

دور آليات حوكمة الشركات في ظل العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي - دراسة ميدانية -

The role of corporate governance mechanisms in light of the complementary relationship between internal and external audit - field study--

مروة موسى¹، بلال نصيرة²

¹ مَخْبِر التَّطْبِيقَاتِ الكَمِّيَّةِ والنُّوعِيَّةِ لِلإِزْتِمَانِ الأَقْتِصَادِي والاجْتِمَاعِي والبيئي بِالمُؤَسَّسَاتِ الجَزَائِرِيَّةِ
جامعة غرداية.

جامعة الجبيلي بونعامة خميس مليانة، m.mouissi@univ-dbkm.dz

² جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، Bilal-necira@univ-eloued.dz

تاريخ الاستلام: 2021/05/12 تاريخ القبول: 2021/10/27 تاريخ النشر: 2021/12/12

ملخص:

تهدف الدراسة إلى تقديم المفاهيم المرتبطة بحوكمة الشركات ولفت الانتباه للعلاقة الثنائية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، من خلال استعراض وإبراز أهم آليات تحقيقها وهذا في الجزء النظري حيث فُمننا بالإسقاط عن طريق الدراسة الميدانية متمثلة في تقصي وُجْهات نظر لعينة مهنية وأكاديمية شملت: مُحافظي الحسابات، خُبراء محاسبين، مُحاسبين وأساتذة مُهتمين بمجال المُحاسبة والتدقيق حاولنا مُعالجة إشكالية دور التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تطبيق آليات حوكمة الشركات، تم تصميم أداة الاستبانة لجمع المعلومات، ولتحقق من ذلك استعملنا برنامج الحزم الإحصائية الشهير *spss v22* حللنا مخرجات البرنامج وتوصلنا إلى النتائج التالية:

- هُنَاكَ عَلاقَة إيجابية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، أي أن تكاملهما يُساهم في تعزيز آليات حوكمة الشركات.

- تطبيق آليات حوكمة الشركات يُحقق إدارة رشيدة فعالة تحقق مصالح جميع المتعاملين مع تلك المؤسسة. - يتمثل دور حوكمة الشركات بأنه أداة للرقابة في المؤسسات من خلال عدة آليات داخلية وخارجية.

الكلمات المفتاحية: تدقيق داخلي، تدقيق خارجي، لجان التدقيق، آليات حوكمة الشركات.

تصنيفات JEL: G28، M42، M48.

Abstract:

The study aims to present the concepts related to corporate governance and relationship between internal auditing and external auditing, by the most important mechanisms for their realization. Accountants, accountants and professors interested in the field of accounting and auditing. We tried to address the problem of the role of integration between internal audit and external audit in the application of corporate governance mechanisms. The questionnaire tool was designed to collect information, and to verify this, we used the famous spss v 22. We analyzed outputs of the program and reached the results:

- There is a positive relationship between internal and external audit, meaning the mechanisms of corporate governance.
- The application of corporate governance mechanisms to achieve effective rational management that achieves the interests of all those dealing with that institution.
- The role of corporate governance is a tool for monitoring in institutions several internal and external mechanisms.

Keywords: Internal audit, external audit, corporate governance mechanisms, audit committees.

Jel Classification Codes:G28 ,M42 ,M48.

المؤلف(ة) المرسل(ة): مروة مويسي، الإيميل: marouaquine@gmail.com

1. مقدمة:

ظهور مُصطلح حوكمة الشركات كثمرة زاد في أهمية الدور الذي تلعبه وظيفة التدقيق بشقيه داخلي أم خارجي، التدقيق الداخلي وحده لا يكفي فهو بحاجة إلى التدقيق الخارجي والعكس صحيح، المدقق الخارجي قد لا يكتشف أخطاء أو غش نظام الرقابة الداخلي في الوقت المناسب لذا يلجأ إلى تقرير التدقيق الداخلي، إلا أن استقلالية وحيادة المدقق الخارجي تُساعده في إبداء رايه بكل شفافية ومصداقية وموضوعية كما تُساعده على أداء عمله بكل جديّة وبدون حيازة، تدور فكرة الدراسة حول آليات حوكمة الشركات وعلاقة التدقيق الداخلي بالتدقيق الخارجي فالتقارير التي يُقدمها مدققين داخلي وخارجي تضمن إبداء رايه الفني والمحايد عن مدى ملاءمة وصحة القوائم المالية تضمن الشفافية والإفصاح مما يعزز تطبيق آليات حوكمة الشركات .

1.1 الإشكالية الرئيسية:

ما هو دور آليات حوكمة الشركات وإلى أي مدى يُساهم التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحقيقها؟

2.1 الأسئلة الفرعية:

- هل يُوجد فروق ذات دلالة إحصائية للعوامل الديمغرافية للعينة محل الدراسة؟
- هل يُوجد علاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وكيف تؤثر في حوكمة الشركات؟

○

3.1 الفرضيات الفرعية:

الفرضية الأولى: H_0 لا تُوجد فروق ذات دلالة إحصائية للعوامل الديمغرافية للعينة المبحوثة (السن، الجنس، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي) عند مُستوى معنوية 0.05.

H_1 توجد فروق ذات دلالة إحصائية للعوامل الديمغرافية للعينة المبحوثة (السن، الجنس، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي) عند مُستوى معنوية 0.05.

الفرضية الثانية: H_0 لا يُوجد ارتباط طردي قوي بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات عند مُستوى معنوية 0.05.

H_1 هناك ارتباط طردي قوي بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات عند مُستوى معنوية 0.05.

الفرضية الثالثة: H_0 لا يُوجد هناك ارتباط طردي قوي بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات عند مُستوى معنوية 0.05.

H_1 هناك ارتباط طردي قوي بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات عند مُستوى معنوية 0.05.

