جـــامعة محمد الصـديق بن يحي – جيـــجل–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

العنـــوان

المراجعة الداخلية كأداة لتفعيل الحوكمة داخل المؤسسات العمومية

دراسة حالة الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز..إمتيار التوزيع جيجل

مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة

تخصص محاسبة وجباية معمقة

إعداد الطالب:

- بردي يزيد
- مهرهرة لقمان

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

الأستاذ: طويجنات زين العابدين	أستاذ محاضر أ	جامعة جيجل	رئيسا
الأستاذ: بوسعيود سارة	أستاذ محاضر أ	جامعة جيجل	مشرفا و مقررا
الأستاذ: حميمش نرجس	أستاذ محاضر ب	جامعة جيجل	مناقشا

السنة الجامعية: 2020–2021

شكر وعرفان

"رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ" سورة النمل الأية19.

ومصداقا لقوله تعالي: "لَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ" سورة إبراهيم الأية07.

نحمد الله عز وجل الذي ألهمنا العبر والثبات وأمدنا بالقوة والعزم على مواصلة مشوارنا الدراسي وتوفيقه لنا على إنجاز هذا العمل فنحمدك اللهم ونشكرك على نعمتك وفضلك ونسألك البر والتقوى ومن العمل ما ترضى وسلام على حبيبه وخليله الأمين عليه أزكى الصلاة والسلام، كما نتقدم بجميل الشكر والتقدير للأستاذة المشرفة " بوسعيود سارة" حفظها الله .

و إلى كل من مد لنا يد العون والمساعدة من قريب أو بعيد

إهداء

يا رب أحمدك حمدا كثيرا وأشكرك شكرا يليق بعظمتك أنك وفقتني لإتمام دراستي التي شقت دربي...

إلى من أنزل الله فيهم آية تتلى في كتابه العزيز: "وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا"، وأوصانا فيهما رسول الله بالبر والإحسان بهما

والديّ الكريمين أدام الله لهما الصحة والعافية

إلى إخوتي، و أخواتي. إلى عائلتي بكل من فيها

إلى كل الأحباب والأصحاب ورفقاء العمل.

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي المتواضع

يزيد

إهداء

يا رب أحمدك حمدا كثيرا وأشكرك شكرا يليق بعظمتك أنك وفقتني لإتمام دراستي التي شقت دربي...

إلى من أنزل الله فيهم آية تتلى في كتابه العزيز: "وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا"، وأوصانا فيهما رسول الله بالبر والإحسان بهما

والديّ الكريمين أدام الله لهما الصحة والعافية

إلى إخوتي، و أخواتي. إلى عائلتي بكل من فيها

إلى كل الأحباب والأصحاب والرفقاء.

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي المتواضع

لقمان

الملخص

الملخص:

لقد استهدفنا من خلال هذه الدراسة معالجة إشكالية دور المراجعة الداخلية في تفعيل وتعزيز مبادئ وقواعد الحوكمة داخل الشركات، ولتحقيق الأهداف المرجوة من هذه الدراسة قمنا بإسقاط ذلك على الدراسة الميدانية في الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز إمتياز التوزيع جيجل، حيث استخدمنا لغرض ذلك كل من المنهج الوصفي، المنهج التحليلي، المنهج التاريخي، ومنهج دراسة حالة، واعتمدنا على مجموعة من الأدوات في الجانب التطبيقي كالمقابلة والاستبيان، بالإضافة إلى برنامج spss لعرض وتحليل نتائج الاستبيان، أما في الجانب النظري فقد تم الاعتماد على الكتب، المذكرات والدوريات ذات الصلة بالدراسة.

وقد توصلنا في الأخير إلى أن المراجعة الداخلية تعتبر إحدى الآليات المهمة لتفعيل حوكمة الشركات من خلال دورها المهم في حماية حقوق المساهمين وتعزيز المعاملة المتكافئة والعادلة بينهم وكذا حماية حقوق أصحاب المصلحة وتعزيز درجة الإفصاح والشفافية وضمان وصول المعلومات لمستحقيها بالكم الكاف وفي الوقت المناسب. أما من خلال الدراسة التطبيقية فتوصلنا إلى أنه يوجود أثر ذو دلالة إحصائية لمساهمة المراجعة الداخلية في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز– إمتياز التوزيع جيجل – عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، حقوق المساهمين، حقوق أصحاب المصلحة، الإفصاح والشفافية، مسؤوليات مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز.

Résumé :

Nous visons à travers cette étude à aborder le rôle problématique de l'audit interne dans l'activation et le renforcement des principes et règles de gouvernance d'entreprise, et pour atteindre les objectifs souhaités de cette étude, nous avons projeté cela sur l'étude de terrain dans la Société algérienne du distribution d'électricité et de gaz , concession de distribution de Jijel, où nous avons utilisé à cet effet à la fois l'approche descriptive La méthode analytique, la méthode historique, et la méthode des études de cas, et nous nous sommes appuyés sur un ensemble d'outils du côté pratique, tels que le questionnaire, en plus du programme SPSS pour présenter et analyser les résultats du

questionnaire. Du côté théorique, nous nous sommes appuyés sur des livres, des notes et des périodiques liés à l'étude.

Enfin, nous avons conclu que l'audit interne est l'un des mécanismes importants pour activer la gouvernance d'entreprise grâce à son rôle important dans la protection des droits des actionnaires et la promotion d'un traitement égal et équitable entre eux, ainsi que la protection des droits des parties prenantes, l'amélioration du degré de divulgation et la transparence, et veiller à ce que les informations parviennent à leurs bénéficiaires en quantité suffisante et en temps opportun. A travers l'étude appliquée, nous avons conclu qu'il existe un effet statistiquement significatif de la contribution de l'audit interne dans l'application des principes de gouvernance d'entreprise dans la Société Algérienne de Distribution d'Electricité et de Gaz - Concession de Distribution Jijel - au niveau du moral $\alpha \leq 0.05$

Mots clés : gouvernement d'entreprise, droits des actionnaires, droits des parties prenantes, information et transparence, responsabilités du conseil d'administration, audit interne, société algérienne de distribution d'électricité et de gaz.

الفهرس

فهرس المحتويات	الصفحة
شكر	
إهداء	
الملخص	
فهرس المحتويات	**I**
قائمة الأشكال والجداول	**IV**
قائمة الملاحق	**VII**
مقدمة	أ
الفصل الأول: الإطار النظري لكل من المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات	
تمهيد	**09**
المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول المراجعة الداخلية	**10**
المطلب الأول: ماهية المراجعة الداخلية	**10**
المطلب الثاني: معايير المراجعة الداخلية	**18**
المطلب الثالث: لجان المراجعة الداخلية	**22**
المبحث الثاني: مدخل نظري لحوكمة الشركات	**25**
المطلب الأول: مفهوم وأهمية حوكمة الشركات	**25**
المطلب الثاني: مبادئ حوكمة الشركات	**29**
المطلب الثالث: الأطراف المعنية بحوكمة الشركات	**35**
خلاصة	**37**
الفصل الثاني: دور المراجعة الداخلية في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات	
تمهيد	**39**
المبحث الأول: دور المراجعة الداخلية في حماية حقوق المساهمين وحقوق أصحاب المصلحة وتحقيق المعاملة العادلة لهم	**40**
المطلب الأول: دور المراجعة الداخلية في حماية حقوق المساهمين وتحقيق المعاملة العادلة بينهم	**40**
المطلب الثاني: دور المراجعة الداخلية في حماية حقوق أصحاب المصلحة	**42**
المبحث الثاني: دور المراجعة الداخلية في تعزيز الإفصاح داخل الشركات	**44**

المطلب الأول: مفهوم الإفصاح	45
المطلب الثاني: أهمية المراجعة الداخلية في تعزيز الإفصاح داخل الشركات	46
المبحث الثالث: دور المراجعة الداخلية في تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة	48
المطلب الأول: مفهوم مجلس الإدارة والوظائف التي يقوم بها	48
المطلب الثاني: دور المراجعة الداخلية في تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة	49
خلاصة	51
الفصل الثالث: دراسة تطبيقية حول دور المراجعة الداخلية في تعزيز الحوكمة بالشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز –امتياز التوزيع جيجل–	
تمهيد	53
المبحث الأول: تقديم شركة توزيع الكهرباء والغاز – امتياز التوزيع جيجل–	
المطلب الأول: نشأة الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز– امتياز التوزيع جيجل–	54
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لإمتياز توزيع الكهرباء والغاز بجيجل	56
المطلب الثالث: مهام وأهداف الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز –امتياز جيجل–	66
المطلب الرابع: أهمية المراجعة الداخلية في الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز	66
المبحث الثاني: منهجية وأدوات الدراسة	68
المطلب الأول: منهجية ومتغيرات الدراسة الميدانية	68
المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية للدراسة	71
المطلب الثالث: اختبار أداة الدراسة	73
المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة	82
المطلب الأول: تحليل خصائص عينة الدراسة	82
المطلب الثاني: عرض وتحليل عبارات الدراسة	87
المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة	101
خلاصة	107
الخاتمة	109
قائمة المراجع والمصادر	115
الملاحق	119

قائمة الأشكال والجداول

1- قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
(1-3)	الهيكل التنظيمي لإمتياز توزيع الكهرباء والغاز بجيجل	56
(2-3)	نموذج الدراسة الميدانية	68
(3-3)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس	81
(4-3)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الفئة العمرية	82
(5-3)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى العلمي	83
(6-3)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	85

2- قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1-3)	محاور استبيان الدراسة الميدانية	69
(2-3)	مقياس لكارت الخماسي	70
(3-3)	فئات مقياس ليكرت likerrt ودلالاتها	71
(4-3)	معامل إرتباط بيرسون "persson" لعبارات المحور الثاني	73
(5-3)	معامل إرتباط بيرسون "persson" لعبارات بعد حقوق المساهمين والمعاملة المتكافئة بينهم	75
(6-3)	معامل إرتباط بيرسون "persson" لعبارات بعد حقوق أصحاب المصالح	76
(7-3)	معامل إرتباط بيرسون "persson" لعبارات بعد الافصاح والشفافية	77
(8-3)	معامل إرتباط بيرسون "persson" لعبارات بعد تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة	78
(9-3)	معامل إرتباط بيرسون "persson" لمحاور الاستبيان بدرجته الكلية	79
(10-3)	معامل الثبات ألفا كرونباخ	80
(11-3)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس	81

(3-12)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الفئة العمرية	82
(3-13)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى العلمي	83
(3-14)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المهنة	84
(3-15)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	85
(3-16)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات مكانة المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة.	86
(3-17)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات بعد حقوق المساهمين والمعاملة المتكافئة بينهم.	89
(3-18)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري بعد "حقوق أصحاب المصالح".	92
(3-19)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات بعد الإفصاح والشفافية	95
(3-20)	عرض المتوسط الحسابي والانحراف المعياري إجابات عينة مجتمع الدراسة بعد "تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة"	98
(3-21)	نتائج اختبار الفرضية الرئيسية	101
(3-22)	قاعدة القرار للفرضيات الفرعية	102
(3-23)	نتائج اختبار الفرضيات الفرعية	102

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
(1)	الاستبيان	119
(2)	قائمة المحكمين	125
(3)	إختبار ألفاكرونباخ	126
(4)	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري	127
(5)	اختبار الفرضيات	129

مقدمة

تمهيد:

أوصت العديد من الدراسات بضرورة الاهتمام بالمراجعة الداخلية لتفعيل مبادئ وآليات الحوكمة داخل الشركات خصوصا بعد الأزمات والانهيارات التي مست مجموعة من الشركات العالمية مع نهاية القرن الماضي وبداية هذا القرن كإفلاس شركتي "إنرون، وورلدكوم"، حيث ثبت من خلال البحث عن أسباب تلك الأزمات أنها ترجع أساسا إلى فساد إدارتها العليا وفشل المراجعين الخارجيين في الكشف عن مختلف التجاوزات واتخاذ الإجراءات المهنية المناسبة وكذلك انحصار دور المراجعين الداخليين في مواجهة الفساد المالي داخل الإدارات العليا لتلك الشركات.

واستجابة للمتطلبات والتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الدولية الحديثة قام معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية بتطوير معايير وميثاق أخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية ليشمل مختلف المجالات في الشركات، حيث يلاحظ تغيرا وتطورا ملموسا في أنشطة المراجعة الداخلية وفي موقعها التنظيمي داخل الشركة، حيث أصبح لها أهمية كبيرة كونها الأساس الذي ترتكز عليه حوكمة الشركات في ظل الفصل بين الملكية والإدارة، فهي تعمل على تقويم نظم الرقابة الداخلية وتطويرها، وكذلك تقييم وإدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة، كما تعمل أيضا على دعم الشفافية والإفصاح عن المعلومات المالية والحقائق للمساهمين وأصحاب المصالح.

وفي الجزائر أصبح تطوير ورفع كفاءة ومستوى وظيفة المراجعة الداخلية يعتبر بمثابة دعم رئيسي من دعائم التطبيق الكفء لمبادئ وقواعد حوكمة الشركات، خاصة بعد إطلاق المدونة الجزائرية لحوكمة الشركات، وإنشاء المركز الجزائري لحوكمة الشركات.

❖ **إشكالية الدراسة:**

من خلال المنطلق السابق، فإن إشكالية هذا البحث تتمحور حول التساؤل الرئيسي التالي:

– هل يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لمساهمة المراجعة الداخلية في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز – إمتياز التوزيع جيجل– عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ ؟

وللإجابة على الإشكالية المطروحة والإحاطة بالجوانب المختلفة التي تشكل محور دراسة هذا الموضوع ندرج **التساؤلات الفرعية** التالية:

– هل يوجد ذو دلالة إحصائية لمساهمة المراجعة الداخلية في حماية حقوق المساهمين وحقوق أصحاب المصلحة داخل الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز – إمتياز التوزيع جيجل– عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ ؟

- هل يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لمساهمة المراجعة الداخلية في تعزيز الإفصاح داخل الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز– إمتياز التوزيع جيجل– عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ ؟

– هل يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لمساهمة المراجعة الداخلية في تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة داخل الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز – إمتياز التوزيع جيجل– عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ ؟

❖ **فرضيات الدراسة:**

الفرضية الرئيسية:

كإجابة أولية على الإشكالية الرئيسية للبحث قمنا بصياغة الفرضية الرئيسية التالية:

– يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لمساهمة المراجعة الداخلية في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز – إمتياز التوزيع جيجل– عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$.

الفرضيات الفرعية:

– يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لمساهمة المراجعة الداخلية في حماية حقوق المساهمين وحقوق أصحاب المصلحة داخل الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز – إمتياز التوزيع جيجل– عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ ؛

– يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لمساهمة المراجعة الداخلية في تعزيز الإفصاح داخل الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز – إمتياز التوزيع جيجل– عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ ؛

– يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لمساهمة المراجعة الداخلية في تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة داخل الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز– إمتياز التوزيع جيجل– عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$.

❖ **أهداف الدراسة:**

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على ماهية المراجعة الداخلية، أهميتها، وكذا أهم أنواعها؛
- تسليط الضوء على مفهوم، أهمية، ومبادئ حوكمة الشركات وكذا الأطراف المعنية بها؛
- معرفة دور المراجعة الداخلية في تعزيز مبادئ الحوكمة داخل الشركات؛
- التعرف على واقع تطبيق المراجعة الداخلية في الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز – إمتياز التوزيع جيجل، ومدى مساهمتها في تفعيل الحوكمة الداخلية بالشركة.

❖ **أهمية موضوع الدراسة:**

تبرز أهمية هذه الدراسة في المكانة التي أصبحت تحظى بها المراجعة الداخلية خاصة بعد الأزمات والانهيارات التي عرفتها كبريات الشركات العالمية، حيث أصبحت تعتبر الأساس لتحقيق وتفعيل مبادئ الحوكمة داخل الشركات خاصة في ظل الفصل بين الملكية والإدارة، لما لها من دور كبير في دعم الإفصاح والشفافية عن مختلف المعلومات والحقائق المالية والمحاسبية، وتفعيل نظم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة، من أجل حماية حقوق المساهمين وحقوق أصحاب المصلحة الآخرين.

❖ **أسباب اختيار الموضوع:**

تتمثل دوافع اختيار موضوع الدراسة في الأسباب التالية:

- أهمية الموضوع من الناحية الاقتصادية، خاصة بعد الأزمة المالية الأخيرة؛
- الرغبة في التعرف على دور المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة داخل الشركات وبالخصوص داخل الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز إمتياز التوزيع جيجل؛
- ارتباط الموضوع بالتخصص المدروس؛
- الميول الشخصي للموضوع.

❖ **منهج الدراسة :**

من أجل الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة التي تعكس إشكالية الدراسة، ومن أجل اختبار صحة الفرضيات المذكورة أعلاه، اعتمدنا على **المنهج الوصفي** عند إبراز مختلف المفاهيم

المتعلقة بالمراجعة الداخلية وحوكمة الشركات، **والمنهج التاريخي** عند استعراض تطور مفهوم كل من المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات، وكذا **المنهج التحليلي** عند تحليل البيانات الخاصة بالدراسة التطبيقية وتفسيرها بهدف اختبار الفرضيات واستخلاص النتائج، بالإضافة **لمنهج دراسة حالة** في الجزء التطبيقي من خلال اختيار دراسة حالة الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز –امتياز التوزيع جيجل للتعرف على مدى مساهمة المراجعة الداخلية المطبقة على مستواها في تفعيل وتعزيز الحوكمة الداخلية للشركة.

كما سيتم استخدام الأدوات ومصادر البيانات التالية:

- المسح المكتبي بالاطلاع على مختلف المراجع التي لها علاقة بالموضوع؛
- وثائق خاصة بالمؤسسة محل الدراسة؛
- المقابلة والاستبيان؛
- برنامج SPSS لعرض وتحليل نتائج الاستبيان.

❖ **حدود الدراسة:**

- **الحدود النظرية:** تمثلت في التعرف على ماهية المراجعة الداخلية وأنواعها بالإضافة إلى التعرف على مفهوم حوكمة الشركات والمبادئ التي تقوم عليها، ومحاولة إبراز دور المراجعة الداخلية في تعزيز وتفعيل هاته الأخيرة؛
- **الحدود الزمنية:** انحصرت في الفترة الممتدة من بداية أفريل 2021 إلى 25 جوان 2021؛
- **الحدود المكانية:** اقتصرت الدراسة على الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز –إمتياز التوزيع جيجل.

❖ **الدراسات السابقة:**

هناك عدة دراسات تناولت موضوع دراستنا نذكر منها:

*** دراسة عمر علي عبد الصمد (2009):** تحت عنوان "**دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات**"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة المدية، تناولت هذه الدراسة دور حوكمة الشركات، من خلال تحديد مختلف المبادئ والقواعد الجيدة لإدارة المؤسسات وزيادة كفاءتها ومصداقيتها، وتبيان الإتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية والتعرف على

مختلف أدوارها التي تسمح بتحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، ودورها في إدارة المخاطر وعلاقتها التعاونية مع أطراف حوكمة الشركات، ومن أهم ما توصل إليه الباحث:

– حوكمة الشركات تمثل الكيفية التي تدار بها الشركات وتراقب من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة؛

– الدور الكبير الذي لعبه إصدار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية على بيئة الأعمال، والذي انعكس على أداء المراجعة الداخلية، بالإضافة إلى الفحص والتقييم والتأكيد أصبحت تقوم بتقييم المخاطر وتقديم الخدمات الاستشارية التي تؤدي إلى تطبيق حوكمة المؤسسات.

* **دراسة يحي سعيدي، ولخضر أوصيف (2012):** "**دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات**"، مقال منشور في مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 5، توصلت هذه الدراسة إلى أن المراجعة الداخلية تعتبر إحدى الآليات المهمة لتفعيل حوكمة الشركات، فقد تغير الدور التقليدي للمراجع الداخلي وتجاوز عملية تحديد مخاطر نظام الرقابة الداخلية ليصل إلى القيام بدور استشاري كبير لتطوير وتعديل مؤشرات تشغيل الأداء الرئيسية، كما تساهم المراجعة الداخلية في تحقيق مستوى كاف من الإفصاح من خلال ضمان العدالة في وصول المعلومات الواردة في التقارير المالية أو أي معلومات إضافية إلى حملة الأسهم وأصحاب المصالح بالشركة لتزويدهم بما يساعدهم في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية المستقبلية.

* **دراسة إبراهيم إسحاق نسمان (2009)،**" **دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة**"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، خلصت هذه الظاهرة إلى أن المراجعة الداخلية تعتبر أحد أهم مكونات عناصر تطبيق الحوكمة، حيث تساهم في دعم وتفعيل المبادئ التي تقوم عليها، حيث تعمل إدارة المراجعة الداخلية على تحسين التواصل بين أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا والمساهمين وأصحاب المصلحة من أجل تطبيق أفضل لقواعد الحوكمة في المصارف.

* **دراسة محمد السفير (2015):** تحت عنوان "**أهمية اعتماد معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS في إرساء مبادئ حوكمة الشركات، دراسة ميدانية لحالة الجزائر**"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر 3، تهتم هذه

الدراسة بحوكمة الشركات وعلاقتها بمعايير المحاسبة الدولية، باعتبارها أحد الآليات اللازمة لتحقيق الممارسات المحاسبية الجيدة، من حماية المساهمين والأطراف الأخرى كأصحاب المصالح في الشركات، وهو الاتجاه الذي تدعمه مبادئ حوكمة الشركات وقد تصول الباحث إلى عدة نتائج منها:

– أن الإفصاح في الوقت المناسب يساعد أصحاب المصلحة حيث يمكنهم من إجراء المقارنة بين مختلف البدائل المتاحة، وهذا انطلاقا من صحة وثقتهم بالمعلومات التي تم الإفصاح عنها؛

– أن التشريعات الجزائرية بشكلها الحالي غير ملائمة لحوكمة الشركات، فعلى الرغم من أهمية الإطار القانوني والتشريعي لتطبيق حوكمة الشركات.

* **دراسة خلادي راضية (2020):** بعنوان "**دور المراجعة الداخلية في تقييم الرقابة وانعكاساته على حوكمة الشركات**"، مقال منشور في مجلة أراء للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 02، العدد 02، المركز الجامعي أفلو، الأغواط، الجزائر، خلصت الدراسة إلى أن المراجعة الداخلية تقدم قيمة للشركة من خلال الوظائف التي أصبحت تقوم بأدائها في إطار حوكمة الشركات والتي تشمل توفير المعلومات للإدارة بكل مستوياتها وتقويم نظام الرقابة الداخلية، لكن هذا الدور يتوقف على مدى توافر الفهم المشترك لدى المراجعين الداخليين والأطراف المستفيدة من حوكمة الشركات لكيفية جعل المراجعة الداخلية نشاطا يحمي حقوقهم.

هيكل الدراسة:

حتى نتمكن من الإجابة على إشكالية البحث، وكذلك اختبار صحة الفرضيات الموضوعة، قمنا بتقسيم هذه الدراسة إلى فصلين نظريين وفصل تطبيقي، بالإضافة إلى كل من المقدمة والخاتمة، حيث سيتضمن الفصل الأول "**الإطار النظري لكل من المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات**" سنتطرق في المبحث الأول منه إلى مفاهيم أساسية حول المراجعة الداخلية، وفي المبحث الثاني إلى مدخل نظري لحوكمة الشركات.

وبالنسبة للفصل الثاني فيحمل عنوان "**دور المراجعة الداخلية في تعزيز مبادئ الحوكمة داخل الشركات**"، وقد تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول سنتطرق فيه إلى دور المراجعة الداخلية في حماية حقوق المساهمين وحقوق أصحاب المصلحة، أما المبحث الثاني فسيتم

تخصيصه لدور المراجعة الداخلية في تعزيز الإفصاح والشفافية، والمبحث الأخير سنتناول فيه دور المراجعة الداخلية في تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة.

أما الفصل الثالث الخاص بالدراسة التطبيقية فيحمل عنوان "**دراسة تطبيقية حول دور المراجعة الداخلية في تعزيز الحوكمة بالشركة الجزائرية للكهرباء والغاز –امتياز التوزيع جيجل** "، وقد تضمن ثلاثة مباحث، المبحث الأول سنتناول فيه تقديم الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز – امتياز التوزيع جيجل– ، أما المبحث الثاني سنتطرق فيه لمنهجية وأدوات الدراسة، والمبحث الثالث والأخير فسيتم فيه عرض نتائج الدراسة وتحليلها.

الفصل الأول

الإطار النظري لكل من المراجعة الداخلية

وحوكمة الشركات

تمهيد:

تعتبر المراجعة الداخلية بمفهومها الحديث أداة من الأدوات التي تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها، كما تعتبر وظيفة تقييمية مستقلة نسبيا عن الشركة، حيث تعمل على فحص وتقييم الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، كما يتفق الكثير من الباحثين والمهنيين على أهمية الحوكمة وما تمثله من دفع لعجلة التنمية ورفع مستوى الأداء وتخفيض درجة المخاطر المتعلقة بالفساد الإداري والمالي.

ومن هنا سنتناول في هذا الفصل الذي يحمل عنوان: "**الإطار النظري لكل من المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات**" المباحث التالية:

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول المراجعة الداخلية؛

المبحث الثاني: مدخل نظري لحوكمة الشركات.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول المراجعة الداخلية.

تعتبر المراجعة الداخلية ميدان واسع عرف تطورات كبيرة ومتواصلة، صاحبت تفقد الشمات وتنوعها، مع كبر حجم المؤات وضخامة الوسائل البشرية، المادية والمالية المستعملة، يصعب فيها يوما بعد يوم، التسيير إذ تكتر العمليات المنجزة أو المتدفقة والأخطاء والانحرافات بل والتلاعبات أحيانا.

المطلب الأول: ماهية المراجعة الداخلية

I.عموميات حول المراجعة الداخلية:

تعتبر المراجعة الداخلية إحدى الوظائف الإدارية الداخلية للمؤسسة، فهي تساعد على التقييم الذاتي الداخلي في المؤسسة، كما تهدف إلى مراجعة الأفراد داخل المؤسسة وتحديد مسؤولياتهم، وتفعيل نظام الرقابة الداخلية، إذ تعد بمثابة أعين الإدارة التي تراقب من خلالها كل صغيرة وكبيرة تحدث في المؤسسة.

I -1-مفهوم المراجعة الداخلية:

I -1-1- التطور التاريخي للمراجعة الداخلية:

نشأة المراجعة الداخلية تستمد من حاجة الإنسان إلى التحقق من البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن الحكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة وكان المراجع وقته يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى مصداقيتها وصحتها[1].

أ- الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500م:

حيث أنه في هذه الفترة كانت المحاسبة مقتصرة على الوحدات الحكومية وكذا المشروعات العائلية، وكان الهدف من خلالها هو الوصول إلى الدقة، ومنع حدوث تلاعبات أو غش بالدفاتر

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحاجات**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص، ص 17، 18.

المحاسبية وكان المراجع من خلال هذه الفترة كاف للاستماع إلى الحسابات التي كانت تتلى عليه، على أن يقف على مدى صحة هذه المعلومات بناءا على تجربته.

ب- الفترة من 1500م إلى 1850م:

في هذه الفترة أهداف المراجعة الداخلية لم تتغير عن الفترة السابقة، حيث اقتصر على اكتشاف الغش والتلاعب في الدفاتر المحاسبية وكذا التزوير، غير أنه شهدت ما يسمى انفصال الملكية، وهو ما زاد من الحاجة إلى المراجعين ورغم ذلك بقيت ممارسة المراجعة بصفة تدقيقية.

ج- الفترة من 1850م حتى 1905م:

في هذه الفترة ظهرت شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، وكذا الانفصال التام بين الملاك والإدارة، ما زاد من إلحاح المساهمين في طلب المراجعة الداخلية حفاظا على أموالهم المستثمرة وتجلى ذلك في صدور قانون الشركات البريطاني في سنة 1862م الذي أوجب على الشركات في هذه الفترة المراجعة الداخلية بهدف: [1]

- منع الأخطاء الفنية؛
- اكتشاف الغش والتزوير؛
- اكتشاف التلاعب في الدفاتر المحاسبية؛
- اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

د- الفترة من 1905م إلى يومنا هذا: ما ميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى والاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة أثناء عملية المراجعة الداخلية بالإضافة إلى استعمال أسلوب العينات الإحصائية على أساس علمي. فالهدف من المراجعة ليس اكتشاف الغش والتلاعب والأخطاء بل هو تقرير المراجع المحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي أم لا [2].

I- 1-2- تعريف المراجعة الداخلية: هناك تعاريف عديدة من قبل رواد الفكر المحاسبي ومن قبل الهيئات والمجالس المهنية، ومن بين تلك التعريفات نذكر ما يلي:

[1] إدريس عبد السلام إستيوي، **المراجعة معايير وإجراءات**، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة قاريوش، طرابلس، 2008، ص- ص 17-19.

[2] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنسر، عمان، الأردن، 2006، ص 19.

– تعريف جمعية المحاسبين الأمريكيين: "هي عبارة عن عملية منظمة من أجل الحصول على الأدلة والقوانين الموضوعية المتعلقة بالتأكد من الأحداث والأنشطة الاقتصادية وكذا تحديد الاتساق بين هذه المعايير الموضوعية، وتوصيل نتائجها للأطراف المستخدمة لهذه المعلومات[1]".

-كما تعرف المراجعة الداخلية على أنها فن له أساليب وعلم له قواعد وأصوله وإجراءاته وتهتم بالفحص الفني المحايد لحسابات وسجلات المؤسسة من أجل الحصول على أدلة إثبات لإبداء الرأي عن مدى صحة وعدالة الأرقام الواردة بالقوائم المالية المنشورة لهذه المؤسسة[2].

-وتعرف بأنها التحقق الانتقادي المنتظم للحصول على أدلة وقرائن لإثبات ما تحتويه دفاتر وسجلات المؤسسة من بيانات في إطار مبادئ محاسبية متعارف عليها من خلال برنامج مستخدمي هذه التقارير[3].

ومما سبق يمكن القول بأن المراجعة الداخلية عملية داخلية تقوم بها جهات محددة، مختصة، ومستقلة (محايدة) داخل المؤسسة من أجل مراجعة العمليات، الدفاتر والسجلات المحاسبية، وكذا أداء الأفراد ومختلف الإجراءات الإدارية والعمليات التشغيلية من أجل تفعيل نظام الرقابة الداخلية والمساعدة على اتخاذ القرارات المناسبة التي تحقق أهداف المؤسسة .

I -2-أنواع المراجعة الداخليةTypes of adits:

يقدم المراجع ثلاثة أنواع من المراجعة الداخلية هي:

- المراجعة التشغيلية epeutional audits؛
- المراجعة الإجرائية cepliance audits؛
- مراجعة القوائم المالية financial statement audits .

I -2-1 المراجعة التشغيلية: تنطوي على فحص أي مجموعة من الإجراءات والطرق التشغيلية في منشأة ما بغرض تقويم كفاءة وفاعلية تطبيق هذه الإجراءات وتتوقع إدارة المنشأة، الحصول على مقترحات لتحسين كفاءة وفاعلية عملياتها في نهاية عملية المراجعة التشغيلية، وشملت أمثلة المراجعة التشغيلية الآتي:

---

[1] طارق عبد العال حمال، **موسوعة معايير المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 27.

[2] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصرة**، دار الميسر للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006، ص 14.

[3] أحمد حلمي حمية، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار الصفاء، عمان، الأردن، 2000، ص 08.

- تقويم كفاءة ودقة نظام الأجور المطبق في برنامج محاسبي إلكتروني جديد؛
- تقويم كفاءة ومدى رضاء العملاء في توزيع البريد؛
- تقويم ومدى وكفاءة المعلومات المستخدمة بواسطة الإدارة في اتخاذ القرارات الاستثمارية؛
- تقويم كفاءة تدفق المعلومات في استلام أوامر العملاء.

ويتضح من الأمثلة السابقة تنوع مجالات استخدام المراجعة التشغيلية مما يجعل وضع ملامح أو خطوات لها صعبا إن لم يكن مستحيلا، كما أن نطاق إجراءات المراجعة التشغيلية قد يمتد ليشمل جوانب أخرى غير محاسبية، فقد يمتد ليشمل تقويم الهيكل التنظيمي، وتقويم عمليات الكمبيوتر وتقويم طرق الإنتاج والتسويق وغيرها من الأمور التي لا يتوافر المراجع خبرة بها، وتتضمن المراجعة التشغيلية أنواع أساسية هي:

أ- **المراجعة الوظيفية Functial audits:** تشمل الوظائف وسيلة لتجميع أنظمة منشأة ما مثل وظائف الإنتاج أو الشراء، التوزيع،...إلخ، وتتعدد طرق تجميع وتقسيم الوظائف فعلى سبيل المثال، هناك وظيفة المحاسبة ولكن قد تقسم إلى مستحقات نقدية، ومدفوعات نقدية وإعداد كشوف الأجور، وكما يظهر من لفظ المراجعة الوظيفية أنها تختص بوظيفة أو أكثر من الوظائف التي تتم داخل المنشأة فقد تختص بوظيفة الأجور في قسم ما أو للمنشأ ككل.

ب- المراجعة التنظيمية organization audits: هي نوع من أنواع المراجعة التنظيمية تتعلق بوحدة تنظيمية كاملة مثل قسم أو فرع من فروع المنشأة، وترتكز المراجعة التنظيمية على مدى تفاعل الوحدات التنظيمية فيما بينها بشكل فعال وكفء وتلعب خطة المنشأة وطرق التنسيق بين أنظمة الوحدات التنظيمية دورا حيويا في هذا النوع من أنواع المراجعة التنظيمية.

ج- **مهام خاصة Special asiguments** : تتنوع هذه المهام الخاصة ومن أمثلتها:

- تحديد أسباب فشل نظام المعلومات؛
- تحديد احتمال وجود تلاعب في قسم ما؛
- اقتراح توجيهات تهدف إلى تدنية تكاليف منتج ما.

I -2-1- المراجعة الإجرائية comliance audits : تهدف المراجعة الإجرائية إلى تحديد ما إذا كان الشخص أو المنشأة محل المراجعة تلتزم بالإجراءات والقواعد والتعليمات الموضوعة من طرف السلطة العليا (الإدارة العليا)، ومن أمثلة المراجعة الإجرائية ما يلي:

- فحص الأجور والتحقق من احتساب الضريبة فيما يتماشى مع القانون؛
- فحص العلاقات التعاقدية مع البنوك للتحقق من أن المنشأة تنفذ الإجراءات المطلوبة في ضوء التعاقدات؛
- عند مراجعة الوحدات الحكومية مثل المدارس يوجد دور كبير في المراجعة الإجرائية نظرا لوجود تعليمات وقوانين موضوعية بواسطة وزارة التربية والتعليم.

