

دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية

The Role of Internal Audit in Activating Corporate Governance - A Case Study of a Group of Economic companies

ط. د. عزيز لوجاني^{1*}، أ. د. مفيدة يحيوي²

¹ جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر ، azizloud@live.com

² جامعة محمد خيضر، بسكرة الجزائر ، Moufida_yahiaoui@yahoo.fr

تاريخ التسليم: 2019/09/28، تاريخ المراجعة: 2020/01/02، تاريخ القبول: 2020/02/09

Abstract

This study aimed at highlight the role played by internal audit, through the mechanisms of the internal control system, the Audit Committee and the Board of Directors in the activation of corporate governance. This was done in a case study that included the categories of board members, members of the Audit Committee, internal auditors, managers or heads of departments and accountants of five economic companies, by designing a questionnaire covering the themes of the study.

The study concluded that these mechanisms play an effective and essential role in activating corporate governance in the study sample.

Keywords: Corporate Governance, Internal Audit, Board of Directors.

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي، من خلال آليات نظام الرقابة الداخلية، لجنة التدقيق ومجلس الإدارة في تفعيل حوكمة الشركات. وذلك في دراسة ميدانية شملت فئات أعضاء مجلس الإدارة، أعضاء لجنة التدقيق، مدققين داخليين، مدراء أو رؤساء مصالح ومحاسبين لخمس مؤسسات اقتصادية وذلك عن طريق تصميم استبيان شمل أسئلة تغطي محاور الدراسة.

و قد خلصت الدراسة إلى أن لهذه الآليات دور فعال وجوهري في تفعيل حوكمة الشركات في عينة الدراسة.

كلمات مفتاحية: حوكمة الشركات، التدقيق الداخلي، مجلس الإدارة.

1. المقدمة:

بعد سلسلة الانهيارات المالية والإفلاس التي عرفتها كبريات الشركات العالمية خاصة شركة إنرون وولد كوم، خلال العقد الماضي مما أدى إلى فقدان الثقة لدى المساهمين و المستثمرين في مخرجات القوائم المالية لهذه الشركات، و ما ترتب عنه كذلك من فقدان الثقة في مكاتب التدقيق والمراجعة للمعلومات المالية المقدمة من طرف هؤلاء.

غير أنه مع تزايد حالات الفشل المالي و الفساد الإداري و على مختلف الأصعدة سواء الاقتصادية أو الحكومية في الجزائر خاصة ما نراه حالياً. لذلك وجب الاهتمام بالتدقيق الداخلي كإحدى آليات حوكمة الشركات نظراً لما يقوم به من أنشطة نحو تحسين و زيادة فعالية حوكمة الشركات و منه إحكام السيطرة والرقابة على الأداء المالي وتحسينه ورفع القدرة التنافسية للشركة...

إشكالية البحث:

إن هذه الدراسة تسعى وراء توظيف التدقيق الداخلي كإحدى آليات حوكمة الشركات للحد من حالات الفساد المالي و الإداري على مستوى الشركة و بالتالي الوصول إلى معلومات مالية ذات موثوقية و مصداقية، تكون بمثابة قاعدة قرار لمتخذي مختلف القرارات. و على هذا الأساس يمكن طرح الإشكالية التالية:

- ما مدى مساهمة آليات التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات في

المؤسسات الجزائرية؟

الأسئلة الفرعية:

من خلال التساؤل السابق يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل تساهم آلية نظام الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات؟

- هل تساهم آلية لجنة التدقيق في تفعيل حوكمة الشركات؟

- هل تساهم آلية مجلس الإدارة في تفعيل حوكمة الشركات؟

فرضيات الدراسة: قصد الإجابة على إشكالية الدراسة قمنا بوضع الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0,05 \leq \alpha$)

بين آليات التدقيق الداخلي و تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية

الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq$)

0,05 بين آلية نظام الرقابة الداخلية و تفعيل حوكمة الشركات.

الفرضية الفرعية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0,05$) بين آلية لجنة التدقيق و تفعيل حوكمة الشركات.

الفرضية الفرعية الثالثة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0,05$) بين آلية مجلس الإدارة و تفعيل حوكمة الشركات.

أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية الدراسة في أهمية تفعيل حوكمة الشركات لأجل زيادة الأداء المالي للشركات و منه زيادة الموثوقية و الشفافية للمعلومات المالية للشركات قصد استخدامها من طرف متخذي القرار. و ذلك بتطبيق آليات نظام الرقابة الداخلية و لجنة التدقيق و مجلس الإدارة أهداف الدراسة:

- التعرف على التدقيق الداخلي وأهميته بالنسبة للشركات.

- التعرف على حوكمة الشركات ومبادئها وأهدافها .

