

المراجعة الداخلية كآلية لتطبيق حوكمة الشركات - دراسة حالة وحدة بناء الهياكل المعدنية المصنعة BATICIM - بأم البواقي

Internal review as a mechanism for implementing corporate governance - Case Study of the Manufactured Metal Structures Building Unit BATICIM - in Oum El Bouaghi

زينب تمرباط¹، يزيد تفرات²، حسناء مشري³

¹ جامعة سطيف 1، الشراكة والاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الفضاء الأورو مغاربي، الجزائر، zinebtamrabet8@gmail.com

² جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، مخبر المحاسبة والمالية و الجباية والتأمين، الجزائر، yazidtagraret400504@gmail.com

³ جامعة سطيف 1، الشراكة والاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الفضاء الأورو مغاربي، الجزائر، hasna_younes@yahoo.com

تاريخ النشر: 2021/09/15

تاريخ القبول: 2021/07/06

تاريخ الاستلام: 2021/05/26

ملخص:

تهدف هذه الورقة البحثية إلى إبراز دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات باعتباره آلية من آلياتها، وذلك لما يوفره من خدمات تأكيدية واستشارية تعزز قدرته في التقليل من الممارسات الاحتياطية الناتجة عن عدم تماثل المعلومات وعدم احترام المبادئ المحاسبية، وتحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية سعياً للقضاء على الفساد الإداري والمالي، كل هذا يصبو في إطار الحوكمة الرشيدة، والتي بدورها تنعكس بالإيجاب على أداء الشركة.

و توصلنا من خلال دراستنا على "وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لدور المراجعة الداخلية في دعم نظام الحوكمة في وحدة بناء الهياكل المعدنية المصنعة BATICIM بأم البواقي، وتحقيق هذا الهدف يكون من خلال التفاعل الجيد بين باقي الأطراف المشاركة في الحوكمة.

كلمات مفتاحية: المراجعة الداخلية، حوكمة الشركات، إدارة المخاطر، لجان المراجعة.

تصنيفات JEL: G32، G34، M42

Abstract:

This research paper aims To highlight the role of internal audit in activating corporate governance, that's what it provides Of confirmation and advisory services reinforce its ability to minimize the Fraudulent Practices resulting from asymmetry of information And disrespect Accounting Principles, And to achieve the principle of disclosure and transparency in order to eliminate administrative and financial corruption, All this in the context of good governance Which in turn reflects positively on the company's performance.

And we found, through our study, "the existence of a statistically significant relationship at the level of ($\alpha \geq 0.05$) to the role of internal audit in supporting the governance system in the BATICIM Unit of Manufactured Metal Structures in Umm El-Bouaghi, and achieving this goal is through good interaction between the rest of the parties involved in Governance.

.Keywords: Internal Audit, Corporate Governance, Risk Management, Audit Committees.

Jel Classification Codes: M42، G34، G32

1. مقدمة:

ساهمت الأزمات والانهيئات التي لحقت بشركات عملاقة عالمية خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية وعلى سبيل المثال شركتي أنرن وأندرسون في تبني مفهوم حوكمة الشركات، حيث أثبتت عدة دراسات وأبحاث أن السبب الرئيسي في الفضائح المتتالية هو ضعف الأداء الإشرافي للشركات نتيجة النقص في استقلالية الإدارة عن الملكية من جهة وتدني مستوى المراجعة الداخلية من جهة أخرى. وانطلاقاً من أهمية حوكمة الشركات في تفعيل أداء مجلس الإدارة، تعزيز الرقابة الداخلية، متابعة تنفيذ الإستراتيجيات، تحديد الأدوار والصلاحيات لكل من المساهمين، مجلس الإدارة، الإدارة العليا وأصحاب المصالح، علاوة على تأكيد أهمية الشفافية والإفصاح و كنتيجة للتغيرات البيئية جاءت الحاجة الملحة للتطبيق السليم للحوكمة، إذ تلعب المراجعة الداخلية دوراً بارزاً في تعزيزها باعتبارها آلية من آلياتها الداخلية، ولقد أوصت التقارير العالمية في جميع دول العالم على ضرورة الاهتمام بالدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في الشركات، في توجيه العمليات نحو النجاح من خلال فحص وتقويم النشاطات المالية والإدارية والتشغيلية و توفير المعلومات لأصحاب المصالح والإدارة في الوقت المناسب ، بالإضافة تطبيق دور المراجعة الداخلية في الاطلاع على إستراتيجية المتبناة من قبل المؤسسة ومنحه إمكانية تدقيق تنفيذها ومدى تحقق الأهداف المرجوة وكذلك تحديد المخاطر التي تواجه المؤسسة ومتابعة كيفية علاجها وذلك من خلال العمل أيضاً على نشر أسس ومبادئ الحوكمة التي تقوم على العدل والمساواة بين مختلف أطراف المؤسسة ، وضمان وصول المعلومات لهم بطريقة مرنة وموثوقة وفي الوقت المناسب.

1.1 إشكالية الدراسة: على ضوء ما سبق فالإشكالية المراد دراستها يمكن صياغتها على النحو التالي:

هل تساهم المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات - دراسة حالة وحدة بناء الهياكل المعدنية المصنعة BATICIM -

بأم البواقي؟

ومن خلال الإشكالية الرئيسة نطرح التساؤل التالي:

— ما هو دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات؟

2.1 الفرضيات: يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لدور المراجعة الداخلية في تطبيق نظام حوكمة الشركات

في وحدة بناء الهياكل المعدنية المصنعة BATICIM - بأم البواقي

3.1 أهداف الدراسة: يهدف البحث إلى توضيح مفهوم المراجعة الداخلية وأهميته في المؤسسة، حوكمة المؤسسات مفهومها، أهدافها

ومبادئها ودور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة المؤسسات نظرياً وعملياً.

4.1 منهج الدراسة: لأغراض تحليل بيانات ومعلومات الدراسة واستخلاص النتائج واختبار الفرضيات اعتمدنا على المنهج الوصفي

التحليلي، إضافة إلى المنهج الاستقرائي في اختبار الفرضيات، كما تم تطوير أداة الدراسة وهي إستبانة بعد مراجعة الأدبيات السابقة، وتم تحليلها بالاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS v 21).

2. الإطار النظري للتدقيق الداخلي:

تعتبر المراجعة الداخلية إحدى الوظائف الإدارية المهمة، التي تقدم خدماتها للإدارة العليا بالمؤسسة، حيث تعمل على قياس مدى صلاحية النظام المحاسبي في المؤسسة.

