

دور الآليات الداخلية لحوكمة الشركات في تحقيق الميزة التنافسية "دراسة حالة سوق الخرطوم للأوراق المالية"

The Role of Internal Corporate Governance Mechanisms in Achieving the Competitive Advantages of Companies

الدكتور/ سعيد حسن العجب عوض الكريم

كلية الاعمال

جامعة الجوف المملكة العربية السعودية

الدكتور/ عبد الوهاب موسى الجعلي محمد

كلية الاعمال

جامعة الجوف المملكة العربية السعودية

Elgali613@gmail.com

تاريخ النشر: 2019-09-15

تاريخ القبول: 2019-09-11

تاريخ الإرسال: 2019-05-28

المستخلص

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور آليات حوكمة الشركات الداخلية ودورها في تحقيق الميزة التنافسية . ولتحقيق هذا الهدف اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لتوافقه وطبيعة الدراسة. وتم توزيع 70 استبانة على أفراد مجتمع الدراسة ، وتم الحصول على 50 استبانة أي بنسبة استرداد 71% ، ولغرض تحليل البيانات واختبار الفرضيات استخدمت الدراسة برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية . ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة ، يسهم وجود لجان التدقيق وكفاءة التدقيق الداخلي في دعم الميزة التنافسية للشركات . وأوصت الدراسة بإجراء المزيد من الدراسات المستقبلية التي تتعلق بآليات حوكمة الشركات الداخلية والميزة التنافسية .

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات - الميزة التنافسية

Abstract:

This study aimed to identify the role of internal corporate governance mechanisms in achieving the competitive advantages of companies. In order to achieve this, the descriptive analytical approach has been used due to its suitability to the nature of the study. A sample of 70 questionnaires were distributed, and 50 questionnaires were given back which represents a response rate of 71%. Statistical package for the social sciences (SPSS) was used to analyze data and test hypotheses. The main results of the study show that the presence of audit committees and the efficiency of internal auditing contribute to the competitive advantage of companies. Moreover, the study recommended further studies on corporate governance mechanisms and competitive advantages.

Key words:Corporate Governance - Competitive Advantages

مقدمة:

مشكلة الدراسة

تعاني بعض الشركات من ضعف الاهتمام بتطبيق حوكمة الشركات، وذلك فيما يتعلق بعدم الالتزام بالتطبيق الصحيح للآليات الداخلية لحوكمة الشركات، الأمر الذي يضعف من قدرتها في تحقيق الميزة التنافسية، وفيما يلي الأسئلة الخاصة بالمشكلة:

1- ما هو دور وجود لجان التدقيق في دعم الميزة التنافسية للمنظمة؟

2- ما أثر كفاءة التدقيق الداخلي على الميزة التنافسية للمنظمة؟

أهمية الدراسة:

نبتت أهمية الدراسة من حيث أنه سلط الضوء على آليات حوكمة الشركات ولما لها من أثر كبير على دعم الميزة التنافسية للشركة، وعلى مستخدمي هذه القوائم . وكذلك سلط الضوء على مختلف الجوانب المتعلقة بمبادئ حوكمة الشركات ، والتي تسهم في تقوية موقف الشركة ، وقدرتها على منافسة الشركات التي تعمل في نفس المجال . وكذلك قدمت الدراسة توصيات بشأن كيفية التغلب على المعوقات التي تحول دون تطبيق مبادئ حوكمة الشركات .

أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى الآتي:

1- التعرف على مكونات الآليات الداخلية لحوكمة الشركات.

2- التعرف على مفاهيم الميزة التنافسية.

3- التعرف على دور لجان التدقيق في دعم الميزة التنافسية للشركة.

4- معرفة أثر كفاءة التدقيق الداخلي على الميزة التنافسية للشركة.

5- المساهمة في زيادة المعرفة فيما يتعلق بالعلاقة بين الآليات الداخلية لحوكمة الشركات والميزة التنافسية للشركة.

المنهج المستخدم في الدراسة: اتبع الباحثان المنهج التاريخي في الاطلاع على المصادر والمراجع العلمية ذات العلاقة المباشرة بموضوع الدراسة، والمنهج الاستنباطي في دراسة مشاكل وفرضيات الدراسة، كما استخدم الباحثان المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما هي على أرض الواقع والاطلاع على الدراسات النظرية والميدانية العربية والأجنبية التي لها علاقة بموضوع البحث مع استقراء وعرض بعض نتائج الدراسات السابقة التي لها علاقة بحوكمة الشركات والميزة التنافسية ، واستنباط دور آليات حوكمة الشركات في دعم الميزة التنافسية للشركة . كما اتبعت الدراسة منهج دراسة الحالة الذي يعمل على توفير المعلومات الضرورية وبيّن التغيرات التي تتطلبها الدراسة الشاملة، والتي تؤدي إلى اكتشاف مجالات بحث جديدة وتكون فرضيات لدراسات في المستقبل.

الدراسات السابقة:

1 . دراسة Pathak 2003م (المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات)

هدفت الدراسة الى تحليل اثار حوكمة الشركات على كفاءة عملية المراجعة الداخلية وتدعيم استقلال المراجع الداخلي ، وتمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل عن مدى تأثير حوكمة الشركات على كفاءة عملية المراجعة الداخلية وعلى المراجع الداخلي .وتوصلت للعديد من النتائج منها ان وجود ادارة مراجعة داخلية ذات كفاءة وترتبط بشكل وثيق مع لجنة المراجعة يعد بمثابة احد المظاهر الرئيسية لحوكمة الشركات.

2 . دراسة عاطف محمد احمد، 2003م (دراسة اختبارية لآثار آليات حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية وفعالية عملية تدقيق الحسابات في الاردن)

هدفت الدراسة الى اختبار آثار آليات حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية وفعالية عملية تدقيق الحسابات في الاردن ، وتحديد مدى التباين في ادراك المراجعين لآثار آليات حوكمة الشركات ، وتمثلت مشكلة الدراسة في آثار آليات حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية وفعالية مراجعتها. وتوصلت لعدد من النتائج منها، يوجد ارتباط وثيق بين قوة آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالعمل وبين جودة التقارير المالية وفعالية عملية المراجعة.

3 . دراسة اشرف احمد محمد، 2007م (قياس اثر الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في تحسين جودة المحتوى الاعلامي للتقارير المالية)

هدفت الدراسة الى قياس اثر الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات على تحسين جودة المحتوى الاعلامي للتقارير المالية ، وتمثلت مشكلة الدراسة في الحاجة الى اعداد اطار متكامل يتم من خلاله التحديد الواضح للآليات المحاسبية لحوكمة الشركات وقياس اثر هذه الآليات في تحسين جودة المحتوى الاعلامي للتقارير المالية، وتوصلت لعدد من النتائج منها: ان التطبيق السليم لحوكمة الشركات يساعد في دعم الاداء الاقتصادي والقدرات التنافسية، وجذب الاستثمارات للشركات وزيادة معدل النمو في سوق الاوراق المالية ، وان لجنة المراجعة كاحد الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات تؤدي دورا هاما في اعداد وعرض وتحسين جودة التقارير المالية.

4 . دراسة فهيم ابوالعزم محمد محمد، 2006م (أثر حوكمة الشركات في مصر على ثقة المجتمع المالي في التقارير المالية: لجنة المراجعة)

هدفت الدراسة بصفة اساسية الى توفير دليل علمي لقواعد حوكمة الشركات في مصر والخاصة بلجنة المراجعة والتي تزيد ثقة المجتمع المالي في جودة ومصداقية التقارير المالية، وذلك من خلال بيان دور لجنة المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات وفي زيادة الثقة في التقارير المالية. وتمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل، عن ماهو الدور الذي يمكن ان تلعبه لجنة المراجعة في حوكمة الشركات؟توصلت الدراسة الى ان قواعد حوكمة الشركات في مصر والخاصة بلجنة المراجعة تزيد ثقة المجتمع المالي في التقارير المالية اذا ماتم الالتزام بها.

محاور الدراسة:

المبحث الأول: حوكمة الشركات

يعد مصطلح حوكمة الشركات من المصطلحات التي أخذت في الانتشار على المستوى العالمي و الإقليمي واختلقت صيغ الترجمة من شخص لآخر ، حيث تمت ترجمته إلى أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة أو الإدارة الحكيمة أو حوكمة الشركات (سرور ، 2005: 276) كما أن لفظ الحوكمة مشابهة لكلمة الرقابة والسيطرة (حماد ، 2005: 9).

تعريف حوكمة الشركات

حوكمة الشركات هي الإطار الذي تمارس فيه المؤسسات وجودها ، وتركز الحوكمة على العلاقة فيما بين الموظفين وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح وواضعي التنظيمات الحكومية ، وكيفية التفاعل بين كل هذه الأطراف في الإشراف على

عمليات الشركة (الغالبي ومحسن ، 2005: 351) ويمكن تعريف حوكمة الشركات بأنها مجموعة القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية وحملة الأسهم وأصحاب المصالح المرتبطة بالشركة من ناحية أخرى (فوزي ، 2001م: 4) وتمثل حوكمة الشركات نظاماً للتوجيه والتحكم والرقابة على نشاط الشركة المساهمة بناءً على تنظيم عملية اتخاذ القرار في هذه الشركات ، وتوزيع الصلاحيات والمسؤوليات فيما بين الأطراف الرئيسية في الشركة ، وذلك لخدمة مصالح المساهمين بشكل خاص وأصحاب المصالح بشكل عام (فخر ، 2003م: 211) ، وترتكز حوكمة الشركات بصفة أساسية على القضايا التي تنتج من فصل الملكية والرقابة، كما تتناول على وجه الخصوص العلاقة الرئيسة بين المساهمين والمدراء من جهة والعلاقة بين وكلاء الشركة وأصحاب المصالح من جهة أخرى ، ويوجد هناك أطراف أخرى مثل المقرضين للشركة وشركائها التجاريين (كالعمال ، العملاء ، الموردين) ، بالإضافة إلى المنافسين والجمهور العام ، وإن كافة تلك الأطراف لديها مصلحة في نجاح الشركة (لظفي ، 2007م: 720) . وتعرف حوكمة الشركات بأنها مفهوماً بديلاً لأغراض إحكام الرقابة على مديري الشركات ومنظمات الأعمال من قبل مقدمي الأموال (أصحاب المصالح) لضمان علم قيام مديري تلك الشركات والمنظمات باستغلال أموالهم ذاتياً أو باستثمارها غير رشيدة اقتصادياً (Stijn , 2006: 91) .

ومن خلال التعريفات السابقة نستخلص أن حوكمة الشركات هي مفهوم يعمل على حماية حقوق المساهمين ، وحماية حقوق أصحاب المصالح في المنشأة بتعظيم عوائدهم في الأجل الطويل ، ويساهم في معالجة مشكلة الوكالة ، كما يسعى لضمان الكفاءة الإدارية وفعالية الإفصاح والشفافية ، بالإضافة أيضاً على تحقيق الميزة التنافسية للشركات وتحقيق الرفاهية الاجتماعية .

أهداف حوكمة الشركات

تتمثل أهداف حوكمة الشركات في الآتي (Mauren , 2004:7) :

- 1 . تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركات وإجراءات المحاسبة والمراجعة المالية على النحو الذي يضبط عناصر الفساد في أي مرحلة .
- 2 . تحسين وتطوير إدارة الشركة ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على بناء استراتيجية سليمة وضمان اتخاذ قرارات الدمج أو السيطرة بناءً على أسس سليمة ، كما يؤدي إلى رفع كفاءة الإدارة .
- 3 . تجنب حدوث أزمات مصرفية حتى في الدول التي لا يوجد بها تعامل نشط على معظم شركاتها في أسواق الأوراق المالية.
- 4 . محاربة الفساد بكل صوره سواء كان فساداً مالياً أم محاسبياً أم سياسياً (عبد الحليم ، 2005 ، ص ، 9) .
- 5 . جذب الاستثمارات سواء الأجنبية أو المحلية والحد من هروب رؤوس الأموال .