- إبراز دور آليات التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات

منهجية البحث:

بناء على طبيعة هذه الدراسة والأهداف المرجوة تم اعتمادنا على المنهج الوصفي فيما يخص الجانب النظري من الدراسة وعلى المنهج التحليلي من خلال الجانب التطبيقي وذلك بالاعتماد على أسلوب الاستبيان

2. التعريف بمتغيرات الدراسة:

1.2 حوكمة الشركات:

أ. تعريف حوكمة الشركات:

• عرفتها منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية على أنها " مجموعة من القوانين

و القواعد و المعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة و مجلس إدارتها و

مساهميها و الأطراف ذات العلاقة بها ". (الطويل، 2018، صفحة 75)

• عرفها معهد المدققين الداخليين على أنها " المنظومة المتضمنة للسيوررات و

الهيكل المطبقة من طرف الإدارة بهدف إيصال، توجيه، إدارة و متابعة

نشاطات المنظمة بغرض تحقيق الأهداف ". (الوردات، 2006، صفحة 42)

من التعاريف السابقة يمكننا أن نعرف حوكمة الشركات بأنها مجموعة من القواعد و

الأسس و الأساليب التي تعمل على التحكم في إدارة الشركة و إحكام الرقابة عليها.

ب. أهداف حوكمة الشركات:

تسعى حوكمة الشركات إلى تحقيق جملة من الأهداف والتي يمكن إيجازها في العناصر التالية: (للو و جميل رفو، 2019، صفحة 425)

- تحقيق الشفافية و العدالة في القوائم المالية و بين المساهمين و الحق في مساءلة الإدارة أمام الجهات المعنية؛
- حماية ممتلكات الشركة مع مراعاة مصالح المتعاملين معها، و الحد من استغلال السلطة.

ج. مبادئ حوكمة الشركات:

تتمثل مبادئ حوكمة الشركات حسب منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية الصادرة سنة 2004 في المبادئ التالية: (جبر و عبيد، 2019، صفحة 146)

- ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات: تعمل حوكمة الشركات وفق هذا المبدأ على ضمان الشفافية و الكفاءة للأسواق المالية بما يتوافق و حكم القانون و كذلك مع ضمان التوزيع العادل و الواضح لمختلف المسؤوليات و الرتب؛
- حقوق المساهمين: يعمل إطار حوكمة الشركات على حماية المساهمين في الشركة من حيث لهم الحق في التأمين لطرق تسجيل الملكية، تبادل الأسهم و كذلك الحق في انتخاب أعضاء الإدارة و الحق في نصيب من الأرباح؛
- المعاملة المتكافئة للمساهمين: و تتضمن تحقيق المساواة في معاملة كافة المساهمين، بما فيهم ذوي الأقلية و المساهمين الأجانب؛
- دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات: يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات بحقوق أصحاب المصالح التي تم إقرارها القانون و تشجيع التعاون و التبادل بينهم و بين الشركة؛
- الإفصاح و الشفافية: تضمن حوكمة الشركات تحقيق إفصاح الكامل للمعلومات و في الوقت المناسب و بكافة الوسائل المتاحة و المتمثلة في نتائج الشركة المالية و التشغيلية، أهداف الشركة المالية و المحاسبية؛
- مسؤوليات مجلس الإدارة: يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات الخطوط العامة الارشادية و الاستراتيجية لتوجيه المؤسسات، كما يضمن إطار

حوكمة الشركات المتابعة للإدارة التنفيذية من مجلس الإدارة، و مع ضمان مساهمة مجلس الإدارة من قبل المساهمين.

2.2 التدقيق الداخلي::

1.2.2. تعريف التدقيق الداخلي:

- عرف معهد المدققين الداخليين التدقيق الداخلي بأنه " نشاط رقابي مستقل، موضوعي و استشاري، من شأنه تقديم التأكيدات اللازمة و إبداء التوصيات التي تحقق قيمة مضافة و تزيد من فعالية الشركة و تؤدي إلى تحسين أدائها، يساعد هذا النشاط على تحقيق أهداف الشركة، بوضع أساليب منهجية منظمة لتقييم و تحسين فعالية كل من: إدارة المخاطر، الرقابة، و حوكمة الشركات ". (Vaur, 2007, p. 21)

يمكننا أن نعرف التدقيق الداخلي على أنه نشاط رقابي لمختلف النواحي التشغيلية و المالية و الاستثمارية للشركة و يعمل على تصحيح الانحرافات الموجودة مع ضمان تقديم الارشادات اللازمة لتحسين جودة القوائم المالية.

2.2.2. أهداف التدقيق الداخلي:

مع التطورات الاقتصادية الحاصلة في بيئة الأعمال و تزايد الاهتمام بحوكمة الشركات، تطورت أهداف التدقيق الداخلي من أهداف تقليدية إلى أهداف حديثة و المتمثلة في: (حميدوش، 2018، صفحة 14)

- تعظيم القيمة السوقية للشركة و تحسين عملياتها و ذلك من خلال مشاركة الإدارة في تخطيط استراتيجية الشركة ؛
- تحسين فاعلية إدارة المخاطر؛
- تحسين و تقويم فاعلية نظام الرقابة.

