

علاقة لجان التدقيق بالرقابة الداخلية لتفعيل حوكمة الشركات -دراسة استطلاعية
لآراء عينة من الخبراء والمهنيين بالجزائر

The relationship of audit committees with internal control to activate corporate governance - an exploratory study of the opinions of a sample of experts and professionals in Algeria

بن قطيب علي^{1*}،

¹ جامعة ابن خلدون تيارت (الجزائر)، benguetib.ali@univ-tiaret.dz

Benguetib Ali^{1*},

¹ IBN Khaldoun University Tiaret Algeria

تاريخ النشر: 2023/04/30

تاريخ القبول: 2023/04/09

تاريخ الاستلام: 2022/11/12

ملخص:

هدفت هذه الدراسة الى تحديد العلاقة بين لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي لتفعيل حوكمة الشركات، من خلال استخدام برنامج الحزم الإحصائية SPSS، وقد اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي من خلال التطرق الى الخلفيات النظرية للجان التدقيق والتدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، وكانت الاستبانة أداة الدراسة التي وزعت على عينة بلغ حجمها 100 عينة، حيث كانت موجهة لعينة من الخبراء المهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق، وبعد اجراء التحليل الاحصائي للبيانات التي تم جمعها فقد تم الحصول على مجموعة من النتائج، وأبرز هذه النتائج المتوصل اليها هو وجود علاقة إيجابية قوية ذات دلالة إحصائية بين لجان التدقيق والرقابة الداخلية لتحقيق حوكمة فعالة للشركات في المؤسسات الاقتصادية.

الكلمات المتاحة: لجان التدقيق؛ الرقابة الداخلية؛ حوكمة الشركات.

Abstract:

This study aimed to determine the relationship between the audit committee and the internal audit to activate corporate governance, through the use of the statistical packages spss program. The size of 100 samples, which was directed to a sample of professional experts in the field of accounting and auditing, and after conducting a statistical analysis of the collected data, a set of results was obtained. Effective corporate governance in economic institutions.

Keywords: the audit committee; the internal audit; corporate governance.

* بن قطيب علي.

1- مقدمة:

لجنة المراجعة هي المسؤولة عن الإشراف على التقارير المالية السنوية التي تعدها الإدارة، واليوم قد امتد هذا الدور ليشمل أيضاً ضمان قوة إجراءات الرقابة الداخلية والإشراف على أنشطة التدقيق الخارجي ولغرض تحمل مسؤولياتها الاشرافية بصورة أفضل فإنها تعتمد على وظيفة الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي كأحد الدعائم الأساسية التي تساعد في تحقيق حوكمة أفضل للشركات. كما تزايدت أهمية حوكمة الشركات بالجزائر في الآونة الأخيرة بشكل كبير، خاصة بعد الأزمات المالية والافتميارات والفضائح التي حصلت في كبرى الشركات العالمية، مما دعا إلى ضرورة التركيز على المدققين ولجان التدقيق بالاضطلاع بدور حاكمي للحد من تلك الممارسات، وأن عدم تطبيق منظمات الأعمال لحوكمة الشركات له تأثيرات غير مرغوبة في العديد من الجوانب ومنها التصرفات المهنية للمدققين، الأمر الذي ينعكس سلباً على جودة أدائهم لوظيفة التدقيق مما يقلل من ثقة المستثمرين في القوائم المالية ويهدد مستقبل تلك المنظمات في النمو والبقاء والاستمرار لذلك فان لجنة التدقيق تساهم في التقليل من هذه الممارسات خاصة مع وجود نظام فعال لنظام الرقابة الداخلية.

-الإشكالية: تتمثل مشكلة الدراسة في الوقوف على أهمية لجنة التدقيق والرقابة الداخلية في تفعيل دور حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال استطلاع آراء المهنيين والأكاديميين في الجزائر من أجل معرفة وجهة نظرهم نحو هذا الموضوع، ويمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي:

ما هي علاقة لجان التدقيق بالتدقيق الداخلي لتفعيل حوكمة الشركات؟

-الأسئلة الفرعية: من خلال الإشكالية السابقة يمكن التطرق الى الأسئلة الفرعية التالية

❖ ما هو دور اعتماد لجان التدقيق على حفظ حقوق أصحاب المصالح في المؤسسات؟

❖ ما هي أهمية الرقابة الداخلية في تحسين جودة التدقيق؟

❖ لماذا تعتمد حوكمة الشركات على العلاقة بين لجان التدقيق والرقابة الداخلية لتحقيق فعاليتها؟

فرضيات الدراسة: تتمثل فرضيات الدراسة في

❖ لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ في دور لجان التدقيق على حفظ حقوق أصحاب المصالح؛

❖ لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ في أهمية الرقابة الداخلية على جودة التدقيق؛

❖ لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ في التكامل بين لجان التدقيق والرقابة الداخلية لتفعيل دور حوكمة الشركات.

-أهداف الدراسة: تتجلى أهم أهداف الدراسة في كونها تبين أهداف لجان التدقيق في تفعيل دور حوكمة الشركات وعلاقتها بالرقابة الداخلية التي تعتبر من اهم العوامل المساعدة على تحقيق ذلك، ويمكن توضيح أهم هذه الأهداف في:

❖ تحديد أهمية لجان التدقيق لدى المؤسسات؛

❖ توضيح دور وأهمية الرقابة الداخلية في المؤسسات؛

❖ مساهمة لجان التدقيق والرقابة الداخلية في تفعيل دور حوكمة الشركات.

-أهمية الدراسة: تكمن أهمية هذه الدراسة في الدور والقيمة الحقيقية الذي تلعبه حوكمة الشركات من خلال أهم الياتها الا وهي لجان التدقيق والرقابة الداخلية، وبالتالي تحقيق حوكمة الشركات الغرض من وجودها
-الدراسات السابقة:

-دراسة قمان عمر، معاش قويدر بعنوان أهمية تفعيل دور لجان التدقيق في تحسين بيئة عمل المدقق المحاسبي لتحقيق الإفصاح المحاسبي - دراسة تحليلية لآراء عينة من المختصين بالجال المحاسبي بالجزائر، مجلة العلوم الإنسانية لجامعة أم البواقي، المجلد 09، العدد 02، 2022 وقد توصلت الدراسة في أهم نتائجها الى أن للجنة التدقيق دور كبير في ترقية ودعم دور المدقق المحاسبي لتوفير الإفصاح المحاسبي من خلال مختلف التقارير التي يشرف عليها والموجه لمختلف الأطراف المستخدمة لها.

-دراسة حاج قويدر قورين، عمر عبو، قيداون أبو بكر الصديق، بعنوان دور لجان التدقيق في تفعيل الحوكمة لتعزيز الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الاقتصاد الدولي والعولمة، المجلد 02، العدد 01، 2019، وقد توصلت في أهم نتائجها أن تحديد آليات عمل لجان التدقيق لتفعيل الحوكمة والتي تعتبر أداة فعالة في تعزيز الإفصاح للكشوف المالية، أي تقديم صورة صادقة لوضعية المؤسسة تسمح لمستخدميها باتخاذ قرارات سليمة. كما خلصت هذه الدراسة إلى تقديم بعض التوصيات، أهمها تعزيز مكانة لجان التدقيق في المؤسسة من خلال منحها الاستقلالية في متابعة عملها واتخاذ القرارات، مما ينعكس إيجابا على تفعيل الحوكمة مما يؤدي إلى تعزيز الإفصاح في المؤسسات.