I -2-1- مراجعة القوائم المالية Financial stotment audits : يتم مراجعة القوائم المالية للتحقق من المعلومات التي تتضمنها، ومن بين القوائم المالية التي يتم مراجعتها: (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية والإيضاحات المتممة) التي تم إعدادها بواسطة استخدام الأساس النقدي أو أي أساس آخر مناسب. وللتأكد من صحة القوائم المالية وأنها مطابقة يجري المراجعون الاختبارات الملائمة لتحديد ما إذا كانت القوائم المالية تتضمن أخطاء هامة أو تحريف (نقص) لبعض بنودها ويجب على المراجع تقويم مدى مصداقية القوائم المالية.

I -3-أهمية المراجعة الداخلية:

تهدف المراجعة الداخلية لتحقيق جملة من الأهداف نصنفها كما يلي:

I -3-1- التصنيف الأول (أهداف عامة وأهداف خاصة):

أ. **أهداف عامة للمراجعة الداخلية:** الهدف الأساسي للمراجعة الداخلية هو إعطاء رأي مدعم بأدلة وبراهين إثبات حول شرعية وصدق الوثائق المحاسبية والقوائم المالية، وهو هدف عام متفق عليه دوليا.

- **شرعية الحسابات:** إن توفر الشرعية يعني إثبات أن القوائم المالية السابقة الذكر قد تم إعدادها حسب القوانين أو القواعد المعمول بها، وفي حالة غياب القوانين فإنه يشترط احترام القواعد

والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها[1]. وتشمل القوائم المالية التي يوليها المراجع الفحص الانتقادي الجداول الشاملة الثلاث (الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول حركات عناصر الذمة)، والجداول 14 التفصيلية الملحقة أي الجداول التي يوصي بها المخطط المحاسبي والمالي الجزائري.

– **صدق الحسابات:** إن الاحتمال في علم الإحصاء أصغر من الواحد ذاتها وإذا كانت النسبة تساوي الواحد فإنه لم يصبح هناك احتمال بل يقينا رياضيا أي حقيقة. وعليه لا بد من وجود كلمة صدق الحسابات بدلا من حقيقة الحسابات التي تعني الصحة المطلقة للحسابات الأمر الذي يتعذر الوصول إليه في الواقع بتعبير آخر فإن الصحة المطلقة في الحقيقة تعني أن المراجع قد فحص العمليات وتأكد من عدم وجود أي خطأ وهذا مستحيل في حالة المؤسسات الكبيرة والمتوسطة إذ كيف يمكن التأكد من حقيقة آلاف المخزونات أحيانا؟ فهو مضطر أن يتبع فنيات السير ويدرس العينة الممثلة للمجتمع الإحصائي. أي لا يمكن للمراجع القول بأن المؤونة المكونة تمثل الحقيقة بل قوله بعد مراجعتها بأنها صادقة أي أن الأخطار قد حددت بصفة موضوعية.

ب. أهداف خاصة للمراجعة الداخلية :

– **اكتشاف أعمال الغش والتزوير:** كان اكتشاف أعمال الغش والتزوير من طرف المراجع قديما غاية في حد ذاتها، غير أن هذه الغاية قد أصبحت ثانوية للهدف الرئيسي المتمثل في إثبات شرعية وصدق الحسابات، أي أن المراجع يثبت مدى شرعية الحسابات من خلال مدى ممارسة أو غياب أعمال الغش كالتلاعب بأموال المؤسسة واستعمالها غير الشرعي، أو تزير المعلومات المحاسبية بهدف إظهار وضعية غير الوضعية الحقيقية للمركز المالي لها. فالتلاعب بالأموال يعتبر ذليل على ضعف نظام المراقبة الداخلية ومهما يكن فعلى المسؤولين اكتشاف ذلك، وهذا دور المراجع الداخلي، وعليه في هذه الحالة جمع ما أمكن من الأدلة حتى يتبين له الوقوف على آثارها المادية المحتملة على الحسابات [2].

[1] عبد السلام عبد الله السعيد، **سرعة التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، مذكرة ماجيستر ، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2009/ 2010، ص 43 .

[2] محمد بوشين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من التجربة إلى التطبيق**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر، ص 30 .

- **المراجعة وتحسين التسيير:** يقوم المراجع بتقييد نظام المراقبة الداخلية وفحص حسابات المؤسسة موضوع المراجعة ويقدم تقريرا مفصلا عن نقاط الضعف وكذا الأخطاء المكتشفة، مما ينتج عنها تحفظات ترفق باقتراحات وحلول، وللمراجع أن يعطي رأيه وأن يقدم نصائح في حدود مراقبته. فالأخذ بكل هذا سيؤدي إلى تحسين التسيير، لكن يبقى الهدف الرئيسي هو الرأي حول شرعية وصدق الحسابات لا غير وعلى محافظ الحسابات عدم التدخل في التسيير ولا يشارك في اتخاذ قرارات التسيير، كما لا يمكنه الحصول على أجرة أو علاوة أو أي مكافأة ما عدا أتعابه المحددة قانونا، وبعكس ما هو عليه الحال لدى المراجع التعاقدي فلهذا الأخير التدخل في التسيير وله أن يعوض بعض الأعضاء في المؤسسة وأن يتقاضى علاوات ومكافأة، مما يجعله يبتعد شيئا فشيئا عن المراجع المالي الذي يهدف إلى إعطاء الرأي حول الحسابات، مما قد يمس بحيادته واستقلاليته.

I -3-2- التصنيف الثاني (هدف الحماية وهدف البناء):

أ. **هدف الحماية:** كان التركيز في الماضي على هدف الحماية حيث كانت المراجعة الداخلية تعرف على أنها ذلك العمل الذي يهدف إلى حماية أصول المنشأة، كما تهدف إلى التأكد من سلامة نظم الرقابة الداخلية والذي يهدف بدوره إلى حماية المنشأة من الاختلاس والسرقة والغش وعلى ذلك كان دور المراجع الداخلي يتضمن:[1]

- التأكد من سلامة المعلومات المحاسبية المعتمدة ومدى الاعتماد عليها؛
- حماية أموال المؤسسة؛
- التأكد من الملائمة بين أساليب القياس والإجراءات والقوانين واللوائح الموضوعية؛
- التأكد من استخدام أكفأ لموارد المؤسسة؛
- التأكد من إنجاز الأهداف الموضوعية للعمليات التنظيمية.

ب- هدف البناء: مع تطور مفهوم المراجعة الداخلية ظهر هدف جديد لوظيفة المراجعة الداخلية والمتمثل في هدف البناء من خلال اقتراح علاج وتوجيهات نتيجة لما قام به المراجع الداخلي من

[1] عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي روق السوافري، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية، الاسكندرية،2004، ص 109.

فحص، حيث يتضمن هذا الأخير بالاتجاه نحو الخدمات الاستشارية للمراجعة الداخلية لتلبية حاجات الإدارة [1].

وتوجد **أهداف أخرى** للمراجعة الداخلية يمكن تلخيصها في النقاط التالية :[2]

– التحقق من تنفيذ الخطط الموضوعة، والسياسات الإدارية من قبل الإدارة العليا للمؤسسة، وتقسيمها وإبداء الرأي حيالها وتحليل الانحرافات عن هذه الخطط وتقديم الاقتراحات لتجنب هذه الانحرافات عن الخطط وتقديم الاقتراحات لتجنب انحرافات مستقبلية وسد الثغرات التي تؤدي إلى ضياع أموال المشروع؛

– التأكد من أن المعلومات المعروضة على الإدارة دقيقة وكافية وأنها من واقع مستندات صحيحة؛ وسليمة وهذا يتطلب فحص جميع عمليات المؤسسة التي يتخللها صرف النقود، وقيام المراجعة الداخلية بهذه المهام يهدف للتأكد من صحة السجلات وكذلك حماية البيانات والمعلومات؛

– التحقق من وجود حماية كافية لأصول المؤسسة ضد الضياع والسرقة؛

– الحكم على إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والإحصائية، واتخاذها كأساس للقرارات الإدارية الناجحة؛

– تقييم عمل الأفراد ومدى قدرتهم على تحصيل المسؤولية؛

– تقييم كفاءة استخدام الموارد والأصول من الناحية الاقتصادية.

I –4– أهمية المراجعة الداخلية:

لقد تبوأت وظيفة المراجعة الداخلية مكانة بارزة في معظم المنشآت، حيث ارتبطت بأعلى مستويات التنظيم ليس كأداة رقابية فحسب وإنما نظرا لأهميتها الكبيرة:

– كنشاط تقييمي لمراجعة وفحص كافة الأنشطة والعمليات المختلفة بهدف تطويرها وتحقيق أقصى إنتاجيتها؛

– وكنشاط وقائي من خلال مراجعة الأحداث والوقائع الخاصة؛

– و إنشائي يشمل التأكد من كل نشاط المنشأة وذلك من خلال وضع برنامج المراجعة؛

[1] محمد لمين عيادي، **ماهية المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة**، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر3، 2008/2007، ص، ص 111، 112.

[2] زاهرة توفيق سواء، **مراجعة والحسابات والتدقيق**، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص88.

– تأكيدي لتطمئن الإدارة بأن المخاطر المرتبطة بالمنشأة يتم التفاعل معها بشكل مناسب؛

– استشاري لتزويد الإدارة بالتحليلات والدراسات والإشهارات والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرار؛

– تكمل أهميتها أيضا نشاط مستقل ومحايد يسمح بتفعيل نظام الرقابة الداخلية؛

– تساعد على اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب التي تمكن من تطوير المؤسسة واستدامتها.

المطلب الثاني: معايير المراجعة الداخلية

المعيار هو كل ما يستعمل في عملية القياس ويعرف بأنه نموذج أو مثال موضوع بواسطة السلطات المختصة أو نتيجة للعرف أو الاتفاق كأساس لما يجب اتباعه، حيث قام مجمع المراجعين الأمريكيين الداخليين بحصر معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية في خمسة معايير رئيسية تتعلق بالمجالات التالية[1]:

ا– معيار استقلال المراجع الداخلي: يعني بهذا المعيار أن المراجع الداخلي يجب أن يكون بعيدا عن تأثير الجهة التي يقوم بمراجعة أعمالها فيتوفر له الاستقلال التام عنها ولا يكون لها تأثير عليه، ويرى معهد المراجعين الداخليين أن استقلال المراجع الداخلي يقوم على عاملين أساسيين هما: [2]

ا– 1– مكانة المراجع الداخلي في المنشأة: ويقصد بمكانة المراجع الداخلي بالمنشأة ما يلي:[3]

– المستوى الإداري في الهيكل التنظيمي للمنشأة الذي ينتمي إليه المراجع الداخلي؛

– التخصص أو الجهة المسؤولة في المنشأة التي يوقع عليها رئيس قسم المراجعة الداخلية تقريره عن عمليات المراجعة الداخلية .

ونظرا لأهمية وحيوية الدور الذي يقوم به المراجع الداخلي لخدمة المنشأة يجب أن يحظى بمكانة مناسبة في المنشأة بالقدر الذي يكفي لتنفيذ المهام والمسؤوليات التي يكلف بها لذلك فقد

[1] ثناء علي القيادي، نادر شعبان السواح، **المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني**، الدار الجامعية، الاسكندرية، ص 39.

[2] أمين السيد أحمد لفظي، **مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة**، الدار الجامعية ، القاهرة، مصر،2005، ص 111.

[3] شعبان لطفي، **المراجعة الداخلية مهمتها وماهيتها في تحسين تسيير المؤسسة**، مذكرة ماجستر، جامعة الجزائر، 2003/ 2004، ص75.

تضمنت المعايير على ما يؤكد على ضرورة دعم وتأييد المنشأة له حتى يستطيع القيام بأعماله بدرجة عالية من الاستقلال والحرية [1].

I-2- الموضوعية: يتعين على المراجع الداخلي أن يؤدي عمله بموضوعية ويقصد بالموضوعية أن يتوافر للمراجع اتجاه فكري مستقل يلتزم به خلال أدائه لعمليات المراجعة بحيث يتضح معه أمانة وجدية المراجع من حيث عدم قبوله أي مساومة على عمله وأنه قد كون رأيه وأحكامه مما قام بمراجعته بحرية وبدون تحيز.

وحتى تتم عملية المراجعة بموضوعية يجب أن يضع رئيس قسم المراجعة الداخلية الاختيارات التالية [2]:

- يجب أن يعهد إلى قسم المراجعة الداخلية الصلاحيات الكافية لتأدية المهام المنوطة به والتي تدخل في نطاق الإدارات الأخرى بالمنشأة؛

- على رئيس قسم المراجعة الداخلية تحديد اختصاصات العاملين في القسم بما يتلاءم مع معطيات عملية المراجعة المزمع تنفيذها وبدون تحيز؛

- على رئيس قسم المراجعة إجراء حركة تنقلات بين موظفي القسم من وقت لآخر؛

- يجب على رئيس قسم المراجعة اتخاذ الإجراءات اللازمة لإعداد ومراجعة تقرير المراجعة، لإثبات موضوعيته ومصداقيته.

II- معيار التأهيل العلمي والعملي للمراجع الداخلي:

على المراجع الداخلي أن يقوم بعمله بروح مهنية وذلك حتى يضمن أن أعماله وأعمال مساعديه يمكن لها في النهاية أن تخرج برأي ونتائج ذات أسس صحيحة ومطابقة مع المسؤولية المخولة له[3]، ولتحقيق هذا المعيار على المراجع الداخلي أن يقوم بما يلي:

II-1- وضع سياسات تضمن مستوى العناية المهنية:

فهذه السياسة يجب أن تحقق الأهداف التالية: [4]

---

[1] محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة الداخلية والتدقيق الشامل**، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص 132.

[2] شعبان لطفي، **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين سير المؤسسة**، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص 132.

[3] محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص 132.

[4] ثناء على القباني، نادر شعبان السواح، مرجع سبق ذكره، ص 134.

– يجب أن تكون التأهيلات اللازمة بهذه المهمة تحت طلب مصلحة المراجعة الداخلية أما في حالة عدم وجود هذه الأخيرة، فعلى إدارة المؤسسة أن تأتي بمختصين خارجيين للقيام بالمهمة؛

– مراقبة نوعية العمل الذي يقوم به المساعدون باستمرار بصورة تضمن مستوى معين من النوعية المطلوبة.

II-2- التطبيق الدائم للمعايير المهنية:

على المراجعين الداخليين احترام المعايير الموضوعية في إطار القيام بمهمتهم بصفة دائمة فعليهم أن يقوموا بمهمتهم بكل موضوعية مع عدم إلحاق الضرر على الحياة المهنية الخاصة بالأشخاص المقام عليهم المراجعة.

فمهمة المراجعة الداخلية يجب أن تتم رغم الضغوطات التي يمكن أن تحدث حتى تصل إلى نتيجة ورأي موضوعي يخدم مصلحة المؤسسة كما أن على المراجعين الداخليين أن يعملوا كمجموعة واحدة لتحقيق هدف موحد، وإلا فإن عملهم يمكن ألا يكون له معنى أو جدوى.

III. معيار نطاق عمل المراجعة الداخلية:

نصت معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية على أن نطاق عمل المراجعة الداخلية يجب أن يتضمن فحص وتقييم مدى سلامة وفعالية نظم الرقابة الداخلية المعمول بها في المنشأة ومدى جودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة فيها، إلا أنه يجب ملاحظة تحديد نطاق المراجعة الداخلية كمشروعا في النهاية للمنشأة ومجلس الإدارة، وكذلك تحديد نطاق عمل المراجعة الداخلية ليشمل فحص وتقييم مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة ومدى كفاءة أداء المهام المحددة، ويتم ذلك من خلال ما يلي:

III -1- حماية للأصول:

يجب على المراجعين الداخليين دراسة وتقييم طرق حماية الأصول والتحقق من وجود تلك الأصول[1].

[1] عبد الوهاب نصر شحاتة، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006/2005، ص- ص 517- 523.

III -2- الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والقواعد:

يجب على المراجعين الداخليين فحص النظم المعلبة في المنشأة للتأكد من تماشيها مع الخطط والسياسات الإدارية والقوانين العامة التي تكون لها تأثير هام على العمليات والتقارير[1].

III -3- صحة المعلومات ومصداقيتا:

يجب على المراجعين الداخليين دراسة مدى صحة المعلومات المالية والتشغيلية وإمكانية الوثوق بها وكذلك دراسة وتقييم الوسائل المستخدمة في تحديد، قياس، تبويب وعرض هذه المعلومات.

وكذلك وجد عناصر أخرى كالتالي:

- الاستخدام الاقتصادي والكيفي للموارد؛
- إدارة المنشأة؛
- المراجعات مرتبطة بتقييم الاستخدام الاقتصادي والكفء للموارد؛
- تحقيق أهداف العمليات والبرامج.

IV- معيار تنفيذ عمل المراجع الداخلي:

إن عمل المراجع الداخلي لابد أن يشمل تخطيط عملية المراجعة الداخلية، وفحص تقييم المعلومات، وتوصيل النتائج وعملية المتابعة وتمثل هذه المعايير شرح لكافة المراحل المختلفة لعملية المراجعة الداخلية والتي تمر بالمراحل التالية:[2]

- تحديد الأهداف ونطاق عمل المراجع الداخلي؛
- الحصول على معلومات تمثل الخلفية للأنشطة محل المراجعة؛
- تحديد الموارد اللازمة لأداء المراجعة؛
- التواصل مع كافة الأطراف التي تحتاج أن تعرف معلومات حول عملية المراجعة الداخلية؛
- إجراء استقصاء.

[1] محمد السيد سرايا ، مرجع سبق ذكره، ص 134.

[2] خلف الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، ص- ص 160-163.

المطلب الثالث: لجنة المراجعة الداخلية

I –تعريف لجنة المراجعة:

أخد مفهوم لجان المراجعة اهتماما كبيرا فقد صدرت عدة قوانين في الدول المتقدمة وبعض الدول العربية التي تؤكد ضرورة وجود لجان المراجعة ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة إلا أنه لا يوجد تعريف واحد للجنة المراجعة حيث قام العديد من الباحثين بوضع مجموعة من تعاريف من بينها نجد أنها لجنة منبثقة من مجلس الإدارة مكونة بشكل رئيسي من مديرين تنفيذيين يتسمون بالاستقلالية على عكس اللجان الأخرى المكونة من مجلس الإدارة مثل اللجان المالية أو اللجان التنفيذية، كذلك هي لجنة مكونة من مديرين غير تنفيذيين مسؤولة عن تقييم أداء مجلس الإدارة والتأكد من أن القرارات التنفيذية لم يتم اتخاذها بشكل فردي وإجراء تقييم دوري لنظام الرقابة الداخلية، والعامة في تحديد المهام والمسؤوليات لكل من المراجعة الداخلية والخارجية [1].

ولجنة المراجعة مكونة من ثلاثة إلى خمسة مدرين غير مكلفين بالمسؤوليات التنفيذية للإدارة المالية وهي تقوم بمراجعة التقارير المالية وتقييم مدى فعالية نظام المراقبة الداخلية للمؤسسة ومناقشة نتائج المراجعة مع كل من المراجع الداخلي والخارجي وإعطاء التوجيهات بشأن ترشيح وتحديد أتعاب المراجع الداخلي.

ولقد عرفت اللجنة الكندية للمحاسبين القانونين (cica) لجنة المراجعة على أنها لجنة مكونة من المديرين غير التنفيذيين الذين ترتكز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة وتعد لجنة المراجعة الداخلية حلقة وصل بين المراجعين الداخليين ومجلس الإدارة وتتلخص نشاطاتها في ترشيح المراجع الخارجي ومراجعة نطاق وتاريخ المراجعة الداخلية [2].

ومن التعاريف السابقة نجد أن لجنة المراجعة منبثقة عن مجلس الإدارة وتقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين ممن لديهم خبرة في مجال المحاسبة والمراجعة.

وبناءا على ما سبق نستنتج بعض السمات الخاصة بلجنة المراجعة:

---

[1] استولي ساسي، **لجنة المراجعة ودوره في زيادة فاعلية عمل المراجعة ودعم استقلالهم**، المجلة العلمية للإشهار والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، المجلد 25، العدد2، ص 31.

[2] Canada institue of clartered Accamtay, **termimalagy**, for accountants 4 the edition cannada,c I c a , 1992.

- لجنة منبثقة عن لجنة الإدارة؛
- مشكلة من الأعضاء غير التنفيذيين؛
- لجنة مهنية تتمتع بدرجة عالية من المعرفة بالجرد، المحاسبة والمراجعة؛
- تقوم بالإشراف والرقابة على مجموعة من الأطراف الداخليين والخارجين في المؤسسة؛
- هناك تداخل بين المسؤوليات اتجاه الأطراف الداخلية؛
- تهدف إلى حماية حقوق المساهمين.

II- مهام لجنة المراجعة:

تتمثل مهام لجنة المراجعة في مساعدة مجلس الإدارة على أداء واجباته بكفاءة وفعالية والوفاء بمسؤولياته وتنفيذ مهامه الأساسية، خاصة في مجال التسجيل المحاسبي وإعداد التقارير المالية وكذلك دعم أنظمة الرقابة الداخلية ودعم استقلالية المراجعين الداخليين والخارجيين، وقد تختلف مهام لجنة المراجعة من بلد لآخر كما قد تتنوع على أساس نوع ودرجة تقييد حجم الأعمال حيث تكمن المهام الرئيسية للجنة المراجعة في أربعة مجالات أساسية وهي كالتالي :

- الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها؛
- دعم وظيفة المراجعة الداخلية؛
- دعم وظيفة المراجعة الخارجية؛
- دراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها.

كما تم إضافة مجالين هما :

- دعم حوكمة الشركات؛
- إدارة المخاطر في المؤسسات.

II-1-الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها: تتمتع لجان المراجعة بدور حاسم في المراقبة والإشراف على نشاطات المؤسسة المتمثلة بإجراء وإعداد التقارير المالية التي تقع على عاتق الإدارة وتتجلى النشاطات التي تقوم بها لجنة المراجعة فيما يتعلق بالتقارير المالية كالتالي:

- مراجع البيانات المحاسبية المطبقة وتقارير الإدارة والتأسيس لإجراءات محاسبية فعالة؛

– التأكد من أنه تم الإفصاح على السياسات والمبادئ المحاسبية التي تم إتباعها في إعداد التقارير المالية؛

– مناقشة التقارير المالية السنوية مع الأطراف المهتمة داخل المؤسسة؛

– الحد من خطر التقارير المالية الاحتيالية عن طريق تحديد العوامل التي تقود إلى تقارير مالية احتيالية وتعريفها.

II-2- دعم وظيفة المراجعة الداخلية: يجب توفر علاقة وطيدة وقوية بين لجنة المراجعة الداخلية وذلك من أجل التغلب على مشكل إعداد التقارير المالية أو زيادة فعالية لجنة المراجعة ولذلك يمكن التعرف على مختلف النشاطات التي تقوم بها اللجنة فيما يتعلق بدعم وظيفة المراجعة الداخلية على الشكل التالي :

– فحص نشاطات المراجعة الداخلية ومراجعتها؛

– فحص خطوات المراجعة الداخلية وموازنتها ووظيفتها؛

– فحص تقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية؛

– المشاركة في تعيين موظفي قسم المراجعة الداخلية وترقيتهم وفق كفاءتهم؛

– المشاركة في تحديد أتعاب موظفي المراجعة الداخلية.

المبحث الثاني: مدخل نظري لحوكمة الشركات

تعتبر حوكمة الشركات إحدى المتطلبات الجديدة للنهوض بالاقتصاد من خلال تطبيق مبادئها والاهتمام بالأطراف المعنية بحوكمة الشركات، حيث أصبحت هذه الأخيرة من أهم المواضيع المطروحة على صعيد اقتصاديات دول العالم.

المطلب الأول: مفهوم وأهمية حوكمة الشركات

I- مفهوم حوكمة الشركات: على المستوى العالمي لا يوجد تعريف موحد متفق عليه بين كافة الاقتصاديين والقانونيين لمفهوم حوكمة الشركات ويرجع ذلك إلى تدخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات[1].

II-1- مفهوم الحوكمة لغويا: يعتبر لفظ الحوكمة مستحدث في قاموس اللغة العربية، وهو لفظ مستمد من الحكومة، ويعني الانضباط والسيطرة والحكم بكل ما تعني هذه الكلمة من معاني.

وعليه فإن لفظ الحوكمة يتضمن العديد من الجوانب منها:

- **الحكمة:** وما تقتضيه من التوجيه والإرشاد؛
- **الحكم:** وما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك؛
- **الاحتكام:** وما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية وإلى خبرات تم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة؛
- **التحاكم:** طلبا للعدالة الخاصة عند انحراف سلطة الإدارة بمصالح المساهمين.

II-2- مفهوم حوكمة الشركات اصطلاحا: لم تتفق الأدبيات حول مفهوم واضح ومحدد لمصطلح حوكمة الشركات، حيث أخذ المفكرون والباحثون وكذا المنظمات الدولية والمهنية بالتسابق لتعريفها، وقد رجع تنوع التعاريف إلى التداخل في العديد من الأمور التنظيمية، الاقتصادية، المالية والاجتماعية، وهو الأمر الذي يؤثر في كل مجتمع واقتصاد على حدى، وفيما يلي نقدم بعض التعريفات الخاصة بحوكمة الشركات:[2]

---

[1] تجانية حمزة وآخرون، **إسهامات حوكمة الشركات في تطوير وظيفة المراجعة الداخلية**، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، الجزائر، المجلد 03، العدد:02 سبتمبر 2020، ص- ص07-22.

[2] المرجع نفسه، ص- ص 07-22.

تعرف الحوكمة على أنها ذلك الإطار التي تمارس فيه الشركات وجودها، وتركز الحوكمة على العلاقات فيما بين الموظفين وأعضاء مجلس الإدارة، والمساهمين وأصحاب المصالح وواضعي التنظيمات الحكومية، وكيفية التفاعل بين كل هذه الأطراف في الإشراف على عمليات الشركة.

فقد وصف تقرير لجنة الأبعاد المالية لحوكمة الشركات (Cadbury) عام 1992 حوكمة الشركات بأنها: "نظام بمقتضاه تدار الشركات وتراقب".

فمنذ 1991 عرف نادي روما الحوكمة على أنها ميكانزم أو آلية mécanisme de commande لقيادة النظام الاجتماعي وتطبيقاته من أجل تحقيق الأمن، الرفاهية، الازدهار، التناسق، التنظيم والاستمرار لهذا النظام، ويضيف جامس روسنو james Rosenau في سنة 1997 إلى ذلك على أن الحوكمة هي ميكانزم رقابة وقيادة mécanisme de control et de conduite .

وقد عرف معهد المدققين الداخليين (IIA) حوكمة الشركات في مجلة (Tone At The Top) والصادرة عنه بأنها: "العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير إشراف على إدارة ومراقبة مخاطر الشركات والتأكيد على كفاية الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيمة الشركة من خلال أداء الحوكمة فيها".

كما تم تعريفها كذلك بأنها: "ذلك الإطار الذي ينبغي أن يضمن التوجيه الاستراتيجي للشركة، والرصد الفعال من جانب مجلس الإدارة، وكذا مساءلة مجلس الإدارة أمام الشركة والمساهمين".

وتعرف حوكمة الشركات من ناحية أخرى بأنها: "مجموعة من القواعد التي تجرى بموجبها إدارة الشركة داخليا، ويتم وفقها إشراف مجلس الإدارة على الشركة، بهدف حماية المصالح والاستثمارات المالية للمساهمين"[1].

ويمكن أن تعرف بأنها: "عبارة عن مجموعة من القواعد والإجراءات التي تحدد صنع القرار، ومراقبة ورصد العمليات داخل الشركة".

[1]- محمد عبد الحليم عمر، محاضرة الجوانب المحاسبية للحوكمة، دورة حوكمة الشركات، جامعة الأزهر، مركز صالح كامل للاقتصاد الاسلامي، مصر، 2008، ص3.

وعرفت منظمة التعاون الاقتصادي (OECD) مفهوم حوكمة الشركات في عام 1998 بأنه: "النظام الذي يوجه ويضبط أعمال الشركة، حيث يصف ويوزع الحقوق والواجبات بين مختلف الأطراف في الشركات مثل مجلس الإدارة، الإدارة، المساهمين وذوي العلاقة ويضع القواعد والإجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات الخاصة بشؤون الشركة، كما يضع الأهداف والاستراتيجيات اللازمة لتحقيقها وأسس المتابعة لتقييم ومراقبة الأداء"[1]، ومن خلال ما سبق يمكننا تعريف الحوكمة على أنها: "عملية يتم من خلالها تحديد القواعد وتنظيم الممارسات السليمة للرقابة على القائمين على إدارة الشركة بما يحفظ حقوق المساهمين ويضمن مستوى ملائم من الشفافية والإفصاح ويضبط العلاقة بين مجلس الإدارة من جهة والأطراف أصحاب المصالح من جهة أخرى.

كما يمكن استنتاج أن مفهوم حوكمة الشركات يتضمن ما يلي: [2]

– مجموعة من القواعد يتم بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها وفق هيكل معين يتضمن توزيع الحقوق والواجبات فيما بين المشاركين في إدارة الشركة مثل: مجلس الإدارة، المديرين التنفيذيين والمساهمين وأصحاب المصالح؛

– التأكيد على أن الشركات يجب أن تدار لصالح المساهمين؛

– يساعد مفهوم حوكمة الشركات في القضاء على التعارض وتحقيق الانسجام والتوازن بين مصالح الفئات المختلفة المهتمة بالشركة داخليا وخارجيا، والحد من سيطرة الإدارة والسلطات الواسعة للفئات الأخرى خاصة المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح؛

– اهتمام حوكمة الشركات بتحقيق الشفافية في كافة العمليات، والإفصاح عن جميع المعلومات المتعلقة بها خاصة المعلومات المالية لفعالية اتخاذ القرارات والعمل على تحقيق جودة هذه المعلومات، ودورها في تنشيط السوق المالية، حيث توجد علاقة بين مستويات الحوكمة في الدول المختلفة من ناحية وبين درجة نمو، تطور وكفاءة أسواقها المالية من ناحية أخرى؛

– القاسم المشترك بين المفاهيم المختلفة لمصطلح حوكمة الشركات هو الاهتمام بتطوير الأداء وتحقيق الإفصاح والشفافية والانضباط والعدالة، وحماية حقوق أصحاب المصالح.

---

[1] - Freeland, C, **Basel Committee Guidance on Corporate Governance for Banks,** paper presented to: Coorporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability and Development, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, May 7 – 8, 2007.

[2] - تجانية حمزة وآخرون، **إسهامات حوكمة الشركات في تطوير وظيفة المراجعة الداخلية**، مرجع سابق، ص09.

II- أهمية حوكمة الشركات:

يمكن تمييز بين أهمية الحوكمة بالنسبة للشركات وبين أهميتها بالنسبة للمساهمين كما يلي:

II-1- أهمية الحوكمة بالنسبة للشركات: [1]

- تمكن من رفع الكفاءة الاقتصادية للشركة من خلال وضع أسس للعلاقة بين مديري الشركة ومجلس الإدارة والمساهمين؛

- تعمل على وضع الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله تحديد أهداف الشركة وسبل تحقيقها من خلال توفير الحوافز المناسبة لأعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية لكي يعملوا على تحقيق أهداف الشركة التي تراعي مصلحة المساهمين؛

- تؤدي إلى الانفتاح على أسواق المال العالمية وجذب قاعدة عريضة من المستثمرين بالأخص المستثمرين الأجانب لتمويل المشاريع التوسعية، فإذا كانت الشركات لا تعتمد على الاستثمارات الأجنبية، يمكنها زيادة ثقة المستثمر المحلي وبالتالي زيادة رأس المال بتكلفة أقل؛

- تحضى الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة بزيادة ثقة المستثمرين لأن تلك القواعد تضمن حماية حقوقهم ولذلك نجد أن المستثمرين في الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة جيدا، قد يقوموا بالتفكير جيدا قبل بيع أسهمهم في تلك الشركات حتى عندما تتعرض لأزمات مؤقتة تؤدي إلى انخفاض أسعار أسهمها لثقتهم في قدرة الشركة على التغلب على تلك الأزمات مما يجعل تلك الشركات قادرة على الصمود في فترة الأزمات.

II-2- أهمية الحوكمة بالنسبة للمساهمين:

- تساعد في ضمان الحقوق لكافة المساهمين مثل: حق التصويت، حق المشاركة في القرارات الخاصة بأي تغيرات جوهرية قد تؤثر على أداء الشركة في المستقبل؛

- الإفصاح الكامل عن أداء الشركة والوضع المالي والقدرات الجوهرية المتخذة من قبل الإدارة العليا يساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار في هذه الشركات.

إن تطبيق أي شركة لمفهوم وقواعد ومبادئ حوكمة الشركات يحقق **العديد من المزايا** منها: [2]

---

[1]- هيدوب ليلى ريمة،"**المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات دراسة حالة** " مذكرة ماستر علوم اقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص78.

[2] خرخاش جميلة، **أثر تطبيق حوكمة الشركات في تفعيل أثر الرقابة الداخلية لدى البنوك التجارية الجزائرية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص بنوك مالية ومحاسبة، المسيلة، **2018، ص45**

– تخفيض درجة المخاطر المتعلقة بالفضائح المالية والإدارية التي تواجهها الشركة؛

– زيادة درجة كفاءة أداء الشركة مما ينعكس على معدلات الربحية ودفع عجلة التنمية في المجتمع؛

– زيادة درجة الشفافية والدقة في القوائم المالية مما يترتب عليه زيادة ثقة المستثمرين بها واعتمادها في اتخاذ القرارات الاقتصادية؛

– تتيح تقدم الشركة وجذب العديد من الاستثمارات المحلية والأجنبية إلى زيادة معدلات النمو وتحقيق التنمية الاقتصادية وزيادة فرص العمل والتشغيل في المجتمع والمساهمة في حل مشكلة البطالة التي تعاني منها معظم دول العالم.

المطلب الثاني: مبادئ حوكمة الشركات

نظرا للاهتمام المتزايد بمفهوم الحوكمة فقد حرصت العديد من المؤسسات على دراسة هذا المفهوم وتحليله ووضع مبادئ محددة لتطبيقه، ومن هذه المؤسسات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، بنك التسويات الدولية BIS ممثلا في معهد بازل للحوكمة، معهد المراجعين الداخليين.

في الواقع نجد أنه كلما اختلفت التعريفات المعطاة لمفهوم الحوكمة، اختلفت معها المبادئ التي تقوم عليها عملية الحوكمة، وفيما مبادئ الحوكمة الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، والمبادئ الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين:

I- المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية:

في الاجتماع الذي عقد على المستوى الوزاري في الفترة من 27 إلى 28 أفريل سنة 1998 طلب مجلس منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية من المنظمة أن تقوم بالاشتراك مع الحكومات الوطنية وغيرها من المنظمات الدولية والقطاع الخاص بوضع مجموعة من المعايير والإرشادات عن حوكمة الشركات.

وافق الوزراء على مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات في اجتماع مجلس المنظمة على المستوى الوزاري في 26-27 ماي 1999 وتم تعديلها سنة 2004.