3.2.2. آليات التدقيق الداخلي:

يصعب تفعيل مبادئ حوكمة الشركات ما لم يتم تدعيم فاعلية و استقلالية كل من لجان التدقيق و أنشطة التدقيق الداخلي و الخارجي.(عبد الأمير و محمد، 2017، صفحة 140)

أ- آلية نظام الرقابة الداخلية

عرفت الرقابة الداخلية وفق معيار التدقيق الدولي رقم 315 في الفقرة الرابعة منه بأنها: " العملية التي يقوم بها الأشخاص المكلفون بالرقابة أو الإدارة أو غيرهم من الموظفين بتصميمها و تطبيقها و المحافظة عليها من أجل توفير تأكيد معقول حول تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق بموثوقية إعداد الكشوفات المالية و فعالية و كفاءة العمليات و الامتثال للقوانين و اللوائح التنظيمية المطبقة ". (عبد الحليم و جمعة، 2016، صفحة 512)

و الرقابة الداخلية تعد جزءاً لا يتجزأ من نظام حوكمة الوحدة الاقتصادية و إدارة المخاطر، الذي تعرفه و تؤثر فيه و تتابعه الهيئة الإدارية بالوحدة الاقتصادية و الإدارة و الأفراد الآخرون. (شاني الحسيني و السعيري، 2017، صفحة 1529)

ب-آلية لجنة التدقيق:

عرفت الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين لجنة التدقيق بأنها " لجنة مكونة من مدراء الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة، و تتلخص مهامها في ترشيح المدقق الخارجي، و مناقشة نطاق و نتائج التدقيق معه، و كذلك مراجعة نظام الرقابة الداخلية للشركة و التأكد من فعاليته و جمع المعلومات المالية المعدة للنشر ". (حمدان، 2015، صفحة 3)

كما تهدف لجنة التدقيق الداخلي في إطار تعزيز و تفعيل حوكمة الشركات إلى ما يلي:

(لشلاش و بوعلي، 2017، الصفحات 178-179)

- زيادة جودة التقارير المالية للشركة؛
- توفير الاستقلالية و الحياد للمدقق الداخلي والخارجي؛
- التنسيق بين المدقق الداخلي و الخارجي لمنع حدوث تضارب في المعلومات أثناء تأدية مهامهم.

ج. آلية مجلس الإدارة

يعرف مجلس الإدارة بأنه " هيئة أو منظمة داخل المؤسسة مهمتها التخفيض من مشكلة عدم تماثل المعلومات و مراقبة مدى ملاءمتها و منفعتها إضافة إلى رقابة سلوك المسيرين الرئيسيين و التقييم و المصادقة على القرارات الاستثمارية على المدى البعيد ". (فروم، 2019، صفحة 254)

يعد مجلس الإدارة بمثابة المحور الذي تركز عليه حوكمة الشركات الجيدة لذلك فهو عصب جودة حوكمة الشركات كما يعد بمثابة أحسن وسيلة أو أداة لمراقبة سلوك الإدارة و

هو الحامي لرأس مال الشركة من سوء الاستغلال. (مجيلي و رواجي، 2016، صفحة 430)

3. الدراسة التطبيقية

1.3 الإجراءات المتبعة للدراسة التطبيقية:

أ. مجتمع و عينة الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من 05 مؤسسات عمومية اقتصادية جزائرية موزعة بين ولايات عنابة ممثلة في شركة فرتيال للأسمدة، و شركة الرزم المعدني لولاية سكيكدة و شركة الاسمنت بحجر السود ولاية سكيكدة كذلك، و شركتي كشرود و مؤسسة أمشة الشرق بولاية خنشلة.

في حين عينة الدراسة تتمثل في عدد استثمارات الاستبيان المسترجعة و الصالحة للتحليل و الدراسة من المؤسسات السالفة الذكر. حيث بلغ عدد الاستثمارات الموزعة 50 استثمارة موزعة و التي شملت أعضاء مجلس الإدارة، أعضاء لجنة التدقيق، مدققين داخليين، مدراء أو رؤساء مصلحة و محاسبين. حيث تم استرجاع 40 استثمارة صالحة للدراسة أي بنسبة 80% من عدد الاستثمارات الموزعة.

ب. أساليب المعالجة الإحصائية:

بعد عملية الجمع للبيانات من عينة الدراسة و بهدف الإجابة عن مختلف التساؤلات محل هذه الدراسة تم تحليلها بواسطة استخدام حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS V23. حيث أستخدمنا الأساليب الإحصائية التالية:

- معامل ألفا كرو نباخ و ذلك لتحديد معامل أو درجة الثبات لأداة الدراسة.
- النسب المئوية و الجداول لوصف عينة الدراسة من حيث خصائصها.
- الوسط الحسابي و الانحراف المعياري لتحديد اتجاه إجابات عينة الدراسة.
- معامل الارتباط بيرسون لقياس درجة الارتباط بين المتغيرات المستقلة و المتغير التابع و أي متغير له درجة ارتباط و تأثير أكبر.
- تحليل الانحدار البسيط لمعرفة العلاقة بين المتغيرات المستقلة و المتغير التابع و منه تحديد مساهمة هذه المتغيرات مجتمعة في التغير الحاصل في المتغير التابع.
- تحليل الانحدار المتعدد لصياغة العلاقة بين المتغيرات المستقلة و المتغير التابع.