يرى الباحث أن هنالك أهدافاً أخرى لحوكمة الشركات تتمثل في أن حوكمة الشركات تهدف إلى زيادة قدرة المشروعات على تحسين موقفها التنافسي وجذب استثمارات أخرى ، وتهدف أيضاً إلى تحسين الكفاءة الاقتصادية للشركات وتقوية أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة، وتمكين الشركات من الحصول على تمويل من جانب عدد كبير من المستثمرين المحليين والأجانب ومشاركة المساهمين والموظفين والدائنين والمقرضين والاطلاع بدور المراقبين بالنسبة لأداء الشركات ، كما تهدف إلى إدخال القضايا البيئية والأخلاقية في عملية صنع القرار .

مبادئ حوكمة الشركات

حددت منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية (OECD) في عام 2005 م مبادئ حوكمة الشركات في الآتي

: OECD 2003:15-17

المبدأ الأول : التحقق من وجود إطار فعال لحوكمة الشركات :

التحقق من وجود إطار عام لحوكمة الشركات يحقق الإفصاح والشفافية عن كل المعلومات لكافة الأطراف ، مع ضمان الالتزام بكافة القوانين واللوائح و ضرورة أن تتسم الجهات الاشرافية بالنزاهة التي تحكمها من أداء مهامها بموضوعية، واتخاذ كافة الإجراءات اللازمة التي تحقق الإفصاح والشفافية في الوقت المناسب ، وذلك في ظل وجود القوانين والتشريعات الملزمة لكافة الشركات .

المبدأ الثاني : ضمان حماية حقوق المساهمين

يجب أن يكفل إطار حوكمة الشركات حماية حقوق المساهمين وكالاتي :

- 1 . حماية حقوق المساهمين الأساسية والمتمثلة في تأمين أساليب تسجيل الملكية ونقل وتحويل ملكية الأسهم ، والحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة ، والمشاركة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين ، وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة .
- 2 . للمساهمين الحق في المشاركة وفي الحصول على معلومات كافية عن القرارات المتصلة بالتغيرات الأساسية في الشركة المتمثلة في التعديلات في النظام أو طرح أسهم إضافية أو أي تعديلات مالية غير عادية .
- 3 . أن تتاح للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين وإحاطتهم علماً بالقواعد التي تحكم اجتماعات المساهمين .
- 4 . الإفصاح عن الهياكل والترتيبات الرأسمالية التي تمكن أعداد معينة من المساهمين ممارسة درجة من الرقابة لا تتناسب مع حقوق الملكية التي يجوزونها .
- 5 . السماح لأسواق الرقابة على الشركات بالعمل على نحو فعال يتسم بالشفافية .

المبدأ الثالث : المعاملة المتكافئة للمساهمين

تتضمن مبادئ حوكمة الشركات المساواة في معاملة المساهمين من ذات الفئة بما في ذلك الأقلية والأجانب ، وأن يحصل المساهمون على تعويضات كافية في حالة انتهاك حقوقهم ، وحماية المساهمين من أي عمليات قد تؤثر على سلامة قراراتهم خاصة فيما يتصل بعمليات الاستحواذ المشكوك فيها ، وعمليات الدمج غير العادية .

وأن يعامل المساهمون المنتمون إلى نفس الفئة معاملة متكافئة ، ويكون للمساهمين داخل كل فئة نفس حقوق التصويت ، ومنع تداول الأسهم بصورة لا تتسم بالإفصاح أو الشفافية ، وأن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم قد تتصل بعمليات أو بمسائل تمس الشركة.

المبدأ الرابع : دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات

يمثل أصحاب المصالح أطرافاً لها تأثير على عمل الشركات ، وتتضمن حوكمة الشركات حماية حقوقهم واحترامها ، ويسمح للمتعاملين مع الشركة الاطلاع على كافة المعلومات اللازمة لهم ، وينطوي إطار حوكمة الشركات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح كما يرسبها القانون كما يلي :

- 1 . أن يعمل إطار حوكمة الشركات على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون .
- 2 . يحمي القانون حقوق أصحاب المصالح ، وتتاح لهم فرصة الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم.
- 3 . أن يسمح إطار حوكمة الشركات بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح وأن تكفل تلك الآليات بدورها تحسين مستويات الأداء.
- 4 . حينما يشارك أصحاب المصالح في عملية حوكمة الشركات ، تكفل لهم فرصة الحصول على المعلومات المتصلة بذلك.

المبدأ الخامس : الإفصاح والشفافية

لا بد أن يكفل الإطار أن يكون الإفصاح في الوقت المناسب ، وأن يشمل كافة الأحداث الجوهرية المتعلقة بالشركة بما في ذلك الوضع المالي ومؤشرات الأداء ونسب الملكية وإدارة الشركة ، وأيضاً الإفصاح عن خبرة أعضاء مجلس الإدارة ومكافآتهم ، وأن يكفل إطار لإجراءات الحاكمة للشركات تحقق الشفافية والإفصاح الدقيق بطريقة تتفق مع معايير الجودة المحاسبية والمالية بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس الشركة وأهدافها وحق الأغلبية من حيث المساهمة وحقوق التصويت وأعضاء مجلس الإدارة ومكافآتهم والمديرين التنفيذيين الرئيسيين والمرتببات والمزايا الممنوحة لهم .

المبدأ السادس : مسؤوليات مجلس الإدارة

يتيح إطار حوكمة الشركات الخطط الإرشادية والاستراتيجية لتوجيه الشركات ، و يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة، وأن تضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل الشركة والمساهمين كآآتي :

- 1 . أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توافر كامل للمعلومات .
 - 2 . معاملة كافة المساهمين بعدالة .
 - 3 . أن يطبق مجلس الإدارة معايير أخلاقية سامية يراعي فيها مصلحة المساهمين .
 - 4 . أن يضمن مجلس الإدارة التوافق مع القوانين السارية وأن يأخذ في الاعتبار اهتمامات كافة أصحاب المصالح .
- يرى الباحث أن هنالك علاقة قوية بين مهنة المحاسبة والمراجعة وتحسين مستوى حوكمة الشركات من خلال تحسين التقرير المالي وتدعيم استقلالية المراجعين وإنشاء لجنة المراجعة ، ويعتبر الغرض من هذه المبادئ أن تكون بمثابة قواعد مرجعية وأن يتم استخدامها من قبل الحكومات ومؤسسات القطاع الخاص عند تحديدهما للجوانب القانونية والتنظيمية لوضع إجراءات الإشراف الفعال في الشركات .

آليات حوكمة الشركات

تنقسم آليات حوكمة الشركات إلى آليات داخلية وآليات خارجية :

الآليات الداخلية لحوكمة الشركات

تنصب آليات حوكمة الشركات الداخلية في أنشطة وفعاليات الشركة ، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة، ويمكن تصنيف آليات حوكمة الشركات الداخلية إلى ما يلي (الجعلي، 2010م: 206-210) :

1 . مجلس الإدارة

يعد مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة ، إذ أنه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا ، كما يعتبر مجلس الإدارة المحرك الأساسي لنظام حوكمة الشركات باعتبار أن مجلس إدارة أي شركة يهتم أساساً برسم السياسات العليا لأنشطة الشركة ، ولكي يتمكن مجلس الإدارة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة يلجأ إلى تكوين مجموعة من اللجان من بين أعضائه من غير التنفيذيين ، ومن هذه اللجان :

أ . لجنة التدقيق

لجنة التدقيق هي لجنة يتم تكوينها عن طريق مجلس إدارة الشركة بغرض مراجعة عمليات إعداد التقارير المحاسبية والمالية وأيضاً مراجعة الإفصاح في التقارير والقوائم المحاسبية التي تنشرها الشركة (Sarbanes Oxley K 2002 K: 19). وتنبثق هذه اللجنة من مجلس إدارة الشركة، وتمتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين أو غالبيتها من الأعضاء غير التنفيذيين. وعرفت

بأنها لجنة منبثقة من مجلس إدارة الشركة وعضويتها قاصرة فقط على الأعضاء غير التنفيذيين والذين لديهم خبرة في مجال المحاسبة والمراجعة ، وتكون مسؤولة من الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية ومراجعة وظيفتي التدقيق الخارجية والداخلية، ومراجعة الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات (Collier K 1993K: 25) . وقد عرفت بأنها لجان يتم تعيين أعضاؤها عن طريق الشركة من الأعضاء غير التنفيذيين بمجلس الإدارة .

من التعريفات السابقة يستنتج الباحث بأن لجان التدقيق تم تعريفها في ضوء كل من عضويتها ومسؤولياتها. حيث يحقق اختيار لجنة التدقيق من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين استقلالية المدقق، وتمكن من تقويم نوعية الإفصاح ومدى كفاية الرقابة الداخلية ويستطيع الباحث تعريف لجان التدقيق بأنها لجان منبثقة من مجلس إدارة الشركة وتقتصر عضويتها فقط في الأعضاء غير التنفيذيين ذوي الخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة ، والذين تتوفر لديهم درجة عالية من الاستقلالية، وتشمل مسؤولياتها عمليات مراجعة إعداد التقارير المالية وعمليات التدقيق الداخلية والخارجية ومراجعة الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات داخل الشركة.

أهداف لجنة التدقيق

يمكن تحديد أهداف ومسؤوليات لجنة التدقيق فيما يلي (أحمد، 2003: 418) :

1. توفير قناة اتصال فعالة بين الإدارة والمدقق الخارجي ، وبين الإدارة والأعضاء الخارجيين (غير التنفيذيين) في مجلس الإدارة ، وتدعيم استقلال المدققين الداخليين وزيادة فعالية المراجعة الخارجية .
2. العمل على توفير التناسق في المعلومات المتوافرة لأعضاء مجلس الإدارة الداخليين والخارجيين لزيادة فعالية ومقدرة الأعضاء الخارجيين على رقابة تصرفات الإدارة .
3. اعتماد تعيين المدقق الخارجي واستمراره في تدقيق سجلات وحسابات الشركة وقوائمها المالية .
4. تسليم وفحص نتائج التدقيق (الداخلية والخارجية) ، مشتملة على تقرير المدقق والقوائم المالية والتقارير الإضافية .
5. التأكد من التزام الشركة بالممارسات القانونية السليمة للأعمال ومسايرة جميع معاملاتها لأخلاقيات مزاوله الأعمال وتقصي الحقائق عن أية مخالفات قانونية أو أخلاقية .
6. زيادة الاعتماد والشفافية في المعاملات والتقارير المحاسبية التي تصدرها الشركات للأطراف الخارجية

(Blue Ribbon Oommittee, 1999:79) .

7. الإشراف على السياسات المحاسبية وفحص أساليب الرقابة الداخلية ، ومساعدة الإدارة في الوفاء بمسؤولياتها وزيادة فاعلية النظم المحاسبية ، وإعداد التقارير ونظم الرقابة الداخلية .

يستنتج الباحث أن لجنة التدقيق تهدف إلى الإشراف على السياسات المحاسبية والتقارير المالية للشركات والالتزام بتعليماتها ، وكذلك العمل كحلقة وصل بين المجلس وكل من المدقق الخارجي والداخلي .

دور لجنة التدقيق في حوكمة الشركات

تؤدي لجنة التدقيق دوراً حيوياً في حوكمة الشركات وضمان جودة وتحسين نوعية التقارير المالية، وتضفي عليها مزيداً من الثقة، حيث يتمثل الدور الأساس للجان التدقيق في الإشراف على عمليات التدقيق (داخلية أو خارجية) بما يضمن كفاءتها وعدم التأثير عليها، ويأتي دور اللجان كأداة لمقاومة أية ضغوط أو تدخلات قد تمارسها الإدارة في عمليات التدقيق (الجعلي، 2010: 10).

