة تضمن وصولها إلى كافة المستفدين دون تحيز إلى جهة معينة، و يهتمة بالرعاية المتوازنة لجميع الأطراف المعنية .
- **الإفصاح التفاضلي** :يقصد به التفاوت بين البنود بعقد المقارنات لوضيح التغيرات الجوهرية وتحديد الاتجاه العام لتلك التغيرات أو يفترض مستثمر أقل دراية وإستعابا من المستثمر العادي الذي تفرضه مهنة المحاسبة .
- **الإفصاح الشامل** :يعني أن القوائم المالية المنشورة والملاحظات الملحقة تتضمن معلومات إقتصادية متعلقة بالوحدة الإقتصادية، التي تؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية وأن تكون كثيرة وتفصلية.

[1] براضية حكيم، بلعزوز بن علي، **الإلتزام بمعايير الإفصاح وفق معايير المحاسبة ومبادئ مجلس الخدمات المالية الإسلامية كمدخل لإرساء الحوكمة بالمؤسسات المالية الإسلامية**، الملتقي الدولي آليات ترشيد الصناعة المالية الإسلامية ،جامعة تيسمسيلت، يومي8و9 ديسمبر 2013، ص :3

[2] حنة أدم إسحق حيران، **نظام الرقابة الداخلية وأثره في حوكمة الشركات**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في فلسفة المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2014، ص ص: 131-132

- **الإفصاح التام** :يتطلب الإفصاح التام أن تعد القوائم المالية الدورية الموجهة إلى كافة المستخدمين بشكل يعكس دقة الأحداث الإقتصادية التي أثرت على المؤسسة خلال الدورة المحاسبية، وأن تتضمن معلومات كافية لجعلها مفيدة وغير مضللة لمستخدميها.

3-صور الممارسات الخاطئة في الإفصاح [1]:يلاحظ أن كثير من المسؤولين عن بعض المؤسسات لا يلتزمون ببعض متطلبات الإفصاح إما نتيجة لنقص الوعي بمتطلبات الإفصاح أو لتعمد إخفاء بعض الحقائق ويشمل ذلك مايلي :

- عدم كفاية الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة؛
- عدم كفاية الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة؛
- التلاعب في إعلان نتائج الإصدرات في القوائم المالية؛
- إخفاء الحقائق.

ثانيا الشفافية

1-تعريف الشفافية

-التعريف الأول

يشير مفهو الشفافية إلى حرية الوصول إلى المعلومة وما يقابلها من الإلتزام بالإفصاح عن هذه المعلومات، أي أن تحقيق الشفافية يعتمد على توفير المعلومات وعدم حجبها وإنتقالها الحر بدون حوجز[2]

[1] سلامة عبد الصانع أمين علم الدين، **مرجع سابق**، ص ص: 17-18

[2] على الصاوي، **ماهية المساءلة والشفافية ودورها في تعزيز التنمية الإنسانية** ،المؤتمر الثالث للجمعية الإقتصادية العمانية ،التعاون مع الجمعية الإقتصادية الخليجية وبرنامج الأمم المتحدة حول:المساءلة والشفافية، يومي8و9 ديسمبر 2013، ص :4

–التعريف الثاني:يقصد بالشفافية المؤسسة بتوفير المعلومات والبيانات المتعلقة بنشاطها ووضعا تحت تصرف المساهمين وأصحاب المصلحة، وإتاحة الفرصة لمن يريد منهم الإطلاع عليها وعدم حجبها، فيما عدا تلك التي يكون من شأنها الإضرار بمصالح المؤسسة فيجوز لها الإحتفاظ بسريتها[1]

مبادئ الشفافية

إن الشفافية كغيرها من المفاهيم لها مبادئ وأسس تعتمد عليها في ممارسة نشاطها كوسيلة للوصول إلى الهدف وبصورة عامة فإن للشفافية أربع مبادئ وهي[2] :

- مبدأ وضوح الأدوار والمسؤوليات
- مبدأ إتاحة المعلومات للجمهور : ويؤكد على نشر معلومات شاملة عن مالية المؤسسة في أوقات يتم تحديدها بوضوح
- مبدأ علانية إعداد الميزانية وتنفيذها و الابلاغ نتائجها : ويشمل المعلومات التي تتاح للجمهور فيما يخص إعداد الميزانية
- مبدأ ضمان صحة المعلومات : يعني جودة البيانات والحاجة إلى التدقيق المستقل لمعلومات المالية للمؤسسة

2–شروط ومعوقات الشفافية :

لتحقيق الشفافية يوجد بعض الشروط لابد من تحقيقها وبعض المعيقات لابد من تفاديها والتي سنذكرها في مايلي :

أ–شروط الشفافية[3]

[1]أسماء كسري، **الشفافية المالية ودورها في الرفع من كفاءة الأسواق المالية**، مركز البحث والتطوير الموارد البشرية (رماح)، الطبعة الأولى،2016، ص: 102

[2]سالم محمد عبود، **الأزمة المالية بين مبدأ الإفصاح والشفافية**، بحث مقدم إلى المؤتمر العالمي الثالث،ي ومي28و29 أفريل2009، بغداد، ص :15–16

[3]سلامة عبد الصانع أمين علم الدين، **مرجع سابق**، ص: 19

- أن تكون في الوقت المناسب إذ أن الشفافية المتأخرة تكون عادة لا قيمة لها ويعلن عنها فقط لإستفاء الشكل؛
- أن تتاح الشفافية لكافة الجهات في ذات الوقت ؛
- أن تكون شارحة لنفسها بنفسها فقد تقوم بعض المؤسسات بنشر قوائمها المالية بالصحف استفاء للشكل القانوني بدون مرافقتها أوبدون تقرير ؛
- أن يعقب الشفافية مسائلة؛ فالشفافية في حد ذاتها ليست غاية بل وسيلة لإظهار الأخطاء والإقتصاص من مرتكيبيها

ب-**معوقات الشفافية** :تنتشر العديد من المعوقات التي لو عولجت لأدى ذلك إلى تفعيل إقتصاديات الدول وهي التالي [1]:

- **الفساد وعدم إحترام القانون** :إن صور الفساد الإرهاب النفسي مثل الخوف من التهديد بالعزل سواء كان بالنسبة لأعضاء مجلس الإدارة أو المدقق الداخلي والخارجي، وإنتشار الشائعات ذات الأثر السلبي على المؤسسة ،والرشوة والمحسوبية المتفشية في بغض المؤسسات ؛
- **الجهل** :هو عد الإلمام بالحد الأدنى من المعلومات اللازم توفرها للمساهمين وأصحاب المصالح؛
- **ضعف أوغياب الإطار القانوني** :إن غياب الإطار القانوني اللازم لحماية المساهمين وأصحاب المصالح ناتج عن غياب الشفافية وهو مما يزيد من تفاقم المشكلة وصعوبة التعامل معها ومن المفيد الإشارة إلى أن القوانين الحالية على سبيل المثال لا تجرم جنائا إستغلال المعلومات الداخلية في المؤسسات المقيدة في البورصة، أو ممارسات إحتكارية أو غيرها من الممارسات السلبية المتعلقة بغياب الشفافية أوسوء إستخدام هذا الغياب.

[1] سلامة عبد الصانع أمين علم الدين ،**مرجع سابق**، ص ص: 19-20

خلاصة الفصل الثاني :

من خلال هذا الفصل تم التعرف على المفاهيم الأساسية المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية كما تم التوصل إلى أن مفهوم نظام الرقابة الداخلية منهج علمي يقوم به مجموعة من الأشخاص في المؤسسة الاقتصادية من أجل حماية الأصول و اختيار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية و تشجيع العمل بكفاءة و تشجيع السياسات الإدارية

وتم أيضا من خلال هذا الفصل توضيح أقسام نظام الرقابة الداخلية و التي الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية بالإضافة إلى الضبط الإداري وتم توضيح مقومات نظام الرقابة الداخلية و مقومات محاسبية ومقومات إدارية والإجراءات التنفيذية لتحقيق مقومات الرقابة الداخلية

وتم توضيح مكونات نظام الرقابة الداخلية التي هي بيئة الرقابة و تقدير الخطر و أنشطة الرقابة و الإتصال والمعلومات بالإضافة إلى المتابعة والتوجيه

الفصل الثالث

تمهيد :

يتناول هذا الفصل عرض وتحليل بيانات البحث التطبيقية المتوصل إليها ووصف للمنهجية والإجراءات التي تم إتباعها لمعرفة دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آليات حوكمة الشركات في المؤسسة الاقتصادية وحيث تمت دراسة تطبيقه استطلاعية في المنطقة الصناعية لوادي سلي ، وذلك من خلال شرح مختلف الطرق والأدوات التي استخدمت في إتمام الدراسة ووصف مجتمع وعينة الدراسة وأداة البحث المستخدمة وفحص مدى مصداقيتها ووثباتها وتم أيضا استخدام الأساليب الإحصائية لمعالجة النتائج واختبار الفرضيات

وفي ضل كل ما سبق تم تقسيم هذا الفصل إلى ما يلي :

المبحث الأول :منهجية الدارسة الميدانية

المبحث الثاني : معالجة وتحليل المتغيرات الديمغرافية

المبحث الثالث :تحليل نتائج الإستبيان

المبحث الرابع :تحليل علاقة المتغيرات الديمغرافية مع محور المتغير المستقل نظام الرقابة الداخلية

المبحث الخامس:تحليل علاقة المتغيرات الديمغرافية مع محور المتغير التابع آليات الحوكمة

المبحث الأول :منهجية الدارسة الميدانية

إنا الوصول إلى تفسير جيد وتحليل نتائج الدارسة الميدانية يتطلب تحديد الإطار العام للمنهجية العلمية المتبعة في الدارسة الميدانية ، وأنه انطلاقا من طبيعة الدراسة والمعلومات المراد الحصول عليها ، للتعرف على أراء وإجابات الفئة المستهدفة في المنطقة الصناعية بوادي سلي وتم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية التي سنطرق إليها بالتفصيل

المطلب الأول : التصميم النظري للدراسة الميدانية

من أجل تحقيق هدف الدراسة والمتمثل في إبراز دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آليات الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية سوف يتم في هذا المطلب تحديد نموذج الدارسة والذي تم تصميمه بالاعتماد على الدارسات السابقة ، من خلال تحديد متغيرات الدارسة ومحاولة إيجاد العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع

أولا متغيرات الدارسة :

من منطلق أن تحديد متغيرات الدراسة أمرا ضروريا لمعرفة كل متغير على حدي وفهم نموذج الدارسة ومعرفة أي المتغيرات مستقل وأيهما تابع وإمكانية تحديد كل متغير وعليه فإنه يوجد متغيرين أساسيان هما :

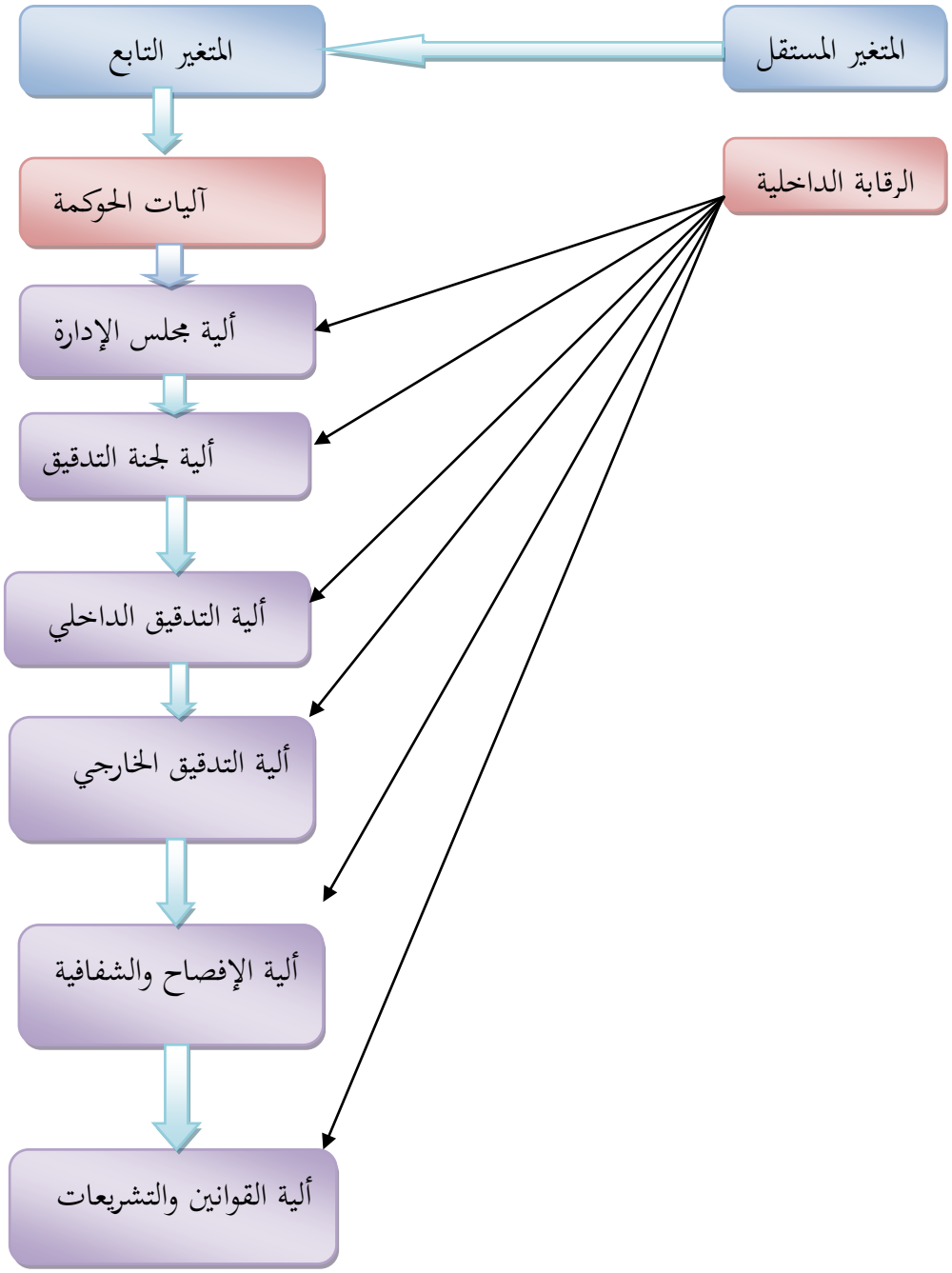
المتغير المستقل :يتمثل في الرقابة الداخلية

المتغير التابع :تمثل في آليات حوكمة الشركات ويضم هذا المتغير متغيرات تابعة فرعية تتمثل فيما يلي:

- ✓ آلية مجلس الإدارة
- ✓ آلية لجنة التدقيق
- ✓ آلية التدقيق الداخلي
- ✓ آلية التدقيق الخارجي
- ✓ آلية الإفصاح والشفافية
- ✓ آلية القوانين والتشريعات

ثانيا : أنموذج الدراسة :

الشكلرقم:(3-1)يمثلأنموذج الدراسة



المصدر:من إعداد الطالب

المطلب الثاني :مجتمع وعينة الدارسة

سنقوم في هذا المطلب باستعراض مجتمع الدراسة التطبيقية والعينة المستهدفة من مجتمع الدراسة التي تم توجيه استمارة الاستبيان إليها للإجابة عليها

أولا – مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من موظفي أربع مؤسسات اقتصادية عمومية تقع في المنطقة الصناعية وادي سلي، وهي (مؤسسة أسمنت الشلف، مؤسسة الزجاج الجديد، مؤسسة SOTUPLAST، مؤسسةFIEXPLAST)، والمحاسبين المعتمدين في ولاية الشلف حيث تم اختيارها لأنها تقع في إقليم، أما وحدة التحليل والمعاينة فقد شملت فئة (عضو مجلس إدارة، مدقق داخلي، مدقق خارجي، رئيس مصلحة، محاسب)، وهذا كما هو موضح حسب ما يلي:

01- المنطقة الصناعية وادي سلي[1] :

تعتبر المنطقة الصناعية بوادي سلي بالشلف، أهم قطب صناعي تتوفر عليه الولاية، حيث تتركز معظم الصناعات التحويلية والعمليات الإنتاجية المشهورة بالولاية بالإضافة إلى بعض النشاطات المرتبطة بها. وتعد هذه المنطقة أهم فضاء اقتصادي استفادت منه الولاية، منذ قرابة أربعة عقود من الزمن، بدليل تمركز جل المؤسسات الكبرى بها والتي تتعدى سمعتها حدود الولاية حيث أنشئت بموجب المرسوم رقم 84-55 المؤرخ في 1984/03/03[2]المحدد لإدارة المناطق الصناعية، لكن المنطقة الصناعية بوادي سلي تأخر إنشاءها بسنة واحدة لأسباب تقنية.

[1] لزعر جلول، المنطقة الصناعية بوادي سلي... فضاء اقتصادي كبير بحاجة إلى اهتمام وحسن تسيير،

2الجريدة الرسمية، العدد رقم 10، صادرة بتاريخ 06-03-1984، ص:287

02- مؤسسة أسمنت الشلف

الجدول رقم(3-1):يوضح تفصيل عن مؤسسة إسمنت الشلف

اسم المؤسسة	تاريخ النشاط	نوع النشاط	النوع القانوني	رأسمال	عدد العمال	العمال الإطارات
إسمنت الشلف	1978	صناعة الإسمنت ومشتقاته	عومية SPA	6.241.000.000	1172	255

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة

منالجدول رقم(3-1) نلاحظ أن:

- رأسمال مؤسسة إسمنت الشلف يبلغ 6.241.000.000 دج في سنة 2021 ؛
- تعمل المؤسسة في نشاط صناعة الإسمنت ومشتقاته ؛
- يبلغ عدد عمال المؤسسة 1172عامل منهم255 من إطارات المؤسسة،
- تم إنشاء المؤسسة في مارس1978؛
- النوع القانوني للمؤسسة مؤسسة عمومية ذات أسهمSPA .

03 – مؤسسة الزجاج الجديدة

الجدول رقم(3-2):يوضح تفصيل عن مؤسسة الزجاج الجديدة

اسم المؤسسة	تاريخ النشاط	نوع النشاط	النوع القانوني	رأسمال	عدد العمال	العمال الإطارات
الزجاج الجديدة	مارس 1995	تحويل الزجاج المقعر والمضغوط	عوميةSPA	288.000.000,00	343	73

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة

من الجدول رقم (4-2) نلاحظ أن :

- رأسمال مؤسسة الزجاج الجديدة يبلغ 288.000.000,00 دج في سنة 2021 ؛
- تعمل المؤسسة في نشاط تحويل الزجاج المقعر والمضغوط ؛
- يبلغ عدد عمال المؤسسة 343عامل منهم 73 من إطارات المؤسسة ،
- تم إنشاء المؤسسة في مارس 1995؛
- النوع القانوني للمؤسسة مؤسسة عمومية ذات أسهم SPA

03 – **مؤسسةSOTUPLAST**

الجدول رقم(3-3):يوضح تفصيل عن مؤسسةSOTUPLAST

اسم المؤسسة	تاريخ النشاط	نوع النشاط	النوع القانوني	رأسمال	عدد العمال	العمال الإطارات
SOTUPLAST	2001-11-13	تحول الأولى لمادة البلاستيك	عموميةSPA	255.100.000,00	115	40

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة

من الجدول رقم(3-3)نلاحظ أن :

- رأسمال مؤسسةSOTUPLASTيبلغ255.100.000,00دج في سنة2021؛
- تعمل المؤسسة في نشاط تحويل الأولى لمادة البلاستيك ؛
- -يبلغ عدد عمال المؤسسة 115 عامل منهم 40 من إطارات المؤسسة،
- تم إنشاء المؤسسة في مارس13 -11-2001؛
- النوع القانوني للمؤسسة مؤسسة عمومية ذات أسهمSPA .

04 – مؤسسةFIEXPLAST

الجدول رقم(3–4):يوضح تفصيل عن مؤسسةFIEXPLAST

اسمال مؤسسة	تاريخ النشاط	نوع النشاط	النوع القانوني	رأسمال	عدد العمال	العمال الإطارات
FIEXPLAST	1980-04-06	تحول الأولى لمادة البلاستيك	عمومية SPA	338.500.000,00	140	60

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة

من الجدول رقم (3-4)نلاحظ أن :

- رأسمال مؤسسةFIEXPLAST يبلغ338.500.000,00دج في سنة2021 ؛
- تعمل المؤسسة في نشاط تحويل الأولى لمادة البلاستيك؛
- يبلغ عدد عمال المؤسسة 140عامل منهم60 من إطارات المؤسسة؛
- تم إنشاء المؤسسة في06-04-1980؛
- النوع القانوني للمؤسسة مؤسسة عمومية ذات أسهمSPA

ثانيا – عينة الدراسة :

وقد بلغ عدد أفراد المجتمع للمعاينة (428)موظفا حيث تم توزيع 230استبانه ، وتم إسترداد208إستبانة أي ما نسته (90,43) من أصل العدد الموزع وعند تدقيق الاستبيانات تم استبعاد (47) استبانه وذلك لعدم اكتمال ملئها أو تشطيب عليها ومنه يصبح عدد الاستبيانات الصالحة 161 أي ما نسبته (70%)من المجموع الموزع والجدول رقم (3-5)يوضح عدد ونسبة الاستبيانات المستردة والصالحة للتحليل .

الجدول رقم(3-5):يوضح الاستبيانات الموزعة والمستردة الصالحة للتحليل

المؤسسة	الاستبيانات الموزعة	الاستبيانات المسترجعة		الاستبيانات الملغاة		الاستبيانات الصالحة	
		العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
مؤسسة إسمنت الشلف	50	49	%21,30	02	%0,86	47	%20,43
مؤسسة الزجاج الجديد	40	35	%15,21	17	%7,38	18	%7,82
مؤسسةSOTUPLAST	60	60	%26,08	09	%3,91	51	%22,17
مؤسسةFIEXPLAST	40	34	%14,78	14	%6,08	20	%8,69
مدقق خارجي	40	30	%13,04	05	%2,17	25	%10,86
المجموع	230	208	%90,43	47	%20,43	161	%70

المصدر:من إعداد الطالب

المطلب الثالث :بناء وتوزيع أده الدراسة

تعتبر استمارة الاستبيان أداه أساسية في هذا البحث من اجل جمع المعطيات الميدانية ، ومن هذا المنطلق تطلب إعدادها شكلا ومضمونا الكثير من الموضوعية والدقة وذلك حتى تكون قادرة على تحقيق وقياس ما صممت لأجله ، وبما يحقق الأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية

تصميم إستمارة الإستبيان

انطلاقا من الجانب النظري الذي تم عرضه في الفصول الثلاث الأولى ،والإطلاع على الدراسات السابقة التي لها علاقة من الموضوع وخاصة الدراسات المشار إليها في موضوع هذا البحث واستنادا إلى أراء المختصين من الأساتذة والزملاء في كيفية إعداد استمارة الاستبيان تم تصميم هذا الاستبيان فيشكله الأولي مع الأخذ بعين الاعتبار ما يلي :

التأكد من ارتباط الأسئلة مع الفرضيات؛

التأكد من تناسق الأسئلة؛

تحديد الأبعاد التي تعكس متغيرات الدراسة ؛

الابتعاد عن طرح الأسئلة الصعبة ؛

ترتيب الفقرات وتدريجها حسب الأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية ؛

استعمال لغة مفهومة وسليمة ؛

وبعد الانتهاء من تصميم استمارة الاستبيان تم عرضها على عدد من الأساتذة والمختصين لتحكيم والإثراء والتصويب [1] ، وذلك بهدف الاسترشاد بخبراتهم في وضع الأسئلة والتأكد من أنها تغطي موضوع البحث ، ومدى إمكانية معالجة الأجوبة المحتملة إحصائيا ، وحسب أراء هؤلاء المحكمين تم إجراء الكثير من التعديلات على استمارة الاستبيان بإلغاء بعض الفقرات وإضافة فقرات أخري ، كما تم إعادة صياغة بعض الفقرات التي لم تكن واضحة أو كانت معقدة ، وعلى كل ذلك تم الاستقرار على الاستبيان في شكله النهائي قبل بدأ عملية التوزيع

هيكل الاستبيان:

يتكون الاستبيان من مجموعتين رئيسيتين هما كما يلي

المجموعة الأولى :تتعلق بالبيانات الشخصية والمتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة متمثلة في النوعالاجتماعي،السن،المؤهلالعلمي،المنصبالوظيفي،الخبرةالمهنيةبالإضافةإلى اسم المؤسسة التي يعمل المستجوب لحسابها

المجموعة الثانية:

تتكون من محورين أساسيان هما المتغير المستقل والمتغير التابع وهما كما يلي:

المحور الأول :يحتويعلى15 عبارة تتناول فعالية مقومات نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية

المحور الثاني :يحتوي على 56عبارة تتناول مدى تطبيق آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية،حيث تتوزع على ستة أبعاد تمثل آليات حوكمة الشركات (آلية مجلس الإدارة10عبارات،آلية

1الملحق رقم 01

التدقيق الداخلي08 عبارات،آلية لجنة التدقيق09،آلية الّإفصاح والشفافية 10عبارات،آلية التدقيق الخارجي10عبارات وآلية القوانين والتشريعات والمنافسون09 عبارات

الأساليب الإحصائية المستخدمة :حيث تم استخدام الأساليب التالية

– المقياس المستخدم: استخدمنا مقياس " Likert ليكارت الخماسي

تم تصميم الفقرات التي تضمنتها استمارة الاستبيان وفق مقياس ليكرات الخماسي ، لأنه الأكثر ملائمة لقياس درجة الارتباط بين متغيرات الدراسة في مثل هذه الحالات ، حيث تأخذ كل فقرة خمس فئات للاختيار ، ويقوم المستقصي باختيار إجابة واحة منها ، كما توافق كل فئة من فئات الاختيار درجة معينة وهي على التوالي (5.4.3.2.1)وهي موضحة في الجدول رقم (3-6)

جدول رقم(3-6): مقياس ليكارت الخماسي

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

المصدر :محمد عبد الفتاح الصيرفي ،الحث العلمي :الدليل التطبيقي للباحثين،دار وائل للنشر ،الطبعة الأولى ،عمان ،115،2006

المتوسط الحسابي: لقياس مجموع القيم على عددها".