ج. أداة الدراسة:

تم جمع البيانات المتعلقة بالدراسة من خلال تصميم استبانة شملت جزئين على النحو التالي:

- الجزء الأول: يتضمن البيانات الشخصية للمبحوثين لعينة الدراسة.
 - الجزء الثاني: قسم هذا الجزء إلى محورين أساسيين هما:
- المحور الأول: يتعلق بالمتغير المستقل آليات التدقيق الداخلي حيث تضمن 15 عبارة موزعة على ثلاثة أبعاد فرعية و هي:
- آلية نظام الرقابة الداخلية و شمل 4 عبارات.
 - آلية لجنة التدقيق و شملت 6 عبارات.
 - آلية مجلس الإدارة و شمل 5 عبارات.
- المحور الثاني: يتعلق بالمتغير التابع، تفعيل حوكمة الشركات و قد عبر عنه بـ 6 عبارات.
- د- ثبات وصدق أداة الاستبانة:
- من أجل ثبات صدق أداة الاستبانة تم عرضها أولاً على مجموعة من الأساتذة الجامعيين في اختصاص المحاسبة و التدقيق و الإحصاء. لنقوم بعدها بإجراء التعديلات اللازمة وفقاً لاقتراحاتهم المقدمة. حيث تم استخدام معامل ألفا كرونباخ CRONBACH ALPHA للتحقق من مدى ترابط عبارات الاستبيان حيث بلغت قيمة هذا المعامل 0.826 للمتغير المستقل و 0.639 و للمتغير و 0.84 لكل محاور الاستبانة وهي نسبة مرتفعة كون الحد الأدنى هو 0.6

الجدول رقم 01: نتائج اختبار الثبات ألفا كرونباخ

معامل الصدق $\sqrt{}$	معامل الثبات	أجزاء الاستبانة
0,908	0,826	آليات التدقيق الداخلي
0.799	0.639	تفعيل حوكمة الشركات
0.916	0.84	جميع محاور الاستبانة

المصدر: من إعداد الباحثان وفقاً لنتائج برنامج التحليل الإحصائي spssv23.

2.3. عرض نتائج الدراسة:

1.2.3. خصائص عينة الدراسة:

الجدول رقم 02: خصائص عينة الدراسة.

العامل	المستوى	التكرار	النسبة المئوية %
	ليسانس	07	17,5
	ماستر	22	55

05	02	ماجستير + دكتوراه	المؤهل العلمي
22,5	09	شهادة أخرى	
100	40	المجموع	
7,5	03	أقل من 05 سنوات	الخبرة المهنية
22,5	09	من 05 إلى 10 سنوات	
70	28	أكثر من 10 سنوات	
100	40	المجموع	
5	2	عضو مجلس إدارة	الوظيفة الممارسة
5	2	عضو لجنة تدقيق	
17,5	7	مدقق داخلي	
25	10	مدير أو رئيس مصلحة	
47,5	19	محاسب	
100	40	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثان وفقا لنتائج برنامج التحليل الإحصائي spssv23.

من الجدول أعلاه يشير إلى أن 55% من أفراد العينة هم حاملو شهادة ماستر فيما يخص المؤهل العلمي و هو ما يمكن من فهم محاور الاستبانة و التجاوب مع أسئلة المحاور. أما من حيث الخبرة المهنية فإن ما نسبته 70% هم ذوي خبرة تزيد عن 10 سنوات و هو ما يفسر أن أفراد عينة الدراسة تملك من الخبرة المهنية ما يؤهلها للتجاوب مع ميدان التدقيق الداخلي والإلمام بحوكمة الشركات. أما من حيث الوظيفة الممارسة فإن 47,5% من أفراد عينة الدراسة هم من يمارسون وظيفة محاسب مما يساعد على التجاوب الجيد مع فقرات الاستبانة.

2.2.3. عرض و تحليل متغيرات الدراسة:

تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي لحساب المتوسط الحسابي لتحديد اتجاه إجابات عينة الدراسة من خلال الجدول التالي

الجدول رقم 03: مستوى موافقة أفراد العينة و اتجاه إجاباتهم حسب المتوسط الحسابي

المجال] 1,8 - 1]] 2,6 - 1,8]] 3,4 - 2,6]] 4,2 - 3,4]] 5 - 4,2]
الاجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة

المصدر: (بوفاتح و بلعربي، 2016، صفحة 62)

أ. نتائج تحليل عبارات آليات التدقيق الداخلي

الجدول رقم 04: الإحصاء الوصفي لإجابات عينة الدراسة على بعد آلية نظام الرقابة الداخلية