ولمساعدة مجلس الإدارة على النهوض بمسؤولياته يجب أن يتزايد الاعتماد على لجنة التدقيق المكونة من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين ذو الدراية والخبرة المالية لتولي القيام بالإشراف على عملية توفير الشركة للبيانات المالية، والإشراف والرقابة على عمل مراقب الحسابات (المدقق الخارجي) والمدقق الداخلي وتقييم الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى الاتصال المستمر بإدارة الشركة لحسم نقاط الخلاف بين مراقب الحسابات والإدارة (ابو العزم، 2005: 130).

وتعتمد لجنة التدقيق كأداة من أدوات حوكمة الشركات في إشرافها على عملية إعداد التقارير المالية على ما تحصل عليه من بيانات وتقارير تقدم إليها من (الرملي، 2006: 42):

1. الإدارة المالية للشركة .

2. إدارة التدقيق الداخلية .

3. المدقق الخارجي .

وإن عمل اللجنة يتطلب الآتي :

1. إيجاد آلية للحوار المستمر والمنتظم مع الإدارة المالية للشركة .

2. خلق آلية للحوار مع المدققين الداخليين والخارجيين للتأكد من سلامة مختلف الإجراءات المطبقة بالشركة .

ولأهمية دور لجان التدقيق في حوكمة الشركات فقد طلبت البورصة الكندية ضمن قواعد الحوكمة التي أصدرتها، أن يكون لدى كل شركة مسجلة في البورصة لجنة تدقيق تتكون من ثلاثة على الأقل من المدراء المستقلين بمجلس الإدارة ممن لديهم خلفية مالية .

وفي الولايات المتحدة الأمريكية أصدر الكونجرس الأمريكي قانون Sarbanes Oxley. 2002 لحوكمة الشركات، وقد زاد فيه من سلطات ومسؤوليات لجان التدقيق، حيث أوجب القانون أن يكون جميع أعضاء لجنة التدقيق من المدراء المستقلين بمجلس الإدارة، كما أعطى لجنة التدقيق صلاحية استخدام المستشارين أو الخبراء بتمويل من الشركة، وطلب القانون من لجنة التدقيق المهام التالية (ابو العزم، 2005: 131):

1. الموافقة المسبقة على خدمات التدقيق .

2. الحصول على تقرير من المدقق عن السياسات المحاسبية .

3. الحصول على تقرير من المدقق عن المناقشات مع الإدارة بشأن البدائل المحاسبية .

4. الحصول على تقرير من المدقق عن المناقشات الهامة مع الإدارة .

5. الإشراف على تقييم ومكافأة وعزل المدقق .

6. حل الخلافات بين المدقق والإدارة بشأن التقرير المالي .

أصدرت بورصة New Yourk Stock Exchange توصيات بناءً على توصيات The Blue Ribbon Committee "BRC" 1999 وطلبت من الشركات أن يكون لديها لجنة تدقيق تتكون من ثلاثة على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين على أن يكون أحدهم خبيراً مالياً بينما يتوافر لباقي الأعضاء المعرفة المالية . وفي إطار التشديد على الاستقلال حذرت البورصة على عضو لجنة التدقيق أن لا يكون موظفاً بالشركة حالياً أو خلال ثلاث سنوات مضت (Klein, 2003:59) .

يستنتج الباحث أن للجنة التدقيق آثاراً إيجابية في مجال دعم حوكمة الشركات حيث يساعد وجود لجنة التدقيق مجلس الإدارة على التحقق من تنفيذ السياسات الموضوعية وتحقيق الأهداف المرجوة وزيادة القدرة التنافسية للشركة خاصة في مجال تطوير النظم والإجراءات وحل المشاكل مع المدققين وضمان حصولهم على ما يحتاجونه من معلومات وإيضاحات.

يرى الباحث أن دور لجنه التدقيق مهم في تدعيم جودة عملية التدقيق الخارجية خاصة بالنسبة لترشيح مدقق الحسابات ذوي الخبرة والكفاءة الملائمة، ومساعدة المدققين في أداء مهامهم، والحفاظ على استقلالهم وأن الاهتمام بحوكمة الشركات خلال السنوات الأخيرة هو الذي أدى إلى زيادة الاهتمام بوجود لجان التدقيق .

ب . لجنة المكافآت

يجب أن تشكل لجان المكافآت من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ، وفي مجال حوكمة الشركات المملوكة للدولة، وقد تضمنت إرشادات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تأكيداً على ضرورة أن تكون مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا معقولة ، وذلك لضمان تعزيز مصالح الشركة في الأمد البعيد من خلال جذب المهنيين من ذوي الكفاءات العالية . وتتركز وظائف لجنة المكافآت في الآتي (زين الدين ، جابر ، 2012: 13) :

- 1 . تحديد المكافآت والمزايا الأخرى للإدارة العليا ومراجعتها والتوصية لمجلس الإدارة بالمصادقة عليها .
- 2 . وضع سياسات لإدارة برامج مكافآت الإدارة العليا ومراجعة هذه السياسات بشكل دوري .
- 3 . اتخاذ خطوات لتعديل برامج مكافآت الإدارة العليا التي ينتج عنها دفعات لا ترتبط بشكل معقول بأداء عضو الإدارة .
- 4 . وضع سياسات لمزايا الإدارة ومراجعتها باستمرار .

2 . التدقيق الداخلي

عرف معهد المدققين الداخليين Institute of Internal Auditors (IIA) التدقيق الداخلي في أحدث تعريفات صادرة عنه بأنه نشاط مستقل وموضوعي ، يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها ، ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة (www.na.theia.org, 2013) .

أهداف التدقيق الداخلي

تتمثل أهداف التدقيق الداخلي في الآتي (الصوص ، 2012: 51) :

- 1 . تطوير النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية ، من خلال المتابعة وإعادة التقييم المستمرة ، ومتابعة ومراقبة تطبيقات كلا النظامين وتقييم المقترحات اللازمة لتطويرهما .
 - 2 . فحص واختبار المعاملات التشغيلية والمالية ، وإجراء الاختبارات التفصيلية للمعاملات والأرصدة والإجراءات .
 - 3 . فحص الجدوى الاقتصادية للعمليات المالية ومدى كفاءتها وفعاليتها بما في ذلك الضوابط غير المالية للمنشأة .
 - 4 . فحص الالتزام بالسياسات والأنظمة والقوانين والمتطلبات الخارجية الأخرى ، وكذلك فحص الالتزام بالتعليمات والسياسات الإدارية .
 - 5 . فحص وتقييم مدى ملائمة تطبيق الرقابة المحاسبية والمالية والتشغيلية عن طريق تقييم نظم الرقابة المختلفة (حجازي ، 2010: 11) .
 - 6 . تحديد مدى ملائمة الإجراءات الخاصة بالمحاسبة عن الأصول ومدى توفر عاملي الحماية والأمان لتلك الأصول .
- تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دوراً مهماً في عملية حوكمة الشركات حيث يقوم المدققون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية والعدالة وتقليل مخاطر الفساد المالي والإداري ، وأن المدقق الداخلي يعد آلية مهمة من آليات الرقابة ضمن إطار هيكل حوكمة الشركات وضمان دقة ونزاهة التقارير المالية واكتشاف حالات الغش والتزوير . ويتم تقوية وظيفة التدقيق الداخلي عندما ترفع تقاريرها إلى لجنة المراجعة بشكل دوري وليس للإدارة (الجعلي 2010: 208) .
- ولزيادة فاعلية التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح يجب الأخذ بعين الاعتبار الأمور التالية (الشحادة والبرغوثي ، 2009: 10) :

- 1 . كفاءة المدقق الداخلي .
- 2 . المتطلبات المهنية وما تفرضه معايير التدقيق الداخلي وقواعد السلوك المهني .
- 3 . الإشراف والتشاور المستمر مع أعضاء مجلس الإدارة ولجان التدقيق والإدارة التنفيذية .
- 4 . الحرص على ضمان أكبر قدر كاف من الاستقلالية في عمل المدقق الداخلي.

الآليات الخارجية لحوكمة الشركات

تتمثل الآليات الخارجية لحوكمة الشركات في الرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة ، و الضغوطات التي تمارسها المنظمات الدولية على الشركات ، ومن الأمثلة نجد (أبو سليم ، 2014: 172) :

- 1 . منافسة سوق المنتجات (الخدمات) وسوق العمل الإداري
- تعد منافسة سوق المنتجات أو الخدمات أحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات ، وإذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح فإنها سوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس المجال ، وتعرض للإفلاس .
- 2 . الاندماجات
- مما لا شك فيه أن الاندماج من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في أنحاء العالم ، وهو وسيلة مهمة من آليات الحوكمة ، وبدونه لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال ، حيث غالباً ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاندماج .
- 3 . التدقيق الخارجي
- يمثل التدقيق الخارجي حجر الزاوية لحوكمة جيدة للشركات خصوصاً تلك المملوكة للدولة ، إذ يساعد المدققين الخارجيين هذه الشركات على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها ، ويغرسون الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام .
- 4 . التشريع والقوانين

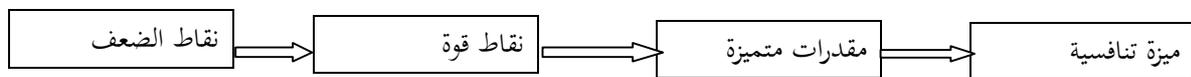
غالباً ما تؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة ، ولقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة ، وليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية فقط ، بل كيفية تفاعلهم مع بعضهم البعض ، فعلى سبيل المثال فرض قانون Sarbanes – Oxly Act 2002 متطلبات جديدة على الشركات المساهمة العامة ، تتمثل في زيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين ، وتقوية إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية ، والطلب من المدير التنفيذي (CEO) ومدير الشؤون المالية (CFO) الشهادة على صحة التقارير المالية وعلى نظام الرقابة الداخلية ، ووضع خطوط اتصال فعالة بين المدقق الخارجي ولجنة التدقيق وتحديد قدرة المسؤولين في الشركة على المصادقة على المعاملات التي تخصهم في الشركة ، والتي قد تكون مضرة بمصالح المالكين وأصحاب المصالح الآخرين في الشركة ، كما أنط مسؤولي تعيين وإعفاء المدقق الخارجي والمصادقة على الخدمات غير التدقيقية التي يمكن تقديمها شركات التدقيق لربائنها بلجنة التدقيق .

المبحث الثاني: الميزة التنافسية Competitive Advantage

مفهوم الميزة التنافسية (مدخل استراتيجيية العمليات الانتاجية)

الميزة التنافسية تعني القدرة علي تحقيق التفوق في المنافسة وان استراتيجية العمليات هي التي تقوم علي أن وظيفة العمليات هي التي توجد وتحقق الميزة التنافسية. ومن أجل تحقيق الميزة التنافسية علي الشركة أن تختار من بين أبعاد عديدة وتركز جهودها علي أحد هذه الأبعاد. وهذه الأبعاد وكما يسميها S.C.Wheelwright هي (المنصور و مندورة وكدسة، 2012م : 44):

- الكلفة الأدنى / السعر الأدنى
 - الأداء العالي للمنتجات والخدمات (الجودة العالية) وتشمل: خصائص المنتج وخدمة الزبون
 - الاعتمادية، وتشمل: المنتج، التسليم، الخدمة الميدانية/ التصليح.
 - المرونة، وتشمل خط المنتج الواسع، المنتجات الموجهة للزبون، الاستجابة السريعة/ أوقات التسليم.
 - الابتكار، ويشمل المنتجات الجديدة، التكنولوجيا الأحدث.
- لكي تكون الشركة ذات مقدرات متميزة لابد أن تنجح في الاختبارات الثلاثة التالية (الياسري والشمري، 2015م: 367):
- قيمة العميل: أن تساهم الشركة بفاعلية في تكوين ادراك ايجابي في عقلية المستهلك من أن السلعة التي تنتجها أو الخدمة التي تقدمها أفضل بكثير مما لدي المنافسين.
 - التفرد التنافسي: أي أن تكون الشركة متميزة بخصائص متفردة تفوق امكانيات وخصائص المنافس.
 - التمدد أو الانبساط: يجب علي الشركة أن تمثل شيئاً يمكن استخدامه لتنمية منتجات جديدة أو للدخول لأسواق جديدة.