وقد قامت هذه المنظمة بتعديل ومراجعة مبادئها، حيث أيد وزراء مالية دول مجموعة العشرين *G20 باجتماعهم الذي عقد خلال شهر نوفمبر 2015 بمدينة أنطاكية التركية قرار مجلس منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) حول مبادئ الحوكمة الجديدة، والتي تم الاتفاق على أن يطلق عليها مبادئ الـ(OECD/G20) للحوكمة، ومما لا شك فيه بأن إعادة النظر بمبادئ الحوكمة التي أقرت من قبل منظمة الـ (OECD) قبل ما يزيد عن 16 سنة تمثل ضرورة في غاية الأهمية خاصة بعد أن أصبح تطبيق مبادئ الحوكمة بالنسبة للسياسيين وصناع القرار والمستثمرين والشركات وغيرهم بمثابة حجر أساس لتحقيق الاستقرار وتقوية النظام المالي وكما قال نائب الأمين العام لمنظمة التعاون الاقتصادية والتنمية السيد " تاماكي" مؤخرا، أن مبادئ الحوكمة ليست هدف بحد ذاته وإنما وسيلة لخلق الثقة بالأسواق المالية والأعمال التي تعتبر أساسية بالنسبة للشركات الراغبة بالحصول على التمويل طويل الأجل وبالمقابل فإن الضعف في تطبيق مبادئ الحوكمة وخاصة فيما يتعلق بالمكافآت ومخاطر الإدارة وممارسات مجالس الإدارة وممارسة مالكي الأسهم لحقوقهم له انعكاسات كبيرة على استقرار الأسواق المالية حيث اعتبر هذا الضعف أحد أهم الأسباب للأزمة المالية العالمية عام 2008.

نظرا لأهمية إلقاء الضوء على المبادئ الجديدة لمجموعة العشرين ومنظمة الـ (OECD) ولتسليط الضوء على هذه المبادئ فقد تم الاتفاق ما بين الاتحاد وصندوق النقد العربي للتعاون مع مؤسسة التمويل الدولية IFC ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD لعقد منتدى الحوكمة لهيئات الرقابة بالمنطقة العربية خلال شهر فيفري 2016 في أبو ظبي، وتتمثل هذه المبادئ في:

I-1- المبدأ الأول: ضمان وجود إطار عام فعال لحوكمة الشركات

- يجب على إطار حوكمة الشركات تعزيز وجود أسواق شفافة وعادلة وتوزيع فعال للموارد، ويجب أن تكون متسقة مع سيادة القانون وتدعيم الإشراف والإنفاذ الفعال؛

* **مجموعة العشرين** بالإنجليزية Group of Twenty : هي مُنتدى دولي يجمع الحكومات ومُحافظي البنوك المركزية من 19 دولة والاتحاد الأوروبي .تأسست المُنظمة سنة 1999، وذلك بهدف مُناقشة السياسات المُتعلقة بتعزيز الاستقرار المالي الدولي، وأيضا مُعالجة القضايا التي تتجاوز مسؤوليات أي شخص .وسعت مجموعة العشرين جدول أعمالها مُنذ عام 2008، حيث أصبح يُشارك في قممها رؤساء الحكومات أو رؤساء الدول، فضلاً عن وزراء المالية ووزراء الخارجية ومراكز الفكر. تتكون مجموعة العشرين من 19 دولة عُضو بالإضافة إلى الاتحاد الأوروبي .

– ينبغي تطوير إطار لحوكمة الشركات للتأثير على الأداء الاقتصادي الكلي وسلامة السوق والحوافز التي تخلقها للمشاركين في السوق وتعزيز أسواق شفافة تعمل بكفاءة؛

– يجب على المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر على ممارسات حوكمة الشركات أن تكون متسقة مع سيادة القانون وشفافة وقابلة للتنفيذ؛

– ينبغي أن يتم تقسيم المسؤوليات بين السلطات المختلفة بوضوح لخدمة المصلحة العامة؛

– يجب أن تدعم تشريعات السوق المالية للحوكمة الفعالة؛

– يجب أن تتمتع السلطات التنظيمية والتنفيذية والرقابية بالصلاحيات الكافية والنزاهة والموارد اللازمة للقيام بواجباتها بطريقة مهنية وموضوعية، وينبغي أن تتخذ الإجراءات الرقابية في الوقت المناسب وأن تكون شفافة وواضحة؛

– ينبغي تعزيز التعاون عبر الحدود من خلال الترتيبات والاتفاقات الثنائية والمتعددة الأطراف لتبادل المعلومات.

I–2– المبدأ الثاني: المعاملة المتساوية للمساهمين

تشتمل الحقوق الأساسية للمساهمين الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة والحصول على حصص من الأرباح، كما ينبغي أن تتاح للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين وينبغي إحاطتهم علما بالقواعد التي تحكم اجتماعات المساهمين ومن بينها قواعد التصويت ويتعين الإفصاح عن الهياكل والترتيبات الرأسمالية التي تمكن المساهمين من ممارسة درجة من الرقابة تتناسب مع حقوق الملكية التي يحوزونها، كما ينبغي السماح لأسواق الرقابة على الشركات بالعمل على نحو فعال ويتسم بالشفافية.

I–3– المبدأ الثالث: المؤسسات الاستثمارية وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء

يجب على إطار حوكمة الشركات توفر الحوافز السليمة وأن تكون هذه الحوافز متاحة لأسواق الأسهم لتعمل بطريقة تساهم في تطبيق أفضل ممارسات الحوكمة.

I-4- المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات[1]

يجب أن ينطوي إطار حوكمة الشركات على اعتراف بحقوق أصحاب المصلحة وأن يعمل أيضا على تشجيع التعاون بين الشركات وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة والعمل على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون والسماح بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح وأن تكفل تلك الآليات بدورها تحسين مستويات الأداء.

I-5- المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية

ينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات تحقيق الإفصاح الدقيق وفي الوقت الملائم بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس الشركة ومن بينها المركز المالي والأداء والملكية وأسلوب ممارسة السلطة وينبغي إعداد ومراجعة المعلومات وكذا الإفصاح عنها بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المحاسبية والمالية، كما يجب الاضطلاع بعملية مراجعة سنوية عن طريق مراجع مستقل بهدف إتاحة المراجعة الخارجية والموضوعية للأسلوب المستخدم في إعداد وتقييم القوائم المالية.

I-6- المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة

- يجب أن يتيح إطار حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية الإستراتيجية لتوجيه الشركات، كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وأن تضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل الشركة والمساهمين؛

- يجب على أعضاء مجلس الإدارة أن يعملوا على أساسا توافر كامل للمعلومات الكافية، وكذا على أساس النوايا الحسنة، وسلامة القواعد المطبقة، كما يجب أن يعمل لتحقيق مصالح الشركة والمساهمين؛

- يجب على مجلس الإدارة والإدارة إقامة نظم تضمن إعداد التقارير الدقيقة، وأحكام الرقابة الداخلية، وتخفيف شدة المخاطر، وضمان الالتزام بالقوانين، وتعزيز الثقة في التقارير المالية أو غير المالية على حد سواء، ويجب أن يكون للشركة نظم ومعايير محاسبية تتمتع بالشفافية تدعمها

[1]- أوصيف لخضر" **دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات**" ، رسالة ماجيستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2009،ص63 ،62

مراجعة داخلية وخارجية للقوائم المالية، وعلى قادة الشركة تعزيز التمسك بمحاسن الأخلاق والالتزام بها.

II- المبادئ الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين IIA:

لهذا المعهد دور رائد في النظر إلى المسائل المتعلقة بحوكمة الشركات وتقدير كيفية مساهمة المراجعين الداخليين في هذه التطورات، وقد أعد المبادئ التالية لحوكمة الشركات:[1]

II-1- التفاعل: تتطلب الحوكمة السديدة تفاعلا فعالا بين مجلس الإدارة والإدارة والمراجع الخارجي والمراجع الداخلي.

II-2- غرض المجلس: يجب أن يدرك مجلس الإدارة أن الغرض منه هو حماية مصالح المساهمين وفي نفس الوقت حماية أصحاب المصالح الآخرين (الدائنين، العاملين،...).

II-3- مسؤوليات المجلس: تتمثل المسؤولية الأساسية لمجلس الإدارة في متابعة أعمال المديرين التنفذيين والإشراف على إستراتيجية الشركة ورصد ومتابعة المخاطر والنظم الرقابية المطبقة في الشركة، ويجب على الأعضاء استخدام الشكل المهني عند القيام بهذه المسؤوليات.

II-4- الاستقلالية: يجب على بورصات الأوراق المالية الأساسية تحديد المقصود بالعضو المستقل على أساس أن شخص ليس له روابط أو شخصية بالشركة أو إدارتها كعضو مجلس إدارة، والغالبية العظمى لأعضاء مجلس الإدارة يجب أن يكونوا مستقلين حتى يمكنهم القيام بمسؤولياتهم الإشرافية على الوجه الأكمل.

II-5- الخبرات: ينبغي أن يكون لدى أعضاء مجلس الإدارة خبرة كبيرة عن الصناعة والمجال الوظيفي والحوكمة، ويجب أن يتلقى جميع الأعضاء إرشادات تفصيلية وتعليما مستمرا لضمان انجازهم وحفاظهم على مستوى الخبرة.

II-6- الاجتماعات والمعلومات: يتعين عقد اجتماعات دورية وأن يتاح للأعضاء الحصول على المعلومات ومناقشة الأفراد الذين يلزمون له أداء واجباتهم.

II-7- القيادة: لا بد أن تكون أدوار رئيس مجلس الإدارة والأعضاء التنفيذيين منفصلة.

[1] تجانية حمزة وآخرون، **إسهامات حوكمة الشركات في تطوير وظيفة المراجعة الداخلية**، مرجع سابق، ص09.

II-8- الإفصاح: يجب أن تعكس البيانات والاتصالات أنشطة المجلس ويجب إبراز معاملات الأطراف ذوى العلاقة بطريقة شفافة وفي توقيت مناسب.

II-9- اللجان: يجب أن تكون لجان التعيينات والمكافآت والمراجعة لمجلس الإدارة كلها من الأعضاء المستقلين.

II-10- المراجعة الداخلية: يجب أن يكون لدى الشركات المقيدة في البورصة وظيفة مراجعة فعالة كل الوقت وتتبع مباشرة لجنة المراجعة.

II-11- نموذج التقرير: النموذج القديم للتقارير المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أصبح أقل ملاءمة، وعليه النموذج الجديد يجب وضعه وتطبيقه فورا على قدر الإمكان.

II-12- الفلسفة والثقافة: يجب أن تعكس القوائم المالية والإفصاح الملحقة بها الجوهر الاقتصادي، وأن تعد بهدف أن تكون مصدرا لأقصى المعلومات والشفافية، فنزاهة الإدارة وبيئة الرقابة من الأمور الحاسمة بالنسبة للتقارير المالية الجديرة بالثقة.

II-13- لجان المراجعة: تتكون لجنة المراجعة من عدد من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين وذوي خبرات في المحاسبة والمراجعة والتمويل والصناعة والشركة، وهؤلاء الأعضاء يجب أن تتوافر لديهم الإرادة والسلطة والموارد لتوفير إشراف جيد على عملية التقارير المالية، وعلى لجنة المراجعة أن تنتقي المراجع الخارجي وأن تتولى تقييم أداء كل المراجع الداخلي والمراجع الخارجي وأن توافق على أتعاب المراجعة.

II-14- الغش: ينبغي على إدارة الشركة تجنب الغش لتلافي العقوبات الداخلية الجنائية الصارمة في قضايا التقارير المالية الاحتيالية وعلى هيئة سوق المال أو الهيئة المشرفة على البورصات أن توفر الموارد التي تحتاجها لمحاربة القوائم المالية المشبوهة بالغش وعلى مجلس الإدارة والإدارة والمراجعين أن يقوموا بأداء تقدير لمخاطر الغش.

II-15- منشآت المراجعة: ينبغي على منشآت المراجعة التركيز على تقديم مراجعة مالية عالية الجودة وتأكيد الخدمات وألا تؤدي أعمالا استشارية لعملاء المراجعة ويجب انتقاء وتقييم أفراد فريق المراجعة ووضع نظام فعال للمكافآت والترقيات.

II-16- مهمة المراجعة الخارجية: يجب أن يعتمد المراجعون الخارجيين على المحاسبة لأنها مهنة نبيلة ترتكز على الصالح العام بحيث تهدف إلى عملية توسيع تقارير المراجعة.

II-17- المحللون الماليون: يجب على المحللون الماليون أن يكافئوا (مباشرة أو غير مباشرة) على أساسا الأنشطة البنكية الاستثمارية لمنشآتهم، ويجب ألا يكونوا من حملة الأسهم في الشركات التي يتابعونها ويجب أن يقوموا بالإفصاح عن أي علاقة أعمال بين المنشآت التي يتابعونها ومنشآتهم[1].

المطلب الثالث: الأطراف المعنية بحوكمة الشركات

يوجد أربعة أطراف رئيسية تؤثر وتتأثر في التطبيق السليم لمفهوم ومبادئ حوكمة الشركات وتحدد مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد وهم: [2]

I- المساهمون: وهم من يقوم بتقديم رأس المال للمؤسسة عن طريق تملكهم أسهمها وذلك مقابل توقع الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم، وهم بالتالي أيضا معنيون بتعظيم قيمة المؤسسة على المدى الطويل وهذا يحدد مدى استمرارية المؤسسة من عدمه ونموها.

وفيما يتعلق بالحوكمة فإن اهتمام المساهمين وتحقيق أهدافهم يكون من خلال الإسهام في اختيار مجلس الإدارة بصفة جيدة وحسن اختيار الإدارة العليا من أجل إدارة شؤون المؤسسة ضمن القوانين والسياسات المطلوبة كما أن تعزيز الحوكمة يطمئن صغار المساهمين ويشجع الأطراف الأخرى على الاستثمار في شركات المساهمة وليست القوانين وحدها كافية لطمأنة المستثمرين في المؤسسة.

II- أصحاب المصالح: هم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين، وقد تكون مصالح هذه الأطراف متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان. ويتأثر مفهوم حوكمة الشركات بشكل كبير بالعلاقات بين هذه الأطراف.

وهذه الأطراف مهمة في معادلة العلاقة في الشركة، فهم من يقوم بأداء المهام التي تساعد الشركة على الإنتاج وتقديم السلع والخدمات، وبدونهم لا تستطيع الإدارة وحتى مجلس الإدارة والمساهمون

[1] - أشرف حنا مخائيل، أهمية دور معايير المراجعة وأطرافها لضمان فعالية حوكمة الشركات، المؤتمر العلمي الخامس وأبعادها المحاسبية والادارية والاقتصادية، الاسكندرية، 2005، ص177.

[2] المرجع نفسه، ص 179.

من تحقيق الإستراتيجيات الموضوعة للشركة، فالعملاء هم الطرف الذي يقوم بشراء المنتج أو الخدمة، والمورد من يبيع للشركة المواد الخام والسلع والخدمات الأخرى، أما الممولين وجميع الأطراف الممولة هي التي تمنح تسهيلات إئتمانية للشركة، فينبغي أن يكون التعامل مع هذه الأطراف بمنتهى الحرص والدقة، فالمعلومات المضللة للممولين قد تقطع خطط التمويل مما يؤثر سلبا على التخطيط المستقبلي للشركة.

III- مجلس الإدارة: يمثل مجلس الإدارة أعلى سلطة في المؤسسة بتفويض من المساهمين، حيث تعود إليه كل الصلاحيات اللازمة لاتخاذ القرارات والإجراءات لتحقيق مصلحة المساهمين ورغم تعدد وظائفه إلا أن أهمها هو تقليل التكاليف الناشئة عن الفصل بين الملكية والتسيير، كما يعتبر أهم الأطراف المعنية بحوكمة الشركات، حيث أنه يعد وسيلة أساسية في عملية الرقابة، كما أنه يمثل نقطة التقاطع بين المديرين والمساهمين.

IV- الإدارة: إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح المؤسسة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها اتجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي ينشرها المساهمون، كما تعتبر حلقة الوصل بين مجلس الإدارة وبقية الأطراف المتعاملة مع المؤسسة، ولها دور فعال في الأخذ بعين الاعتبار المصالح المختلفة للأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة، كما تعمل بالتعاون مع مجلس الإدارة على صياغة إستراتيجية مناسبة لتقريب هذه المصالح واستيفائها إلى أقصى قدر ممكن.

خلاصة:

من خلال دراستنا للمراجعة الداخلية نستطيع أن نقول بأن هذه الأخيرة هي عبارة عن نشاط على مستوى شركة أو مؤسسة معينة حيث ينصب هذا النشاط على فحص العمليات المحاسبية والمالية وعمليات أخرى بغرض إعطاء صورة واضحة للإدارة، كما تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة مستقلة بالشركة تعمل على معاينة المعلومات والقوائم المالية والبيانات المحاسبية ومختلف ممتلكات الشركة ودراستها وتحليلها لغرض استخراج الأخطاء والانحرافات والنقائص، بالإضافة إلى إبداء الرأي المحايد واقتراح حلول وتقديم توصيات، أما عن حوكمة الشركات فيمكننا القول أن مبدئيا وضعت بهدف تحسين الكفاءة والنمو الاقتصادي بحيث تتضمن مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها وجملة الأسهم ومجموعة أصحاب المصالح، كما توفر الهيكل الذي من خلاله يتم وضع أهداف الشركة وتقدير الوسائل لبلوغ هذه الأهداف ومراقبة الأداء.

الفصل الثاني

دور المراجعة الداخلية في تعزيز مبادئ الحوكمة داخل الشركات

تمهيد:

انطلاقا من كون أن المراجعة الداخلية أصبحت تعتبر إحدى الآليات المهمة لتفعيل حوكمة الشركات، من خلال دورها المهم في حماية حقوق المساهمين وتعزيز المعاملة المتكافئة والعادلة بينهم، وكذا حماية حقوق أصحاب المصلحة الآخرين من موردين، دائنين، موظفين، عملاء،...إلخ، بالإضافة إلى دورها في الرفع من درجة الشفافية والإفصاح عن المعلومات وضمان وصولها لجميع المساهمين وأصحاب المصلحة، فإن الشركات أصبحت تعطي لها أهمية كبيرة من أجل تفعيل وتعزيز نظم الرقابة الداخلية، وتطوير إدارة المخاطر، وحماية حقوق كل من المساهمين وأطراف المصلحة الآخرين، وضمان المعاملة العادلة بينهم.

ومن هذا المنطلق سيتم التطرق في هذا الفصل الذي يحمل عنوان "**دور المراجعة الداخلية في تعزيز مبادئ الحوكمة داخل الشركات**" للمباحث التالية:

المبحث الأول: دور المراجعة الداخلية في حماية حقوق المساهمين وحقوق أصحاب المصلحة؛

المبحث الثاني: دور المراجعة الداخلية في تعزيز الإفصاح داخل الشركات؛

المبحث الثالث: دور المراجعة الداخلية في تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة.

المبحث الأول: دور المراجعة الداخلية في حماية حقوق المساهمين وحقوق أصحاب المصلحة

تساهم المراجعة الداخلية في تحسين مستوى الإفصاح وضمان العدالة في الحصول على مختلف المعلومات الواردة في التقارير والقوائم المالية أو أي معلومات إضافية أخرى سواء بالنسبة لحملة الأسهم باعتبارهم ملاك وممولين أساسيين للشركة، أو بالنسبة لأصحاب المصلحة الآخرين باعتبارهم أطراف فاعلة في الشركة، حيث تزيد من ثقتهم وتساعدهم على اتخاذ قراراتهم الاستثمارية المستقبلية. ومن هنا سوف نحاول في هذا المبحث أن نبرز دور المراجعة الداخلية في حماية كل من حقوق حملة الأسهم وحقوق أصحاب المصلحة.

المطلب الأول: دور المراجعة الداخلية في حماية حقوق المساهمين وتحقيق المعاملة العادلة بينهم

يتمتع المساهمون في شركات المساهمة بمجموعة من الحقوق، منها الحقوق المالية التي تكتسي أهمية كبيرة وحقوق غير مالية تدعم الحقوق المالية. ويهدف نظام المراجعة الداخلية في إطار تفعيل مبادئ الحوكمة داخل الشركات إلى حماية وتسهيل ممارسة المساهمين لحقوقهم باعتبارهم ملاك وممولين أساسيين للشركة، كما أن ثقة المساهمين لن تتحقق إلا إذا ضمنوا معاملة عادلة ومتكافئة فيما بينهم.

I- بعض الحقوق التي يتمتع بها المساهمين: هناك مجموعة من الحقوق المالية وغير المالية التي يتمتع بها المساهمون نذكر منها ما يلي:

- الحق في الحصول على الأرباح؛
- الحق في التصرف بالأسهم؛
- حق الأفضلية في الإكتتاب بالأسهم الجديدة عند زيادة رأس المال؛
- حق اقتسام موجودات الشركة عند التصفية؛
- حق المشاركة في اجتماعات الجمعية العامة للشركة؛
- حق التصويت في الجمعية العامة للشركة؛
- حق الإطلاع على المعلومات والحصول عليها؛
- حق مباشرة الدعاوى القضائية.

II-أهمية المراجعة الداخلية في حماية حقوق ومصالح المساهمين:

تسمح المراجعة الداخلية بحماية حقوق ومصالح الساهمين من خلال ما يلي: [1]

- دورها المهم في كشف مختلف الغش والسرقات والفساد الإداري ومختلف الممارسات غير القانونية والتي من شأنها التأثير سلبا على الحقوق المختلفة للمساهمين سواء المالية أو غير المالية؛

- تقدم المراجعة الداخلية مجموعة من الخدمات الوقائية من خلال مختلف لإجراءات التي يضعها المراجع الداخلي في الشركة بهدف ضمان الحماية الكاملة للأصول والممتلكات من السرقة، الاختلاس والهذر، وبالتالي ما يضمن حماية مصالح وحقوق المساهمين باعتبارهم ملاك لأسهم الشركة؛

- كذلك المراجعة الداخلية ومن خلال مختلف الخدمات التقييمية والمتمثلة في مجموعة السياسات والإجراءات التي يستخدمها المراجع الداخلي في قياس مدى فعالية الرقابة الداخلية المطبقة داخل الشركة تمكن من التقليل من المخاطر المختلفة التي تهدد مستقبل الشركة ومن وراء ذلك تهدد مصالح المساهمين الذين يسعون لاستمرار الشركة وتعظيم قيمة أرباحها وحصتهم منها؛

- اكتشاف مختلف المخاطر التي يمكن أن تؤثر سلبا على الأداء المالي للشركات وبالتالي على أرباح المساهمين؛

- تسعى المراجعة الداخلية للتأكد من دقة الحسابات المسجلة بالدفاتر والسجلات، وعلى المحافظة على أموال الشركة وأصولها، ومراجعة وسائل الحفاظ عليها والتحقق من وجود تلك الأصول كلما كان ذلك ممكنا، وهذا في إطار حماية موجودات وأصول لشركة والتي يملك المساهمون أسهما فيها؛

- تعزز المراجعة ومن خلال المعلومات والتقارير التي توفرها قدرة المساهمين على مساءلة مجلس إدارة الشركة.

[1] يحي سعيدي، لخضر أوصيف، **دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 05، جامعة الوادي، الجزائر، 2012، ص، ص 195، 196.

III-المعاملة المتكافئة للمساهمين:

تمكن المراجعة الداخلية من ضمان معاملة متكافئة وعادلة بين المساهمين في الشركة من خلال إتاحة ونشر لهم جميع المعلومات والتقارير المتعلقة بنتائج المراجعة الداخلية سواء المتعلقة بتدقيق الحسابات والتقارير والقوائم المالية، أو تلك المتعلقة بمراجعة الأصول والموجودات الخاصة بالشركة، وكذلك من خلال حمايتهم من مختلف المخاطر التي قد تتعرض لها الشركة، ومساعدتهم على حسن اتخاذ قراراتهم الاستثمارية المستقبلية.

المطلب الثاني: دور المراجعة الداخلية في حماية حقوق أصحاب المصلحة

تسعى المراجعة الداخلية إلى توفير الحماية لمختلف الأطراف ذات المصلحة وتعظيم قيمتهم، كما تضمن لهم حقوقهم والمعاملة المتكافئة بينهم، وفيما نتطرق لماهية أصحاب المصلحة ودور المراجعة الداخلية في حماية حقوقهم.

I- ماهية أصحاب المصلحة:

يشار إلى هذا المصطلح أيضا باسم مجمعو أصحاب المصلحة (Stakeholders Group) وهم الأطراف الذين لديهم علاقة أو مصلحة في المؤسسة أو العمل التجاري أو المشروع، ويمكن أن يؤثروا على المؤسسة أو النشاط التجاري أو المشروع أو يتأثروا بهم.

ويعتبر التعريف الذي طرحه فريمان (1984) (والذي يعطي لمصطلح أصحاب المصالح معناه الأوسع) وهو الأكثر استعمالا، حيث يقصد بهم كل: "فرد أو مجموعة أفراد يمكنهم أن يؤثروا أو يتأثروا من تطبيق الأهداف التنظيمية".

ويمكن تصنيفهم إلى أصحاب المصلحة الرئيسيون (Primary stakeholders) وهم الأشخاص المستفيدون بشكل كبير من نشاط معين أو المتأثرون به مثل المستثمرون والموظفون والعملاء، وأصحاب المصلحة الثانويون (Secondary Stakeholders) وهم الأشخاص غير المتأثرون بشكل كبير بنشاط تجاري معين أو المشروع، فهم ليسوا موظفين فيه أو مدراء وليس لديهم أي ارتباط مباشر مع المؤسسة ولكنهم يتأثرون بقراراتها وأعمالها.

ومن المهم معرفة وتصنيف وتحليل أصحاب المصلحة (Stakeholders Analysis) وذلك لتحديد ما يلي: مصالح جميع الشركاء الذين قد يؤثرون أو يتأثرون بالمشروع والقضايا المحتملة

التي يمكن أن تعطل المشروع، والأشخاص الرئيسيون لتوزيع المعلومات أثناء مرحلة التنفيذ، والمجموعات التي ينبغي تشجيعها على المشاركة في مراحل مختلفة من المشروع وتخطيط الاتصالات وإستراتيجية إدارة أصحاب المصلحة خلال مرحلة تخطيط المشروع ووضع طرق للحد من الآثار السلبية المحتملة وإدارة أصحاب المصلحة السلبيين.

حيث ينبغي أن تدرك الشركات أن إسهامات أصحاب المصالح تمثل موردا بالغ الأهمية لأجل بناء قدرة تنافسية معتبرة لتدعيم مستويات ربحيتها ولأجل ذلك على الشركات في المدى الطويل بناء التعاون بين أطراف أصحاب المصالح لغرض نماء الثروة ويجب أن يشتمل إطار المراجعة الداخلية على إدراك أن مصالح الشركة يتحقق من خلال الاعتراف بمصالح مختلف الأطراف، من أجل الوصول لتحقيق وتعزيز مبادئ الحوكمة داخل الشركة، ولبلوغ هذا المستوى يجب:

– احترام حقوق أصحاب المصلحة والتي يحميها القانون، ففي كافة جدول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية يحمي القانون أصحاب المصالح وذلك بمقتضى قوانين العمل والشركات والعقود والإفلاس وحتى في المجالات التي لا توجد فيها تشريعات تختص بحقوق أصحاب المصالح تقوم الشركات بتعهدات إضافية لهم؛

– عند انتهاك حقوق أصحاب المصالح يجب أن تتاح لهم فرصة الحصول على تعويضات فعلية وذلك في إطار حماية القانون لهم؛

– إتاحة الآليات التي تعمل على رفع الأداء من خلال مشاركة الأطراف أصحاب المصالح وفق إطار ممارسة حوكمة الشركات ومنها: تمثيل العاملين في مجالس الإدارة وخطط تمليك الأسهم للعاملين أو أي آليات أخرى للمشاركة في الأرباح أو العمليات المتصلة بممارسات حوكمة الشركات والتي تأخذ بعين الاعتبار وجهات نظر أصحاب المصالح فيما يتصل ببعض القرارات الرئيسية لذلك قد تؤخذ في الاعتبار مشاركة الجهات الدائنة في ممارسة حوكمة الشركات وذلك في حالات وجود إجراءات متعلقة بالإفلاس.

II- أهمية المراجعة الداخلية في حماية حقوق أصحاب المصلحة:

المراجعة الداخلية ومن خلال التقييم الذاتي لنظم الرقابة الداخلية ومساهمتها في إدارة المخاطر وتعزيز قدرة المساهمين على مساءلة مجلس إدارة الشركة والرفع من مستوى كفاءة وجودة عمليات الشركة فإنها تمكن من تعظيم قيمة أو منفعة أصحاب المصالح وتحمي حقوقهم[1]؛

كذلك المراجعة الداخلية ومن خلال نشر والافصاح الدقيق والشفاف عن مختلف المعلومات الناتجة عن تدقيق ومراجعة الحسابات، الدفاتر، القوائم المالية، ومراجعة الأصول، فإنها تمكن جميع الأطراف التي لديها مصلحة في الشركة من الاطلاع عليها من أجل تتبع الوضعية الحقيقية للشركة ومركزها المالي، حتى يستطعوا اتخاذ القرارات المستقبلية السليمة بخصوص مصالحهم في الشركة؛

أيضا تمكن المراجعة الداخلية ومن خلال العمليات التي تقوم بها في مجال مراجعة السجلات والوثائق المحاسبية ومراجعة الأصول والعمليات وتحسين نظام الرقابة على المخاطر من طمأنة جميع الأطراف صاحبة المصلحة على أن الإدارة تقوم بالتصدي للمخاطر التي تواجه مصالحهم بكل فعالية وكفاءة.

المبحث الثاني: دور المراجعة الداخلية في تعزيز الإفصاح داخل الشركات

تعتبر المراجعة الداخلية إحدى أهم الآليات لتحقيق حوكمة الشركات، من خلال تحقيق مبادئها وتفعيل آلياتها وعلى رأسها مبدأ الإفصاح، حيث تسعى لتعزيز الشفافية والإفصاح في القوائم المالية، ونشر وتوفير المعلومات اللازمة والمناسبة في الوقت المناسب للمستثمرين وأصحاب المصالح [2]. وسنحاول في هذا المبحث التعرف على مفهوم الإفصاح وعلى دور المراجعة الداخلية في تعزيزه داخل الشركات.

[1] يحي سعيدي، لخضر أوصيف، مرجع سبق ذكر، ص 202.

[2] عزوز ميلود، **دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات**، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، ديسمبر 2017، ص- ص271-281.

المطلب الأول: مفهوم الإفصاح

يعرف الإفصاح بشكل عام بأنه: "بث المعارف أو نقل المعلومات من مصدر إنتاجها إلى مستقر الإستفادة منها أو استخدامها، فالإفصاح هو نقل المعلومة ممن يعلمها إلى من لا يعلمها"[1].

كما يعني الإفصاح أيضا الوضوح الكامل وإظهار جميع الحقائق المالية الهامة التي تعتمد عليها الأطراف المهتمة بالمشروع، ويعد الإفصاح الكافي من أهم المبادئ الرئيسية لإعداد القوائم المالية، وهذا يعني أن تشمل القوائم المالية والملاحظات والمعلومات الإضافية المرفقة بها كل المعلومات المتاحة المتعلقة بالمشروع لتجنب تظليل الأطراف المهتمة بالمشروع[2].

ويعتمد حجم المعلومات التي يجب الإفصاح عنها على خبرة مستخدم المعلومات ومتطلباته والقياس المحاسبي المطلوب مما أدى إلى ظهور ثلاثة مفاهيم للإفصاح هي:[3]

أ- **الإفصاح الكامل:** ويتضمن هذا الإفصاح كل المعلومات والتفاصيل سواء كانت هناك حاجة إليها أم لا، فهذا النوع من الإفصاح قد لا يفيد مستخدم المعلومات حتى لو تحقق، حيث أن كثرة التفاصيل التي تكون غير مهمة قد تربك مستخدم المعلومات ولا تساعده على اتخاذ القرار السليم في الوقت المناسب.

ب- **الإفصاح الكافي:** هو الأكثر استخداما من قبل المنظمات المهنية ومعظم الكتاب والباحثين حيث أنه وفقا لهذا المفهوم يتم عرض وتوفير المعلومات الملائمة والتي توفر احتياجات مستخدم المعلومات والتي تساعده على اتخاذ القرارات السليمة في الوقت المناسب، ويتطلب هذا المفهوم عرض جميع المعلومات الملائمة لمستخدمي المعلومات.

ج- **الإفصاح العادل:** ويركز مفهوم الإفصاح العادل على أهداف أخلاقية تتعلق بالعدالة والمساواة بين مستخدمي القوائم المالية في عرض الحقائق المتعلقة بأنشطة المنشأة لمساعدتهم على اتخاذ القرارات الصحيحة، إلا أن هذا المفهوم انتقد حيث أن مفهوم العدالة مفهوم نسبي غير محدد.

---

[1] محمد سمير العيان، **أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي**، الدار الجامعية، بيروت، ص350.

[2] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية- أساس الإعداد والعرض والتحليل وفقا لأحداث الإصدارات والتعديلات في معايير المحاسبة الدولية والأمريكية والبريطانية والعربية والمصرية -**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص53.

[3] محمد طارق يوسف، **الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ حوكمة الشركات**، ورقة مقدمة إلى مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية المنعقدة في شرم الشيخ، جمهورية مصر العربية في ماي 2007، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2007، ص7.

فالإفصاح يجب أن يشمل ولا يقتصر على المعلومات المتعلقة بالنتائج المالية والتنظيمية للشركة وكذا أهداف الشركة وحق الأغلبية من حيث المساهمة وحقوق التصويت وكذا أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الرئيسيين والمرتبات وكذلك الهدايا الممنوحة لهم، ومن جهة أخرى عوامل المخاطرة المنظورة والمسائل المادية المتعلقة بالعاملين وبغيرهم من أصحاب المصالح.

ويساهم الإفصاح في تحسين مستوى تفهم الجمهور لهياكل وأنشطة المشروعات، وكذا تفهم سياسات الشركة وأدائها فيما يتعلق بالمعايير الأخلاقية والبيئية ومن جهة علاقة الشركات بالمجتمعات التي تعمل خلالها، وتعد الخطوط الإرشادية للشركات متعددة النشاط والصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية من المراجع التي لها صلة بالمشروع، حيث تطالب بالإفصاح في الوقت المناسب عن كافة التطورات التي تحدث فيما بين التقارير المنتظمة، وتطالب أيضا بتقديم المعلومات إلى كافة المساهمين بصورة متزامنة وذلك لضمان المعاملة المتكافئة بالإفصاح.