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	يتولى نظام الرقابة الداخلية في الشركة قياس كفاءة و فاعلية أداء المدقق الداخلي.	4,10	0,955
2	يعمل نظام الرقابة الداخلية على حماية أصول و ممتلكات الشركة	4,10	1,057
3	يتميز نظام الرقابة الداخلية بدقة المعلومات المحاسبية و المالية	4,18	0,903
4	يتميز نظام الرقابة الداخلية بالكفاءة في تحليل المخاطر المالية	4,08	0,971
	المجموع	4,11	0,971

المصدر: من إعداد الباحثان وفقا لنتائج برنامج التحليل الإحصائي spssv23. يشير الجدول أعلاه إلى أن اتجاهات عينة الدراسة تجاه العبارات بدرجة عالية حيث أعلى متوسط هو للعبارة 3 بمتوسط قدر ب 4,18، أي أن نظام الرقابة الداخلية يتميز بدقة المعلومات المحاسبية و المالية، في حين جاءت العبارة 4 في المرتبة الأخيرة بمتوسط قدره 4,08، في حين باقي العبارات جاءت بدرجة عالية، و هو ما عكسها المتوسط الحسابي الإجمالي لبعء آلية نظام الرقابة الداخلية ب 4,11 أي أن أفراد عينة الدراسة يوافقون بدرجة عالية أن لآلية نظام الرقابة الداخلية دور في تفعيل حوكمة الشركات

الجدول رقم 05: الإحصاء الوصفي لإجابات عينة الدراسة على بعد آلية لجنة التدقيق

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	إن تمتع أعضاء لجنة التدقيق بالاستقلالية يؤدي إلى زيادة فعالية حوكمة الشركة.	4,10	0,955
2	تؤدي الخبرة المهنية و التأهيل العلمي لأعضاء لجنة التدقيق إلى زيادة فعالية حوكمة الشركة	4,10	1,057

1,128	4,10	إن تولي لجنة التدقيق عملية إعداد و متابعة نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى زيادة فعالية حوكمة الشركة	3
1,104	4,25	تتولى لجنة التدقيق متابعة عمل المدقق الداخلي يؤدي إلى زيادة فعالية حوكمة الشركة	4
0,900	4,40	تكوين لجنة التدقيق من أعضاء غير تنفيذيين يؤدي إلى زيادة فعالية حوكمة الشركة	5
0,955	4,10	تعمل لجنة التدقيق على ضمان استقلالية المدقق و منه زيادة فعالية حوكمة الشركة	6
1,016	4,17	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثان وفقا لنتائج برنامج التحليل الإحصائي spssv23. يشير الجدول أعلاه إلى أن اتجاهات عينة الدراسة تجاه كل العبارات كانت بدرجة عالية، عكسها ذلك المتوسط الحسابي الإجمالي الذي قدر بـ 4,17 حيث جاءت في المرتبة الأولى العبارة 5 أي تكوين لجنة التدقيق من أعضاء غير تنفيذيين يؤدي إلى تفعيل حوكمة الشركات، أما باقي العبارات فكانت كلها كذلك بدرجة عالية. أي أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن آلية لجنة التدقيق دورا فعالا في تفعيل حوكمة الشركات.

الجدول رقم 06: الإحصاء الوصفي لإجابات عينة الدراسة على بعد آلية مجلس الإدارة

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	يلتزم كافة أعضاء مجلس الإدارة بميثاق أخلاقيات العمل	4,40	0,900
2	يتحمل مجلس الإدارة المسؤولية الكاملة أمام الشركة و حملة الأسهم	4,10	1,057

1,128	4,10	يتولى مجلس الإدارة الإفصاح الكامل عن نتائج الشركة	3
0,900	4,40	يلتزم مجلس الإدارة بكافة القوانين و التشريعات المحلية و الدولية	4
0,900	4,40	يصادق مجلس الإدارة على نظام الرقابة الداخلية و يتابع تنفيذه	5
0,997	4,28	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثان وفقا لنتائج برنامج التحليل الاحصائي spssv23. يشير الجدول أعلاه إلى أن اتجاهات عينة الدراسة كلها كانت بدرجة عالية و هو ما يشير إليه المتوسط الإجمالي الذي قدر بـ 4,28، حيث نالت العبارات 1، 4، 5 أعلى المتوسطات بدرجة عالية جدا. فيما نالت العبارتين 2 و 3 المرتبة الرابعة والخامسة وعموما فإن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة يصب في اتجاه الموافقة بدرجة عالية جدا. أيا لآلية مجتس الإدارة دورا فعالا في تفعيل حوكمة الشركات.