عملية الحصول علي الميزة التنافسية في المنظمة

المصدر: أكرم محسن الياسري و أحمد عبد الله الشمري، مفاهيم معاصرة في الإدارة الاستراتيجية ونظرية المنظمة، لجزء السادس، الطبعة الأولى (2015م - 1436هـ، عمان، دار صفاء للنشر والتوزيع) ص426

من أبرز النتائج التي ستحققها المنظمة من امتلاكها للميزة التنافسية تتمثل في الآتي (البكري، 2012م: 193):

1- قدرتها علي اقناع زبائنها بما تقدمه لهم من منتجات تكون أكثر تميزاً بها عن المنافسين وما يؤول بالتالي

إلي تحقيق رضاهم.

2- إمكانية حصولها علي حصة سوقية أفضل وأكبر قياساً بالمنافسين إذا ما حققت الرضا والقبول المطلوب لدي

المستهلكين وبما يتوافق مع اهدافها الاستراتيجية المخططة.

3- ستعكس هذه الزيادة في الحصة السوقية واستمرار نجاحها علي زيادة العوائد المالية المتحققة والأرباح الصافية.

تعريف الميزة التنافسية

لتعريف الميزة التنافسية فان الجدول التالي يوضح أبرز التعاريف التي تناولتها ومن خلال وجهات نظر الباحثين والكتاب وعبر التركيز علي جانب معين من التوجه المطلوب في تحقيق الميزة التنافسية (البكري، 2012م: 193)

الباحث	التعريف	التوجه أو التركيز
Hofer, 1980, 6	هي المجالات التي تتفوق بها المنظمة علي منافسيها	الأنشطة
Fahey, 1989, 18	أي شيء يميز المنظمة أو منتجاتها ايجابياً عن منافسيها من وجهة نظر الزبون النهائي	المكانة الذهنية
Roppaport, 92, 84	قدرة المنظمة علي تقليص كلفها الكلية وتحقيق عوائد أعلي من خلال السعر مقارنة بالمنافسين وتحقيق قيمة أكبر للزبون	الكلفة
Evans, 93, 83	القابلية علي تقديم قيمة متفوقة للزبون	قيمة الزبون
Macmolland & Tampo, 2000, 81	هي الوسيلة التي تمكن المنظمة من تحقيق التفوق في ميدان منافستها مع الآخرين	المنافسة

المصدر: ثامر ياسر البكري، استراتيجيات التسويق، الطبعة العربية 2012م (2012م، عمان، دار اليازوري للنشر والتوزيع) ص194

الميزة التنافسية لإدارة الموارد البشرية

عرف (Kotler) الميزة التنافسية [أنها " مقدرة المنظمة علي أداء أعمالها بالشكل الذي يصعب علي منافسيها تقليده"

ويمكن للمنظمة تحقيق الميزة التنافسية بواسطة تنفيذها لوظائف تعمل علي خلق قيمة في مجالات تخفيض التكاليف مقارنة بمنافسيها أو العمل علي أدائها بأساليب تقود الي التميز. وتخفيض التكلفة، وتحقيق التميز عن الآخرين يمكن أن يتحقق من خلال الوسائل الآتية (المأحي، 2014م : 214):

أ- الكفاءة المتفوقة: تتعلق بتكاليف المدخلات اللازمة لإنتاج مخرجات معينة، فالإنتاجية العالية تقود الي تحقيق كفاءة متفوقة، كما أن الاستراتيجية المناسبة، الهيكل التنظيمي المناسب، نظم الرقابة التي تتبعها المنظمة كلها تساعد علي تحقيق كفاءة عالية مقارنة بالمنافسين.

ب- الجودة المتفوقة: تقاس الجودة من خلال ما تحققه المنتجات والخدمات التي تقدمها المنظمة من قبول لدي العملاء، ومستوي أداء هذه المنتجات، والجودة العالية من شأنها أن تساعد علي تكوين اسم تجاري ذي سمعة جيدة، وتقلل الجهد والوقت الذي يستغرق في اصلاح العيوب في المنتج.

ج- الابداع المتفوق: يتحقق من خلال تقديم منتج جديد أو العمل بأسلوب جديد مختلف عن المنافسين.

د- الاستجابة المتفوقة لدي العملاء: يتطلب ذلك حساسية عالية ومعرفة دقيقة باحتياجات العملاء أولاً ثم التركيز علي هذه الاحتياجات التي يمكن ادراكها لتحقيق مستوي جودة معين يصعب علي المنافسين تحقيقه والميزة التنافسية والتي تعني مدي وجود قدرات وامكانيات لدي المنظمة لتقديم أفضل السلع والخدمات عن المنظمات المنافسة يمكن تحقيقها من خلال مساعدة ادارة الموارد البشرية للمنظمة علي أداء ذلك بشكل أكثر من المنافسين.

الميزة التنافسية للدول

في السنوات الأخيرة بدأت بعض المؤسسات الدولية برصد أداء الدول التجاري والاقتصادي ومن ثم تصنف الدول من حيث قوتها التنافسية.

ينبني مؤشر الميزة التنافسية علي متوسط ثمانية عوامل: الانفتاح، الحوكمة، المؤسسات المالية، البني الهيكلية، التقنية، الادارة، العمالة، والمؤسسات. ويفترض أن المؤشر يحدد البلدان التي تجعلها اعتبارات السوق وعوامل الانتاج، والعوامل الأخرى قادرة علي تحقيق التنمية المستدامة.

تلعب أربعة مسببات الدور الأساسي في بناء الميزة التنافسية والحفاظ عليها وهي (أحمد، 2010م : 71 - 73):

1- حالة الموارد

- حجم ومهارة وتكلفة العمالة

- وفرة ونوعية وتكلفة وسهولة النفاذ الي الموارد الطبيعية

- مخزون المعرفة لدى الدول، بما ذلك المعرفة التقنية والتسويقية التي تؤثر علي جودة السلع والخدمات.

- حجم وتكلفة رأس المال المتاح للصناعة.

- نوع وتكلفة استخدام البني الهيكلية

2- حالة الطلب

يؤكد "بورتر" أن ميزة الدولة التنافسية تزداد اذا كان هناك طلب داخلي قوي لسلعها وخدماتها، وذلك لأن وجود الطلب الداخلي يساعد المنتج ليفهم احتياجات المستهلك والتغيرات المحتملة في ذوقه.

3- الصناعات المساعدة وذات الصلة: وجود صناعات مساعدة ذات كفاءة ضروري للميزة التنافسية.

4- استراتيجية وهيكل الشركة والمنافسة: الطرق التي تدار بها الشركة والاهداف التي تسعى اليها، مما يحفز عاملها ومديريها، بالإضافة الي درجة المنافسة الموجودة محليا داخل القطر والصناعة.

بناء الميزة التنافسية

اذا ما نجحت الشركة في صياغة استراتيجيتها التسويقية علي وفق رسالتها والاهداف الكلية الموضوعية، فإن ذلك يعني قد خططت لتحقيق ميزة تنافسية تعتمد عليها لمواجهة المنافسين في ذات الصناعة التي تعمل بها.

ولا شك بأن عملية بناء الميزة التنافسية تحتاج إلي فحص دقيق لكل الامكانيات والمصادر المتاحة في بناءها، والتي قد تستغرق فترة زمنية طويلة وبخاصة في الشركات الصناعية وذات الانتاج الواسع والمتعددة الأسواق. وفيما يلي يمكن توضيح المراحل التي تمر بها الميزة التنافسية في عملية البناء ومدى علاقتها بعامل الزمن.

تمثل الفترة الاولى عملية بناء الميزة التنافسية والتي قد تكون قصيرة أو طويلة، تبعاً الي خصوصية المنظمة أو المنتجات التي تقدمها وطبيعة السوق التي تعمل بها وحجم المنافسة السائدة فيها.

أما فترة المنافع التي تجنيها المنظمة من تحقيق الميزة ، فإنها تسعى لأن تكون أطول مدة ممكنة وتعمل علي إدامتها من خلال زيادة درجة تعقيد الميزة التنافسية بما لا يتيح الفرصة أمام المنافسين في تقليدها وبسهولة.

أما فترة الانحدار فانها تعني بأن الميزة التنافسية التي تمتلكها الشركة قد أصبحت تقليدية وفقدت قوتها التأثيرية في السوق، ويتأثر ذلك بانخفاض المبيعات المتحققة.

وهنالك مدخلين لبناء الميزة التنافسية وهما (البكري، 2012م :195 - 198):

1- مدخل البناء الداخلي: تستند وجهة النظر هذه علي أساس ما تمتلكه المنظمة من موجودات (أبنية، معدات، مكائن،

شهرة وعلامة تجاري) وموارد (مهارات بشرية، مواد أولية، خبرة فنية، أموال... الخ) يمكن تسخيرها مجتمعة في خلق وبناء الميزة التنافسية والتي تكون مميزة وصعبة التقليد من قبل المنافسين. وبالتالي يمكن تسمية هذا المنظور بالمدخل المستند الي القدرات.

2- مدخل البناء الخارجي: إدارة المنظمة التي تتبنى هذا المدخل تأخذ البيئة الخارجية كأساس في تحديد توجهها لبناء الميزة التنافسية. ومنطلقين من كون الميزة التنافسية يتم تحقيقها وتنفيذها في البيئة الخارجية، ولذلك فإنها ستتركز علي السوق أساساً بدلاً من التركيز علي بيئتها الداخلية.

استراتيجية التنافس ومصادر الميزة التنافسية المتواصلة

- تعرف استراتيجية التنافس علي أنها " مجموعة متكاملة من التصرفات تؤدي الي تحقيق ميزة متواصلة ومستمرة عن المنافسين. وأن استراتيجية التنافس تتحدد من خلال ثلاث مكونات أساسية وهي (خليل والعمرى، 2016م: 219):
- 1- طريقة التنافس: وتشمل استراتيجية المنتج، استراتيجية الموقع، استراتيجية التسعير، استراتيجية التوزيع وهكذا.
 - 2- ميدان التنافس: وتتضمن اختيار ميدان التنافس، الأسواق والمنافسين.
 - 3- أساس التنافس: ويشمل الأصول والمهارات المتوفرة لدي المنظمة والتي تعتبر أساس الميزة التنافسية المتواصلة والأداء في الأجل الطويل.

قياس الميزة التنافسية

تكون المنظمة بحاجة الي معرفة حجم الميزة التنافسية التي تمتلكها ويتم ذلك عبر مقاييس مختلفة تتأثر بالآتي (البكري، 2012م : 200-203):

- 1- مقاييس نوعية: تنصب هذه المقاييس علي أساس مدي درجة رضا الزبون عن منتجات الشركة قياساً بالمنافسين الآخرين، ويمكن للزبائن أن يدركوا جودة المنتجات المقدمة لهم من خلال التمييز بين عدد من المستويات المختلفة للنوعية والتي تمثل الميزة التنافسية وهي:

أ/ النوعية المتوقعة ب/ النوعية المدركة ج/ النوعية القياسية

- 2- مقاييس كمية: وهي المقاييس الأكثر اعتماداً من قبل المنظمة في قياس الميزة التنافسية وترتبط أساساً بالأداء المالي للمنظمة في السوق ويتم ذلك عبر عدد من المؤشرات ومن أبرزها.