-دراسة كربوعة أسماء، لجان التدقيق كأحد متطلبات تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية الحلفة، العدد الاقتصادي عدد خاص، 2018، وقد هدفت هذه الدراسة الى ابراز العلاقة بين لجنة التدقيق والاليات الأخرى للحوكمة من مجلس الإدارة والتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

-ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة أن دراسة حاولت تبين العلاقة بين لجنة التدقيق والرقابة الداخلية بالمؤسسات الاقتصادية التي تبين نقاط القوة والضعف، بينما الدراسات السابقة مرة تتحدث عن دور أحد الاليات من مجلس الإدارة أو التدقيق الداخلي أو التدقيق الخارجي لتفعيل حوكمة الشركات ومرة تتحدث عن أهمية الإفصاح المحاسبي ودور حوكمة الشركات في تحقيقه.

1-لجنة التدقيق:

تعتبر لجان التدقيق من المفاهيم الحديثة التي تحظى باهتمام العديد من الدول مثل الولايات المتحدة الأمريكية وكندا وغيرها، كما توصي العديد من المنظمات المهنية بتكوينها نظرا للدور الذي تقوم به في مراقبة عمليات التقارير المالية والإفصاح، وكذلك تدعيم استقلال عملية التدقيق، الأمر الذي أدى ببعض الدول إلى إصدار تشريعات ملزمة بوجودها داخل الشركات.

فهي عبارة عن لجنة جزئية من أعضاء مجلس إدارة غير تنفيذيين، يتم تأسيسها بهدف القيام بمتابعة أنشطة الرقابة الداخلية، وأعمال المدققين الداخليين والمدقق الخارجي والعمل على رفع مستوى جودة التقارير المالية وتتصف لجنة التدقيق بالسّمات التالية: (سمرة، 2014، صفحة 166)

- ❖ لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة؛
- ❖ تشكل من أعضاء مجلس إدارة غير تنفيذيين؛
- ❖ يتراوح عددها ما بين 3-9 أعضاء؛
- ❖ لها مجموعة من الاختصاصات حددتها لها الجهات المهنية المنظمة، وارتبطت ارتباطا كبيرا برفع مستوى جودة التقارير المالية وزيادة استقلال المدقق الداخلي والخارجي؛
- ❖ تحتوي عضوا على الأقل لديه خبرة مالية ومحاسبية.

ولقد طرحت فكرة إنشاء وتكوين لجنة التدقيق بغرض زيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية التي تعدها الإدارة للمساهمين والمستثمرين، وكذلك لمساندة الإدارة العليا للقيام بمهامها المنوط بها بكفاءة وفعالية، ولتدعيم استقلالية المدقق الداخلي، وحماية حيادية المدقق الخارجي، فضلا عن تحسين جودة نظام الرقابة الداخلية وما يستتبعه من رفع كفاءة أداء عملية التدقيق (مجدي، 2009، صفحة 19). حيث وجود لجنة تدقيق الحسابات، وتكوينها، وأنشطتها هي المناسبة لوقف إنتاج البيانات المالية الاحتمالية، وخاطئة، أو المحاكمات على أساس القوائم المالية المضللة (kermiche, 2009, p. 34)

كما تدافع هذه الدراسة على أن التفاعل القوي بين الفاعلين الثلاثة، لجنة المراجعة والتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في أنه مراجعة عملية شاملة تسمح بإنتاج المزيد من المعرفة ذات جودة عالية لمدراء الشركة، هذا الحجم من المعلومات يمكن بعد ذلك أن يكون قاعدة المناقشة في أماكن القرار، لتشجيع الشركة لالتقاط الفرص الاستثمارية الأكثر أهمية. فعملية المراجعة الشاملة لا يمكن أن تكون مصدرا لتطوير الحكم المعرفي، إذا كان هناك نظام علاقة رسمية بين لجنة المراجعة والتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي (Godowski, 2012, pp. 145-184)، كما سعت هذه الدراسة إلى توضيح دور لجان التدقيق في تفعيل حوكمة الشركات، مع إبراز الدور المفصلي للجان التدقيق وأثره الفاعل في مساعدة الإدارة لحل ما يواجهها من مشاكل، شريطة أن يتمتع أعضاء لجان التدقيق بسياج واقى من الحياد والاستقلالية، بالإضافة إلى مواجهة المخاطر التي تحيط بالمؤسسة. (Keung, 2007, pp. 225-270) ولجان التدقيق له أثر إيجابي على أداء الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي للشركات، وأن وجود لجان التدقيق المستقلة وفعالة يساعد على تعزيز الاتصال بين الإدارة والمدقق الخارجي والأطراف ذات العلاقة في الشركة (Sori, 2009, pp. 317-331) والشكل الموالي يوضح إسهامات لجنة التدقيق في كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي والرقابة الداخلية

1-1 أهمية عملية التقييم من طرف لجان التدقيق:

أعضاء لجنة التدقيق هم في موقع قوي عند مراقبة نظام التقارير المالية وخصوصا عند مراقبة الغش المحاسبي، فمعظم لجان التدقيق الذين لم يكتشفوا الغش المحاسبي يكونوا قد تم تضليلهم من قبل المدير التنفيذي

أو من المدير المالي لذلك يجب على لجنة التدقيق سؤال الإدارة والموظفين لأنه يمكن أن يكون عليهم ضغط لتعظيم الأرباح بشكل غير صحيح وعلى لجنة التدقيق أيضا السؤال والاستفسار من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي ومن المهم تقييم استجابات المدقق للاستفسارات وبشكل حذر لأن المدقق يمكن أن لا يعطي معلومات كاملة لثلاثة أسباب: (الحايك، 2013، صفحة 534)

- ❖ يمكن للإدارة أن تقنع المدقق بالاشتراك معها بعملية الغش؛
- ❖ يمكن للإدارة أن تضغط على المدقق لإخفاء بعض المعلومات عن لجنة التدقيق؛
- ❖ المدقق في بعض الأحيان لا يمكنه اكتشاف الغش لذلك على لجنة التدقيق عدم اعتبار المدقق الخارجي مضمون.

كما أكدت الدراسات والتقارير الخاصة بالحوكمة على ضرورة تشكيل لجان التدقيق في الشركة التي تسعى إلى تطبيق الحوكمة، وذلك لدورها الحيوي في زيادة المصداقية والموثوقية في القوائم المالية المعدة من قبل الشركة، بالإضافة إلى مساندة الإدارة العليا للقيام بمهامه المنوطة بها بكفاءة وفعالية وتدعيم استقلالية مدقق الحسابات وتحسين جودة نظام الرقابة الداخلي وما يتبعه من رفع كفاءة عملية التدقيق. (البشتاوي، 2014، صفحة 374)، فوجود لجنة تمثل التدقيق ضمانا لجودة الرقابة الداخلية وإعداد التقارير المالية. وينبغي أن يكون هذا الضمان أقوى على من سيحكم عمل اللجنة بطريقة فعالة، وهكذا فإن وجود أعضاء مستقلين في وجود الخبرة المالية، ومدقق الحسابات سيكون يميل إلى إعطاء مزيد من الثقة في موثوقية المعلومات المحاسبية، وتوقع انخفاض المخاطر وحاجة محدودة للسيطرة الخارجية. (DUPUY، 1997، صفحة 47)