1.2 لمحة تاريخية عن المراجعة الداخلية:

ظهرت المراجعة الداخلية منذ حوالي ثلاثين عاماً، فهو يعتبر حديث بالمقارنة مع المراجعة الخارجية وقد لاقت المراجعة الداخلية قبولاً يوافق في الدول المتقدمة، واقتصرت المراجعة الداخلية في بادئ الأمر على المراجعة المحاسبية للتأكد من صحة تسجيل العمليات

المالية واكتشاف الأخطاء إن وجدت، ولكن مع تطور المشروعات أصبح من الضروري تطوير المراجعة الداخلية وتوسيع نطاقه بحيث تستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية ومد الإدارة العليا بالمعلومات، وبهذا تصبح المراجعة الداخلية أداة تبادل معلومات واتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا، وانعكس التطور السابق على شكل برنامج المراجعة، فقد كان البرنامج في السنوات الأولى لظهور المراجعة يركز على مراجعة العمليات المحاسبية والمالية ولكن بعد توسيع نطاق المراجعة أصبح برنامج المراجعة يتم من تقييم نواحي النشاط الأخرى (التميمي، 2006، صفحة 20).

2.2 تعريف المراجعة الداخلية:

التعريف الأول: على أنها تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر في بعض الأحيان ويقوم بها فئة من الموظفين لحماية الأصول وخدمة الإدارة العليا ومساعدتها في التوصل إلى كفاية الإنتاجية القصوى والعمل على قياس مدى صلاحية النظام المحاسبي وطرف المراقبات الأخرى" (عواد، 2009، صفحة 87).

التعريف الثاني: عرفها معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية بأنها: نشاط تقييمي مستقل يهدف إلى مراجعة العمليات الحسابية والمالية وغيرها من العمليات الأخرى للإدارة بالإضافة إلى القيام بالرقابة الإدارية والخاصة بقياس فاعلية الأدوات الرقابية المستخدمة (السوافيري و كامل، 2002، صفحة 45).

من خلال التعاريف السابقة نستخلص أن المراجعة الداخلية هي عبارة عن وظيفة مستقلة ضمن المؤسسة لها نشاط دوري في الفحص والتحقق ما إذا كانت التنظيمات الموضوعية من قبل المؤسسة هي قيد التنفيذ أو نفذت بأحسن صورة لها وهي عبارة عن خدمة مساعدة أفراد المنظمة على تنفيذ مسؤولياتهم بأحسن فاعلية.

3.2 أهداف المراجعة الداخلية:

هناك أهداف أساسية للمراجعة الداخلية ويمكن تلخيصها (عزوز، 2017، صفحة 276):

- فحص وتقييم مدى ملائمة تطبيق الرقابة المحاسبية والمالية والتشغيلية عن طريق تقييم نظم الرقابة المختلفة؛
- تحديد مدى ملائمة إجراءات المحاسبة عن الأصول، ومدى كفاية الحماية لها؛
- التحقق من مدى مصداقية وسلامة المعلومات وفحص الرسائل المستخدمة في تحديد وقياس وتبويب مثل هذه المعلومات؛
- تقييم مدى نجاعة واقتصادية استخدام موارد المؤسسة والتقارير عن الانحرافات إن وجدت وتحليل وتوصيل ذلك إلى المسؤولين عن اتخاذ القرارات الصحيحة؛
- تقييم نوعية وجودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة؛
- التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة المصرح بها؛
- التحقق من مدى كفاية وفعالية أداء الإدارات والأقسام المختلفة.

4.2 خصائص المراجعة الداخلية:

هناك ثلاث خصائص يؤدي من خلالها المراجع الداخلي وظيفته وتتمثل فيما يلي (Renard, 2000, p. 53):

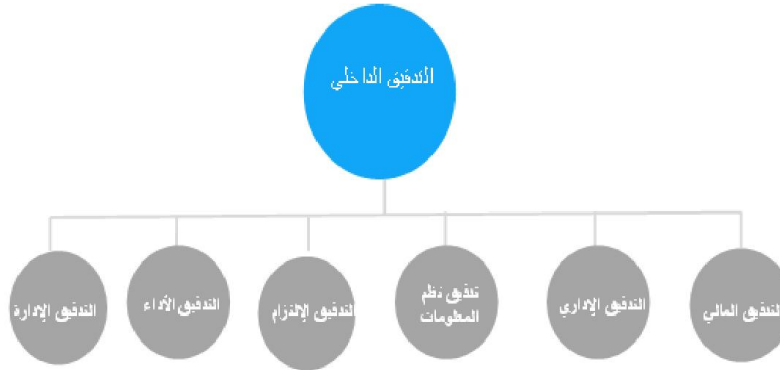
- **المساعدة في التسيير:** فالمراجع الداخلي يعمل بجانب أي مسئول عن الوظائف الأخرى، فيقدم المراجع الداخلي مساعدات للمسؤولين لمعالجة المشاكل من كل الأصناف والمتعلقة بالإجراءات للسيطرة الجيدة على كل النشاطات؛
- **لا تحكم على أداء الأشخاص:** إن هدف المراجعة الداخلية يتمثل في المساعدة على تحسين الأداء وليس الحكم على الأداء؛
- **وظيفة مستقلة:** وهذا الاستقلال يعد حجر الزاوية في موضوعية نتائج وتوصيات المراجع الداخلي ومدى ملائمتها وقبولها .

5.2 أنواع المراجعة الداخلية:

هناك عدة أنواع للتدقيق الداخلي نلخصها فيما يلي:

- **المراجعة المالية:** يتناول هذا النوع التحقق من وجود الأصول ووجود الحماية المناسبة لها لمنع الاختلاسات الإهمال والحيولة، كما يتناول فحص النظام المحاسبي وفعاليته، ها ويقوم المراجع الداخلي بكافة عمليات التدقيق والفحص باستقلال تام عن دائرة أو قسم المحاسبة بالمشروع.
- **المراجعة الإدارية:** ويطلق عليها بالمراجعة التنفيذية أو المراجعة التشغيلية وهنا يتجاوز دور المراجع الداخلية إلى جميع أقسام المؤسسة، لرؤية مدى التقيد بسياسات المشروع المرسومة وخططه وعليه هنا ممارسة الحذر كله عند تعرضه للنواحي الإدارية لأنها تبعد به عن مجاله الرئيسي فعليه مثلاً عدم التعرض لنواحي تقنية تكون في الواقع 6 أبعد من حدود معرفته (الإدارسي، 2010، الصفحات 65-66).
- **مراجعة نظم المعلومات:** هذه المراجعة تشمل ما إذا كانت نظم المعلومات توفر القدر الكافي لحماية أصول الشركة، والحفاظ على سلامة وأمن البيانات و النظم، والقدرة على ضبطها وتصحيحها في الوقت المناسب، وتشمل مراجعة نظام المعلومات ما يلي:
 - فحص النظم القائمة أو الجديدة قبل التنفيذ وبعده، وذلك ليمن أمنها وأنها تلي احتياجات المستخدمين؛
 - فحص نوعية التكنولوجيا ليمن فعالية الرقابة الداخلية التي تم وضعها؛
- **مراجعة الالتزام:** تتيمن هذه المراجعة إجراء فحص لمختلف البرامج والسياسات والقوانين والأنظمة والعقود التي يجب الالتزام بها وإتباعها من أجل الحفاظ على المبادئ التوجيهية المقررة في الشركة، ويترتب على مراجعة الالتزام ما يلي:
 - جمع المعلومات عن القوانين والأنظمة وغيرها من متطلبات الالتزام؛
 - فهم حدود المراجعة في الكشف عن الأعمال غير القانونية وسوء المعاملة؛
 - تقييم المخاطر التي يمكن أن تحدث جراء الأعمال غير قانونية؛
 - على المراجع تصميم وأداء إجراءات لتقييم المخاطر التي من شأنها أن تكشف عن الأعمال الغير قانونية.
- **مراجعة الأداء:** نظام الرقابة الداخلية، وأن العمليات أو البرامج يجري تنفيذها وفقاً للأهداف والخطط المسطرة في برنامج المراجعة.
- **مراجعة الإدارة:** الغرض من هذه المراجعة هو فحص وتقييم الأعمال والمسائل الإدارية، فالنتائج المتوقعة من هذه المراجعة هي إبداء الرأي في القضايا الإستراتيجية وإعطاء الحلول (صديقي و لوصيف، 2011، صفحة 88).