ب. نتائج تحليل عبارات تفعيل حوكمة الشركات

الجدول رقم 07: الإحصاء الوصفي لإجابات عينة الدراسة على عبارات تفعيل حوكمة الشركات

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	الرقم
0,833	4,13	تعمل الشركة على ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات	1
0,888	4,08	تعمل الشركة على ضمان حقوق المساهمين	2
0,949	4,15	تضمن الشركة المعاملة العادلة لكافة المساهمين	3
1,037	4,05	ضمان حقوق المصالح مع الشركة	4
1,008	4,10	تعمل الشركة على ضمان الإفصاح و الشفافية	5

0,639	4,55	ضمان مساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين	6
0,900	4,17	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثان وفقا لنتائج برنامج التحليل الاحصائي spssv23. يشير الجدول أعلاه إلى أن اتجاهات عينة الدراسة تجاه العبارات كانت عالية للعبارات 1، 2، 3، 4 و 5 فيما نالت العبارة 6 المرتبة الأولى و ذلك بمتوسط عالي جدا قدر بـ 4,55 أي أن أفراد عينة الدراسة يوافقون و بشدة على ضمان مساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين، و عموما فإن المحور الثاني تفعيل حوكمة الشركات كمتغير تابع ذو متوسط عالي عكسها المتوسط الإجمالي المقدر بـ 4,17.

3.3 اختبار الفرضية الرئيسية و الفرضيات التابعة لها و تحليل النتائج:

1.3.3. اختبار الفرضيات بواسطة تحليل تباين خط الانحدار:

يسمح الانحدار الخطي البسيط بمعرفة العلاقة بين المتغير المستقل و المتغير التابع و معرفة مدى تأثير كل آلية مستقلة على المتغير التابع تفعيل حوكمة الشركات. و الجدول الموالي يبين نتائج اختبار الفرضية الرئيسية و الفرضيات الفرعية.

الجدول رقم 08: نتائج اختبار الفرضية الرئيسية و الفرضيات الفرعية

المتغير التابع	أبعاد المتغير المستقل	R	R ²	F	sig	الدالة
تفعيل حوكمة الشركات	آلية نظام الرقابة الداخلية	0,333	0,111	4,734	0,036	دالة
	آلية لجنة التدقيق	0,371	0,137	6,048	0,019	دالة
	آلية مجلس الإدارة	0,382	0,146	6,483	0,015	دالة
	آليات التدقيق الداخلي	0,457	0,28	10,08	0,003	دالة

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج التحليل الاحصائي spssv23 لقد تم استخدامنا للقاعدة التالية في اختبار الفرضيات و هي قبول الفرضية الصفرية H₀ إذا كانت إحصائية فيشر F المحسوبة أقل من القيمة الجدولية و التي هي مقدرة بـ 2,87 و

القيمة المعنوية sig أكبر من 0,05، في حين ترفض الفرضية الصفرية H_0 لتقبل الفرضية البديلة H_1 إذا كانت قيمة F المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية و القيمة المعنوية sig أقل كذلك من 0,05.

أ. اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha \leq 0,05$ بين آلية نظام الرقابة الداخلية و تفعيل حوكمة الشركات

الفرضية البديلة H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha \leq 0,05$ بين آلية نظام الرقابة الداخلية و تفعيل حوكمة الشركات

من نتائج الجدول رقم 08 أظهرت نتائج التحليل الاحصائي وجود أثر ذو دلالة إحصائية لآلية نظام الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات حيث أن نسبة 11,1 من التباينات في المتغير التابع حوكمة الشركات قد تم تفسيرها. و هو ما تؤكد قيمة F المحسوبة المقدر بـ 4,734 و التي تجاوزت القيمة الجدولية المقدر بـ 2,87، و أن قيمة sig هي أقل من 0,05، و منه نرفض الفرضية H_0 و نقبل الفرضية البديلة H_1 و ذلك بارتباط موجب يقدر بـ 33,3%.

ب. اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha \leq 0,05$ بين آلية لجنة التدقيق و تفعيل حوكمة الشركات

الفرضية البديلة H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha \leq 0,05$ بين آلية لجنة التدقيق و تفعيل حوكمة الشركات.

من نتائج الجدول رقم 08 أظهرت نتائج التحليل الاحصائي كذلك وجود أثر ذو دلالة إحصائية لآلية لجنة التدقيق في تفعيل حوكمة الشركات حيث أن 13,7% من التباينات في المتغير التابع قد تم تفسيرها حيث بلغت قيمة معامل التحديد $R^2 = 0,137$ ، كما أن إحصائية F المحسوبة قدرت بـ 6,048 و التي هي أكبر من القيمة الجدولية 2,87. و أن قيمة SIG تساوي 0,019 و هي أقل من مستوى المعنوية 0,05. و بالتالي نرفض الفرضية الصفرية H_0 . و نقبل الفرضية البديلة H_1 . و ذلك بارتباط طردي و لكن ضعيف لأن نسبة الارتباط هي 37,1% لكون معامل الارتباط لهذه الآلية هو $R = 0,371$.