1-2 أهمية وجود لجان التدقيق في المؤسسات الجزائرية:

مع تدخل المشرع الجزائري لوضع ضوابط لحماية وتأكيد استقلالية مدقق الحسابات، إلى أنه وبالنظر إلى التطورات التي حدثت في ميدان التدقيق يمكن القول أن الجزائر لم ترقى بعد على المستوى المطلوب، وأن هذه التشريعات لا تكف لوحدها خاصة إذا تكلمنا عن المعايير الأخلاقية بالمقارنة بما يحدث في العالم في مجال التدقيق، وهذا بسبب ما حدث في العقدين الأخيرين من انتشار ظاهرة تعثر وفشل الشركات المساهمة وتزايد حالات المخالفات المالية والمحاسبية بشكل انخفضت معه الثقة في التقارير المالية، بالإضافة إلى ثبوت تورط بعض مراقبي الحسابات فيما نسب إلى هذه الشركات من مخالفات وانتهاكات لقواعد الاستقلالية وقد كشفت هذه المخالفات عن وجود فجوة معلوماتية كبيرة بين الأطراف الداخلية والخارجية للشركة بالرغم من درجة التقدم التي وصلت إليه هذه الدول في مجال التدقيق ونوعية المعايير المستخدمة، ومن هنا ظهرت الحاجة لتطوير أنظمة تكليف مدقق الحسابات الخارجي في محاولة جادة لاستعادة ثقة المستفيدين من التقارير المالية بمصداقية هذه التقارير. (زين، 2014، صفحة 40)

2- نظام الرقابة الداخلية:

- يهدف نظام الرقابة الداخلية في اعداد البيانات المالية للأعراض الخارجية التي تعطي عرضا صحيحا وعادلا حسب معايير التقارير وإدارة المخاطر التي قد تؤدي الى خطأ جوهري في هذه البيانات المالية من طرف المدقق

وبالتالي نظام الرقابة الداخلية يقوم بتصحيح هذه الاختلالات وسنقوم من خلال هذا البحث التعرف على نظام الرقابة الداخلية.

2-1 تعريف نظام الرقابة الداخلية: لقد تعددت التعاريف الخاصة به حسب مراحل التطور ونذكر منها:
- حسب منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية (OECCA): نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تعاون على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية والحصول على نوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية (BIRI.R, 1986, p. 36)، ويقصد بنظام الرقابة الداخلية Internal control system السياسات والضوابط (إجراءات) الرقابة الداخلية التي تقوم الإدارة بتطبيقها لتحقيق أهدافها في إدارة النشاط بانتظام وكفاءة. ويتضمن النظام الالتزام بسياسات الإدارة، وحماية الأصول، ومنع واكتشاف الغش والأخطاء ودقة واكتمال السجلات المحاسبية، واعداد وتوفير معلومات مالية في الوقت المناسب ويمكن الاعتماد عليها. ولا يقتصر نظام الرقابة الداخلية على الجوانب التي ترتبط مباشرة بوظائف النظام المحاسبي، ولكنه يتعدى ذلك الى غيره من الجوانب فيشمل نظام الرقابة الداخلية كل من بيئة الرقابة، إجراءات الرقابة. (العلي، 2015، صفحة 41)

- هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية والحصول على نوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية والالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية وهذا ما جاء في (coso (committee of sponsoring organisations

-الإطار المتكامل للرقابة الداخلية 1992 (بشير، 2016، صفحة 225).، حيث عرف نظام الرقابة الداخلية على أنه عملية تنفذ من طرف مجلس الإدارة العليا ومختلف الأطراف التي تنتمي الى المنظمة، مصممة لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بالأهداف التالية:

-**أهداف تشغيلية:** والتي تتمثل في الأهداف الأساسية للمؤسسة التي تسعى أي منظمة الى تحقيقها المتعلقة بالأداء، الربحية وحماية الأصول.

-**أهداف التقارير المالية:** والتي تتعلق بإعداد القوائم المالية وموثوقية البيانات المالية المنشورة.

-**أهداف الالتزام:** ويتعلق بالامتثال للقوانين واللوائح التي تخضع لها الهيئة.

-من خلال التعاريف السابقة فإننا يمكن تعريف الرقابة الداخلية على انها ذلك النظام الذي يضم مجموعة من السياسات والإجراءات المتخذة من طرف مجلس الإدارة، المسيرين والسلطات المعنية في المؤسسة من أجل ضمان تحقيق أهدافها بدرجة من الانتظام والكفاءة مع الحفاظ على أصولها.

الإطار المتكامل الجديد للرقابة الداخلية 2013: جاء التحديث لتكييف نظام الرقابة الداخلية وتحديات البيئة، فمشروع التحديث أخذ بكل التغيرات التي عرفها عالم الأعمال طيلة العشرين سنة الأخيرة التي تلت صدور الهيكل الأصلي، ولعل أهم هذه التغيرات المخاطر الناشئة كالجرائم الالكترونية، وتطلعات المتزايدة لحوكمة الشركات حيث يحتفظ الاطار الجديد للرقابة الداخلية على تعريف الرقابة الداخلية، الفئات الثلاث للأهداف، العناصر الخمسة المكونة للرقابة الداخلية، ويعتبر أهم تغيير هو المبادئ السبعة عشر المتصلة بالعناصر الخمسة المذكورة سابقا والتي تمثل عناصر فرعية لكل عنصر، والتي تناولها بشكل مفصل وموضح لضمان فعالية نظام

الرقابة الداخلية شريطة أن تكون هذه العناصر والمبادئ موجودة بالإضافة الى أن تعمل العناصر الخمسة بشكل تكاملي فيما بينها.

الجدول رقم (01): مبادئ الرقابة الداخلية

عناصر الرقابة الداخلية	عدد نقاط التركيز	مبادئ الرقابة الداخلية
بيئة الرقابة	20	1- الالتزام بالقيم الأخلاقية والتزاهة؛ 2- استقلالية مجلس الإدارة عن الإدارة، وتكمن مهمته في الاشراف على حسن سير إجراءات الرقابة؛ 3- تعمل الإدارة تحت اشراف مجلس الإدارة، تحدد الهياكل، الصلاحيات والمسؤوليات؛ 4- التزام الإدارة بالاستقطاب، التكوين واستبقاء الموظفين المؤهلين؛ 5- تحديد التزام الفرد اتجاه الرقابة الداخلية.
تقدير المخاطر	17	6- تحديد الأهداف بشكل واضح؛ 7- تحديد وتقييم المخاطر؛ 8- تحديد مخاطر الغش والاحتيال؛ 9- تحديد وتقييم التغيرات التي يمكن أن تكون لها تأثير على الرقابة الداخلية.
الأنشطة الرقابية	16	10- تحديد أنشطة الرقابة التي من شأنها تخفيض حدة المخاطر الى مستوى مقبول؛ 11- تحديد وتطوير الرقابة على تكنولوجيا المعلومات؛ 12- وضع الأنشطة الرقابية.
المعلومات والاتصال	14	13- استعمال المعلومات المناسبة والموثوقة لتسهيل سير عمل العناصر الأخرى؛ 14- استعمال المعلومات الداخلية الضرورية والمناسبة من العناصر الأخرى؛ 15- التواصل مع الغير حول نقاط التي يمكن أن تؤثر على عمل العناصر الأخرى.
المراقبة	10	16- تحديد، تنفيذ التقييمات المستمرة أو الدورية؛ 17- تقييم نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية في الوقت المناسب، والتواصل مع الجهات المسؤولة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية.