ولتحديد طول الفئات الخمسة لمقياس ليكرت الحد الأعلى والحد الأدنى تم حسابا لمدى المتوسط المرجح (5-1=4)، ثم تم قسمته على أكبر قيمة في المقياس للحصول عل طول فئة الاختيار ،أي (4÷5=0,80)ثم إضافة هذه القيمة إلى أدنى قيمة في المقياس وهي الواحد صحيح وذلك لتحديد الحد الأعلى لفئة الاختيار ويمكن توضيح في الجدول رقم(3-7).

الجدول رقم(3-7):مقياس تحليل المتوسطات الحسابية

التصنيف	جدا منخفض	منخفض	متوسط	مرتفع	جدا مرتفع
الوزن	1.80 – 1	2.60 – 1.81	3.40–2.61	4.20 – 3.41	5 – 4.21

المصدر :محمد عبد الفتاح الصيرفي،البحث العلمي :الدليل التطبيقي للباحثين،دار وائل للنشر،الطبعة الأولى،عمان،2006،115

من الجدول رقم (3-7) نلاحظ أن :

- إذا تراوحت قيمة المتوسط الحسابي لدرجة الموافقة حول أي عبارة من عبارات الاستبيان مابين1,00إلى 1,80 يعني أن درجة الموافقة منخفضة جدا ؛
- إذا تراوحت قيمة المتوسط الحسابي لدرجة الموافقة حول أي عبارة من عبارات الاستبيان مابين 1,81إلى2,60يعني أن درجة الموافقة منخفضة؛
- إذا تراوحت قيمة المتوسط الحسابي لدرجة الموافقة حول أي عبارة من عبارات الاستبيان مابين2,61 إلى3,40 يعني أن درجة الموافقة متوسطة؛
- إذا تراوحت قيمة المتوسط الحسابي لدرجة الموافقة حول أي عبارة من عبارات الاستبيان مابين3,41 إلى 4,20يعني أن درجة الموافقة مرتفعة؛
- إذا تراوحت قيمة المتوسط الحسابي لدرجة الموافقة حول أي عبارة من عبارات الاستبيان مابين 4,21إلى5,00يعني أن درجة الموافقة مرتفعة جدا

–الانحراف المعياري: لقياس الجذر التربيعي الموجب للتباين وتشتت البيانات عن متوسطها الحسابي."

–الانحدار الخطي البسيط: لدراسة العلاقة السببية بين المتغيرين.

– معامل الارتباط بيرسون (r): يطلق الارتباط على العلاقة بين المتغيرين (بركات، 2013، الصفحات 95-96)، وتقاس تلك العلاقة بمقياس يسمى معامل الارتباط ويرمز له بالرمز (R) ويأخذ القيم من (1) إلى (1+). حيث يمكن تفسير نتائج معامل الارتباط حسب (LehmanAnn) من (SAS Institute) كما يلي:

الجدول رقم(3-8):تفسير نتائج الارتباط

	المجال	التفسير
1	من 0 الى 0.2	ضعيف جدا
2	من 0.21 الى 0.39	ضعيف
3	من 0.40 الى 0.59	متوسط
4	من 0.60 الى 0.79	مرتفع
5	من 0.80 الى 1	مرتفع جدا

المصدر(Lehman, 2005, p. 123)

المطلب الرابع:اختبار الثبات والصدق

يعتبر الثبات والصدق الاستبيان من أهم الوسائل المطلوبة ،لذلك تم اختبار ثبات وصدق محاور الاستبيان كما يلي :

أولا – اختبار ثبات الاستبيان :

يقصد بثبات الاستبيان أنه يعطي نفس النتائج في حالة توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط؛ هذا يعني أن النتائج التي يعطيها الاستبيان تكون متقاربة إذا تم توزيعها على عينة الدراسة

وللتأكد من صلاحية هذا الاستبيان كأداة لجمع البيانات اللأزمة في هذه الدراسة، تم اختبار عبارات الاستبيان عن طريق معامل ألفا كرونباخ، حيث كانت النتائج كما هو موضح في الجدول رقم(3-9):

الجدول رقم (3-9): معامل ألفا كرونباخ لعبارات الاستبيان

المتغير	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
المتغير المستقل		
نظام الرقابة الداخلية	15	0,813
المتغير التابع :آليات الحوكمة		
آلية مجلس الإدارة	10	0,730
آلية التدقيق الداخلي	08	0,813
آلية لجنة التدقيق	09	0,824
آلية الإفصاح والشفافية	10	0,815
آلية التدقيق الخارجي	10	0,869
آلية القوانين التشريعات والمنافسون	09	0,908
معدل صدق المتغيرالتابع	**56**	0,959
المعدل العام لصدق الإستبيان	**71**	0,962

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

يتضح من الجدول رقم (3-9)أن معامل ألفا كرونباخ للمتغير المستقل بلغ 0,813، أما بالنسبة للمتغيرات التابعة فقد تراوح معامل البات مابين0,730 و0,908وهي معدلات مرتفعة، في حين أن معامل الثبات للمتغيرات التابعة مجتمعة قدر0,959، والمعدل العام للاستبيان وصل إلى 0,962وكل ذلك يثبت على أن أده القياس على المستخدمة على درجة عالية من الثبات.

ثانيا –اختبار الصدق اتساق عبارات الاستبيان

يتم اختبار صدق واتساق الاستبيان عن طريق اتساق عبارات المحور فيما بينها وسوف يتم توضيحها حسب ما يلي:

01 – إتساق الداخلي لعبارات محور فعالية الرقابة الداخلية

يبين الجدول رقم(3-10)الموالي معامل ارتباط كل فقر من فقرات محور الرقابة الداخلية

الجدول رقم(3-10):يوضح نتائج الاتساق الداخلي لمحور الرقابة الداخلية

العبارات	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14	15
معامل الارتباط	0,53	0,66	0,63	0,50	0,62	0,54	0,63	0,61	0,67	0,59	0,61	0,53	0,65	0,63	0,70
"دال إحصائيا عند مستوى دلالة 0,01															
"دالإحصائياعندمستودلالة0,05															

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

نلاحظ من الجدول رقم(3-10) أن كل عبارات الاختبار كان لها اتساق مع المحور الذي تنتمي إلية ، حيث كانت دالة إحصائيا عند مستوى دلالة (0,05) وتراوح معامل الارتباط بين (0,50و 0,70

-أتساق الداخلي لعبارات محور فعالية آليات الحوكمة :

2-1 اتساق الداخلي لعبارات البعد الأول مجلس الإدارة

يبين الجدول رقم (3-11)أدناه معامل إرتباط كل فقرات بعد مجلس الإدارة

جدول رقم(3-11)يوضح نتائج الاتساق الداخلي لبعد مجلس الإدارة

العبارات	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
معامل الارتباط	0,57	0,35	0,39	0,57	0,57	0,70	0,60	0,59	0,59	0,50
"دال إحصائيا عند مستوى دلالة 0,01										
"دال إحصائيا عند مستوى دلالة 0,05										

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

نلاحظ من الجدول رقم(3-11)) أن كل عبارات الاختبار كان لها اتساق مع البعد الذي تنتمي إلية (مجلس الإدارة)، حيث كانت دالة إحصائيا عند مستوى دلالة (0,05) وتراوح معامل الارتباط بين (0,35و0,70).

2-2 الاتساق الداخلي لعبارات البعد الثاني التدقيق الداخلي:

يبين الجدول رقم (3-12)أدناه معامل إرتباط كل فقرات بعد التدقيق الداخلي.

جدول رقم(3-12)يوضح نتائج الاتساق الداخلي لبعد التدقيق الداخلي

العبارات	01	02	03	04	05	06	07	08
معامل الارتباط	0,68	0,71	0,75	0,60	0,60	0,56	0,61	0,73
"دال إحصائيا عند مستوى دلالة 0,01								
"دالإحصائياعندمستودلالة0,05								

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

نلاحظ من الجدول رقم(3-12) أن كل عبارات الاختبار كان لها اتساق مع البعد الذي تنتمي إلية (التدقيق الداخلي)، حيث كانت دالة إحصائيا عند مستوى دلالة (0,05) وتراوح معامل الارتباط بين (0,56و 0,75).

2-3 الاتساق الداخلي لعبارات البعد الثالث لجنة التدقيق:

يبين الجدول رقم (3-12)أدناه معامل ارتباط كل فقرات بعد لجنة التدقيق

جدول رقم (3-13)يوضح نتائج الاتساق الداخلي لبعد لجنة التدقيق

العبارات	01	02	03	04	05	06	07	08	09
معامل الارتباط	0,61	0,64	0,55	0,71	0,76	0,70	0,73	0,46	0,64
"دال إحصائيا عند مستوى دلالة 0,01									
"دالإحصائياعندمستودلالة0,05									

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

نلاحظ من الجدول رقم(3-13)) أن كل عبارات الاختبار كان لها اتساق مع البعد الذي تنتمي إلية (لجنة التدقيق)، حيث كانت دالة إحصائيا عند مستوى دلالة (0,05) وتراوح معامل الارتباط بين (0,55و 0,73).

2-4 الاتساق الداخلي لعبارات البعد الرابع الإفصاح والشفافية :

حسب ما يبين الجدول رقم (3-14)أدناه معامل ارتباط فقرات بعد الإفصاح والشفافية

جدول رقم (3-14)يوضح نتائج الاتساق الداخلي لبعد الإفصاح والشفافية

العبارات	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
معامل الارتباط	0,58	0,63	0,72	0,75	0,61	0,53	0,58	0,52	0,64	0,50
"دال إحصائيا عند مستوى دلالة 0,01										
"دال إحصائيا عند مستوى دلالة0,05										

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

نلاحظ من الجدول رقم(3-14) أن كل عبارات الاختبار كان لها اتساق مع البعد الذي تنتمي إلية (الإفصاح والشفافية) ، حيث كانت دالة إحصائيا عند مستوى دلالة (0,05) وتراوح معامل الارتباط بين (0,50و 0,75).

2-5 الاتساق الداخلي لعبارات البعد الخامس التدقيق الخارجي

حسب ما يبين الجدول رقم (3-15)أدناه معامل ارتباط فقرات بعد التدقيق الخارجي.

جدول رقم(3-15)يوضح نتائج الاتساق الداخلي لبعد التدقيق الخارجي

العبارات	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10
معامل الارتباط	0,72	0,75	0,53	0,68	0,70	0,52	0,74	0,67	0,77	0,71
"دال إحصائيا عند مستوى دلالة 0,01										
"دال إحصائيا عند مستوى دلالة0,05										

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

نلاحظ من الجدول رقم (3-15 أن كل عبارات الاختبار كان لها اتساق مع البعد الذي تنتمي إلية (التدقيق الخارجي) ، حيث كانت دالة إحصائيا عند مستوى دلالة (0,05) وتراوح معامل الارتباط بين (0,52و 0,75).

2- 6 الاتساق الداخلي لعبارات البعد السادس القوانين والتشريعات والمنافسون

حسب ما يبين الجدول رقم (3-16)أدناه معامل ارتباط فقرات بعد القوانين والتشريعات والمنافسون

جدول رقم(3-16)يوضح نتائج الاتساق الداخلي لبعد القوانين والتشريعات والمنافسون

العبارات	01	02	03	04	05	06	07	08	09
معامل الارتباط	0,73	0,81	0,80	0,79	0,72	0,72	0,77	0,79	0,68
"دال إحصائيا عند مستوى دلالة 0,01									
""دال إحصائيا عند مستوى دلالة 0,05									

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

نلاحظ من الجدول رقم(3-16) أن كل عبارات الاختبار كان لها اتساق مع البعد الذي تنتمي (القوانين والتشريعات والمنافسون)إلية ، حيث كانت دالة إحصائيا عند مستوى دلالة (0,05) وتراوح معامل الارتباط بين (0,68و 0,81).

المبحث الثاني:معالجة وتحليل المتغيرات الديمغرافية

بعد ما أشرنا إلى مجتمع الدراسة وعينة الدراسة ونوع الأسلوب المستخدم في معالجة البيانات، سيتم في هذا المبحث معالجة وتحليل المتغيرات الديمغرافية.

المطلب الأول:النوع الاجتماعي(الجنس)

لتوضيح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير النوع الاجتماعي (الجنس) لدينا الجدول والشكل التاليين يوضحان توزيع الجنس لأفراد عينة الدراسة كما يلي:

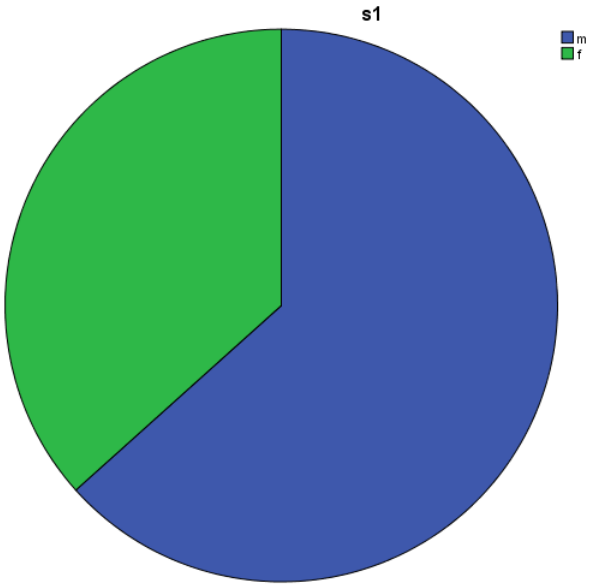
الجدول رقم(3-17): توزيع عينة الدارسة حسب متغير الجنس

الفئة	التكرار	النسبة المؤوية(%)
ذكر	102	%63,40
أنثى	59	%36,60
المجموع	161	%100

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

ومن أجل قراءة أفضل للنتائج المتحصل عليها في الجدول رقم(3-17) تم تمثلها بيانيا حسب الشكل التالي :

الشكل رقم:(3-2)يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس



المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

حيث يلاحظ أن الفئة السائدة هي فئة الذكور بـ 102 ذكر بنسبة مئوية 63,40 %مقابل عدد الإناث بـ 59 وهو ما يمثل نسبة قدرها 36,60 %

المطلب الثاني – السن

لتوضيح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير السن لدينا الجدول والشكل التاليين يوضحان حيث تم تقسيم أفراد العينة إلى أربع فئات عمرية ، وقد أفرزت نتائج الاستبيان لعينة الدارسة عن النتائج التالية في الجدول رقم(3-18).

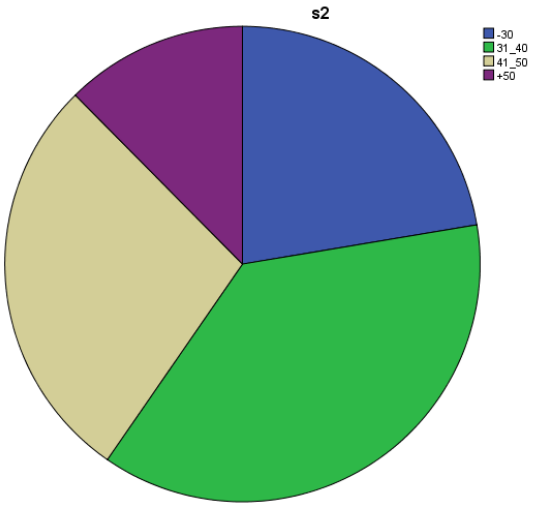
الجدول رقم(3-18):توزيع عينة الدارسة حسب متغير السن

السن	التكرارات	النسبة المئوية (%)
30 سنة فأقل	36	%22,40
من31 إلى 40سنة	60	%37,30
من41إلى50سنة	45	%28,00
أكثر من 50 سنة	20	%12,40
المجموع	161	% 100

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

ومن أجل قراءة أفضل للنتائج المتحصل عليها في الجدول رقم(3-18) تم تمثلها بيانيا حسب الشكل التالي :

الشكل رقم:(3-3)يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن



المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

حيث يلاحظ أن الفئة السائدة هي التي يبلغ سنها من31 إلى40سنة بعدد 60، وتقابلها نسبة تقدر بـ37,30%ثم يليها الفئة التي عمرها من41إلى50سنة بعدد يقدر بـ45يقابلها نسبة مئوية تقدر بـ 28,00%ثم يليها الفئة العمرية 30 سنة فأقل بعدد قدره 36 ونسبة مئوية تقدر بـ 22,40%وأخير فئة أكثرمن50 سنة وعددها 20 ونسبة مئوية تقدربـ12,40%.

المطلب الثالث– المؤهل العلمي

لتوضيح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي لدينا الجدول والشكل التاليين يوضحان حيث تم تقسيم أفراد العينة حسب الدرجات العلمية المتحصل عليها، وقد أفرزت نتائج الاستبيان لعينة الدارسة عن النتائج التالية في الجدول رقم(3-19)

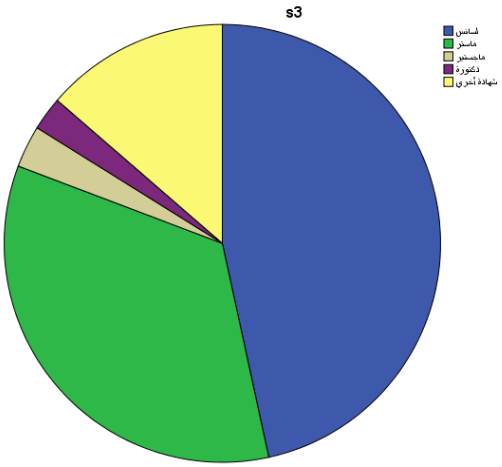
الجدول رقم(3-19): توزيع عينة الدارسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة %
لسانس	75	%46,60
ماستر	55	%34,20
ماجستير	05	%3,10
دكتورة	04	%2,50
شهادة أخري	22	%13,70
المجموع	161	% 100

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

وقبل تحليل نتائج الجدول رقم(3-19)سيتم تمثله بيانيا للتوضيح أكثر من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم:(3-4)يمثل توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24 .

يتبين من خلال ما سبق أنه يوجد تنوع في الشهادات العلمية المتحصل عليها لأفراد عينة الدراسة، غير أن الشهادة السائد لهؤلاء هي شهادة اللسانس بعدد بلغ 75 شخص ونسبة مئوية تقدر بـ 46,60%ثم يلي شهادة الماستر في المرتبة الثانية بعدد بلغ 55شخص ونسبة مئوية تقدر بـ 34,20%، وفي المرتبة الثالثة المتحصلين على شهادات أخري بعدد بلغ 22 شخص ونسبة مئوية تقدر

بـ13,70%وفي المرتبة الرابعة المتحصلين على شهادة الماجستير بعدد بلغ 05 أشخاص ونسبة مئوية تقدر بـ3,10%، وفي المرتبة الخامسة والأخيرة شهادة الدكتورة بعدد بلغ 04 أشخاص ونسبة مئوية تقدر بـ2,50%وعليه يمكن أن نستنتج أن غالبية عينة الدراسة لها شهادة جامعية، مما يوحي أنها على دراية بنظام الرقابة الداخلية

و آليات حوكمة الشركات، مما يعزز قدرتهم على إستعاب محتوي الاستبيان والإجابة عليه بمصداقية

المطلب الرابع – المنصب الوظيفي

لتوضيح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المنصب الوظيفي لدينا الجدول والشكل التاليين يوضحان حيث تم تقسيم أفراد العينة حسب الوظيفة، وقد أفرزت نتائج الاستبيان لعينة الدارسة عن النتائج التالية في الجدول رقم(3-20)

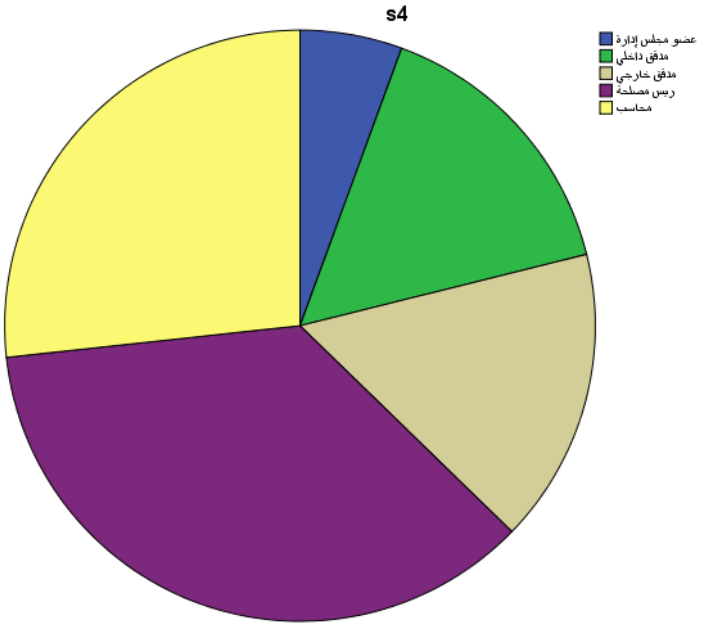
الجدول رقم(3-20):توزيع عينة الدارسة حسب متغير المنصب الوظيفي

الوظيفة	التكرار	النسبة %
عضو مجلس إدارة	09	%5,60
مدقق داخلي	25	%15,50
مدقق خارجي	26	%16,10
رئيس مصلحة	58	%36,00
محاسب	43	%26,70
المجموع	161	% 100

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

ولتوضيح أكثر تم تمثيل النتائج الواردة في الجدول رقم (3-20) بيانيا حسب الشكل التالي :

الشكل رقم:(3-5)يمثل توزيع عينة الدراسة حسب المنصب الوظيفي



المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24 .

يتبين من خلال ما سبق أن فئة رئيس مصلحة قد احتلت المرتبة الأولى بعدد بلغ 58 فردا وبنسبة مئوية 36,00%، وجاء في المرتبة الثانية المحاسبين بعدد بلغ 43 فردا وبنسبة مئوية 26,70%، وفي المرتبة الثالثة مدقق خارجي بعدد بلغ 26 وبنسبة مئوية 16,10%، وفي المرتبة الرابعة المدقق الداخلي بعدد بلغ 25 وبنسبة مئوية 15,50%وفي المرتبة الأخيرة فئة عضو مجلس الإدارة بعدد بلغ 09 ونسبة مئوية 5,60%من حجم الإجمالي للعينة، وعليه يمكن أن نستنتج أن استجابة فئة أعضاء مجلس الإدارة كانت ضعيفة جدا ،حيث انحصرت مع فئة المدقق الخارجي والمدقق الداخلي في نصف حجم العينة تقريبا، أما النصف الأخر من هذه العينة فقد عبر عنه فئة رئيس مصلحة ومحاسب، وبهذا يمكن القول أن جميع الفئات المستهدفة هي على قدر كافي من الكفاءة والمعرفة التي تسمح لها بالتجاوب مع محتوي الاستبيان بواقعية ومهنية.

المطلب الخامس – الخبرة المهنية

لتوضيح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية لدينا الجدول والشكل التاليين يوضحان حيث تم تقسيم أفراد العينة حسب سنوات الخبرة ، وقد أفرزت نتائج الاستبيان لعينة الدارسة عن النتائج التالية في الجدول رقم(3-21)

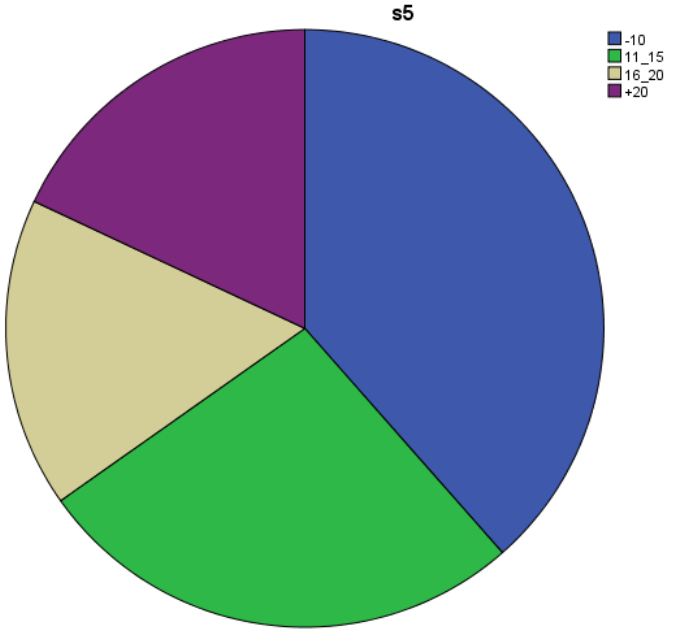
الجدول رقم(3-21): توزيع عينة الدارسة حسب متغير الخبرة المهنية

الفئة	التكرارات	النسبة المئوية (%)
10 سنة فأقل	62	%38,50
من11 إلى 15سنة	43	%26,70
من16إلى20سنة	27	%16,80
أكثر من 20 سنة	29	%18,00
المجموع	161	% 100

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24 .