أ/ مقياس جودة المنتج النسبي ب/ المنتجات الجديدة النسبية ج/ تكاليف التسويق د/ الحصة السوقية
هـ/ نسب الربحية

شدة المنافسة بين المنظمات

علي إدارة الشركة أن تتعرف علي منافسيها الذين يعملون في الصناعة نفسها والتعرف علي تحركاتهم الاستراتيجية بهدف التهيؤ والاعداد لمقابلة أية تهديدات تصدر منهم اتجاه الشركة فضلا علي أن الإدارة مكلفة بمراقبة الأحداث المحيطة بالمنافسين ومدى إمكاناتهم في تقديم منتج جديد وتطوير منتج قائم. وتقاس حدة المنافسة باستخدام المعايير الآتية (الياسري والشمري، 2015م: 156 - 157):

- أ- عدد المنافسين ب- العلامات التجارية ج- تكلفة التحول د- حجم منظمات الصناعة هـ- هامش الربح
و- ثقافة العميل ح- مرونة الانتاج

الاستراتيجية والميزات التنافسية

ان الهدف الأولي من الاستراتيجية هو تحقيق الميزة التنافسية، وان تحقيق هذا الهدف يتطلب جهداً ذو شقين: (1) ان الشركة تحتاج الي أن تتبع استراتيجيات مبنية علي مواردها الموجودة فعلاً وعلي قدراتها (2) وكذلك تحتاج الي استراتيجيات هدفها بناء موارد وقدرات اضافية (وهذا يعني تطوير خبرات وكفاءات جديدة) وهذا يقوي الموقف التنافسي للشركة علي الأمد الطويل. ويقصد بالاستراتيجيات كل أنواع الاستراتيجيات، علي مستوي الاقسام وعلي مستوي الاعمال وعلي المستوي العام، وعلي المستوي الدولي، أو انها الجمع بين بعض منها مع البعض الآخر. (القيسي والطائي، 2014م: 202 - 203)

استراتيجيات علي مستوي وحدات الاعمال

تتعلق بالأعمال المتعددة المتضمنة في استراتيجية المؤسسة، وكيف يمكن أن تنافس بنجاح في أسواقها. وتسمى الاستراتيجية في هذا المستوي بالاستراتيجية التنافسية. وتتضمن قضايا كاستراتيجية التسعير، والابداع أو التميز كالسعي نحو جودة أفضل وقنوات توزيع مميزة. وتسعي وحدات الاعمال الي اتباع استراتيجية تنافسية تمكنها من تحقيق الميزة التنافسية. وقد قام Porter بتطوير مفهوم سلسلة القيمة المرتبط بالاستراتيجية التنافسية والذي يصف الأنشطة داخل المنظمة وحوها، والتي تعمل معا علي انشاء المنتج أو الخدمة. وتتضمن سلسلة القيمة أنشطة رئيسية تتعلق بشكل مباشر بإنشاء وتسليم المنتج أو الخدمة، وأنشطة ثانوية تساعد في تحسين كفاءة وفعالية الأنشطة الرئيسية.

كما اقترح ثلاثة أنواع من الاستراتيجيات يمكن للمنظمة من خلالها تحقيق الميزة التنافسية وهي القيادة السعرية الاجمالية، والتمايز، والتركيز. وقد تم تعريف هذه الاستراتيجيات من خلال بعدين، بعد النطاق الاستراتيجي الذي يركز علي جانب الطلب، وبعد القوة الاستراتيجية الذي يركز علي جانب العرض والجدارة المركزية للمنظمة. حيث حدد نوعين من الجدارة التي شعر أنها مهمة ، وهي تميز المنتج وتكلفة المنتج. ويمكن توضيح الاستراتيجيات الثلاث سابقة الذكر علي النحو التالي (إرميلي والخفاجي، 2015م: 65 - 67):

1- استراتيجية قيادة التكلفة: تتضمن هذه الاستراتيجية قيام المنظمة باكتساب حصة سوقية من خلال جذب العملاء

ذوي الحساسية للسعر. ويمكن تحقيق ذلك من خلال توفير أقل الأسعار في السوق المستهدف أو علي الأقل توفير

أقل الاسعار بالمقارنة مع ما يتلقاه العميل.

2- استراتيجية التمايز: تكون هذه الاستراتيجية ملائمة في الحالات التالية: شريحة العملاء المستهدفين غير حساسة

للسعر، السوق تنافسي أو مشبع، العملاء لديهم احتياجات محددة، المنظمة لديها موارد وقدرات تمكنها من سد

الاحتياجات بطريقة تكون صعبة التقليد كبراءة الاختراع والملكية الفكرية.

3- استراتيجية التركيز (النطاق الاستراتيجي): تصف هذه الاستراتيجية النطاق الذي تنافس فيه المنظمة بالاعتماد على

القيادة السعرية أو التمايز.

الاستراتيجيات التنافسية الأساسية

إن من أهم الاستراتيجيات التسويقية التي قدمها ميشيل بورتير Mechael Porter ما يلي (جاد الرب، 2013 م: 332 - 333، 342 - 346):

الاستراتيجية الأولى: قيادة التكاليف الكلية

إن الهدف من هذه الاستراتيجية هو استخدام تخفيض التكاليف كسلاح تنافسي ضد المنافسين، ومن خلال ذلك يمكن للمنظمة زيادة حصتها السوقية وتحقيق مكاسب أكبر من المناسب عند المبيعات الحدية وفي ظل أسعار السوق الحالية، وتحصل المنظمة على أرباح كثيرة من هذه الاستراتيجية حتى إذا استخدمت التخفيض الحاد للأسعار لكي تجني مبيعات كثيرة وتحصل على جزء من هذه المبيعات أي المبيعات التي كانت سوف تذهب لخصومها.

الاستراتيجية الثانية: استراتيجية التميز

فالمنظمة هنا تركز على خلق المنتجات عالية التميز والاختلاف ووضع برامج تسويقية متميزة، وكل هذا يجعلها تقود الصناعة، وفي هذه الاستراتيجية فان معظم العملاء يفضلون العلامة التجارية لهذه الشركة خاصة اذا كانت الاسعار ليست عالية جداً . وناقش في هذه الاستراتيجية ما يلي:

(1) جوهر الاستراتيجية:

أ/ يعتمد جوهر هذه الاستراتيجية على الطرق الفريدة التي تتبعها المنظمة لتحقيق قيم متزايدة للعملاء، وبما يدعم قوة ومركز المنظمة التنافسي.

ب/ إن استراتيجيات الاختلاف والتميز تعتبر من المناهج التنافسية، عندما تكون حاجات وتفصيلات العملاء هي التي

تحرك العملاء نحو رغبتهم في الاشباع والرضا الكامل من خلال المنتجات ذات المواصفات القياسية.

ج/ ولكي تنجح المنظمة مع استراتيجيات الاختلاف عليها أن تدرس حاجات وسلوكيات العملاء بدقة، لكي تتعلم وتعرف ما

هو الشيء المفضل والهام للزبون، وما هو تفكيره تجاه القيمة التي يرغبها، وما هو السعر الذي يمكن أن يدفعه.

د/ ومن خلال توفير ما سبق فإن النتيجة هي حصول المنظمة علي الميزة التنافسية نظراً لوجود مشتريين أقوياء يرغبون في الحصول علي هذا التميز.

(2) تحقيق الميزة التنافسية اعتماد علي الاختلاف أو التغيير

إن التميز والاختلاف هو أساس تحقيق الميزة التنافسية، فمن خلاله تقدم المنظمة المنتجات أو الخدمات المختلفة جوهرياً عن تلك التي يقدمها الخصوم والمنافسين، هذا وتوجد مناهج متعددة لخلق القيمة للمشتري والتي تتحقق من خلال الاختلاف ومنها ما يلي:

أ/ إنتاج المنتجات وتقديم الخدمات التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف الاجمالية وبما يقلل من الاسعار التي يدفعها العميل.

ب/ أداء الاعمال ومختلف الاشكال الانتاجية بالطريقة التي تؤدي الي زيادة وتحسين أداء المنتج أو الخدمة التي يحصل عليها العميل.

ج/ تقديم المنتجات والخدمات بالأساليب التي تؤكد علي تحقيق الرضاء للعميل وذلك من خلال الطرق غير الاقتصادية وغير الملموسة.

د/ تقديم القيم الحقيقية والقيم المدركة والقيم الاستثنائية التي ترضي حاجات وطموحات وتطلعات العملاء وتجعلهم يقبلون ارتفاع أسعار منتجات وخدمات وعلامات الشركة.

هـ/ إن استراتيجية الاختلاف أو التميز تصبح سلاحاً استراتيجياً للمنظمة وتحقق مكاسب عظيمة لها عندما تعتمد علي: التفوق الفني، جودة المنتج، وتقديم خدمات عظيمة للعملاء.

خطوات دراسة المنافسة

المعرفة الجيدة للشركة بمنافسيها تتطلب اتباع الخطوات التالية (توفيق، 2011م : 249):

1- تحديد الشركات المنافسة للشركة

2- التعرف علي استراتيجية المنافسين

3- التعرف علي أهداف المنافسين

4- تحديد نقاط القوة والضعف للمنافسين

5- تحديد أنماط ردود فعل المنافسين

مدخل القيم التنافسية

بموجب هذا المدخل يصنف الأداء الاستراتيجي وفقاً لمؤشرين الأول هو مستوي التركيز وان كان داخلياً (الأداء في داخل المنظمة) أو خارجياً أي علاقة المنظمة ببيئتها الخارجية، والثاني هو الهيكل وما إذا كان أو مرناً، إن توحيد المؤشرين يعرض أربعة نماذج للأداء. ويركز نموذج النظام علي المرونة والتكيف والموقع التنافسي، أما نموذج التخطيط فيركز علي الانتاجية والكفاءة الربحية بينما يركز نموذج الابداع والتطوير علي دعم المناخ الملائم للتحسين وحلقه. وأخيراً يركز نموذج العمليات الداخلية علي مؤشرات المحافظة علي توازن العمليات الداخلية والمركز التنافسي الحالي والنماذج الأربعة قيماً متعارضة إذ تحدد المنظمة المدخل الملائم في ضوء اتساقه مع قدرات المنظمة ومتغيرات الموقف، إذ تمثل المنظمات الي التركيز علي الابداع والمرونة في اكتساب الموارد وهي أقل اهتماماً بمؤشرات الكفاءة والإنتاجية، بينما تميل المنظمات الأكثر نضوجاً الي اعتماد نماذج التخطيط والعمليات لضمان الربحية والتوازن في بيئة الأعمال (الياسري و طالب وعلي، 2015 م : 159).

تحليل قوي التنافس في بيئة الصناعة (نموذج بورتر)

يري (بورتر) أن أهم ما يشغل الشركة هو التعرف إلي شدة المنافسة القائمة داخل بيئتها الصناعية. ويقصد بالبيئة الصناعية مجموعة المنظمات التي تنتج أو تقدر مجموعة من السلع أو الخدمات المتشابهة أو المترابطة مع بعضها، مثل: السلع الغذائية، أو الخدمات الفندقية، الشركات المالية... الخ، ويتوقف مستوي قوة المنافسة علي مجموعة عوامل أو قوي تنافسية أساسية. ولذا ينبغي أن تقوم المنظمة عند مسح الصناعة، بمراجعة وتقييم الأهمية النسبية لكل عنصر من هذه العناصر الستة ودرجة تأثيرها علي نجاح المنظمة:

- المزاومة بين الشركات المنافسة في الصناعة.
- المنافسون الجدد المحتمل دخولهم الصناعة.
- مدي توفر السلع البديلة أمام المستهلك.
- القوة التفاوضية للموردين.
- القوة التفاوضية للمشتريين.
- القوة النسبية التي يمارسها أصحاب المصالح الآخرون.