Source : PWC , IFACI, COSO 2013 une opportunité pour optimiser votre control interne dans un environnement en mutation, juillet 2013, p p32-33.

2-2 أهمية الرقابة الداخلية وأهدافها: يمكن توضيح كل من أهمية الرقابة الداخلية وكذا الأهداف المراد تحقيقها من خلال هذه العملية من خلال ما يلي:

-أهمية الرقابة الداخلية: تعتبر وظيفة الرقابة الداخلية أحد أهم الوظائف المسند للقائد الإداري، إذ أنه بواسطة هذه العملية، يستطيع أن يتحقق من مدى تنفيذ الأهداف المرسومة للمنظمة، يمكن القول بصيغة أخرى على أنها وظيفة تعمل على إظهار نقاط الضعف والأخطاء الموجود في التنظيم، ويتم ذلك حتى يمكن مباشر عملية إصلاح الاختلالات الملاحظة والعمل على منع تكرارها مجدداً، وتبرز أهمية الرقابة في صلتها الوثيقة بباقي مكونات العملية الإدارية كما يلي: (محمد، 2012، صفحة 99)

التخطيط: تمكن الرقابة الإدارة العليا من الكشف عن المعوقات والمشاكل التي تحول دون تنفيذ الخطة الموضوعة حيز التنفيذ، مما يمكن في الوقت المناسب من تعديلها أو العدول عنها كلياً إذا ما اقتضى الأمر، أو الأخذ بإحدى الخطط البديلة.

التنظيم: ان عملية الرقابة تسمح بالكشف عن أي خلل يسود بناء الهيكل التنظيمي لوحده الإدارية.
التفويض: لا يستطيع المدير تفويض واجباته إلا إذا توفرت لديه وسائل رقابية ناجعة لمراجعة النتائج، لأن المدير يظل دائماً مسؤولاً عن إنجاز الواجبات التي فوضها، كما أنه من المعروف أنه لا يجوز أن يلجأ المسؤول إلى عملية التفويض من باب إخلاء المسؤولية.

إصدار الأوامر والتنسيق: يستطيع المدير عن طريق الرقابة التعرف على مدى تنفيذ قراراته ومدى قبولها من جانب أعضاء التنظيم، وهي التي تمكن المدير في النهاية من معرفة وملاحظة أوجه القصور في التنسيق داخل المنظمة الإدارية، فيعمل بالتالي على تجنبها أو تذليلها.

-**أهداف الرقابة الداخلية:** إن الأهداف المراد تحقيقها من نظام الرقابة الداخلية تتمثل في التحكم في المؤسسة، حماية الأصول، دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها، الالتزام بالسياسات الإدارية وتشجيع العمل بكفاءة، سيتم توضيح كل هدف كما يلي: (فوزي، 2019، صفحة 423)

التحكم في المؤسسة: إن التحكم في الأنشطة المتعدد والمختلفة للمؤسسة، في عوامل الإنتاج داخلها، في نفقاتها وتكاليفها وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت قصد تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة، ينبغي عليها تحديد أهدافها هياكلها طرقها وإجراءاتها، وذلك من أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها وكذلك المساعد على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها.

حماية الأصول: إن حماية أصول المؤسسة تكون من خلال توفر حماية مادية وحماية محاسبية لجميع عناصر الأصول، إن هذه الحماية تمكن المؤسسة من الإبقاء والحفاظة على أصولها من كل الأخطار الممكنة والمحتملة، وكذا دفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجود لتمكينها من تحقيق الأهداف المرسومة ضمن السياسة العامة للمؤسسة.

دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها: ينبغي اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية ومدى وملاءمتها وتكاملها لضمان نوعية جيد للمعلومات وهذا في ظل نظام معلوماتي يعاجل البيانات من أجل الوصول إلى نتائج معلوماتية، كما أن تجهيز هذه البيانات المحاسبية يتم عبر نظام المعلومات المحاسبية وترتبط المعلومات المحاسبية بالعمليات الناتجة عن مزاوله الأنشطة المختلفة بالمؤسسة، وتتم هذه العمليات من خلال

سلسلة من الخطوات تتضمن التصريح بالعمليات وتنفيذها وتسجيلها دفتريا المحاسبة عن نتائجها. كما تجدر الإشارة إلى أن ازدياد الاهتمام بالمعلومات المحاسبية يعود إلى عدد من العوامل تتمثل في:
النمو في حجم الوحدة الاقتصادية: حيث أن ازدياد حجم الوحدات يؤدي إلى إنتاج المعلومات بصورة مستمرة.

ازدياد قنوات الاتصال في الوحدة الاقتصادية: الشيء الذي يعني ضرورة توفير المعلومات وتبادلها بشكل عمودي وأفقي.

تعدد أهداف الوحدة الاقتصادية: حيث لم يعد الهدف محصورا في تحقيق الربح بل تعدت ذلك لتشمل أهدافا أوسع، ما يستوجب التوفر على قدر كاف من المعلومات.

التأثر بالبيئة الخارجية: حيث يجب على إدارة الوحدة الاقتصادية أن تكون ملمة بالظروف المحيطة بها والتغيرات التي من الممكن لها أن تحدث مستقبلا، حتى تكون على دراية كافية في كيفية التعامل معها.

الالتزام بالسياسات الإدارية: تتم ترجمة أهداف المؤسسة إلى مجموعة من السياسات والخطط والإجراءات المتكاملة، والتي تغطي جوانب المؤسسة كافة، حيث تصدر الإدارة بموجب ذلك قرارات وتعليمات توجهها إلى منفذي العمليات المختلفة عبر مختلف المستويات الإدارية، سواء أكانت هذه القرارات والتعليمات كتابية أم شفوية فإنها تخضع إلى عملية التنقيح أو التعديل، بما قد يؤدي إلى عدم فهم القصد الصحيح منها من جانب المنفذين، الأمر الذي يستوجب أن تكون هذه التعليمات الإدارية واضحة وملائمة، حيث لا تحتل التأويل، حتى يمكن التقيد بها وتنفيذها على أكمل وجه وبأكثر فعالية، مما يسمح بالقول أن درجة استيعاب السياسات والخطط والإجراءات الإدارية، المتضمنة في القرارات والتعليمات والتمسك بها وتطبيقها تنعكس على مدى تحقيق الأهداف المسطرة للمؤسسة.

تشجيع العمل بكفاءة: إن أحكام نظام للرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل والكفاء لموارد المؤسسة ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات و فقط بل يعطي تحسنا في مردودية المؤسسة.