ولتوضيح أكثر تم تمثيل النتائج الواردة في الجدول رقم (3-21) بيانيا حسب الشكل التالي :

الشكل رقم:(3-6)يمثل توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24 .

نلاحظ من الجدول رقم (3-21)أن 38,50%من عينة الدراسة لديهم سنوات خبرتهم أقل من 10 سنوات، ثم تليها 26,70%من العينة التي خبرتهم من11إلى15سنة، وتليها 18,00%من العينة التي تزيد خبرتهم عن عشرون سنة، بينما تبقي 16,80%من العينة التي تتراوح خبرتهم من16إلى20سنةوتشير هذه النتيجة إلى نوع من الاستقرار لدي أغلب عما المؤسسات الاقتصادية، لان العمل في المؤسسات الاقتصادية يحظى بتقدير و اهتمام كبير من قبل الشباب لذا يسعوا لتوظيف في المؤسسات الاقتصادية.

المبحث الثالث:تحليل نتائج الإستبيان

من خلال هذا المبحث سيتم الإشارة إلى النتائج التي أفرزتها عملية المعالجة الإحصائية للبيانات التي تم الحصول عليها من خلال أداة الدراسة بعد استخدام برنامج (spss) والتعرف على نتائج التحليل والتفسير المتعلق بمتغيرات الدارسة وأبعادها ،واشتمل هذا المبحث على المطالب الأتي ذكرها

المطلب الأول :نتائج المتغير المستقل (نظام الرقابة الداخلية)

يهدف هذا التحليل إلى دراسة استجابة أفراد العينة المدروسة حول محاور المتغير المستقل للدراسة ويتعلق الأمر بنظام الرقابة الداخلية ،وهذا اعتمادا على التكرارات والنسب المئوية مع تحديد درجة الموافقة اعتمادا على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية على مجتمع الدارسة وبعده تفسير النتائج ولتوضيح هذه النتائج لدينا الجدول التالي:

الجدول رقم (3-22): فعالية مقومات نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية

العبارة		الاستجابات					المؤشرات الإحصائية			الاتجاه العام
		غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	
يضمن نظام الرقابة الداخلية على عدم تدخل صلاحيات الأقسام فيما بينها في المؤسسة من خلال تحديد الاختصاصات بشكل واضح	التكرار	05	13	17	86	40	3,88	0,97	11	مرتفعة
	النسبة %	3,10	8,10	10,60	53,40	24,80				
يعمل نظام الرقابة الداخلية على توزيع الواجبات بين الموظفين حتى لا ينفرد أحدهم بعمل من البداية إلى النهاية	التكرار	04	09	14	82	53	4,04	0,92	04	مرتفعة
	النسبة %	2,50	5,60	8,70	50,90	32,30				
يساعد نظام الرقابة الداخلية على اكتشاف الخطأ و الإهمال من خلال توزيع المسؤوليات بشكل واضح	التكرار	05	04	16	77	59	4,12	0,91	02	مرتفعة
	النسبة %	3,10	2,50	9,90	47,80	36,60				
يضمن نظام الرقابة الداخلية المحافظة على ممتلكات المؤسسة من السرقة والضياع	التكرار	06	04	14	76	60	4,37	3,20	01	مرتفعة جدا
	النسبة %	3,70	2,50	8,70	47,20	37,30				
يساعد نظام الرقابة الداخلية إدارة المؤسسة على تقييم السياسات والإجراءات التي سطرتها	التكرار	02	08	24	83	44	3,98	0,85	07	مرتفعة
	النسبة %	1,20	5,00	14,90	51,60	27,30				
يساهم نظام الرقابة الداخلية بمنع النزاعات بين الأطراف ذات المصالح بسبب تحديد المصالح	التكرار	03	17	27	77	37	3,79	0,97	13	مرتفعة
	النسبة %	1,90	10,60	16,80	47,80	23,00				

يمكن نظام الرقابة الداخلية من زيادة الإفصاح والشفافية	التكرار	04	11	18	85	43	3,94	0,93	09	مرتفعة
	النسبة %	2,50	6,80	11,20	52,80	27,70				
يساعد نظام الرقابة الداخلية في بناء هيكل تنظيمي كفء	التكرار	04	05	26	89	37	3,93	0,85	10	مرتفعة
	النسبة %	2,50	3,10	16,10	55,30	23,00				
وجود هيكل تنظيمي كفء يوضح مسؤوليات كل موظف في المؤسسة	التكرار	06	11	18	69	57	3,99	1,03	06	مرتفعة
	النسبة %	3,70	6,80	11,20	42,90	35,40				
توفر الرقابة الداخلية المعلومات للموظفين في الوقت المناسب	التكرار	06	12	30	80	33	3,75	0,98	14	مرتفعة
	النسبة %	3,70	7,50	18,60	49,70	20,50				
اختيار الموظفين ذوي كفاءات ووضعهم في المكان المناسب	التكرار	03	08	26	79	45	3,96	0,90	08	مرتفعة
	النسبة %	1,90	5,00	16,10	49,10	28,00				
عدم تنفيذ العمليات المهمة في المؤسسة دون الحصول على إذن مسبق	التكرار	09	16	31	54	51	3,75	1,16	15	مرتفعة
	النسبة %	5,60	9,90	19,30	33,50	31,70				
الإثبات المحاسبي للعمليات فور حدوثها إدارة المؤسسة في الحصول على ما تريد من معلومات بسرعة	التكرار	04	08	19	82	49	4,00	0,91	05	مرتفعة
	النسبة %	2,50	5,00	11,80	50,90	28,80				
الترقيم المسبق للوثائق الصادرة عن المؤسسة لها المصداقية والشفافية	التكرار	04	05	22	77	53	4,05	0,90	03	مرتفعة
	النسبة %	2,50	3,10	13,0	47,80	32,90				
يقوم مجلس الإدارة بمتابعة تطبيق الإدارة للسياسات والإجراءات المتعلقة	التكرار	05	12	31	70	43	3,83	1,00	12	مرتفعة

بنظام الرقابة الداخلية	النسبة %	3,10	7,50	19,30	43,50	26,70			
المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري العام							3,96	0,65	**مرتفعة**

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

من خلال نتائج الجدول رقم (3-22) والتي تتضمن ترتيب عبارات المتغير المستقل (نظام الرقابة الداخلية) ترتيبا تنازليا حسب أهميتها النسبية لمتوسطاتها الحسابية تبين لنا أن العبارة " يضمن نظام الرقابة الداخلية المحافظة على ممتلكات المؤسسة من السرقة والضياع "أكثر أهمية نسبية بمتوسط حسابي قدره"4,37" وانحراف معياري قدره" 3,20"، ثم تليها في المرتبة الثانية العبارة الثالثة " يساعد نظام الرقابة الداخلية على اكتشاف الخطأ و الإهمال من خلال توزيع المسؤوليات بشكل واضح " بمتوسط حسابي قدره"4,12 "و انحراف معياري قدره"0,91"، ثم تليها في المرتبة الثالثة العبارة الرابعة عشر " الترقيم المسبق للوثائق الصادرة عن المؤسسة لها المصداقية والشفافية " بمتوسط حسابي قدره"4,05"و انحراف معياري قدره "0,90"،ثم تليها في المرتبة الرابعة العبارة الثانية " يعمل نظام الرقابة الداخلية على توزيع الواجبات بين الموظفين حتى لا ينفرد أحدهم بعمل من البداية إلى النهاية " بمتوسط حسابي قدره "4,04"و انحراف قدره"0,92"، ثم تليها في المرتبة الخامسة العبارة الثالثة عشر" الإثبات المحاسبي للعمليات فور حدوثها إدارة المؤسسة في الحصول على ما تريد من معلومات بسرعة "بمتوسط حسابي قدره "4,00"و انحراف معياري قدره"0,91"، ثم تليها في المرتبة السادسة العبارة التاسعة " يمكن نظام الرقابة الداخلية من زيادة الإفصاح والشفافية "بمتوسط حسابي قدره"3,99"وانحراف معياري قدره"1,03"، ثم تليها في المرتبة السابعة العبارة الخامسة " يساعد نظام الرقابة الداخلية إدارة المؤسسة على تقييم السياسات والإجراءات التي سطرتها " بمتوسط حسابي قدره "3,98"و انحراف معياري قدره"0,85"،ثم تليها في المرتبة الثامنة العبارة الحادي عشر " اختيار الموظفين ذوي كفاءات ووضعهم في المكان المناسب " بمتوسط حسابي قدره "3,96 "و انحراف معياري قدره "0,90"، ثم تليها في المرتبة التاسعة العبارة السابعة " يمكن نظام الرقابة الداخلية من زيادة الإفصاح والشفافية "بمتوسط حسابي قدره "3,94"و انحراف معياري قدره "0,93"، ثم تليها في المرتبة العاشرة العبارة الثامنة " يساعد نظام الرقابة الداخلية في بناء هيكل تنظيمي كفء " بمتوسط حسابي قدره "3.93"و انحراف معياري قدره "0.85"، ثم تليها في المرتبة الحادي عشر العبارة الأولى " يضمن نظام الرقابة الداخلية على عدم تدخل صلاحيات الأقسام فيما بينها في المؤسسة من خلال تحديد الاختصاصات بشكل واضح " بمتوسط حسابي قدره "3,88"و انحراف معياري قدره "0,97"، ثم تليها في المرتبة الثاني عشر العبارة الخامس عشر "

يقوم مجلس الإدارة بمتابعة تطبيق الإدارة للسياسات والإجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية " بمتوسط حسابي قدره "3,83"و انحراف معياري قدره "1,00"، ثم تليها في المرتبة الثالث عشر العبارة السادسة " يساهم نظام الرقابة الداخلية بمنع النزاعات بين الأطراف ذات المصالح بسبب تحديد المصالح " بمتوسط حسابي قدره "3,79"و انحراف معياري قدره "0,97"، ثم تليها في المرتبة الرابع عشر العبارة العاشرة " توفر الرقابة الداخلية المعلومات للموظفين في الوقت المناسب " بمتوسط حسابي قدره "3,75"و انحراف معياري قدره "0,98"، ثم تليها في المرتبة الخامس عشر العبارة الثاني عشر " عدم تنفيذ العمليات المهمة في المؤسسة دون الحصول على إذن مسبق " بمتوسط حسابي قدره "3,75"و انحراف معياري قدره "1,16"

إن الأهمية النسبية لجميع العبارات كانت "مرتفعة"، نتج عنه أهمية نسبية إجمالية "مرتفعة" بمتوسط حسابي عام يقدر بـ "3,96" وانحراف معياري عام يقدر بـ "0,65"، مما يدل على "اهتمام المؤسسات محل الدراسة بنظام الرقابة الداخلية ".

المطلب الثاني:نتائج المتغير التابع (آليات حوكمة الشركات)

يهدف هذا التحليل إلى دراسة استجابة أفراد العينة المدروسة حول محاور المتغير التابع للدراسة ويتعلق الأمر بآليات حوكمة الشركات وأبعاده المتمثلة في (مجلس الإدارة ، المدقق الداخلي ،لجنة التدقيق، الإفصاح و الشفافية، المدقق الخارجي ،التشريعات والقوانين)،وهذا اعتمادا على التكرارات والنسب المئوية مع تحديد درجة الموافقة اعتمادا على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية على مجتمع الدارسة وبعده تفسير النتائج

أولا–تحليل إجابات المبحوثين حول عبارات (مجلس الإدارة) يوضح الجدول التالي إجابات أفراد عينة الدارسة حول عبارات المتعلق بمجلس الإدارة

الجدول رقم (3-23): يمثل إجابات أفراد الدراسة حول العبارات المتعلقة بمجلس الإدارة

العبارة		الاستجابات					المؤشرات الإحصائية			الاتجاه العام
		غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	
يحدد النظام الأساسي للمؤسسة عدد مناسب لأعضاء مجلس الإدارة ،غالبيته من الأعضاء غير التنفيذيين	التكرار	05	17	48	69	18	3,43	1,01	07	مرتفعة
	النسبة %	5,60	10,60	29,80	42,90	11,20				
يتم انتخاب أعضاء مجلس الإدارة بالاقتراع السري المباشر من طرف أعضاء الجمعية العامة للمؤسسة	التكرار	32	26	38	49	16	2,94	1,29	10	متوسطة
	النسبة %	19,90	16,00	32,60	30,40	9,90				
لا يجوز الجمع بين منصب رئيس مجلس الإدارة وأي منصب تنفيذي أخر في المؤسسة	التكرار	31	22	30	41	37	3,19	1,43	09	متوسطة
	النسبة %	19,30	13,70	18,60	25,50	23,00				
تمنح الجمعية العامة لأعضاء مجلس الإدارة مكفآت عن نشاطه	التكرار	14	17	28	87	15	3,44	1,08	06	مرتفعة
	النسبة %	8,70	10,60	17,40	54,00	9,30				
يتكون مجلس الإدارة في المؤسسة من لجان متخصصة كلجنة المكفآت ولجنة التدقيق	التكرار	09	26	38	66	22	3,40	1,08	08	متوسطة
	النسبة %	5,60	16,10	23,60	41,00	13,70				

يمارس مجلس الإدارة في المؤسسة عمله بكل استقلالية وموضوعية	التكرار	08	18	25	68	42	3,73	1,11	04	**مرتفعة**
	النسبة %	5,00	11,20	15,50	42,20	26,10				
يعمل مجلس الإدارة في المؤسسة على تحقيق مصالح المؤسسة والمساهمين	التكرار	07	13	22	74	45	3,85	1,05	02	**مرتفعة**
	النسبة %	4,30	8,10	13,70	46,00	28,00				
يعتبر مجلس الإدارة مسؤول أمام المساهمين وأصحاب المصالح على تقييم الأداء	التكرار	10	12	19	78	42	3,80	1,09	03	**مرتفعة**
	النسبة %	6,20	7,20	11,80	48,40	26,10				
يفصح مجلس الإدارة في المؤسسة عن المعلومات والمشاريع المستقبلية	التكرار	10	24	33	70	24	3,45	1,10	05	**مرتفعة**
	النسبة %	6,20	14,90	20,50	43,50	14,90				
يقوم مجلس الإدارة في المؤسسة بمراقبة القوائم المالية	التكرار	05	13	20	73	50	3,93	1,01	01	**مرتفعة**
	النسبة %	3,10	8,10	12,40	45,30	31,10				
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام							3,52	0,61	**مرتفعة**	

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 2

من خلال نتائج الجدول رقم(3-23) والتي تتضمن ترتيب عبارات البعد الأول (**آلية مجلس الإدارة**) من المتغير التابع ترتيبا تنازليا حسب أهميتها النسبية لمتوسطاتها الحسابية تبين لنا أن العبارة " **يقوم مجلس الإدارة في المؤسسة بمراقبة القوائم المالية** "أكثر أهمية نسبية بمتوسط حسابي قدره"3,93" وانحراف معياري قدره" 1,01"، ثم تليها في المرتبة الثانية العبارة السابعة " **يعمل مجلس الإدارة في المؤسسة على تحقيق مصالح المؤسسة والمساهمين** " بمتوسط حسابي قدره"3,85 "و انحراف معياري قدره"1,05"، ثم تليها في المرتبة الثالثة العبارة الثامنة " **يعتبر مجلس الإدارة مسؤول أمام المساهمين وأصحاب المصالح على تقييم الأداء** " بمتوسط حسابي قدره"3,80"و انحراف معياري قدره "1,09"،ثم تليها في المرتبة الرابعة العبارة السادسة " **يمارس مجلس الإدارة في المؤسسة عمله بكل استقلالية وموضوعية** " بمتوسط حسابي قدره "3,73"و انحراف قدره"1,11"، ثم تليها في المرتبة الخامسة العبارة التاسعة" **يفصح مجلس الإدارة في المؤسسة عن المعلومات والمشاريع المستقبلية** "بمتوسط حسابي قدره "3,45"و انحراف معياري قدره"0,91"، ثم تليها في المرتبة السادسة العبارة الرابعة " **تمنح الجمعية العامة لأعضاء مجلس الإدارة مكفآت عن نشاطه** "بمتوسط حسابي قدره"3,44"وانحراف معياري قدره"1,08"، ثم تليها في المرتبة السابعة العبارة الأولى " **يحدد النظام الأساسي للمؤسسة عدد مناسب لأعضاء مجلس الإدارة ،غالبيته من الأعضاء غير التنفيذيين** " بمتوسط حسابي قدره "3,43"و انحراف معياري قدره"1,01"،ثم تليها في المرتبة الثامنة العبارة الخامسة" **يتكون مجلس الإدارة في المؤسسة من لجان متخصصة كلجنة المكفآت ولجنة التدقيق** " بمتوسط حسابي قدره "3,40 "و انحراف معياري قدره "1,08"، ثم تليها في المرتبة التاسعة العبارة الثالثة " **لا يجوز الجمع بين منصب رئيس مجلس الإدارة وأي منصب تنفيذي أخر في المؤسسة** "بمتوسط حسابي قدره "3,19"و انحراف معياري قدره "1,43"، ثم تليها في المرتبة العاشرة العبارة الثانية " **يتم انتخاب أعضاء مجلس الإدارة بالاقتراع السري المباشر من طرف أعضاء الجمعية العامة للمؤسسة** " بمتوسط حسابي قدره "2,94"و انحراف معياري قدره "1,29

إن الأهمية النسبية لجميع العبارات البعد الأول آلية مجلس الإدارة كانت "مرتفعة"، نتج عنه أهمية نسبية إجمالية "مرتفعة" بمتوسط حسابي عام يقدر بـ "3,52" وانحراف معياري عام يقدر بـ "0,61"، مما يدل على "اهتمام المؤسسات محل الدراسة بمجلس الإدارة

ثانيا – تحليل إجابات المبحوثين حول عبارات (المدقق الداخلي) يوضح الجدول التالي إجابات أفراد عينة الدارسة حول عبارات المتعلق بالمدقق الداخلي:

الجدول رقم (3-24):يمثل إجابات أفراد الدراسة حول العبارات المتعلقة ب المدقق الداخلي

العبارة		الاستجابات					المؤشرات الإحصائية			الإتجاه العام
		غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	
يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلال التام عن بقية المصالح الإدارية والهياكل التنفيذية	التكرار	05	12	19	78	47	3,93	0,99	03	**مرتفعة**
	النسبة %	3,10	7,50	11,80	48,40	29,20				
يخضع أعضاء التدقيق الداخلي لدورات تكوينية حول المستجدات معايير التدقيق الوطنية والدولية	التكرار	05	08	24	77	47	3,95	0,96	01	**مرتفعة**
	النسبة %	3,10	5,00	14,90	47,80	29,20				
يتمتع المدقق الداخلي بمعرفة كافية عن المعايير المهنية الواجبة لتفعيل مبادئ الحوكمة	التكرار	07	07	18	84	45	3,95	0,97	02	**مرتفعة**
	النسبة %	4,30	4,30	11,20	52,20	28,00				
يتضمن تقرير المدقق الداخلي تقييم عن الإجراءات الإدارية لتفعيل الرقابة الداخلية	التكرار	09	13	22	72	38	3,77	1,07	07	**مرتفعة**
	النسبة %	5,60	8,10	13,70	49,10	23,60				
ينحصر اهتمام المدقق الداخلي بمساعدة مدري المؤسسة في أداء وظائفهم	التكرار	07	23	19	74	38	3,70	1,11	08	**مرتفعة**
	النسبة %	4,30	14,30	11,80	46,00	23,60				

تقوم الإدارة بتعيين المدقق الداخلي	التكرار	06	09	20	87	39	3,89	0,95	05	**مرتفعة**
	النسبة %	3,70	5,60	12,40	54,00	24,20				
يساعد المدقق الداخلي الموظفين داخل المؤسسة في أداء مهامهم	التكرار	06	11	28	79	37	3,80	0,99	06	**مرتفعة**
	النسبة %	3,70	6,80	17,40	49,10	23,00				
يجب أن يكون موظفو قسم التدقيق الداخلي على درجة عالية من التأهيل المهني والعلمي في مجال المحاسبة والتدقيق	التكرار	06	14	22	63	56	3,92	1,08	04	**مرتفعة**
	النسبة %	3,70	8,70	13,70	39,10	34,80				
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام							3,86	0,67	**مرتفعة**	

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

من خلال نتائج الجدول رقم (3-24) والتي تتضمن ترتيب عبارات البعد الثاني (**آلية التدقيق الداخلي**) من المتغير التابع ترتيبا تنازليا حسب أهميتها النسبية لمتوسطاتها الحسابية تبين لنا أن العبارة " **يخضع أعضاء التدقيق الداخلي لدورات تكوينية حول المستجدات معايير التدقيق الوطنية والدولية** "أكثر أهمية نسبية بمتوسط حسابي قدره"3,95" وانحراف معياري قدره" 0,96"، ثم تليها في المرتبة الثانية العبارة الثالثة " **يتمتع المدقق الداخلي بمعرفة كافية عن المعايير المهنية الواجبة لتفعيل مبادئ الحوكمة** " بمتوسط حسابي قدره"3,95 "و انحراف معياري قدره"0,97"، ثم تليها في المرتبة الثالثة العبارة الأولى " **يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلال التام عن بقية المصالح الإدارية والهياكل التنفيذية** " بمتوسط حسابي قدره"3,93"و انحراف معياري قدره "0,99"،ثم تليها في المرتبة الرابعة العبارة الثامنة" **يجب أن يكون موظفو قسم التدقيق الداخلي على درجة عالية من التأهيل المهني والعلمي في مجال المحاسبة والتدقيق** " بمتوسط حسابي قدره "3,92"و انحراف قدره"1,08"، ثم تليها في المرتبة الخامسة العبارة السادسة" **تقوم الإدارة بتعيين المدقق الداخلي** "بمتوسط حسابي قدره "3,89"و انحراف معياري قدره"0,95"، ثم تليها في المرتبة السادسة العبارة السابعة " **يساعد المدقق الداخلي الموظفين داخل المؤسسة في أداء مهامهم** "بمتوسط حسابي قدره"3,80"وانحراف معياري قدره"0,99"، ثم تليها في المرتبة السابعة العبارة الرابعة " **يتضمن تقرير المدقق الداخلي تقييم عن الإجراءات الإدارية لتفعيل الرقابة الداخلية** " بمتوسط حسابي قدره "3,77"و انحراف معياري قدره"1,07"، ثم تليها في المرتبة الثامنة العبارة الخامسة" **ينحصر اهتمام المدقق الداخلي بمساعدة مدري المؤسسة في أداء وظائفهم** " بمتوسط حسابي قدره "3,70 "و انحراف معياري قدره "1,11".

إن الأهمية النسبية لجميع العبارات البعد الثاني آلية التدقيق الداخلي كانت "مرتفعة"، نتج عنه أهمية نسبية إجمالية "مرتفعة" بمتوسط حسابي عام يقدر بـ "3,86" وانحراف معياري عام يقدر بـ "0,67"، مما يدل على "اهتمام المؤسسات محل الدراسة بالتدقيق الداخلي

ثالثا – تحليل إجابات المبحوثين حول عبارات (الجنة التدقيق) يوضح الجدول التالي إجابات أفراد عينة الدارسة حول عبارات المتعلق بالجنة التدقيق.