الشكل 01: أنواع المراجعة الداخلية



المصدر: من إعداد الباحثين

5.2 المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية: تطورت المعايير الدولية لمهنة المراجعة الداخلية مع تطور تعريف المراجع الداخلي، يمكن توضيحها في الجدول التالي:

الجدول 01: المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية تقليديا وحديثا

تقليديا(الصادرة سنة 1993)	أوجه المقارنة	حديثا(الصادرة سنة 2007)
الفحص-التقييم	الخدمات	التأكيد الموضوعي- الخدمات الاستشارية
الحماية، الدقة، الكفاءة، الالتزام	الأنشطة	تعظيم قيمة المنظمة، دعم حوكمة المؤسسة
منع واكتشاف وتصحيح الأخطاء والتلاعب	الأهداف	إدارة المخاطر المالية والتشغيلية
اختبارات الالتزام	الوسائل	الفحص التحليلي
الإدارة العليا	التبعية	لجنة المراجعة
الإدارة العليا	التوصيات	لجنة المراجعة ومجلس الإدارة
التبعية الإدارية	الحياد	الاستقلال

المصدر: (الوردات، 2013، صفحة 227).

3. الإطار النظري لحوكمة الشركات:

ظهرت حوكمة الشركات نتيجة لتطبيق مبدأ فصل الملكية عن الإدارة، وذلك لقيام الإدارة بمهمة إدارة الشركة نيابة عن حملة الأسهم، وذلك لاختلاف مصالح كل من الطرفين، وعليه فإن النظام القوي للحوكمة يعمل على حماية حقوق المساهمين وكل أصحاب المصالح.

1.3. تعريف حوكمة الشركات

هناك العديد من المفاهيم المتعلقة بالحوكمة نظرا لاختلاف آراء الباحثين والخبراء نذكر منها كالتالي:

التعريف الأول: حوكمة الشركات عبارة العلاقات بين مجلس الإدارة والمساهمين والمديرين ويمكن أن نظيف مراجعي أصحاب المصالح التي تخضع للرقابة والإشراف (Bernard & Patrick, 2004, p. 105).

التعريف الثاني: يقصد بحوكمة الشركات الإدارة الرشيدة للشركات لتقييم وتحسن الإطار القانوني والمؤسسي والتنظيمي للشركات من خلال توفير الإرشادات والمقترحات لبورصات الأوراق المالية والمستثمرين والشركات والأطراف الأخرى، وتضمن حوكمة الشركات مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها وحملة الأسهم بها ومجموعة أصحاب المصالح (علي، 2012، صفحة 09).

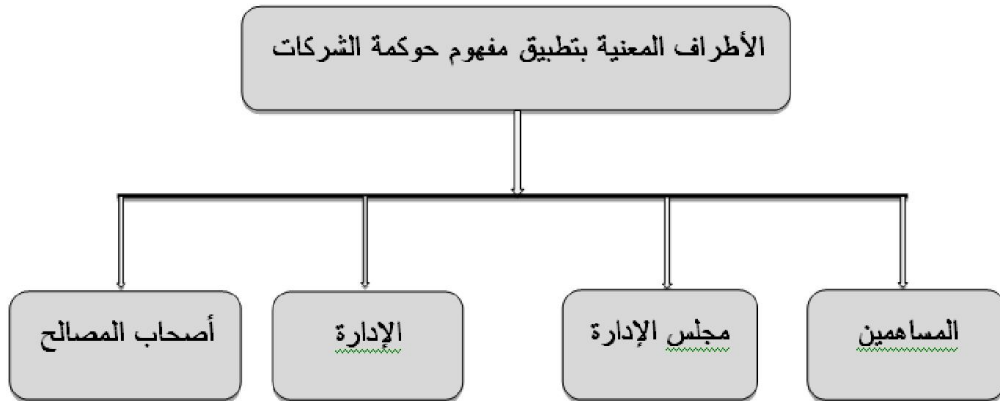
التعريف الثالث: تعرف على أنها تشير إلى العلاقات الموجودة بين مجلس الإدارة وإدارة الشركة والمديرين (Bernard و Patrick، 2004، صفحة 105).

2.3. الأطراف المعنية بالحوكمة: هناك أربعة أطراف رئيسية مرتبطة بحوكمة الشركات وهي (سعيد و أوصيف، 2012، صفحة 185):

- **المساهمون:** يقدم المساهمون رأس المال للشركة مقابل الحصول على الأرباح وزيادة قيمة الشركة؛
- **مجلس الإدارة:** يمثل المصالح الأساسية للمساهمين وبعض الأطراف الأخرى أحيانا حيث يقوم باختيار الإدارة وتقديم التوجيهات العامة للمديرين التنفيذيين ويشرف على أداء الإدارة؛
- **الإدارة العليا:** وهي مسئولة عن الإدارة اليومية للعمل في الشركة وتقديم التقارير لمجلس الإدارة ومسئولة عن تعظيم أرباح الشركة وقيمة الأسهم لصالح المساهمين؛

– أصحاب المصالح: وهم كل الأطراف التي تتعامل مع الشركة ولها مصلحة معها مثل الموظفين والموردين والدائنين... إلخ.