فنظم الإفصاح القوية تعد بمثابة سمة أساسية من سمات متابعة الشركة المستندة إلى قوى السوق، ولذلك فهي على جانب كبير من الأهمية بالنسبة لقدرة المساهمين على ممارسة حقوقهم التصويتية، وتشير تجارب الدول التي لها أسواق فعالة وكبيرة لحقوق الملكية أن الإفصاح هو أداة قوية تأثر على سلوك الشركات وحماية المستثمرين ومن شأنه كذلك المساعدة على جذب رؤوس الأموال والحفاظ على الثقة في أسواق رؤوس الأموال مما يتطلب وجوب المساهمون والمستثمرون المرتقبون والحصول على المعلومات المنظمة والتي تتسم بدرجة مرتفعة من المصداقية والقابلية للمقارنة مع البيانات الأخرى المناظرة بالدرجة على التفاصيل الكافية التي تمكنهم من تقييم كفاءة الإدارة، وكذا اتخاذ قرارات مستندة إلى المعلومات الكافية بشأن تقييم الشركة وحقوق الملكية وحقوق التصويت لفئات الأسهم المختلفة بها.

المطلب الثاني: أهمية المراجعة الداخلية في تعزيز الإفصاح داخل الشركات

تساهم المراجعة الداخلية في تحقيق مستوى كاف من الإفصاح والشفافية من خلال ضمان العدالة في وصول المعلومات الواردة في التقارير المالية أو أية معلومات إضافية أخرى إلى حملة

الأسهم وأصحاب المصالح بالشركة لتزويدهم بما يساعدهم في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية المستقبلية[1].

فالمراجعة الداخلية تلعب دورا مهما في إنجاح حوكمة الشركات من خلال الافصاح عن مختلف البيانات والمعلومات التي توصل إليها المراجع الداخلي بعد مراجعته لمختلف السجلات المحاسبية، وكذا التقارير والقوائم المالية التي تعدها الشركة، حيث يقوم بترجمتها في تقارير مفصلة يتم الافصاح عنها لكل من الإدارة، مجلس الإدارة، المساهمون، ومختلف الأطراف ذات المصلحة[2].

وبما أن دور المراجعة الداخلية لم يعد مقتصرا على التأكد من صحة تسجيل العمليات وتصحيح الأخطاء، بل أصبحت تستخدم كأداة لتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية وإمداد الإدارة بالمعلومات ذات الجودة العالية، وبالتالي كأداة لتبادل المعلومات والاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا[3]. حيث تعمل على ضمان الشفافية والإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب فيما يخص جميع المسائل المتعلقة بسير نشاط الشركة خاصة فيما يخص الأداء المالي والمحاسبي. فأي مراجعة داخلية للمعلومات يتم الإفصاح عنها بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المحاسبية والمالية تمكن من الوفاء بمتطلبات الإفصاح غير المالية ومتطلبات المراجعة الداخلية التي تهدف إلى الإفصاح الأمثل والشفاف عن مختلف المعلومات المتعلقة بالأداء العام للشركة، وخاصة الأداء المالي والمحاسبي.

ومن جهة أخرى ينبغي الاضطلاع بمراجعة سنوية وذلك من خلال مراجع مستقل، بهدف إتاحة التدقيق الخارجي والموضوعي للأسلوب المستخدم في إعداد القوائم المالية وتكفل قنوات توزيع المعلومات بإمكانية حصول مستخدمي المعلومات عليها في الوقت المناسب.

---

[1] يحي سعيدي، لخضر أوصيف، مرجع سبق ذكره، ص 206.

[2] بن داود محمد عبد النور، **دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات دراسة عينة من شركات في ولاية ورقة**، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2015، ص12.

[3] يحي سعيدي، لخضر أوصيف، مرجع سبق ذكره، ص 192.

المبحث الثالث: دور المراجعة الداخلية في تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة

المراجعة الداخلية وفي إطار تفعيلها وتعزيزها لمبادئ الحوكمة داخل الشركات فإنها تتولى مهمة مراجعة مسؤوليات مجلس الإدارة سواء فيما يخص رسم الخطط والسياسات العامة للشركة ومدى إنجازها على أرض الواقع، أو فيما يخص حماية حقوق ومصالح كل من حملة الأسهم والأطراف ذات المصلحة وضمان المعاملة المتكافئة بينهم.

المطلب الأول: مفهوم مجلس الإدارة والوظائف التي يقوم بها

يمثل مجلس الإدارة المساهمين وأصحاب المصالح، ويقوم باختيار المديرين التنفيذين الذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية للشركة، كما يقوم برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين[1]. وتتعلق مسؤولياته بالتوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة، والرقابة الفعالة على إدارة الشركة، مما يجعله مسؤولا أمام المساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين على تحقيق مصالحهم وحماية حقوقهم[2].

ويجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توافر كل المعلومات، وكذا على أساس النوايا الحسنة، وسلامة القواعد المطبقة كما يجب أن يعمل لتحقيق مصالح الشركة والمساهمين أصحاب المصلحة. وعندما ينتج عن قرارات مجلس الإدارة تأثيرات متباينة على مختلف فئات المساهمين، فإنه ينبغي عليه أن يعمل على تحقيق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين.

– يجب أن يضمن مجلس الإدارة **مجموعة من الوظائف الأساسية** هي:

أ– مراجعة وتوجيه إستراتيجية الشركة، وخطط العمل وسياسة المخاطرة، والموازنات السنوية، وخطط النشاط، وأن يضع أهداف الأداء وأن يتابع التنفيذ وأداء الشركة، كما ينبغي أن يتولى الإشراف على الاتفاق الرأسمالي وعلى عمليات الاستحواذ وبيع الأصول؛

ب– اختيار المسؤولين التنفيذيين الرئيسيين وتقرير المرتبات والمزايا الممنوحة لهم ومتابعتهم، حينما يقتضي الأمر ذلك، إحلالهم ومتابعة خطط التعاقب الوظيفي؛

---

[1] إبراهيم إسحاق نسمان، **دور أدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة دراسة تطبيقية على قطاع المصارف العاملة في فلسطين**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009، ص 17.

[2] المرجع نفسه، ص 36.

ج- مراجعة مستويات مرتبات ومزايا المسؤولين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة وضمان الطابع الرسمي والشفافية لعملية ترشيح أعضاء مجلس الإدارة؛

د- متابعة وإدارة صور تعارض المصالح المختلفة بالنسبة للإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة والمساهمين، ومن بين تلك الصور :إساءة استخدام أصول الشركة؛

هـ- ضمان عنصر الأمانة في التقارير المالية والمحاسبية التي تصدرها الشركة، بما في ذلك استقلالية عمليات المراجعة ووجود نظم ملائمة للرقابة، وخاصة نظم متابعة المخاطر، والرقابة المالية والالتزام بالقوانين؛

و- متابعة فعالية الممارسات المتصلة بأساليب إدارة الشركة التي تعمل وفقا لها وإدخال التعديلات اللازمة عليها ووفقا للاحتياج؛

ز- الإشراف العام على عملية الإفصاح عن السياسات وقنوات الاتصال.

المطلب الثاني: دور المراجعة الداخلية في تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة

تساعد المراجعة الداخلية مجلس الإدارة على القيام بمسؤولياته من خلال مساعدته على تحديد الأهداف والاستراتيجيات الخاصة بالشركة، ومتابعة الإدارة، وإبلاغ المساهمين[1]، حيث تلعب هذه الأخيرة دورا مهما في مساعدته على القيام بمسؤولياته بفاعلية وكفاءة عالية من خلال دورها في تقييم وتحليل المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة ومدى السيطرة عليها، وكذا من خلال متابعة مدى قوة وفعالية أنظمة الرقابة في المؤسسة[2].

فالمراجعة الداخلية ومن خلال توليها لمهمة متابعة أنظمة الرقابة في كل المؤسسة فهي تقدم لمجلس الإدارة التأكيدات اللازمة بشأن وضعية المخاطر داخل المؤسسة، وهذه المعلومات التي توفرها تعتبر ركيزة أساسية يستفيد منها مجلس الإدارة في القيام بمسؤولياته بفعالية وكفاءة عالية، وهذا ما يؤدي إلى طمأنة المساهمين والأطراف الأخرى صاحبة المصلحة على أن الإدارة تقوم بالتصدي للمخاطر التي تواجه مصالحهم[3].

---

[1] خلادي راضية، **دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وانعكاساته على حوكمة الشركات**، مجلة أراء للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 02، العدد 02، المركز الجامعي أفلو، الجزائر، 2020، ص 20.

[2] مختاري فتيحة وآخرون، **دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وانعكاساته على حوكمة الشركات**، حوليات جامعة بشار في العلوم الاقتصادية، المجلد 06، العدد 1، بشار، الجزائر، ص 14.

[3] خلادي راضية، مرجع سبق ذكره، ص 20

وتتولى المراجعة الداخلية مراجعة مختلف المحاضر والقرارات الصادرة عن مجلس الإدارة وتبدي ملاحظات بشأنها وذلك في ضوء متطلبات الحوكمة والأنظمة ذات العلاقة وجدول الصلاحيات المعتمد من قبل المجلس لتأكيد عملية الالتزام والتوافق، خاصة فيما يخص التأكد من الإجراءات والتدابير اللازمة لإدارة المخاطر باعتباره المسؤول عن التأكد من مدى فعاليتها وكفاءتها، من أجل اتخاذ الإجراءات والتدابير المناسبة في هذا المجل والتي تحقق الأهداف الإستراتيجية والتشغيلية للشركة[1].

كما تمكن المراجعة الداخلية أعضاء مجالس الإدارة من إمكانية الحصول على المعلومات الدقيقة والمناسبة في الوقت الملائم لكي يتسنى لهم الاضطلاع بمسؤولياتهم، فأعضاء مجالس الإدارة بحاجة إلى الحصول على المعلومات المتعلقة بنشاط الشركات في الوقت الملائم لكي يدعموا القرارات التي يتخذونها، وذلك من أجل حماية مصالح الشركة وحقوق كل من المساهمين وأصحاب المصلحة وضمان المعاملة العادلة بينهم.

[1] مجموعة صافولا، **أنشطة الرقابة الداخلية**، العربية السعودية، 2017، للمزيد ارجع للرابط التالي (تاريخ الاطلاع: 11-06-2021):
https://www.savola.com/investors/corporate-governance/cg-code/ch-7

خلاصة:

من خلال ما تم تناوله في هذا الفصل يمكن القول بأن المراجعة الداخلية تساهم بشكل كبير في تعزيز مبادئ الحوكمة داخل الشركات، فهي تعتبر ركيزة أساسية يستفيد منها مجلس الإدارة في أداء مسؤولياته بفعالية وكفاءة عالية، وهذا يؤدي إلى طمأنة المساهمين والأطراف الأخرى صاحبة المصلحة على أن المخاطر التي تواجه مصالحهم تتصدى لها الإدارة بشكل منهجي منظم، كما أنها تعزز الحوكمة من خلال المعلومات التي توفرها للإدارة بكل مستوياتها والإفصاح عنها للمساهمين ما يعزز حقوقهم ويضمن المعاملة المتكافئة والعادلة بينهم، ويعظم قيمة أرباحهم من خلال الحد من المخاطر المالية والتشغيلية التي يكتشفها المراجع الداخلي ومن خلال أيضا كون المراجعة الداخلية تعتبر أداة مهمة لتفعيل نظم الرقابة الداخلية.

فقد حثت جل الدراسات المنجزة بخصوص حوكمة الشركات على ضرورة وجود مراجعة داخل الشركة، من أجل ضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية بما يضمن كفاءتها وجودتها، وبالتالي الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة. فالشركات التي تقوم بعملية المراجعة الداخلية تقل بها الممارسات المالية والمحاسبية غير الشرعية، كما تتميز بنشاط حركة أسهمها وارتفاع قيمتها في السوق المالي، وهذا لانخفاض درجة المخاطر التي من الممكن أن تتعرض لها الشركة.

الفصل الثالث

دراسة تطبيقية حول دور المراجعة الداخلية في تعزيز الحوكمة بالشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز

-امتياز التوزيع جيجل-

تمهيد:

بعد التطرق في الجانب النظري إلى أهم المفاهيم المرتبطة بكل من المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات وإبراز دور المراجعة الداخلية في تفعيل وتعزيز مبادئ الحوكمة داخل الشركات من خلال حماية حقوق المساهمين وضمان المعاملة المتكافئة بينهم وحماية حقوق أصحاب المصلحة، وتحديد مسؤوليات مجلس الإدارة، بالإضافة إلى دورها الكبير في الإفصاح والشفافية عن مختلف المعلومات الواردة في الدفاتر المحاسبية والتقارير المالية، سنحاول في هذا الفصل إسقاط هذه المفاهيم على إحدى المؤسسات الجزائرية العمومية والمتمثلة في "الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز –إمتياز التوزيع جيجل"، للتعرف على واقع كل من المراجعة الداخلية والحوكمة داخل هذه المؤسسة العمومية من جهة، ومن جهة أخرى سنحاول إبراز مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة الرشيدة داخل هذه المؤسسة. وسيتضمن هذا الفصل المباحث التالية:

المبحث الأول: تقديم شركة توزيع الكهرباء والغاز – امتياز التوزيع جيجل–؛

المبحث الثاني: منهجية وأدوات الدراسة؛

المبحث الثالث: عرض نتائج الدراسة وتحليلها.

المبحث الأول: تقديم شركة توزيع الكهرباء والغاز – امتياز التوزيع جيجل–

تعتبر شركة سونلغاز من أهم المؤسسات العمومية الجزائرية والتي فرضت نفسها في السوق الوطنية من خلال أهمية وجودة الخدمات التي تقدمها لزبائنها، ومن هنا سنتناول في هذا المبحث لمحة تاريخية عن نشأة وتطور شركة توزيع الكهرباء والغاز –إمتياز جيجل–، بالإضافة إلى هيكلها التنظيمي، والمهام الموكلة لها وكذا الأهداف التي تسعى لتحقيقها.

المطلب الأول: نشأة الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز– امتياز التوزيع جيجل–

أولا– لمحة تاريخية عن تطور شركة سونلغاز

تعتبر شركة سونلغاز من أقدم المنشآت القاعدية النى عرفتها الجزائر، فهي مؤسسة عمومية للكهرباء والغاز، حيث تقوم بالمساهمة الفعالة في التنمية الاقتصادية والصناعية. وقد مر إنشاء هذه الشركة عبر عدة مراحل تمثلت في:

– **سنة 1947:** تم إنشاء كهرباء وغاز الجزائر (EGA) في 1947/06/05 وهي مكلفة بإنتاج الكهرباء والغاز، فهذه الأخيرة هي عبارة عن مجمع لأقدم شركات إنتاج وتوزيع الكهرباء ذات الطابع الخاص التي سقطت تحت قانون التأمين سنة 1946 الصادر عن السلطة الفرنسية؛

– **التطورات التي حدثت بعد سنة 1962 (EGA):** تبنتها السلطات الجزائرية بعد الاستقلال بفضل جهود تكوينية للموارد البشرية الجزائرية التي تضمن تسيير هذه المؤسسة؛

– **سنة 1969:** إنشاء المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز بمرسوم رقم 59/69 الصادر بالجريدة الرسمية في الفاتح من أوت 1969، تحول اسم EGA إلى سونلغاز التي أصبحت شركة وطنية للكهرباء والغاز تجاوز عدد عمالها 6000 عامل، وقد حدد المرسوم مهمة رئيسية لها تتمثل في الاندماج بطريقة منسجمة في سياسة الطاقة الداخلية للبلاد، بالإضافة إلى احتكار ونقل وتوزيع واستيراد وتصدير الطاقة الكهربائية، وتسويق الغاز الطبيعي داخل الوطن؛

– **سنة 1975:** في هذه المرحلة تم الفصل بين النشاطات الميدانية والنشاطات القاعدية وكذا إنشاء وحدات كهرباء وترتيب؛

– **سنة 1983:** إعادة هيكلة سونلغاز والتي جاء معها ستة مؤسسات حيث أصبحت شركة سونلغاز في هذه السنة ذات خدمات عمومية لا تهدف لتحقيق الربح، وبذلك أصبحت تكتسب عدة فروع للأعمال وهي:

* **كهريف (KAHRIF):** الأشغال الكهربائية؛
* **كهركيب (KAHRIKIB):** تركيب المعدات الكهربائية؛
* **إنرغا (INERGA):** مختصة بالدراسات الهندسية؛
* **التركيب (AMC):** تركيب البنى التحتية والإنشاءات الكهربائية.

– **سنة 1991 نظام أساسي جديد لسونلغاز:** لقد أصبحت مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي تجاري EPIC بموجب قرار تنفيذي رقم 975/91 المؤرخ في 1991/12/14 وقد فرض هذا النظام الطابع الجديد للتسيير الاقتصادي والأخذ بعين الاعتبار كيفية تسويق المنتجات؛

– **سنة 1995:** أصبحت هيئة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري بمرسوم 280/95 ليوم 1995/09/07 سونلغاز على رأس مجلس التوجيه الرقابي (COS)؛

– **سنة 2002:** تحولت سونلغاز إلى مؤسسة ذات أسهم (SPA)، هذا التحول أعطى سونلغاز التوزيع في مبادئ أخرى في قطاع الطاقة، كذلك التدخل في هذا الميدان خارج حدود الجزائر، باعتبارها مؤسسة ذات أسهم عليها اكتساب محفظة الأسهم وقيم منقولة أخرى مع إمكانية مساهماتها في شركات أخرى؛

– **سنة 2004:** أصبحت سونلغاز عبارة عن مجمع (HOLDING) خلال السنوات 2006/2004 أين أصبحت "سونلغاز" مجمع أو مجموعة مؤسسات تم إعادة هيكلة الفروع المكلفة بالنشاطات الرئيسية بها:

* سونلغاز إنتاج كهرباء **(SPE)**؛
* مسير شبكة النقل الكهربائي **(GRTE)**؛
* مسير شبكة نقل الغاز **(GRTG)**.

– **سنة 2006:** تم هيكلة وظيفة التوزيع وقسمت إلى أربع فروع وهي:

* سونلغاز للتوزيع: الجزائر العاصمة (**SDA**)؛

* سونلغاز للتوزيع: الجهة الوسطى (**SDC**)؛

* سونلغاز للتوزيع: الجهة الشرقية (**SDE**)؛

* سونلغاز للتوزيع: الجهة الغربية (**SDO**).

ثانيا– تقديم شركة توزيع الكهرباء والغاز –امتياز التوزيع جيجل–

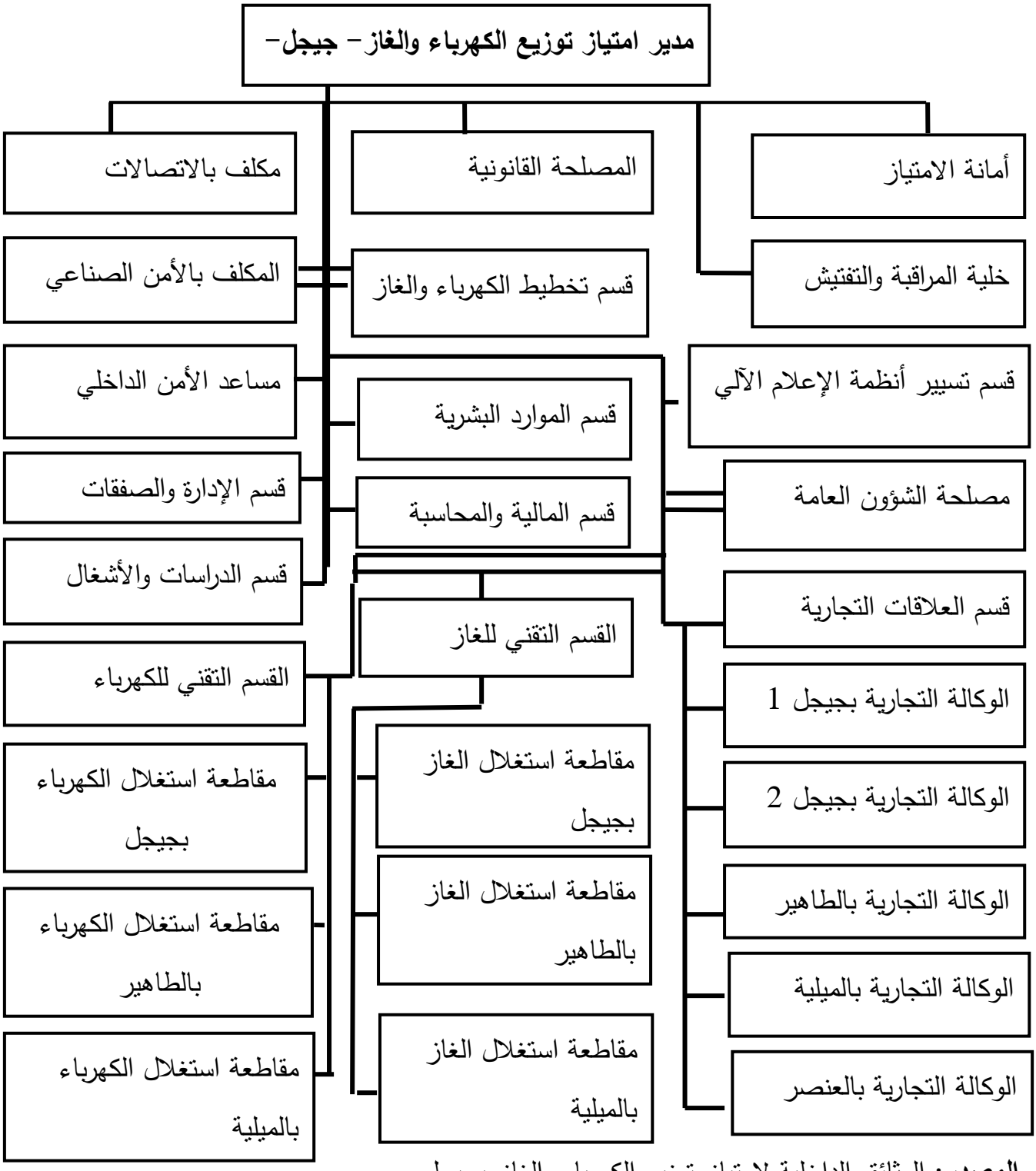
لقد تم إنشاء شركة توزيع الكهرباء والغاز بالشرق بعد وضع لتطبيق وضعيات قانون رقم 01/02 والمؤرخ في 22 ذي القعدة عام 1422 والموافق لـ2002/02/05 المتعلق بالكهرباء وتوزيع الغاز بواسطة القنوات المختلفة، وفي سنة 2006 تم هيكلة وظيفة التوزيع وقسمة إلى أربع فروع من بينها سونلغاز للتوزيع الجهة الشرقية (SDE) ومن بينها ولاية جيجل.

إن التحولات التي جاء بها القانون السالف الذكر مكنت من تحويل شركة سونلغاز إلى مجمع يتكون من عدة شركات بينها مديرية التوزيع بجيجل محل دراستنا والمكلفة في نطاق اختصاصاتها بتوزيع الطاقة الكهربائية والغاز وكذا تلبية حاجيات الزبائن من حيث التكلفة وجودة الخدمات.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لإمتياز توزيع الكهرباء والغاز بجيجل

إن شركة توزيع الكهرباء والغاز –امتياز التوزيع جيجل– مكونة ومقسمة إلى عدة أقسام وفق المخطط الآتي:

الشكل رقم (3–1): الهيكل التنظيمي لإمتياز توزيع الكهرباء والغاز بجيجل



المصدر: الوثائق الداخلية لامتياز توزيع الكهرباء والغاز بجيجل

تحليل الهيكل التنظيمي لامتياز توزيع الكهرباء والغاز بجيجل وفقا للمعلومات التي تم الحصول عليها في مختلف الوحدات الإدارية، يتضمن الهيكل التنظيمي مما يلي:

1- المديرية: يمثلها المدير الذي يعتبر المنسق والمشرف والمسير الرئيسي وممثلها على كل المستويات حسب الإقليم المحدد بها، وعلى المدير أن يكون متحصلا على تكوين عالي تخوله تحمل المسؤولية الملقاة على عاتقه، كما يجب أن يتصف بصفات القائد المسير الذي يستطيع قيادة طاقمه وإدارة الأعمال، ومن بين المهام التي يتكفل بها ما يلي:

- اتخاذ القرارات المتعلقة بالأهداف والسياسة العامة لكل نشاط المديرية والمصادقة عليها؛
- توزيع الوظائف والمهام على مختلف رؤساء الأقسام ومساعديه؛
- العمل على التنسيق والتوجيه والنصح والإرشاد لمختلف أعضاء مجلس المديرية وتبادل الآراء ووجهات النظر؛
- مراقبة ومتابعة الآراء داخل المديرية ومقارنته مع النتائج المحققة والأهداف المسطرة؛
- الاطلاع على البريد اليومي ومختلف الشكاوى والطلبات المقدمة له؛
- تمثيل المديرية داخل الولاية وخارجها في الملتقيات والتداولات والاجتماعات.

2- الأمانة: تعتبر الأمانة الساعد الأيمن للمدير، إذ أنه بفضلها يتم تنظيم الأعمال المبرمجة في مكتب المدير وحسن تسييرها وترتيبها وفق برنامج خاص يحترم فيه المواعيد ودرجة أهمية العمل الواجب القيام به، وتتلخص أهم الأعمال التي تتكلف بها الأمانة بأدائها فيما يلي:

- تنظيم مواعيد المدير وتسجيلها وكذا عملية الزيارات والاستقبال؛
- استلام وإرسال البريد اليومي (الصادر والوارد) وعرضه على المدير للاطلاع عليه ثم توزيعه إلى مختلف الأقسام؛
- استقبال المخابرات والمكالمات الخاصة بمكتب المدير؛
- حفظ المستندات والوثائق والملفات الخاصة بمكتب المدير؛
- السهر على حسن تسيير وتنظيم وترتيب مكتب المدير؛

– إبلاغ مختلف المصالح والفروع داخل المركز بقرارات المدير التي تهمهم وكذا بمواعيد الاجتماعات التي تجري مع المدير.

3– المصلحة القانونية: من أهم وظائفها:

– متابعة كل القضايا التي يتم فيها التعدي على ممتلكات الشركة أو سرقة الكهرباء؛

– التكفل بمهمة تحصيل كل المستحقات والعويضات الخاصة بالشركة في إطار النزاعات مع الغير؛

– التكفل بالشكاوي المقدمة من طرف المواطنين والمتعلقة بالأضرار الناتجة عن سوء استغلال الكهرباء والغاز وإرسال ملفاتهم إلى شركات التأمين من أجل التعويض؛

– اختيار المحامين لتولي القضايا المهمة والحساسة والتنسيق معهم؛

– رفع الدعاوى ضد الأشخاص الذين يقومون بمخالفات وتجاوزات كالاعتداء على الشبكة الكهربائية والغازية؛

– الإنابة عن المدير وتمثيله أمام الهيئات القانونية.

4– مهندس الدراسات الأمنية: هو إطار متحصل على شهادة مهندس دولة في الأمن الصناعي ومن وظائفه الرئيسية التدخل السريع فيما يتعلق بـ:

– تطبيق التعليمات الشرعية والأوامر المتعلقة بالصحة والأمن؛

– تحضير مناهج وطرق عمل من شأنها ضمان الأمن والشروط الحسنة للوقاية من الحوادث المهنية؛

– التحقيقات الضرورية بسبب أي حادث أو مرض مهني أو عن وفاة عامل؛

– تنظيم حلقات وتربصات تكوينية للعمال في ميدان الوقاية والأمن والصحة؛

– القيام بمراقبة دورية ميدانية للعمال للحرص على مدى تطبيق تعليمات الوقاية الأمنية؛

– كما يجب على مهندس الدراسات الأمنية أن يتصل لزوما بالسلطة السليمة عن طريق عريضة شفوية أو كتابية في حالة ملاحظة إهمال أو خطر جسيم أو محتمل الوقوع ولم يتخذ الإجراءات المناسبة في هذا الشأن.

5- مساعد الأمن الداخلي: من الوظائف الرئيسية لمساعد الأمن الداخلي ما يلي:

- التنسيق مع فرع شركة الوقاية والعمل الأمني في المسائل المتعلقة بالأمن الداخلي للوحدة مواد أولية أو غيرها من الأملاك أو الأشياء التي قد ارتكبت عمدا بدوافع عدوانية ومسببة في عرقلة أو اختلال سير المؤسسة؛

- التنسيق مع السلطات في مجال المسائل الأمنية؛

- حماية العمال مهما كانت درجاتهم من التهديدات والتحرشات داخل أماكن العمل وخارجها التي تستهدف زرع الرعب والفزع خدمة لأغراض ذات طابع إيديولوجي أو حزبي.

6- المكلف بالاتصال: هو إطار متحصل على شهادة ليسانس في الاتصالات، من أهم وظائفه:

- التنسيق فيما يخص البرامج والمواعيد الخاصة بالمدير داخل المديرية وخارجها؛

- استقبال المواطنين والسلطات وكل المكالمات الهاتفية في غياب المدير وتسجيل طلباتهم وضبط مواعيد لهم إذا تطلب الأمر أثناء حضوره.

7- قسم الموارد البشرية: تشتمل على مصلحتين رئيسيتين (مصلحة إدارة الموارد البشرية ومصلحة التكوين) إضافة إلى فرع مكلف بالنشاطات المتعلقة بتنمية الموارد البشرية، ومن أهم الوظائف الرئيسية لقسم الموارد البشرية ما يلي:

- السهر على تطبيق قواعد النظام الداخلي للمؤسسة، الاتفاقية الجماعية، المناشير التطبيقية والقواعد المعمول بها فيما يخص حقوق وواجبات العمال والانضباط العام للعمل؛

- التحضير، التوجيه ومراقبة إصدار مختلف المخططات (مخطط التشغيل، مخطط التكوين والترقيات)؛

- ضمان التنسيق ومراقبة النشاطات الإدارية في تسيير الموظفين (التوظيف، الاستقبال، التعيين، التكوين، الترقيات والتحويلات الداخلية والخارجية)؛

- تحرير الإحصائيات الخاصة بتكوين الموظفين في المعاهد التابعة لسونلغاز وكذلك المعاهد الخارجية ومتابعتها.

8- قسم تسيير أنظمة الإعلام الآلي: من مهامه ما يلي:

- تسيير مركز معالجة الإعلام الآلي فيما يخص كل الأجهزة على مستوى المديرية؛
- تسيير جميع العتاد والوسائل الخاصة بالإعلام الآلي؛
- تمويل ومراقبة الموارد المستهلكة (الإعلام الآلي)؛
- تطوير التطبيقات في ميدان الإعلام الآلي؛
- صيانة ومتابعة أجهزة الإعلام الآلي.

9- قسم العلاقات التجارية: ينقسم إلى ثلاث مصالح موجودة بمقر المديرية (المصلحة التكنوتجارية، مصلحة الحسابات الكبرى والتحصيل)، إضافة إلى خمسة مصالح تجارية (جيجل1، جيجل2، الطاهير، العنصر، الميلية)، ومن أهم وظائف ومهام هذا القسم:

- احترام إجراءات ربط الزبائن الجدد بما فيها عقد الأشغال من بداية طلب الزبون إلى غاية تزويده بالكهرباء والغاز؛
- تسيير زبائن توتر المتوسط والضغط المتوسط بالنسبة للرصد والفوترة والتسوية؛
- تسيير حسابات الزبائن بما في ذلك الرصد والإحصاء؛
- إصدار كل الفواتير الموجهة للزبائن.

10- قسم المحاسبة والمالية: توجد بهذا القسم ثلاث مصالح:

- ❖ مصلحة استغلال المحاسبة؛
- ❖ مصلحة المالية؛
- ❖ مصلحة الميزانية.

ومن أهم الوظائف التي يقوم بها هذا القسم:

أ. مصلحة الاستغلال المحاسبي: تتضمن هذه المصلحة التسجيل المحاسبي لكل حركات وعقود التسيير التي تخص الذمة المالية للشركة الوطنية للكهرباء والغاز والمديرية الجهوية للتوزيع بجيجل، وهذا وفق القواعد والمبادئ المحاسبية التي ينص عليها النظام المحاسبي والمالي، وتتمثل مهام المصلحة فيما يلي:

- إعداد جداول الربط والتلخيص؛
- إرسال واستقبال ملفات التسجيل المحاسبي؛
- معالجة فواتير الموردين، الاستثمار وفواتير الاستغلال (مشتريات وأداء الخدمة)؛
- متابعة دفتر الفواتير؛
- التسجيل المحاسبي للعمليات المحاسبية؛
- متابعة ومعالجة الصناديق المحاسبية والمصلحة التجارية (جيجل، الطاهير، الميلية) وتسجيلها محاسبيا؛
- معالجة فواتير الأعمال وتسجيلها محاسبيا؛
- متابعة الفاتورة الشهرية للاستهلاك؛
- متابعة وحساب استهلاك استثمارات المؤسسة؛
- معالجة الأجور والرواتب.

ب. مصلحة المالية: في هذه المصلحة يتم تقدير النفقات من أجل تسوية مختلف الفواتير الواردة إليها من مصلحة المحاسبة وكذلك جميع الديون والأعباء التي تقع على عاتق المؤسسة مثل الضرائب ومستحقات الضمان الاجتماعي...الخ. وتتمثل مهام المصلحة فيما يلي:

- إعداد التنبؤات الخاصة بنفقات الخزينة الشهرية؛
- متابعة مختلف النفقات الحاصلة شهريا؛
- متابعة مختلف الإيرادات الحاصلة شهريا؛
- إعداد قوائم المقاربة لمختلف حسابات الخزينة (الحسابات البنكية والبريدية)؛
- إعداد التقرير الشهري والسنوي الخاص بالخزينة.

ج. مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير: تعتبر مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير من المصالح التي لها علاقة مع مختلف الأقسام والمصالح في المؤسسة، كونها تشرف على مراقبة كل ما يجري في المؤسسة ومدى مطابقته لمعايير وقواعد التسيير والقيام بإعداد الميزانية السنوية للمؤسسة بالإضافة إلى مختلف الوظائف داخل قسم الميزانية والمحاسبة. وتتمثل مهام هذه المصلحة في:

– إعداد الميزانية ومراجعتها في الآجال المحددة؛

– إعداد وتحليل جدول النتائج الشهرية المحققة من طرف جميع أقسام المؤسسة بالمقارنة مع الالتزامات المتفق عليها في جدول التسيير؛

– متابعة جميع التقدمات الخاصة على مستوى البرنامج المالي والاستثمارات الممنوحة للمؤسسات من حيث التزامات التنفيذ والمصارف؛

– منح تأشيرة قسم المالية والمحاسبة عن كل التزام أو نشاط استثماري مبرم مع الغير قبل القيام بتنفيذ الأشغال؛

– إعداد جدول حسابات النتائج وحساب السعر المتوسط والتكلفة للكهرباء والغاز شهريا؛

– القيام بعمليات الرقابة داخل مختلف أقسام المؤسسة وتقديم تقرير حول النتائج المحصل عليها والإجراءات الواجب اتخاذها.

كل ما سبق ما هو إلا وظائف على سبيل المثال لا الحصر، لأن المحاسبين والمكلفين بالدراسات مدعون لوظائف أخرى داخل قسم المالية والمحاسبة وذلك كون أجل دعم أو تعويض باقي الأعوان داخل القسم في بعض الحالات الاستثنائية كأعمال نهاية السنة (قفل السنة المحاسبية) أو أعمال الجرد...الخ.