الجدول رقم(3-25): يمثل إجابات أفراد الدراسة حول العبارات المتعلقة بالجنة التدقيق

العبارة		الاستجابات					المؤشرات الإحصائية			الاتجاه العام
		غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	
تقوم لجنة التدقيق بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية	التكرار	04	06	21	89	41	3,97	0,87	01	مرتفعة
	النسبة %	2,50	3,70	13,00	55,30	25,50				
تعمل لجنة التدقيق على تقوية الاتصال بين محافظ الحسابات والمدقق الداخلي	التكرار	02	10	24	90	35	3,90	0,85	02	مرتفعة
	النسبة %	1,20	6,20	14,90	55,90	21,70				
تعمل لجنة التدقيق على تعيين المدقق الخارجي وتحديد أتعاب	التكرار	11	22	27	77	24	3,50	1,11	09	مرتفعة
	النسبة %	6,80	13,70	16,80	47,80	14,90				
تتأكد لجنة التدقيق من عدم وجود تهديدات او تداخلات من إدارة المؤسسة في عمل المدقق الخارجي	التكرار	07	16	20	64	54	3,88	1,11	04	مرتفعة
	النسبة %	4,30	9,90	12,40	39,80	35,50				
تساعد لجنة التدقيق الإدارة في تصميم إستراتيجية إدارة المخاطر تبعا	التكرار	08	10	32	74	37	3,75	1,03	06	مرتفعة

لأنواعها المختلفة	النسبة %	5,00	6,20	19,90	46,00	23,00			
تدرس لجنة التدقيق القوائم المالية مع كل من الإدارة والمدققين الخارجيين	التكرار	05	13	21	78	44	3,88	0,99	03	**مرتفعة**
	النسبة %	3,10	8,10	13,00	48,00	27,30				
تشاور لجنة التدقيق مع المدقق الخارجي والمدقق الداخلي للحصول على رائيهما في نظام الرقابة الداخلية	التكرار	06	09	28	78	40	3,85	0,98	05	**مرتفعة**
	النسبة %	3,70	5,60	17,40	48,40	24,80				
تقوم لجنة التدقيق بدراسة الخطة التي يضعها المدقق الخارجي ومناقشتها	التكرار	06	20	30	78	27	3,62	1,02	08	**مرتفعة**
	النسبة %	3,70	12,40	18,60	48,00	16,80				
تعمل لجنة التدقيق على حل المنازعات بين الإدارة والمدقق الخارجي	التكرار	07	15	34	79	26	3,63	1,00	07	**مرتفعة**
	النسبة %	4,30	9,30	21,10	49,10	16,10				
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام							3,77	0,64	**مرتفعة**	

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

من خلال نتائج الجدول رقم(3-25)) والتي تتضمن ترتيب عبارات البعد الثالث (آلية لجنة التدقيق) من المتغير التابع ترتيبا تنازليا حسب أهميتها النسبية لمتوسطاتها الحسابية تبين لنا أن العبارة " **تقوم لجنة التدقيق بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية** "أكثر أهمية نسبية بمتوسط حسابي قدره"3,97" وانحراف معياري قدره" 0,87"، ثم تليها في المرتبة الثانية العبارة الثانية " **تعمل لجنة التدقيق على تقوية الاتصال بين محافظ الحسابات والمدقق الداخلي** " بمتوسط حسابي قدره"3,90 "و انحراف معياري قدره"0,85"، ثم تليها في المرتبة الثالثة العبارة السادسة " **تدرس لجنة التدقيق القوائم المالية مع كل من الإدارة والمدققين الخارجيين** " بمتوسط حسابي قدره"3,88"و انحراف معياري قدره "0,99"،ثم تليها في المرتبة الرابعة العبارة الرابعة " **تتأكد لجنة التدقيق من عدم وجود تهديدات او تداخلات من إدارة المؤسسة في عمل المدقق الخارجي** " بمتوسط حسابي قدره "3,88"و انحراف قدره"1,11"، ثم تليها في المرتبة الخامسة العبارة السابعة" **تشاور لجنة التدقيق مع المدقق الخارجي والمدقق الداخلي للحصول على رائيهما في نظام الرقابة الداخلية** "بمتوسط حسابي قدره "3,85"و انحراف معياري قدره"0,98"، ثم تليها في المرتبة السادسة العبارة الخامسة " **تساعد لجنة التدقيق الإدارة في تصميم إستراتيجية إدارة المخاطر تبعا لأنواعها المختلفة** "بمتوسط حسابي قدره"3,75"وانحراف معياري قدره"1,03"، ثم تليها في المرتبة السابعة العبارة التاسعة" **تعمل لجنة التدقيق على حل المنازعات بين الإدارة والمدقق الخارجي** " بمتوسط حسابي قدره "3,63"و انحراف معياري قدره"1,00"،ثم تليها في المرتبة الثامنة العبارة الثامنة" **تقوم لجنة التدقيق بدراسة الخطة التي يضعها المدقق الخارجي ومناقشتها** " بمتوسط حسابي قدره "3,62 "و انحراف معياري قدره "1,02"، ثم تليها في المرتبة التاسعة العبارة الثالثة " **تعمل لجنة التدقيق على تعيين المدقق الخارجي وتحديد أتعاب** "بمتوسط حسابي قدره "3,50"و انحراف معياري قدره "1,11".

إن الأهمية النسبية لجميع العبارات البعد الثالث آلية لجنة التدقيق كانت "مرتفعة"، نتج عنه أهمية نسبية إجمالية "مرتفعة" بمتوسط حسابي عام يقدر بـ "3,77" وانحراف معياري عام يقدر بـ "0,64"، مما يدل على "اهتمام المؤسسات محل الدراسة بآلية لجنة التدقيق

رابعا – تحليل إجابات المبحوثين حول عبارات (الإفصاح والشفافية) يوضح الجدول التالي إجابات أفراد عينة الدارسة حول عبارات المتعلق الإفصاح والشفافية.

الجدول رقم(3–26):يمثل إجابات أفراد الدراسة حول العبارات المتعلقة بالإفصاح والشفافية

العبارة		الاستجابات					المؤشرات الإحصائية			الاتجاه العام
		غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	
تقوم المؤسسة بإفصاح عن المعلومات المالية لكافة مستخدمي القوائم المالية	التكرار	13	13	26	79	30	3,62	1,12	06	**مرتفعة**
	النسبة %	8,10	8,10	16,10	49,10	18,60				
تقوم المؤسسة بعرض نفس محتوي المعلومات المالية لكافة مستخدمي القوائم المالية	التكرار	07	19	26	82	27	3,63	1,03	05	**مرتفعة**
	النسبة %	4,30	11,80	16,10	50,90	16,80				
تفصح المؤسسة عن معلومات حول المخاطر المالية التي تتعرض لها	التكرار	08	27	38	68	20	3,40	1,06	09	**مرتفعة جدا**
	النسبة %	5,00	16,80	23,60	42,20	12,40				
تنشر المؤسسة القوائم المالية وتقرير مجلس الإدارة بصفة دورية	التكرار	10	16	34	71	30	3,59	1,09	07	**مرتفعة**
	النسبة %	6,20	9,90	21,10	44,10	18,60				

تقوم المؤسسة بالإفصاح عن المعلومات المالية والإدارية عبر موقعها الإلكتروني	التكرار	15	29	30	58	29	3,35	1,23	10	**مرتفعة**
	النسبة %	9,30	18,00	18,60	36,00	18,00				
تتخذ المؤسسة كل الاحتياطات التي تمكنها من عدم تسرب المعلومات قبل النشر	التكرار	06	09	22	93	31	3,83	0,93	03	**مرتفعة**
	النسبة %	3,70	5,60	13,70	57,80	19,30				
تقوم المؤسسة بنشر تقرير المدقق الخارجي	التكرار	06	16	15	94	30	3,78	0,98	04	**مرتفعة**
	النسبة %	3,70	9,90	9,30	58,40	18,60				
تعلم المؤسسة كل أعضاء مجلس الإدارة بكل اجتماع في الوقت المحدد	التكرار	04	09	19	84	45	3,97	0,92	02	**مرتفعة جدا**
	النسبة %	2,50	5,60	11,80	52,20	28,00				
تقوم المؤسسة بالإفصاح عن مكفآت ومنح أعضاء مجلس الإدارة	التكرار	11	26	29	69	26	3,45	1,14	08	**مرتفعة**
	النسبة %	6,80	16,10	18,00	42,90	16,10				
تقوم المؤسسة بالإفصاح عن مؤشرات الأداء المالي للفروع التابعة للمؤسسة	التكرار	02	07	19	87	46	4,04	0,83	01	**مرتفعة**
	النسبة %	1,20	4,30	11,80	54,00	28,60				
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام							3,66	0,63	**مرتفعة**	

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

من خلال نتائج الجدول رقم(3-26) والتي تتضمن ترتيب عبارت البعد الرابع (الإفصاح والشفافية) من المتغير التابع ترتيبا تنازليا حسب أهميتها النسبية لمتوسطاتها الحسابية تبين لنا أن العبارة " **تقوم المؤسسة بالإفصاح عن مؤشرات الأداء المالي للفروع التابعة للمؤسسة** "أكثر أهمية نسبية بمتوسط حسابي قدره"4,04" وانحراف معياري قدره" 0,83"، ثم تليها في المرتبة الثانية العبارة الثامنة " **تعلم المؤسسة كل أعضاء مجلس الإدارة بكل اجتماع في الوقت المحدد** " بمتوسط حسابي قدره"3,97 "و انحراف معياري قدره"0,92"، ثم تليها في المرتبة الثالثة العبارة السادسة " **تتخذ المؤسسة كل الإحتيطات التي تمكنها من عدم تسرب المعلومات قبل النشر** " بمتوسط حسابي قدره"3,83"و انحراف معياري قدره "0,93"، ثم تليها في المرتبة الرابعة العبارة السابعة " **تقوم المؤسسة بنشر تقرير المدقق الخارجي** " بمتوسط حسابي قدره "3,78"و انحراف قدره"0,98"، ثم تليها في المرتبة الخامسة العبارة الثانية" **تقوم المؤسسة بعرض نفس محتوي المعلومات المالية لكافة مستخدمي القوائم المالية** "بمتوسط حسابي قدره "3,63"و انحراف معياري قدره"1,03"، ثم تليها في المرتبة السادسة العبارة الأولى " **تقوم المؤسسة بإفصاح عن المعلومات المالية لكافة مستخدمي القوائم المالية** "بمتوسط حسابي قدره"3,62"وانحراف معياري قدره"1,12"، ثم تليها في المرتبة السابعة العبارة الرابعة " **تنشر المؤسسة القوائم المالية وتقرير مجلس الإدارة بصفة دورية** " بمتوسط حسابي قدره "3,59"و انحراف معياري قدره"1,09"،ثم تليها في المرتبة الثامنة العبارة التاسعة" **تقوم المؤسسة بالإفصاح عن مكفآت ومنح أعضاء مجلس الإدارة** " بمتوسط حسابي قدره "3,45 "و انحراف معياري قدره "1,14"، ثم تليها في المرتبة التاسعة العبارة الثالثة " **تفصح المؤسسة عن معلومات حول المخاطر المالية التي تتعرض لها** "بمتوسط حسابي قدره "3,40"و انحراف معياري قدره "1,06"، ثم تليها في المرتبة العاشرة العبارة الخامسة " **تقوم المؤسسة بالإفصاح عن المعلومات المالية والإدارية عبر موقعها الإلكتروني** " بمتوسط حسابي قدره "3,35"و انحراف معياري قدره "1,23.

إن الأهمية النسبية لجميع العبارات البعد الرابع آلية لإفصاح والشفافية كانت "**مرتفعة**"، نتج عنه أهمية نسبية إجمالية "**مرتفعة**" بمتوسط حسابي عام يقدر بـ "3,66" وانحراف معياري عام يقدر بـ "0,63"، مما يدل على "اهتمام المؤسسات محل الدراسة بالإفصاح والشفافية

خامسا – تحليل إجابات المبحوثين حول عبارات (المدقق الخارجي) يوضح الجدول التالي إجابات أفراد عينة الدارسة حول عبارات المتعلق المدقق الخارجي .

الجدول رقم(3-27): يمثل إجابات أفراد الدراسة حول العبارات المتعلقة بالمدقق الخارجي

العبارة		الاستجابات					المؤشرات الإحصائية			الإتجاه العام
		غير موافق تماما	غيرموافق	محايد	موافق	موافق جدا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	
يتحلى المدقق الخارجي أثناء أداء عمله الحياد والصرامة	التكرار	10	04	14	83	50	3,98	1,03	06	**مرتفعة**
	النسبة %	6,20	2,50	8,70	51,60	31,10				
يتحلى المدقق الخارجي أثناء أداء عمله الاستقلالية والنزاهة	التكرار	06	08	17	71	59	4,04	1,00	03	**مرتفعة**
	النسبة %	3,70	5,00	10,60	44,10	31,60				
يوافق المدقق الخارجي على العمل وفقا لأتعاب محددة مع المؤسسة	التكرار	11	20	38	56	36	3,53	1,16	10	**مرتفعة**
	النسبة %	6,80	12,60	23,60	34,80	22,40				
يقرر المدقق الخارجي الامتناع عن العمل في حالة التدخل في مهامه	التكرار	03	07	28	67	56	4,03	0,93	04	**مرتفعة**
	النسبة %	1,90	4,30	17,40	41,60	34,80				

يلتزم المدقق الخارجي بالمحافظة على الأسرار المهنية للمؤسسة	التكرار	06	06	11	77	61	4,12	0,96	01	**مرتفعة**
	النسبة %	3,70	3,70	6,80	47,80	37,90				
يلتزم المدقق الخارجي بعدم التدخل في عمل مجلس الإدارة	التكرار	10	12	33	73	33	3,66	1,07	09	**مرتفعة**
	النسبة %	6,20	7,50	20,50	43,30	20,50				
التدريب المستمر للمدقق الخارجي يؤهله لتباع الإجراءات اللازمة لاكتشاف الغش والأخطاء	التكرار	03	13	14	76	55	4,03	0,96	05	**مرتفعة**
	النسبة %	1,90	8,10	8,70	47,20	34,20				
يقوم المدقق الخارجي بإبلاغ وكيل الجمهورية عند عدم المصادق على التقرير لسنين متتاليتين	التكرار	05	10	30	68	48	3,89	1,00	08	**مرتفعة**
	النسبة %	3,10	6,20	18,60	42,20	29,80				
التأهيل العلمي والعملي يؤهل المدقق الخارجي لاكتشاف الغش والأخطاء	التكرار	04	10	12	80	55	4,06	0,94	02	**مرتفعة**
	النسبة %	2,50	6,20	7,50	47,90	34,20				
يمنع المدقق الخارجي من مراقبة المؤسسات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة	التكرار	05	09	29	58	60	3,98	1,03	07	**مرتفعة**
	النسبة %	3,10	5,60	18,00	36,00	37,30				
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام							3,93	0,68	**مرتفعة**	

المصدر:من إعدادا لطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

من خلال نتائج الجدول رقم (3-27) والتي تتضمن ترتيب عبارات البعد الخامس (آلية التدقيق الخارجي) من المتغير التابع ترتيبا تنازليا حسب أهميتها النسبية لمتوسطاتها الحسابية تبين لنا أن العبارة " **يلتزم المدقق الخارجي بالمحافظة على الأسرار المهنية للمؤسسة** "أكثر أهمية نسبية بمتوسط حسابي قدره"4,12" وانحراف معياري قدره" 0,96"، ثم تليها في المرتبة الثانية العبارة التاسعة " **التأهيل العلمي والعملي يؤهل المدقق الخارجي لاكتشاف الغش والأخطاء** " بمتوسط حسابي قدره"4,06 "و انحراف معياري قدره"0,94"، ثم تليها في المرتبة الثالثة العبارة الثانية " **يتحلى المدقق الخارجي أثناء أداء عمله الاستقلالية والنزاهة** " بمتوسط حسابي قدره"4,04"و انحراف معياري قدره "1,00"،ثم تليها في المرتبة الرابعة العبارة الرابعة " **يقرر المدقق الخارجي الامتناع عن العمل في حالة التدخل في مهامه** " بمتوسط حسابي قدره "4,03"و انحراف قدره"0,93"، ثم تليها في المرتبة الخامسة العبارة السادسة" **التدريب المستمر للمدقق الخارجي يؤهله لتباع الإجراءات اللازمة لاكتشاف الغش والأخطاء** "بمتوسط حسابي قدره "4,03"و انحراف معياري قدره"0,96"، ثم تليها في المرتبة السادسة العبارة الأولى " **يتحلى المدقق الخارجي أثناء أداء عمله الحياد والصرامة** "بمتوسط حسابي قدره"3,98"وانحراف معياري قدره"1,03"، ثم تليها في المرتبة السابعة العبارة العاشرة " **يمنع المدقق الخارجي من مراقبة المؤسسات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة** " بمتوسط حسابي قدره "3,98"و انحراف معياري قدره"1,03"،ثم تليها في المرتبة الثامنة العبارة الثامنة" **يقوم المدقق الخارجي بإبلاغ وكيل الجمهورية عند عدم المصادق على التقرير لسنين متتاليتين** " بمتوسط حسابي قدره "3,89 "و انحراف معياري قدره "1,00"، ثم تليها في المرتبة التاسعة العبارة السادسة " **يلتزم المدقق الخارجي بعدم التدخل في عمل مجلس الإدارة** "بمتوسط حسابي قدره "3,66"و انحراف معياري قدره "1,07"، ثم تليها في المرتبة العاشرة العبارة الثالثة " **يوافق المدقق الخارجي على العمل وفقا لأتعاب محددة مع المؤسسة** " بمتوسط حسابي قدره "3,53"و انحراف معياري قدره "1,16".

إن الأهمية النسبية لجميع العبارات البعد الخامس آلية التدقيق الخارجي كانت "مرتفعة"،نتج عنه أهمية نسبية إجمالية بمتوسط حسابي عام يقدر بـ "3,93" وانحراف معياري عام يقدر بـ "0,68"،مما يدل على اهتماما لمؤسسات محل الدراسة بالتدقيق الخارجي

سادسا –تحليل إجابات المبحوثين حول عبارات (القوانين والتشريعات والمنافسون) :يوضح الجدول التالي إجابات أفراد عينة الدارسة حول عبارات المتعلقة القوانين والتشريعات

الجدول رقم (3–28): يمثل إجابات أفراد الدراسة حول العبارات المتعلقة بالقوانين والتشريعات

العبارة		الاستجابات					المؤشرات الإحصائية			الاتجاه العام
		غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	
تلتزم المؤسسة في نشاطها بمختلف تشريعات القانون التجاري الجزائري	التكرار	06	06	09	77	63	4,14	0,95	04	**مرتفعة**
	النسبة %	3,70	3,70	5,60	47,80	39,10				
تشكل المؤسسة مجلس الإدارة حسب تعليمات القانون الجزائري	التكرار	06	08	20	69	58	4,02	1,01	07	**مرتفعة**
	النسبة %	3,70	5,00	12,40	42,90	36,00				
تتابع المؤسسة نصوص قانون المالية عند صدوره	التكرار	05	06	20	57	73	4,16	0,99	03	**مرتفعة**
	النسبة %	3,10	3,70	12,40	35,40	45,30				
تتابع المؤسسة التعديلات الواردة في قانون الضرائب المباشرة وغير المباشرة	التكرار	05	10	12	69	65	4,11	0,99	05	**مرتفعة**

	النسبة %	3,10	6,20	7,50	47,90	40,40				
تعين المؤسسة المدقق الخارجي حسب ما نص عليه تشريعات القانون 10-01	التكرار	07	07	26	51	70	4,05	1,07	06	**مرتفعة**
	النسبة %	4,30	4,30	16,10	31,70	43,50				
تسجل المؤسسة ملكية منتجاتها في غرفة الملكية الصناعية والفكرية للمحافظة على خصوصيتها الإنتاجية	التكرار	04	07	31	62	57	4,00	0,97	08	**مرتفعة**
	النسبة %	2,50	4,30	19,30	38,50	35,40				
تقوم المؤسسة بإشهار منتوجاتها في حدود قواعد المنافسة الشريفة	التكرار	04	06	13	65	73	4,22	0,92	01	**مرتفعةجدا**
	النسبة %	2,50	3,70	8,10	40,40	45,30				
تساعد التشريعات والقوانين المؤسسة بولوج أسواق خارج الوطن	التكرار	06	08	23	67	57	4,00	1,01	09	**مرتفعة**
	النسبة %	3,70	5,00	14,30	41,60	35,40				
تقوم المؤسسة بدراسة السوق لمعرفة نقاط قوة وضعف منافسيها	التكرار	05	07	15	60	74	4,18	0,98	02	**مرتفعة**
	النسبة %	3,10	4,30	9,30	37,60	46,00				
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام							4,10	0,75	**مرتفعة**	

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

من خلال نتائج الجدول رقم(3-28) والتي تتضمن ترتيب عبارات البعد السادس (آلية القوانين والتشريعات) من المتغير التابع ترتيبا تنازليا حسب أهميتها النسبية لمتوسطاتها الحسابية تبين لنا أن العبارة " تقوم المؤسسة بإشهار منتوجاتها في حدود قواعد المنافسة الشريفة "أكثر أهمية نسبية بمتوسط حسابي قدره"4,22" وانحراف معياري قدره" 0,92"، ثم تليها في المرتبة الثانية العبارة التاسعة " تقوم المؤسسة بدراسة السوق لمعرفة نقاط قوة وضعف منافسيها " بمتوسط حسابي قدره"4,18 "و انحراف معياري قدره"0,98"، ثم تليها في المرتبة الثالثة العبارة الثالثة " تتابع المؤسسة نصوص قانون المالية عند صدوره " بمتوسط حسابي قدره"4,16"و انحراف معياري قدره "0,99"،ثم تليها في المرتبة الرابعة العبارة الأولى " تلتزم المؤسسة في نشاطها بمختلف تشريعات القانون التجاري الجزائري " بمتوسط حسابي قدره "4,14"و انحراف قدره"0,95"، ثم تليها في المرتبة الخامسة العبارة الرابعة" تتابع المؤسسة التعديلات الواردة في قانون الضرائب المباشرة وغير المباشرة "بمتوسط حسابي قدره "4,11"و انحراف معياري قدره"0,99"، ثم تليها في المرتبة السادسة العبارة الخامسة " تعين المؤسسة المدقق الخارجي حسب ما نص عليه تشريعات القانون 01-10 "بمتوسط حسابي قدره"4,05"وانحراف معياري قدره"1,07"، ثم تليها في المرتبة السابعة العبارة الثانية" تشكل المؤسسة مجلس الإدارة حسب تعليمات القانون الجزائري " بمتوسط حسابي قدره "4,02"و انحراف معياري قدره"1,01"،ثم تليها في المرتبة الثامنة العبارة السادسة" تسجل المؤسسة ملكية منتجاتها في غرفة الملكية الصناعية والفكرية للمحافظة على خصوصيتها الإنتاجية " بمتوسط حسابي قدره "4,00"و انحراف معياري قدره "0,97"، ثم تليها في المرتبة التاسعة العبارة الثامنة " تساعد التشريعات والقوانين المؤسسة بولوج أسواق خارج الوطن "بمتوسط حسابي قدره "4,00"و انحراف معياري قدره "1,01".

إن الأهمية النسبية لجميع العبارات البعد السادس آلية القوانين والتشريعات والمنافسون كانت "مرتفعة"، نتج عنه أهمية نسبية إجمالية بمتوسط حسابي عام يقدر بـ "4,10" وانحراف معياري عام يقدر بـ "0.75"، مما يدل على "اهتمام المؤسسات محل الدراسة بالقوانين والتشريعات والمنافسون

المطلب الثالث:تحليل واختبار فرضيات الدراسة

تم وضع ستة فرضيات الفرعية انطلاقا من الفرضية الرئيسية الثالثة للدراسة التطبيقية سنناقشها فيما يلي

أولا – اختبار الفرضية الفرعية الأولى

تنص الفرضية الفرعية الأولى على أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى$0,05\geq\alpha$لدور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آلية مجلس الإدارة في مؤسسة.

الجدول رقم(3–29): نتائج تحليل الانحدار واختبار دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آلية مجلس الإدارة.

(مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)

المصدر	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	R^2	R	F المحسوبة	F الجدولية	beta	α	B	A	Sig
الانحدار	15,834	1	15,834	0,263	0,515[a]	56,683	3,94	0,513	0,05	0,477	1,629	0,000
الخطأ	44,15	159	0,279									
المجموع	60,248	160										

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

تشير النتائج الإحصائية المبينة في الجدول رقم (3-29)إلى وجود اثر ذو دلالةإحصائية لنظام الرقابة الداخلية على آلية مجلس الإدارة، لأن مستوى الدلالة (α) يقدر بـ "0.000" وهو أقل من "0.05"، وقيمة (F المحسوبة =56,683) أكبر من قيمة (F المجدولة =3,94)، ومعامل التحديد (R^2=0,263) الذي يفسر أن ما قيمته "26,3%" من التغيرات التي تطرأ على آلية مجلس الإدارة ناتج عن نظام الرقابة الداخلية، أما الباقي والذي يقدر بـ" 73,7%" يعود لمتغيرات أخرى لم ندرجها في نموذج الدراسة، وعليه من خلال هذه النتائج

المحصل عليها نقبل الفرضية والتي تنص على" وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)لدور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آلية مجلس الإدارة

مما سبق نستنتج معادلة خط الانحدار كالتالي:

($\mathbf{Y1=1,629+0,477x}$)والتي تعبر عن العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية آلية مجلس الإدارة

حيث:

($\mathbf{Y}$) تمثل المتغير التابع آلية مجلس الإدارة

($\mathbf{X}$) تمثل المتغير المستقل نظام الرقابة الداخلية

ثانيا – اختبار الفرضية الفرعية الثانية

تنص الفرضية الفرعية الثانية على أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى 0,05≥ αلدور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آلية التدقيق الداخلي في مؤسسة.

الجدول رقم(3–30):نتائج تحليل الانحدار واختبار دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آلية التدقيق الداخلي.

(مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)

المصدر	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	R^2	R	F المحسوبة	F الجدولية	beta	α	B	A	Sig
الانحدار	40,912	1	40,912	0,567	0,753[a]	208,376	3,94	0,753	0.05	0,767	0,825	0,000
الخطأ	31,217	159	0,196									
المجموع	72,129	160										

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

تشير النتائج الإحصائية المبينة في الجدول رقم (3-30)إلى وجود اثر ذو دلالة إحصائية لنظام الرقابة الداخلية على آلية التدقيق الداخلي،لأن مستوى الدلالة(α) يقدر بـ "0.000" وهو أقل من "0.05"،وقيمة (Fالمحسوبة=56,683)أكبر من قيمة(Fالمجدولة=3,94)، ومعامل الارتباط R=0,753)يدل على وجود **علاقة قوية** بين نظام الرقابة الداخلية و آلية التدقيق الداخلي بالإضافة ومعامل التحديد(R2=0,567)الذي يفسر أن ما قيمته"56,7%"من التغيرات التي تطرأ على آلية التدقيق الداخلي ناتج عن نظام الرقابة الداخلية،أما الباقي والذي يقدر بـ"43,3%"يعود لمتغيرات أخرى لم ندرجها في نموذج الدراسة، وعليه من خلال هذه النتائج المحصل عليها نقبل الفرضية والتي تنص على" **وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (α≤0.05) لدور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آلية التدقيق الداخلي**

مما سبق نستنتج معادلة خط الانحدار كالتالي:

(Y2=0,825+0,767 x)والتي تعبر عن العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية آلية التدقيق الداخلي

حيث:

(Y2) تمثل المتغير التابع آلية التدقيق الداخلي

(X) تمثل المتغير المستقل نظام الرقابة الداخلية

ثالثا – اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

تم صياغة الفرضية الفرعية الثالثة لمعرفة مقدار تأثير نظام الرقابة الداخلية على لجنة التدقيق.