الفرضية الرابعة: H_0 لا يُوجد هناك ارتباط طردي قوي بين التدقيق المحاسبي ودوره في تفعيل حوكمة الشركات عند مُستوى معنوية 0.05.

H_1 هناك ارتباط طردي قوي بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تفعيل حوكمة الشركات عند مُستوى معنوية 0.05.

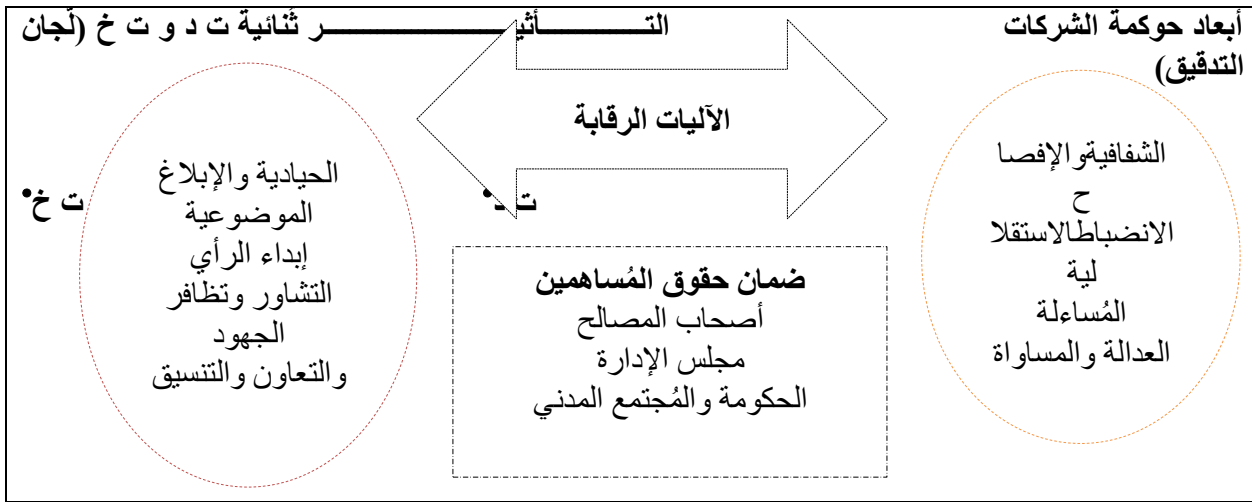
4.1 أهمية وأهداف الدراسة:

- لفت انتباه المؤسسات لضرورة تطبيق آليات حوكمة الشركات مع التركيز على دور تكامل التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحقيق هذه العلاقة.
- ربط الفجوة بين التدقيق الداخلي و الخارجي مما يُجبر المدقق الخارجي العمل والتنسيق مع المدقق الداخلي.
- التعرف على آليات حوكمة الشركات.
- بيان فوائد التكامل بين تقارير المدقق الداخلي و الخارجي وتأثيره على حوكمة الشركات.

○ الهدف من الدراسة هو إجراء تحليل علمي ومنهجي للدراسة والتوصل إلى نتائج وتوصيات يُمكن تعميمها.

5.1 أنموذج الدراسة:

الشكل رقم (1) يوضح مُتغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على الدراسات السابقة.

6.1 منهج الدراسة: قصد الدراسة سيتم الاعتماد على المنهج المسحي الوصفي (الجانب النظري)، من خلال المسح النظري والدراسات السابقة وتتمثل في أمهات الكتب، الأطروحات، رسائل الماجستير، القوانين، ومواقع الإلكترونية وغيرها من المراجع التي تناولت موضوع مشابه، إضافة إلى المنهج الاستقرائي وذلك في (الدراسة الميدانية) من خلال تصميم أداة الاستبانة لتقصي وجهة نظر أكاديمية ومهنية على حد سواء، وإجراء مقابلة مع الأطراف ذوي العلاقة ومقارنتها للحصول على النتائج يُمكن تعميمها.

• تد يُشير الاختصار إلى التدقيق الداخلي.
• تد يُشير الاختصار إلى التدقيق الخارجي.

7.1 حدود الدراسة: في الجانب النظري تم تحديد آليات حوكمة الشركات والتدقيق الداخلي والخارجي، أما الجانب التطبيقي فقد تم تقصي وُجّهات نظر عينة من الأكاديميين والمهنيين.

8.1 التعريفات الإجرائية:

التدقيق الداخلي: يمكن تعريفه بأنه نشاط كغيره من نشاطات أخرى داخل المؤسسة، يهدف إلى مراجعة وتقييم نظام المحاسبة ومختلف العمليات التي قامت بها المؤسسة، كما يخدم جميع مستويات الإدارة، ويتعلق الأمر بقياس الكفاءة التي تتناسب مع مصلحة المؤسسة. (Jean , 2012, p. 12)

التدقيق الخارجي: عرف الاتحاد الأوروبي للخبراء المحاسبين الاقتصاديين والماليين التدقيق الخارجي بأنه "Union EdECE et UEC" مدى قدرة المدقق الخارجي على إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صدق وصحة الوضعية المالية للمؤسسة عند تاريخ إعدادها للقوائم المالية الختامية، مع التأكد من مدى احترام المؤسسة للقوانين والقواعد المنصوص عليها في البلد الذي تنشط فيه". (Bernard , 1991, p. 28)