الشكل رقم 02: الأطراف المعنية بالحوكمة



المصدر: من إعداد الباحثين

3.3 أهداف الحوكمة: تعمل حوكمة الشركات على تحقيق مجموعة من الأهداف والتي تخدم جميع الأطراف بدون استثناء ومن أهدافها:

- تشجيع الاعتبارات الأخلاقية ومنع المتاجرة بالسلطة في المؤسسات؛
- حماية المساهمين بصورة عامة سواء الأقلية أو الأغلبية وتعظيم عائداتهم؛
- مراعاة مصالح المجتمع والعمال؛
- تشجيع جذب الاستثمار مما يضمن تدفق الأموال؛
- التعزيز من مستوى المسؤولية لدى المستثمرين؛
- تحسين الصورة الذهنية للمؤسسات وعملية صنع القرار؛
- العمل تدعم استقرار المؤسسات من خلال تجنب الدخول في مشاكل تنظيمية ومحاسبية؛
- المساهمة في تقليل الغش وتضارب المصالح.

4.3 أهمية الحوكمة بالنسبة للمؤسسات: تتجلى أهمية حوكمة الشركات فيما يلي (بن الزاوي و مسعودي، 2017، صفحة 166):

- تتمثل في رفع الكفاءة الاقتصادية للشركة من خلال وضع أسس العلاقة 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 ترعى مصلحة المساهمين؛
- تؤدي إلى الانفتاح على أسواق المال العالمية وجذب قاعدة عريضة من المستثمرين خاصة الأجانب لتمويل المشاريع التوسعية؛
- تخضع الشركات التي تطبق قواعد الحكومة بزيادة ثقة المستثمرين لأن تلك القواعد تضمن حماية حقوقهم.

5.3 المراجعة الداخلية ودعم نظام حوكمة المؤسسات:

يقصد بآليات حوكمة الشركات الوسيلة التي تستخدم للتعامل مع مشاكل الوكالة التي تحدث بين الإدارة وحملة الأسهم، وهي أيضا الأساليب التي تطبق في المؤسسة لحل المشاكل المؤسسة، ويتوقف استخدام هذه الطرق على نظام الحوكمة المطبق في البلد محل الاهتمام ويمكن القول أن هناك شبه إجماع بين الباحثين في مجال الحوكمة على تصنيف آليات حوكمة الشركات إلى آليات داخلية وأخرى خارجية. وتعتبر المراجعة الداخلية من أهم هاته الآليات:

- **المراجعة الداخلية:** لقد انتقلت وإجراءات وعمليات المراجعة من أساليب المراجعة التقليدية إلى الأساليب الحديثة المنبثقة عن الجمعيات المهنية في الولايات المتحدة وأوروبا والتي من أهمها تخطيط وتنفيذ أنشطة المراجعة، بحيث يتم تركيز جهود إدارة المراجعة نحو المجالات الأكثر خطورة وذات الأهمية الكبرى في المؤسسة الاقتصادية إلى تطبيق إجراءات المراجعة وفق ما تفرضه المعايير الدولية والتي نصت عليها المنظمات المهنية العالمية خاصة منذ الفضائح التي هزت الولايات المتحدة الأمريكية.
 - **لجان المراجعة الداخلية:** تعتبر لجان المراجعة من المفاهيم الحديثة التي تحظى باهتمام العديد من الدول مثل الولايات المتحدة الأمريكية، كندا، المملكة المتحدة، استراليا وغيرها من الدول كما توصي العديد من المنظمات المهنية بتكوينها نظرا للدور الذي تقوم به في مراقبة عمليات إعداد التقارير المالي والإفصاح لحملة الأسهم والتأكد من مصداقيتها، وكذلك في تدعيم استقلالية عملية المراجعة، ولقد طرحت فكرة إنشاء وتكوين لجان المراجعة بغرض زيادة مصداقية و موثوقية القوائم المالية التي تعدها الإدارة للمساهمين وكذلك لمساندة الإدارة العليا للقيام بمهامها بكفاءة وفعالية، ولتدعيم استقلالية المراجع الداخلي وحماية حيادية المراجع الخارجي، فضلا عن تحسين جودة أداء نظام الرقابة الداخلية وما سيتبعه من رفع كفاءة أداء عملية المراجعة وتدعيم نظم إدارة المخاطر فضلا عن دورها في التأكيد على الالتزام بمبادئ الحوكمة كما تعهد إلى لجان المراجعة العديد من المهام.
- الوظائف تتمثل فيما يلي:

- مراجعة الكشوف المالية قبل تقديمها إلى مجلس الإدارة؛
- التوصية بتعيين ومكافأة وإعفاء الخارجي؛
- مناقشة نطاق وطبيعة الأولويات في المراجعة والاتفاق عليها؛
- المناقشة مع المراجعين الخارجيين والداخليين لتقويم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وإدارة المخاطر فيها؛
- الإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية ومراجعة التقارير التي قدمتها والنتائج التي تتوصل إليها وتقديم التوصيات للإدارة لاتخاذ الإجراءات اللازمة.

4. الإطار التطبيقي للدراسة:

1.4 . مجتمع وعينة الدراسة:

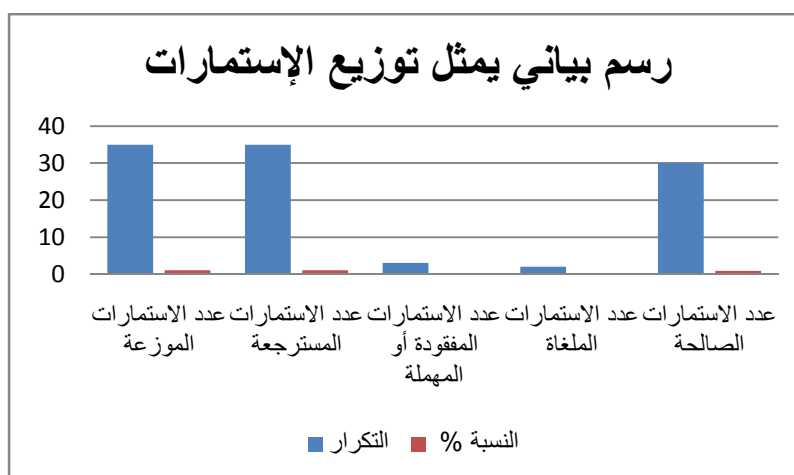
قصد معرفة دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات تم اختيار الموظفين (كروساء المصالح وحاملي الشهادات)الذين لهم اطلاع على مفهوم المراجعة الداخلية و الحوكمة في وحدة بناء الهياكل المعدنية المصنعة " BATICIM بأم البواقي، كما تم اختيار عينة مستهدفة مكونة من 30 موظف بالمؤسسة محل الدراسة . كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم1: إحصائيات متعلقة باستثمارات الاستبيان

البيان	التكرار	% النسبة
عدد الاستثمارات الموزعة	35	100%
عدد الاستثمارات المسترجعة	35	%100
عدد الاستثمارات المفقودة أو المهملة	3	% 8.57
عدد الاستثمارات الملغاة	2	% 5.71
عدد الاستثمارات الصالحة	30	% 85.71

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج Excel

الشكل رقم04: توزيع الإستثمارات



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الاستبيان وExcel

2.4. أداة الدراسة:

تم تطوير أداة الدراسة وهي إستبانة بعد مراجعة الأدبيات السابقة في مجال الدراسة حيث تم تقسيمه إلى جزئين على النحو التالي:

الجزء الأول: شمل هذا الجزء المعلومات الشخصية للعينة محل الدراسة (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية)

الجزء الثاني: تم تقسيمه إلى محورين وذلك مع طبيعة الموضوع، ضمت المحاور في مجملها 13 سؤالاً:

— المحور الأول: المراجعة الداخلية

— المحور الثاني: حوكمة الشركات

3.4. ثبات أداة الدراسة: فيقصد به خلو أداة القياس من الحصول على بيانات خاطئة إذا أعيدت الدراسة نفسها وباستخدام نفس أداة القياس، وفي نفس الظروف التي استخدمت للمرة الأولى.