وكلما ازدادت قوة كل من هذه العوامل ضعفت قدرة الشركة علي رفع أسعار منتجاتها أو خدماتها وضعفت مقدرتها في الحصول علي أرباح أكثر. وبالرغم من أن (بورتر) لم يذكر سوي خمس قوي ، فقد أضيفت القوة السادسة " أصحاب المصالح الآخرون" لتعكس قوة تأثير الحكومات والاتحادات وأي جماعات أخرى في بيئة العمل علي أنشطة الصناعة. (مساعدة، 2015 م : 142)

مصادر الميزة التنافسية

إن مصادر الميزة التنافسية تتحقق من خلال (البكري، 2012 م : 198 - 199):

- 1- المدخلات: وهي مجموعة العناصر التي تؤثر علي ديمومة واستمرار المنظمة في عملها والتمثلة بالموجودات الرأسمالية والمالية والقدرات والموارد البشرية، وبما يجعل هذه المدخلات ذات قوة تؤهل المنظمة لاكتساب ميزة تنافسية ومن خلال قدرتها علي خلق القيمة وبشكل أفضل من المنافسين.
- 2- العمليات: تتمثل بكافة العمليات والأنشطة التي تتم داخل المنظمة لتحويل المدخلات الي مخرجات وسواء كانت سلع أو خدمات وبما يحقق التفوق بالسوق التي تعمل بها. وبالتالي فإن الارتباط ما بين العمليات والميزة التنافسية ارتباطاً

وثيق وقوي ولا جدوي من امتلاك المنظمة لمدخلات فقط لكي تحقق

الميزة التنافسية. بل أنها مشترطة لوجود العمليات لتحويلها إلى مخرجات ذات قيمة لدي الزبون

الميزة التنافسية: ايجاد القيمة، والكلفة الواطئة، والتمايز

ان المنظمة تمتلك ميزة تنافسية عندما تكون نسبة ربحها اعلي من المعدل العام لنسبة الربح في الصناعة التي تعمل فيها، وهي تملك ميزة تنافسية مدعمة وقوية عندما تكون قادرة علي المحافظة علي نسبة الربح المذكورة علي مدي عدد من السنين.

هناك شرطان رئيسيان يحددان نسبة ميزة المنظمة وفيما اذا كانت تلك الميزة تنافسية أم لا وهما: (1) القيمة التي يضعها المستهلكون علي بضائع الشركة وعلي خدماتها (2) كلفة انتاج الشركة. بصورة عامة، كلما زادت القيمة التي يضعها الزبائن علي منتجات الشركة كلما ارتفعت الاسعار التي يمكن ان تحملها الشركة لهذه المنتجات.

ان ايجاد القيمة العالية لا يتطلب بالضرورة من الشركة أن يكون لديها هيكلًا لأسعار الواطئة في الصناعة أو أن يوجد المنتج الاكثر قيمة في نظر المستهلكين. ولكن ذلك يتطلب أن تكون الفجوة بين القيمة المتصورة وبين كلف الانتاج أكبر من الفجوة التي حصل عليها المنافسون.

لقد بين Porter أن الكلفة المنخفضة والتميز هما الاستراتيجيتان الأساسيتان لإيجاد القيمة والحصول علي الميزة التنافسية في مجال الصناعة واستناداً لما ذكره Porter ، أن الميزة التنافسية (مع الربح الحالي) تذهب الي تلك الشركات التي تستطيع أن توجد قيمة عالية، وان الطريق لإيجاد هذه القيمة يكون بتقليل هيكل الكلف للأعمال ايجاد التميز للمنتجات بطريقة تجعل من المستهلكين مستعدين لدفع السعر الاضائي. (القيسي والطائي، 2014م: 185 ، 188)

المبحث الرابع: إجراءات الدراسة الميدانية

1/ أدوات الدراسة:

اعتمد الباحثان على الاستبانة كأداة رئيسة لجمع معلومات الدراسة الميدانية، واحتوت الاستبانة على خطاب للمبحوث تم فيه تنويره بموضوع الدراسة وهدفها والغرض منها، وضمت قسمين هما:

القسم الأول: يحتوي على البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، وتضمنت (العمر، التخصص العلمي، المؤهل العلمي، المركز الوظيفي ، سنوات الخبرة، المؤهل المهني).

القسم الثاني: يحتوي على (18) سؤال على كل فرد من أفراد عينة الدراسة تحديد إجابة واحدة عن أي سؤال، وفق مقياس ليكرت الخماسي الذي يشمل خمس مستويات (وافق بشدة، وافق، إلى حد ما، لا وافق، لا وافق مطلقاً).

جدول (1)

توزيع أسئلة الاستبانة علي فرضيات الدراسة

السؤال	العدد	الفرضية
الأسئلة من 1 - 9	9	خاص بالفرضية الأولى (المحور الأول: لجنة التدقيق)
الأسئلة من 10 - 18	9	خاص بالفرضية الثانية(المحور الثاني: التدقيق الداخلي)

المصدر: إعداد الباحثين، من الدراسة التطبيقية، 2019م

2/ مجتمع الدراسة وعينته

يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من مدققي الحسابات الداخليين والخارجيين لكبرى الشركات المساهمة ، ومكاتب المراجعة في السودان ، أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة ، حيث قام الباحث بتوزيع 70 استبانة على المستهدفين ، وقد استجاب 50 فردا حيث أعادوا الاستبانة بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة ، أي ما نسبته 71% . وتتكون الاستبانة من جزء أول يشمل مقدمة توضح القرض منها ، ثم البيانات الشخصية (العمر ، المؤهل العلمي ، المؤهل المهني ، التخصص العلمي ، المركز الوظيفي ، سنوات الخبرة) ، ثم الجزء الثاني ويتضمن 18 عبارة تعكس آراء أفراد العينة حول موضوع البحث .

3/ ثبات وصدق أداة الدراسة:

1. الثبات والصدق الظاهري

تم عرض أسئلة الاستبانة على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين في مجال الإدارة والاحصاء، وذلك للتأكد من الصدق الظاهري للاستبانة وصلاحيه أسئلتها من حيث الوضوح والصياغة، ولقد قام الباحثان بإجراء التعديلات التي أشار إليها بعضهم أو قاموا باقتراحها.

2. الثبات والصدق الإحصائي

ثبات الاجبار هو أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم مرة واحدة تحت نفس الظروف، ويعد الاختبار ثابتاً تماماً إذا ما طبق اختبار ما على عينة من الأفراد، ورصدت درجاتهم، ثم أعيد نفس الاختبار مرة أخرى على نفس المجموعة فتم الحصول على نفس النتيجة. (الفار وآخرون، 1996) وحساب صدق وثبات الاستبانة قام الباحثان بأخذ عينة استطلاعية مكونة من عشرة أفراد من مجتمع الدراسة وتم حساب ثبات الاستبانة من العينة وكانت النتيجة أن معامل الثبات أكثر من 0.83، مما يدل على أن استبانة الدراسة تتصف بدرجة عالية من الثبات والصدق مما يحقق غرض الدراسة ويجعل نتائج الإحصاء أكثر دقة وقبولاً (الفار وآخرون، 1996) .

جدول (2)

الثبات والصدق الإحصائي.

إحصاءات الصدق	
معامل كرنباخ الفا	عدد العناصر
0.816	18

المصدر: إعداد الباحثين، من الدراسة التطبيقية، 2019م

جدول (3)

الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبانة

الفرضيات	معامل الثبات	معامل الصدق
الأولى	77%	88%
الثانية	76%	87%
الاستبانة كاملة	82%	91%

المصدر: إعداد الباحثين، من الدراسة التطبيقية، 2019م

نلاحظ أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات العينة عن الأسئلة المتعلقة بكل من فرضيات الدراسة الاثنان والاستبانة كاملة أكبر من (82%) مما يدل على أن استبانة الدراسة تتصف بدرجة عالية من الثبات والصدق مما يحقق غرض الدراسة ويجعل نتائج الإحصاء أكثر قوة وقبولاً .

14 تطبيق أداة الدراسة:

وزعت الاستبانة على عينة الدراسة التي بلغ عددها (70) استبانة (كما سبق الإشارة إليه)، وحجم المسترد منها (50) فرداً، وتم تفرغ البيانات في جداول أعدها الباحث لهذا الغرض، حيث تم تحويل المتغيرات الاسمية (أوافق بشدة، أوافق، إلى حد ما، أوافق، أوافق مطلقاً) وتعادل (ممتاز، جيد جداً، جيد، مقبول، ضعيف) إلى متغيرات كمية (1,2,3,4,5) على الترتيب، وأعد الباحث الجداول والأشكال البيانية اللازمة لكل سؤال في الاستبانة.

نتائج التحليل الإحصائي لخصائص العينة

1. العمر

اتضح أن غالبية أفراد عينة الدراسة من الذين تتراوح أعمارهم بين الفئة العمرية من 25 وأقل من 35 سنة وعددهم (30) بنسبة (60%)، يليهم الأفراد من الفئة العمرية من 35 وأقل من 45 سنة وعددهم (9) بنسبة (18%)، ثم الأفراد أقل من 25 سنة وعددهم (5) بنسبة (10%) ، والأفراد من الفئة العمرية 45 وأقل من 60 سنة وعددهم (3) بنسبة (6%) و نفس النسبة للأعمار 60 سنة فأكثر، ويعزى ذلك إلى نوع العينة المبحوثة إذ كانت مركزةً على الشباب.

2. التخصص العلمي:

اتضح أن توزيع الاستبانة على المبحوثين وفقاً للتخصص العلمي شمل نسبة 90 من المحاسبين، ونسبة 10% من إدارة الأعمال.

3. المؤهل العلمي

اتضح أن غالبية أفراد عينة الدراسة من حملة الماجستير حيث بلغ عددهم (29) بنسبة (58)، يليهم حملة دبلوم فوق الجامعي وعددهم (9) بنسبة (18%)، ثم حملة الدكتوراه وعددهم (8) بنسبة (16%)، ثم الأفراد من حملة الشهادات الأخرى وعددهم (4) بنسبة (8) من العينة المبحوثة.

4. المركز الوظيفي

اتضح أن غالبية المبحوثين من المدراء الماليين حيث بلغ عددهم (24) بنسبة (48)، يليهم نسبة المدراء العموميين وعددهم (17) بنسبة (34%)، ثم نسبة المحاسبين 18% وفي تقديري في أن هناك تنوع واضح في الإدارات، مما يدل على أن الشركة مواكبة ومستمرة في تطوير هيكلها وأصبحت السمة الغالبة عليه إدارية، وهو ما تتطلبه المرحلة الحالية.

5. سنوات الخبرة

اتضح أن غالبية المبحوثين لهم سنوات خبرة قليلة ما بين 10 وأقل من 15 سنة حيث بلغ عددهم (32) بنسبة (64%)، يليهم سنوات الخبرة 15 وأقل من 20 سنة وعددهم (15) بنسبة (30%)، ثم سنوات الخبرة 020 سنة فأكثر وعددهم (3) بنسبة (6.0%) من العينة المبحوثة.