3- حوكمة الشركات:

قد برز مفهوم حوكمة الشركات والذي يقوم على أساس تنظيم العلاقات القائمة بين مجلس الإدارة في الشركات وبين مديري الفروع التنفيذيين ولجان التدقيق المعينة في مجلس الإدارة أولا والمساهمين وأصحاب المصالح ومراقبي الحسابات مع الشركات ثانيا،

3-1 تعريف حوكمة الشركات: هي مجموعة القواعد والنظم والإجراءات التي تعمل على تحقيق أفضل توازن بين مصالح مديري الشركات والمساهمين وأصحاب (الأطراف الأخرى) من خلال الوسائل الرقابية التي تفرضها (العززي، 2014، صفحة 225)، فحوكمة الشركات هي مجموعة من الآليات لحماية المساهمين من أجل ضمان حصولهم على العائد المناسب على الاستثمار وعليه فإن دور القوائم المالية هي بالتالي مهمة لأنها هي الوثائق الرئيسية التي ينظر إليها المساهمين، لضمان جودة المعلومات المالية، والشركات ملزمة للمصادقة

على السجلات المحاسبية من قبل مراجعي الحسابات. مثل أي شخص يعمل لصالح الحوكمة، ومسألة التعويضات التي هي من الأمور الضرورية. (MAUX، 2014، صفحة 155) حيث تعرف حوكمة الشركات من قبل السير أدريان كادبوري كاتجاه والسيطرة على الشركة. من ناحية فلسفية، أن له علاقة مع الشفافية، والمساءلة (Lutgart Van den Berghe، 2005، صفحة 6).

3-2 مبادئ حوكمة الشركات: تهدف مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي OCED إلى عرض معايير الممارسات المثلى الشائعة وترتب هذه المبادئ في 06 فصول كما يلي:

الجدول رقم (02): مبادئ حوكمة الشركات

<ul style="list-style-type: none"> - ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات - ذو تأثير في الأداء الاقتصادي الشامل؛ - المتطلبات القانونية والتنظيمية في نطاق إختصاص تشريعي؛ - توزيع المسؤوليات بين الجهات ذات العلاقة في نطاق إختصاص تشريعي واضح وفي خدمة المصلحة العامة؛ - لدى الجهات المختلفة النزاهة والسلطة والموارد للقيام بواجباتها. 		
<ul style="list-style-type: none"> - توافر الحقوق الأساسية للمساهمين؛ - الحق في المعلومات عن القرارات؛ - الحق في المشاركة في التصويت؛ - تسهيل المشاركة الفعالة؛ - التصويت شخصيا أو غيايبا؛ - الإفصاح عن الهياكل والترتيبات؛ - تسهيل ممارسة حقوق الملكية. 	<p>حماية حقوق حملة الأسهم</p>	<p>منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية</p>
<ul style="list-style-type: none"> - معاملة المساهمين (من فئة الأسهم نفسها) بشكل متساوي؛ - منع التداول بين الداخلين والتداول الشخصي الصوري؛ - الإفصاح عن العمليات. 	<p>المعاملة المتساوية لحملة الأسهم</p>	
<ul style="list-style-type: none"> - المصالح وفقا للقانون أو الاتفاقيات؛ - التعويض مقابل انتهاك الحقوق؛ - تطوير الآليات للمشاركة؛ - تقديم المعلومات في الوقت المناسب؛ - الاهتمام بالممارسات؛ - إطار للإعسار وآخر للدائنين. 	<p>احترام دور أصحاب المصالح</p>	
<ul style="list-style-type: none"> - الإفصاح عن السياسات؛ 	<p>الإفصاح والشفافية</p>	

<ul style="list-style-type: none"> - المستويات النوعية للمحاسبة؛ - المراجعة الخارجية؛ - قابلية المراجعة للمساءلة؛ - الفرصة والتوقيت المستخدمان؛ - المنهج الفعال لإطار الحوكمة. 	
<ul style="list-style-type: none"> - العمل وفقا للمعلومات الكاملة؛ - المعاملة العادلة للمساهمين؛ - تطبيق المعايير الأخلاقية؛ - عرض السياسات، - الحكم الموضوعي المستقل ولوقت المناسب لإتاحة المعلومات. 	<p>مسؤوليات مجلس الإدارة</p>

المصدر: حسين قاضي، كنان نده: مبادئ حوكمة الشركات في سورية (دراسة مقارنة مع مصر والأردن)،
مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، سنة 2010، ص 683.

3-3 أهمية تطبيق حوكمة الشركات: تتمثل أهمية تطبيق حوكمة الشركات في: (الباز، 2012، الصفحات 140-141)

1. زيادة المصدقية من خلال إخضاع مراجعة المعلومات المحاسبية إلى جهات مستقلة والتأكيد على عملية المراجعة من قبل الأجهزة الرقابية في الحوكمة؛
2. العمل على تخفيض ومنع التلاعب والتحريف في القوائم المالية من خلال مجموعة الآليات التي تتضمنها تطبيق حوكمة الشركات على الوحدة الاقتصادية؛
3. تقليل ظاهرة عدم تماثل المعلومات؛
4. العمل على تخفيض ومنع ظاهرة إدارة الأرباح والتي تمثل الجزء الأكثر أهمية لمستخدمي التقارير المالية، كما يمكن القول أن اهتمام حوكمة الشركات بمبدأ الإفصاح والشفافية راجع إلى عدة أهداف أهمها:
 - ❖ توفير قوائم مالية معدة وفقا لمعايير ومعالجات محاسبية سليمة تعبر بصورة عادلة عن المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وتدققها النقدية وتوفير الإفصاح الكافي والشفافية من خلال البيانات المالية وغير المالية المدرجة بها، مما يوفر احتياجات مستخدمي القوائم المالية من مستثمرين وبنوك ومحللين ماليين؛
 - ❖ وصف العناصر التي يتم الاعتراف بها في القوائم المالية وتوفير مقاييس للتفسير والتحليل لتلك العناصر غير تلك الواردة بالقوائم المالية، والعمل على التوسع في الاعتراف من خلال الإيضاحات المتممة لكل عنصر من عناصر القوائم المالية؛
 - ❖ إيجاد مقاييس بديلة للاعتراف للعناصر والمعلومات غير المالية، والتي لا يتم الاعتراف بها في القوائم المالية؛
 - ❖ يعمل مبدأ الإفصاح والشفافية إذا تم تطبيقه بدقة وفقا للحوكمة على التأكد من إتباع الوحدات الاقتصادية في وصفها للعناصر التي تم الاعتراف بها لمعايير المحاسبة.

4- المنهج (مناهج) الدراسة:

4-1 مجتمع وعينة الدراسة: بعد استعراض الجانب النظري للدراسة وما يتعلق به — علاقة لجان التدقيق بالتدقيق الداخلي، فإننا سنحاول في إيجاد أهمية هذه العلاقة لتفعيل حوكمة الشركات من خلال استطلاع رأي مجموعة من المهنيين والبالغ عددهم 100 عينة وتحليل النتائج باستخدام برنامج التحليل الإحصائي spss للوصول الى هذه الأهمية، وقد قدم لهم الاستبيان لغرض الإجابة عليه بشكل علمي بعيد عن التحيز. ولقد صمم الاستبيان بناء على الأدبيات المتعلقة بالموضوع، ولقد استخدم مقياس ليكرت الخماسي لبيان آراء أفراد عينة الدراسة حول العبارات الواردة في الاستبيان، حيث طلب من كل فرد من أفراد الدراسة وضع إشارة (X) تحت الحالة التي تنطبق مع رأيه في كل عبارة من العبارات الواردة في الاستبيان، وكانت خيارات الإجابة كما يلي: (5 موافق بشدة)، (4 موافق)، (3 محايد)، (2 غير موافق)، (1 غير موافق بشدة).

4-2 الأساليب الإحصائية المستخدمة: لأغراض تحقيق أهداف الدراسة استخدمت الأساليب الإحصائية التالية:

- الأساليب الإحصائية الوصفية: استخدمت هذه الأساليب للحصول توصيف متغيرات الدراسة ويشمل التوزيع التكراري ومقاييس التزعة المركزية كالوسط الحاسبي ومقاييس التشتت كالانحراف المعياري.