وقد تم حساب الثبات لأداة الدراسة بأبعادها المختلفة بطريقة الاتساق الداخلي، بحساب معادلة الثبات (Cronbach Alpha) ألفا كرونباخ والجدول التالي يوضح ذلك

الجدول رقم 02: معامل Alpha de Cronbach

معامل الصدق	معامل الثبات	عدد الفقرات
0.790	0.650	13

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج SPSS

من خلال الجدول نلاحظ أن معامل الثبات (0.650) وهذا ما يدل على وجود ارتباط مقبول بين إجابات وآراء أفراد عينة الدراسة

5. الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة:

• توزيع مجتمع الدراسة حسب الجنس:

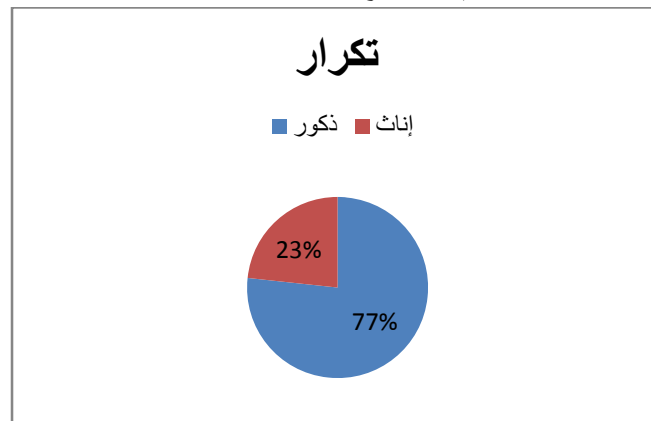
و الممثلة في الجدول التالي:

جدول رقم 03: التوزيع النسبي لأفراد عينة الدراسة حسب الجنس

الذكور		الإناث	
التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
23	76.66 %	7	23.33 %

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات Spss.

الشكل رقم 05: توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات Spss.

من خلال الجدول والشكل السابقين نلاحظ أن نسبة الذكور بلغت 76.66 % أكثر منها على الإناث ب 23.33% بتكرارات توزعت على الترتيب 23 و 7، في إشارة لاهتمام فئة الذكور بالمهنة مقارنة مع الإناث.

• توزيع عينة الدراسة حسب العمر:

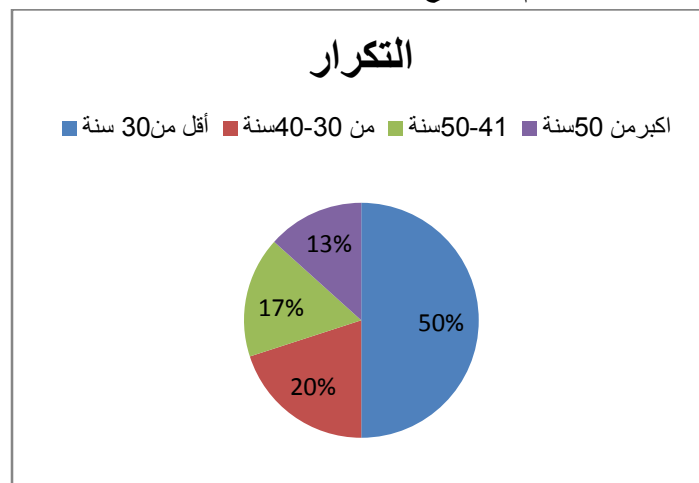
و الممثلة في الجدول التالي:

جدول رقم 04: توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية

أكبر من 50 سنة		من 50-41 سنة		من 40-30 سنة		أقل من 30 سنة	
النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار
13.33%	4	16.66%	5	20%	6	50%	15

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات Spss.

الشكل رقم 06: توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات Spss.

يبين الجدول السابق توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر، حيث يتبين أن 50% من عينة الدراسة بلغت أعمارهم أقل من 30 سنة وهي تمثل أعلى نسبة، و 20% بلغت أعمارهم من 40-30 سنة، تليها أكبر من 50-41 سنة بلغت نسبتها من عينة الدراسة 16.66 %، وفي الأخير أكبر من 50 سنة بنسبة تقدر ب 13.33 %، أي أن فئة أقل من 30 سنة هي أكثر نسبة في العينة، وتدل النتيجة السابقة على التنوع في مستوى أعمار أفراد مجتمع الدراسة، مما يعكس وجود خبرات متنوعة وهذا ما يخدم أهداف الدراسة.

• توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:

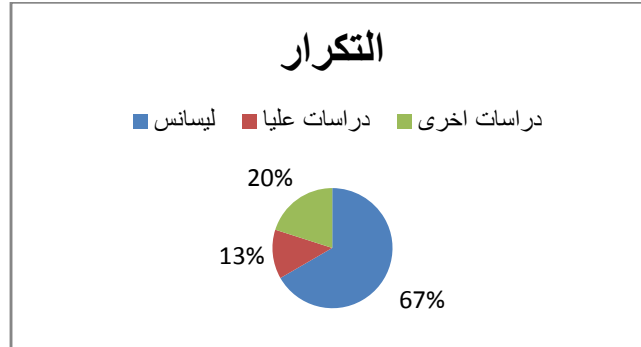
والممثلة في الجدول التالي:

جدول رقم 05: توضح لتوزيع الأفراد العينة حسب المؤهل العلمي

دراسات أخرى		دراسات عليا		ليسانس	
النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار
%20	6	%13.33	4	%66.66	20

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات Spss.

الشكل رقم 07: توزيع الأفراد حسب المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات Spss

من خلال الجدول والشكل السابقين يتضح لنا توزيع النسب حسب المؤهل العلمي لأفراد العينة، حيث كانت النسبة الكبيرة لحاملي شهادة ليسانس بنسبة 66.66% أي 15 فرداً، أما المتحصلين على دراسات عليا كانت النسبة ب 13.33% أي 4 أفراد، أما المتحصلين دراسات أخرى فنسبتهم تقدر ب 20% أي 6 أفراد لكل منهما، أي أن فئة ليسانس هم أكثر نسبة في العينة المستهدفة، وهذا ما يفسر أن أغلب إجابات أفراد العينة تتسم بالموضوعية.