لجان التدقيق: هو لجنة فرعية تنبثق من مجلس إدارة المؤسسة المساهمة، تتكون من بعض أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين أهدافه تنسيق بين التنفيذية للمؤسسة مُدققي الحسابات الخارجيين ومُديري المؤسسات التي يتم تدقيق حساباتها الدور الرئيسي للجنة التدقيق الإشراف العام على إعداد القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية بهدف التأكد من جودة القوائم المالية للمؤسسة، مُطابقتها للشروط والمعايير المطلوبة، المساعدة في منع الإدارة التنفيذية من تجاوز أنظمة المؤسسة وارتكاب الغش، والتحايل ظهر بالولايات المتحدة الأمريكية أواخر السبعينيات من القرن السابق، بسبب جهود لجان المنبثقة عن New York Stock Exchange Commission SEC and Exchange Commission أبرز اللجان التي قامت بتقديم توصيات حول الموضوع لجنة كوهين Treadway ولجنة تريبوي، مع ظهور عدد من حالات إفلاس المؤسسات وما نتج عن ذلك من مُساءلة لمُدققي الحسابات على التقصير في أداء مسؤولياتهم المهنية تم تطبيق قانون 2002 Oxley Act Sarbanes مما أضاف أدوار جديدة ومُهمة له في مجال حوكمة الشركات أو تحكم مؤسسي، خاصةً فيما يتعلق بتعيين مُدققي الحسابات الخارجيين وتحديد أتعابهم، مما يؤدي إلى زيادة استقلالية مدقق الحسابات الخارجي، الجهة التي تعينه وتحدد أتعابه ليست هي ذات الجهة التي يدقق قوائمها مالية فأعضاء لجان التدقيق ليس ضمن أعضاء الإدارة التنفيذية للمؤسسة أما بريطانيا بدأ ظهور لجان التدقيق على نطاق واسع بداية التسعينيات من القرن السابق. (مضر ، 2007، صفحة 363)

حوكمة الشركات: الحكم الراشد أو تحكم مؤسسي يعود ظهور هذا المصطلح لنظرية الوكالة اقترن بظهورها أولاً للأمريكيين Means and Berie سنة 1932 اللذان تطرقا لمفهوم حوكمة في كتابهما الشركة الحديثة والملكية الخاصة الذي يعني أداء شركات حديثة والاستخدام الفعال للموارد فضلاً على القضايا المرتبطة بفصل الملكية عن الإدارة. (علاء فرحان ، 2011، صفحة 400)

2. الأدبيات النظرية والدراسات السابقة.

تُعتبر دراسة موضوع آليات حوكمة الشركات، التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من أهم المواضيع التي تشغل الباحثين والمهتمين، خصوصاً مع انتشار فضائح المؤسسات العالمية عبر وسائل الإعلام وارتفاع عدد قضايا الغش والتلاعب بالمحاكم الدولية.

1.2 آليات الرقابة الداخلية لحوكمة الشركات ودور لجان التدقيق في تحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي.

مُخرجات النظام المحاسبي هي مُدخلات التدقيق ومُخرجاته عبارة عن تقارير، يتم تطبيق مفهوم الحوكمة خلال مجموعة من الآليات الرقابية صُنفت إلى آليات رقابية داخلية وخارجية هُناك علاقة ارتباط متينة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، فعمل المدقق الداخلي هو مُكمل ومُتمم لعمل المدقق الخارجي وليس بديلاً له. (المدهون، 2011، صفحة 110) زاد الاهتمام بدور لجان التدقيق في تحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي مع المُتطلبات الجديدة التي فرضتها بعض القوانين في المؤسسات، (حماد، 2008، صفحة 45) لجنة التدقيق وُجدت لتكون قناة اتصال بين إدارة المؤسسة مع المدقق الخارجي تدعم استقلاليتها إلا أن الحاجة لزيادة نشاطات الرقابة على إدارة المؤسسات وكنتيجة لتزايد التوصيات الصادرة عن الجمعيات المهنية أدى إلى توسيع دور لجان التدقيق وزيادة المسؤوليات على عاتقها أما تقييم نظم الرقابة الداخلية ومُتابعتها فحص السياسات المحاسبية المطبقة وتقييم التقارير والقوائم المالية، يرى متولي تعيين المدققين الخارجيين أو تغييرهم وتحديد أتعابهم بواسطة لجنة التدقيق المستقلة عن إدارة المؤسسة يدعم استقلال المدققين الخارجيين بدرجة أكبر مما يعزز الثقة في القوائم المالية ويمكن تحقيق ذلك عن طريق:

- تأييد المدققين في التقرير عن أوجه القصور الجوهرية.
- تدعيم استقلال المراجع الخارجي.
- تقوية الاتصالات بين المدقق الخارجي وبين مجلس الإدارة.
- ترشيح المدقق الخارجي والمشاركة في استبداله.
- مناقشة التعديلات الجوهرية الناتجة عن عملية التدقيق.

- المشاركة في تحديد الأتعاب.

- فحص نطاق التدقيق وبرنامجه خطة التدقيق (الغنودي، 2011، صفحة 69)

2.2 آليات الرقابة الخارجية لحوكمة الشركات:

آليات حوكمة الشركات الخارجية بالرقابة التي يُمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على المؤسسة والضغط التي تُمارسها المنظمات الدولية المهمة بهذا الموضوع يشكل هذا المصدر أحد المصادر الكبرى المولدة للضغط هائل بغية تطبيق قواعد الحوكمة، دور المدقق الخارجي فعال بمجال حوكمة الشركات فهو يحد من التعارض الملاك وإدارة المؤسسة كما أنه يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية فممارسة التدقيق الخارجي باستقلالية وحيادية دون ضغوط من أهم الوسائل ضمان جودة المعلومة المالية تتضمنها القوائم المالية المنشورة حيثُ يسمح بتخفيض تكاليف العمليات وعدم تماثل المعلومات بين مختلف الأطراف ذات العلاقة تقليل خطر الأخطاء التي قد تتضمنها القوائم المالية. (عبدي، 2009، صفحة 72)