نصت الفرضية الفرعية الثالثة على أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى$\alpha \leq 0,05$ لدور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آلية لجنة التدقيق في مؤسسة.

الجدول رقم(3-31): نتائج تحليل الانحدار و اختبار دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آلية لجنة التدقيق.

(مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)

المصدر	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	R^2	R	F المحسوبة	F الجدولية	beta	α	B	A	Sig
الانحدار	28,824	1	28,824	0,431	$0,657^a$	120,440	3,94	0,657	0.05	0,644	1,227	0,000
الخطأ	38,052	159	0,239									
المجموع	66,876	160										

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

تشير النتائج الإحصائية المبينة في الجدول رقم (3-31) إلى وجود اثر ذو دلالة إحصائية لنظام الرقابة الداخلية على آلية لجنة التدقيق ، لأن مستوى الدلالة (α) يقدر بـ "0.000" وهو أقل من "0.05"، وقيمة(F المحسوبة =120,440) أكبر من قيمة(F المجدولة =3,94)، ومعامل الارتباط R= 0,657 يدل على وجود علاقة قوية بين نظام الرقابة الداخلية وآلية لجنة التدقيق بالإضافة ومعامل التحديد ($R2= 0,431$) الذي يفسر أن ما قيمته "0,431%" من التغيرات التي تطرأ على آلية لجنة التدقيق ناتج عن نظام الرقابة الداخلية، أما الباقي والذي يقدر بـ" 56,9%" يعود لمتغيرات أخرى لم ندرجها في نموذج الدراسة، وعليه من خلال هذه النتائج المحصل عليها نقبل الفرضية والتي تنص على" وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لدور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آلية لجنة التدقيق

مما سبق نستنتج معادلة خط الانحدار كالتالي:

($\mathbf{Y3=1,227+0,644\,x}$) والتي تعبر عن العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية آلية لجنة التدقيق

حيث:

(Y3) تمثل المتغير التابع آلية لجنة التدقيق

(X) تمثل المتغير المستقل نظام الرقابة الداخلية

رابعا – اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

تم صياغة الفرضية الفرعية الرابعة لمعرفة مقدار تأثير نظام الرقابة الداخلية على الإفصاح والشفافية.

نصت الفرضية الفرعية الرابعة على أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى$\alpha \leq 0,05$ لدور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آلية الإفصاح والشفافية في مؤسسة.

الجدول رقم(3–32): نتائج تحليل الانحدار واختبار دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آلية الإفصاح والشفافية.

(مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)

المصدر	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	R^2	R	F المحسوبة	F الجدولية	beta	α	B	A	Sig
الانحدار	27,681	1	27,681	0,425	$0,652^a$	117,497	3,94	0,652	0.05	0,631	1,168	0,000
الخطأ	37,460	159	0,236									
المجموع	65,141	160										

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

تشير النتائج الإحصائية المبينة في الجدول رقم (3-32) الى وجود اثر ذو دلالة إحصائية لنظام الرقابة الداخلية على آلية الإفصاح والشفافية ، لأن مستوى الدلالة (α) يقدر بـ "0.000" وهو أقل من "0.05"، وقيمة(F المحسوبة =117,497) أكبر من قيمة(F المجدولة =3,94)، ومعامل الارتباط R=0,652 يدل على وجود علاقة قوية بين نظام الرقابة الداخلية وآلية الإفصاح والشفافية بالإضافة إلى أن قيمة معامل التحديد (R2=0,425) الذي يفسر أن ما قيمته "42,5%" من التغيرات التي

تطرأ على آلية الإفصاح والشفافية ناتج عن نظام الرقابة الداخلية، أما الباقي والذي يقدر بـ" 57,5%" يعود لمتغيرات أخرى لم ندرجها في نموذج الدراسة، وعليه من خلال هذه النتائج المحصل عليها نقبل الفرضية والتي تنص على" وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لدور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آلية الإفصاح والشفافية

مما سبق نستنتج معادلة خط الانحدار كالتالي:

($\mathbf{Y4=1,168+0,631\,x}$)والتي تعبر عن العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية آلية التدقيق الداخلي

حيث:

($Y4$) تمثل المتغير التابع آلية الإفصاح والشفافية

(X) تمثل المتغير المستقل نظام الرقابة الداخلية

خامسا – اختبار الفرضية الفرعية الخامسة

تم صياغة الفرضية الفرعية الخامسة لمعرفة مقدار تأثير نظام الرقابة الداخلية على التدقيق الخارجي.

تنص الفرضية الفرعية الخامسة على أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى$\alpha \leq 0,05$ لدور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آلية التدقيق الخارجي في مؤسسة.

الجدول رقم (3-33): نتائج تحليل الانحدار و اختبار دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آلية التدقيق الخارجي.

(مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)

المصدر	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	R^2	R	F المحسوبة	F الجدولية	beta	α	B	A	Sig
الانحدار	37,992	1	37,992	0,504	$0,710^a$	161,313	3,94	0,710		0,739	1,007	0,000
الخطأ	37,446	159	0,236									
المجموع	75,439	160										

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

تشير النتائج الإحصائية المبينة في الجدول رقم (3-33) الى وجود اثر ذو دلالة إحصائية لنظام الرقابة الداخلية على آلية التدقيق الخارجي ، لأن مستوى الدلالة (α) يقدر بـ "0.000" وهو أقل من "0.05"، وقيمة(F المحسوبة =161,313) أكبر من قيمة(F المجدولة =3,94)، ومعامل الارتباط R =0,710 يدل على وجود **علاقة قوية** بين نظام الرقابة الداخلية وآلية التدقيق الخارجي بالإضافة ومعامل التحديد ($R2=0,504$) الذي يفسر أن ما قيمته 50,4%" من التغيرات التي تطرأ على آلية التدقيق الخارجي ناتج عن نظام الرقابة الداخلية، أما الباقي والذي يقدر بـ" 49,6%" يعود لمتغيرات أخرى لم ندرجها في نموذج الدراسة، وعليه من خلال هذه النتائج المحصل عليها نقبل الفرضية والتي تنص على" وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لدور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آلية التدقيق الخارجي

مما سبق نستنتج معادلة خط الانحدار كالتالي:

($\mathbf{Y5=1,007+0,739\,x}$)والتي تعبر عن العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية آلية التدقيق الخارجي

حيث:

(Y5) تمثل المتغير التابع آلية التدقيق الخارجي

(X) تمثل المتغير المستقل نظام الرقابة الداخلية

سادسا – اختبار الفرضية الفرعية السادسة

تم صياغة الفرضية الفرعية السادسة لمعرفة مقدار تأثير نظام الرقابة الداخلية على القوانين والتشريعات والمنافسون.

تنص الفرضية الفرعية السادسة على أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى$\alpha \leq 0,05$ لدور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آلية القوانين والتشريعات والمنافسون الإدارة في مؤسسة.

الجدول رقم(3–34): نتائج تحليل الانحدار واختبار دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آلية القوانين والتشريعات والمنافسون.

(مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)

المصدر	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	R^2	R	F المحسوبة	F الجدولية	beta	α	B	A	Sig
الانحدار	37,103	1	37,103	0,548	0,740[a]	192,480	3,94	0,740		0,849	0,735	0,000
الخطأ	41,388	159	0,260									
المجموع	91,491	160										

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

تشير النتائج الإحصائية المبينة في الجدول رقم (3-34) الى وجود اثر ذو دلالة إحصائية لنظام الرقابة الداخلية على آلية القوانين والتشريعات والمنافسون ، لأن مستوى الدلالة (α) يقدر بـ "0.000" وهو أقل من "0.05"، وقيمةF (المحسوبة =192,480) أكبر من قيمة(F المجدولة =3,94)، ومعامل الارتباط $R = 0,740$يدل على وجود **علاقة قوية** بين نظام الرقابة الداخلية وآلية القوانين والتشريعات والمنافسون بالإضافة ومعامل التحديد ($R2= 0,548$)الذي يفسر أن ما قيمته 54,8%" من التغيرات التي تطرأ على آلية القوانين والتشريعات ناتج عن نظام الرقابة الداخلية، أما الباقي والذي يقدر بـ" 45,2%" يعود لمتغيرات أخرى لم ندرجها في نموذج الدراسة، وعليه من خلال هذه النتائج المحصل عليها نقبل الفرضية والتي تنص على" وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لدور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آلية القوانين والتشريعات والمنافسون.

مما سبق نستنتج معادلة خط الانحدار كالتالي:

($\mathbf{Y6=0,735+0,849\,x}$) والتي تعبر عن العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية آلية التدقيق الخارجي

حيث:

($Y6$) تمثل المتغير التابع آلية القوانين والتشريعات و المنافسون.

(X) تمثل المتغير المستقل نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الرابع:تحليل علاقة المتغيرات الديمغرافية مع محور المتغير المستقل نظام الرقابة الداخلية

تم استخدام Tلاختبار الفروق بين متوسطات إجابات عينة الدراسة للمتغير المستقل نظام الرقابة الداخلية

المطلب الأول :التحليل حسب النوع الإجتماعي

للكشف عن دلالة الفروق في إجابات عينة الدراسة نحو المتغير المستقل الرقابة الداخلية تبعا لمتغير النوع الاجتماعي(ذكر ، أنثى)، تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ، وقيمة T المحسوبة ومستوى الدلالة بالاعتماد على اختبار (Samples Test Independent)،وكانت النتائج كما في الجدول (3-35).

الجدول رقم(3-35): يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة Tالإجابات أفراد الدراسة تبعا لمتغير النوع الاجتماعي.

المتغير	البعد	النوع الاجتماعي	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Tقيمة	مستوى الدلالة
		ذكر	102	3,98	0,66	0,599	0,746
		أنثي	59	3,92	0,65		

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

تعبر المتوسطات الحسابية في الجدول رقم (3-35) إلى وجود فروق ظاهرية بين إجابات عينة الدراسة لمحور نظام الرقابة الداخلية ، وذلك تبعا لمتغير النوع الاجتماعي حيث نلاحظ أن :

- ✓ استجابة فئة الذكور أحسن من استجابة فئة الإناث إذ بلغت استجابة الذكور بمتوسط حسابي 3,98 مقابل 3,92للإناث.
- ✓ يلاحظ تمركز لإجابات الإناث أحسن من تمركز الذكور (0,65 مقابل 0,66

عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينة الدراسة ، وذلك تبعا لمتغير النوع الاجتماعيّ، حيث أن قيمة Tالمحسوبة بلغت 0,599كما بلغت قيمة مستوى الدلالة 0,746 وهو أكبر من

($\alpha \leq 0.05$)، وبناءا على ذلك فإن استجابة أفراد العينة حول محور نظام الرقابة الداخلية لا يعزى لمتغير النوع الاجتماعي

المطلب الثاني: التحليل حسب العمر.

للكشف عن دلالة الفروق في إجابات عينة الدراسة نحو محور نظام الرقابة الداخلية ،تبعا لمتغير العمر

(30 سنة فأقل، من31إلى40سنة، 41إلى50سنة، أكثرمن50سنة)، تم استخراج المتوسطات الحسابية و انحرافات المعيارية ، وكانت النتائج حسب الجدول (3-36).

الجدول رقم (3-36):يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الإجابات أفراد الدراسة تبعا لمتغير العمر.

المتغير	البعد	الإحصاء الوصفي	الفئة العمرية			
			30 سنة فأقل	من 31إلى 40 سنة	41 إلى 50سنة	أكثر من 50 سنة
المستقل	نظام الرقابة الداخلية	العدد	36	60	45	20
		المتوسط الحسابي	4,01	3,96	3,92	3,94
		الانحراف المعياري	0,56	0,73	0,61	0,71
المؤشر الكلي		المتوسط الحسابي	3,96			
		الانحراف المعياري	0,65			

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

تعبر المتوسطات الحسابية في الجدول رقم(3-36)إلى وجود فروق ظاهرية بين إجابات عينة الدراسة لمحور نظام الرقابة الداخلية ، وذلك تبعا لمتغير الفئة العمرية حيث نلاحظ أن :

- ✓ فئة العمر 30 سنة فأقل أكثر استجابة حول محور نظام الرقابة الداخلية من باقي الفئات ، بمتوسط حسابي 4,01 مقابل 3,96 للفئة العمرية من 31 إلى 40 سنة ، ثم الفئة أكثر من 50 سنة بمتوسط حسابي 3,94 ، ثم يليها الفئة من 31 إلى 40 سنة بمتوسط حسابي 3,92

✓ نلاحظ تمركز الإجابات للفئة العمرية 30سنةفأقل أحسن من باقي الفئات بانحراف معياري وصل 0,56.

ولمعرفة مستوي الدلالة الإحصائية للفروق في المتوسطات الحسابية تم استخدام تحليل التباين الأحادي (OneWayAnova) وكانت النتائج حسب ما هو موضح في الجدول رقم (3-37).

الجدول رقم(3-37): يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الإجابات أفراد الدراسة تبعا لمتغير العمر.

أثر متغير المؤهل العلمي للمستجوب	أبعاده	مصادر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	Fقيمة	مستوى الدلالة	القرار
نظام الرقابة الداخلية	–	بين المجموعات	0,164	3	0,55	0,124	0,946	لا توجد فروق
		داخل المجموعات	69,320	157	0,442			
		الكلي	69,484	160				

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

من خلال نتائج الجدول رقم (3-37) يتضح لنا أن قيمة f المحسوبة بالنسبة لمحور نظام الرقابة الداخلية قد بلغت0,124وهي أقل من قيمة f الجدولية (2.7)، كما بلغت قيمة مستوى الدلالة 0.946 وهو أكبر من ($\alpha \leq 0.05$)، وبناءا على ذلك فإن استجابة أفراد العينة حول محور نظام الرقابة الداخلية لا يعزى لمتغير العمر.

المطلب الثالث:المؤهل العلمي

للكشف عن الفروق في إجابات عينة الدراسة نحو محور الرقابة الداخلية ، تبعا لمتغير المؤهل العلمي (لسانس، ماستر، ماجستير، دكتورة، شهادة أخري)تم إستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ،حيث أنه كانت النتائج كما هو موضح في الجدول رقم (3-38).

الجدول رقم(3-38):يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الإجابات أفراد الدراسة تبعا لمتغير العمر.

المتغير	البعد	الإحصاء الوصفي	المؤهل العلمي				
			لسانس	ماستر	ماجستير	دكتورة	شهادة أخري
المستقل	نظام الرقابة الداخلية	العدد	75	55	5	4	22
		المتوسط الحسابي	4,09	3,99	3,61	3,36	3,61
		الانحراف المعياري	0,62	0,51	0,59	1,17	0,82
المؤشر الكلي		المتوسط الحسابي	3,96				
		الانحراف المعياري	0,65				

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

تعبر المتوسطات الحسابية في الجدول رقم (3-38) إلى وجود فروق ظاهرية بين إجابات عينة الدراسة لمحور نظام الرقابة الداخلية ، وذلك تبعا لمتغير الفئة العمرية حيث نلاحظ أن :

- ✓ فئة المؤهل العلمي لسانس كانت أكثر استجابة حول محور نظام الرقابة الداخلية من باقي الفئات ، بمتوسط حسابي4,09،مقابل 3,99 لفئة ماستر ، ثم يليها فئة شهادات أخري بمتوسط حسابي 3,61، ثم فئة شهادة ماجستير 3,61 ثم يليها فئة شهادة دكتورة بـ3,36؛
- ✓ تتمركز إجابات أصحاب ماستر بانحراف معياري وصل ل 0,62

ولمعرفة مستوي الدلالة الإحصائية للفروق في المتوسطات الحسابية تم استخدام تحليل التباين الأحادي (OneWayAnova) وكانت النتائج حسب ما هو موضح في الجدول رقم (3-39).

الجدول رقم(3-39):يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الإجابات أفراد الدراسة تبعا لمتغير المؤهل العلمي.

أثر متغير المؤهل العلمي للمستجوب	أبعاده	مصادر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	Fقيمة	مستوى الدلالة	القرار
نظام الرقابة الداخلية	_	بين المجموعات	6,069	4	1,517	3,732	0,06	**لا توجد فروق**
		داخل المجموعات	63,416	156	0,407			
		الكلي	69,484	160				

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

من خلال نتائج الجدول رقم (3-39) يتضح لنا أن قيمة f المحسوبة بالنسبة لمحور نظام الرقابة الداخلية قد بلغت 3,732وهي أقل من قيمة f الجدولية (2.46)، كما بلغت قيمة مستوى الدلالة 0.06 وهو أكبر من ($\alpha \leq 0.05$)، وبناءا على ذلك فإن استجابة أفراد العينة حول محور نظام الرقابة الداخلية لا يعزى لمتغير المؤهل العلمي

المطلب الرابع:المنصب الوظيفي

للكشف عن الفروق في إجابات عينة الدراسة نحو محور الرقابة الداخلية،تبعا لمتغير المؤهل العلمي (عضو مجلس إدارة، مدقق داخلي، مدقق خارجي، رئيس مصلحة ، محاسب)تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية،حيث أنه كانت النتائج كما هو موضح في الجدول رقم(3-40).

الجدول رقم(3-40): يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الإجابات أفراد الدراسة تبعا المنصب الوظيفي.

المتغير	البعد	الإحصاء الوصفي		المنصبالوظيفي			
			عضو مجلس إدارة	مدقق داخلي	مدقق خارجي	رئيس مصلحة	محاسب
المستقل	نظام الرقابة الداخلية	العدد	9	25	26	58	43
		المتوسط الحسابي	3,68	3,91	3,88	4,07	3,95
		الانحراف المعياري	0,81	0,70	0,40	1,68	0,69
المؤشر الكلي		المتوسط الحسابي	3,96				
		الانحراف المعياري	0,65				

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

تعبر المتوسطات الحسابية في الجدول رقم (3-40) إلى وجود فروق ظاهرية بين إجابات عينة الدراسة لمحور نظام الرقابة الداخلية ، وذلك تبعا لمتغير الفئة العمرية حيث نلاحظ أن:

- ✓ فئة المنصب الوظيفي رئيس مصلحة كانت أكثر استجابة حول محور نظام الرقابة الداخلية من باقي الفئات ، بمتوسط حسابي4,07،مقابل 3,95 لفئة محاسب، ثم يليها فئة مدقق داخلي بمتوسط حسابي 3,91، ثم فئة مدقق خارجي 3,88 ثم يليها فئة عظو مجلس إدارة بـ3,68؛
- ✓ تتمركز إجابات أصحاب مهنة مدقق خارجي ماستر بانحراف معياري وصل ل 0,40

ولمعرفة مستوي الدلالة الإحصائية للفروق في المتوسطات الحسابية تم استخدام تحليل التباين الأحادي (OneWay Anova) وكانت النتائج حسب ما هو موضح في الجدول رقم (3-41).

الجدول رقم(3-41): يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الإجابات أفراد الدراسة تبعا لمتغير المنصب الوظيفي.

أثر متغير المؤهل العلمي للمستجوب	أبعاده	مصادر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	Fقيمة	مستوى الدلالة	القرار
نظام الرقابة الداخلية	_	بين المجموعات	1,614	4	0,403	0,927	0,450	لا توجد فروق
		داخل المجموعات	67,871	156	0,435			
		الكلي	69,484	160				

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

من خلال نتائج الجدول رقم (3-41) يتضح لنا أن قيمة f المحسوبة بالنسبة لمحور نظام الرقابة الداخلية قد بلغت 0,927وهي أقل من قيمة f الجدولية (2.46)، كما بلغت قيمة مستوى الدلالة 0.450 وهو أكبر من ($\alpha \leq 0.05$)، وبناءا على ذلك فإن استجابة أفراد العينة حول محور نظام الرقابة الداخلية لا يعزى لمتغير المنصب الوظيفي

المطلب الخامس:الخبرة المهنية

للكشف عن الفروق في إجابات عينة الدراسة نحو محور الرقابة الداخلية،تبعا لمتغير الخبرة المهنية (10سنةفأقل، من11إلى15سنة، 16إلى20سنة، أكثرمن20سنة) تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية،حيث أنه كانت النتائج كما هو موضح في الجدول رقم(3-42).

الجدول رقم(3-42):يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الإجابات أفراد الدراسة تبعا لمتغير الخبرة المهنية.

المتغير	البعد	الإحصاء الوصفي	الخبرة المهنية			
			10 سنة فأقل	من11إلى15سنة	16إلى20سنة	أكثرمن20 سنة
المستقل	نظام الرقابة الداخلية	العدد	62	43	27	29
		المتوسط الحسابي	3,94	4,00	4,08	3,82
		الانحراف المعياري	0,61	0,71	0,59	0,72
المؤشر الكلي		المتوسط الحسابي	3,96			
		الانحراف المعياري	0,65			

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

تعبر المتوسطات الحسابية في الجدول رقم (3-42) إلى وجود فروق ظاهرية بين إجابات عينة الدراسة لمحور نظام الرقابة الداخلية ، وذلك تبعا لمتغير الفئة الخبرة المهنية حيث نلاحظ أن:

- ✓ فئة الخبرة المهنية 16 إلى 20سنة كانت أكثر استجابة حول محور نظام الرقابة الداخلية من باقي الفئات ، بمتوسط حسابي4,08،مقابل 4,00 لفئة من 11إلى 15 سنة ، ثم يليها فئة 10 سنة فأقل بمتوسط حسابي 3,94، ثم فئة أكثر من 20 سنة 3,82
- ✓ تتمركز إجابات أصحاب الخبرة من 16 إلى 20سنة بانحراف معياري وصل ل 0,59

ولمعرفة مستوي الدلالة الإحصائية للفروق في المتوسطات الحسابية تم استخدام تحليل التباين الأحادي (OneWay Anova) وكانت النتائج حسب ما هو موضح في الجدول رقم (3-43).

الجدول رقم(3-43):يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الإجابات أفراد الدراسة تبعا لمتغير الخبرة المهنية.

أثر متغير المؤهل العلمي للمستجوب	أبعاده	مصادر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	Fقيمة	مستوى الدلالة	القرار
نظام الرقابة الداخلية	_	بين المجموعات	0,975	3	0,325	0,745	0,527	لا توجد فروق
		داخل المجموعات	68,509	157	0,436			
		الكلي	69,484	160				

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

من خلال نتائج الجدول رقم(3-43) يتضح لنا أن قيمة f المحسوبة بالنسبة لمحور نظام الرقابة الداخلية قد بلغت 0,745 وهي أقل من قيمة f الجدولية (2.70)، كما بلغت قيمة مستوى الدلالة 0.527 وهو أكبر من ($\alpha \leq 0.05$)، وبناءا على ذلك فإن استجابة أفراد العينة حول محور نظام الرقابة الداخلية لا يعزى لمتغير الخبرة المهنية.

المبحث الخامس:تحليل علاقة المتغيرات الديمغرافية مع محور المتغير التابع آليات الحوكمة.

تم استخدام Tلاختبار الفروق بين متوسطات إجابات عينة الدراسة للمتغير التابع آليات حوكمة الشركات

المطلب الأول النوع الاجتماعي

للكشف عن دلالة الفروق في إجابات عينة الدراسة نحو المتغير التابع مدى تطبيق آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية تبعا لمتغير النوع الاجتماعي(ذكر ، أنثى)، تم استخراج المتوسطات الحسابية.

و الانحرافات المعيارية ، وقيمة T المحسوبة ومستوى الدلالة بالاعتماد على اختبار (Samples Test Independent)،وكانت النتائج كما في الجدول (3-44).

الجدول رقم(3-44): يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الإجابات أفراد الدراسة تبعا لمتغير العمر.

المتغير	البعد	النوع الاجتماعي	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Tقيمة	مستوى الدلالة
التابع آليات الحوكمة	آلية مجلس الإدارة	ذكر	102	3,50	0,62	-0,389	0,760
		أنثي	59	3,54	0,60		
	آلية التدقيق الداخلي	ذكر	102	3,84	0,68	-0,645	0,806
		أنثي	59	3,91	0,65		
	آلية لجنة التدقيق	ذكر	102	3,75	0,64	-0,668	0,753
		أنثي	59	3,82	0,65		
	آلية الإفصاح والشفافية	ذكر	102	3,60	0,62	-1,731	0740
		أنثي	59	3,78	0,65		
	آلية التدقيق الخارجي	ذكر	102	3,90	0,68	-0,802	0,866
		أنثي	59	3,99	0,68		
	آلية القوانين والتشريعات والأنظمة	ذكر	102	4,08	0,74	-0,404	0,904
		أنثي	59	4,13	0,78		
		ذكر	102	3,78	0,57	-0,884	0,739
		أنثي	59	3,86	0,58		

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

تعبر المتوسطات الحسابية في الجدول رقم (3-44) إلى وجود فروق ظاهرية بين إجابات عينة الدراسة لمحور المتغير التابع مدى تطبيق آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية ، وذلك تبعا لمتغير النوع الاجتماعي حيث نلاحظ أن:

- ✓ استجابة فئة الذكور أحسن من استجابة فئة الإناث إذ بلغت استجابة الإناث بمتوسط حسابي 3,86 مقابل 3,78للذكور
- ✓ يلاحظ تمركز لإجابات الذكور أحسن من تمركز الإناث (0,57 مقابل 0,58

عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينة الدراسة ، وذلك تبعا لمتغير النوع الاجتماعيّ، حيث أن قيمة Tالمحسوبة بلغت 0,884- كما بلغت قيمة مستوى الدلالة 0,739 وهو أكبر من ($\alpha \leq 0.05$)، وبناءا على ذلك فإن استجابة أفراد العينة حول لمحور المتغير التابع مدى تطبيق آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية لا يعزى لمتغير النوع الاجتماعي

المطلب الثاني:العمر

للكشف عن دلالة الفروق في إجابات عينة الدراسة نحو لمحور المتغير التابع مدى تطبيق آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية ،تبعا لمتغير العمر30) سنة فأقل، من 31إلى 40 سنة، 41 إلى 50سنة ، أكثر من 50 سنة)، تم استخراج المتوسطات الحسابية و انحرافات المعيارية ، وكانت النتائج حسب الجدول (3-45).