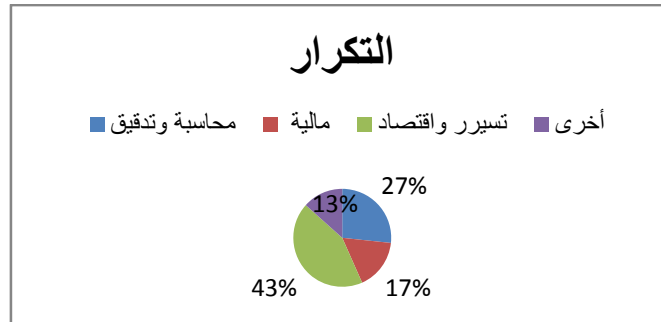
• توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي:

جدول رقم 06: يوضح توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

محاسبة وتدقيق		مالية		تسيير واقتصاد		أخرى	
النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار
%26.66	8	%16.66	5	%43.33	13	%13.33	4

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات Spss

الشكل رقم 08: توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات Spss.

من خلال الجدول والتمثيل البياني السابقين يتضح لنا نسبة محاسبة وتدقيق قدرت ب 26.66% لأفراد عينة الدراسة، تليها نسبة تخصص مالية قدرت ب 16.66، ثم تليها تسيير واقتصاد ب 43.33 و هي الأعلى من بين التخصصات، وفي الأخير تخصص آخر ب 13.33، أي أن فئة تسيير واقتصاد هي أكبر نسبة في العينة المستهدفة.

• توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية:

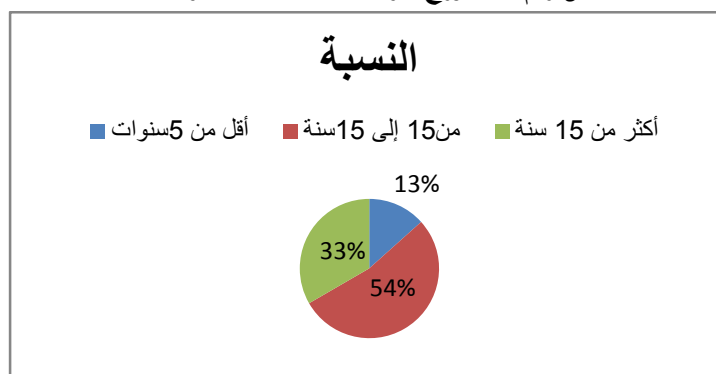
و الممثلة في الجدول التالي

جدول رقم 07: يوضح توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

أقل من 5 سنوات		من 5 إلى 15 سنة		أكثر من 15 سنة	
النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار
13.33%	04	53.33%	16	30%	10

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات Spss

الشكل رقم 09: توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات Spss

وفقا للجدول ل السابقين، نلاحظ أن الفئة الغالبة هي فئة أمن 5 إلى 15 سنة بنسبة 53.33 % أي 16 فرد، لتأتي بعد ذلك فئة أكثر من 15 سنة بنسبة 30% أي 10 فرد، في النهاية فئة أقل من 5 سنوات تمثل في 4 أفراد بنسبة 13.33% وتدل هذه النتائج على توفر عامل الخبرة لدى أفراد مجتمع الدراسة، مما يجعلهم قادرين على تكوين آراء إيجابية أو سلبية أكثر دقة اتجاه الموضوع.

5. مقياس الاستبيان

لقد أعدنا أسئلة الجزء الثاني من الاستبيان وفق مقياس ليكرت الخماسي بغية معرفة الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول كل محور من محاور الجزء الثاني من الاستبيان.

وبما أن المتغير الذي يعبر عن الخيارات: (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة) مقياس ترتيبي، والأرقام التي تدخل في البرنامج تعبر عن الأوزان وهي: غير موافق بشدة=2، محايد=3، موافق=4، موافق بشدة=5، تم حساب بعد ذلك المتوسط الحسابي (المتوسط المرجح)، ويتم ذلك بحساب طول الفترة أولا وهي حساب الاستبيان محل الدراسة عبارة عن حاصل القسمة 4 على 5، حيث 4 تمثل عدد المسافات، و 5 تمثل عدد الاختيارات، وعليه عند قسمة عدد المسافات على عدد الاختيارات (5/4) ينتج طول الفترة ويتساوي 0.8 ويصبح التوزيع حسب الجدول التالي:

الجدول رقم 08: مقياس ليكرت الخماسي

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

المتوسط المرجح	(1.8-1)	(2.6-1.8)	(3.4-2.6)	(4.2-3.4)	(5-4.2)
-------------------	---------	-----------	-----------	-----------	---------

المصدر: من إعداد الطالبة على ضوء نتائج الاستبيان

بعد عرض أداة الدراسة على الأستاذ المؤطر لغرض تقييمها وإجراء التصحيحات المطلوبة تم القيام بقياس وصدق وثبات أداة الدراسة من خلال معامل ألفا كرونباخ، وأيضاً قوة الارتباط بين درجات كل فقرة من فقرة الاستبيان، وتعد نسبة معامل ألفا كرونباخ مقبولة إحصائياً.

6. تحليل ومناقشة النتائج:

● مناقشة نتائج المتغير المستقل (المراجعة الداخلية):

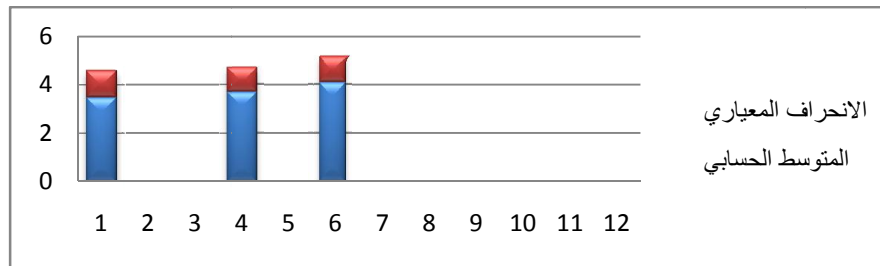
الجدول رقم 09: تحليل عبارات المتغير المستقل (المراجعة الداخلية)

الرقم	العبارات	العدد والنسبة	غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
01	يسعى المراجع الداخلي بتقديم تقرير محايد ومستقل للإدارة يتضمن أي تجاوزات أحداث مشبوهة.	العدد	2	3	5	15	5	3.5	1.09	موافق
		النسبة	6.6	10	15.1	50	15.1			
02	توفر المراجعة الداخلية للجهات المسؤولة الاستقلالية والنزاهة في التطبيق.	العدد	0	5	7	12	6	3.7	1.01	موافق
		النسبة	0	16.66	23.33	40	20			
03	تساهم المراجعة الداخلية في الحد من المخاطر في المؤسسة.	العدد	1	0	9	5	15	4.1	1.06	موافق تماماً
		النسبة	3.33	0	30	15.16	50			
04	المراجعة الداخلية تهتم بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلي.	العدد	3	1	5	17	4	3.6	1.10	موافق
		النسبة	10	3.33	15.16	56.66	13.33			
05	يتلقى المراجع الداخلي التدريب والتكوين المستمر من أجل تنمية قدراته ومعارفه	العدد	0	4	3	15	8	3.9	0.959	موافق
		النسبة	0	13.33	10	50	26.66			
06	تهدف المراجعة الداخلية مع مجلس الإدارة إلى حماية مصالح المؤسسة والمساهمة.	العدد	1	0	6	14	9	4	0.909	موافق
		النسبة	3.33	0	20	46.66	30			

المراجعة الداخلية	3.8%	7.2%	19%	43.0%	25.8%
-------------------	------	------	-----	-------	-------

المصدر: من إعداد الطالبة على مخرجات SPSS.