الطرق والواجبات والمسؤولية الملقاة على عاتق مُدقق الحسابات الخارجي آليات مهمة لها مساهمة إيجابية في دعم دور الحوكمي الإيجابي لعملية التدقيق ولا يمكن تحقيق هذا الدور ما لم يكن هناك مُدقق حسابات مُقتنعاً بدور حوكمة الشركات مُرتبط باستعداده وقدرته إلى إثراء الممارسة المهنية العملية وإثبات أن للتدقيق دور حوكمي لا غنى له لأصحاب المصلحة بالمؤسسات ويمكن أن يتحقق هذا الدور بفضل جهود مُدقق الحسابات وحرصه على الارتقاء بجودة التدقيق وتفعيل المساءلة المهنية للمدقق حرصت معايير التدقيق الدوليّة الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC إلى رفع مُستويات أداء المهني للمدقق الحسابات الخارجي حيثُ يترتب على التزامه بهذه المستويات ارتفاع جودة أداءه لمهنته. (الشواورة، 2009، صفحة 100)

3.2 الدراسات السابقة:

1.3.2 الدراسة الأولى: (أبو سرعة ، 2010، صفحة 1) تناول الباحث دراسة التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية KPMG مجني وحازم حسن وشركائهم محاسبون قانونيون وإدارة المراجعة الداخلية ببنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية، باعتبارها من المؤسسات النموذجية والرائدة في مجال عملها باليمن والمشهورتين على المستوى المحلي والخارجي، و كنموذجين مثاليين لتطبيق دراسة الحالة العملية عليهما حيث قام بدراسة وتحليل مستوى التكامل بين هاتين الجهتين أثناء تنفيذها لمهامها، كون شركة KPMC مجني وحازم حسن وشركاهم هي التي تتولى أعمال المراجعة الخارجية للبنك. وخلصت الدراسة إلى:

- شركة KPMC مجني وحازم حسن وشركائهم محاسبون قانونيون هي الشركة الأولى المتميزة في أعمال، فهي تقدم خدماتها لنسبة كبيرة من الشركات العاملة

باليمن، ومنها بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار حيث تم التعاقد مع الشركة لتتولى أعمال المراجعة الخارجية للبنك، حرصاً من أصحاب البنك على استمرار البنك في نجاحه ومواجهته للمنافسة الصعبة مع البنوك الأخرى العاملة في مجال العمل المصرفي باليمن وذلك لما تتمتع الشركة به من تأهيل وخبرة عالية في مجال المراجعة، كونها فرع لشركة KPMC العالمية إحدى الشركات الأربع الماسكة لزمّام المحاسبة والمراجعة بالعالم.

2.3.2 الدراسة الثانية: (ذبيات و باسل خالد شناق، 2006، صفحة 305) تقييم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610) دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين في الأردن، مجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 2، العدد 2، استهدفت هذه الدراسة إلى توضيح مدى الاختلاف في تطبيق المعيار باختلاف العوامل الشخصية المتعلقة بالمدققين الخارجيين من حيث المؤهل العلمي والتخصص وعدد سنوات الخبرة في التدقيق، توصلت الدراسة إلى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء كل من المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين حول مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم 610، حيث كانت آراء المدققين الخارجيين تشير إلى وجود تطبيق للمعيار بدرجة أعلى من المتوسط، بينما كانت آراء المدققين الداخليين إلى وجود تطبيق للمعيار أقل من المتوسط.

3. الدراسة الميدانية.

تُعد الدراسة الميدانية في أي بحث علمي جوهره كما تُعد من أهم الطرق والوسائل التي يستخدمها الباحث بُغية معرفة الإجابة وتحليل ومناقشة الإستبانة وذلك للخروج بنتائج يُمكن تعميمها، كما يُساهم في التعرف على طبيعة العلاقات بين مُتغيرات دراسته التابعة والمستقلة، من خلال اختبار الفرضيات واستخلاص النتائج وقيل الخوض في تفاصيل هذه الدراسة علينا أولاً تحديد وتوضيح الخطوط العريضة التي انطلقت منها هذه الدراسة الميدانية بالإضافة إلى بيان طبيعة ونوع أداة الدراسة.

1.3 الإطار المنهجي للدراسة الميدانية.

بُغية الوصول إلى نتائج موضوعية وتحقيق الأهداف المرجوة، كان لا بد من وضع منهجية للدراسة الميدانية.

باستخدام البرنامج الإحصائي الشهير Sciences Statistical Package For Social SPSS الإصدار 22 للتحقق من مدى تأثير تكامل التدقيق الداخلي والخارجي على قيمة المؤسسة، وفي سبيل ذلك تم الاستعانة بمجموعة الأساليب الإحصائية للمساعدة على التحليل أهمها:

✧ أساليب الإحصاء الوصفي :

استعملنا هذه الأساليب الإحصائية بهدف تحديد اتجاهات آراء عينة الدراسة من أجل المقارنة والتحليل واستخلاص النتائج، أهم أساليب الإحصاء الوصفي التي تم الإستعانة بها في هذه الدراسة: أسلوب التكرارات، أسلوب النسب المئوية، أسلوب المُتوسطات الحسابية، أسلوب الانحرافات المعيارية.

✧ مُعامل ألفا كرونباخ: (Cronbach's Alpha)

يُعتبر مؤشر يقيس درجة ثبات وصدق أداة الدراسة الميدانية (الاستبانة)، يأخذ هذا المؤشر قيمة تتراوح بين (0 و 1) وفي حالة عدم وجود ثبات للبيانات المستخرجة من الاستمارات الموزعة على أفراد عينة الدراسة، قيمته تُؤول إلى الصفر (0) وفي الحالة العكسية فإن قيمته تُؤول إلى الواحد (1)، وبصفة عامة إذا ساوت قيمة هذا المؤشر 60% (0.6) أو أكثر يُمكن الحكم بالصدق والثبات على أداة الدراسة.