. المؤهل المهني:

اتضح أن توزيع الاستبانة على الباحثين وفقاً للمؤهل المهني شمل العديد من المؤهلات المهنية حيث بلغت نسبة الزمالة البريطانية 20% تليها نسبة الزمالة العربية 8%، والزمالة الأمريكية 6%، ونفس النسبة للزمالة السودانية، كما شملت العديد من المهن الأخرى بنسبة 60%

المحور الأول: لجنة التدقيق

جدول (4)

أفراد عينة الدراسة الموافون علي العبارات وترتيبها حسب درجة الموافقة المتعلقة بالفرضية الأولى

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	أكد لجنة التدقيق من كفاية الإفصاح والشفافية في المعاملات والتقارير المحاسبية يسهم في دعم الميزة التنافسية للشركة.	1.2800	.67128	أوافق بشدة
2	اهتمام لجنة التدقيق بالتطبيق الصحيح لقواعد حوكمة الشركات يزيد من القدرة التنافسية للشركة.	1.7600	.95959	أوافق بشدة
3	قيام لجنة التدقيق بالإشراف علي مدى تطبيق السياسات المحاسبية يزيد من قدرة الشركة نافسياً .	2.0800	.80407	أوافق
4	قيام لجنة التدقيق بفحص أساليب الرقابة الداخلية له أثر إيجابي علي الميزة التنافسية للشركة.	1.6800	.89077	أوافق بشدة
5	اسهام لجنة التدقيق في التنسيق بين الادارة والمدقق الخارجي له دور مقدر في تحقيق الميزة التنافسية.	1.2800	.45356	أوافق بشدة
6	تسهم مساعدة لجنة التدقيق في اعتماد تعيين المدقق الخارجي في دعم الميزة التنافسية.	1.4800	.50467	أوافق بشدة
7	تأكد لجنة التدقيق من توفير المعلومات بعدالة لكافة أعضاء مجلس الإدارة يمكن الشركة من التخطيط الجيد لمواجهة المنافسين.	1.7000	.67763	أوافق بشدة
8	اهتمام لجنة التدقيق بجودة وتحسين نوعية التقارير المالية يؤدي الي دعم الميزة التنافسية للشركة.	1.5800	.60911	أوافق
9	قيام لجنة التدقيق بالتأكد من التزام الشركة بأخلاقيات مزاوله المهنة له أثر إيجابي في دعم الميزة التنافسية.	1.8600	.83324	أوافق

المصدر: إعداد الباحثان، من الدراسة التطبيقية، 2019م.

يبين الجدول رقم (4) أن معظم أفراد عينة الدراسة:

- يوافقون بشدة علي العبارات (1) ((2) (4) (5) (6) (7) الموضحة بالجدول أعلاه، وذلك لأن قيم الوسط الحسابي كانت تقع في مدى المتوسط المرجح (1-1.8) علي حسب مقياس ليكرت الخماسي.

- يوافقون علي العبارات (3) (8) (9) الموضحة بالجدول أعلاه، وذلك لأن قيم الوسط الحسابي كانت تقع في مدى المتوسط المرجح(2.6 - 1.8 علي حسب مقياس ليكرت الخماسي).
جدول (5)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على أسئلة الفرضية الأولى

الرقم	العبارة	كا 2	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
1	تؤكد لجنة التدقيق من كفاية الإفصاح والشفافية في المعاملات والتقارير المحاسبية يسهم في دعم الميزة التنافسية للشركة.	58.240 ^a	2	0.000
2	اهتمام لجنة التدقيق بالتطبيق الصحيح لقواعد حوكمة الشركات يزيد من القدرة التنافسية للشركة.	10.720 ^a	2	0.005
3	قيام لجنة التدقيق بالإشراف علي مدى تطبيق السياسات المحاسبية يزيد من قدرة الشركة تنافبياً .	.640 ^a	2	0.726
4	قيام لجنة التدقيق بفحص أساليب الرقابة الداخلية له أثر إيجابي علي الميزة التنافسية للشركة.	29.040 ^b	1	.000
5	اسهام لجنة التدقيق في التنسيق بين الادارة والمدقق الخارجي له دور مقدر في تحقيق الميزة التنافسية.	9.680 ^c	1	.000
6	تسهم مساعدة لجنة التدقيق في اعتماد تعيين المدقق الخارجي في دعم الميزة التنافسية.	.080 ^c	1	.777
7	تأكد لجنة التدقيق من توفير المعلومات بعدالة لكافة أعضاء مجلس الإدارة يمكن الشركة من التخطيط الجيد لمواجهة المنافسين.	10.360 ^a	2	.006
8	اهتمام لجنة التدقيق بجودة وتحسين نوعية التقارير المالية يؤدي الي دعم الميزة التنافسية للشركة.	16.840 ^a	2	.000
9	قيام لجنة التدقيق بالتأكد من التزام الشركة بأخلاقيات مزاولة المهنة له أثر إيجابي في دعم الميزة التنافسية.	1.720 ^a	2	.423

المصدر: إعداد الباحثان، من الدراسة التطبيقية، 2019م.

- الفرضية الصفيرية (توجد فروق معنوية بين التكرارات المتوقعة والتكرارات المشاهدة)
 - الفرضية البديلة(لا توجد فروق معنوية بين التكرارات المتوقعة والتكرارات المشاهدة)
- يتضح من الجدول رقم (5) أن قيمة P- Value (0.05) < المصاحبة لإحصائية كأي أقل من (0.05) ولهذا نستطيع رفض الفرضية الصفيرية لمستوى دلالة 5% وقبول الفرضية البديلة أي لا توجد فروق معنوية بين التكرارات المتوقعة والتكرارات المشاهدة.

المحور الثاني: كفاءة التدقيق الداخلي

جدول (6)

أفراد عينة الدراسة الموافقون علي العبارات وترتيبها حسب درجة الموافقة المتعلقة الفرضية الثانية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	أكد مدقق الحسابات الداخلي من مواكبة النظام المحاسبي للتطورات المحاسبية من شأنه دعم الوضع التنافسي للشركة.	1.9400	.89008	أوافق
2	قيام مدقق الحسابات الداخلي بفحص المعاملات التشغيلية يسهم في دعم الميزة التنافسية.	1.6600	.68839	أوافق بشدة
3	قيام مدقق الحسابات الداخلي بفحص مدي ملاءمة تطبيق الرقابة المحاسبية والمالية يؤدي دورا مهما في بناء الميزة التنافسية.	1.5200	.50467	أوافق بشدة
4	تقييم مدقق الحسابات الداخلي لمدي الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات له مساهمة فعالة في بناء الميزة التنافسية للشركة	1.9400	.81841	أوافق
5	أكد مدقق الحسابات الداخلي عن مدي الالتزام بالإفصاح الشامل عند إعداد القوائم المالية له أثر إيجابي علي الميزة التنافسية.	1.6200	.66670	أوافق بشدة
6	قيام مدقق الحسابات الداخلي بتحديد مدي ملاءمة الاجراءات الخاصة بالمحاسبة عن الأصول له مساهمة فعالة في بناء الميزة التنافسية للشركة.	1.6200	.66670	أوافق بشدة
7	الحرص علي ضمان استقلالية عمل المدقق الداخلي يزيد من القدرة التنافسية للشركة.	1.2800	.45356	أوافق بشدة
8	الترام المدقق الداخلي بقواعد السلوك المهني يسهم في تحقيق التفوق في ميدان منافسة الشركة مع الآخرين	1.6400	.85141	أوافق
9	التشاور المستمر بين المدقق الداخلي ولجان التدقيق يسهم في إيجاد ميزة تنافسية للشركة	1.8400	.61809	أوافق

المصدر: إعداد الباحثان، من الدراسة التطبيقية، 2019م.

يبين الجدول رقم (6) أن معظم أفراد عينة الدراسة:

- يوافقون بشدة علي العبارات (2) (3) (5) (6) (7) الموضحة بالجدول أعلاه، وذلك لأن قيم الوسط الحسابي كانت تقع في مدي المتوسط المرجح (1.8 - 1) علي حسب مقياس ليكرت الخماسي.
- يوافقون علي العبارات (1) (4) (8) (9) الموضحة بالجدول أعلاه، وذلك لأن قيم الوسط الحسابي كانت تقع في مدي المتوسط المرجح (2.6 - 1.80) علي حسب مقياس ليكرت الخماسي.

جدول (7)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على أسئلة الفرضية الثانية

الرقم	العبرة	ك2	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
1	تأكد مدقق الحسابات الداخلي من مواكبة النظام المحاسبي للتطورات المحاسبية من شأنه دعم الوضع التنافسي للشركة.	3.160 ^a	2	.206
2	قيام مدقق الحسابات الداخلي بفحص المعاملات التشغيلية يسهم في دعم الميزة التنافسية.	10.360 ^a	2	.006
3	قيام مدقق الحسابات الداخلي بفحص مدي ملاءمة تطبيق الرقابة المحاسبية والمالية يؤدي دورا مهما في بناء الميزة التنافسية.	.080 ^b	1	.777
4	تقييم مدقق الحسابات الداخلي لمدي الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات له مساهمة فعالة في بناء الميزة التنافسية للشركة	.280 ^a	2	.869
5	تأكد مدقق الحسابات الداخلي عن مدي الالتزام بالإفصاح الشامل عند إعداد القوائم المالية له أثر إيجابي على الميزة التنافسية.	12.520 ^a	2	.002
6	قيام مدقق الحسابات الداخلي بتحديد مدي ملاءمة الاجراءات الخاصة بالمحاسبة عن الأصول له مساهمة فعالة في بناء الميزة التنافسية للشركة.	12.520 ^a	2	.002
7	الحرص على ضمان استقلالية عمل المدقق الداخلي يزيد من القدرة التنافسية للشركة.	9.680 ^b	1	.002
8	التزام المدقق الداخلي بقواعد السلوك المهني يسهم في تحقيق التفوق في ميدان منافسة الشركة مع الآخرين	16.480 ^a	2	.000
9	التشاور المستمر بين المدقق الداخلي ولجان التدقيق يسهم في إيجاد ميزة تنافسية للشركة	17.920 ^a	2	.000

المصدر: إعداد الباحثان، من الدراسة التطبيقية، 2019م.

الفرضية الصفريية (توجد فروق معنوية بين التكرارات المتوقعة والتكرارات المشاهدة)

الفرضية البديلة (لا توجد فروق معنوية بين التكرارات المتوقعة والتكرارات المشاهدة)

يتضح من الجدول رقم (7) أن قيمة P- Value (0.05) < المصاحبة لإحصائية كآي أقل من (0.05) ولهذا نستطيع رفض الفرضية الصفريية لمستوى دلالة 5% وقبول الفرضية البديلة أي لا توجد فروق معنوية بين التكرارات المتوقعة والتكرارات المشاهدة. استخدم الباحثون الوزن المرجح لإجابات العينة على الأسئلة الواردة في شكل مشابه لمقياس ليكرت حيث يعتبر من أفضل أساليب قياس الاتجاهات.

مناقشة فروض الدراسة

جدول (8)

يوضح النتائج النهائية لكل محور لإجابات أفراد عينة الدراسة

درجة الموافقة	Std. Deviation	Mean	N	
أوافق بشدة	.42011	1.6333	4	المحور الأول : لجنة التدقيق
أوافق	.41599	1.6733	4	المحور الثاني : التدقيق الداخلي

المصدر: إعداد الباحثان، من الدراسة التطبيقية، 2019م.

وللتحقق من إجابات أفراد عينة الدراسة لاعتماد نتائجها بالمتجمع تم إجراء اختبار كا² وهو ما يوضحه الجداول التالية:

جدول (9)

يوضح Chi-Square Test

المحور الأول لجنة التدقيق	المحور الثاني التدقيق الداخلي	
12.000 ^a	11.120 ^b	Chi-Square
9	7	درجة الحرية
.213	.069	P- Value

المصدر: إعداد الباحثان، من الدراسة التطبيقية، 2019م.

الفرضية الصفرية (توجد فروق معنوية بين التكرارات المتوقعة والتكرارات المشاهدة).

الفرضية البديلة (لا توجد فروق معنوية بين التكرارات المتوقعة والتكرارات المشاهدة).