الشكل رقم 10: عبارات المتغير المستقل



المصدر: تم الإعداد اعتمادا على الجدول السابق

من خلال نتائج الجدول، والتي تتضمن ترتيب عبارات المتغير الأول (المراجعة الداخلية) ترتيبا تنازليا حسب أهميتها النسبية لمتوسطاتها الحسابية، يتبين لنا أن العبارة الأولى "تساهم المراجعة الداخلية في الحد من المخاطر في المؤسسة." أكثر أهمية نسبية بمتوسط حسابي قدره 4.1 وانحراف معياري 1.06، ثم تليها في المرتبة الثانية العبارة تهدف المراجعة الداخلية مع مجلس الإدارة إلى حماية مصالح المؤسسة والمساهمين بمتوسط حسابي قدره 4 وانحراف معياري 0.90، ثم تليها في المرتبة الثالثة العبارة يتلقى المراجع الداخلي التدريب والتكوين المستمر من أجل تنمية قدراته ومعارفه بمتوسط حسابي قدره 3.9 وانحراف معياري 0.95، ثم تليها في المرتبة الرابعة العبارة "يوفر المراجعة الداخلية للجهات المسؤولة الاستقلالية والنزاهة في التطبيق" بمتوسط حسابي قدره 3.07 وانحراف معياري 1.01 ثم تليها في المرتبة الخامسة "المراجعة الداخلية تهتم بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلي." بمتوسط حسابي قدره 3.6 وانحراف معياري 1.10، ثم تليها في المرتبة السادسة والأخيرة عبارة "يسعى المراجع الداخلي بتقديم تقرير محايد ومستقل للإدارة يتضمن أي تجاوزات أحداث مشبوهة." بمتوسط حسابي 3.5 وانحراف معياري 1.09.

إن الأهمية النسبية لجميع العبارات كانت بين موافق وموافق جدا نتج عنه أهمية نسبية إجمالية "موافق" بمتوسط حسابي قدره 3.8 مما يدل على أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة.

● مناقشة نتائج المتغير التابع (حوكمة الشركات)

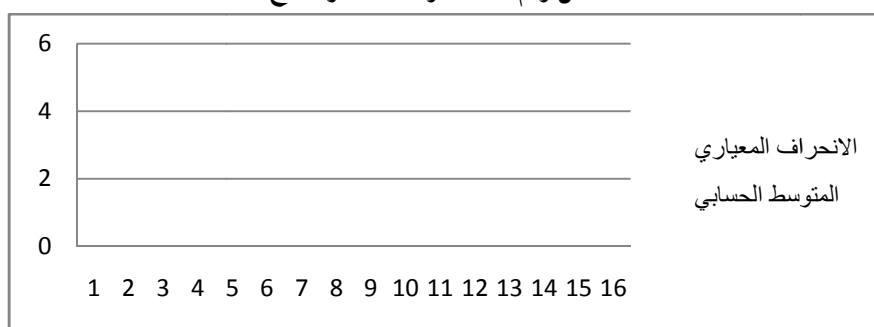
الجدول رقم 11: تحليل عبارات المتغير التابع (حوكمة الشركات)

الرقم	العبارات	العدد والنسبة	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
01	وجود عدالة ومساواة بين جميع المساهمين في المؤسسة.	العدد	2	3	3	14	8	3.76	1.187	موافق
		النسبة	6.66	15	15	46.66	26.66			
02	يقوم المجلس بتشكيل اللجان التي تضمن تسيير أعمال الشركة بشكل فعال وتحديد مهامها ومراجعتها	العدد	0	1	6	10	13	4.16	0.906	موافق تماما
		النسبة	0	3.33	20	33.33	43.33			
03	يتم احترام حقوق	العدد	0	4	6	6	14	4	1.114	موافق

أصحاب المصالح التي يحميها القانون	النسبة	0	13.3 3	20	20	46.66	تماما
04	توجد لجنة مشكلة من أعضاء مجلس الإدارة لدراسة وتقييم نظام المكفآت والحوافز في الشركة	العدد	3	0	3	14	1.183
		النسبة	15	0	15	46.66	3.93
05	يعمل أعضاء مجلس الإدارة على تحقيق مصالح المؤسسة والمعاملة المتكافئة لجميع المساهمين	العدد	3	3	4	11	1.314
		النسبة	15	15	13.33	36.66	3.66
06	مسؤولية الافصاح تقع على عاتق مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية	العدد	0	2	5	16	0.843
		النسبة	0	6.66	16.66	53.33	3.93
07	وجود مستوى عالي من الشفافية و الإفصاح في الوقت المناسب	العدد	1	2	6	9	1.122
		النسبة	3.33%	6.66%	20%	30%	3.96
مسؤولية المراجع الخارجي		5.7%	8.5%	17.1%	36%	34.7%	

المصدر: من إعداد الطالبة على مخرجات SPSS.

الشكل رقم 11: عبارات المتغير التابع



المصدر: تم الإعداد اعتمادا على الجدول السابق

من خلال نتائج الجدول، والتي تتضمن ترتيب عبارات المتغير الثاني (حوكمة الشركات) ترتيبا تنازليا حسب أهميتها النسبية لمتوسطاتها الحسابية، يتبين لنا أن العبارة الأولى " يقوم المجلس بتشكيل اللجان التي تضمن تسيير أعمال الشركة بشكل فعال وتحديد مهامها ومراجعتها" أكثر أهمية نسبية بمتوسط حسابي قدره 4.16 وانحراف معياري 0.90، ثم تليها في المرتبة الثانية العبارة "يتم احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون" بمتوسط حسابي قدره 4 وانحراف معياري ب1.11، ثم تليها في المرتبة الثالثة العبارة "يتلقى المدقق الداخلي التدريب والتكوين المستمر من أجل تنمية قدراته ومعارفه" بمتوسط حسابي قدره 3.9 وانحراف معياري قدره 0.95، ثم تليها في

المرتبة الرابعة العبارتين الأولى "مسؤولية الإفصاح تقع على عاتق مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية بمتوسط حسابي قدره 3.93 وانحراف معياري 0.84 والثانية العبارة" توجد لجنة مشكلة من أعضاء مجلس الإدارة لدراسة وتقييم نظام المكفآت والحوافز في الشركة " بمتوسط حسابي قدرة 3.93 وانحراف معياري 1.18 و تم تليها في المرتبة الخامسة "التدقيق الداخلي يهتم بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلي" بمتوسط حسابي قدره 3.6 وانحراف معياري قدره 1.18 ثم تليها المرتبة السادسة و الأخيرة عبارة "يعمل أعضاء مجلس الإدارة على تحقيق مصالح المؤسسة والمعاملة المتكافئة لجميع المساهمين" بمتوسط حسابي 3.66 وانحراف معياري قدره 1.31.