11– القسم التقني للكهرباء: يتكون من ثمان مصالح:

- ❖ مصلحة مراقبة استغلال الكهرباء؛
- ❖ مصلحة تطوير الشركات الكهربائية؛
- ❖ مصلحة التحكم عن بعد؛
- ❖ مصلحة صيانة الكهرباء؛
- ❖ مصلحة الأشغال تحت التوتر؛
- ❖ مصالح استغلال الكهرباء (بجيجل، الطاهير والميلية).

وتتمثل أهم وظائف هذا القسم فيما يلي:

– تطوير الشبكة الكهربائية التابعة للمديرية؛

– وضع برامج للصيانة من التلف والأعطاب التي قد تلحق بهذه الشبكة جراء الكوارث الطبيعية أو التعدي عليها من طرف الغير؛

– تلقي اتصالات المواطنين والعمل على تلبية طلباتهم عن طريق إرسال فرق متخصصة لإصلاح الأعطاب وإدارة التيار الكهربائي؛

– تلقي طلبات المواطنين فيما يخص التزويد بالكهرباء وإجراء الدراسات الخاصة بذلك ومن تم التنسيق مع باقي الأقسام كل فيما يخصه؛

– القيام بخرجات ميدانية وذلك لتنفيذ الشبكة الكهربائية والتنسيق على مختلف مديريات الولاية.

12– القسم التقني للغاز: يحتوي على أربع مصالح:

- ❖ مصلحة مراقبة استغلال الغاز؛
- ❖ مصلحة تطوير الشبكات؛
- ❖ مصلحة صيانة الغاز؛
- ❖ مصالح استغلال الغاز بجيجل، الطاهير والميلية.

وتتمثل أهم وظائف هذا القسم فيما يلي:

– تحضير برامج الصيانة الخاص بالمنشآت؛

– متابعة وتحليل القياسات المرحلية؛

– إعداد مخطط الاستعجالات؛

– متابعة إحصائيات الحوادث الخاصة بقنوات الغاز؛

– متابعة حالة العداد؛

– متابعة إنجاز برامج الصيانة؛

– متابعة الدراسات الخاصة بالحماية بتطور شبكات الغاز.

13– قسم تخطيط الكهرباء والغاز: توجد بهذا القسم مصلحتين هما:

- ❖ مصلحة تخطيط شبكات الغاز؛
- ❖ مصلحة تخطيط شبكات الكهرباء.

وتتلخص مهام كلتا المصلحتين فيما يلي:

- إعداد مخطط توجيهي للمديرية والمتعلق بشبكات الكهرباء والغاز؛
- القيام بالدراسات المتعلقة بربط الزبائن الجدد والتي تفوق 1 ميغا فولط أمبير؛
- القيام بالدراسات الخاصة للمناطق الحضرية التي يتم تزويدها بالغاز الطبيعي؛
- إعداد مخطط الحماية الخاص بمراكز توزيع الكهرباء 10- 30- 60 كيلو فولط؛
- إعداد دراسات خاصة بالتجمعات السكنية الكبيرة.

14- قسم الدراسات وتنفيذ الأشغال (كهرباء/ غاز): يحتوي على مصلحتين، ومن مهامه ما يلي:

- دراسة كل الطلبات الواردة إلى المديرية؛
- جمع كل الملفات التقنية الخاصة بالمنشآت في طريق الإنجاز؛
- المتابعة اليومية لبرامج الأشغال؛
- التكفل بالحلول الخاصة بالمشاكل الميدانية ومتابعة القروض؛
- استقبال وتسوية كل الفواتير الخاصة بالمؤسسات المتعاقدة مع سونلغاز.

15- قسم الإدارة والصفقات: وتحتوي على ثلاثة مصالح هي:

- مصلحة تسيير الاستثمار وقروض توصيل الزبائن الجدد (برنامج خاص بالشركة للكهرباء والغاز)؛
- مصلحة تسيير الاستثمار وقروض المنشآت؛
- مصلحة تسيير الاستثمار وقروض برنامج الدولة للكهرباء والغاز.

16- مصلحة الشؤون العامة: تعتبر من المصالح التي لها علاقة مباشرة مع الأقسام والمصالح في المؤسسة كونها تشرف على القيام بشراء كل وسائل العمل المتعلقة بالمديرية ومن أهمها:

- ضمان تسيير الوسائل المتعلقة بالمديرية وأيضا العتاد؛
- متابعة وتسيير صيانة ونظافة البنايات والمكاتب الخاصة بالمؤسسة؛
- استقبال، تسجيل وتوزيع البريد الصادر والوارد؛
- ضمان تسيير ممتلكات المديرية وتسيير حظيرة السيارات.

المطلب الثالث: مهام وأهداف الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز –امتياز جيجل–

من بين مهام وأهداف الشركة ما يلي:

- ضمان نوعية واستمرارية الخدمة؛
- استغلال وصيانة شبكة توزيع الكهرباء والغاز؛
- تطوير شبكات الكهرباء والغاز والتي تمكن من تزويد زبائن جدد؛
- ضمان أمن وفعالية هذه الشبكات؛
- ضمان التوازن بين الطلب والعرض في مجال الطاقة؛
- تسويق الكهرباء والغاز.

المطلب الرابع: أهمية المراجعة الداخلية في الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز

المراجعة الداخلية هي وظيفة إدارية تابعة لإدارة الشركة الأم بجميع فروعها (الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز)، حيث تعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية، وذلك بغرض تقييم مدى تماشي النظام مع متطلبات الإدارة والعمل على حسن استخدام جميع الموارد، وعلى هذا الأساس تولي الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز أهمية بالغة لمهنة المراجعة الداخلية، حيث أوجدت لها مديرية تنفيذية على مستوى المجمع ككل، هذه الأخيرة مهيكلة على النحو التالي:

- مساعد المدير التنفيذي؛
- مدراء مهام؛
- مصلحة الوسائل؛
- قسم المعايير والخبرات؛
- مسؤول الوثائق؛
- المراقبون (مراقب رئيسي، مراقب عادي، مراقب ثانوي).

ويوجد نوعين من المراجعة الداخلية، مراجعة مبرمجة، مراجعة بطلب.

أولا: المراجعة المبرمجة: تقوم المديرية التنفيذية للمراجعة الداخلية بإعداد مخطط سنوي بالتنسيق مع المديرين العامين لمختلف فروع المجمع حيث يتم اقتراح عدد من المواضيع التي يجب أن تكون مستقبلا محل للرقابة بالنظر إلى أهميتها، حيث تقوم المديرية التنفيذية بإعطاء الأولوية لهاته المواضيع حسب درجة أهميتها أو الخطر الذي قد تمثله على المجمع ككل.

ثانيا: المراجعة بطلب: هذا النوع من المراجعة يطلب من الرئيس المدير العام للمجمع أو بطلب من وزارة الطاقة، ويكون ذلك في حالة وجود خلل أو شكاوى في شركات المجمع أو أي شركة أخرى تابعة لقطاع الطاقة.

كما تتجلى أهمية المراجعة الداخلية من خلال التعليمة " **DG313/134DFC/2017** " حيث تم استحداث مصالح للرقابة والتفتيش على مستوى مديريات التوزيع للكهرباء والغاز، وهي عبارة عن ميثاق يحدد ويضبط مهام وأهداف مهنة الرقابة والتفتيش التي لها علاقة بالمالية والمحاسبة والمتمثلة في:

- تسيير حسابات الأعمال؛
- تسيير الزبائن؛
- مسك وتقارب الحسابات،
- احترام المعايير المحاسبية؛
- مراقبة الصناديق؛
- قانون الصفقات؛
- تسيير الخزينة والأموال والاعتمادات.

كما توجد مصلحة للرقابة التقنية على الشبكة الكهربائية ومصلحة للرقابة التقنية على الشبكة الغازية، حيث تسهران على ديمومة احترام مختلف المعايير التقنية المعمول والموصي بها داخل الشركة، حيث تقام كل مرة وبصفة دورية الرقابة على الشبكة الكهربائية والغازية وتحرير تقارير مفصلة تصدر من خلالها تعليمات للمصالح التقنية للشركة عن مختلف التجاوزات أو الاختلالات المسجلة على مستوى الشبكة الكهربائية والشبكة الغازية.

المبحث الثاني: منهجية وأدوات الدراسة

إن إجراء الدراسة الميدانية يكون وفق مراحل وضوابط لابد من التقيد بها، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة استعملنا مجموعة من الأدوات والأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعتها، بهدف عرض، معالجة، وتحليل المعطيات، والتي سنتطرق لها فيما يلي:

المطلب الأول: منهجية ومتغيرات الدراسة الميدانية

تعد منهجية الدراسة محورا رئيسيا يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء فرضيات الدراسة.

أولا: مجتمع وعينة الدراسة

– **مجتمع الدراسة:** يعرف على أنه جميع المفردات المنتقاة بصفة أو صفات مشتركة، وتكون جميعها خاضعة للبحث والدراسة[1]. ويتكون مجتمع الدراسة من كافة الموظفين العاملين بالشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز امتياز التوزيع جيجل، والبالغ عددهم 296 موظف.

– **عينة الدراسة:** تم الاعتماد على العينة في هذه الدراسة نظرا لكبر حجم المجتمع وصعوبة الوصول إلى جميع مفرداته خاصة مع ضيق المجال الزمني للدراسة، كما يهدف من العينة التوصل إلى نتائج يمكن تعميمها على مجتمع الدراسة، وقد تم اختيار عينة الدراسة بصورة عشوائية، وتم اعتماد التوزيع المباشر لضيق الوقت، وقد قدر عدد الاستبيانات الموزعة ب80 استمارة، تم استرجاع 60 استمارة صالحة للمعالجة، و7 استمارات غير صالحة للمعالجة، في لم يتم استرجاع 12 استمارة.

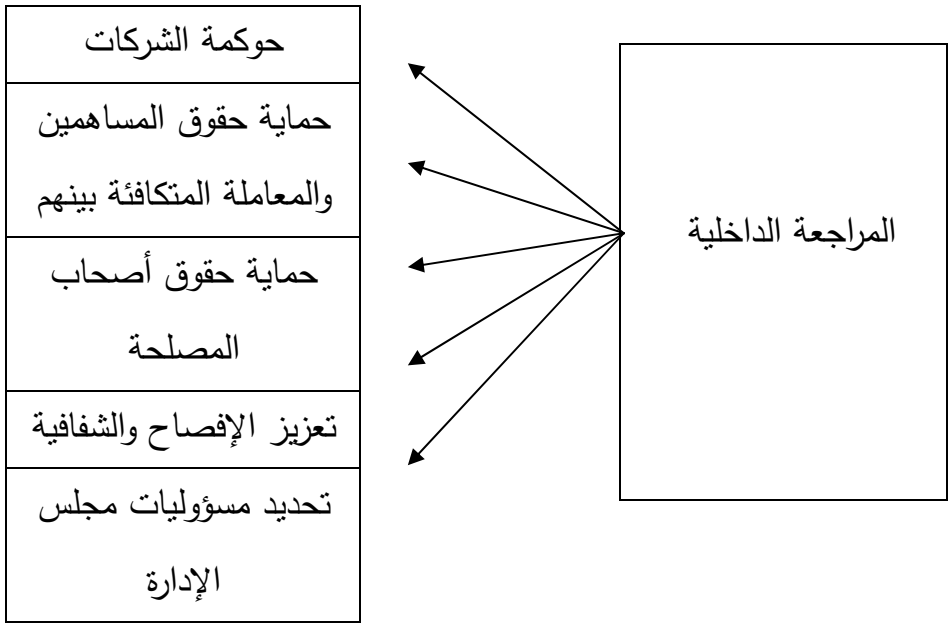
ثانيا. نموذج ومتغيرات الدراسة:

أ. نموذج الدراسة: انطلاقا من الدراسة النظرية، وبعد الاطلاع على بعض الدراسات الميدانية في هذا الموضوع، وبعد استشارة أساتذة في التخصص ، تم تشكيل نموذجا للدراسة ينطلق من فكرة كيفية جعل المراجعة الداخلية كأداة فاعلة لتحقيق حوكمة الشركات من خلال تحقيق المبادئ التي

[1] دلال القاضي، محمود البياني، **منهجية البحث العلمي وتحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي spss**، ط1، دار الحامد، عمان، 2008، ص148.

تقوم عليها والمتمثلة في حماية حقوق المساهمين والمعاملة المتكافئة بينهم، حماية حقوق أصحاب المصلحة، تعزيز الإفصاح والشفافية، وتحديد مسؤوليات مجلس الإدارة، كما هو موضح في الشكل أدناه.

الشكل رقم (3–2): نموذج الدراسة الميدانية



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الدراسات السابقة.

ب. متغيرات الدراسة: من أجل الخوض في الدراسة وفهم العلاقة بين المتغيرين، كان لابد من تحديد المتغير المستقل والمتغير التابع، وكذا معرفة الجزئيات المكونة لهذين المتغيرين من أجل معرفة كيف يؤثر المتغير المستقل في المتغير التابع.

– **المتغير المستقل:** ويتمثل في المراجعة الداخلية.

– **المتغير التابع:** يتم تناول المتغير التابع المتمثل في حوكمة الشركات من خلال المبادئ التي تقوم عليها (حماية حقوق المساهمين، المعاملة المتكافئة بين المساهمين، حماية حقوق أصحاب المصلحة، تعزيز الإفصاح والشفافية، تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة).

ثالثا: أدوات الدراسة

1- الوثائق والسجلات: بغرض التعريف بالشركة محل الدراسة وجمع المعلومات الضرورية المتعلقة بها، تم الاطلاع على بعض الوثائق الإدارية التي قدمت لنا من طرف رؤساء الأقسام فيما يخص الهيكل التنظيمي، مهام كل مكتب، تعداد الموظفين.

2- **المقابلة:** فالمقابلة تعتبر استبيانا شفويا يقوم من خلاله الباحث بجمع معلومات وبيانات شفوية من المبحوث، وهي أداة للحصول على المعلومات من مصادرها البشرية[1]، وقمنا بإجراء عدة مقابلات منها:

- مقابلة رئيس قسم المالية والمحاسبة بتاريخ 2021/06/02 على الساعة: 14:00.

3- الاستبيان: يعتبر وسيلة لجمع البيانات من خلال احتوائها على مجموعة من الأسئلة والعبارات والمطلوب من المبحوثين الإجابة والرد عنها[2] . وهو الأكثر استخداما وشيوعا في مجال البحوث الإنسانية والاجتماعية، وبعد الاطلاع على أدبيات موضوع الدراسة في جانبه النظري، وكذا الدراسات السابقة التي لها صلة بمتغيرات الدراسة لتحقيق أهداف الدراسة تم تقييم الاستبيان (ارجع للملحق رقم 1) في شكله كما يلي:

الجدول رقم (3- 1): محاور استبيان الدراسة الميدانية

المحور الأول	البيانات الشخصية والوظيفية	(الجنس، الفئة العمرية، المستوى التعليمي، المهنة، سنوات الخبرة)
المحور الثاني	مكانة المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة	العبارات من 01 إلى 09
المحور الثالث	دور المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات داخل المؤسسة	- مبدأ حقوق المساهمين (العبارة من 01 إلى 07) - مبدأ حقوق أصحاب المصالح (العبارة من 08 إلى 13) - مبدأ الإفصاح والشفافية (العبارة من 14 إلى 18) - مبدأ تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة (العبارة من 19 إلى 23)

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على استبيان الدراسة الميدانية

[1] دوقان عبيدات وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص116.

[2] محفوظ جودة، **التحليل الإحصائي الأساسي باستخدام spss**، ط1، دار وائل للبحث، الأردن، ص20.

– وقد تم الاعتماد في قياس متغيرات الدراسة على مقياس (سلم) ليكرت likerrt الخماسي، الذي يعتبر أحد أكثر المقاييس شيوعا لقياس أراء المبحوثين، ويتكون هذا المقياس من جملة خيارات مترجمة يشير المبحوث إلى اختيار واحد منها كما هو موضح في الجدول التالي:[1]

الجدول رقم (3–2): مقياس لكارت الخماسي

الإجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مقياس لكارت الخماسي

المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية للدراسة

بعد عملية فحص ومراقبة جميع الاستبيانات المسترجعة، قمنا بتفريغ بياناتها في الكمبيوتر باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية " statistical package for social science" والذي يرمز له باختصار "spss" والذي يحتوي على مجموعة أساليب واختبارات إحصائية تندرج ضمن الإحصاء الوصفي الإستدلالي، ومن خلاله استخدمنا الأساليب الإحصائية التالية:

– **المدى:** يعبر عن الفرق بين أكبر قيمة وأصغر قيمة بين البيانات المعنية، ولتحديد مجال كل فئة يتم تحديد مداها وطولها على النحو التالي:

المدى= أكبر قيمة – أصغر قيمة أي (5–1=4)

–حساب طول الفئة= المدى / عدد الفئات = 5/4= 0,8

وعليه يصبح الحد الأدنى للفئة الأولى 1 والحد الأعلى لها هو1,80 وعلى هذا الأساس تتكون فئات المقياس الخماسي كما يوضحه الجدول التالي:

[1] محفوظ جودة، **التحليل الإحصائي الأساسي باستخدام spss** ، مرجع سبق ذكره، ص25.

الجدول رقم (3–3): فئات مقياس ليكرت likerrt ودلالاتها

رقم الفئة	الأولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة
الإجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
مستوى الموافقة	[1,80–1]	[2,60–1,81]	[3,40–2,61]	[4,20–3,41]	[5–4,21]
مستوى الأهمية	منخفض		متوسط	مرتفع	

المصدر: نبيل سوفي، أثر بيئة العمل على أداء موظفيه وانعكاساته على فعاليات الإدارة، دراسة ميدانية للمصالح الخارجية لوزارة المالية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، مسيلة،2018، ص171.

– **معامل الإرتباط بيرسون** "**persson**": لدراسة العلاقة بين المتغيرين ودرجة الارتباط وللتأكد من صدق الاتساق الداخلي والاتساق البنائي للاستبيان.

– **معامل الثبات ألفاكرونباخ** "**Oronbach's Alfar**" للتأكد من ثبات الاستبيان.

– **التكرارات والنسب المئوية:** لوصف الخصائص الشخصية والوظيفية لعينات الدراسة.

– **المتوسط الحسابي والانحراف المعياري:** لتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات الاستبيان ولمعرفة مقدار تشتت الإجابات.

– **اختبار T للعينة الواحدة:** لفحص متوسط متغير ما أصغر أو يساوي أو أكبر من قيمة ثابتة وتساوي في مقياس ليكرت likerrt لهذه الدراسة ثلاثة لأنها تتوسط درجات الإجابة.

وقد تم الاعتماد عليه لمعرفة دور المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة داخل المؤسسات العمومية، ومن تم اختيار الفرضيات المتعلقة بهذا الخصوص.

– **معامل الالتواء و التفلطح:** للتأكد من أن متغيرات الدراسة تتبع للتوزيع الطبيعي، فيجب أن تكون قيمة معامل الالتواء محصورة بين (3+>4 5>3−) وأما معامل التفلطح فيجب أن تكون أقل من 20.

– **معامل تضخم التباين والتباين المسموح:** للتحقق من عدم وجود مسألة ارتباط بين المتغيرات المستقلة للدراسة.

المطلب الثالث: اختبار أداة الدراسة

أولا. اختبار صدق الاستبيان:

يقصد بصدق أداة الدراسة هو أن تقيس ما وضعت لقياسه وذلك من خلال كل من الصدق الظاهري والصدق البنائي (الداخلي).

1- الصدق الظاهري للاستبيان:

لاختبار الصدق الظاهري لأداة الدراسة تم عرضها على مجموعة من المحكمين، تألفت من (05) أساتذة متخصصين في جامعة محمد الصديق بن يحي (انظر الملحق رقم 02) حيث تم إجراء التعديلات المناسبة في مستوى اقتراحاتهم وملاحظاتهم لإخراجها في صورتها النهائية مما جعل المقياس أكثر دقة وموضوعية.

2- الصدق البنائي (الداخلي) للاستبيان:

ويقصد به مدى اتساق كل عبارة من عبارات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه هذه العبارة، فبعد التأكد من الصدق الظاهري للأداة قمنا بتطبيقها ميدانيا على البيانات الكلية للدراسة، وذلك لحساب معامل الإرتباط بيرسون "persson" لمعرفة الصدق الداخلي للاستبيان، حيث تم حساب معامل الارتباط بين درجة كل عبارة من عبارات الاستبيان والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه العبارة على النحو التالي:

2-1- الصدق البنائي لعبارات المحور الثاني:

للتأكد من الصدق الداخلي لعبارات المحور الأول المتمثل في المراجعة الداخلية نقوم بالتأكد من الصدق الداخلي لعباراته المقدرة ب(09) عبارات، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-4): معامل إرتباط بيرسون "persson" لعبارات المحور الثاني

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	القيمة الاجمالية
1	تخصص المؤسسة إدارة أو قسم مستقل للمراجعة الداخلية يعمل على تطبيق مبادئ الحوكمة داخل المؤسسة.	0.479**	0.000
2	توفر المؤسسة للمراجع الداخلي الإمكانيات والصلاحيات اللازمة للقيام بعمله بالشكل المطلوب والمناسب.	0.766**	0.000
3	يعمل المراجع الداخلي للمؤسسة بشكل مستقل وموضوعي بعيدا عن الضغوطات التي تفرضها الإدارة العليا.	0.722**	0.000
4	تخضع جميع الأقسام والمديريات داخل المؤسسة للمراجعة الداخلية.	0.604**	0.000
5	تتميز عملية المراجعة الداخلية داخل المؤسسة بالمرونة ومواكبة التطورات الحاصلة في عمليات وأنشطة المؤسسة.	0.595**	0.000
6	يمتلك المراجع الداخلي للمؤسسة المعرفة والخبرة الكافية التي تسمح بتفعيل مبادئ الحوكمة داخل المؤسسة.	0.762**	0.000
7	تتولى المراجعة الداخلية التدقيق في السجلات والدفاتر المحاسبية والقوائم المالية للمؤسسة.	0.646**	0.000
8	تقوم المراجعة الداخلية بالتقصي عن حالات الغش، الاختلاس،الهدر، والأخطاء المرتكبة داخل المؤسسة.	0.738**	0.000
9	تعمل المراجعة الداخلية على فحص وتقييم مدى ملائمة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية.	0.493**	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج Spss, ** دالة عند مستوى α=0.01 أقل من مستوى الدلالة المعتمدة.

من خلال الجدول رقم (3–4) نلاحظ أن معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة من عبارات مصدر المراجعة الداخلية في المؤسسة والدرجة الكلية لجميع العبارات موجبة ودالة إحصائيا عند $\alpha=0.01$، كما أن جميع القيم الإجمالية أقل من 0,01 مما يدل على أن عبارات هذا البعد صادقة لما وضعت لقياسه وبالتالي إمكانية تطبيقه واستخدامه.

2–2– الصدق البنائي لعبارات المحور الثالث:

للتأكد من الصدق الداخلي لعبارات المحور الثالث نقوم أولا من التأكد من الصدق الداخلي لعبارات كل بعد من أبعاده الأربعة والمتمثلة في: بعد حقوق المساهمين والمعاملة المتكافئة بينهم والذي يتضمن (7) عبارات، بعد حقوق أصحاب المصلحة الذي يتضمن (06) عبارات، بعد الإفصاح والشفافية والذي يتضمن (05) عبارات، وبعد تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة الذي يتضمن (05) عبارات.

الجدول رقم (3–5) معامل إرتباط بيرسون "pérson" لعبارات بعد حقوق المساهمين والمعاملة المتكافئة بينهم

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	القيمة الاجمالية
1	توفر المؤسسة تقارير المراجعة الداخلية لجميع المساهمين.	0.757**	0.000
2	تكشف المراجعة الداخلية عن مختلف الأضرار التي تضر بمصالح المساهمين.	0.493**	0.000
3	تعمل المؤسسة على ضمان المعاملة المتكافئة بين حملة الأسهم فيما يخص الإطلاع على مختلف تقارير المراجعة الداخلية.	0.651**	0.000
4	تقدم المراجعة الداخلية مجموعة من الخدمات الوقائية بهدف التصدي لحالات الغش، السرقة، الاختلاس، والهذر التي تضر بمصالح وحقوق المساهمين المالية وغير المالية.	0.294**	0.023
5	تمكن المراجعة الداخلية من تفعيل نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة للحد من مختلف المخاطر التي تهدد مصالح وحقوق المساهمين.	0.146**	0.267
6	تعزز المراجعة الداخلية ومن خلال المعلومات والتقارير التي توفرها قدرة المساهمين على مساءلة مجلس الإدارة.	0.751**	0.000
7	تساعد المراجعة الداخلية ومن خلال المعلومات والتقارير التي تقوم بالإفصاح عنها المساهمين من حسن اتخاذ قراراتهم الاستثمارية المستقبلية.	0.720**	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج Spss, ** دالة عند مستوى α=0.01 أقل من مستوى الدلالة المعتمدة.

يتضح من الجدول رقم (3–5) أن معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة من عبارات بعد حقوق المساهمين والمعاملة المتكافئة بينهم والدرجة الكلية لجميع عباراته موجبة ودالة إحصائيا عند α=0.01، كما أن جميع القيم الإجمالية أقل من (0,01) مما يدل على أن عبارات هذا البعد صادق لما وضعت لقياسه وبالتالي إمكانية تطبيقه واستخدامه.

الجدول رقم (3–6) معامل إرتباط بيرسون "persson" لعبارات بعد حقوق أصحاب المصالح

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	القيمة الاجمالية
8	توفر المؤسسة تقارير ومعلومات المراجعة الداخلية لجميع الأطراف ذات المصلحة.	0.695**	0.000
9	تعمل المراجعة الداخلية عن الكشف عن مختلف المخاطر التي تضر بأصحاب المصلحة.	0.453**	0.000
10	تعمل المراجعة الداخلية على احترام حقوق أصحاب المصالح.	0.606**	0.000
11	تعمل المراجعة الداخلية على تعظيم قيمة أصحاب المصلحة.	0.391**	0.000
12	تساهم المراجعة الداخلية في العمل على إيجاد آليات مناسبة لمشاركة أصحاب المصلحة في تحسين مستويات الأداء للشركة.	0.762**	0.000
13	تضمن المراجعة الداخلية لأصحاب المصلحة الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم التي يمنحها لهم القانون.	0.669**	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج Spss, ** دالة عند مستوى α=0.01 أقل من مستوى الدلالة المعتمدة.

يتضح من الجدول رقم (3–6) أن معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة من عبارات بعد حقوق أصحاب المصالح والدرجة الكلية لجميع عباراته موجبة ودالة إحصائيا عند α=0.01، كما أن جميع القيم الإجمالية أقل من (0,01) مما يدل على أن عبارات هذا البعد صادق لما وضعت لقياسه وبالتالي إمكانية تطبيقه واستخدامه.

الجدول رقم (3–7): معامل إرتباط بيرسون "persson" لعبارات بعد الافصاح والشفافية

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	القيمة الاجمالية
14	تعمل المراجعة الداخلية على نشر مختلف المعلومات والتقارير الخاصة بمراجعة السجلات المحاسبية، القوائم المالية، والأصول مع ضمان وصولها للمساهمين والأطراف ذات المصلحة.	0.708**	0.000
15	يتم الإفصاح بالشكل الكاف وفي الوقت المناسب عن مختلف المعلومات والنتائج التي تم التوصل إليها بعد إجراء عملية المراجعة الداخلية.	0.649**	0.000
16	تتناسب عملية الإفصاح التي تقوم بها المراجعة الداخلية مع معايير الجودة المحاسبية والمالية.	0.699**	0.000
17	تستخدم المراجعة الداخلية كأداة لنشر وتبادل المعلومات ذات الجودة العالية بين المستويات الإدارية المختلفة والمساهمين ومختلف الأطراف ذات المصلحة.	0.622**	0.000
18	تكفل المراجعة الداخلية إمكانية حصول مستخدمي المعلومات عليها بشكل دقيق وبالقدر الكافي.	0.558**	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج Spss, ** دالة عند مستوى α=0.01 أقل من مستوى الدلالة المعتمدة.

يتضح من الجدول أعلاه رقم (3–7) أن معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة من عبارات بعد الإفصاح والشفافية والدرجة الكلية لجميع عباراته موجبة ودالة إحصائيا عند α=0.01، كما أن جميع القيم الإجمالية أقل من (0,01) مما يدل على أن عبارات هذا البعد صادق لما وضعت لقياسه وبالتالي إمكانية تطبيقه واستخدامه.

الجدول رقم (3–8): معامل إرتباط بيرسون "persson" لعبارات بعد تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	القيمة الاجمالية
19	تساعد المراجعة الداخلية مجلس الإدارة على القيام بمسؤولياته من خلال مساعدته على تحديد الأهداف والاستراتيجيات الخاصة بالمؤسسة.	0.147**	0.261
20	تساعد المراجعة الداخلية مجلس الإدارة على الحصول على المعلومات الدقيقة والمناسبة في الوقت الملائم من أجل اتخاذ القرارات الملائمة.	0.228**	0.080
21	تقوم المراجعة الداخلية بمراجعة مختلف المحاضر والقرارات الصادرة عن مجلس الإدارة، وتبدي ملاحظات بشأنها.	0.376**	0.228
22	تمكن المراجعة الداخلية مجلس الإدارة من التأكد من مدى فعالية وكفاءة الإجراءات والتدابير الخاصة بإدارة المخاطر باعتباره المسؤول عن ذلك.	0.498**	0.000
23	تسمح المراجعة الداخلية بمساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين.	0.528**	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج Spss, ** دالة عند مستوى α=0.01 أقل من مستوى الدلالة المعتمدة.

يتضح من الجدول أعلاه رقم (3–8) أن معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة من عبارات بعد الإفصاح والشفافية والدرجة الكلية لجميع عباراته موجبة ودالة إحصائيا عند α=0.01، كما أن جميع القيم الإجمالية أقل من (0,01) مما يدل على أن عبارات هذا البعد صادق لما وضعت لقياسه وبالتالي إمكانية تطبيقه واستخدامه.

2.3. الصدق البنائي لعبارات محاور الاستبيان ككل:

الجدول رقم (3–9): معامل إرتباط بيرسون "persson" لمحاور الاستبيان بدرجته الكلية

الرقم	البعد	معامل الارتباط	القيمة الاجمالية
1	مكانة المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة	0.943^{**}	0.000
2	دور المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات داخل المؤسسة	0.913^{**}	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج Spss, ** دالة عند مستوى α=0.01 أقل من مستوى الدلالة المعتمدة.

يتضح جليا من الجدول رقم (3–9) أن معامل الارتباط بين كل محور من محاور الاستبيان والدرجة الكلية محصورة بين (0,913 و 0,943) وهي موجبة ودالة إحصائيا عند α=0.01 وتشير إلى وجود علاقة ارتباط قوية جدا، كما أن جميع القيم الإجمالية لكل محور أقل من (0,01)، وعليه يمكن القول أن محاور الاستبيان صادقة لما وضعت لقياسه وبالتالي إمكانية تطبيقه واستخدامه.

ثانيا: ثبات الاستبيان

يقصد بثبات الاستبيان مدى قدرته على إعطاء نفس النتائج تقريبا إذا ما تكرر استخدامه على الأفراد في ظروف متقاربة[1]، وعليه فإجابات أفراد الدراسة تبقى نفسها حتى ولو تكرر الاختبار لأكثر من مرة على نفس الأفراد، فقيم معامل الثبات ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha تتراوح بين [0، 1] فيكون مرتفعا كلما اقتربت قيمته من الواحد، ويكون منخفضا كلما اقتربت من الصفر.

وبناء عليه يمكن الحكم على الاستبيان بأنه يتمتع بدرجة عالية من الثبات إذا كانت قيمة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha أكبر من 0,6 وللتأكد من ذلك قمنا بحساب معامل الثبات

[1] عبد الله عمر زين الكاف، **تطبيق العمليات الإحصائية في البحوث العلمية مع استخدام spss**، ط1، مكتبة القانون والاقتصاد، الرياض، 2014، ص52.

لكلا المتغيرين باستخدام برنامج Spss وكذا الثبات الكلي للاستبيان ككل كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (3–10): معامل الثبات ألفا كرونباخ

المحور	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
الكلي	32	0,922

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج Spss, ** دالة عند مستوى α=0.01 أقل من مستوى الدلالة المعتمدة.

من الجدول السابق نلاحظ أن:

– معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha الكلي (المحور الثاني والمحور الثالث) تجاوز 92% حيث بلغ 92,2% نستنتج أن معدل الثبات الكلي يتمتع بدرجة ثبات عالية، مما يمكن تقسيمه على أفراد الدراسة، ومن خلال التسجيل السابق يمكننا القول أن الاستبيان يتمتع بدرجة ثبات عالية أي يمكن الاعتماد على هذا الاستبيان كأداة لهذه الدراسة.

المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة

يتضمن هذا المبحث عرضا لتحليل البيانات والوقوف على متغيرات الدراسة، وخصائص العينة، واستعراض أبرز نتائج الاستبيانة والتي يتم الوصول إليها من خلال تحليل فقراتها.

المطلب الأول: تحليل خصائص عينة الدراسة

نسعى من خلال هذا الجزء إلى التعرف على الخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة، والمتمثلة في: الجنس، السن، المستوى التعليمي، الوظيفية.

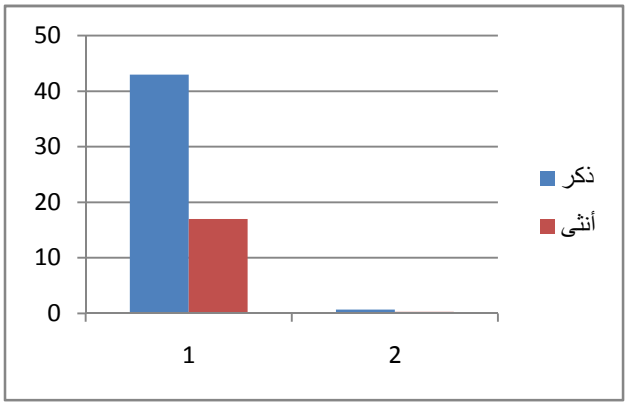
أولا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

الجدول رقم (3–11): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة
ذكر	43	%71,7
أنثى	17	%28,3
المجموع	60	%100

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج مخرجات Spss

الشكل رقم (3–3): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على معطيات الجدول السابق.

– يظهر من الجدول والشكل السابقين أن معظم أفراد عينة الدراسة هم من الذكور بنسبة 71,7%، في حين قدرت نسبة الإناث 28,3%، ويرجع ذلك لطبيعة العمل الميداني بالشركة.