ج. اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $(\alpha \leq 0,05)$ بين آلية مجلس الإدارة و تفعيل حوكمة الشركات
الفرضية البديلة H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $(\alpha \leq 0,05)$ بين آلية مجلس الإدارة و تفعيل حوكمة الشركات

من نتائج اختبار تحليل الانحدار البسيط في الجدول رقم 08 أظهرت نتائج التحليل الاحصائي لوجود أثر ذو دلالة إحصائية بين آلية مجلس الإدارة و تفعيل حوكمة الشركات حيث أن 14,6% من التباينات في المتغير التابع قد تم تفسيرها لأن $R^2 = 0,146$ ، كما تؤكد قيمة sig التي تساوي 0,015 و هي أقل من 0,05 و أن قيمة F المحسوبة و التي تقدر بـ 6,483 و هي أكبر من قيمة F الجدولية (2,87) . و عليه نرفض الفرضية الصفرية H_0 و نقبل الفرضية البديلة H_1 و بارتباط طردي و لكن ضعيف قدر بـ 38,2% لأن معامل الارتباط هو 0,382.

د. اختبار الفرضية الرئيسية:

الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $(\alpha \leq 0,05)$ بين آليات التدقيق الداخلي و تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية.
الفرضية البديلة H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $(\alpha \leq 0,05)$ بين آليات التدقيق الداخلي و تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية.

امن نتائج الجدول رقم 08 أعلاه أظهر وجود تأثير و علاقة ذات دلالة إحصائية لآليات التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات.

حيث أن 20,88% من التباينات في المتغير التابع قد تم تفسيرها. عن طريق هذه الآليات الثلاثة و هو ما تؤكد قيمة F المحسوبة و التي قدرت بـ 10,008 و هي أكبر من قيمة F الجدولية (2,87) و أن قيمة sig هي أقل من 0,05 . و منه نرفض الفرضية الصفرية H_0 و نقبل الفرضية البديلة H_1 و بارتباط طردي و لكن ضعيف قدرت بنسبة 45,7% لكون قيمة $R = 0,457$. و بناء على ما سبق يمكن صياغة معادلة خط الانحدار البسيط بالاعتماد على الجدول الموالي:

الجدول رقم 09: نتائج معادلة خط الانحدار البسيط

المتغير التابع	المتغير المستقل	ثابت الانحدار a	معامل الانحدار b
تفعيل حوكمة الشركات	آليات التدقيق الداخلي	13.013	0.191

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج التحليل الإحصائي spssv23. حيث:

Y: تفعيل حوكمة الشركات X : آليات التدقيق الداخلي

$$Y = 0,191 X + 13,013$$

2.3.3. أسلوب تحليل الانحدار المتعدد و الارتباط المتعدد لمتغيرات الدراسة:

يسمح لنا تحليل الانحدار المتعدد و الارتباط المتعدد و معرفة أي من المتغيرات المستقلة له الدور الأكبر في التأثير على المتغير التابع كما يسمح لنا كذلك بثبات أو نفي الفرضية الرئيسية. والجدول الموالي يوضح تحليل الانحدار المتعدد لأبعاد المتغير المستقل و المتغير التابع.

الجدول رقم 10: تحليل الانحدار المتعدد لأبعاد المتغير المستقل و المتغير التابع

المتغير التابع	أبعاد المتغير المستقل	ثابت الانحدار b	معامل الانحدار a	R	R ²	F	sig
تفعيل حوكمة الشركات	آلية نظام الرقابة الداخلية	13,144	0,345	0,480	0,231	3.600	0,023
	آلية لجنة التدقيق		-0,054				
	آلية مجلس الإدارة		0,355				

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج التحليل الإحصائي spssv23.

من الجدول رقم 10 أعلاه لتحليل الانحدار المتعدد ثبوت وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0,05$) لكون قيمة sig قدرت بـ 0,023 و أن قيمة F المحسوبة تظهر عدم وجود فروقات معنوية لتأثير المتغيرات المستقلة الثلاثة في تفعيل حوكمة الشركات لكون قيمة F المحسوبة و التي تقدر بـ 3,600 هي أكبر من قيمة F الجدولية و التي تعادل (2,87). حيث تشير النتائج كذلك إلى أن 23,1% من التباينات في المتغير التابع قد تم تفسيرها و كذلك بارتباط طردي موجب بنسبة 48% لكون قيمة $R = 0,48$ و منه سمح تحليل الانحدار المتعدد بتأكيد رفض الفرضية الصفرية للفرضية الرئيسية و قبول الفرضية البديلة H_1 بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية

عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0,05$) بين آليات التدقيق الداخلي و تفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية. وعليه يمكن التنبؤ بتغيير المتغير التابع تفعيل حوكمة الشركات بدلالة المتغيرات المستقلة وفق معادلة الانحدار المتعدد التالية

$$\hat{Y} = 13,144 + 0,345 x_1 - 0,045 x_2 + 0,355 x_3$$

حيث:

\hat{Y} : تفعيل حوكمة الشركات، X_1 : آلية نظام الرقابة الداخلية، X_2 : آلية لجنة التدقيق، X_3 : آلية مجلس الإدارة.

و منه أثبت تحليل الانحدار المتعدد أن لآلية مجلس الإدارة الأثر و التفعيل الأكبر لحوكمة الشركات.