إن الأهمية النسبية لجميع العبارات كانت بين موافق وموافق جدا نتج عنه أهمية نسبية إجمالية "موافق" بمتوسط حسابي قدره 3.91 مما يدل على أهمية حوكمة الشركات في المؤسسة محل الدراسة.

7. تحليل واختبار فرضية الدراسة: يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 لدور المراجعة الداخلية في دعم حوكمة الشركات.

جدول رقم 12: نتائج تحليل الانحدار لاختبار دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات

مستوى sig	A	B	درجة الحرية	الجدولية F	المحسوبة F	R	R ²
0.000	2.073	0.390	1	4.02	7.312	0.39	0.15
			41				
			42				

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات spss

تشير النتائج الإحصائية المبينة في الجدول (12) إلى وجود أثر ذو دلالة للمراجعة الداخلية في تطبيق نظام حوكمة الشركات لأن مستوى الدلالة (α) يقدر ب 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة (F المحسوبة = 7.312) أكبر من قيمة (F الجدولية = 4.02)، ومعامل التحديد ($R^2 = 0.39$) الذي يفسر أن ماقيمته 39% من التغيرات التي تطرأ على حوكمة الشركات ناتج عن المراجعة الداخلية، أما الباقي والذي يقدر ب 61% يعود لمتغيرات أخرى لم يتم إدراجها في نموذج دراستنا، وعليه من خلال هذه النتائج المحصل عليها نقبل الفرضية والتي تنص على "وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لدور المراجعة الداخلية في دعم نظام الحوكمة في الحوكمة في وحدة بناء الهياكل المعدنية المصنعة" BATICIM بأم البواقي.

مما سبق نستنتج معادلة خط الانحدار كالتالي: ($Y = 2.073X + 0.390$) والتي تعبر عن العلاقة بين المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات حيث (Y) تمثل المتغير التابع حوكمة المؤسسات و (X) تمثل المتغير المستقل المراجعة الداخلية.

5. الخاتمة:

عموما ومن خلال دراستنا تم الخروج بمجموعة من النتائج وبعض التوصيات التي تثبت أن للمراجعة الداخلية مكانة هامة في

التطبيق السليم لحوكمة الشركات كالتالي:

- تم قبول الفرضية الرئيسية والتي تنص على وجود أثر ذو دلالة للمراجعة الداخلية في تفعيل نظام حوكمة الشركات لأن مستوى الدلالة (α) يقدر ب 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة (F المحسوبة = 7.312) أكبر من قيمة (F الجدولية = 4.02)، تعتبر المراجعة الداخلية من الآليات الداخلية لحوكمة الشركات، وعليه من خلال هذه النتائج المحصل عليها نقبل الفرضية والتي تنص على "وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لدور المراجعة الداخلية في دعم نظام الحوكمة في وحدة بناء الهياكل المعدنية المصنعة" BATICIM بأم البواقي.

- تطور نطاق عمل المراجع الداخلي انطلاقا من تطور مفهوم المراجعة الداخلية، فبينما كان المراجع الداخلي في السابق يقدم خدمات الفحص والتقييم تجاوز دوره لتقديم خدمات تأكيدية واستشارية، وصاحب هذا التغير تطورات في المعايير الدولية لممارسة مهنة المراجعة الداخلية لتشير بضرورة قيام المراجع الداخلي في تقييم مسار الحوكمة في المؤسسة وتقديم التوصيات المناسبة لتحسين أساليب الحوكمة في المنشأة؛
- للمراجعة الداخلية دور هام في تفعيل حوكمة الشركات وذلك من خلال دورها الهام في تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر؛
- يستند دور المراجعة الداخلية في التطبيق السليم للحوكمة في الشركات على التكامل بين الأطراف المساهمة فيها.

6. التوصيات:

- إلزام الشركات على تبني الآليات الأساسية للحوكمة بطريقة تكاملية فيما بينها؛
- تطوير وتحديث المعرفة باستمرار لدى المراجعين الداخليين ومواكبتهم للبيئة الداخلية لكل دولة تعزيزا لمساهمتهم في تفعيل حوكمة الشركات؛
- ضرورة تشكيل لجان مراجعة وذلك للعديد من المنافع التي تقدمها لقسم المراجعة الداخلية داخل الشركة.

7. قائمة المراجع:

- خضر أحمد علي. (2012). الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في الشركات (الإصدار الطبعة 01). الإسكندرية: دار الفكر الجامعي .
- فتحي رزق السوافيري، و محمدسمير كامل. (2002). الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية. الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر.
- زاهرة توفيق عواد. (2009). مراجعة الحسابات والتدقيق (الإصدار الطبعة 01). عمان: دار الراية للنشر والتوزيع.
- ميرفت محمد أمين الإدريسي. (2010). الرقابة الداخلية على أعمال البنوك (الإصدار الطبعة 01). القاهرة: دار النهضة العربية.
- عبد الرزاق بن الزاوي، و جميلة مسعودي. (2017). دور تطبيق مبادئ الحوكمة في تفعيل أبعاد المسؤولية الاجتماعية. مجلة الإقتصاد السياسي ، 1 (12)، الصفحات 163-183.
- مسعود صديقي، و لخير لوصيف. (2011). المراجعة الداخلية كآلية لتطبيق الحوكمة في شركات المساهمة الجزائرية دراسة حالة مجمع صيدال. مجلة العلوم الاقتصادية (العدد 06).
- وليد عزوز. (2017). دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات. مجلة العلوم الانسانية-جامعة محمد خيضر بسكرة (العدد 49)، الصفحات 271-284.
- يحي سعيدي، و لخضر أوصيف. (2012). دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات. مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية (05)، صفحة 181208.
- Marois Bernard ،bompoint Patrick .(2004) .GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE ET COMMUNICATION FINANCIER .PARIS: ECONOMICA.
- Renard, j. (2000). Théorie et pratique l'audit interne organisation (édition03 ed.). paris.