الجدول رقم(3-45):يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الإجابات أفراد الدراسة تبعا لمتغير العمر.

المتغير	البعد	الإحصاء الوصفي	الفئة العمرية			
			30 سنة فأقل	من 31إلى 40 سنة	41 إلى 5سنة	أكثر من 50 سنة
التابع آليات الحوكمة	آلية مجلس الإدارة	العدد	36	60	45	20
		المتوسط الحسابي	3,68	3,45	3,57	3,30
		الانحراف المعياري	0,58	0,57	0,57	0,80
	آلية التدقيق الداخلي	المتوسط الحسابي	4,02	3,77	3,92	3,71
		الانحراف المعياري	0,61	0,69	0,61	0,79
	آلية لجنة التدقيق	المتوسط الحسابي	3,80	3,70	3,83	3,85
		الانحراف المعياري	0,65	0,71	0,55	0,63
	آلية الإفصاح والشفافية	المتوسط الحسابي	3,83	3,55	3,73	3,56
		الانحراف المعياري	0,64	0,64	0,59	0,66
	آلية التدقيق الخارجي	المتوسط الحسابي	4,07	3,87	3,90	3,96
		الانحراف المعياري	0,68	0,69	0,68	0,69
	آلية القوانين والتشريعات والأنظمة	المتوسط الحسابي	4,22	4,07	4,03	4,09
		الانحراف المعياري	0,73	0,77	0,72	0,83
		المتوسط الحسابي	3,94	3,74	3,83	3,74
		الانحراف المعياري	0,55	0,58	0,54	0,63

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

تعبر المتوسطات الحسابية في الجدول رقم (3-45) إلى وجود فروق ظاهرية بين إجابات عينة الدراسة لمحور المتغير التابع مدى تطبيق آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية ، وذلك تبعا لمتغير الفئة العمرية حيث نلاحظ أن:

- ✓ فئة العمر 30 سنة فأقل أكثر استجابة حول المحور المتغير التابع مدى تطبيق آليات الحوكمة في المؤسسات من باقي الفئات ، بمتوسط حسابي 3,94 مقابل 3,83 للفئة العمرية من 41 إلى 50 سنة ، ثم الفئة من 31 إلى 40 سنة أكثر من 50 سنة بمتوسط حسابي 3,74 ، ثم يليها الفئة أكثر من 50 سنة بمتوسط حسابي 3,74
- ✓ نلاحظ تمركز الإجابات للفئة العمرية من 41 إلى 50 سنة أحسن من باقي الفئات بانحراف معياري وصل 0,54.

ولمعرفة مستوي الدلالة الإحصائية للفروق في المتوسطات الحسابية تم استخدام تحليل التباين الأحادي (OneWay Anova) و وكانت النتائج حسب ما هو موضح في الجدول رقم (3-46)

الجدول رقم(3-46): يوضح نتائج تحليل التباين الأحادي للفروق في إدراك أفراد العينة لمتغيرات الدراسة تعزي للمتغير العمر

أثر متغير المؤهل العلمي للمستجوب	أبعاده	مصادر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	Fقيمة	مستوى الدلالة	القرار
التابع آليات الحوكمة	آلية مجلس الإدارة	بين المجموعات	2,284	3	0,761	2,062	0,107	لا توجد فروق
		داخل المجموعات	57,964	157	0,369			
		الكلي	60,248	160				
	آلية التدقيق الداخلي	بين المجموعات	2,004	3	0,668	1,496	0,218	لا توجد فروق
		داخل المجموعات	70,124	157	0,447			
		الكلي	72,124	160				
	آلية لجنة التدقيق	بين المجموعات	0,650	3	0,217	0,514	0,673	لا توجد فروق
		داخل	66,226	157	0,422			

		المجموعات						
		الكلي	66,876	160				
	آلية الإفصاح والشفافية	بين المجموعات	2,199	3	0,733	1,829	0,144	لا توجد فروق
		داخل المجموعات	62,942	157	0,401			
		الكلي	65,141	160				
	آلية التدقيق الخارجي	بين المجموعات	0,937	3	0,312	0,657	0,579	لاتوجد فروق
		داخل المجموعات	74,502	157	0,475			
		الكلي	75,439	160				
	آلية القوانين والتشريعات والأنظمة	بين المجموعات	0,732	3	0,244	0,422	0,737	لا توجد فروق
		داخل المجموعات	90,759	157	0,572			
		الكلي	91,491	160				
	الكلي	بين المجموعات	0,999	3	0,333	1,004	0,393	لاتوجد فروق
		داخل المجموعات	52,043	157	0,331			
		الكلي	53,042	160				

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

من خلال نتائج الجدول رقم (3-46) يتضح لنا أن قيمة f المحسوبة بالنسبة لمحور المتغير التابع مدى تطبيق آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية قد بلغت1,004وهي أقل من قيمة f الجدولية (2.70)، كما بلغت قيمة مستوى الدلالة 0,393 وهو أكبر من ($\alpha \leq 0.05$)، وبناءا على ذلك فإن استجابة أفراد العينة حول المحور المتغير التابع مدى تطبيق آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية لا يعزى لمتغير العمر

المطلب الثالث:المؤهل العلمي

للكشف عن الفروق في إجابات عينة الدراسة لمحور المتغير التابع مدى تطبيق آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية ، تبعا لمتغير المؤهل العلمي (لسانس، ماستر، ماجستير، دكتورة، شهادة أخري) تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ،حيث أنه كانت النتائج كما هو موضح في الجدول رقم (3-47).

الجدول رقم (3-47):يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الإجابات أفراد الدراسة تبعا لمتغير المؤهل العلمي.

المتغير	البعد	الإحصاء الوصفي	المؤهل العلمي				
			لسانس	ماستر	ماجستير	دكتورة	شهادة أخري
التابع آليات الحوكمة	آلية مجلس الإدارة	العدد	75	55	5	4	22
		المتوسط الحسابي	3,62	3,60	2,24	2,97	3,19
		الانحراف المعياري	0,57	0,48	0,32	1,08	0,77
	آلية التدقيق الداخلي	المتوسط الحسابي	3,96	3,95	3,47	3,15	3,52
		الانحراف المعياري	0,59	0,58	0,52	0,95	0,91
	آلية لجنة التدقيق	المتوسط الحسابي	3,89	3,76	3,71	3,27	3,55
		الانحراف المعياري	0,65	0,53	0,46	0,37	0,78
	آلية الإفصاح والشفافية	المتوسط الحسابي	3,78	3,71	2,26	2,95	3,37
		الانحراف المعياري	0,60	0,57	0,32	1,26	0,66
	آلية التدقيق الخارجي	المتوسط الحسابي	3,94	4,09	3,80	3,65	3,60
		الانحراف المعياري	0,60	0,59	0,67	1,67	0,84
	آلية القوانين والتشريعات والأنظمة	المتوسط الحسابي	4,13	4,26	3,71	3,66	3,75
		الانحراف المعياري	0,73	0,62	0,88	1,58	0,87
المؤشر الكلي		المتوسط الحسابي	3,89	3,89	3,48	3,27	3,49
		الانحراف المعياري	0,52	0,45	0,38	1,20	0,74

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

تعبر المتوسطات الحسابية في الجدول رقم (3-47) إلى وجود فروق ظاهرية بين إجابات عينة الدراسة لمحور المتغير التابع مدى تطبيق آليات الحوكمة في المؤسسات ، وذلك تبعا لمتغير الفئة العمرية حيث نلاحظ أن:

- ✓ فئة المؤهل العلمي ماستر كانت أكثر استجابة حول لمحور المتغير التابع مدى تطبيق آليات الحوكمة في المؤسسات من باقي الفئات ، بمتوسط حسابي3,89،مقابل 3,89 لفئة لسانس ، ثم يليها فئة شهادات أخري بمتوسط حسابي 3,49، ثم فئة شهادة ماجستير 3,48 ثم يليها فئة شهادة دكتورة بـ3,27؛
- ✓ تتمركز إجابات أصحاب ماجستير بانحراف معياري وصل ل 0,38

ولمعرفة مستوي الدلالة الإحصائية للفروق في المتوسطات الحسابية تم استخدام تحليل التباين الأحادي (OneWayAnova)و وكانت النتائج حسب ما هو موضح في الجدول رقم (3-48)

الجدول رقم(3-48): يوضح نتائج تحليل التباين الأحادي للفروق في إدراك أفراد العينة لمتغيرات الدراسة تعزي للمتغير المؤهل العلمي.

أثر متغير المؤهل العلمي للمستجوب	أبعاده	مصادر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	Fقيمة	مستوى الدلالة	القرار
التابع آليات الحوكمة	آلية مجلس الإدارة	بين المجموعات	6,465	4	1,616	4,688	0,001	لا توجد فروق
		داخل المجموعات	53,783	156	0,345			
		الكلي	60,248	160				
	آلية التدقيق الداخلي	بين المجموعات	6,560	4	1,640	3,902	0,005	لاتوجد فروق
		داخل المجموعات	65,568	156	0,420			
		الكلي	72,129	160				
	آلية لجنة التدقيق	بين المجموعات	3,073	4	0,768	1,878	0,117	لا توجد فروق
		داخل	63,803	156	0,409			

		المجموعات						
		الكلي	66,876	160				
	آلية الإفصاح والشفافية	بين المجموعات	6,035	4	1,509	3,982	0,004	لا توجد فروق
		داخل المجموعات	59,105	156	0,379			
		الكلي	65,141	160				
	آلية التدقيق الخارجي	بين المجموعات	4,236	4	1,059	2,320	0,059	لاتوجد فروق
		داخل المجموعات	71,203	156	0,456			
		الكلي	75,439	160				
	آلية القوانين والتشريعات والأنظمة	بين المجموعات	5,737	4	1,434	2,609	0,038	لا توجد فروق
		داخل المجموعات	85,754	156	0,550			
		الكلي	91,491	160				
	الكلي	بين المجموعات	4,726	4	1,182	3,815	0,005	لاتوجد فروق
		داخل المجموعات	48,316	156	0,310			
		الكلي	53,042	160				

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

من خلال نتائج الجدول رقم (3-48) يتضح لنا أن قيمة f المحسوبة بالنسبة لمحور المتغير التابع مدى تطبيق آليات الحوكمة في المؤسسات قد بلغت3,815 وهي أقل من قيمة f الجدولية (2,46)، كما بلغت قيمة مستوى الدلالة 0.05 وهو أكبر من($\alpha \leq 0.05$) ، وبناءا على ذلك فإن استجابة أفراد العينة حول محور نظام الرقابة الداخلية لا يعزى لمتغير المؤهل العلمي

المطلب الرابع:المنصب الوظيفي

للكشف عن الفروق في إجابات عينة الدراسة لمحور المتغير التابع مدى تطبيق آليات الحوكمة في

المؤسسات ، تبعا لمتغير المؤهل العلمي (عضو مجلس إدارة، مدقق داخلي، مدقق خارجي، رئيس مصلحة، محاسب) تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ،حيث أنه كانت النتائج كما هو موضح في الجدول رقم (3-49).

الجدول رقم (3-49): يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الإجابات أفراد الدراسة تبعا لمتغير المنصب الوظيفي.

المتغير	البعد	الإحصاء الوصفي	المنصب الوظيفي				
			عضو مجلس إدارة	مدقق داخلي	مدقق خارجي	رئيس مصلحة	محاسب
التابع آليات الحوكمة	آلية مجلس الإدارة	العدد	75	55	5	4	22
		المتوسط الحسابي	3,62	3,60	2,24	2,97	3,19
		الانحراف المعياري	0,57	0,48	0,32	1,08	0,77
	آلية التدقيق الداخلي	المتوسط الحسابي	3,96	3,95	3,47	3,15	3,52
		الانحراف المعياري	0,59	0,58	0,52	0,95	0,91
	آلية لجنة التدقيق	المتوسط الحسابي	3,89	3,76	3,71	3,27	3,55
		الانحراف المعياري	0,65	0,53	0,46	0,37	0,78
	آلية الإفصاح والشفافية	المتوسط الحسابي	3,78	3,71	2,26	2,95	3,37
		الانحراف المعياري	0,60	0,57	0,32	1,26	0,66
	آلية التدقيق الخارجي	المتوسط الحسابي	3,94	4,09	3,80	3,65	3,60

		الانحراف المعياري	0,60	0,59	0,67	1,67	0,84
	آلية القوانين والتشريعات والأنظمة	المتوسط الحسابي	4,13	4,26	3,71	3,66	3,75
		الانحراف المعياري	0,73	0,62	0,88	1,58	0,87
المؤشر الكلي		المتوسط الحسابي	3,89	3,89	3,48	3,27	3,49
		الانحراف المعياري	0,52	0,45	0,38	1,20	0,74

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

تعبر المتوسطات الحسابية في الجدول رقم (3-49) إلى وجود فروق ظاهرية بين إجابات عينة الدراسة لمحور المتغير التابع مدى تطبيق آليات الحوكمة في المؤسسات ، وذلك تبعا لمتغير الفئة العمرية حيث نلاحظ أن:

- ✓ فئة المنصب الوظيفي مدقق داخلي كانت أكثر استجابة حول لمحور المتغير التابع مدى تطبيق آليات الحوكمة في المؤسسات من باقي الفئات ، بمتوسط حسابي3,89،مقابل 3,89 لفئة عضو مجلس إدارة ، ثم يليها فئة محاسب بمتوسط حسابي 3,49، ثم فئة مدقق خارجي 3,48 ثم يليها فئة رئيس مصلحة بـ3,68؛
- ✓ تتمركز إجابات أصحاب مهنة مدقق خارجي ماجستير بانحراف معياري وصل ل 0,38

ولمعرفة مستوي الدلالة الإحصائية للفروق في المتوسطات الحسابية تم استخدام تحليل التباين الأحادي (OneWayAnova) وكانت النتائج حسب ما هو موضح في الجدول رقم (3-50).

الجدول رقم(3-50):يوضح نتائج تحليل التباين الأحادي للفروق في إدراك أفراد العينة لمتغيرات الدراسة تعزي المنصب الوظيفي.

أثر متغيرالمؤهل العلمي للمستجوب	أبعاده	مصادر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	Fقيمة	مستوى الدلالة	القرار
التابع آليات الحوكمة	آلية مجلس الإدارة	بين المجموعات	6,465	4	1,616	4,688	0,001	لا توجد فروق
		داخل المجموعات	53,783	156	0,345			
		الكلي	60,248	160				
	آلية التدقيق الداخلي	بين المجموعات	6,560	4	1,640	3,902	0,005	لاتوجد فروق
		داخل المجموعات	65,568	156	0,420			
		الكلي	72,129	160				
	آلية لجنة التدقيق	بين المجموعات	3,073	4	0,768	1,878	0,117	لا توجد فروق
		داخل المجموعات	63,803	156	0,409			
		الكلي	66,876	160				
	آلية الإفصاح والشفافية	بين المجموعات	6,035	4	1,509	3,982	0,004	لا توجد فروق
		داخل المجموعات	59,105	156	0,379			
		الكلي	65,141	160				
	آلية التدقيق الخارجي	بين المجموعات	4,236	4	1,059	2,320	0,059	لاتوجد فروق
		داخل المجموعات	71,203	156	0,456			
		الكلي	75,439	160				

	آلية القوانين والتشريعات والأنظمة	بين المجموعات	5,737	4	1,434	2,609	0,038	لا توجد فروق
		داخل المجموعات	85,754	156	0,550			
		الكلي	91,491	160				
	الكلي	بين المجموعات	4,726	4	1,182	3,815	0,005	لاتوجد فروق
		داخل المجموعات	48,316	156	0,310			
		الكلي	53,042	160				

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

من خلال نتائج الجدول رقم (3-50) يتضح لنا أن قيمة f المحسوبة بالنسبة لمحور نظام الرقابة الداخلية قد بلغت 3,815 وهي أقل من قيمة f الجدولية (2.46)، كما بلغت قيمة مستوى الدلالة 0,005وهو أكبر من($\alpha \leq 0.05$) ، وبناءا على ذلك فإن استجابة أفراد العينة لمحور المتغير التابع مدى تطبيق آليات الحوكمة في المؤسسات لا يعزى لمتغير المنصب الوظيفي

المطلب الخامس:الخبرة المهنية

للكشف عن الفروق في إجابات عينة الدراسة نحو المحور المتغير التابع مدى تطبيق آليات الحوكمة في المؤسسات، تبعا لمتغير الخبرة المهنية (10 سنة فأقل ، من 11إلى 15 سنة، 16 إلى 20سنة، أكثر من 20 سنة) تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ،حيث أنه كانت النتائج كما هو موضح في الجدول رقم (3-51).

الجدول رقم(3-51): يوضح المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية الإجابات أفراد الدراسة تبعا لمتغير الخبرة المهنية.

المتغير	البعد	الإحصاء الوصفي	الخبرة المهنية			
			10 سنة فأقل	من11إلى15سنة	16إلى20سنة	أكثرمن20 سنة
التابع آليات الحوكمة	آلية مجلس الإدارة	العدد	63	43	27	29
		المتوسط الحسابي	3,50	3,56	3,68	3,23

		الانحراف المعياري	0,54	0,56	0,56	0,81
	آلية التدقيق الداخلي	المتوسط الحسابي	3,87	3,88	4,00	3,69
		الانحراف المعياري	0,72	0,57	0,57	0,76
	آلية لجنة التدقيق	المتوسط الحسابي	3,72	3,77	3,95	3,73
		الانحراف المعياري	0,68	0,61	0,55	0,69
	آلية الإفصاح والشفافية	المتوسط الحسابي	3,63	3,70	3,82	3,54
		الانحراف المعياري	0,70	0,50	0,46	0,77
	آلية التدقيق الخارجي	المتوسط الحسابي	3,99	3,86	4,02	3,84
		الانحراف المعياري	0,74	0,59	0,59	0,77
	آلية القوانين والتشريعات والأنظمة	المتوسط الحسابي	4,16	4,02	4,18	4,00
		الانحراف المعياري	0,76	0,71	0,64	0,88
المؤشر الكلي		المتوسط الحسابي	3,81	3,80	3,94	3,69
		الانحراف المعياري	0,60	0,50	0,47	0,67

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

تعبر المتوسطات الحسابية في الجدول رقم (3-51) إلى وجود فروق ظاهرية بين إجابات عينة الدراسة لمحور المتغير التابع مدى تطبيق آليات الحوكمة في المؤسسات ، وذلك تبعا لمتغير الفئة الخبرة المهنية حيث نلاحظ أن:

- ✓ فئة الخبرة المهنية 16 إلى 20سنة كانت أكثر استجابة حول لمحور المتغير التابع مدى تطبيق آليات الحوكمة في المؤسسات من باقي الفئات ، بمتوسط حسابي3,94،مقابل 3,81 لفئة 10 سنة فأقل، ثم يليها فئة من 11إلى 15 سنة بمتوسط حسابي 3,80، ثم فئة أكثر من 20 سنة 3,69
- ✓ تتمركز إجابات أصحاب الخبرة من 16 إلى 20سنة بانحراف معياري وصل ل 0,47

ولمعرفة مستوي الدلالة الإحصائية للفروق في المتوسطات الحسابية تم استخدام تحليل التباين الأحادي (OneWayAnova) وكانت النتائج حسب ما هو موضح في الجدول رقم (3-52).

الجدول رقم(3-52): يوضح نتائج تحليل التباين الأحادي للفروق في إدراك أفراد العينة لمتغيرات الدراسة تعزي للمتغير الخبرة المهنية

أثر متغيرالمؤهل العلمي للمستجوب	أبعاده	مصادر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	Fقيمة	مستوى الدلالة	القرار
التابع آليات الحوكمة	آلية مجلس الإدارة	بين المجموعات	1,916	3	0,639	1,719	0,165	لا توجد فروق
		داخل المجموعات	58,332	157	0,372			
		الكلي	60,248	160				
	آلية التدقيق الداخلي	بين المجموعات	1,364	3	0,455	1,009	0,391	لاتوجد فروق
		داخل المجموعات	70,765	157	0,451			
		الكلي	72,129	160				
	آلية لجنة التدقيق	بين المجموعات	1,086	3	0,632	0,864	0,461	لا توجد فروق
		داخل المجموعات	65,790	157	0,419			
		الكلي	66,876	160				
	آلية الإفصاح والشفافية	بين المجموعات	1,199	3	0,400	0,981	0,403	لا توجد

		داخل المجموعات	63,942	157	0,407			فروق
		الكلي	65,141	160				
	آلية التدقيق الخارجي	بين المجموعات	0,913	3	0,304	0,641	0,590	لاتوجد فروق
		داخل المجموعات	74,526	157	0,475			
		الكلي	75,439	160				
	آلية القوانين والتشريعات والأنظمة	بين المجموعات	0,974	3	0,325	0,563	0,461	لا توجد فروق
		داخل المجموعات	90,517	157	0,577			
		الكلي	91,491	160				
	الكلي	بين المجموعات	0,907	3	0,302	0,911	0,437	لاتوجد فروق
		داخل المجموعات	52,134	157	0,332			
		الكلي	53,042	160				

المصدر:من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS 24

من خلال نتائج الجدول رقم (3-52) يتضح لنا أن قيمة f المحسوبة بالنسبة لمحور المتغير التابع مدى تطبيق آليات الحوكمة في المؤسسات قد بلغت 0,911وهي أقل من قيمة f الجدولية (2.701)، كما بلغت قيمة مستوى الدلالة 0,437 وهو أكبر من ($\alpha \leq 0.05$)، وبناءا على ذلك فإن استجابة أفراد العينة حول محور نظام الرقابة الداخلية لا يعزى لمتغير الخبرة المهنية

خلاصة الفصل

استعرضنا في هذا الفصل إجراءات و منهجية الدراسة الميدانية من خلال تحديد مجتمع البحث الذي شمل عينة قصدية وعدد أقسامها خمسة فئات تتمثل في عضو مجلس الإدارة، مدقق داخلي، مدقق خارجي، رئيس مصلحة ، محاسب، وقد تم توزيع 230إستبانة على الفئات السابقة في المنطقة الصناعية بوادي سلي ويرجع سبب اختيارهم إلى كونهم على دراية بدر نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آليات حوكمة الشركات في المؤسسة الاقتصادية وتمكنا من استرجاع 161إستمارة صالحة للتحليل.

من أجل الوصول إلى حل لمشكلة البحث واختبار فرضياته، تم إعداد إستبانة بالاستعانة بالدراسات السابقة لجمع البيانات الأولية بما يتوافق مع مشكلة البحث، حيث روعيا فيا وعي المستجيب لهدفه ومكوناتها.

وتتكون الإستبانة من مجموعتين إذ خصصت المجموعة الأول للبيانات الشخصية والوظيفية لأفراد العينة المستجيبة أما المجموعة الثاني فتناولت في المحور الأول فعالية نظام الرقابة الداخلية أما في المحور الثاني فتناول آليات حوكمة الشركات.

وتم التأكد من الصدق الظاهري لأداره الدراسة من خلال :

أولا من خلال عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين ذوي اختصاص من اجل إبداء رأيهم من حيث مدى مناسبة الفقرات وتصويبها ومدي ارتباطها بالمحاور وإعادة صياغتها لغويا أو علميا.

ثانيا من خلال توزيع الإستيانة على بعض موظفي العينة المختارة وذلك من اجل التعرف على مستوي فهمهم للعبارات والألفاظ الواردة في الإستمارة.

وفي الأخير تم عرض وتحليل الدارسة التطبيقية من خلال وصف الخصائص الشخصية والوظيفية لمفردات العينة واختبار الفرضيات باستخدام برنامج الحرمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss.

الخاتمة العامة

عالجت هذه الدراسة موضوع دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آليات حوكمة الشركات في المؤسسة الاقتصادية، وبغرض تحقيق الهدف من الدراسة تم تقسيمها إلى ثلاثة فصول منها فصلين في الجانب النظري، حيث جاء في الفصل الأول عموميات حول نظام الرقابة الداخلية وفي الفصل الثاني الإطار النظري لحوكمة الشركات أما في الفصل الثالث فجاء فيه دراسة تطبيقية في المنطقة الصناعية لوادي سلي حيث تم توزيع استمارة استبيان في المؤسسات الاقتصادية هي مؤسسة إسمنت الشلف، مؤسسة الزجاج الجديدة، مؤسسةSOTUPLAST، مؤسسةFIEXPLAST التي تقع في المنطقة الصناعية لوادي سلي .