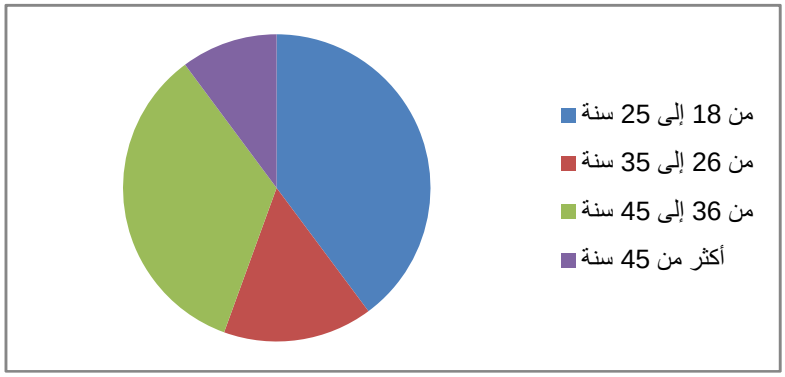
ثانيا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الفئة العمرية

الجدول رقم (3-12): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الفئة العمرية

العمر	التكرار	النسبة
من 18 إلى 25 سنة	43	%71,7
من 26 إلى 35 سنة	17	%28,3
من 36 إلى 45 سنة	37	%61,7
أكثر من 45 سنة	11	%18,3
المجموع	60	%100

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج مخرجات Spss

- الشكل رقم (3-4): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الفئة العمرية



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج excel

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن غالبية أفراد عينة الدراسة من الموارد البشرية الشابة، فالفئة المهيمنة هي فئة [36-45 سنة] بما نسبته 61,7% والتي تتمتع بنضج فكري والتميز بالجد والعطاء سواء المتزوجين أو المقبلين على تكوين أسر لحاجتهم للاستقرار ورغبتهم في تحقيق النجاح في العمل، وهذا ما يؤثر إيجابا على سلوكهم وبالتالي تقل معدلات الغياب ودوران العمل ويزيد الالتزام بالعمل والابتعاد عن كل الممارسات غير القانونية وتقل نسبة الفساد الإداري الممارس على مستوى الشركة.

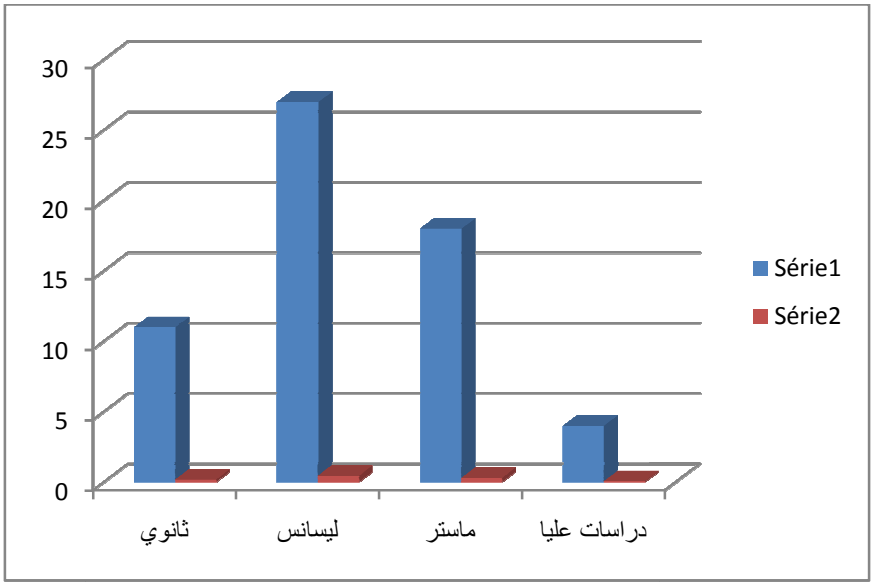
ثالثا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى العلمي

الجدول رقم (3-13): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى العلمي

المستوى العلمي	التكرار	النسبة
ثانوي	11	%18,3
ليسانس	27	%45
ماستر	18	%30
دراسات عليا	4	%6,7
المجموع	60	%100

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج مخرجات Spss

الشكل رقم (3-5): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى العلمي



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج excel

يظهر الجدول والشكل المبينين أعلاه أن غالبية أفراد عينة الدراسة لديهم أهلية علمية، حيث قدرت نسبة المبحوثين الذين لديهم مستوى ليسانس ب 45%، وهذا راجع لطبيعة العمل الإداري داخل الشركة وما يتطلبه من وجوب توفر حد أدنى من المعارف والمهارات من أجل أداء

المهام والأدوار المنوطة بهم هذا من جهة، كذلك لإمكانية تجاوبهم معنا أثناء إجراء المقابلة وطرح بعض الاستفسارات حول الموضوع المدروس.

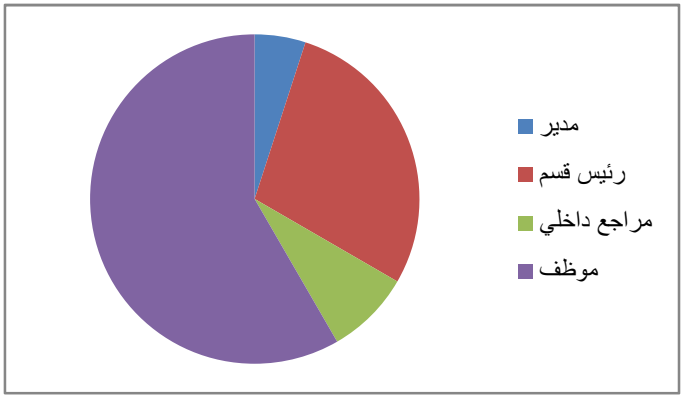
رابعا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المهنة

الجدول رقم (3-14): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المهنة

المهنة	التكرار	النسبة
مدير	3	%5
رئيس قسم	17	%28,4
مراجع داخلي	5	%8,3
موظف	35	%58,3
المجموع	60	%100

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج مخرجات Spss

الشكل رقم (3-6): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المهنة



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج excel

يتضح من الجدول أعلاه أن غالبية أفراد عينة الدراسة يشغلون منصب موظف بنسبة 58,3%، ثم رئيس قسم بنسبة 28,4%، يليها مراجع داخلي بنسبة 8,3%، وأخيرا مدير بنسبة 5%.

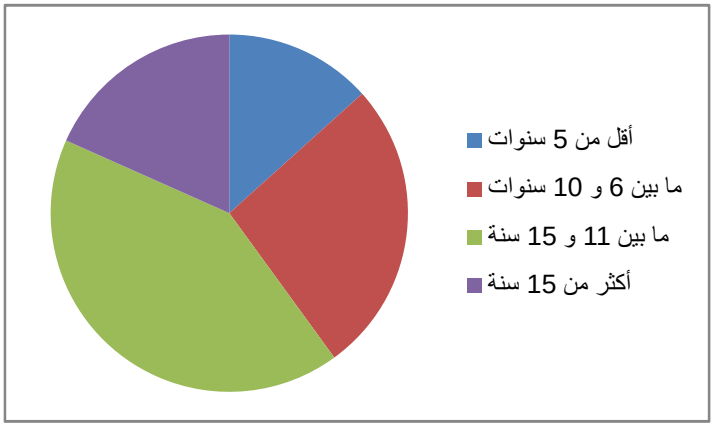
خامسا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

الجدول رقم (3- 15): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	8	%13,3
ما بين 6 و 10 سنوات	16	%26,7
ما بين 11 و 15 سنة	25	%41,7
أكثر من 15 سنة	11	%18,3
المجموع	60	%100

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج مخرجات Spss

الشكل رقم (3-7): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج excel

يظهر الجدول والشكل السابقين أن غالبية أفراد عينة الدراسة تتراوح سنوات الخبرة لديهم ما بين [11-15 سنة] بنسبة قدرها 41,7% وذلك لكون المناصب في هذه الشركة تحتاج للموارد البشرية ذات الكفاءة والخبرة العالية لتتناسب مع طبيعة النشاط الممارس.

المطلب الثاني: عرض وتحليل عبارات الدراسة

أولا– عرض وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات المحور الثاني:

يتضمن محور مكانة المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة (09) عبارات، فبعد تفريغ إجابات أفراد العينة حولها تم الحصول على النتائج كما يظهرها الجدول التالي:

الجدول رقم (3–16): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات مكانة المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة.

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	مستوى الأهمية
1	تخصص المؤسسة إدارة أو قسم مستقل للمراجعة الداخلية يعمل على تطبيق مبادئ الحوكمة داخل المؤسسة.	3,72	0,958	مرتفع
2	توفر المؤسسة للمراجع الداخلي الإمكانيات والصلاحيات اللازمة للقيام بعمله بالشكل المطلوب والمناسب.	3,80	1,176	مرتفع
3	يعمل المراجع الداخلي للمؤسسة بشكل مستقل وموضوعي بعيدا عن الضغوطات التي تفرضها الإدارة العليا.	3,42	1,381	مرتفع
4	تخضع جميع الأقسام والمديريات داخل المؤسسة للمراجعة الداخلية.	4,03	0,736	مرتفع
5	تتميز عملية المراجعة الداخلية داخل المؤسسة بالمرونة ومواكبة التطورات الحاصلة في عمليات وأنشطة المؤسسة.	3,33	0,914	متوسط
6	يمتلك المراجع الداخلي للمؤسسة المعرفة والخبرة الكافية التي تسمح بتفعيل مبادئ الحوكمة داخل المؤسسة.	3,82	0,651	مرتفع
7	تتولى المراجعة الداخلية التدقيق في السجلات والدفاتر المحاسبية والقوائم المالية للمؤسسة.	4,05	0,811	مرتفع
8	تقوم المراجعة الداخلية بالتقصي عن حالات الغش، الاختلاس،الهدر، والأخطاء المرتكبة داخل المؤسسة.	3,92	0,862	مرتفع
9	تعمل المراجعة الداخلية على فحص وتقييم مدى ملائمة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية.	3,60	0,924	مرتفع
	الكلي	3,74	0,938	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج مخرجات Spss

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنه باستثناء العبارة (5) جاءت عبارات هذا المحور بمستوى عال من الأهمية، حيث حلت العبارة رقم (07) أولا من حيث الأهمية بمتوسط حسابي (4,05) وانحراف معياري (0,811)، حيث أكد المبحوثين على أن المراجعة الداخلية تتولى التدقيق في السجلات والدفاتر المحاسبية والقوائم المالية للمؤسسة، وهذا راجع لوجود إدارة أو قسم مستقل خاص بها يشرف على أداء المهام المنوطة به.

– فيما حلت العبارة رقم (4) ثانيا بمتوسط حسابي (4,03) وانحراف معياري (0,736)، حيث تؤكد على خضوع جميع الأقسام والمديريات داخل المؤسسة للمراجعة الداخلية مما يشير إلى أهمية الدور الذي تلعبه المراجعة من جهة وشفافية ونزاهة هذه الشركة محل الدراسة من جهة أخرى.

– وحلت العبارة رقم (8) ثالثا بمتوسط حسابي (3,92) وانحراف معياري (0,869)، حيث تؤكد على دور المراجعة الداخلية في تقصي حالات الغش والاختلاس والهذر والأخطاء المرتكبة، وهذا راجع لتحرر هذا القسم من أية ضغوط داخلية أو حتى خارجية نظرا لوجود لوائح وقوانين تكفل حماية هذا القسم.

– كما جاءت العبارة رقم (6) رابعا بمتوسط حسابي (3,82) وانحراف معياري (0,651)، حيث تؤكد على امتلاك المراجع الداخلي للمؤسسة المعرفة الكافية التي تسمح له بتفعيل مبادئ الحوكمة داخل المؤسسة، وهذا ما يؤكده المستوى التعليمي للموظفين في هذه الشركة في المحور الأول من البيانات الشخصية (ينحصر المستوى التعليمي في الليسانس)، ويرجع سبب امتلاك هذا القدر من الخبرة والمعرفة من أجل ضمان السير الجيد لهذا القسم وعدم ترك ثغرات ناتجة على ضعف المعرفة تؤدي إلى التسيب والفساد الإداري والمالي من جهة، ومن جهة أخرى يطور المراجع الداخلي للمؤسسة معارفه ومكتسباته من خلال المشاركة في دورات تدريبية قبل فترة الخدمة وخلالها.

– فيما حلت العبارة رقم (2) خامسا بمتوسط حسابي (3,80) وانحراف معياري (1,176)، حيث تؤكد على توفير المؤسسة للمراجع الداخلي الإمكانيات والصلاحيات اللازمة للقيام بعمله بالشكل المطلوب والمناسب، من خلال توفير قسم مستقل للمراجعة الداخلية ومنحه الصلاحيات والسلطات

الكافية للقيام بعمله بكل حرية، وهذا ما تؤكده العبارتين رقم (1) ورقم (8) على التوالي (تتشبع المراجع الداخلي بالمعرفة من خلال دورات تدريبية).

– كما حلت العبارة رقم (1) سادسا بمتوسط حسابي (3,72) وانحراف معياري (0,958)، حيث تؤكد على تخصيص المؤسسة إدارة أو قسم مستقل للمراجعة الداخلية يعمل على تطبيق مبادئ الحوكمة داخل المؤسسة، وهذا راجع لأهمية الدور الذي تلعبه المراجعة في تفعيل مبادئ الحوكمة.

– كما حلت العبارة رقم (9) سابعا بمتوسط حسابي (3,60) وانحراف معياري (0,924)، حيث تؤكد على عمل المراجعة الداخلية على فحص وتقييم مدى ملائمة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية وهذا راجع لتطور آليات المراجعة الداخلية بالتوازي مع أنشطة المؤسسة.

– فيما جاءت العبارة رقم (3) ثامنا بمتوسط حسابي (3,42) وانحراف معياري (1,381)، حيث تؤكد على عمل المراجع الداخلي للمؤسسة بشكل مستقل وموضوعي بعيدا عن كل الضغوطات التي تفرضها الإدارة العليا، وهذا راجع لإنفرادها بقسم خاص أي بقوانين خاصة بها تحررها من ضغوطات الإدارة العليا.

– وأخيرا جاءت العبارة رقم (6) تاسعا بمتوسط حسابي (3,33) وانحراف معياري (0,914)، حيث تؤكد على أنه تتميز عملية المراجعة الداخلية داخل المؤسسة بالمرونة ومواكبة للتطورات الحاصلة في عمليات وأنشطة المؤسسة، وهذا راجع لضمان أداء عملها بفعالية وكفاءة عالية.

– جاء المحور الأول "مكانة المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة على درجة مرتفعة من الأهمية حيث يقدر الوسيط الحسابي الكلي بـ(3,74) فيما يقدر الانحراف المعياري الكلي بـ(0,938) وهذا يؤكد وجود دور ومكانة للمراجعة الداخلية للمؤسسة رغم وجود بعض العراقيل والصعوبات التي تنقص من فعاليتها.

ثانيا. عرض وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات المحور الثالث:

1. عرض وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول بعد حقوق المساهمين والمعاملة المتكافئة بينهم:

في الجدول التالي عرض المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات البعد الأول: "حقوق المساهمين والمعاملة المتكافئة بينهم".

الجدول رقم (3–17): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات بعد حقوق المساهمين والمعاملة المتكافئة بينهم.

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
1	توفر المؤسسة تقارير المراجعة الداخلية لجميع المساهمين.	3,43	0,998	مرتفع
2	تكشف المراجعة الداخلية عن مختلف الأضرار التي تضر بمصالح المساهمين.	3,85	0,732	مرتفع
3	تعمل المؤسسة على ضمان المعاملة المتكافئة بين حملة الأسهم فيما يخص الإطلاع على مختلف تقارير المراجعة الداخلية.	3,30	1,030	متوسط
4	تقدم المراجعة الداخلية مجموعة من الخدمات الوقائية بهدف التصدي لحالات الغش، السرقة، الاختلاس، والهذر التي تضر بمصالح وحقوق المساهمين المالية وغير المالية.	3,88	0,715	مرتفع
5	تمكن المراجعة الداخلية من تفعيل نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة للحد من مختلف المخاطر التي تهدد مصالح وحقوق المساهمين.	3,88	0,739	مرتفع
6	تعزز المراجعة الداخلية ومن خلال المعلومات والتقارير التي توفرها قدرة المساهمين على مساءلة مجلس الإدارة.	3,52	0,813	مرتفع
7	تساعد المراجعة الداخلية ومن خلال المعلومات والتقارير التي تقوم بالإفصاح عنها المساهمين من حسن اتخاذ قراراتهم الاستثمارية المستقبلية.	3,77	0,851	مرتفع
	الكلي	3,66	0,939	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج مخرجات Spss.

– جاءت العبارتين رقم (4) و(5) بنفس درجة الأهمية (مرتفع) ونفس المتوسط الحسابي والمقدر بـ(3,88) لكن بانحراف معياري مختلفين ما جعل العبارة (5) تتقدم عليها محتلة المرتبة الأولى بانحراف معياري قدر بـ(0,739)، حيث تؤكد هذه العبارة على أن المراجعة الداخلية تتمكن من تفعيل نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة للحد من مختلف المخاطر التي تهدد حقوق ومصالح المساهمين وهذا راجع لوجود آليات وطرق خاصة ينتهجها قسم المراجعة في التعامل مع مختلف المستجدات والمواقف (مرونة) (الانتقال من الطرق التقليدية في المراجعة الداخلية كالتطبيقات ونظام قواعد البيانات).

– فيما تليها العبارة رقم (4) بانحراف معياري (0,715) والتي تؤكد على تقديم المراجعة الداخلية مجموعة من الخدمات الوقائية بهدف التصدي لحالات الغش، السرقة، الاختلاس والهذر التي تضر مصالح وحقوق المساهمين المالية وغير المالية، وهذا لوجود قسم مستقل أو وحدة بها أفراد وقوانين خاصة تخول حق اتخاذ هذه الإجراءات بكل حرية من جهة ومن جهة أخرى كسب رضا وثقة المساهمين من خلال العمل على تطبيق الإجراءات.

– كما جاءت العبارة رقم (2) في المرتبة الثالثة على درجة متوسطة من الأهمية بمتوسط حسابي قدره (3,30) وانحراف معياري (0,732) حيث تؤكد على أن المراجعة الداخلية تكشف عن مختلف الأضرار التي تضر بمصالح المساهمين، وهذا راجع إلى وجود بعض التجاوزات غير القانونية في المؤسسة محل الدراسة، حيث أن الموظف في بعض الأحيان يجد نفسه عاجزا عن ممارسة الصلاحيات التي يمنحها له القانون هذا من جهة، ومن جهة أخرى تواطؤ بعض الموظفين في بعض قضايا الفساد (عدم الكشف عن تقارير الغش).

– فيما حلت العبارة رقم (7) رابعا بدرجة مرتفعة من الأهمية بمتوسط حسابي قدره (3,77) وانحراف معياري (0,851) حيث أكدت على أن المراجعة الداخلية تساعد المساهمين على حسن اتخاذ القررات الاستثمارية المستقبلية من خلال المعلومات والتقارير التي تقوم بالإفصاح عنها وهذا راجع لوجود ارتباط بين الأقسام والمصالح داخل المؤسسة محل الدراسة أي أن مخرجات قسم المراجعة قد تكون مدخلات قسم من الأقسام الأخرى (حسب ما أكدته المقابلة).

– وحلت العبارة رقم (6) خامسا بدرجة مرتفعة من الأهمية بمتوسط حسابي قدره (3,54) وانحراف معياري (0,813) حيث تؤكد على تقديم المراجعة الداخلية من خلال المعلومات والتقارير التي توفرها قدرة المساهمين على مساءلة مجلس الإدارة وهذا بفضل المعلومات المالية وغير المالية التي تفصح عنها للمساهمين.

– فيما حلت العبارة رقم (1) سادسا بدرجة مرتفعة من الأهمية بمتوسط حسابي قدره (3,43) وانحراف معياري (0,998) حيث تؤكد على أن المؤسسة توفر تقارير المراجعة الداخلية لجميع المساهمين وهذا بسبب وجود قوانين تكفل حقوق المساهمين في الحصول على مختلف المعلومات والتقارير التي توفرها المراجعة الداخلية من جهة، ومن جهة أخرى المساهمين يسعون للحصول على تقارير المراجعة الداخلية لأجل مساءلة مجلس الإدارة أو المطالبة بمحاربة الغش ومختلف أشكال الفساد؛

– فيما حلت العبارة رقم (3) أخيرا بدرجة مرتفعة من الأهمية هي الأخرى بمتوسط حسابي قدره (3,30) وانحراف معياري (1,030) حيث تؤكد على أن المؤسسة تعمل على ضمان المعاملة المتكافئة بين حملة الأسهم فيما يخص الاطلاع على مختلف تقارير المراجعة الداخلية وهذا بسبب القانون الداخلي للمؤسسة الذي يوزع الحقوق بالتساوي بين المساهمين.

– جاء هذا البعد الأول (حقوق المساهمين والمعاملة المتكافئة بينهم) على درجة عالية من الأهمية، فقد سجلت جميع عباراته مستوى عال من الأهمية بمتوسط حسابي كلي قدرة (3,66) ويقابله انحراف معياري كلي قدره (0,839) وهو ما يشير إلى وجود حرص كبير على حماية حقوق المساهمين ووجود معاملة متكافئة بينهم بالمؤسسة محل الدراسة وهذا من أجل كسب ثقة وولائهم.

2. عرض وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات البعد الثاني (حقوق أصحاب المصالح):

فيما يلي عرض المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري لإجابات أفراد مجتمع الدراسة حول عبارات البعد الثاني: "حقوق أصحاب المصالح".

الجدول رقم (3–18): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري بعد "حقوق أصحاب المصالح".

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
8	توفر المؤسسة تقارير ومعلومات المراجعة الداخلية لجميع الأطراف ذات المصلحة.	3,48	0,892	مرتفع
9	تعمل المراجعة الداخلية عن الكشف عن مختلف المخاطر التي تضر بأصحاب المصلحة.	3,72	0,739	مرتفع
10	تعمل المراجعة الداخلية على احترام حقوق أصحاب المصالح.	3,35	1,132	متوسط
11	تعمل المراجعة الداخلية على تعظيم قيمة أصحاب المصلحة.	3,50	1,701	مرتفع
12	تساهم المراجعة الداخلية في العمل على إيجاد آليات مناسبة لمشاركة أصحاب المصلحة في تحسين مستويات الأداء للشركة.	3,72	0,865	مرتفع
13	تضمن المراجعة الداخلية لأصحاب المصلحة الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم التي يمنحها لهم القانون.	3,50	1,347	مرتفع
	الكلي	3,54	1,112	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج مخرجات Spss

من خلال الجدول أعلاه نجد أن العبارتين رقم (9) و(12) على درجة مرتفعة من الأهمية ونفس المتوسط الحسابي والمقدر بـ(3,72) إلا أن الانحراف معياري مختلف وهو ما جعل العبارة (12) تحتل المرتبة الأولى، حيث بلغ هذا الأخير لديها (0,865)، وتؤكد على أن المراجعة الداخلية في العمل تساهم في إيجاد آليات مناسبة لمشاركة أصحاب المصلحة في تحسين مستويات أداء الشركة وهذا راجع لاعتبارهم عناصر فعالة لا يمكن الاستغناء عنها لضمان استمرار نشاط الشركة، حيث تعمل على توفير أنظمة متطورة تساعد مختلف الأطراف ذات المصلحة على المشاركة في اتخاذ القرار بالشركة.

– فيما تليها العبارة رقم (9) بانحراف معياري (0,739) والتي تؤكد على أن المراجعة الداخلية تعمل على الكشف عن مختلف المخاطر التي تضر بأصحاب المصلحة وهذا راجع لطبيعة المهام الموكلة لقسم المراجعة الداخلية في المؤسسة والصلاحيات الممنوحة لها لمراجعة مختلف الوثائق المالية والدفاتر المحاسبية وجرد الأصول المادية وغيرها، ما يمكنها من كشف مختلف المخاطر التي تهدد الشركة وتقترح الحلول المناسبة لتفادها وحسن إدارتها.

– جاءت العبارتين رقم (13) و(11) بدرجة مرتفعة من الأهمية وبنفس المتوسط الحسابي والذي بلغ (3,50) لكن بانحراف معياري مختلف ما جعل العبارة (11) تحتل المرتبة الثالثة بانحراف معياري قدره (1,701)، حيث تؤكد هذه العبارة على أن المراجعة الداخلية تعمل على تقديم قيمة أصحاب المصلحة وهذا راجع لاعتبار الثقافة السائدة في المؤسسة جعل مثلا الزبائن شركاء أي الانتقال إلى ثقافة ربح /ربح (دون ربح المؤسسة وخسارة المساهمين).

– تليها العبارة (13) بانحراف معياري (1,347) حيث تؤكد على أن المراجعة الداخلية تضمن لأصحاب المصلحة الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم التي بينها لهم القانون وهذا راجع لوجود لجان مختصة تتكون من محاسبين ورجال قانون دورهم الحرص على مثل هذه التجاوزات والصرامة في تطبيق القوانين (مثل مجلس المحاسبة).

– كما جاءت العبارة رقم (8) خامسا بدرجة مرتفعة من الأهمية بمتوسط حسابي قدره (3,48) وانحراف معياري (0,849)، حيث تؤكد على أن المؤسسة توفر تقارير ومعلومات المراجعة الداخلية لجميع الأطراف ذات المصلحة وهذا لغرض التعامل مع هؤلاء الأطراف بشفافية تامة وتجنب سوء الظن بين أطراف المصلحة من جهة ومطالبة المجلس الأعلى للمحاسبة والمفتشيات بضرورة الإفصاح على هذه التقارير من جهة أخرى.

– فيما حلت العبارة رقم (10) أخيرا بدرجة متوسطة من الأهمية بمتوسط حسابي قدره (3,75) وانحراف معياري (1,132) حيث تؤكد على أن المراجعة الداخلية تعمل على احترام حقوق أصحاب المصالح وهذا بسبب وجود لجان دورية سنوية تتردد على المؤسسة وأخرى فجائية (حسب تصريح رئيس القسم في المقابلة) .

– جاء البعد الثاني (حقوق أصحاب المصالح) على درجة مرتفعة من الأهمية بمتوسط حسابي كلي قدرة (3,54) وانحراف معياري كلي قدره (1,112) وهذا يعني أن الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز– امتياز التوزيع جيجل تهتم بحماية حقوق أصحاب المصلحة من أجل كسب رضاهم وثقتهم بالمؤسسة لأن استمرار العلاقة التي تربطهم بالشركة يعني استمرار الشركة واستقرارها.

3- عرض وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات البعد الثالث:

الجدول التالي يتضمن عرض المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري لإجابات أفراد مجتمع الدراسة حول عبارات البعد الثالث: "الإفصاح والشفافية".

الجدول رقم (3-19): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات بعد الإفصاح والشفافية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
14	تعمل المراجعة الداخلية على نشر مختلف المعلومات والتقارير الخاصة بمراجعة السجلات المحاسبية، القوائم المالية، والأصول مع ضمان وصولها للمساهمين والأطراف ذات المصلحة.	4,00	0,781	مرتفع
15	يتم الإفصاح بالشكل الكاف وفي الوقت المناسب عن مختلف المعلومات والنتائج التي تم التوصل إليها بعد إجراء عملية المراجعة الداخلية.	3,82	1,033	مرتفع
16	تتناسب عملية الإفصاح التي تقوم بها المراجعة الداخلية مع معايير الجودة المحاسبية والمالية.	3,58	1,183	مرتفع
17	تستخدم المراجعة الداخلية كأداة لنشر وتبادل المعلومات ذات الجودة العالية بين المستويات الإدارية المختلفة والمساهمين ومختلف الأطراف ذات المصلحة.	3,57	1,125	مرتفع
18	تكفل المراجعة الداخلية إمكانية حصول مستخدمي المعلومات عليها بشكل دقيق وبالقدر الكافي.	3,70	0,850	مرتفع
	الكلي	3,73	0,994	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج مخرجات Spss

- جاءت العبارة رقم (14) في المرتبة الأولى بدرجة مرتفعة من الأهمية بمتوسط حسابي قدره (4,00) وبانحراف معياري قدره (0,781)، حيث تؤكد العبارة على أن المراجعة الداخلية تعمل على نشر مختلف المعلومات والتقارير الخاصة بمراجعة السجلات المحاسبية، القوائم المالية،

والأصول مع ضمان وصولها للمساهمين والأطراف ذات المصلحة، وهذا راجع لإلزامية القوانين وصرامتها من جهة ومطالبة الأطراف ذات المصلحة بهذا النشر من جهة أخرى.

– كما جاءت العبارة رقم (15) ثانيا على درجة مرتفعة من الأهمية بمتوسط حسابي قدره (3,82) وانحراف معياري قدره (1,033)، حيث تؤكد العبارة على أن عملية الإفصاح بالشكل الكافي وفي الوقت المناسب عن مختلف المعلومات والنتائج التي تم التوصل إليها بعد إجراء عملية المراجعة الداخلية وهذا راجع لأهمية النتائج في بناء قرارات مستقبلية خاصة تلك المتعلقة بالاستثمار (كما هو الحال في بعد حقوق المساهمين والمعاملة المتكافئة بينهم–عبارة (7)– أو كذلك لمعاقبة المفسدين في الوقت اللازم وعدم التستر عليهم لأن القانون يعاقب على ذلك، أو لمواجهة مختلف المخاطر في الوقت المناسب التي تكشف عنها هذه الأخيرة (المراجعة الداخلية).

– كما حلت العبارة رقم (18) ثالثا بدرجة مرتفعة من الأهمية بمتوسط حسابي يقدر ب (3,70) وانحراف معياري يقدر ب(0.850)، حيث تؤكد العبارة على أن المراجعة الداخلية تكفل إمكانية حصول مستخدمي المعلومات عليها بشكل دقيق بالقدر الكافي وهذا راجع لنزاهة وشفافية الأفراد القائمين على قسم المراجعة الداخلية وحرصهم على الالتزام بتطبيق القوانين والإجراءات اللازمة.

–كما حلت العبارة رقم (17) رابعا بدرجة مرتفعة من الأهمية بمتوسط حسابي قدر ب(3.75) وانحراف معياري قدر ب(1.125)، حيث تؤكد العبارة استخدام المراجعة الداخلية كأداة لنشر وتبادل المعلومات ذات الجودة العالية بين المستويات الإدارية المختلفة والمساهمين ومختلف الأطراف ذات المصلحة، وهذا راجع لوجود هيكل تنظيمي مرن يربط مختلف الأطراف الفاعلة في المؤسسة محل الدراسة، إضافة إلى وجود دعامة تكنولوجيا المعلومات على اعتبار أن المؤسسة تملك إمكانات ضخمة (قدرة الشراء).

– وأخيرا حلت العبارة رقم (16) خامسا بدرجة مرتفعة من الأهمية بمتوسط حسابي قدره (3,58) وانحراف معياري قدره (1,183)، حيث تؤكد العبارة على تناسب عملية الإفصاح التي تقوم بها المراجعة الداخلية مع معايير الجودة المحاسبية وهذا راجع لعمل قسم المراجعة الداخلية تحت وصاية مجلس المحاسبة، أي أن هذا القسم يعمل بنفس منهجية هذا المجلس وبالتالي يكون

التناسب (حيث تكون هناك رقابة دورية لمفتشيات المحاسبة على قسم المراجعة الداخلية–حسب المقابلة مع رئيس القسم–).

– جاء البعد الثالث "بعد الإفصاح والشفافية" على درجة مرتفعة جدا من الأهمية فالمتوسط الحسابي الكلي قدر ب(3,73) والانحراف المعياري قدر بـ(0,994) ويرجع ذلك لوجود هيئات رقابية عليا كالمجلس الأعلى للمحاسبة تراقب قسم المراجعة الداخلية ومعايير عمله هذا من جهة، ومن جهة أخرى حرص الأفراد العاملين بهذا القسم على الالتزام بالإجراءات وكذلك إدخال تكنولوجيا المعلومات التي أتاحت لجميع الأفراد الاطلاع على المعلومات والقرارات بشفافية تامة، أي أمكانية الوصول إلى قواعد البيانات والإفصاح عن مختلف القرارات والملاحظات دون التستر عليها.

4- عرض وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات البعد الرابع:

الجدول رقم (3-20): عرض المتوسط الحسابي والانحراف المعياري إجابات عينة مجتمع الدراسة بعد "تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة"

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
19	تساعد المراجعة الداخلية مجلس الإدارة على القيام بمسؤولياته من خلال مساعدته على تحديد الأهداف والاستراتيجيات الخاصة بالمؤسسة.	3,72	0,800	مرتفع
20	تساعد المراجعة الداخلية مجلس الإدارة على الحصول على المعلومات الدقيقة والمناسبة في الوقت الملائم من أجل اتخاذ القرارات الملائمة.	3,67	0,816	مرتفع
21	تقوم المراجعة الداخلية بمراجعة مختلف المحاضر والقرارات الصادرة عن مجلس الإدارة، وتبدي ملاحظات بشأنها.	3,73	0,778	مرتفع
22	تمكن المراجعة الداخلية مجلس الإدارة من التأكد من مدى فعالية وكفاءة الإجراءات والتدابير الخاصة بإدارة المخاطر باعتباره المسؤول عن ذلك.	3,58	0,926	مرتفع
23	تسمح المراجعة الداخلية بمساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين.	3,62	0,885	مرتفع
	الكلي	3,66	0,841	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج مخرجات Spss

من خلال الجدول أعلاه نجد أن العبارتين (19) و(21) حظيت بمستوى مرتفع من الأهمية وبنفس المتوسط الحسابي والذي قدر(3,73) لكن بانحراف معياري مختلف حيث قدر هذا الأخير بالنسبة للعبارة (19) ب (0,800) ما جعلها تحتل المرتبة الأولى، إذ تؤكد هذه العبارة على أن المراجعة الداخلية تساعد مجلس الإدارة على القيام بمسؤولياته من خلال مساعدته على تحديد الأهداف

والاستراتيجيات الخاصة بالمؤسسة وهذا لاعتبار قسم المراجعة الداخلية بالمؤسسة أداة لتصحيح الانحرافات وتقديم الملاحظات التي تؤخذ بعين الاعتبار أثناء اتخاذ القرارات الإستراتيجية. تلتها العبارة (21) بانحراف معياري قدر ب(0,778)، حيث تؤكد هذه العبارة على قيام المراجعة الداخلية بمراجعة مختلف المحاضر والقرارات الصادرة عن مجلس الإدارة وتدوين ملاحظات بشأنها وهذا راجع لجوهر تواجد هذا القسم والمتمثل في المساعدة على تقديم الملاحظات والمساءلة وكذا إلزامية القيام بهذه الأخيرة.

– كما جاءت العبارة رقم (20) في المرتبة الثالثة بدرجة أهمية مرتفعة حيث قدر المتوسط الحسابي (3,67) وانحراف معياري قدره (0,861) كما أن هذه العبارة تؤكد على أن المراجعة الداخلية تساعد مجلس الإدارة على الحصول على المعلومات الدقيقة والمناسبة في الوقت الملائم من أجل اتخاذ القرارات الملائمة، وهذا بسبب وجود هيكل تنظيمي مرن يربط مختلف الأقسام بواسطة قنوات اتصال مما يمكن من نقل المعلومات المناسبة في الوقت المناسب وبالتكلفة المناسبة لغرض اتخاذ القرارات.