✧ اختبار فرضيات الدراسة:

اعتمدنا في اختبار الفرضيات على الاختبار الاحصائي ذو الحدين (Test Binomial) المُناسب لاختبار البيانات التي لا تتبع التوزيع الطبيعي، كما هو الحال بالنسبة لهذه الدراسة.

2.3 عينة الدراسة: قُمنّا بتوزيع 60 استمارة شملت مُحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والأكاديميين، والمدققين الداخليين بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية. بلغ العدد الإجمالي للاستمارات الموزعة 60 استمارة، منها 50 استمارة مُسترجعة أي بنسبة 83.3% من حجم العينة المُختارة، في حين لم يتم استرجاع 10 استمارات أي بنسبة 16.6% منها 05 استمارات غير صالحة من مجموع الاستمارات الموزعة بنسبة 8.3%، وبذلك يكون عدد الاستمارات التي أُجريت عليها الدراسة 45 استمارة. الجدول رقم 1: يوضح تصنيف استمارات الاستبانة الموزعة.

المجموع		البيان
النسبة	العدد	
100%	60	عدد استمارات الإستبانة الموزعة
83.3%	50	عدد استمارات الاستبانة المسترجعة
16.6%	10	عدد استمارات الإستبانة الغير مُسترجعة
8.3%	05	عدد استمارات الغير قابلة للمعالجة
75%	45	عدد استمارات الاستبانة المسترجعة والقابلة للمعالجة

المصدر : من إعداد الباحثان بالاعتماد على الاستبانة.

3.3 هيكل الاستبيان: تضمنت استمارة الاستبيان 20 عبارة بوبت في ثلاث محاور رئيسية وهي:

المحور الأول: يتضمن 05 عبارات الغرض منها جمع البيانات ومعلومات تخص أفراد العينة المستجوبة.

المحور الثاني: يتضمن 10 عبارات حول آليات حوكمة الشركات، وتم تبويبها إلى ما يلي:

البعد الأول: يتضمن 05 عبارات حول التدقيق الداخلي.

البعد الثاني: يتضمن 05 عبارات حول التدقيق الخارجي.

المحور الثالث: يتضمن 05 عبارات حول حوكمة الشركات.

4.3 مناقشة و تحليل النتائج.

1.4.3 معالجة الاستبيان: تم في هذه الخطوة فرز وتحليل إجابيات أفراد العينة باستخدام برنامج (Spss 22 v)، الذي يُتيح جُملة من الأساليب الإحصائية المساعدة، منها التكرارات والنسب المئوية، والمتوسطات والانحرافات المعيارية، مُعامل ألفا كرو نباخ لإختبار ثبات وصدق الاستبيان، ومُعامل الارتباط بيرسون لتحديد صحة الفرضيات، ولتحديد درجة الموافقة المتعلقة بمحاور الدراسة المعبر عنها في أجزاء الاستمارة، تمّ الاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي وهذا ما يُمكن توضيحه من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 2: يُمثل سلم ليكارت الخماسي لتحديد الإجابات.

الإجابة	مُوافق تمامًا	مُوافق	مُحايد	غير مُوافق	غير مُوافق تمامًا
الترميز	5	4	3	2	1
المتوسط المرجح	5-4.4	4.3-3.5	3.4-2.6	2.59-1.8	1.79-1

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج Spss v 22.

تمّ حساب الحُدود الدنيا والقصوى للفئات عن طريق حساب المدى (5-1) / 5 يساوي 0.8 وهو يمثل الطول الفعلي لكلّ مجال مُوافقة.

2.4.3 صدق وثبات الاستبيان: سوف يتمّ الاعتماد على مُعامل الثبات (ألفا كرو نباخ)، وكذلك معامل الصدق الذي يتمّ الحصول عليه من خلال حساب جذر مُعامل الثبات. بعد تفريغ الإجابات المتحصل عليها في برنامج (spssv22)، فُمنّا بحساب مُعامل ألفا كرو نباخ، وجاءت النتائج على النحو التالي:

الجدول رقم 3: مُعاملات ثبات وصدق الدراسة.

محاور الاستبيان	عدد العبارات	مُعامل الثبات	مُعامل الصدق
-----------------	--------------	---------------	--------------

0.874	0.764	10	المحور الثاني: آليات حوكمة الشركات. البعد الأول: التدقيق الداخلي. البعد الثاني: التدقيق الخارجي.
0.843	0.712	05	
0.806	0.651	05	
0.924	0.854	05	المحور الثالث: حوكمة الشركات.
0.863	0.745	15	الاستبيان ككل

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج Spss v 22.

من خلال نتائج الجدول رقم (3)، تبين أن أداة الدراسة تتميز بالثبات والصدق، بحيث بلغت قيمة الفا كرو نباخ 0.745، وهي قيمة تفوق القيمة المعيارية 0.6، كما بلغت قيمة معامل الصدق 0.863.

3.4.3 الخصائص الديمغرافية: سوف يتم التطرق للخصائص الديمغرافية للعينة التي شاركت في الإجابة على الاستبيان من خلال نوع الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية، الوظيفة.

الجدول رقم 4: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة.

النسبة المئوية	التكرار	الخصائص الديمغرافية	
67%	30	ذكر	الجنس
33%	15	أنثى	
100%	45	المجموع	
26%	12	أقل من 30 سنة	العمر
66%	30	من 30 الى 50 سنة	
8%	03	أكثر من 50 سنة	
100%	45	المجموع	
28%	13	ليسانس	المؤهل العلمي
23%	10	ماستر	
26%	12	ماجستير	
23%	10	دكتوراه	
100%	45	المجموع	

الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	25	55%
	من 5 إلى 15 سنة	14	31%
	أكثر من 15 سنة	06	14%
	المجموع	45	100%
الوظيفة	محافظ حسابات	14	31%
	خبير محاسبي	05	12%
	أكاديمي	12	26%
	مدقق داخلي	14	31%
	المجموع	45	100%

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج Spss v 22.