ومن خلال عرض الفصول النظرية والفصل التطبيقي، وبعد اختبار الفرضيات المتعلقة بالإجابة على الإشكالية التي تم عرضها في مقدمة البحث يمكننا تقديم النتائج المتوصل إليها وأهم الإقترحات وأفاق الدراسة.

أولا: نتائج إختبار الفرضيات

إنطلاقا من المعالجة التي تم إعتمادها، والتي جمعت بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة التطبيقة من جهة أخرى ، تم التوصل بعد إختبيار الفرضيات إلى النتائج التالية :

-بخصوص **الفرضية الرئيسية الأولى** والتي تتمثل في "تكمن أهمية نظام الرقابة الداخلية في مجموعة الضمانات التي تساهم في توجيه المؤسسة الإقتصادية وضمان حسن تسيير أصولها والمحافظة عليها"

تبين من خلال الدراسة النظرية فرضية صحيحة وبالتالي **نقبل الفرضية الرئيسية الأولى**

-بخصوص **الفرضية الرئيسية الثانية:** حوكمة الشركات مجموعة من المبادئ وآليات تساهم في استمرار المؤسسة

تبين من خلال الدراسة النظرية فرضية صحيحة وبالتالي **نقبل الفرضية الرئيسية الثانية**

-بخصوص **الفرضية الفرعية الاولي** والتي تتمثل في "توجد علاقة ارتباط عند مستوى الدلالة($\alpha \leq 0.05$) بين نظام الرقابة الداخلية ومجلس الإدارة"

تبين من خلال الدراسة التطبيقية أن وجود اثر ذو دلالة إحصائية لنظام الرقابة الداخلية على آلية مجلس الإدارة، لأن مستوى الدلالة(α) يقدر بـ "0.000" وهو أقل من "0.05"، وقيمة (Fالمحسوبة =56,683) أكبر من قيمة (Fالمجدولة =3,94)، ومعامل التحديد (R^2=0,263) الذي يفسر أن ما قيمته "26,3%" من التغيرات التي تطرأ على آلية مجلس الإدارة ناتج عن نظام الرقابة الداخلية، أما الباقي والذي يقدر بـ"73,7%" يعود لمتغيرات أخرى لم ندرجها في نموذج الدراسة، وعليه من خلال هذه النتائج المحصل عليها نقبل ونؤكد صحة **الفرضية الفرعية الاولي**

-بخصوص **الفرضية الفرعية الثانية** والتي تتمثل في "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0,05$لدور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آلية التدقيق الداخلي في المؤسسة"

تبين من خلال الدراسة التطبيقية أنه يوجود اثر ذو دلالة إحصائية لنظام الرقابة الداخلية على آلية التدقيق الداخلي،لأن مستوى الدلالة (α) يقدربـ"0.000" وهو أقل من"0.05"، وقيمة(Fالمحسوبة=56,683)أكبر من قيمة (Fالمجدولة =3,94)، ومعامل الارتباط R=0,753) يدل على وجود **علاقة قوية** بين نظام الرقابة الداخلية و آلية التدقيق الداخلي بالإضافة ومعامل التحديد (R2=0,567)الذي يفسر أن ما قيمته"56,7%"من التغيرات التي تطرأ على آلية التدقيق الداخلي ناتج عن نظام الرقابة الداخلية،أما الباقي والذي يقدربـ" 43,3%"يعود لمتغيرات أخرى لم ندرجها في نموذج الدراسة،وعليه من خلال هذه النتائج المحصل عليها نقبل ونؤكد صحة **الفرضية الفرعية الثانية**

-بخصوص **الفرضية الفرعية الثالثة** والتي تتمثل في " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0,05$لدور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آلية لجنة التدقيق في المؤسسة"

تبين من خلال الدراسة التطبيقية أنه يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لنظام الرقابة الداخلية على آلية لجنة التدقيق، لأن مستوى الدلالة (α) يقدر بـ"0.000"وهو أقل من "0.05"،وقيمة

(Fالمحسوبة=120,440)أكبر من قيمة(F المجدولة =3,94)، ومعامل الارتباط0,657=Rيدل على وجود علاقة قوية بين نظام الرقابة الداخلية وآلية لجنة التدقيق بالإضافة ومعامل التحديد(R2=0,431) الذي يفسر أن ما قيمته"43,10%" من التغيرات التي تطرأ على آلية لجنة التدقيق ناتج عن نظام الرقابة الداخلية،أما الباقي و الذي يقدربـ"56,9%" يعود لمتغيرات أخرى لم ندرجها في نموذج الدراسة،وعليه من خلال هذه النتائج المحصل عليها نقبل ونؤكد صحة **الفرضية الفرعية الثالثة**

- بخصوص **الفرضية الفرعية الرابعة** والتي تتمثل في " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى$\alpha \leq 0,05$ لدور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آلية الإفصاح والشفافية في المؤسسة"

تبين من خلال الدراسة التطبيقية أنه يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لنظام الرقابة الداخلية على آلية الإفصاح والشفافية، لأن مستوى الدلالة (α) يقدر بـ "0.000" وهو أقل من "0.05"، وقيمة(F المحسوبة =117,497) أكبر من قيمة(F المجدولة =3,94)، ومعامل الارتباط R=0,652 يدل على وجود علاقة قوية بين نظام الرقابة الداخلية وآلية الإفصاح والشفافية بالإضافة إلى أن قيمة معامل التحديد (R2=0,425) الذي يفسر أن ما قيمته "42,5%" من التغيرات التي تطرأ على آلية الإفصاح والشفافية ناتج عن نظام الرقابة الداخلية، أما الباقي والذي يقدر بـ" 57,5%" يعود لمتغيرات أخرى لم ندرجها في نموذج الدراسة، وعليه من خلال هذه النتائج المحصل عليها نقبل ونؤكد صحة **الفرضية الفرعية الرابعة**

- بخصوص **الفرضية الفرعية الخامسة** والتي تتمثل في " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى$\alpha \leq 0,05$ لدور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آلية التدقيق الخارجي في المؤسسة"

تبين من خلال الدراسة التطبيقية أنه يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لنظام الرقابة الداخلية على آلية التدقيق الخارجي، لأن مستوى الدلالة (α) يقدر بـ "0.000" وهو أقل من "0.05"، وقيمة(F المحسوبة =161,313) أكبر من قيمة(F المجدولة =3,94)، ومعامل الارتباط R =0,710 يدل على وجود **علاقة قوية** بين نظام الرقابة الداخلية وآلية التدقيق الخارجي بالإضافة ومعامل التحديد (R2=0,504) الذي يفسر أن ما قيمته 50,4%" من التغيرات التي تطرأ على آلية التدقيق

الخارجي ناتج عن نظام الرقابة الداخلية، أما الباقي والذي يقدر بـ" 49,6%" يعود لمتغيرات أخرى لم ندرجها في نموذج الدراسة، وعليه من خلال هذه النتائج المحصل عليها نقبل ونؤكد صحة **الفرضية الفرعية الخامسة**

- بخصوص **الفرضية الفرعية السادسة** والتي تتمثل في " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى$\alpha \leq 0,05$ لدور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آلية القوانين والتشريعات والمنافسون الإدارة في المؤسسة"

تبين من خلال الدراسة التطبيقية أنه يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لنظام الرقابة الداخلية على آلية القوانين والتشريعات والمنافسون، لأن مستوى الدلالة (α) يقدر بـ "0.000" وهو أقل من "0.05"، وقيمةF (المحسوبة =192,480) أكبر من قيمة(F المجدولة =3,94)، ومعامل الارتباط R = 0,740يدل على وجود علاقة قوية بين نظام الرقابة الداخلية وآلية القوانين والتشريعات والمنافسون بالإضافة ومعامل التحديد (R2= 0,548)الذي يفسر أن ما قيمته 54,8%" من التغيرات التي تطرأ على آلية القوانين والتشريعات ناتج عن نظام الرقابة الداخلية، أما الباقي والذي يقدر بـ" 45,2%" يعود لمتغيرات أخرى لم ندرجها في نموذج الدراسة، وعليه من خلال هذه النتائج المحصل عليها نقبل ونؤكد صحة **الفرضية الفرعية السادسة**

- بخصوص **الفرضية الفرعية السابعة** والتي تتمثل في "توجد فروق في إجابات المبحوثين المكونين لعينة الدراسة اتجاه نظام الرقابة الداخلية ودورة في تفعيل آليات الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية تعزى إلى اختلاف خصائصهم الشخصية و الديمغرافية (النوع الاجتماعي، العمر، المؤهل العلمي، المنصب الوظيفي، الخبرة المهنية) في المنطقة الصناعية لوادي سلي"

تبين من خلال الدراسة التطبيقية أنه لا يوجد فروقات في إجابات المبحوثين المكونين لعينة الدراسة من خلال خصائصهم الشخصية وبالتالي **الفرضية الفرعية السابعة مرفوضة**

ثانيا نتائج الدراسة

أسفرت هذه الدراسة على مجموعة من النتائج سواء من الجانب النظري أو الجانب التطبيقي :

1- الجانب النظري

- يعتبر نظام الرقابة الداخلية مجموعة من الإجراءات التي تضعها المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها
- يستمد نظام الرقابة الداخلية فعالية من مكوناته وتكاملها فيما بينها ومن الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها.
- وجود نظام رقابة داخلية فعال يعطي مصداقية للمؤسسة في قوائمها المالية وكل الوثائق التي تصدر عنها.
- أن التطبيق المحكم لآليات حوكمة الشركات يؤدي إلى الرفع من جودة نظام الرقابة الداخلية
- يساعد نظام الرقابة الداخلية المؤسسة الاقتصادية بالإفصاح والشفافية

2- الجانب التطبيقي:

- كانت إجابات أفراد العينة بالموافقة على عبارات المحور الأول (المتغير المستقل)، حيت بلغ متوسط المتوسط الحسابي 3,96 وبلغ متوسط الانحراف المعياري 0,65مما يدل على "اهتمام المؤسسات محل الدراسة بنظام الرقابة الداخلية.
- كانت إجابات أفراد العينة بالموافقة على عبارات المحور الأول (المتغير التابع) البعد الأول مجلس الإدارة، حيت بلغ متوسط المتوسط الحسابي 3,52 وبلغ متوسط الانحراف المعياري 0,61 وهو مما يدل على "اهتمام المؤسسات محل الدراسة بمجلس الإدارة.
- كانت إجابات أفراد العينة بالموافقة على عبارات المحور الأول (المتغير التابع) البعد الثاني المدقق الداخلي، حيت بلغ متوسط المتوسط الحسابي 3,86وبلغ متوسط الانحراف المعياري 0,67وهو مما يدل على "اهتمام المؤسسات محل الدراسة بالتدقيق الداخلي.

- كانت إجابات أفراد العينة بالموافقة على عبارات المحور الأول (المتغير التابع) البعد الثالث لجنة التدقيق، حيت بلغ متوسط المتوسط الحسابي 3,77وبلغ متوسط الانحراف المعياري 0,64وهو مما يدل على "اهتمام المؤسسات محل الدراسة بلجنة التدقيق.
- كانت إجابات أفراد العينة بالموافقة على عبارات المحور الأول (المتغير التابع) البعد الرابع الإفصاح والشفافية، حيت بلغ متوسط المتوسط الحسابي 3,66وبلغ متوسط الانحراف المعياري 0,63وهو مما يدل على "اهتمام المؤسسات محل الدراسة بالإفصاح والشفافية.
- كانت إجابات أفراد العينة بالموافقة على عبارات المحور الأول (المتغير التابع) البعد الخامس المدقق الخارجي، حيت بلغ متوسط المتوسط الحسابي 3,93وبلغ متوسط الانحراف المعياري 0,68وهو مما يدل على "اهتمام المؤسسات محل الدراسة بالمدقق الخارجي.
- كانت إجابات أفراد العينة بالموافقة على عبارات المحور الأول (المتغير التابع) البعد السادس القوانين والتشريعات والمنافسون، حيت بلغ متوسط المتوسط الحسابي 4,10وبلغ متوسط الانحراف المعياري 0,75وهو مما يدل على "اهتمام المؤسسات محل الدراسة بالقوانين والتشريعات والمنافسون

الاقتراحات:

على ضوء النتائج النظرية والنتائج التطبيقية المتحصل عليها يمكنا الخروج بمجموعة من الاقتراحات يمكن الاستفادة منها وهي كما يلي :

- ضرورة وجود دليل تنظيمي لنظام الرقابة الداخلية حيث يساعد على الالتزام بالقواعد والمبادئ المحاسبية.
- ضرورة قيام نظام الرقابة الداخلية بتفعيل لجنة التدقيق يساعد على تخفيض من الفساد الإداري
- ضرورة قيام المؤسسة بالإفصاح عن نفس مستوى التقرير المالي في وقت واحد لكافة المستخدمين.
- ضرورة قيام الأطراف المشرفة على التدقيق بعقد دورات وندوات حول أهمية تطبيق نظام الرقابة الداخلية

- التأكيد على أهمية حوكمة الشركات وأهمية تفعيل آلياتها
- زيادة اهتمام مجلس الإدارة بالوظائف و لجان التي تكون متفرعة منه في سبيل تفعيل حوكمة الشركات
- ضرورة إنشاء لجنة خاصة بالحوكمة تسهر على مدى تطبيقها

- **أفاق البحث:**

يمكن أن نقترح مجموعة من المواضع تكون محل بحث في المستقبل :

- دور نظام الرقابة الداخلية في تأكيد أدلة الإثبات
- أهمية نظام الرقابة الداخلية في تأكيد جودة القوائم المالية
- دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل مجلس الإدارة

المراجع

الكتب:

-أحمد رمضان ،**المراجعة (1)** ،جامعة الزعيم الأزهري ،كلية الدراسات التقنية والتنموية .

-أحمد على خضر ، **حوكمة الشركات** ، دار الفكر الجامعي ، مصر، 2012.

-أحمد قايد نور الدين ، **التدقيق المحاسبي – وفقا للمعايير الدولية** ، دار الجنان للنشر و التوزيع ،عمان الأردن،الطبعة الأولى ، 2015

-أساسيات التدقيق الداخلي، الجزء الأول ، جمعية المدققين الداخليين ، 2013.

-ألفين أرنيس، جيمس لوبك ، **المراجعة مدخل متكامل** ، ترجمة مُحَمَّد الديسطي ،مراجعة احمد حامد حجاج دار المريخ للنشر، الرياض، 2005.

-أمين السيد أحمد لطفي ،**أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونين** ،32شارع شريف ، القاهرة ،2001-2001 .

-ثناء عطية فراج وآخرون ، حوكمة الشركات وأخلاقيات مهنة المحاسبة، جامعة القاهرة،2020.

-خالد أمين عبد الله ، **التدقيق والرقابة في البنوك،** دار وائل للطباعة والنشر ،عمان الأردن،الطبعة الأولى، 1998.

-رائد مُحَمَّد عبد ربه ، **المراجعة الداخلية** ، الجنادرية للنشر والتوزيع ، عمان ، 2010.

-رضا خلاصي ، **مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة** ،دار هومة ، الجزائر، 2013.

-عبد الرزاق مُحَمَّد عثمان، **أصول التدقيق والرقابة الداخلية للمرحلة الثالثة /قسم المحاسبة** الطبعة الثانية ،الموصل، 1999،

-عبد الصبور عبد القوي علي مصري ، **التنظيم القانوني لحوكمة الشركات** ،مكتبة القانون والاقتصاد ، الرياض.

-عبد الفتاح مُحَمَّد الصحن،سمير كامل،**الرقابة والمراجعة الداخلية** ، دار الجامعية الجديدة للنشر ،الإسكندرية ،2001.

-عدنان بن حيدر بن درويش، **حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة** ، إتحاد مصاريف العربية ،2007.

-عصام الدين مُحَمَّد متولي ، **المراجعة وتدقيق الحسابات** ، دار الكتاب الجامعي صنعاء ، 2009.

-عطا الله وارد خليل وآخرون ، **الحوكمة المؤسسية،** مكتبة الحرية للنشر و التوزيع، القاهرة ،2008.

-على عبد الصمد عمر،**حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي**، دار هومة ،الجزائر ،2017.

-غسان فلاح المطارنة ، **تدقيق الحسابات المعاصر – الناحية النظرية** ، دار المسيرة للنشر و التوزيع ،عمان الأردن،الطبعة الثانية ، 2009.

-فتحي رزقي السوافيري وآخرون ، **الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية** ، دار الجامعة الجديدة للنشر الإسكندرية ، 2002.

-كلبوتي حمزة ، **أثر تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات نظام الرقابة الداخلية** ،الطبعة الأولى ،الموصل ، 1999.

-كمال عبد السلام علي، خالد المعتصم ، **أصول المراجعة** ،كلية التجارة ،جامعة المنصورة ، 2003

-مُحَمَّد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب ، **دراسة معمقة في تدقيق الحسابات** ،دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع ،الطبعة الأولى، عمان ، 2009.

-مُحَمَّد مصطفي سليمان، **حوكمة الشركات ودور أعضاء مجلس الإدارة والمدرين التنفيذيين**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008 .

-مُحَمَّد مصطفي سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، الدار الجامعية، الإسكندرية

-مركز المشروعات الدولية الخاصة، **مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات**، القاهرة ،2004.

-هادي التميمي ، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية** ، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان 2006 .

-هيا بنت دخيل الله المريبض ، **مسؤولية أعظاء مجلس إدارة شركة المساهمة في إطار حوكمة الشركات وفقا للنظام السعودي**،دار الفكر والقانون ،المنصورة،2016.

- أسماء كسري ، **الشفافية المالية ودورها في الرفع من كفاءة الأسواق المالية** ، مركز البحث والتطوير الموارد البشرية (رماح) ، الطبعة الأولى، 2016

سلامة عبد الصانع أمين علم الدين ، **الإلتزام بالإفصاح والشفافية كأحد معايير حوكمة الشركات**، دار النهضة العربية، القاهرة ، 2016.

الأطروحات :

-أديبة عبد الباقي مُحَّد سعد ، الهادي أدم مُحَّد إبراهيم ، **الرقابة الداخلية حسب نموذج (coso) وأثرها في تحسين التحفظ المحاسبي وجودة التقارير المالية** مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتورة فلسفة في المحاسبة جامعة النلين، 2019.

-أكرم صابر السحار، **العلاقة بين تطبيق إطار حوكمة الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي** ،رسالة ماجستير المحاسبة والتمويل ،الجامعة الإسلامية غزة ،2015 .

-العابدي دلال، **حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، رسالة دكتوراه تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة بسكرة ،2016/2015 .

-العيد ضويفي ، **دور نظام الرقابة الداخلية في ترشيد تسيير الأموال العمومية** ،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتورة في القانون العام تخصص مالية وتشريع ضريبي ،جامعة البليدة2 ، 22021/2020.

-الوليد الطيب إبراهيم مُحَّد ، **الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في زيادة كفاءة نظام الرقابة الداخلية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة ،جامعة النيلين ، 2021.

-أوسعيد نيسة ،**دور المراجعة الداخلية في كشف اختلالات نظام الرقابة الداخلية في ظل المعايير الدولية لمراجعة الداخلية** ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتورة في علوم المالية والمحاسبة ،جامعة بومرداس2021/2020.

-بلقط أميرة، **أثر حوكمة الشركات على أبعا المسؤولية الاجتماعية** ، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة عنابة،2020 /2021.

-بن زغدة حبيبة، **دور الحوكمة المؤسسية في تعزيز واستدامة نمو المؤسسات**، أطروحة دكتوراه تخصص إدارة أعمال وتنمية مستدامة ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة سطيف1 ،2019/2018 .

-بن شهيدة فضيلة، **دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات**، أطروحة دكتوراه تخصص التدقيق والنظام المالي المحاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة مستغانم،2016 /2017.

-بوسكين حمزة، براق عيسى ، **فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية** ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التجارية، جامعة البليدة 2، 2016/2015.

-بوطورة فضيلة، **دور الرقابة الداخلية في الرصد والكشف المسبق لمخاطر القرض** ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتورة في علوم الاقتصادية ،جامعة سطيف2017/2016.

-جدي سمراء، **دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية** مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التجارية ،جامعة المسيلة ، 2017/2016.

-جمال بوسعيود ،يوسف بومدين، **محاولة دراسة واقع تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية** ، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التجارية جامعة الجزائر 3، 2014/2013.

-جنة أدم إسحاق حيران، **نظام الرقابة الداخلية وأثره في حوكمة الشركات** ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتورة في فلسفة المحاسبة والتمويل جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،2014.

-جنة أدم إسحاق حيران، هلال يوسف صالح ، **نظام الرقابة الداخلية وأثره في حوكمة الشركات** ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتورة في فلسفة المحاسبة والتمويل جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،2014.

-حبار عبد الرزاق ،**الالتزام بمتطلبات لجنة بازل كمدخل لإرساء الحوكمة في القطاع المصرفي حالة الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه جامعة الجزائر 03 ،2011/2010.

-حدبي عبد القادر ، **تفعيل حوكمة الشركات على ضوء المعايير الدولية للتدقيق الداخلي بالإشارة إلى حالة الجزائر** ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتورة جامعة الشلف ،2018/2017 .

-حمادي نبيل ، **التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق الحوكمة دراسة مجمع صيدال** ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه جامعة الشلف ،2008/2007 .

-حمدي معمر ،**دور تطبيق مبادي الحوكمة في دعم نشاط شركات التأمين التعاوني** ، أطروحة دكتوراه تخصص بنوك،مالية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الشلف ،2017/2016.

-حمزة زكرياء محي الدين، **آليات حوكمة المؤسسة العمومية الاقتصادية** ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم المالية والمحاسبة جامعة مستغانم ، 2019 /2020.

-حنوف عبد الرحمن، **دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري في البنوك المملوكة للدولة** ، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر 3، 2017 /2018.

-خالد بن علية ، خليل عبد الرزاق ، **الرقابة الداخلية كأداة لدعم استقرار النظام المصرفي** ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير،جامعة الاغواط، 2006/2005.

-خالد بن عيلة ، **دور الرقابة الداخلية في الرفع تفعيل ودعم الحوكمة في المؤسسة المصرفية الجوزائرية** مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتورة في علوم التسيير ،جامعة الاغواط، 22017/2016

-خليفة أحمد ، **دور حوكمة الشركات في رفع فعالية وأداء وظيفة المراجعة الداخلية** مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التجارية ،جامعة البليدة ، 2010

-داود خيرة، **محددات تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وانعكاس ذلك على أدائها دراسة حالة مؤسسة اقتصادية في الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير جامعة البليدة 2، 2017/2016.

-رولا عبد الحميد أنشاصي، **دور حوكمة الشركات في تحسين وضيفة التدقيق الداخلي**، رسالة ماجستير المحاسبة والتمويل ،الجامعة الإسلامية غزة ،2015

-ريم عمري ،**الحوكمة المصرفية ودورها في مواجهة الأزمات المالية** أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه جامعة العربي بن مهيدي،2017/2016

-سعد بن البار، **دور نظام المعلومات المحاسبي في تحقيق فعالية الرقابة الداخلية** ، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة ،2011/2010

-سفاحلو رشيد، كتوش عاشور، **أهمية تكييف نظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة(ISA)في ظل تبني المعايير الدولية للمحاسبة(IFRS)**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتورة في علوم التسيير، جامعة الشلف، 2017/2016

-سهايلية يمينة ،**دور حوكمة الشركات في تحسين بيئة الأعمال وتنشيط سوق الأوراق المالية** ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه جامعة الشلف ،2018/2017

-شحرور يمينة ،**أثر تطبيق مبادئ الحوكمة على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية** ، رسالة دكتوراه تخصص بنوك،مالية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الشلف ،2022/2021

-صلواتشي هشام سفيان،حوكمة المؤسسات:**دور علاقة الوكالة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية** ، أطروحة دكتوراه تخصص إدارة أعمال ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الجزائر3 ،2013/2012.

-عامر الحاج دحو ،قالون جيلالي ، **التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية** ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتورة في علوم التسيير ،جامعة أدرار،2018/2017.

-عامر صالح العرموطي ،عبد الناصر نور ، **مدى فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة الجامعة الشرق الأوسط ،2013/2012.

-عبابية أسماء ، **إعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي كآلية لتفعيل الحوكمة** مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتورة في علوم المالية والمحاسبة ،جامعة مستغانم ، 2020/2019

-عبد الرزاق حسن الشيخ، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سعر السهم** ، رسالة ماجستير غزة ، 2012 .

-عثماني فؤاد ،بن عمر خالد ، **دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة الخدمة العمومية** ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ،جامعة بومرداس 2016/2015.

-عثماني فؤاد، **دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة الخدمة العمومية** مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير،جامعة بومرداس، 2016/2015.

-على عباس على عوض ،**جودة المراجعة الخارجية كمتغير وسيط في العلاقة بين مبادئ حوكمة الشركات والممارسات المحاسبية الاحتيالية** ، رسالة دكتوراه تخصص فلسفة المحاسبة،كلية الدراسات العليا ،جامعة النيلين السودان ،2018.

-عليا عز الدين عثمان مُحَمَّد ، **فاعلية نظام الرقابة الداخلية في مكافحة الفساد المالي الجزائرية** مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل ،جامعة الجزيرة ، 2021.