من الجدولان (8) و (9) يتضح ان قيمة P- Value ($0.05 >$ المصاحبة لإحصائية Chi-Square أكبر من 0.05 ولهذا

نستطيع قبول الفرضية الصفرية لمستوى دلالة 5% ورفض الفرضية البديلة أي توجد فروق معنوية بين التكرارات المتوقعة

والتكرارات المشاهدة

الفرض الأول:

هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود لجان التدقيق ودعم الميزة التنافسية للشركة ، بالنظر للجدول رقم (4) نجد أن جميع

إجابات أفراد عينة الدراسة علي عبارات المحور الأول لصالح أوافق وأوافق بشدة، وبما أن جميع هذه العبارات تخدم محور لجنة

التدقيق فهذا يعني ثبوت الفرض الأول وهو وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود لجان التدقيق ودعم الميزة التنافسية

للشركات .

الفرض الثاني:

هناك علاقة ذات دلالة إحصائية كفاءة التدقيق الداخلي ودعم الميزة التنافسية للشركة

و بالنظر للجدول رقم (6) نجد أن جميع اجابات أفراد عينة الدراسة علي عبارات المحور الثاني لصالح أوافق وأوافق بشدة، وبما أن جميع هذه العبارات تخدم محور كفاءة التدقيق الداخلي فهذا يعي ثبوت الفرض الثاني وهو وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة التدقيق الداخلي ودعم الميزة التنافسية للشركات .

النتائج والتوصيات

أولاً : النتائج :

هدفت الدراسة إلى التعرف بآليات حوكمة الشركات الداخلية ودورها في تحقيق الميزة التنافسية للشركات ، وقد توصل الباحثان إلى النتائج التالية :

- 1 . أن اهتمام لجنة التدقيق بالتطبيق الصحيح لقواعد حوكمة الشركات يزيد من القدرة التنافسية للشركات .
- 2 . قيام لجنة التدقيق بالإشراف على مدى تطبيق السياسات المحاسبية يزيد من قدرة الشركة تنافسياً .
- 3 . تأكد مدقق الحسابات الداخلي عن مدى الالتزام بالإفصاح الشامل عند اعداد القوائم المالية له أثر إيجابي على الميزة التنافسية للشركات .
- 4 . الحرص على ضمان استقلالية عمل المدقق الداخلي يزيد من القدرة التنافسية للشركة .
- 5 . التزام المدقق الداخلي بقواعد السلوك المهني يسهم في دعم القدرة التنافسية للشركة .
- 6 . تزداد القدرة التنافسية للشركات بوجود وفعالية لجان التدقيق .
- 7 . تسهم كفاءة التدقيق الداخلي للشركات في دعم القدرة التنافسية لها .

ثانياً : التوصيات

بعد استعراض النتائج يوصي الباحثان بما يلي :

- 1 . ضرورة اهتمام الشركات باستراتيجيات التنافس.
- 2 . ضرورة وضع دليل خاص بآليات ومعايير حوكمة الشركات في السودان وتطوير وتحديث الأنظمة والقوانين .
- 3 . عقد برامج تدريبية تهتم بآليات حوكمة الشركات وأثرها على تحقيق الميزة التنافسية .

قائمة المراجع

- 1- سرور ، صفاء محمد ، دور المنهج الاسلامي في زيادة فاعلية حوكمة الشركات (الإسكندرية : المؤتمر العلمي الخامس ، حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية ، 8-10 سبتمبر ، 2005).
- 2- حماد ، طارق عبد العال ، حوكمة الشركات . المفاهيم . المبادئ . التجارب (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2005).
- 3- فوزي ، سميحة ، حوكمة الشركات في مصر مقارنة بالأسواق الناشئة الأخرى (واشنطن: غرفة التجارة الأمريكية، مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2001) .
- 4- فخر ، محمود عبد الملك وآخرون، اثر حوكمة الشركات على البيانات المالية والإدارية (القاهرة : جامعة القاهرة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الأول، 2003).
- 5- لطفي ، أمين السيد احمد ،التطورات الحديثة في المراجعة (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2007).
- 6- عبد الحليم ،عمر محمد ، حوكمة الشركات - تعريف مع إطلالة إسلامية (القاهرة: جامعة الأزهر، ورقة عمل مقدمة لمركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي، 2005).
- 7- محسن ، احمد ، حوكمة الشركات (القاهرة : مجموعة النيل العربية ، 2005).
- 8- أحمد ،عاطف محمد ، دراسة اختباريه لآثار آليات حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية وفعالية عملية تدقيق الحسابات في الاردن (القاهرة : جامعة القاهرة، كلية التجارة ، فرع بنى سويف، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الأول، 2003 م).
- 9- حجازي، وجددي ، اصول المراجعة الداخلية (الإسكندرية : دار التعليم الجامعي ، 2010 م) .
- 10- بروش، زين العابدين ، وجابر دهمي ، دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري (الجزائر : جامعة صيغر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية ،الملتقى الوطني لحوكمة الشركات، مايو 2012 م).
- 11- الصوص إياد ، مدى فاعلية دعم لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي (غزة : الجامعة الإسلامية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2012 م).
- 12- الشحاته، عبد الرزاق ، ركائز الحوكمة ودورها في ضبط إدارة الأرباح في البيئة المصرفية في ظل الأزمة المالية العالمية، (الجزائر: جامعة فرحات عباس ، المؤتمر العلمي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية ، 2009 م).
- 13- الرملي، محمد ، دور لجان المراجعة في زيادة كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية (سوهاج: جامعة جنوب الوادي، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية، 2006 م).

- 14- الجعلي، عبد الوهاب ، أثر حوكمة الشركات على درجة الإفصاح في البيانات المالية وتحقيق جودة المعلومات المحاسبية (الخرطوم : جامعة السودان ، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2010م).
- 15- ابو العزم، فهيم ، أثر حوكمة الشركات في مصر على ثقة المجتمع المالي في التقارير المالية (طنطا : جامعة طنطا ، كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، العدد الثاني ، 2005م) .
- 16- أبو سليم ، خليل ، قياس أثر الالتزام بتطبيق حوكمة الشركات على جذب الاستثمارات الأجنبية (المملكة العربية السعودية ، جامعة نجران ، مجلة جامعة نجران ، المجلد 3 ، العدد 1 ، 2014)
- 17 - عاطف محمد احمد ،دراسة اختبارية لاثار اليات حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية وفعالية عملية تدقيق الحسابات في الاردن ،(القاهرة : ،جامعة القاهرة، مجلة الدراسات المالية والتجارية ،السنة الثالثة عشر،العدد الاول،مارس 2003م).
- 18 - اشرف احمد محمد،قياس اثر الاليات المحاسبية لحوكمة الشركات في تحسين جودة المحتوى الاعلامى للتقارير المالية،(القاهرة: جامعة القاهرة ، كلية التجارة ،مجلة المحاسبة والادارة والتأمين،العدد الثامن والستون ،2007م).
- 19 - فهيم ابوالعزم محمد محمد ،أثر حوكمة الشركات في مصر على ثقة المجتمع المالي في التقارير المالية: لجنة المراجعة(القاهرة: جامعة طنطا، كلية التجارة ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ،المجلد الاول،العدد الاول، 2006م)
- 20- كاسر نصر المنصور، سعود محمود مندورة، و ناصر عقيل كدسة، إدارة العمليات الانتاجية (مدخل استراتيجي)، الطبعة الثالثة (1433هـ -2012م، جدة، حوارزم العلمية للنشر والتوزيع).
- 21- عادل علي بابكر الماحي، ادارة الموارد البشرية: المفاهيم والوظائف، الطبعة الأولى (1435هـ - 2014م، الدمام، مكتبة المنشي)
- 22- أحمد عبد الرحمن أحمد، مدخل الي إدارة الأعمال الدولية، الطبعة الثالثة (1431هـ - 2010م، الرياض، دار المريخ للنشر).
- 23- نبيل محمد مرسي خليل، وهاني عبد الرحمن العمري، الإدارة الاستراتيجية المعاصرة مفاهيم وتطبيقات عملية، الطبعة الثانية (1437هـ - 2016م، جدة، حوارزم العلمية)
- 24- ثامر ياسر البكري، استراتيجيات التسويق، الطبعة العربية 2012م (2012م، عمان، دار اليازوري للنشر والتوزيع).
- 25- عزام حسين خلف إرميلي، ونعمة عباس الخفاجي، إدارة عمليات الأعمال - منظور استراتيجي معاصر، الطبعة العربية 2015م (2015م، عمان، دار الأيام للنشر والتوزيع).
- 26- عبد الرحمن توفيق، التسويق، الطبعة الاولى (2011م، القاهرة، مركز الخبرات المهنية للإدارة "بمبلك")

- 27- أكرم محسن الياسري، علاء فرحان طالب، ونغم دايع عبد علي، ومفاهيم معاصرة في الإدارة الاستراتيجية ونظرية المنظمة، الطبعة الأولى (2015م - 1436هـ، عمان، دار صفاء للنشر والتوزيع)
- 28- فاضل حمد القيسي، وعلي حسون الطائي، الإدارة الاستراتيجية نظريات، مداخل، أمثلة وقضايا معاصرة، الطبعة الأولى (2014م - 1435هـ، عمان، دار صفا للنشر والتوزيع).
- 29- سيد محمد جاد الرب، إدارة الإبداع والتميز التنافسي: مراجع إدارة الأعمال (2013م، القاهرة، دار الكتب المصرية)
- 30- ماجد عبد المهدي مساعدة، إدارة المنظمات منظور كلي، الطبعة الثانية (2015م - 1436هـ، عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة)
- 31- أكرم محسن الياسري و أحمد عبد الله الشمري، مفاهيم معاصرة في الإدارة الاستراتيجية ونظرية المنظمة، الجزء السادس، الطبعة الأولى (2015م - 1436هـ، عمان، دار صفاء للنشر والتوزيع).
- 32- عبد الوهاب موسي الجعلي، دور آليات حوكمة الشركات الداخلية في التقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية، مجلة الثقافة والتنمية، القاهرة العدد 98، 2015
- 33- عاطف محمد احمد، دراسة اختبارية لاثار اليات حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية وفعالية عملية تدقيق الحسابات في الاردن، (القاهرة : جامعة القاهرة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، السنة الثالثة عشر، العدد الاول، مارس 2003م).
- 34- اشرف احمد محمد، قياس اثر الليات المحاسبية لحوكمة الشركات في تحسين جودة المحتوى الاعلامي للتقارير المالية، (القاهرة: جامعة القاهرة ، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين، العدد الثامن والستون، 2007م).
- 35- فهيم ابوالعزم محمد محمد، أثر حوكمة الشركات في مصر على ثقة المجتمع المالى فى التقارير المالية: لجنة المراجعة (القاهرة: جامعة طنطا، كلية التجارة ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، المجلد الاول، العدد الاول، 2006م)

ثانياً : المراجع الاجنبية

- 1-www. Oecd.org (2003) (oecd).
- 2-Mauren, N., Corporate Governance and Client Investing, (UK : Journal of Accountancy, January, 2004
- 3-Klein, Alikely, effects of stock exchange governance proposals and Sarbanes oxley on corporate boards financial reporting ,accounting horizons new yourk .
- 4-Collier, 1993 , audit committee in major, managerial auditing, journal u k.OECD, Global Corporate Governance Principal, (Paris OECD, 2003).

5-Blue Ribbon Committee 1999 (BRC) report and recommendation of the blue ribbon committee improving

the effectiveness of corporate audit committee , new York stock and exchange

6-www.na.theiia.org, 2013, (13/4/2017) 12:20 P.M

7- TheSarbanes oxley act 2002 ,available at : www.soxlaw.com/

8 - Pathak. J. "International Audit and Corporate Governance:Aprogrammer for Audit" EDP Auditing, April 2003