– لتليها العبارة رقم (23) في المرتبة الرابعة بدرجة مرتفعة من الأهمية حيث قدر المتوسط الحسابي ب(3,82) والانحراف المعياري ب(0,885)، حيث تؤكد هذه العبارة على سماح المراجعة الداخلية بمساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين، وهذا يكون من خلال قيام قسم المراجعة الداخلية بالمؤسسة محل الدراسة بمراجعة (مراقبة) الوثائق والسجلات وكشف الأخطاء وتقديم الملاحظات أي أنه (قسم المراجعة الداخلية) أداة في يد المساهمين من أجل المساءلة.

– أخيرا تأتي العبارة رقم (22) في المرتبة الخامسة بدرجة مرتفعة من الأهمية حيث قدر المتوسط الحسابي ب(3,58) والانحراف المعياري ب(0,926) كما أن هذه العبارة تؤكد على أن المراجعة الداخلية تمكن مجلس الإدارة من التأكد من مدى فعالية وكفاءات الإجراءات والتدابير الخاصة بإدارة المخاطر باعتباره المسؤول عن ذلك، وهذا راجع لطبيعة التفاعل المتبادل بين مجلس الإدارة وقسم المراجعة الداخلية (إبداء تعاون متبادل).

– وأخيرا جاء البعد الرابع "بعد تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة" على درجة مرتفعة جدا من الأهمية حيث قدر المتوسط الحسابي الكلي قدر ب(3,66) والانحراف المعياري الكلي بـ(0,841) ويرجع ذلك لاعتبار قسم المراجعة الداخلية، كمرجع لمجلس الإدارة من خلال تقديم الملاحظات، المساعدة لتحديد الاستراتيجيات كما أنه أداة في يد المساهمين يمكن من خلالها مساءلة مجلس الإدارة ومحاسبته.

المطلب الثالث :إختبار فرضيات الدراسة

سنحاول في هذا الجزء الأخير من الدراسة الميدانية اختبار مدى ثبات أو نفي فرضيات الدراسة من أجل استخلاص النتائج وتقديم الاقتراحات الضرورية، كالتالي:

– إختبار الفرضية الرئسية:

– تنص الفرضية الرئيسية على أنه: "**يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمساهمة المراجعة الداخلية في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز– إمتياز التوزيع جيجل –عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$**".

تتمثل الفرضية الصفرية H_0، والفرضية البديلة H_1 للفرضية الرئيسية فيما يلي:

H_0 : لا يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لمساهمة المراجعة الداخلية في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز– إمتياز التوزيع جيجل –عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$؛

H_1 : يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لمساهمة المراجعة الداخلية في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز– إمتياز التوزيع جيجل –عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$.

ولمعرفة أي الفرضيتين تقبل (الصفرية H_0 أو البديلة H_1) نعتمد قاعدة القرار التالية:

– إذا كان مستوى الدلالة sig أكبر من مستوى المعنوية المعتمد في الدراسة 0.05 فإننا نقبل الفرضية H_0 ونرفض الفرصية البديلة H_1؛

– وإذا كان مستوى الدلالة sig أقل من مستوى المعنوية المعتمد في الدراسة 0.05 فإننا نقبل الفرضية H_1 ونرفض الفرضية البديلة H_0 .

الجدول رقم(3–21): نتائج اختبار الفرضية الرئيسية:

الفرضية الرئيسية	قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	مستوى الدلالة sig	القرار
دور المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة داخل المؤسسات العمومية	9.318	2,009	0.000	نقبل الفرضية H_1 ونرفض الفرضية البديلة H_0

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج مخرجات Spss.

مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة $\alpha \leq 0.05$

يبين الجدول أعلاه يتضح لنا أن T المحسوبة أكبر من T الجدولية، ومستوى الدلالة sig يساوي (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة $\alpha \leq 0.05$ مما يعني وجود أثر ذو دلالة إحصائية لمساهمة المراجعة الداخلية في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز– إمتياز التوزيع جيجل – أي أننا نقبل الفرضية البديلة H_1 (يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمساهمة المراجعة الداخلية في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات) و نرفض الفرضية الصفرية H_0 .

– ومن أجل معرفة أثر المراجعة الداخلية على أبعاد الحوكمة داخل المؤسسة محل الدراسة سنقوم باختبار الفرضيات المتفرعة عن الفرضية الرئيسية وذلك بالاعتماد على قاعدة القرار كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (3–22): قاعدة القرار للفرضيات الفرعية

الحالة	البيان	القرار المتخذ
الأولى	إذا كان مستوى الدلالة sig أقل أو يساوي مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$)	الفرضية H_1 مقبولة
الثانية	إذا كان مستوى الدلالة sig أكبر أو يساوي مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$)	الفرضية H_1 مرفوضة

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج مخرجات Spss عند مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة $\alpha \leq 0.05$

وفيما جدول يتضمن اختبار الفرضيات الفرعية:

الجدول رقم (3–23): نتائج اختبار الفرضيات الفرعية.

	قيمة T المحسوبة	قيمة T المجدولة	مستوى الدلالة sig	القرار
أثر المراجعة الداخلية في حماية حقوق المساهمين	9.627	2,009	0.000	نقبل H_1 ونرفض H_0
أثر المراجعة الداخلية في حماية حقوق أصحاب المصلحة	6.395	2,009	0.000	نقبل H_1 ونرفض H_0
أثر المراجعة الداخلية في تعزيز الإفصاح داخل الشركة	7.382	2,009	0.000	نقبل H_1 ونرفض H_0
أثر المراجعة الداخلية في تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة داخل الشركة	9.234	2,009	0.000	نقبل H_1 ونرفض H_0

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على برنامج مخرجات Spss عند مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة $\alpha \leq 0.05$

من خلال الجدول السابق يمكن تبيان ما يلي:

الفرضية الفرعية الأولى: تنص هذه الفرضية على أنه: "يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لمساهمة المراجعة الداخلية في حماية حقوق المساهمين داخل الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز–إمتياز التوزيع جيجل–".

H_0 : لا يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ لمساهمة المراجعة الداخلية في حماية حقوق المساهمين داخل الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء و الغاز–إمتياز التوزيع جيجل–.

H_1 : يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ لمساهمة المراجعة الداخلية في حماية حقوق المساهمين داخل الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء و الغاز–إمتياز التوزيع جيجل–.

وطبقا لقاعدة القرار الموضحة في الجدول رقم(3–23) يتبين أنه يوجد أثر إيجابي لمساهمة المراجعة الداخلية في حماية حقوق المساهمين داخل الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز– إمتياز التوزيع جيجل– لأن مستوى الدلالة يساوي(0.000) وهو أقل تماما من مستوى المعنوية 0.05 أي (sig=0.000<0.05) وعليه نقبل الفرضية البديلة H_1 والقائلة أنه يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لمساهمة المراجعة الداخلية في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء و الغاز– إمتياز التوزيع جيجل –عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$.

–**الفرضية الفرعية الثانية:** تنص هذه الفرضية على أنه: "يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لمساهمة المراجعة الداخلية في حماية حقوق أصحاب المصلحة داخل الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز–إمتياز التوزيع جيجل– عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$".

H_0 : لا يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لمساهمة المراجعة الداخلية في حماية حقوق أصحاب المصلحة داخل الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز–إمتياز التوزيع جيجل– عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$.

H_1 : يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لمساهمة المراجعة الداخلية في حماية حقوق أصحاب المصلحة داخل الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز–إمتياز التوزيع جيجل– عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$.

وطبقا لقاعدة القرار الموضحة في الجدول رقم(3–23) يتبين أنه يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لمساهمة المراجعة الداخلية في حماية حقوق أصحاب المصلحة داخل الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز–إمتياز التوزيع جيجل–، لأن مستوى الدلالة يساوي (0.000) وهو أقل تماما من مستوى المعنوية 0.05 أي (sig=0.000<0.05) وعليه فإننا نقبل الفرضية البديلة H_1 ونرفض الفرضية H_0 .

–**الفرضية الفرعية الثالثة:** تنص هذه الفرضية على أنه: "يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لمساهمة المراجعة الداخلية في تعزيز الإفصاح داخل الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز– إمتياز التوزيع جيجل– عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$".

H_0 : لا يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لمساهمة المراجعة الداخلية في تعزيز الإفصاح داخل الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز–إمتياز التوزيع جيجل– عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$.

H_1 : يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لمساهمة المراجعة الداخلية في تعزيز الإفصاح داخل الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء و الغاز–إمتياز التوزيع جيجل– عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$.

وطبقا لقاعدة القرار الموضحة في الجدول رقم(3–23) يتبين أنه يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لمساهمة المراجعة الداخلية في تعزيز الإفصاح داخل الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز–إمتياز التوزيع جيجل–، لأن مستوى الدلالة يساوي(0.000) وهو أقل تماما من مستوى المعنوية 0.05 أي (sig=0.000<0.05)، وعليه فإننا نقبل الفرضية البديلة H_1 ونرفض الفرضية H_0 .

–**الفرضية الفرعية الرابعة:** تنص هذه الفرضية على أنه: "يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لمساهمة المراجعة الداخلية في تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة داخل الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز–إمتياز التوزيع جيجل– عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$".

H_0 : لا يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لمساهمة المراجعة الداخلية في تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة داخل الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز–إمتياز التوزيع جيجل– عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$.

H_1 : يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لمساهمة المراجعة الداخلية في تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة داخل الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء و الغاز–إمتياز التوزيع جيجل– عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$.

وطبقا لقاعدة القرار الموضحة في الجدول رقم(3–23) يتبين أنه يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لمساهمة المراجعة الداخلية في تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة داخل الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز–إمتياز التوزيع جيجل– لأن مستوى الدلالة يساوي (0.000) وهو أقل تماما من مستوى المعنوية 0.05 أي (sig=0.000<0.05) وعليه فإننا نقبل الفرضية البديلة H_1 ونرفض الفرضية H_0 .

خلاصة:

تضمن هذا الفصل الجانب التطبيقي من هذه الدراسة وكان متمما للفصلين النظريين السابقين، حيث حاولنا فيه دراسة دور المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة داخل المؤسسات العمومية بالتطبيق على الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز –إمتياز التوزيع جيجل–، وذلك بالإعتماد على مجموعة من الأدوات، وقد قمنا باستخدام الاستبيان كأداة رئيسية لذلك، أين تم توزيع 80 استبيان على موضفي الشركة، استرجعنا منها 60 استبيان صالح للدراسة، وبعد جمع المعلومات وتبويبها وفق متطلبات الدراسة وبمساعدة برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS، قمنا بعرض النتائج المتحصل عليها في جداول وتحليلها وفق ما تستلزمه الدراسة، وتم التوصل في الأخير إلى أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمساهمة المراجعة الداخلية في تطبيق مبادئ الحوكمة بالشركة محل الدراسة وذلك من خلال مساهمة هذه الأخيرة (المراجعة الداخلية) في تحقيق كل من بعد حماية حقوق المساهمين والمعاملة المتكافئة بينهم، بعد حماية حقوق أصحاب المصلحة، بعد الإفصاح، وبعد تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة.

الخاتمة

من خلال دراستنا لهذا الموضوع توصلنا إلى أن التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات يحتاج إلى العديد من الآليات، وتعتبر المراجعة الداخلية من بين الآليات المعتمدة في هذا الجانب لما لها من دور هام في حسن سير وتطوير وترقية الأداء العام للشركة وإدارة المخاطر، وكذلك تحسين نظم الرقابة الداخلية، على اعتبار أن المراجعة الداخلية ركيزة أساسية يستفيد منها مجلس الإدارة في أداء مسؤولياته بفعالية وكفاءة عالية، وهذا يؤدي إلى طمأنة المساهمين والأطراف الأخرى صاحبة المصلحة على أن المخاطر التي تواجه مصالحهم تتصدى لها الإدارة بشكل منهجي ومنظم، كما أن المراجعة الداخلية تعزز تطبيق الحوكمة داخل الشركات من خلال المعلومات التي توفرها للإدارة بكل مستوياتها والإفصاح عنها للمساهمين وأصحاب المصلحة ما يعزز حقوقهم ويضمن المعاملة المتكافئة والعادلة بينهم، ويعظم قيمة أرباحهم ويساعدهم على اتخاذ القرارات المستقبلية المناسبة.

1- إختبار الفرضيات:

أولا. إختبار الفرضية الرئسية: التي تنص على أنه: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمساهمة المراجعة الداخلية في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز- إمتياز التوزيع جيجل -عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$".

من خلال الجدول رقم (3-21) توصلنا إلى أن قيمة T المحسوبة أكبر من T قيمة الجدولية، ومستوى الدلالة sig يساوي (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة $\alpha \leq 0.05$ مما يعني وجود أثر ذو دلالة إحصائية لمساهمة المراجعة الداخلية في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز- إمتياز التوزيع جيجل -، وهو ما **يثبت صحة الفرضية الرئيسية.**

ثانيا. اختبار الفرضيات الفرعية:

- **الفرضية الفرعية الأولى:** التي تنص على أنه: "يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لمساهمة المراجعة الداخلية في حماية حقوق المساهمين داخل الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز- إمتياز التوزيع جيجل-".

من خلال الجدول رقم (3-23) توصلنا إلى أنه يوجد أثر إيجابي لمساهمة المراجعة الداخلية في حماية حقوق المساهمين داخل الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز-إمتياز التوزيع جيجل- لأن مستوى الدلالة يساوي(0.000) وهو أقل تماما من مستوى المعنوية 0.05 أي (sig=0.000<0.05)، وهو ما **يثبت صحة الفرضية الفرعية الأولى.**

-**الفرضية الفرعية الثانية:** التي تنص على أنه: "يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لمساهمة المراجعة الداخلية في حماية حقوق أصحاب المصلحة داخل الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز-إمتياز التوزيع جيجل- عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$".

من خلال الجدول رقم (3-23) توصلنا إلى أنه يوجد أثر إيجابي لمساهمة المراجعة الداخلية في حماية أصحاب المصلحة داخل الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز-إمتياز التوزيع جيجل- لأن مستوى الدلالة يساوي(0.000) وهو أقل تماما من مستوى المعنوية 0.05 أي (sig=0.000<0.05)، وهو ما **يثبت صحة الفرضية الفرعية الثانية.**

- **الفرضية الفرعية الثالثة:** التي تنص على أنه: "يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لمساهمة المراجعة الداخلية في تعزيز الإفصاح داخل الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز-إمتياز التوزيع جيجل- عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$".

من خلال الجدول رقم (3-23) توصلنا إلى أنه يوجد أثر إيجابي لمساهمة المراجعة الداخلية في تعزيز الإفصاح داخل الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز-إمتياز التوزيع جيجل- لأن مستوى الدلالة يساوي(0.000) وهو أقل تماما من مستوى المعنوية 0.05 أي (sig=0.000<0.05)، وهو ما **يثبت صحة الفرضية الفرعية الثالثة.**

- **الفرضية الفرعية الرابعة:** تنص على أنه: "يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لمساهمة المراجعة الداخلية في تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة داخل الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز-إمتياز التوزيع جيجل- عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$".

من خلال الجدول رقم (3-23) توصلنا إلى أنه يوجد أثر إيجابي لمساهمة المراجعة الداخلية في تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة داخل الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز-إمتياز التوزيع

جيجل- لأن مستوى الدلالة يساوي(0.000) وهو أقل تماما من مستوى المعنوية 0.05 أي (sig=0.000<0.05)، وهو ما **يثبت صحة الفرضية الفرعية الرابعة.**

2- نتائج البحث:

أولا. نتائج الدراسة النظرية:

- تمكن المراجعة الداخلية من ضمان معاملة متكافئة وعادلة بين المساهمين في الشركة من خلال إتاحة ونشر لهم جميع المعلومات والتقارير المتعلقة بنتائج المراجعة الداخلية سواء المتعلقة بتدقيق الحسابات والتقارير والقوائم المالية، أو تلك المتعلقة بمراجعة الأصول والموجودات الخاصة بالشركة؛

- تعزز المراجعة الداخلية ومن خلال المعلومات والتقارير التي توفرها قدرة المساهمين على مساءلة مجلس إدارة الشركة؛

- تساهم المراجعة الداخلية في تحقيق مستوى كاف من الإفصاح والشفافية من خلال ضمان العدالة في وصول المعلومات الواردة في التقارير المالية أو أية معلومات إضافية أخرى إلى حملة الأسهم وأصحاب المصالح بالشركة لتزويدهم بما يساعدهم في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية المستقبلية؛

- يتوقف دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات على ضرورة توافر الفهم المشترك بين المراجعين الداخليين والأطراف المستفيدة من حوكمة الشركة لكيفية جعل وظيفة المراجعة الداخلية نشاطا يضيف قيمة للشركة ويحمي حقوقهم؛

- للمراجعة الداخلية دور كبير في تفعيل وتعزيز نظم الرقابة الداخلية المطبقة داخل الشركة، وتطوير إدارة المخاطر من أجل ضمان التسيير الجيد لمختلف المخاطر التي تهدد مستقبلها؛

- تعمل المراجعة الداخلية على ضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية بما يضمن كفاءتها وجودتها للاعتماد عليها في اتخاذ قرارات مناسبة في الوقت المناسب.

ثانيا. نتائج الدراسة التطبيقية:

- هناك أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لمساهمة المراجعة الداخلية في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات داخل الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز-إمتياز التوزيع جيجل- ؛

- يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لمساهمة المراجعة الداخلية في حماية حقوق المساهمين داخل الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز-إمتياز التوزيع جيجل- ؛

- يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لمساهمة المراجعة الداخلية في حماية حقوق أصحاب المصلحة داخل الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز-إمتياز التوزيع جيجل-؛

- يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لمساهمة المراجعة الداخلية في تعزيز الإفصاح داخل الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز-إمتياز التوزيع جيجل- ؛

- يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لمساهمة المراجعة الداخلية في تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة داخل الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز-إمتياز التوزيع جيجل-.

3- الاقتراحات:

على ضوء ما جاء في الدراسة الميدانية، نقترح جملة من الاقتراحات التي من شأنها المساهمة في تحسين أداء المراجعة الداخلية كأداة لتفعيل الحوكمة داخل الشركة محل الدراسة.

- على الشركة محل الدراسة الحرص على توفير الظروف والإمكانيات الملائمة للقيام بعملية المراجعة الداخلية وذلك بغرض الوصول إلى تقييم سليم ونزيه؛
- على الشركة محل الدراسة بذل مزيدا من الجهد في سبيل تعزيز مبادئ الحوكمة من شفافية، مساءلة، الإفصاح، الإنصاف في توفير المعلومات لجميع أصحاب المصلحة؛
- على الشركة محل الدراسة اعتماد معايير واضحة للعمل الميداني ترتبط بتخطيط عملية المراجعة الداخلية، ضبط برنامجها، والتحقق من سلامة السياسات المحاسبية؛
- على الشركة محل الدراسة العمل على زيادة الاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية وتفعيل دورها لما لها من أثر إيجابي في دعم مبادئ الحوكمة، حيث يجب على المسؤولين في الشركة محل الدراسة الاهتمام بالتوصيات والاقتراحات التي يقدمها المراجع الداخلي في تقريره النهائي؛

- على الشركة محل الدراسة التركيز على استقلالية المراجعة الداخلية لكي تتمكن من القيام بأداء مهامها على أكمل وجه لضمان تطبيق وتفعيل مبادئ الحوكة داخل الشركة؛
- ضرورة تطوير معارف ومكتسبات الموظفين في مختلف المستويات الإدارية حول كل من مبادئ وقواعد حوكمة الشركات، وكذا معايير المراجعة الداخلية من خلال إقامة دورات تدريبية ومهنية لهم.

4- آفاق البحث:

من خلال دراساتنا لموضوع دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، والتطرق إلى مختلف جوانبه تتجلت لنا آفاق جديدة للبحث، مما يجعلنا نقترح موضوعات ذات صلة كمشاريع بحوث مستقبلية وهي:

- أثر حوكمة الشركات على أداء لجان المراجعة الداخلية؛
- علاقة المراجعة الداخلية بالمراجعة الخارجية وأثرها على تطبيق مبادئ حوكمة الشركات؛
- دور لجان المراجعة في تطبيق مبادئ الحوكمة؛
- واقع البيئة الاقتصادية الجزائرية وأثرها على تطبيق مبادئ حوكمة الشركات؛
- دور حوكمة الشركات في الرفع من أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

المراجع

أولا: الكتب

❖ **باللغة العربية:**

1- أحمد حلمي حمية، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار الصفاء، عمان، الأردن، 2000.

2- أمين السيد أحمد لفظي، **مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة**، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2005.

3- دلال القاضي، محمود البياني، **منهجية البحث العلمي وتحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي spss**، ط1، دار الحامد، عمان، 2008.

4- هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنسر، عمان، الأردن، 2006.

5- زاهرة توفيق سواء، **مراجعة والحسابات والتدقيق**، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

6- طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية- أساس الإعداد والعرض والتحليل وفقا لأحداث الإصدارات والتعديلات في معايير المحاسبة الدولية والأمريكية والبريطانية والعربية والمصرية -**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.

7- طارق عبد العال حمال، **موسوعة معايير المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004 .

8- محمد بوشين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من التجربة إلى التطبيق**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر .

9- محمد سمير العيان، **أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي**، الدار الجامعية، بيروت.

10- محمد عبد الحليم عمر، **محاضرة الجوانب المحاسبية للحوكمة**، دورة حوكمة الشركات، جامعة الأزهر، مركز صالح كامل للاقتصاد الاسلامي، مصر، 2008.

11- محفوظ جودة، **التحليل الإحصائي الأساسي باستخدام spss**، ط1، دار وائل للبحث، الأردن.

12- عبد الله عمر زين الكاف، **تطبيق العمليات الإحصائية في البحوث العلمية مع استخدام spss**، ط1، مكتبة القانون والاقتصاد، الرياض، 2014.

13- عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي روق السوافري، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2004.

14- عبد الوهاب نصر شحاتة، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006/2005،

15- ثناء علي القيادي، نادر شعبان السواح، **المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني**، الدار الجامعية، الإسكندرية.

16- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحاجات**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.

17- خلف الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن.

18- غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصرة**، دار الميسر للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006.

❖باللغة الأجنبية

1 - Canada institue of clartered Accamtay, **termimalagy**, for accountants the edition cannada,c I c a

2- Freeland, C, **Basel Committee Guidance on Corporate Governance for Banks,** paper presented to: Coorporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability and Development, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, May 7 – 8, 2007.

ثانيا: المذكرات الجامعية

أ. أطروحات الدكتوراه:

1- خرخاش جميلة، **أثر تطبيق حوكمة الشركات في تفعيل أثر الرقابة الداخلية لدى البنوك التجارية الجزائرية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص بنوك مالية ومحاسبة، المسيلة، **2018**.

ب. مذكرات الماجستير:

1- إبراهيم إسحاق نسمان، **دور أدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة دراسة تطبيقية على قطاع المصارف العاملة في فلسطين**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009.

2- أوصيف لخضر" **دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات**" ، رسالة ماجيستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2009 .

3- محمد لمين عيادي، **ماهية المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة**، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر3، 2008/2007.

4- عبد السلام عبد الله السعيد، **سرعة التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، مذكرة ماجيستر ، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2009/ 2010.

5- شعبان لطفي، **المراجعة الداخلية مهمتها وماهيتها في تحسين تسيير المؤسسة**، مذكرة ماجستر، جامعة الجزائر، 2003/ 2004.

ج. مذكرات الماستر:

1- بن داود محمد عبد النور، **دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات دراسة عينة من شركات في ولاية ورقة**، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقةّ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2015.

2- هيدوب ليلى ريمة،"**المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات دراسة حالة** " مذكرة ماستر علوم اقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.

ثالثا. الدوريات:

1- إدريس عبد السلام إستيوي، **المراجعة معايير وإجراءات**، الطبعة الخامسة، منشورات مجلة جامعة قاريوش، طرابلس، 2008.

2- استولي ساسي، **لجنة المراجعة ودوره في زيادة فاعلية عمل المراجعة ودعم استقلالهم**، المجلة العلمية للإشهار والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، المجلد 25، العدد2.

3- يحي سعيدي، لخضر أوصيف، **دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 05، جامعة الوادي، الجزائر، 2012.

4- مختاري فتيحة وآخرون، **دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وانعكاساته على حوكمة الشركات**، حوليات جامعة بشار في العلوم الاقتصادية، المجلد 06، العدد 1، بشار، الجزائر.

5- عزوز ميلود، **دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات**، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، ديسمبر 2017.

6- تجانية حمزة وآخرون، **إسهامات حوكمة الشركات في تطوير وظيفة المراجعة الداخلية**، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، الجزائر، المجلد 03، العدد:02 سبتمبر 2020.

7- خلادي راضية، **دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وانعكاساته على حوكمة الشركات**، مجلة أراء للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 02، العدد 02، المركز الجامعي أفلو، الجزائر، 2020.

رابعا: الملتقيات والمؤتمرات

1- أشرف حنا مخائيل، **أهمية دور معايير المراجعة وأطرافها لضمان فعالية حوكمة الشركات**، المؤتمر العلمي الخامس وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، الإسكندرية، 2005.

2- محمد طارق يوسف، **الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ حوكمة الشركات**، ورقة مقدمة إلى مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية المنعقدة في شرم الشيخ، جمهورية مصر العربية في ماي 2007، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية.

خامسا: المواقع الإلكترونية

- مجموعة صافولا، **أنشطة الرقابة الداخلية**، العربية السعودية، 2017، للمزيد ارجع للرابط التالي (تاريخ الاطلاع: 11-06-2021):

https://www.savola.com/investors/corporate-governance/cg-code/ch-7

الملاحق

الملحق رقم (01): الاستبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد الصديق بن يحي -جيجل-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبية

السنة: ثانية ماستر

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

استبيان حول دور المراجعة الداخلية كأداة لتفعيل الحوكمة داخل المؤسسات العمومية

دراسة حالة "الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز – امتياز التوزيع جيجل-

---

رقم الاستبيان: (.....).

إعداد الطلبة:

- بردي يزيد
- مهرهرة لقمان

إشراف الأستاذة:

د. سارة بوسعيود

سيدي الكريم، سيدتي الكريمة، تحية طيبة.

في إطار إعداد مذكرة التخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة وجباية معمقة، تحت عنوان المراجعة الداخلية كأداة لتفعيل الحوكمة داخل المؤسسات العمومية دراسة حالة الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز – امتياز التوزيع- جيجل، نضع بين أيديكم هذا الاستبيان راجيين أن تمنحونا جزءا من وقتكم الثمين، والتكرم بالإجابة على هذه الأسئلة بكل موضوعية ومصداقية، وذلك بوضع الإشارة (×) في المكان المناسب لكل عبارة، علما أن المعلومات التي سيتم جمعها سوف تحاط بالسرية التامة، ولن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي.

المحـــــور الأول: البيـــــــانات الشخصيـــــــــــة

- **الجنس:**

ذكر	
أنثى	

- **الفئة العمرية:**

من 18 إلى 25 سنة	
من 26 إلى 35 سنة	
من 36 إلى 45 سنة	
أكثر من 45	

- **المستوى التعليمي:**

ثانوي	
ليسانس	
ماستر	
دراسات عليا	

- **المهنة:**

مدير	
رئيس قسم	
مراجع داخلي	
موظف	

- **سنوات الخبرة:**

أقل من 5سنوات	
ما بين 6 و10 سنوات	
ما بين 11 و15 سنة	
أكثر من 15 سنة	

المحـــــور الثاني: مكانة المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة

الرقم	العبارة	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
1	تخصص المؤسسة إدارة أو قسم مستقل للمراجعة الداخلية يعمل على تطبيق مبادئ الحوكمة داخل المؤسسة.					
2	توفر المؤسسة للمراجع الداخلي الإمكانيات والصلاحيات اللازمة للقيام بعمله بالشكل المطلوب والمناسب.					
3	يعمل المراجع الداخلي للمؤسسة بشكل مستقل وموضوعي بعيدا عن الضغوطات التي تفرضها الإدارة العليا.					
4	تخضع جميع الأقسام والمديريات داخل المؤسسة للمراجعة الداخلية.					
5	تتميز عملية المراجعة الداخلية داخل المؤسسة بالمرونة ومواكبة التطورات الحاصلة في عمليات وأنشطة المؤسسة.					
6	يمتلك المراجع الداخلي للمؤسسة المعرفة والخبرة الكافية التي تسمح بتفعيل مبادئ الحوكمة داخل المؤسسة.					
7	تتولى المراجعة الداخلية التدقيق في السجلات والدفاتر المحاسبية والقوائم المالية للمؤسسة.					
8	تقوم المراجعة الداخلية بالتقصي عن حالات الغش، الاختلاس،الهدر، والأخطاء المرتكبة داخل المؤسسة.					
9	تعمل المراجعة الداخلية على فحص وتقييم مدى ملائمة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية.					

المحـــــــور الثالث: دور المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات داخل المؤسسة

الرقم	العبارة	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
	حقوق المساهمين والمعاملة المتكافئة بينهم					
1	توفر المؤسسة تقارير المراجعة الداخلية لجميع المساهمين. تكشف المراجعة الداخلية عن مختلف الأضرار التي تضر بمصالح المساهمين.					
2	تعمل المؤسسة على ضمان المعاملة المتكافئة بين حملة الأسهم فيما يخص الإطلاع على مختلف تقارير المراجعة الداخلية.					
3	تقدم المراجعة الداخلية مجموعة من الخدمات الوقائية بهدف التصدي لحالات الغش، السرقة، الاختلاس، والهذر التي تضر بمصالح وحقوق المساهمين المالية وغير المالية.					
4	تمكن المراجعة الداخلية من تفعيل نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة للحد من مختلف المخاطر التي تهدد مصالح وحقوق المساهمين.					
5	تعزز المراجعة الداخلية ومن خلال المعلومات والتقارير التي توفرها قدرة المساهمين على مساءلة مجلس الإدارة. تساعد المراجعة الداخلية ومن خلال المعلومات والتقارير التي تقوم بالإفصاح عنها المساهمين من حسن اتخاذ قراراتهم الاستثمارية المستقبلية.					

	حقوق أصحاب المصالح					
6	توفر المؤسسة تقارير ومعلومات المراجعة الداخلية لجميع الأطراف ذات المصلحة. تعمل المراجعة الداخلية عن الكشف عن مختلف المخاطر التي تضر بأصحاب المصلحة.					
7	تعمل المراجعة الداخلية على احترام حقوق أصحاب المصالح.					
9	تعمل المراجعة الداخلية على تعظيم قيمة أصحاب المصلحة. تساهم المراجعة الداخلية في العمل على إيجاد آليات مناسبة لمشاركة أصحاب المصلحة في تحسين مستويات الأداء للشركة. تضمن المراجعة الداخلية لأصحاب المصلحة الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم التي يمنحها لهم القانون.					
	الإفصاح والشفافية					
10	تعمل المراجعة الداخلية على نشر مختلف المعلومات والتقارير الخاصة بمراجعة السجلات المحاسبية، القوائم المالية، والأصول مع ضمان وصولها للمساهمين والأطراف ذات المصلحة.					
11	يتم الإفصاح بالشكل الكاف وفي الوقت المناسب عن مختلف المعلومات والنتائج التي تم التوصل إليها بعد إجراء عملية المراجعة الداخلية.					
12	تتناسب عملية الإفصاح التي تقوم بها المراجعة الداخلية مع معايير الجودة المحاسبية والمالية.					
13	تستخدم المراجعة الداخلية كأداة لنشر وتبادل المعلومات					

	ذات الجودة العالية بين المستويات الإدارية المختلفة والمساهمين ومختلف الأطراف ذات المصلحة.					
14	تكفل المراجعة الداخلية إمكانية حصول مستخدمي المعلومات عليها بشكل دقيق وبالقدر الكافي.					
تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة						
15	تساعد المراجعة الداخلية مجلس الإدارة على القيام بمسؤولياته من خلال مساعدته على تحديد الأهداف والاستراتيجيات الخاصة بالمؤسسة.					
16	تساعد المراجعة الداخلية مجلس الإدارة على الحصول على المعلومات الدقيقة والمناسبة في الوقت الملائم من أجل اتخاذ القرارات الملائمة.					
17	تقوم المراجعة الداخلية بمراجعة مختلف المحاضر والقرارات الصادرة عن مجلس الإدارة، وتبدي ملاحظات بشأنها.					
18	تمكن المراجعة الداخلية مجلس الإدارة من التأكد من مدى فعالية وكفاءة الإجراءات والتدابير الخاصة بإدارة المخاطر باعتباره المسؤول عن ذلك.					
19	تسمح المراجعة الداخلية بمساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين.					