-عمر قاروق شعبان مرتجي، **مدي تطبيق شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لقواعد حوكمة الشركات وأثر ذلك على تقييميها المالي باستخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة** ، رسالة ماجستير كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة الأزهر غزة ،2018.

-فايز مرزوق حمد صعفاك العازمي، **دور مجالس الإدارة في تطبيق معايير نظام الرقابة الداخلية وأثرها على تحقيق أهداف الشركات الصناعية الكويتية** ، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة الجامعة الشرق الأوسط ،2012.

-فراس أمين عواد الشنطاوي، **دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي في الشركات المساهمة العامة من وجهة نظر مدققي نظرية** الدخل، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه جامعة العلوم الإسلامية ، عمان.

-فلاق نور الدين ،**نماذج حوكمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه جامعة سعيدة

-قطاف عقبة،**دور حوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية** ، أطروحة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة بسكرة، ،2019/2018

-قيداون أبوبكر الصديق، **التدقيق الداخلي ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية كآلية لإدارة المخاطر في البنوك الجزائرية** مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتورة في علوم التجارية،جامعة الشلف، 2019/2018

-قيداون عبد القادر، قورين حاج قويدر، **التدقيق الداخلي ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية كآلية لإدارة المخاطر في البنوك الجزائرية** ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التجارية ، جامعة الشلف، 2019/2018.

-كريفار مراد، **أهمية نظام الرقابة الداخلية في الرفع من كفاءة نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية** ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير،جامعة الشلف، 2019/2018.

-لخضر عروس ،**دور آليات حوكمة الشركات في مكافحة مضاهر الغش المالي والمحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، رسالة دكتورة تخصص بنوك،مالية و محاسبة ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة المسيلة ،2017/2016 .

-مُحَمَّد جميل حبوش، **مدى إلتزام شركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات**، رسالة ماجستر محاسبة وتمويل ،غزة،2007.

-مُحَمَّد حيدر عيسي شعت، **أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في فلسفة المحاسبة والتمويل الجامعة الإسلامية بغزة ،2017.

-مُحَمَّد حيدر موسى شعت ،حمدي شحت زعرب ، **أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية**، رسالة أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل،ا لجامعة الإسلامية غزة، 2017.

-نسرين بوتة، **دور حوكمة المؤسسات في تفعيل السوق المالي دراسة حالة بورصة قطر**، أطروحة دكتوراه تخصص الأسواق المالية والبورصات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة بسكرة،2021 /2022.

-نقاز نور الهدي، **التدقيق الخارجي ودوره في تعزيز حوكمة الشركات في ظل المعايير الدولية التدقيق الجزائرية والدولية** ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتورة في علوم المالية والمحاسبة ،جامعة بالشلف2023/2022.

-نوي فاطمة الزهراء، **أثر تطبيق حوكمة المؤسسية على تحسين أداء البنوك الجزائرية**، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم الاقتصادية ،جامعة بسكرة،2016 /2017.

-يخلف صفية ، **التدقيق المالي والمحاسبي كآلية لإرساء مبادئ الحوكمة من أجل تحسين الأداء المالي للشركات في الجزائر** ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه جامعة الشلف ،2018/2017 .

-يوسف حسن حامد عياش، **مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في إحكام الرقابة على أنشطة وكالة الغوث الدولية**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في فلسفة المحاسبة والتمويل الجامعة الإسلامية بغزة ،2005.

-عادل على حسن أبو السعود، **دور نموذج مقترح لقياس تأثير تطبيق حوكمة الشركات في تفعيل جودة أداء واستقلال المراجعين** ،رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في فلسفة المحاسبة، جامعة بعين شمس ،2016.

-بسام سليمان قديح ، **أثر خصائص لجان التدقيق على جودة التقارير المالية** ،رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل،الجامعة الإسلامية غزة، 2013

-نعماني رفيق،**دور وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات وإنعكاساتها على الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية** ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة الوادي،2022/2021.

-خرخاش جميلة،**أثر تطبيق حوكمة الشركات في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية لدي البنوك التجارية الجزائرية** ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية تخصص بنوك،ماية ومحاسبة ، جامعة االمسيلة،2018/2017.

-عزيز لوجاني ،**دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات** ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التسيير تخصص محاسبة ، جامعة بسكرة،2020/2019.

-نساب عائشة ،**مدى قدرة التدقيق الخارجي في إرساء مبادئ الحوكمة** ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة2 ،2017/2016.

-حسياني عبد الحميد، **أهمية وجودة لجان المراجعة في المؤسسة الإقتصادية في ضل الإتجاه الدولي نحو تعزيز حوكمة الشركات**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3 ،2015/2014

-بن شهيدة فضيلة ، **دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات** ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة تخصص تدقيق والنظام المالي المحاسبي، جامعة مستغانم ،2017/2016.

-حنة أدم إسحق حيران، **نظام الرقابة الداخلية وأثره في حوكمة الشركات** ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في فلسفة المحاسبة والتمويل ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،2014.

المجلات والمطبوعات :

-بشري عباس جاسم ، دجلة عبد الحسين عبد ، **تفعيل نظام الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO وتأثيره على البيئة الداخلية لشركات النفط العراقية** ،مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية ،مجلد 17 العدد54 ، 2021 .

-يعقوب مروى ،بوشرف جيلالي،**أثر خصائص مجلس الإدارة على المؤسسات الاقتصادية** ، الإستراتيجية والتنمية،جامعة مستغانم، المجلد 10،العدد 01 ،2020.

-كانم صليحة ،عيادي عبد القادر،**دور مجلس الإدارة في تعزيز تطبيق الحوكمة** ، مجلة شمال إفريقيا،جامعة جامعة الشلف، المجلد 16،العدد 24 ،2020/11/16.

-حسين أحمد دحدوح،**دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظام الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركة،** مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية ،جامعة جامعة الشلف، المجلد 24،العدد 01 ،2008.

-مُحَّد صالح فروم،**دور الأليات الداخلية للرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الإقتصادية لولاية سعيدة،** مجلة شعاع للدرسات الإقتصادية ،المركز الجامعي الونشريسي تيسمسيلت، المجلد 03،العدد 01 ،2019.

-بشير إلزعر حسين، قورين حاج قويدر، **دور نظام الرقابة الداخلية في تعزيز حوكمة الشركات في المؤسسة الاقتصادية** ،مجلة الاقتصاد والمالية، مجلد08 العدد 02 ،جامعة الشلف ،2022.

-بوسبعين تسعديت، **محاضرات نظام الرقابة الداخلية** ، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثالثة علوم المالية ومحاسبة ،جامعة البويرة، 2020/2019.

-رواء غازي عبد الواحد ، **دور نظام الرقابة الداخلية في تعزيز الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية،** مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية و الإدارية والمالية ، مجلد رقم 11، عدد 4 ، 2019.

-زياد عبد الحليم الذيبة ، **دور نظام الرقابة الداخلية في مواجهة الفساد المالي في المؤسسات** ، مجلة رماح للبحوث والدراسات ،عدد 35 ، 2019.

-سعاد سعيد غزال ،اعتراف لقمان إسماعيل، **الدور الحوكمي للتدقيق في الشركات المتعددة الجنسيات،** مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية مجلد10 العدد 32 ،جامعة تكريت ،2014.

-عبد الله مُحَّد البيرة ،**نظام الرقابة الداخلية في الشركات والمنشأة العامة بين النظرية والواقع، ورقة بحثية مقدمة إلى** بحوث مؤتمر الرقابة الداخلية الواقع والأفاق ،طربلس يومي 22-02/24/، 2005 .

-على حسين سليمان، ناظم شعلان جبار، **تطبيق آليات حوكمة الشركات وأثرة على مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية** ،مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية ولإدارية، العدد28 ،كلية الإدارة والاقتصاد،جامعة واسط، 2017 .

-على عمر عبد الصمد ، **محاضرات في التدقيق المحاسبي،** مطبوعة مقدمة لطلبة اللسانس و الماستر ، 2018/2017.

-عماد محمود رحاحلة ،**فاعلية وحدة الرقابة والتدقيق الداخلي في الجامعة الأردنية وسبل تفعيلها**،مجلة الدراسات، العلوم التربوية مجلد43 الملحق 01 ،الجامعة الأردنية ،2016.

- عمر على عبد الصمد ، **محاضرات في التدقيق المحاسبي،** مطبوعة، جامعة المدية ، 2018/2017.

-عوض خلف دلف العساوي، و آخرون ،**دور الإفصاح المحاسبي في حوكمة الشركات** ،مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية المجلد4، العدد .11.

-فتاح ابتسام أ ،رجاء جاسم مُحَّد، **تقويم الرقابة الداخلية في الشركات العمة لصناعة البطاريات** ،مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد 07،العدد 20 ،2012.

-لويزة بهاز،حورية عجيلة ،صفية مصطفى ، **دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية،** مجلة أراء للدارسات الاقتصادية والإدارية ، مجلد رقم 01،عدد 02 ، 2019.

-مُحَّد عبد الرحمان عبد الغفار،مُحَّد محمود أحمد صابر ، **مقترح لتدعيم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية،** مجلة الدارسات التجارية المعاصرة ، مجلد رقم 09،عدد 15 ، 2023.

-مختاري فتحية ،وآخرون ، **دور المراجعة الداخلية في تقييم الرقابة الداخلية وانعكاساته على حوكمة الشركات** ،مجلة حوليات جامعة بشار في العلوم الاقتصادية ،جامعة بشار، المجلد 06،العدد 01 ،السنة

-مسعود كسكس، قداري زرباني ، إسماعيل قزال ، **تأثير تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية** ، مجلة إضافات الاقتصادية ، مجلد رقم 03،عدد 02 ، 2019.

-مصطفي هارون عز الدين والشريف بكر أحمد حسن ،**آليات حوكمة ودورها في تحقيق فعالية التحفظ المحاسبي** ،مجلة العلوم الإدارية ،سنة 2019 العدد الثالث.

-وعد هادي عبد الحساني ، خولة حسين حمدان ، **تقويم فاعلية الرقابة الداخلية للنشاط الزراعي للتحقيق تنمية مستدامة** ،مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية ،مجلد 16 العدد 50، 2020 .

المحاضرات ،المداخلات و المنشورات :

- أمال عياري ،أبو بكر خوالد ، **تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات المصرفية دراسة حالة الجزائر** ، مداخلة مقدمة ضمن الملتقي الوطني الأول حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي،جامعة بسكرة يومي 06-07 ماي2012.

- بروش زين الدين ،دهيمي جابر،**دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري** ، مداخلة مقدمة ضمن الملتقي الوطني الأول حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي،جامعة بسكرة يومي 06-07ماي2012.

- خنشور جمال ،خير الدين جمعة ، **دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات** ، مداخلة مقدمة ضمن الملتقي الوطني الأول حول حوكمة الشركات كأالية للحد من الفساد الإداري والمالي،جامعة بسكرة يومي 06-07 ماي2012.

-حسين يوسف القاضي وآخرون، **أصول المراجعة ،الجزء الأول**، منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد، دمشق، 2014.

-حسين يوسف القاضي، حسين أحمد ممدوح،عصام نعمة قريط ، **أصول المراجعة** ،منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد،الجزء الأول ، 2014.

-حسين يوسف القاضي، حسين أحمد ممدوح،عصام نعمة قريط ، **أصول المراجعة** ،منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد،الجزء الأول ، 2014.

-حسين يوسف القاضي، و آخرون ، **التدقيق الداخلي** ،منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد، 2008/2007

-سفير مُحَّد، بوبكر مصطفي ، **حوكمة الشركات** ، النشر الجامعي الجديد ،تلمسان ،2018.

-شوقي عبد العزيز بيومي الحفناوي، **حوكمة الشركات و دورها فى علاج أمراض الفكر والتطبيق المحاسبي**، ورقة بحثية مقدمة ضمن المؤتمر العلمي السنوي الخامس :حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية ،جامعة الإسكندرية كلية التجارة ،8-10 سبتمبر 2005.

-طاري مُحَمَّد العربي، تغليسة لمين، **حوكمة الشركات وعلاقتها بالمسؤولية الاجتماعية**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقي الوطني الأول حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي، جامعة بسكرة يومي 06-07ماي2012.

-فيحاء عبد الله يعقوب ،ايمان شاكر مُحَمَّد ،**دور معايير الحوكمة في الحد من الآثار السلبية للعولمة والخصخصة** ، المعهد العالي للدارسات المحاسبية والمالية.

-محاضرات في حوكمة الشركات ،مطبوعة بيداغوجية، جامعة سوق هراس، 2017.

-مصطفي يوسف كافي وآخرون ، **الحوكمة المؤسسية** ، ألفا دوك ، قسنطينة ،2018.

-هوام جمعة ،**دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية** ،مداخلة مقدمة ضمن الملتقي الوطني الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع ، رهانات وتحديات)حامعة أم البواقي.

-يوسف حسين القاضي وأخرون ؛**أصول المراجعة الجزء الأول** ،منشورات جامعة دمشق ،2014.

-سالم مُحَمَّد عبود،**الأزمة المالية بين مبدأ الإفصاح والشفافية** ، بحث مقدم إلى المؤتمر العالمي الثالث ، ،يومي28و29 أفريل2009، بغداد .

-على الصاوي،**ماهية المساءلة والشفافية ودورها في تعزيز التنمية الإنسانية** ، المؤتمر الثالث للجمعية الإقتصادية العمانية ،التعاون مع الجمعية الإقتصادية الخليجية وبرنامج الأمم المتحدة حول:المساءلة والشفافية ، ،يومي8و9 ديسمبر 2013.

-براضية حكيم ، بلعزوز بن علي،**الإلتزام بمعايير الإفصاح وفق معايير المحاسبة ومبادئ مجلس الخدمات المالية الإسلامية كمدخل لإرساء الحوكمة بالمؤسسات المالية الإسلامية** ، الملتقي الدولي آليات ترشيد الصناعة المالية الإسلامية ، جامعة تيسمسيلت ،يومي8و9 ديسمبر 2013.

-حسين يوسف القاضي، حسين أحمد ممدوح،عصام نعمة قريط ، **أصول المراجعة** ،منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد،الجزء الأول ، 2014.

الجرائد الرسيمة :

-الجريدة الرسمية العدد رقم 10 صادرة بتاريخ 06-03-1984

الملاحق

قائمة التحكيم

الرقم	الإسم واللقب	الدرجة العلمية	الجامعة الأصلية
01	عيادي عبد القادر	أستاذ تعليم عالي	جامعة الشلف
03	بوخاري بولرباح	أستاذ محاضر أ	جامعة الشلف
04	ناصف محمد	أستاذ محاضر أ	جامعة الشلف
05	حسني منال	أستاذ محاضر أ	جامعة الشلف
06	ترقو محمد	أستاذ محاضر أ	جامعة الشلف
07	حدبي عبد القادر	أستاذ محاضر أ	المركز الجامعي تيبازة
08	مرواني سحنون	مهندس في الإحصاء	موظف في جامعة الشلف

الإستبيان

جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وتدقيق

المستوي طالب دكتورة

استمارة رقم

سيديالكريم سيدي الكريمة: تحية طيبة وبعد،،،

في إطار إعداد لنيل شهادة الدكتوراه في علوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة وتدقيق نقوم بإجراء دراسة بعنوان: **دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل آليات الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية (دراسة استطلاعية لعينة من المؤسسات الاقتصادية)**

وبغرض الإجابة على إشكالية الدراسة وتحقيق أهدافها قمنا بإعداد هذه الاستبيان، في صورته التي بين أيديكم، أميلين منكم التكرم بالإجابة عليه بكل دقة وموضوعية وذلك بوضع علامة (×) في الخانة المناسبة، علما بأن ما ستدلون به من معلومات لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي وفقط. شكرا لكم على حسن تعاونكم في إثراء هذه الدراسة

المجموعة الأولى : البيانات الشخصية :الرجاء الإجابة على الأسئلة التي تتضمن بيانات عامة عن الدراسة

01	**اسم المؤسسة الاقتصادية**	
02	**الجنس**	ذكر ☐ أنثي ☐
03	**السن**	30 سنة فأقل ☐ من 31إلى 40 سنة ☐ من 41 سنوات إلى 50سنة ☐ أكثر من 50 سنة ☐
04	**المؤهل العلمي**	لسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتورا ☐ أخرى:.....
05	**المنصب الوظيفي**	عضو مجلس إدارة ☐ مدقق داخلي ☐ مدقق خارجي ☐ رئيس مصلحة ☐ محاسب ☐
06	**الخبرة المهنية**	10سنوات فأقل ☐ من 11سنوات إلى 15 سنة ☐ من 16سنوات إلى 20 سنة ☐ أكثر20 سنة ☐

المجموعة الثانية : البيانات الخاصة بالدراسة :الرجاء إبداء رأيكم باختيار إجابة واحدة من بين الخيارات الموافقة لكل فقرة من محاور الدراسة الآتية

المحور الأول: فعالية مقومات نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية

العبارات	الرقم	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
01	يضمن نظام الرقابة الداخلية على عدم تدخل صلاحيات الأقسام فيما بينها في المؤسسة من خلال تحديد الاختصاصات بشكلواضح					
02	يعمل نظام الرقابة الداخلية على توزيع الواجبات بين الموظفين حتى لا ينفرد أحدهم بعمل من البداية إلى النهاية					
03	يساعد نظام الرقابةالداخلية على اكتشاف الخطأ و الإهمال من خلالتوزيع المسؤوليات بشكل واضح					
04	يضمن نظام الرقابة الداخلية المحافظة على ممتلكات المؤسسة من السرقة والضياع					
05	يساعد نظام الرقابة الداخلية إدارة المؤسسة على تقييم السياسات والإجراءات التي سطرتها					
06	يساهم نظام الرقابة الدا**خلية**بمنع النزاعات بين الأطراف ذات المصالح بسبب تحديد المصالح					
07	يمكن نظام الرقابة الداخلية من زيادة الإفصاح والشفافية					
08	يساعد نظام الرقابة الداخلية في بناء هيكل تنظيمي كفء					
09	وجود هيكل تنظيمي كفء يوضح مسؤوليات كل موظف في المؤسسة					
10	توفر الرقابة الداخلية المعلومات للموظفين في الوقت المناسب					
11	اختيار الموظفين ذوي كفاءات ووضعهم في المكان المناسب					
12	عدم تنفيذ العمليات المهمة في المؤسسة دون الحصول على إذن مسبق					
13	الإثبات المحاسبي للعمليات فور حدوثها إدارة المؤسسة في الحصول على ما تريد من معلومات بسرعة					
14	الترقيم المسبق للوثائق الصادرة عن المؤسسة لها المصداقية والشفافية					
15	يقوم مجلس الإدارة بمتابعة تطبيق الإدارة للسياسات والإجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية					

المحور الثاني: مدى تطبيق آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية

الرقم	العبارات	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
أولا: آلية مجلس الإدارة						
01	يحدد النظام الأساسي للمؤسسة عدد مناسب لأعضاء مجلس الإدارة ،غالبيته من الأعضاء غير التنفيذيين					
02	يتم انتخاب أعضاء مجلس الإدارة بالاقتراع السري المباشر من طرف أعضاء الجمعية العامة للمؤسسة					
03	يجوز الجمع بين منصب رئيس مجلس الإدارة وأي منصب تنفيذي أخر في المؤسسة					
04	تمنح الجمعية العامة لأعضاء مجلس الإدارة مكفآت عن نشاطه					
05	يتكون مجلس الإدارة في المؤسسة من لجان متخصصة كلجنة المكفآت ولجنة التدقيق					
06	يمارس مجلس الإدارة في المؤسسة عمله بكل استقلالية وموضوعية					

07	يعمل مجلس الإدارة في المؤسسة على تحقيق مصالح المؤسسة والمساهمين					
08	يعتبر مجلس الإدارة مسؤول أمام المساهمين وأصحاب المصالح على تقييم الأداء					
09	يفصح مجلس الإدارة في المؤسسة عن المعلومات والمشاريع المستقبلية					
10	يقوم مجلس الإدارة في المؤسسة بمراقبة القوائم المالية					
ثانيا :آلية التدقيق الداخلي						
01	يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلال التام عن بقية المصالح الإدارية والهياكل التنفيذية					
02	يخضع أعضاء التدقيق الداخلي لدورات تكوينية حول المستجدات معايير التدقيق الوطنية والدولية					
03	يتمتع المدقق الداخلي بمعرفة كافية عن المعايير المهنية الواجبة لتفعيل مبادئ الحوكمة					
04	يتضمن تقرير المدقق الداخلي تقييم عن الإجراءات الإدارية لتفعيل الرقابة الداخلية					
05	ينحصر إهتمام المدقق الداخلي بمساعدة مدري المؤسسة في أداء وظائفهم					
06	تقوم الإدارة بتعيين المدقق الداخلي					
07	يساعد المدقق الداخلي الموظفين داخل المؤسسة في أداء مهامهم					
08	يجب أن يكون موظفو قسم التدقيق الداخلي على درجة عالية من التأهيل المهني والعلمي في مجال المحاسبة والتدقيق					
ثالثا: آلية لجنة التدقيق						
01	تقوم لجنة التدقيق بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية					
02	تعمل لجنةالتدقيق على تقوية الإتصال بين محافظ الحسابات والمدقق الداخلي					
03	تعمل لجنة على تعيين المدقق الخارجي وتحديد أتعاب					
04	تتأكد لجنة التدقيق من عدم وجود تهديدات او تداخلات من إدارة المؤسسة في عمل المدقق الخارجي					
05	تساعد لجنة التدقيق الإدارة في تصميم إستراتيجية إدارة المخاطر تبعا لأنواعها المختلفة					
06	تدرس لجنة التدقيق القوائم المالية مع كل من الإدارة والمدققين الخارجيين					
07	تشاور لجنة التدقيق مع المدقق الخارجي والمدقق الداخلي للحصول على رائيهما في نظام الرقابة الداخلية					
08	تقوم لجنة التدقيق بدراسة الخطة التي يضعها المدقق الخارجي ومناقشتها					
09	تعمل لجنة التدقيق على حل المنازعات بين الإدارة والمدقق الخارجي					
رابعا: الإفصاح والشفافية						
01	تقوم المؤسسة بإفصاح عن المعلومات المالية لكافة مستخدمي القوائم المالية					
02	تقوم المؤسسة بعرض نفس محتوي المعلومات المالية لكافة مستخدمي القوائم المالية					
03	تفصح المؤسسة عن معلومات حول المخاطر المالية التي تتعرض لها					
04	تنشر المؤسسة القوائم المالية وتقرير مجلس الإدارة بصفة دورية					
05	تقوم المؤسسة بالإفصاح عن المعلومات المالية والإدارية عبر موقعها الإلكتروني					
06	تتخذ المؤسسة كل الإحتيطات التي تمكنها من عدم تسرب المعلومات قبل النشر					
07	تقوم المؤسسة بنشر تقرير المدقق الخارجي					
08	تعلم المؤسسة كل أعضاء مجلس الإدارة بكل إجتماع في الوقت المحدد					
09	تقوم المؤسسة بالإفصاح عن مكفآت ومنح أعضاء مجلس الإدارة					
10	تقوم المؤسسة بالإفصاح عن مؤشرات الإداء المالي للمؤسسة					
خامسا: التدقيق الخارجي						

01	يتحلى المدقق الخارجي أثناء أداء عمله الحياد والصرامة					
02	يتحلى المدقق الخارجي أثناء أداء عمله الاستقلالية والنزاهة					
03	يوافق المدقق الخارجي على العمل وفقا لأتعاب محددة مع المؤسسة					
04	يقرر المدقق الخارجي الامتناع عن العمل في حالة التدخل في مهامه					
05	يلتزم المدقق الخارجي بالمحافظة على الأسرار المهنية للمؤسسة					
06	يلتزم المدقق الخارجي بعدم التدخل في عمل مجلس الإدارة					
07	التدريب المستمر للمدقق الخارجي يؤهله لتباع الإجراءات اللازمة لاكتشاف الغش والأخطاء					
08	يقوم المدقق الخارجي بإبلاغ وكيل الجمهورية عند عدم المصادق على التقرير لسنين متتاليتين					
09	التأهيل العلمي والعملي يؤهل المدقق الخارجي لإكتشاف الغش والأخطاء					
10	يمنع المدقق الخارجي من مراقبة المؤسسات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة					
سادسا: القوانين والتشريعات والمنافسون						
01	تلتزم المؤسسة في نشاطها بمختلف تشريعات القانون التجاري الجزائري					
02	تشكل المؤسسة مجلس الإدارة حسب تعليمات القانون الجزائري					
03	تتابع المؤسسة نصوص قانون المالية عند صدوره					
04	تتابع المؤسسة التعديلات الواردة في قانون الضرائب المباشرة وغير المباشرة					
05	تعين المؤسسة المدقق الخارجي حسب ما نص عليه تشريعات القانون 01-10					
06	تسجل المؤسسة ملكية منتجاتها في غرفة الملكية الصناعية والفكرية للمحافظة على خصوصيتها الإنتاجية					
07	تقوم المؤسسة بإشهار منتوجاتها في حدود قواعد المنافسة الشريفة					
08	تساعد التشريعات والقوانين المؤسسة بولوج أسواق خارج الوطن					
09	تقوم المؤسسة بدراسة السوق لمعرفة نقاط قوة وضعف منافسيها					