- الأساليب الإحصائية التحليلية: حيث يتم استخدام

- تحليل الانحدار المتعدد حيث سيتم استخدامه لبيان مدى الأثر ما بين المتغيرات المستقلة بالمتغير التابع؛

- تحليل اختبار الانحدار البسيط حيث يتم استخدامه لبيان مدى الأثر ما بين المتغير المستقل والمتغير التابع؛

تحليل اختبار الارتباط سبيرمان: حيث يتم استخدامه لمعرفة اتساق كل عبارة من عبارات الاستبيان؛

معامل الثبات الفا كرونباخ: لقد اعتمدنا لتقدير ثبات أداة الدراسة معامل ألفا كرونباخ والذي بلغت نسبته 80% وهي نسبة صالحة للدراسة.

- إذا كان مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (Z) أقل من مستوى المعنوية (0,05) فإن ذلك يشير إلى وجود اختلاف بين متوسط فئة الدراسة، وأن الفروق تكون ذات دلالة إحصائية. وفي حالة العكس لا تكون الفروق ذات دلالة إحصائية.

5- النتائج: يتناول هذا الجزء عرضا وتوضيحا للنتائج التي تم التوصل إليها من خلال تحليل البيانات

الإحصائية التي تم جمعها من خلال الاستبيان. وسيتم التطرق الى هذه النتائج من خلال:

الجدول رقم (03): مساهمة لجنة التدقيق في المؤسسات الاقتصادية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	يتمتع أعضاء لجنة التدقيق بالاستقلالية	2.211	0.365	محايد
2	أعضاء لجنة التدقيق يتمتعون بالخبرة المالية والمحاسبية	3.551	0.504	محايد
3	تدعم لجنة التدقيق استقلال عملية التدقيق	3.687	0.604	محايد
4	تساعد لجنة التدقيق في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق	4.886	0.839	موافق

5	عمل لجنة التدقيق على رفع مستوى جودة التقارير المالية والافصاح	4.221	0.901	موافق
6	تساعد لجنة التدقيق على وقف البيانات المالية الاحتمالية	4.623	0.745	موافق
	المحور كـ	3.863	0.659	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج spss.

من خلال الجدول السابق يظهر لنا الفقرة الرابعة تساعد لجنة التدقيق في الرفع من كفاءة أداء عملية التدقيق حصلت على أعلى متوسط حسابي ب (4.886) وبانحراف معياري 0.839، ويشير ذلك أن لجنة التدقيق لها أهمية كبيرة في المؤسسات الاقتصادية للرفع من كفاءة عملية التدقيق، كما جاءت بقية إجابات أفراد عينة الدراسة أغلبها نحو الموافقة والموافقة بشدة حيث نجد:

- جاءت في المرتبة الثانية الفقرة السادسة تساعد لجنة التدقيق على وقف البيانات المالية الاحتمالية بمتوسط حسابي (4.623) وبانحراف معياري 0.745 حيث يرى أفراد العينة أن لجنة التدقيق تساعد في وقف البيانات المالية الاحتمالية والغش في القوائم المالية مما يؤدي الى حفظ حقوق أصحاب المصالح خاصة المستثمرين.

- جاءت في المرتبة الثالثة الفقرة الخامسة عمل لجنة التدقيق على رفع مستوى جودة التقارير المالية بمتوسط حسابي (4.221) وبانحراف معياري 0.901 حيث أن لجنة التدقيق تعمل على رفع مستوى جودة التقارير المالية مما يؤدي أيضا الى حفظ حقوق أصحاب المصالح وتحقيق هذه الجودة من خلال المصادقية والموثوقية لهذه التقارير المالية.

- كما أظهرت نتائج الدراسة والتي كانت متوسطات حساباتها تتراوح ما بين (2.211 - 3.687) في بقية الفقرات حيث من خلال هذه النتائج تظهر ان لجنة التدقيق غير مفعلة بشكل لازم في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وبالتالي يدل على أن استقلالية لجنة التدقيق من شأنه أن يساهم في كفاءة أداء عملية التدقيق ووقف البيانات المالية الاحتمالية ورفع مستوى جودة التقارير المالية.

الجدول رقم (04): مساهمة الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	تساعد الرقابة الداخلية على التخطيط والتنظيم	4.613	0.655	موافق
2	الرقابة الداخلية تساهم في الالتزام بالسياسات الإدارية	4.026	0.524	موافق
3	تساعد الرقابة الداخلية في حماية أصول المؤسسة	4.922	0.465	موافق
4	تشجع الرقابة الداخلية على العمل بكفاءة	3.988	0.477	محايد
5	يهتم نظم الرقابة الداخلية بتقييم المخاطر	4.334	0.399	موافق
6	نظام الرقابة الداخلية يقدم بعض المساعدات للتدقيق الخارجي لتسيير عملية تقييم التدقيق الداخلي	4.222	0.587	موافق
	المحور	4.350	0.517	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج spss.

من خلال الجدول السابق تظهر لنا الفقرة الثالثة على أنه تساعد الرقابة الداخلية في حماية أصول المؤسسة حصلت على أعلى متوسط حسابي بـ (4.992) وبانحراف معياري (0.465) مما يدل على أن حماية أصول المؤسسة هي من أهم ركائزها، كما جاءت بقية إجابات أفراد عينة الدراسة أغلبها نحو الموافقة والموافقة بشدة فنجد:

-جاءت في المرتبة الثانية الفقرة الأولى تساعد الرقابة الداخلية على التخطيط والتنظيم في المؤسسات الاقتصادية بمتوسط حسابي (4.613) وبانحراف معياري (0.655) لأنها عملية تنفذ من طرف مجلس الإدارة العليا ومختلف الأطراف التي تنتمي الى المنظمة التي يهتما التخطيط والتنظيم، ومصممة لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بالأهداف الموضوعية من طرف المؤسسة.

-جاءت في المرتبة الثالثة الفقرة الخامسة يهتم نظام الرقابة الداخلية بتقييم المخاطر في المؤسسات الاقتصادية بمتوسط حسابي (4.334) وبانحراف معياري (0.399) من خلال الجهود المبذولة داخليا حتى تتفادى المؤسسة الوقوع فيها وتجنبها.

-جاءت في المرتبة الرابعة الفقرة السادسة نظام الرقابة الداخلية يقدم بعض المساعدات للتدقيق الخارجي لتسيير عملية تقييم التدقيق الداخلي بمتوسط حسابي (4.222) وبانحراف معياري (0.587) من خلال اكتشافه للمخاطر وتحديد نقاط القوة والضعف قبل وصول التدقيق الخارجي الى المؤسسة والتقليل من الأخطاء وبالتالي تقديم التدقيق الخارجي لتقرير سلمي.

- جاءت في المرتبة الخامسة الفقرة الثانية الرقابة الداخلية تساهم في الالتزام بالسياسات الإدارية بمتوسط حسابي (4.026) وبانحراف معياري (0.524) من خلال مراقبة العمليات الموضوعية من طرف المسيرين وبالتالي سيكون حتما الالتزام بهذه السياسات الإدارية.

-جاءت في المرتبة الأخيرة الفقرة الرابعة تشجع الرقابة الداخلية على العمل بكفاءة بمتوسط حسابي (3.988) وبانحراف معياري (0.477) من خلال يصحح مسار العمل مما يسهل عليهم العمل بكفاءة وتطوير امكانياتهم.