الملحق رقم (02): قائمة المحكمين

الأستاذ	الرتبة العلمية	الكلية
نجيمي عيسى	أستاذ محاضر أ	كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
علاب رشيد	أستاذ محاضر ب	كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
بوغرة لطفي	أستاذ مساعد أ	كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
بورمة هشام	أستاذ محاضر ب	كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=الجنس الفئة_العمرية المستوى_التعليمي المهنة سنوات_الخبرة a1 a2 a3 a4 a
    b11 b12 b13 b14 b15 b16 b17 b18 b19 b20 b21 b22 b23
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Fiabilité

```
[Ensemble_de_données0]
```

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	60	100,0
	Exclus[a]	0	,0
	Total	60	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,904	37

```
SAVE OUTFILE='C:\Users\br\Desktop\spss 2021\مهرهرة لقمان.sav'
  /COMPRESSED.

GET
  FILE='C:\Users\br\Desktop\spss 2021\مهرهرة لقمان\مهرهرة لقمان.sav'.
DATASET NAME Ensemble_de_données1 WINDOW=FRONT.
FREQUENCIES VARIABLES=الجنس الفئة_العمرية المستوى_التعليمي المهنة سنوات_الخبرة a1 a
    b8 b9 b10 b11 b12 b13 b14 b15 b16 b17 b18 b19 b20 b21 b22 b23
  /STATISTICS=STDDEV MEAN MEDIAN SUM
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Effectifs

```
[Ensemble_de_données1] C:\Users\br\Desktop\spss 2021\مهرهرة لقمان\مهرهرة لقمان.sav
```

Statistiques

	N					
	Valide	Manquante	Moyenne	Médiane	Ecart-type	Somme
الجنس	60	0	1,28	1,00	,454	77
الفئة_العمرية	60	0	2,90	3,00	,796	174
المستوى_التعليمي	60	0	2,25	2,00	,836	135
المهنة	60	0	3,20	4,00	1,022	192
سنوات_الخبرة	60	0	2,65	3,00	,936	159
a1	60	0	3,72	4,00	,958	223
a2	60	0	3,80	4,00	1,176	228
a3	60	0	3,42	4,00	1,381	205
a4	60	0	4,03	4,00	,736	242
a5	60	0	3,33	3,00	,914	200
a6	60	0	3,82	4,00	,651	229
a7	60	0	4,05	4,00	,811	243
a8	60	0	3,92	4,00	,869	235
a9	60	0	3,60	4,00	,924	216
b1	60	0	3,43	4,00	,998	206
b2	60	0	3,85	4,00	,732	231
b3	60	0	3,30	3,00	1,030	198
b4	60	0	3,88	4,00	,715	233
b5	60	0	3,88	4,00	,739	233
b6	60	0	3,52	4,00	,813	211
b7	60	0	3,77	4,00	,851	226
b8	60	0	3,48	4,00	,892	209
b9	60	0	3,72	4,00	,739	223
b10	60	0	3,35	4,00	1,132	201
b11	60	0	3,50	3,00	,701	210
b12	60	0	3,72	4,00	,865	223
b13	60	0	3,50	4,00	1,347	210
b14	60	0	4,00	4,00	,781	240
b15	60	0	3,82	4,00	1,033	229
b16	60	0	3,58	4,00	1,183	215
b17	60	0	3,57	4,00	1,125	214
b18	60	0	3,70	4,00	,850	222
b19	60	0	3,73	4,00	,800	224
b20	60	0	3,67	4,00	,816	220
b21	60	0	3,73	4,00	,778	224
b22	60	0	3,58	4,00	,926	215
b23	60	0	3,62	4,00	,885	217

Tableau de fréquences

الجنس

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	43	71,7	71,7	71,7
	أنثى	17	28,3	28,3	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

الفئة_العمرية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	من 18 إلى 25 سنة	5	8,3	8,3	8,3
	من 26 إلى 35 سنة	7	11,7	11,7	20,0
	من 36 إلى 45 سنة	37	61,7	61,7	81,7
	أكثر من 45	11	18,3	18,3	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

المستوى_التعليمي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ثانوي	11	18,3	18,3	18,3
	ليسانس	27	45,0	45,0	63,3
	ماستر	18	30,0	30,0	93,3
	دراسات عليا	4	6,7	6,7	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

المهنة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	مدير	3	5,0	5,0	5,0
	رئيس قسم	17	28,3	28,3	33,3
	مراجع داخلي	5	8,3	8,3	41,7
	موظف	35	58,3	58,3	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

سنوات_الخبرة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	8	13,3	13,3	13,3
	ما بين 6 و 10 سنوات	16	26,7	26,7	40,0
	مابين 11 و 15 سنة	25	41,7	41,7	81,7
	أكثر من 15 سنة	11	18,3	18,3	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

a1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	3	5,0	5,0	5,0
	غير موافق	6	10,0	10,0	15,0
	محايد	2	3,3	3,3	18,3
	موافق	43	71,7	71,7	90,0
	موافق تماما	6	10,0	10,0	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

a2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	3	5,0	5,0	5,0
	غير موافق	10	16,7	16,7	21,7
	موافق	30	50,0	50,0	71,7
	موافق تماما	17	28,3	28,3	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

a3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	7	11,7	11,7	11,7
	غير موافق	11	18,3	18,3	30,0
	محايد	9	15,0	15,0	45,0
	موافق	16	26,7	26,7	71,7
	موافق تماما	17	28,3	28,3	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

a4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	5,0	5,0	5,0
	محايد	6	10,0	10,0	15,0
	موافق	37	61,7	61,7	76,7
	موافق تماما	14	23,3	23,3	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

a5

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	12	20,0	20,0	20,0
	محايد	22	36,7	36,7	56,7
	موافق	20	33,3	33,3	90,0
	موافق تماما	6	10,0	10,0	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

a6

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	5,0	5,0	5,0
	محايد	10	16,7	16,7	21,7
	موافق	42	70,0	70,0	91,7
	موافق تماما	5	8,3	8,3	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

a7

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	5,0	5,0	5,0
	محايد	9	15,0	15,0	20,0
	موافق	30	50,0	50,0	70,0
	موافق تماما	18	30,0	30,0	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

a8

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	6	10,0	10,0	10,0
	محايد	7	11,7	11,7	21,7
	موافق	33	55,0	55,0	76,7
	موافق تماما	14	23,3	23,3	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

a9

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	9	15,0	15,0	15,0
	محايد	15	25,0	25,0	40,0
	موافق	27	45,0	45,0	85,0
	موافق تماما	9	15,0	15,0	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

b1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	15	25,0	25,0	25,0
	محايد	11	18,3	18,3	43,3
	موافق	27	45,0	45,0	88,3
	موافق تماما	7	11,7	11,7	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

b2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	5,0	5,0	5,0
	محايد	12	20,0	20,0	25,0
	موافق	36	60,0	60,0	85,0
	موافق تماما	9	15,0	15,0	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

b3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	2	3,3	3,3	3,3
	غير موافق	13	21,7	21,7	25,0
	محايد	16	26,7	26,7	51,7
	موافق	23	38,3	38,3	90,0
	موافق تماما	6	10,0	10,0	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

b4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	19	31,7	31,7	31,7
	موافق	29	48,3	48,3	80,0
	موافق تماما	12	20,0	20,0	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

b5

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	5,0	5,0	5,0
	محايد	11	18,3	18,3	23,3
	موافق	36	60,0	60,0	83,3
	موافق تماما	10	16,7	16,7	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

b6

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	6	10,0	10,0	10,0
	محايد	23	38,3	38,3	48,3
	موافق	25	41,7	41,7	90,0
	موافق تماما	6	10,0	10,0	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

b7

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	6	10,0	10,0	10,0
	محايد	12	20,0	20,0	30,0
	موافق	32	53,3	53,3	83,3
	موافق تماما	10	16,7	16,7	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

b8

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	12	20,0	20,0	20,0
	محايد	11	18,3	18,3	38,3
	موافق	33	55,0	55,0	93,3
	موافق تماما	4	6,7	6,7	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

b9

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	5,0	5,0	5,0
	محايد	18	30,0	30,0	35,0
	موافق	32	53,3	53,3	88,3
	موافق تماما	7	11,7	11,7	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

b10

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	5	8,3	8,3	8,3
	غير موافق	9	15,0	15,0	23,3
	محايد	13	21,7	21,7	45,0
	موافق	26	43,3	43,3	88,3
	موافق تماما	7	11,7	11,7	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

b11

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	5,0	5,0	5,0
	محايد	28	46,7	46,7	51,7
	موافق	25	41,7	41,7	93,3
	موافق تماما	4	6,7	6,7	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

b12

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	6,7	6,7	6,7
	محايد	21	35,0	35,0	41,7
	موافق	23	38,3	38,3	80,0
	موافق تماما	12	20,0	20,0	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

b13

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	9	15,0	15,0	15,0
	غير موافق	4	6,7	6,7	21,7
	محايد	10	16,7	16,7	38,3
	موافق	22	36,7	36,7	75,0
	موافق تماما	15	25,0	25,0	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

b14

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	5	8,3	8,3	8,3
	محايد	3	5,0	5,0	13,3
	موافق	39	65,0	65,0	78,3
	موافق تماما	13	21,7	21,7	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

b15

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	3	5,0	5,0	5,0
	غير موافق	5	8,3	8,3	13,3
	محايد	5	8,3	8,3	21,7
	موافق	34	56,7	56,7	78,3
	موافق تماما	13	21,7	21,7	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

b16

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	6	10,0	10,0	10,0
	غير موافق	4	6,7	6,7	16,7
	محايد	11	18,3	18,3	35,0
	موافق	27	45,0	45,0	80,0
	موافق تماما	12	20,0	20,0	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

b17

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	3	5,0	5,0	5,0
	غير موافق	8	13,3	13,3	18,3
	محايد	14	23,3	23,3	41,7
	موافق	22	36,7	36,7	78,3
	موافق تماما	13	21,7	21,7	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

b18

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	5,0	5,0	5,0
	محايد	24	40,0	40,0	45,0
	موافق	21	35,0	35,0	80,0
	موافق تماما	12	20,0	20,0	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

b19

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	1	1,7	1,7	1,7
	غير موافق	6	10,0	10,0	11,7
	محايد	5	8,3	8,3	20,0
	موافق	44	73,3	73,3	93,3
	موافق تماما	4	6,7	6,7	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

b20

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	6	10,0	10,0	10,0
	محايد	15	25,0	25,0	35,0
	موافق	32	53,3	53,3	88,3
	موافق تماما	7	11,7	11,7	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

b21

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	6,7	6,7	6,7
	محايد	16	26,7	26,7	33,3
	موافق	32	53,3	53,3	86,7
	موافق تماما	8	13,3	13,3	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

b22

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق تماما	3	5,0	5,0	5,0
	غير موافق	3	5,0	5,0	10,0
	محايد	16	26,7	26,7	36,7
	موافق	32	53,3	53,3	90,0
	موافق تماما	6	10,0	10,0	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

b23

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	9	15,0	15,0	15,0
	محايد	12	20,0	20,0	35,0
	موافق	32	53,3	53,3	88,3
	موافق تماما	7	11,7	11,7	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

```
CORRELATIONS
  /VARIABLES=المحور_الأول a1 a2 a3 a4 a5 a6 a7 a8 a9
  /PRINT=TWOTAIL NOSIG
  /MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations

[Ensemble_de_données1] C:\Users\br\Desktop\spss 2021\مهرهرة لقمان\مهرهرة لقمان.sav

Corrélations

		المحور_الأول	a1	a2	a3	a4
المحور_الأول	Corrélation de Pearson	1	,479**	,766**	,788**	,604**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000
	N	60	60	60	60	60
a1	Corrélation de Pearson	,479**	1	,520**	,308*	,086
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,017	,515
	N	60	60	60	60	60
a2	Corrélation de Pearson	,766**	,520**	1	,720**	,282*
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000	,029
	N	60	60	60	60	60
a3	Corrélation de Pearson	,788**	,308*	,720**	1	,670**
	Sig. (bilatérale)	,000	,017	,000		,000
	N	60	60	60	60	60
a4	Corrélation de Pearson	,604**	,086	,282*	,670**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,515	,029	,000	
	N	60	60	60	60	60
a5	Corrélation de Pearson	,595**	,226	,079	,291*	,512**
	Sig. (bilatérale)	,000	,083	,549	,024	,000
	N	60	60	60	60	60
a6	Corrélation de Pearson	,762**	,296*	,505**	,294*	,261*
	Sig. (bilatérale)	,000	,022	,000	,023	,044
	N	60	60	60	60	60
a7	Corrélation de Pearson	,646**	-,003	,313*	,253	,338**
	Sig. (bilatérale)	,000	,980	,015	,051	,008
	N	60	60	60	60	60
a8	Corrélation de Pearson	,738**	,134	,597**	,411**	,322*
	Sig. (bilatérale)	,000	,308	,000	,001	,012
	N	60	60	60	60	60
a9	Corrélation de Pearson	,493**	,100	,221	,372**	,095
	Sig. (bilatérale)	,000	,449	,089	,003	,472
	N	60	60	60	60	60

Corrélations

		a5	a6	a7	a8	a9
المحور_الأول	Corrélation de Pearson	,595**	,762**	,646**	,738**	,493**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000
	N	60	60	60	60	60
a1	Corrélation de Pearson	,226	,296*	-,003	,134	,100
	Sig. (bilatérale)	,083	,022	,980	,308	,449
	N	60	60	60	60	60
a2	Corrélation de Pearson	,079	,505**	,313*	,597**	,221
	Sig. (bilatérale)	,549	,000	,015	,000	,089
	N	60	60	60	60	60
a3	Corrélation de Pearson	,291*	,294*	,253	,411**	,372**
	Sig. (bilatérale)	,024	,023	,051	,001	,003
	N	60	60	60	60	60
a4	Corrélation de Pearson	,512**	,261*	,338**	,322*	,095
	Sig. (bilatérale)	,000	,044	,008	,012	,472
	N	60	60	60	60	60
a5	Corrélation de Pearson	1	,532**	,457**	,313*	,341**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,015	,008
	N	60	60	60	60	60
a6	Corrélation de Pearson	,532**	1	,756**	,871**	,271*
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,037
	N	60	60	60	60	60
a7	Corrélation de Pearson	,457**	,756**	1	,727**	,298*
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000	,021
	N	60	60	60	60	60
a8	Corrélation de Pearson	,313*	,871**	,727**	1	,169
	Sig. (bilatérale)	,015	,000	,000		,197
	N	60	60	60	60	60
a9	Corrélation de Pearson	,341**	,271*	,298*	,169	1
	Sig. (bilatérale)	,008	,037	,021	,197	
	N	60	60	60	60	60

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

```
CORRELATIONS
  /VARIABLES=المحور_الثاني b1 b2 b3 b4 b5 b6 b7 b8 b9 b10 b11 b12 b13 b14 b15 b16 b
  /PRINT=TWOTAIL NOSIG
  /MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations

[Ensemble_de_données1] C:\Users\br\Desktop\spss 2021\مهرهرة لقمان\مهرهرة لقمان.sav

Corrélations

		المحور_الثاني	b1	b2	b3	b4
المحور_الثاني	Corrélation de Pearson	1	,757**	,493**	,651**	,294*
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,023
	N	60	60	60	60	60
b1	Corrélation de Pearson	,757**	1	,462**	,432**	,167
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,001	,202
	N	60	60	60	60	60
b2	Corrélation de Pearson	,493**	,462**	1	,263*	,354**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,042	,005
	N	60	60	60	60	60
b3	Corrélation de Pearson	,651**	,432**	,263*	1	,117
	Sig. (bilatérale)	,000	,001	,042		,372
	N	60	60	60	60	60
b4	Corrélation de Pearson	,294*	,167	,354**	,117	1
	Sig. (bilatérale)	,023	,202	,005	,372	
	N	60	60	60	60	60
b5	Corrélation de Pearson	,146	-,068	,061	-,020	,038
	Sig. (bilatérale)	,267	,604	,643	,879	,773
	N	60	60	60	60	60
b6	Corrélation de Pearson	,751**	,513**	,332**	,520**	,105
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,010	,000	,423
	N	60	60	60	60	60
b7	Corrélation de Pearson	,720**	,700**	,269*	,410**	,177
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,038	,001	,175
	N	60	60	60	60	60
b8	Corrélation de Pearson	,695**	,751**	,450**	,264*	,116
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,042	,376
	N	60	60	60	60	60
b9	Corrélation de Pearson	,453**	,330**	,327*	,203	,033
	Sig. (bilatérale)	,000	,010	,011	,120	,805
	N	60	60	60	60	60
b10	Corrélation de Pearson	,606**	,449**	,146	,446**	-,179
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,265	,000	,171
	N	60	60	60	60	60
b11	Corrélation de Pearson	,391**	,170	,182	,188	-,254
	Sig. (bilatérale)	,002	,195	,165	,151	,051
	N	60	60	60	60	60
b12	Corrélation de Pearson	,762**	,616**	,520**	,382**	,247
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,003	,057
	N	60	60	60	60	60
b13	Corrélation de Pearson	,669**	,416**	,095	,623**	,026
	Sig. (bilatérale)	,000	,001	,473	,000	,841
	N	60	60	60	60	60

Corrélations

		b5	b6	b7	b8	b9
المحور_الثاني	Corrélation de Pearson	,146	,751**	,720**	,695**	,453**
	Sig. (bilatérale)	,267	,000	,000	,000	,000
	N	60	60	60	60	60
b1	Corrélation de Pearson	-,068	,513**	,700**	,751**	,330**
	Sig. (bilatérale)	,604	,000	,000	,000	,010
	N	60	60	60	60	60
b2	Corrélation de Pearson	,061	,332**	,269*	,450**	,327*
	Sig. (bilatérale)	,643	,010	,038	,000	,011
	N	60	60	60	60	60
b3	Corrélation de Pearson	-,020	,520**	,410**	,264*	,203
	Sig. (bilatérale)	,879	,000	,001	,042	,120
	N	60	60	60	60	60
b4	Corrélation de Pearson	,038	,105	,177	,116	,033
	Sig. (bilatérale)	,773	,423	,175	,376	,805
	N	60	60	60	60	60
b5	Corrélation de Pearson	1	,243	,333**	,087	,218
	Sig. (bilatérale)		,061	,009	,509	,094
	N	60	60	60	60	60
b6	Corrélation de Pearson	,243	1	,545**	,514**	,333**
	Sig. (bilatérale)	,061		,000	,000	,009
	N	60	60	60	60	60
b7	Corrélation de Pearson	,333**	,545**	1	,731**	,513**
	Sig. (bilatérale)	,009	,000		,000	,000
	N	60	60	60	60	60
b8	Corrélation de Pearson	,087	,514**	,731**	1	,546**
	Sig. (bilatérale)	,509	,000	,000		,000
	N	60	60	60	60	60
b9	Corrélation de Pearson	,218	,333**	,513**	,546**	1
	Sig. (bilatérale)	,094	,009	,000	,000	
	N	60	60	60	60	60
b10	Corrélation de Pearson	,090	,482**	,385**	,467**	,404**
	Sig. (bilatérale)	,493	,000	,002	,000	,001
	N	60	60	60	60	60
b11	Corrélation de Pearson	,115	,372**	,341**	,447**	,475**
	Sig. (bilatérale)	,383	,003	,008	,000	,000
	N	60	60	60	60	60
b12	Corrélation de Pearson	,027	,525**	,530**	,510**	,376**
	Sig. (bilatérale)	,838	,000	,000	,000	,003
	N	60	60	60	60	60
b13	Corrélation de Pearson	-,247	,457**	,370**	,275*	-,026
	Sig. (bilatérale)	,057	,000	,004	,033	,846
	N	60	60	60	60	60

Corrélations

		b10	b11	b12	b13	b14
المحور_الثاني	Corrélation de Pearson	,606**	,391**	,762**	,669**	,708**
	Sig. (bilatérale)	,000	,002	,000	,000	,000
	N	60	60	60	60	60
b1	Corrélation de Pearson	,449**	,170	,616**	,416**	,522**
	Sig. (bilatérale)	,000	,195	,000	,001	,000
	N	60	60	60	60	60
b2	Corrélation de Pearson	,146	,182	,520**	,095	,267*
	Sig. (bilatérale)	,265	,165	,000	,473	,039
	N	60	60	60	60	60
b3	Corrélation de Pearson	,446**	,188	,382**	,623**	,337**
	Sig. (bilatérale)	,000	,151	,003	,000	,008
	N	60	60	60	60	60
b4	Corrélation de Pearson	-,179	-,254	,247	,026	,243
	Sig. (bilatérale)	,171	,051	,057	,841	,062
	N	60	60	60	60	60
b5	Corrélation de Pearson	,090	,115	,027	-,247	,059
	Sig. (bilatérale)	,493	,383	,838	,057	,656
	N	60	60	60	60	60
b6	Corrélation de Pearson	,482**	,372**	,525**	,457**	,400**
	Sig. (bilatérale)	,000	,003	,000	,000	,002
	N	60	60	60	60	60
b7	Corrélation de Pearson	,385**	,341**	,530**	,370**	,561**
	Sig. (bilatérale)	,002	,008	,000	,004	,000
	N	60	60	60	60	60
b8	Corrélation de Pearson	,467**	,447**	,510**	,275*	,462**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,033	,000
	N	60	60	60	60	60
b9	Corrélation de Pearson	,404**	,475**	,376**	-,026	,588**
	Sig. (bilatérale)	,001	,000	,003	,846	,000
	N	60	60	60	60	60
b10	Corrélation de Pearson	1	,267*	,345**	,539**	,441**
	Sig. (bilatérale)		,039	,007	,000	,000
	N	60	60	60	60	60
b11	Corrélation de Pearson	,267*	1	,489**	,251	,402**
	Sig. (bilatérale)	,039		,000	,053	,001
	N	60	60	60	60	60
b12	Corrélation de Pearson	,345**	,489**	1	,385**	,577**
	Sig. (bilatérale)	,007	,000		,002	,000
	N	60	60	60	60	60
b13	Corrélation de Pearson	,539**	,251	,385**	1	,354**
	Sig. (bilatérale)	,000	,053	,002		,005
	N	60	60	60	60	60

Corrélations

		b15	b16	b17	b18	b19
المحور_الثاني	Corrélation de Pearson	,649**	,699**	,622**	,558**	,147
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,261
	N	60	60	60	60	60
b1	Corrélation de Pearson	,654**	,543**	,729**	,476**	-,256*
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,048
	N	60	60	60	60	60
b2	Corrélation de Pearson	,389**	,279*	,372**	,335**	-,185
	Sig. (bilatérale)	,002	,031	,003	,009	,157
	N	60	60	60	60	60
b3	Corrélation de Pearson	,196	,438**	,377**	,240	,181
	Sig. (bilatérale)	,134	,000	,003	,065	,166
	N	60	60	60	60	60
b4	Corrélation de Pearson	,269*	,402**	,336**	,388**	,093
	Sig. (bilatérale)	,038	,001	,009	,002	,480
	N	60	60	60	60	60
b5	Corrélation de Pearson	-,006	-,057	,142	,267*	-,054
	Sig. (bilatérale)	,962	,668	,279	,039	,684
	N	60	60	60	60	60
b6	Corrélation de Pearson	,417**	,422**	,434**	,425**	,163
	Sig. (bilatérale)	,001	,001	,001	,001	,212
	N	60	60	60	60	60
b7	Corrélation de Pearson	,394**	,289*	,494**	,370**	-,118
	Sig. (bilatérale)	,002	,025	,000	,004	,370
	N	60	60	60	60	60
b8	Corrélation de Pearson	,502**	,387**	,448**	,418**	-,244
	Sig. (bilatérale)	,000	,002	,000	,001	,060
	N	60	60	60	60	60
b9	Corrélation de Pearson	,264*	-,021	,258*	,186	-,388**
	Sig. (bilatérale)	,042	,873	,047	,154	,002
	N	60	60	60	60	60
b10	Corrélation de Pearson	,418**	,326*	,414**	,534**	-,101
	Sig. (bilatérale)	,001	,011	,001	,000	,442
	N	60	60	60	60	60
b11	Corrélation de Pearson	,012	-,112	,043	,000	-,151
	Sig. (bilatérale)	,929	,393	,744	1,000	,249
	N	60	60	60	60	60
b12	Corrélation de Pearson	,585**	,479**	,481**	,366**	-,038
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,004	,776
	N	60	60	60	60	60
b13	Corrélation de Pearson	,177	,516**	,291*	,296*	,504**
	Sig. (bilatérale)	,177	,000	,024	,022	,000
	N	60	60	60	60	60

Corrélations

		b20	b21	b22	b23
المحور_الثاني	Corrélation de Pearson	,228	,376**	,498**	,528**
	Sig. (bilatérale)	,080	,003	,000	,000
	N	60	60	60	60
b1	Corrélation de Pearson	-,132	,130	,254	,307*
	Sig. (bilatérale)	,316	,324	,050	,017
	N	60	60	60	60
b2	Corrélation de Pearson	,028	,345**	,056	,093
	Sig. (bilatérale)	,830	,007	,670	,480
	N	60	60	60	60
b3	Corrélation de Pearson	,141	,165	,293*	,630**
	Sig. (bilatérale)	,282	,208	,023	,000
	N	60	60	60	60
b4	Corrélation de Pearson	,106	-,087	,207	-,072
	Sig. (bilatérale)	,418	,507	,113	,585
	N	60	60	60	60
b5	Corrélation de Pearson	-,037	,210	,027	-,121
	Sig. (bilatérale)	,776	,107	,839	,355
	N	60	60	60	60
b6	Corrélation de Pearson	,238	,355**	,201	,445**
	Sig. (bilatérale)	,067	,005	,124	,000
	N	60	60	60	60
b7	Corrélation de Pearson	-,016	,032	,369**	,397**
	Sig. (bilatérale)	,902	,806	,004	,002
	N	60	60	60	60
b8	Corrélation de Pearson	-,124	,116	,350**	,260*
	Sig. (bilatérale)	,345	,379	,006	,045
	N	60	60	60	60
b9	Corrélation de Pearson	-,187	,132	,097	,428**
	Sig. (bilatérale)	,152	,316	,461	,001
	N	60	60	60	60
b10	Corrélation de Pearson	-,202	,031	,077	,390**
	Sig. (bilatérale)	,122	,815	,560	,002
	N	60	60	60	60
b11	Corrélation de Pearson	,118	,249	,352**	,314*
	Sig. (bilatérale)	,367	,056	,006	,014
	N	60	60	60	60
b12	Corrélation de Pearson	,176	,339**	,337**	,365**
	Sig. (bilatérale)	,179	,008	,009	,004
	N	60	60	60	60
b13	Corrélation de Pearson	,401**	,178	,510**	,448**
	Sig. (bilatérale)	,002	,174	,000	,000
	N	60	60	60	60

Corrélations

		المحور_الثاني	b1	b2	b3	b4
b14	Corrélation de Pearson	,708**	,522**	,267*	,337**	,243
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,039	,008	,062
	N	60	60	60	60	60
b15	Corrélation de Pearson	,649**	,654**	,389**	,196	,269*
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,002	,134	,038
	N	60	60	60	60	60
b16	Corrélation de Pearson	,699**	,543**	,279*	,438**	,402**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,031	,000	,001
	N	60	60	60	60	60
b17	Corrélation de Pearson	,622**	,729**	,372**	,377**	,336**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,003	,003	,009
	N	60	60	60	60	60
b18	Corrélation de Pearson	,558**	,476**	,335**	,240	,388**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,009	,065	,002
	N	60	60	60	60	60
b19	Corrélation de Pearson	,147	-,256*	-,185	,181	,093
	Sig. (bilatérale)	,261	,048	,157	,166	,480
	N	60	60	60	60	60
b20	Corrélation de Pearson	,228	-,132	,028	,141	,106
	Sig. (bilatérale)	,080	,316	,830	,282	,418
	N	60	60	60	60	60
b21	Corrélation de Pearson	,376**	,130	,345**	,165	-,087
	Sig. (bilatérale)	,003	,324	,007	,208	,507
	N	60	60	60	60	60
b22	Corrélation de Pearson	,498**	,254	,056	,293*	,207
	Sig. (bilatérale)	,000	,050	,670	,023	,113
	N	60	60	60	60	60
b23	Corrélation de Pearson	,528**	,307*	,093	,630**	-,072
	Sig. (bilatérale)	,000	,017	,480	,000	,585
	N	60	60	60	60	60

Corrélations

		b5	b6	b7	b8	b9
b14	Corrélation de Pearson	,059	,400**	,561**	,462**	,588**
	Sig. (bilatérale)	,656	,002	,000	,000	,000
	N	60	60	60	60	60
b15	Corrélation de Pearson	-,006	,417**	,394**	,502**	,264*
	Sig. (bilatérale)	,962	,001	,002	,000	,042
	N	60	60	60	60	60
b16	Corrélation de Pearson	-,057	,422**	,289*	,387**	-,021
	Sig. (bilatérale)	,668	,001	,025	,002	,873
	N	60	60	60	60	60
b17	Corrélation de Pearson	,142	,434**	,494**	,448**	,258*
	Sig. (bilatérale)	,279	,001	,000	,000	,047
	N	60	60	60	60	60
b18	Corrélation de Pearson	,267*	,425**	,370**	,418**	,186
	Sig. (bilatérale)	,039	,001	,004	,001	,154
	N	60	60	60	60	60
b19	Corrélation de Pearson	-,054	,163	-,118	-,244	-,388**
	Sig. (bilatérale)	,684	,212	,370	,060	,002
	N	60	60	60	60	60
b20	Corrélation de Pearson	-,037	,238	-,016	-,124	-,187
	Sig. (bilatérale)	,776	,067	,902	,345	,152
	N	60	60	60	60	60
b21	Corrélation de Pearson	,210	,355**	,032	,116	,132
	Sig. (bilatérale)	,107	,005	,806	,379	,316
	N	60	60	60	60	60
b22	Corrélation de Pearson	,027	,201	,369**	,350**	,097
	Sig. (bilatérale)	,839	,124	,004	,006	,461
	N	60	60	60	60	60
b23	Corrélation de Pearson	-,121	,445**	,397**	,260*	,428**
	Sig. (bilatérale)	,355	,000	,002	,045	,001
	N	60	60	60	60	60

Corrélations

		b10	b11	b12	b13	b14
b14	Corrélation de Pearson	,441**	,402**	,577**	,354**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,001	,000	,005	
	N	60	60	60	60	60
b15	Corrélation de Pearson	,418**	,012	,585**	,177	,672**
	Sig. (bilatérale)	,001	,929	,000	,177	,000
	N	60	60	60	60	60
b16	Corrélation de Pearson	,326*	-,112	,479**	,516**	,422**
	Sig. (bilatérale)	,011	,393	,000	,000	,001
	N	60	60	60	60	60
b17	Corrélation de Pearson	,414**	,043	,481**	,291*	,463**
	Sig. (bilatérale)	,001	,744	,000	,024	,000
	N	60	60	60	60	60
b18	Corrélation de Pearson	,534**	,000	,366**	,296*	,306*
	Sig. (bilatérale)	,000	1,000	,004	,022	,017
	N	60	60	60	60	60
b19	Corrélation de Pearson	-,101	-,151	-,038	,504**	-,081
	Sig. (bilatérale)	,442	,249	,776	,000	,536
	N	60	60	60	60	60
b20	Corrélation de Pearson	-,202	,118	,176	,401**	,080
	Sig. (bilatérale)	,122	,367	,179	,002	,545
	N	60	60	60	60	60
b21	Corrélation de Pearson	,031	,249	,339**	,178	,139
	Sig. (bilatérale)	,815	,056	,008	,174	,288
	N	60	60	60	60	60
b22	Corrélation de Pearson	,077	,352**	,337**	,510**	,375**
	Sig. (bilatérale)	,560	,006	,009	,000	,003
	N	60	60	60	60	60
b23	Corrélation de Pearson	,390**	,314*	,365**	,448**	,319*
	Sig. (bilatérale)	,002	,014	,004	,000	,013
	N	60	60	60	60	60

Corrélations

		b15	b16	b17	b18	b19
b14	Corrélation de Pearson	,672**	,422**	,463**	,306*	-,081
	Sig. (bilatérale)	,000	,001	,000	,017	,536
	N	60	60	60	60	60
b15	Corrélation de Pearson	1	,699**	,543**	,322*	-,122
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,012	,354
	N	60	60	60	60	60
b16	Corrélation de Pearson	,699**	1	,524**	,329*	,311*
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,010	,016
	N	60	60	60	60	60
b17	Corrélation de Pearson	,543**	,524**	1	,553**	-,262*
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000	,043
	N	60	60	60	60	60
b18	Corrélation de Pearson	,322*	,329*	,553**	1	-,045
	Sig. (bilatérale)	,012	,010	,000		,733
	N	60	60	60	60	60
b19	Corrélation de Pearson	-,122	,311*	-,262*	-,045	1
	Sig. (bilatérale)	,354	,016	,043	,733	
	N	60	60	60	60	60
b20	Corrélation de Pearson	-,054	,240	-,418**	-,122	,692**
	Sig. (bilatérale)	,684	,065	,001	,353	,000
	N	60	60	60	60	60
b21	Corrélation de Pearson	,212	,209	-,057	,031	,428**
	Sig. (bilatérale)	,104	,110	,667	,816	,001
	N	60	60	60	60	60
b22	Corrélation de Pearson	,167	,458**	,133	,097	,282*
	Sig. (bilatérale)	,203	,000	,312	,461	,029
	N	60	60	60	60	60
b23	Corrélation de Pearson	,200	,201	,137	,115	,141
	Sig. (bilatérale)	,126	,123	,298	,382	,284
	N	60	60	60	60	60

Corrélations

		b20	b21	b22	b23
b14	Corrélation de Pearson	,080	,139	,375**	,319*
	Sig. (bilatérale)	,545	,288	,003	,013
	N	60	60	60	60
b15	Corrélation de Pearson	-,054	,212	,167	,200
	Sig. (bilatérale)	,684	,104	,203	,126
	N	60	60	60	60
b16	Corrélation de Pearson	,240	,209	,458**	,201
	Sig. (bilatérale)	,065	,110	,000	,123
	N	60	60	60	60
b17	Corrélation de Pearson	-,418**	-,057	,133	,137
	Sig. (bilatérale)	,001	,667	,312	,298
	N	60	60	60	60
b18	Corrélation de Pearson	-,122	,031	,097	,115
	Sig. (bilatérale)	,353	,816	,461	,382
	N	60	60	60	60
b19	Corrélation de Pearson	,692**	,428**	,282*	,141
	Sig. (bilatérale)	,000	,001	,029	,284
	N	60	60	60	60
b20	Corrélation de Pearson	1	,551**	,441**	,172
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,189
	N	60	60	60	60
b21	Corrélation de Pearson	,551**	1	,031	,341**
	Sig. (bilatérale)	,000		,812	,008
	N	60	60	60	60
b22	Corrélation de Pearson	,441**	,031	1	,050
	Sig. (bilatérale)	,000	,812		,704
	N	60	60	60	60
b23	Corrélation de Pearson	,172	,341**	,050	1
	Sig. (bilatérale)	,189	,008	,704	
	N	60	60	60	60

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

```
GET
  FILE='C:\Users\br\Desktop\spss 2021\مهرهرة لقمان\مهرهرة لقمان.sav'.
DATASET NAME Ensemble_de_données1 WINDOW=FRONT.
COMPUTE المحور_الأول=MEAN(a1,a2,a3,a4,a5,a6,a7,a8,a9).
EXECUTE.
COMPUTE المحور_الثاني=MEAN(b1,b2,b3,b4,b5,b6,b7,b8,b9,b10,b11,b12,b13,b14,b15,b16,b
EXECUTE.
RELIABILITY
  /VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 a7 a8 a9 b1 b2 b3 b4 b5 b6 b7 b8 b9 b10 b11 b12 b13
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Fiabilité

[Ensemble_de_données1] C:\Users\br\Desktop\spss 2021\مهرهرة لقمان\مهرهرة لقمان.sav

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	60	100,0
	Exclus[a]	0	,0
	Total	60	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,922	32

```
GET
  FILE='C:\Users\br\Desktop\spss 2021\مهرهرة لقمان\مهرهرة لقمان.sav'.
DATASET NAME Ensemble_de_données1 WINDOW=FRONT.
CORRELATIONS
  /VARIABLES=المحور_الأول المحور_الثاني total
  /PRINT=TWOTAIL NOSIG
  /STATISTICS DESCRIPTIVES
  /MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations

[Ensemble_de_données1] C:\Users\br\Desktop\spss 2021\مهرهرة لقمان\مهرهرة لقمان.sav

Statistiques descriptives

	Moyenne	Ecart-type	N
المحور_الأول	3,7426	,61728	60
المحور_الثاني	3,6478	,50232	60
total	3,6952	,52051	60

Corrélations

		المحور_الأول	المحور_الثاني	total
المحور_الأول	Corrélation de Pearson	1	,726**	,943**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000
	N	60	60	60
المحور_الثاني	Corrélation de Pearson	,726**	1	,913**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000
	N	60	60	60
total	Corrélation de Pearson	,943**	,913**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	
	N	60	60	60

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).