- ◀ الجنس: يتضح من خلال البيانات السابقة أن نسبة مشاركة الذكور في الاستبيان أكثر من الإناث كونهم يمثلون 67%، بينما يمثل الإناث 33%.
- ◀ العمر: يتضح من خلال البيانات السابقة أن نسبة المشاركين بالاستبيان تتمركز بالفئة الثانية (من 30 إلى 50 سنة) بنسبة 66% لتليها الفئة الأولى (أقل من 30 سنة) بنسبة 26% وفي الأخير نجد الفئة الثالثة (أكثر من 50 سنة) بنسبة 8%.
- ◀ المؤهل العلمي: يتضح من خلال البيانات السابقة أن غالبية المستجوبين هم من حملة شهادة ليسانس بنسبة 28% وتليها حملة ماجستير بنسبة 26%، وفي الأخير حملة الماستر بنسبة 23% والدكتوراه بنسبة 23%.
- ◀ الخبرة المهنية: يتضح لنا من خلال البيانات السابقة أن غالبية المستجوبين تتمركز خبرتهم عند الفئة الأولى (أقل من 5 سنوات) بنسبة 55%، تليها الفئة الثانية (من 5 إلى 15 سنة) بنسبة 31%، وفي الأخير نجد الفئة الثالثة (أكثر من 15 سنة) بنسبة 14%.
- ◀ الوظيفة: يتضح من خلال البيانات السابقة أن غالبية المستجوبين هم من فئة محافظي الحسابات والمدققين الداخليين بنسبة 31%، تليها فئة الأكاديميين بنسبة 26%، وأخيراً فئة الخبراء المحاسبين بنسبة 12%.
- من خلال تحليل نتائج الخصائص الديمغرافية للمستجوبين نقول بأن هناك ارتباط طردي قوي للعوامل الديمغرافية للعينة المبحوثة عند مستوى معنوية 0.05، ومنه نقبل الفرضية البديلة (H1) ونرفض الفرضية الصفرية (H0).
- 5.3 تحليل اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة.

قام الباحثان بتحليل وصفي لكامل إجابات أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات الإستبيان المُقدم لأفراد عينة الدراسة، من خلال حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة لوحدها.

1.5.3. تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة على المحور الثاني الخاص بالتدقيق الداخلي، يتم ذلك من تحليل كل عبارات الأبعاد الخاصة بهذا المحور كما يلي:

تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة على بعد التدقيق الداخلي: تم إعداد الجدول التالي لتحليل بعد التدقيق الداخلي.

الجدول رقم 5: تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة لبعده التدقيق الداخلي.

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	الرقم
مُوافق	0.756	3.765	يقيم نظام الرقابة الداخلية أداء المدقق الداخلي للمؤسسة.	01
مُوافق	0.566	3.566	يقوم المدققون الداخليون بعمل دورات تكوينية لتطوير نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.	02
مُوافق	0.533	3.833	الإفصاح والشفافية من طرف المدقق الداخلي يحمي المؤسسة من الانهيارات المالية.	03
مُوافق	0.405	3.574	يفصح المدقق الداخلي عن أهداف المؤسسة وخططها المستقبلية.	04
مُوافق	0.741	4.265	يعمل مبدأ الإفصاح والشفافية من طرف المدقق الداخلي على جلب المستثمرين بشكل أكبر.	05
مُوافق	0.600	3.617	كل فقرات بعد التدقيق الداخلي.	

المصدر: من إعداد الباحثان وفقاً لنتائج الاستبيان ومخرجات برنامج Spss v 22.

من خلال الجدول رقم (05) نجد الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول البعد الأول للتدقيق المحاسبي، هي مُوافق حيثُ فُدرت قيمة المتوسط الحسابي الكلي 3.617 وهي تقع في المجال الرابع (3.5-4.3) وبانحراف معياري يقدر بـ 0.600، وهذه النتائج توضح الأهمية الكبيرة للتدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات.

تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة على بُعد التدقيق الخارجي: تم إعداد الجدول التالي لتحليل بُعد التدقيق الخارجي.

الجدول رقم 6: تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة لبعده التدقيق الخارجي.

دور آليات حوكمة الشركات في ظل العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي -
دراسة ميدانية-

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	الرقم
مُوافق	0.641	3.488	حفظ الأسرار ونيل الثقة من مميزات المدققين الخارجيين.	06
مُوافق	0.826	4.055	يجب على المدقق الخارجي أثناء تأدية مهامه أن يتصف بالنزاهة والشفافية.	07
مُوافق	1.054	3.521	يراعي المدقق الخارجي بعدم القيام بأي عمل يسيء لسمعة مهنة التدقيق وسمعة زملائه المدققين.	08
مُوافق	0.985	3.911	يجب أن لا يكون للمدقق الخارجي مصالح مالية مباشرة مع الزبون، ويحصل على أتعابه وفقاً لسلم محدد.	09
مُوافق	0.839	3.877	تدريب المتربصين بالمتابعة والإشراف السليم من مسؤوليات المدققين الخارجيين.	10
مُوافق	0.869	3.891	كل فقرات بعد التدقيق الخارجي.	

المصدر: من إعداد الباحثين وفقاً لنتائج الاستبيان ومخرجات برنامج (Spss v22).