الجدول رقم (05): انعكاس العلاقة بين الرقابة الداخلية ولجان التدقيق على تفعيل حوكمة الشركات

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	التكامل بين لجنة التدقيق والرقابة الداخلية يساهم في تفعيل دور حوكمة الشركات	3.564	0.625	موافق
2	تقوم لجنة التدقيق والرقابة الداخلية بالمساهمة في تفعيل مبادئ الحوكمة	4.001	0.523	موافق
3	تساهم لجنة التدقيق في استقلالية التدقيق والرقابة	3.865	0.674	موافق

			الداخلية لتحقيق حوكمة الشركات	
موافق	0.701	4.238	كفاءة وجود الرقابة الداخلية ولجنة التدقيق يؤدي الى تدعيم التطبيق السليم لحوكمة الشركات	4
محايد	0.598	3.001	التكامل بين لجنة التدقيق والرقابة الداخلية يساهم المعاملة المتساوية لأصحاب المصالح	5
محايد	0.357	2.895	وجود لجنة التدقيق لجانب الرقابة الداخلية يساهم في الحد من الغش في القوائم المالية	6
	0.579	3.594	المحور	ك

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج spss.

من خلال الجدول السابق تظهر لنا الفقرة الرابعة كفاءة وجود الرقابة الداخلية ولجنة التدقيق يؤدي الى تدعيم التطبيق السليم لحوكمة الشركات بمتوسط حسابي (4.238) وانحراف معياري (0.701) حيث أن الكفاءة للجنة التدقيق والرقابة الداخلية عملها بالشكل اللازم يؤدي الى تفعيل دور حوكمة الشركات من خلال التطبيق السليم لها، كما جاءت بقية إجابات أفراد عينة الدراسة اغلبها نحو الموافقة بشدة حيث نجد:

-جاءت في المرتبة الثانية الفقرة الثانية تقوم لجنة التدقيق والرقابة الداخلية بالمساهمة في تفعيل مبادئ الحوكمة بمتوسط حسابي (4.001) وانحراف معياري (0.523) من خلال ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات واحترام أصحاب حقوق المصالح والافصاح والشفافية.

-جاءت في المرتبة الثالثة الفقرة الثالثة تساهم لجنة التدقيق في استقلالية التدقيق والرقابة الداخلية لتحقيق حوكمة الشركات بمتوسط حسابي (3.865) وانحراف معياري (0.674)، ويشير هذا الى ان الاستقلالية مهمة في أداء كل الية من اليات حوكمة الشركات وخاصة إذا ساهمت في ذلك لجان التدقيق وبالتالي تفعيل دور حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية.

-جاءت في المرتبة الرابعة الفقرة الأولى التكامل بين لجنة التدقيق والرقابة الداخلية يساهم في تفعيل دور حوكمة الشركات بمتوسط حسابي (3.564) وانحراف معياري (0.625)، حيث أن التكامل بين الرقابة الداخلية ولجنة التدقيق يحقق جو مساعد للعمل داخل المؤسسة وبالتالي يتم تفعيل دورها بالشكل اللازم.

- جاءت في المرتبة الخامسة الفقرة الخامسة التكامل بين لجنة التدقيق والرقابة الداخلية يساهم المعاملة المتساوية لأصحاب المصالح بمتوسط حسابي (3.001) وانحراف معياري (0.598) من خلال حفظ حقوقهم وتوصيل المعلومات لهم بنفس القدر دون تفضيل شخص على اخر.

-جاءت في المرتبة الأخيرة الفقرة السادسة وجود لجنة التدقيق لجانب الرقابة الداخلية يساهم في الحد من الغش في القوائم المالية بمتوسط حسابي (2.895) وانحراف معياري (0.357) من خلال اكتشافه قبل

وقوعه واستخدام العينات حيث يساهمان في الحفاظ على جودة القوائم المالية لأن من مهام الإدارة الأولى هي اكتشاف الغش.

6- المناقشة:

نتائج اختبار الفرضيات: من أجل التعرف حول مدى احتمالية القبول والايجاب لفرضيات الدراسة، قمنا بإجراء تحليل الانحدار المتعدد، كما هو مبين في الجداول التالية:

الفرضية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(0.05 \leq \alpha)$ في دور لجان التدقيق على حفظ حقوق أصحاب المصالح؛ وحسب النتائج التي جاء بها الاختبار نجد ما يلي:
الجدول رقم (06): نتائج تحليل الانحدار المتعدد للفرضية الأولى:

المتغير التابع	Beta معامل الارتباط	مستوى الدلالة *SIG	R الارتباط	R^2 معامل التحديد	درجة الحرية	F المحسوبة	T المحسوبة
حقوق أصحاب المصالح	1.790	*0.000	0.850	0.743	36	43.58	0557

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق أن العلاقة بين لجان التدقيق وحقوق أصحاب المصالح هي علاقة إيجابية قوية، حيث أظهرت النتائج على وجود تأثير ذي دلالة إحصائية لمتغير لجان التدقيق على المتغير حقوق أصحاب المصالح، وبلغ معامل الارتباط 0.850 أما معامل التحديد فقد بلغ 0.743 أي أن حفظ حقوق أصحاب المصالح مرتبط بالدور الكبير الذي يلعبه لجان التدقيق في تحقيق ذلك، كما بلغ معامل الانحدار 1.790 وهذا يعني وجود علاقة طردية قوية بين المتغيرين وتؤكد معنوية هذا التأثير قيمة F المحسوبة والتي بلغت 43.58 وهي دالة عند مستوى $(0.05 \leq \alpha)$ ومنه ترفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(0.05 \leq \alpha)$ للجان التدقيق دور في حفظ حقوق أصحاب المصالح.

الفرضية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(0.05 \leq \alpha)$ في أهمية الرقابة الداخلية على جودة التدقيق؛ وحسب النتائج التي جاء بها اختبار الانحدار نجد ما يلي:

الجدول رقم (07): نتائج تحليل الانحدار المتعدد للفرضية الثانية:

المتغير التابع	Beta معامل الارتباط	مستوى الدلالة *SIG	R الارتباط	R^2 معامل التحديد	درجة الحرية	F المحسوبة	T المحسوبة
جودة التدقيق	1.717	*0.000	0.869	0.761	38	43.19	0.557

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق أن العلاقة بين الرقابة الداخلية وجودة التدقيق هي علاقة إيجابية قوية، حيث أظهرت النتائج على وجود تأثير ذي دلالة إحصائية لمتغير الرقابة الداخلية على متغير جودة التدقيق،

وبلغ معامل الارتباط 0.869 أما معامل التحديد فقد بلغ 0.761 أي أن التدقيق يعتمد على الرقابة الداخلية في تحقيق جودته من خلال مساعدته وتسهيل المهمة له، كما بلغ معامل الانحدار 1.717 وهذا يعني وجود علاقة طردية قوية بين المتغيرين وتؤكد معنوية هذا التأثير قيمة F المحسوبة والتي بلغت 43.19 وهي دالة عند مستوى $(0.05 \leq \alpha)$ ومنه ترفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(0.05 \leq \alpha)$ لأهمية الرقابة الداخلية على جودة التدقيق.