4. نتائج الدراسة:

كشفت الدراسة عن مجموعة من النتائج التالية:

- يهدف التدقيق الداخلي إلى ضمان جودة القوائم المالية لتكون قاعدة قرار لمستخدميها؛
- يتميز نظام الرقابة الداخلية في مؤسسات عينة الدراسة بدقة المعلومات المحاسبية و المالية و يعمل على حماية أصول و ممتلكات الشركات؛
- يساهم نظام الرقابة الداخلية كآلية تدقيق داخلي في تفعيل حوكمة الشركات و إرساء لمبادئ الحوكمة؛
- تساهم آلية لجنة التدقيق في تفعيل حوكمة الشركات. حيث تعد بمثابة حلقة الوصل بين مجلس الإدارة كهيئة تنفيذية و وظيفة التدقيق الداخلي؛
- يساهم مجلس الإدارة كآلية تدقيق داخلي بفعالية أكبر في عينة الدراسة، في عملية تفعيل حوكمة الشركات؛
- لآليات التدقيق الداخلي دورا فعلا و جوهري في تفعيل و إرساء مبادئ حوكمة الشركات.

في ضوء النتائج السابقة فإننا نقدم الاقتراحات التالية:

- العمل على التكوين المستمر للمدققين الداخليين لأجل مواكبة التطورات الحاصلة في ميدان التدقيق الداخلي و معايير التدقيق المتعلقة بحوكمة الشركات؛
- منح صلاحيات أكبر للمدققين الداخليين و ذلك للحد من حالات الفساد المالي؛

- تعزيز نظام الرقابة الداخلية بكفاءات علمية ذات تخصص و خبرة مهنية مع العمل على وضع أطر و أسس لتقويم الأداء مع ضرورة تحيينه؛
- تثمين و تحسين ميثاق الحكم الراشد عن طريق إرساء مبادئ حوكمة الشركات؛
- العمل على إنشاء لجان أخرى على غرار لجنة المكافآت و التعيينات.

5- قائمة المراجع:

- Louis, Vaurs.(2007). *Audit interne:enjeux et pratique a l'internationale*. Paris: Edition d'Organisation.
- بوفاتح، بلقاسم ؛ بلعربي، عبد القادر . (2016). التكامل بين التدقيق الخارجي والآليات الداخلية كأساس لتفعيل حوكمة المؤسسات. *مجلة الباحث الإقتصادي*. 06، 271-252.
- حميدوش، حورية. (2018). دور التدقيق الداخلي في تفعيل الحوكمة بشركات التأمين. *مجلة الإقتصاد والتنمية البشرية*. 01، 1-24.
- الوردات. خلف عبد الله. (2006). *التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية*. الأردن: الورق للنشر والتوزيع.
- مجبلي، خليصة؛ رواجي، عبد الناصر. (2016). أثر الدور الحوكمي لمجلس الإدارة عل الأداء المالي للشركات. *مجلة معارف*. 21، 426-447.
- حمدان، خولة حسين. (2015). لجنة التدقيق: التشكيل والمهام. *مجلة الكوت للعلوم الإقتصادية والإدارية*. 19، 428-459.
- جبر، شذى عبد الحسين؛ عبيد، فداء عدنان. (2019). دور حوكمة الشركات في حماية حقوق المستثمرين. *المجلة العراقية لبحوث السوق وحماية المستهلك*. 01، 141-159.
- عبد الحلیم، صفوان قصي؛ جمعة، تيسير محمد. (2016). تقويم نظام الرقابة الداخلية على وفق المعلومات المحاسبية المضللة. *مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية*. 93، 507-528.
- لشلش، عائشة؛ بوعلي، هشام. (2017). لجنة التدقيق كأحد دعائم حوكمة المؤسسات الإقتصادية الجزائرية. *مجلة البشائر الإقتصادية*. 01، 178-179.
- الطويل، عصام محمد. (2018). أثر التكامل بين تطبيق قواعد الحوكمة وجودة التدقيق في ضبط ممارسة إدارة الأرباح. *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية*. 01، 73-100.

- عبد الأمير، علي ناظم؛ علي كريم محمد. (2017). كفاءة وفاعلية نظام التدقيق الداخلي وأثره في تطبيق حوكمة الشركات. مجلة المثنى للعلوم الإدارية والإقتصادية. 04، 136-149.
- فروم، محمد الصالح. (2019). دور الآليات الداخلية للرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الإقتصادية لولاية سكيكدة. مجلة شعاع للدراسات الإقتصادية. 01، 249-268.
- الحسيني، مرتضى محمد شاني؛ السعبري، إبراهيم عبد موسى. (2017). توظيف مكونات الرقابة الداخلية لتعزيز جودة التدقيق الخارجي. مجلة جامعة بابل للعلوم المصرفية والتطبيقية. 04، 1524-1553.
- نسيم يوسف اللو، و رافي نزار جميل رفو. (2019). دور لجان التدقيق كأحد آليات حوكمة الشركات في التنبؤ بالفشل المالي للشركات. مجلة كلية الإدارة والإقتصاد للدراسات الإقتصادية، 11(1)، 420-448.