من خلال الجدول رقم (06) نجد الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول البعد الثاني للتدقيق الخارجي، هي مُوافق حيثُ فُدرت قيمة المتوسط الحسابي الكلي 3.891 وهي تقع في المجال الرابع (3.5-4.3) وبانحراف معياري يقدر بـ 0.869، وهذه النتائج توضح بدقة أهمية التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات.

2.5.3 تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة على المحور الثالث الخاص بحوكمة الشركات: الجدول التالي يبين تحليل المحور الخاص بحوكمة الشركات كما يلي:

الجدول رقم 7: تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة لمحور حوكمة الشركات.

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	الرقم
مُوافق	0.512	3.566	المؤسسات تقوم بإعداد دليل مُفصل ودقيق على حوكمة الشركات.	11
مُوافق	0.590	3.455	المؤسسات تنشر دليلها حول حوكمة الشركات بالمواقع الالكترونية من أجل الاطلاع عليه من طرف الجمهور.	12
مُوافق	0.624	3.400	تقوم المؤسسة بتحسس العاملين بأهمية حوكمة الشركات.	13
مُوافق	0.422	3.652	يتم إعداد تقارير دورية عن مدى التزام إدارة المؤسسة بتطبيق حوكمة الشركات.	14
مُوافق	0.523	3.610	وجود هيكل تنظيمي بالمؤسسة يُساهم في	15

			تطوير حوكمة الشركة من خلال تحديد المسؤوليات والصلاحيات.
مُوافق	0.534	3.588	كل فقرات بعد حوكمة الشركات.

المصدر: من إعداد الباحثان وفقاً لنتائج الاستبيان ومخرجات برنامج Spss v 22.

من خلال الجدول رقم (07) نجد الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول المحور الخاص بحوكمة الشركات، هي مُوافق حيثُ قُدرت قيمة المتوسط الحسابي الكلي 3.588 وهي تقع في المجال الرابع (3.5-4.3) وبانحراف معياري يقدر بـ 0.534.

6.3 تحليل و اختبار الفرضيات: من خلال هذا العنصر سوف نقوم باختبار فرضيات الدراسة الموضوعية والإجابة على الإشكالية المطروحة.

1.6.3 إختبار طبيعة التوزيع لمتغيرات الدراسة: الجدول في الأسفل يُبين اختبار طبيعة التوزيع لمتغيرات الدراسة بواسطة اختبار Kolmogorov-Smirnov.

الجدول رقم 8: اختبار طبيعة التوزيع بواسطة Kolmogorov-Smirnov.

Sig	محاور الدراسة
0.09	المحور الثاني: التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي (المستقل).
0.08	المحور الثالث: آليات حوكمة الشركات (التابع).

المصدر: من إعداد الباحثان وفقاً لنتائج الاستبيان ومخرجات برنامج Spss v 22.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة Sig أكبر تمامًا من 0.05 وهذا يدل على أن محاور الدراسة والاستبيان ككل يتبع التوزيع الطبيعي.

2.6.3 إختبار فرضيات الدراسة: بعد تأكيد نتائج اختبار التوزيع، تبين أن محاور الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي وعليه فإن الاختبارات التي سوف تطبق لاختبار فرضيات الدراسة هي الاختبارات المعلمية.

الجدول رقم 9: اختبار فرضيات الدراسة.

الدلالة الاحصائية Sig	مُعامل الارتباط Pearson	فرضيات الدراسة
0.01	0.731	الفرضية الأولى
0.02	0.733	الفرضية الثانية
0.01	0.745	الفرضية الثالثة

المصدر: من إعداد الباحثان وفقاً لنتائج الاستبيان ومخرجات برنامج Spss v 22.

الفرضية الأولى: نلاحظ من الجدول أن الدلالة الإحصائية Sig أقل من مستوى المعنوية (0.05)، وعليه نقول أن هناك ارتباط دال إحصائياً بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، ومن خلال قيمة الارتباط التي تقدر بـ (0.731) نقول بأن هناك ارتباط طردي قوي بين التدقيق الداخلي و حوكمة الشركات، ومنه نقبل الفرضية البديلة (H1) ونرفض الفرضية الصفرية (H0).

الفرضية الثانية: نلاحظ من الجدول أن الدلالة الإحصائية Sig أقل من مستوى المعنوية (0.05)، وعليه نقول أن هناك ارتباط دال إحصائياً بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات، ومن خلال قيمة الارتباط التي تقدر بـ (0.733) نقول بأن هناك ارتباط طردي قوي بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات، ومنه نقبل الفرضية البديلة (H1) ونرفض الفرضية الصفرية (H0).

الفرضية الثالثة: نلاحظ من الجدول أن الدلالة الإحصائية Sig أقل من مستوى المعنوية (0.05)، وعليه نقول أن هناك ارتباط دال إحصائياً بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، ومن خلال قيمة الارتباط التي تقدر بـ (0.745) نقول بأن هناك ارتباط طردي قوي بين التدقيق الداخلي ودوره في تفعيل حوكمة الشركات، ومنه نقبل الفرضية البديلة (H1) ونرفض الفرضية الصفرية (H0).

4. خاتمة:

أخذت مهنة التدقيق سواءً داخلي وخارجي حيزاً كبيراً من الاهتمام في وقتنا الحاضر، نظراً لما لها من أدوار على عدة مستويات، وأكبر دليل على ذلك الانهيارات والفضائح المالية التي أثرت سلباً على الاقتصاد، ظهرت حوكمة الشركات التي كان لها الفضل في الحد وتخفيض مثل هكذا أزمات من أبرز آلياتها الإفصاح والشفافية، توصلت الدراسة إلى نتائج نظرية وأخرى ميدانية يمكن إجمالها في:

1.4 النتائج النظرية: تتمثل النتائج النظرية التي توصلت إليها الدراسة:

❖ هناك علاقة إيجابية بين وظيفة التدقيق الداخلي ومهنة التدقيق الخارجي، حيث يوجد العديد من أوجه التشابه الرئيسية بين المدقق الداخلي والخارجي، يجب أن يتمتع كلاهما بالكفاءة المهنية كمُدققين، وأن يقوموا بعمليات التدقيق على نحو موضوعي في كافة مراحل عملية التدقيق وعند التقرير عن النتائج، حيث تعتبر استقلالية المدقق من أهم الخصائص التي يجب توافرها سواءً المدقق الداخلي أو الخارجي.