الفرضية الثالثة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(0.05 \leq \alpha)$ في التكامل بين لجان التدقيق والرقابة الداخلية لتفعيل دور حوكمة الشركات؛ وحسب النتائج التي جاء بها اختبار الانحدار نجد ما يلي:
الجدول رقم (08): نتائج تحليل الانحدار المتعدد للفرضية الثالثة:

المتغير التابع	Beta معامل الارتباط	مستوى الدلالة *SIG	R الارتباط	R^2 معامل التحديد	درجة الحرية	F المحسوبة	T المحسوبة
حوكمة الشركات	1.72	*0.000	0.860	0.828	42	42.93	5.4

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق أن العلاقة بين الرقابة الداخلية مع لجنة التدقيق وحوكمة الشركات هي علاقة إيجابية قوية، حيث أظهرت النتائج على وجود تأثير ذي دلالة إحصائية لمتغيري الرقابة الداخلية ولجنة التدقيق على متغير حوكمة الشركات، وبلغ معامل الارتباط 0.860 أما معامل التحديد فقد بلغ 0.826 أي أن حوكمة الشركات تعتمد على الرقابة الداخلية ولجنة التدقيق لتحقيق فعاليتها، كما بلغ معامل الانحدار 1.72 وهذا يعني وجود علاقة طردية قوية بين المتغيرين وتؤكد معنوية هذا التأثير قيمة F المحسوبة والتي بلغت 42.93 وهي دالة عند مستوى $(0.05 \leq \alpha)$ ومنه ترفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $(0.05 \leq \alpha)$ للتكامل بين لجان التدقيق والرقابة الداخلية لتفعيل دور حوكمة الشركات.

7- الخاتمة:

من خلال ما سبق يمكننا أن نقول يوجد هناك علاقة بين الرقابة الداخلية والرقابة الداخلية لتحقيق فعالية حوكمة الشركات بالمؤسسات الاقتصادية، وأن الاستقلالية للجنة التدقيق ما من شأنه أن يساهم في تسهيل دور الرقابة الداخلية التي بدورها تساعد عمليات التدقيق في المؤسسات الاقتصادية لتفعيل حوكمة الشركات والمحافظة على أصحاب المصالح وحفظ حقوقهم من كل التلاعبات الغش، والمساهمة في التسوية بينهم، كما أن الدور الذي تقوم به حوكمة الشركات هو تحقيق الإفصاح والشفافية من خلال الياتها وخاصة الرقابة الداخلية ولجنة التدقيق.

نتائج الدراسة:

- ❖ زيادة استقلالية لجنة التدقيق لتفعيل دور حوكمة الشركات؛
- ❖ الاهتمام بالرقابة الداخلية لتحقيق دور حوكمة الشركات؛

- ❖ إن الالتزام بتطبيق الحوكمة سوف ينعكس بشكل ايجابي على مجمل أداء الوحدة الاقتصادية من الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة فضلا عن دعم قدرتها على الاستمرار والنمو وتحقيق مصالح الأطراف المختلفة المرتبطة معها؛
- ❖ كما أن تطبيق مبادئ الحوكمة من خلال الرقابة الداخلية ولجان التدقيق سوف يؤثر بشكل مباشر على الإفصاح المحاسبي فضلا عن الشفافية وهذا يشير إلى وجود علاقة متبادلة بين تطبيق الحوكمة من جانب الإفصاح والشفافية من جانب آخر ويؤثر كل منهما بالآخر؛
- ❖ لا يمكن أن تعد التقارير المالية أداة قوية للتأكد من أداء الشركات ومن ثم حماية حقوق المستثمرين من دون وجود نظام إفصاح وشفافية عالية يستندان على جودة المعلومات المحاسبية؛
- ❖ إن إنتاج معلومات محاسبية متعددة الاستخدامات للأطراف المختلفة ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية والحفاظة على حقوقهم يتعين أن تعد هذه المعلومات بمستوى عال من الجودة بحيث يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ذات الطبيعة الاقتصادية من جانب، وتعكس ثقة الأطراف المرتبطة بالوحدة الاقتصادية من جانب آخر.

الهوامش وقائمة المراجع

- قائمة المراجع:

- BIRI.R. (1986). *Control interne et vérification*. canada: édition reportaient INC.
- DUPUY, N. G. (1997). LA Complémentarité ENTRE CONTROLE « FORMEL » ET CONTROLE •• INFORMEL » . *COMPIABILITE - CONTROI.F. - AUDIT / Tome 3 - Volume 1*.
- Godowski, É. B. (2012). LE PROCESSUS GLOBAL D'AUDIT : SOURCE DE DÉVELOPPEMENT D'UNE GOUVERNANCE COGNITIVE ? *Livre-Revue-Num SpecialComptabilité – Contrôle – Audit / Tome 18 – Volume 3 –* .
- kermiche, c. p. (2009). À QUOI SERVENT LES COMITÉS D'AUDIT ? UN REGARD SUR LA RECHERCHE EMPIRIQUE. *Livre-Revue-NumSpecial-COMPTABILITÉ – CONTRÔLE – AUDIT*.
- Keung, C. R. (2007). Sarbanes-Oxley: are audit committees up to the task? *Managerial Auditing, Bradford, Vol. 22*.
- Lutgart Van den Berghe, C. L. (2005). The Link Between Corporate Governance and Corporate Social Responsibility in Insurance. *The Geneva Papers on Risk and Insurance: issues and practice, Blackwell Publishing, 30 (3)*.
- MAUX, J. L. (2014). Effort d'audit et gouvernance: Le rôle des honoraires d'audit Le rôle des honoraires d'audit. *revue Recherches en Sciences de Gestion-Management Sciences-Ciencias de Gestión , n°102,*.

Sori, Z. R. (2009). Audit committee and audit independence: The Banker's Perception. *International Journal of Economics and Management*, 3 (2).

الباز, م. م. (2012). جودة التقارير المالية في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية ومبادئ حوكمة الشركات. *المجلة العلمية كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد الثالث، العدد الأول.*

البشتاوي, س. ح. (2014). دور الحاكمية المؤسسة في تعزيز أداء المدقق الداخلي من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين. *دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 41، العدد 2.*

الحايك, م. أ. (2013). اتجاهات التطور في المسؤوليات للجان التدقيق وإمكانية تطبيقها في الأردن. *مجلة الاقتصاد كليات كلية الاقتصاد بجامعة عدن.*

العلي, م. ح. (2015). *معايير التدقيق الدولية*. عمان: دار غيداء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.

العنزي, أ. م. (2014). تحليل حوكمة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي. *مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادي، المجلد 16، العدد 4، العراق.*

بشير, ك. (2016). الإطار المتكامل للرقابة الداخلية COSO – ic وأثره على الرقابة الداخلية في الجزائر. *مجلة جديد الاقتصاد، عدد 11، 225.*

زين, ي. (2014). أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية لتعزيز استقلالية مراجع الحسابات. *مجلة رؤى الاقتصادية، جامعة واد سوف، العدد 6.*

سمرة, ي. م. (2014). دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. *المجلة العربية للعلوم الإدارية.*

فوزي, ق. (2019). علاقة الرقابة الداخلية بتكريس نظام حوكمة الشركات. *مجلة العلوم القانونية والاجتماعية، الجلفة، المجلد الرابع، العدد 04، 423.*

مجدي, س. م. (2009). دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية. *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، مصر، المجلد 02، رقم 46.*

محمد, م. (2012). *الرقابة الإدارية*. عمان: دار البداية ناشرون وموزعون.