- ❖ حوكمة الشركات واحدة من الآليات التي أصبح من الضروري تطبيقها في معظم المؤسسات الحكومية كانت أم خاصة بهدف تحقيق إدارة رشيدة فعالة تُحقق مصالح جميع المتعاملين مع تلك المؤسسة.
- ❖ يُساهم تطبيق آليات حوكمة الشركات في ضمان الاستغلال الأمثل للموارد المؤسسات بما يخدم مصالح جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة (موردون، ضرائب، مساهمون وغيرهم) بطريقة عادلة وصادقة.
- ❖ تلعب آليات حوكمة الشركات و مهنة التدقيق الخارجي مع مهمة التدقيق الداخلي دور أساسي في تحسين وتلميع سمعة وصورة المؤسسات مما يسمح بجذب مستثمرين داخليين وخارجيين ويزيد من المنافسة.

2.4 النتائج التطبيقية: لقد توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- ◀ توجد علاقة ارتباط قوية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي فهي من آليات حوكمة الشركات، أي أن تكاملهما يُساهم في تفعيل آليات حوكمة الشركات.
- ◀ هناك محدودية نسبية في تطبيق حوكمة الشركات حسب وجهة نظر بعض المستجوبين.
- ◀ تمثل حوكمة الشركات أداة فعالة للرقابة في المؤسسات من خلال عدة آليات داخلية وخارجية.
- ◀ تُعتبر لجان التدقيق أهم آلية للحوكمة لأنه حلقة وصل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي فهيوجهة رقابية يُراقب الإدارة يُشرف عليها ويقوم بتقييمها وله تأثير في القرار.
- ◀ تُساهم حوكمة الشركات في الحد والقضاء على انتشار الفساد المالي والإداري داخل المؤسسات.

3.4 التوصيات: انطلاقاً من الجانب النظري للدراسة والنتائج التطبيقية المتوصل إليها نُوصي بـ:

- ✓ ضرورة تطبيق آليات حوكمة الشركات ونشر إيجابيتها من خلال التسويق لها في وسائل الإعلام والاتصال داخل المؤسسات الحكومية والخاصة.
- ✓ ترسيخ التكامل والتعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي عن طريق عقد لقاءات رسمية بينهما.
- ✓ يجب الاستفادة من تطبيق حوكمة الشركات والالتزام بتطبيق قواعدها.

✓ نشر ثقافة الرقابة الذاتية داخل المؤسسات الذي يُساهم في تطبيق آليات حوكمة الشركات ويُساعد المُدققين.

✓ تخصيص ندوات وبرامج تدريبية تكوينية لتعزيز الحوكمة.

4.4 آفاق الدراسة:

■ مُساهمة آليات حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي والإداري بالقطاع الحكومي.

■ تأثير آليات حوكمة الشركات في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

■ دراسة العلاقة الثنائية للتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وآليات حوكمة الشركات في ظل تبني الجزائر للمعايير التدقيق الدولية.

5. قائمة المراجع:

1.5 المراجع باللغة الأجنبية:

- Ouvrage :Bernard , G. (1991). Audit financier guide pour l'audit de l'information financière des entreprises. Paris: No maison. dfgf. 2

(fgf). gdf. fdg: dfg.

Jean , J. (2012). Le Contrôle Interne (Slides). paris: Institut Des Expert Comptables Et Conseils Fiscaux,(expert comptable, conseil fiscal, CIA , CISA, CGAP, CCS Maitre De Conférence Invité à La Louvain School Of Managmet).

2.5 المراجع باللغة العربية:

المراجع باللغة العربية:

المؤلفات: طارق عبد العال حماد. (2008). حوكمة الشركات المفاهيم، المبادئ التجارب، المُتطلبات. القاهرة: الدار الجامعية.

طالب إيمان شيحان المشهداني علاء فرحان . (2011). الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الإستراتيجي للمصارف . الأردن : دار الصفاء للنشر والتوزيع -الطبعة الأولى-.

المقالات: علي عبد القادر ذبيبات، و باسل خالد شناق. (2006). تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق

الدولي ذي الرقم (610): دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين في الأردن. مجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 2، العدد 2.

علي عبد اللطيف مضر . (2007). مدى ملائمة مسؤوليات لجان التدقيق لأداء دورها في عملية التحكم المؤسسي دراسة ميدانية لوجهات نظر مدققي الحسابات الأردنيين. دراسات العلوم الإدارية، المجلد 34 ، العدد 2.

عيسى عبد الله الغنودي. (2011). دور قواعد الإدارة الرشيدة الحوكمة في دعم استقلال مراجعي الحسابات في ليبيا دراسة استكشافية. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الثاني.

فيصل محمد الشواورة. (2009). قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في شركات المساهمة العامة الأردنية . مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 25 العدد 2.

الأطروحات: إبراهيم رباح إبراهيم المدهون. (2011). دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف العاملة في قطاع غزة (دراسة تطبيقية)، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل. الجامعة الإسلامية - غزة.

عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة . (2010). التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركاهم (محاسبون قانونيون وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن

والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية رسالة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3.

نعيمة عبيدي. (2009). دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات دراسة حالة الجزائر -رسالة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير تخصص مالية مؤسسة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة .