

دور التدقيق الداخلي في عملية تطبيق مبادئ حوكمة الشركات من وجهة
نظر طلبة وخريجي التخصصات المحاسبية في الجامعة الجزائرية
**Role of internal scrutiny in the application of corporate
governance principles from the perspective of students and
graduates of accounting disciplines at the Algerian
University**

غنية بن حركو^{1*}، سميحة بوحفص²

¹ جامعة عباس لغرور خنشلة (الجزائر)، [benharkou.ghania@univ-](mailto:benharkou.ghania@univ-khenchela.dz)

khenchela.dz

² جامعة عباس لغرور خنشلة (الجزائر)، bouhaf.samiha@univ-khenchela.dz

تاريخ التسليم: 2022-03-14 تاريخ المراجعة: 2022-05-02 تاريخ القبول: 2022-06-05

Abstract

The purpose of this study is to clarify the role of internal scrutiny in the process of applying the principles of corporate governance. In order to obtain the necessary and more relevant data, a questionnaire was used for a sample of students and graduates of accounting disciplines at the Algerian University. The study concluded: There is a statistically significant relationship to the importance of internal scrutiny of economic institutions and its role in promoting and operationalizing the application of governance principles of regulation and laws, as well as of stakeholders.

Keywords : Internal audit, Governance Principles, stakeholders, Organization

الملخص

تهدف هذا الدراسة إلى توضيح دور التدقيق الداخلي في عملية تطبيق مبادئ حوكمة الشركات ، وبغية الحصول على البيانات اللازمة والأكثر ارتباطا بالواقع تم الاستعانة باستبيان موجه إلى عينة من طلبة وخريجي التخصصات المحاسبية في الجامعة الجزائرية ، وقد خلصت الدراسة إلى: أنه هناك علاقة دالة إحصائية لمدى أهمية القيام بالتدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية و دوره في تعزيز وتفعيل تطبيق مبادئ الحوكمة الخاصة بالتنظيم والقوانين، وكذا بالأطراف ذات المصلحة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، مبادئ الحوكمة، أطراف ذات المصلحة. التنظيم

*المؤلف المراسل

1- مقدمة:

شهدت العقود الأخيرة انهيارات مالية كثيرة لكبرى الشركات العالمية وهو ما ولد أزمة ثقة بين الإدارات العليا للشركات وملاكها، ما دفع الباحثين لدراسة أسبابها وإيجاد حلول لها. فقد زادت الحاجة لإيجاد معايير مثلى لأفضل الممارسات والإجراءات في إدارة، تنظيم، ومراقبة الشركات والإشراف عليها. ويعد التدقيق الداخلي جزءاً لا يتجزأ من الهيكل التنظيمي لأغلبية المؤسسات الاقتصادية، فهو الأداة الرقابية الفعالة لاكتشاف الأخطاء وتحسين جودة تقارير المالية، والحد من كافة أساليب الغش والاحتيال لحماية حقوق أصحاب المصالح خاصة مع انفصال الملكية عن الإدارة والسعي الدائم من قبل هذه الأخيرة لتحقيق مصالحها الشخصية من خلال دورها الرئيسي في رسم وتوجيه إستراتيجية الشركة، وكذلك اللجوء إلى استعمال طرق محاسبية مبتكرة ومعقدة، والإستفادة من المرونة في تطبيقها أدى إلى ظهور ما يعرف بالإدارة الرشيدة أو حوكمة الشركات، وقد أسفر ذلك عن الإهتمام بالدور الذي يلعبه مفهوم الحوكمة في التأكيد على الالتزام بالإجراءات والسياسات الرقابية، وذلك لفشل عدة مؤسسات كبرى وإفلاسها المالي وكذا أنهيار الأسواق المالية، فهذه الأحداث جعلت الخبراء والباحثين يوجهون جهودهم نحو دراسة مختلف جوانب حوكمة الشركات مما يضمن تحقيق المصلحة العامة للإفراد والمؤسسات واقتصاديات الدول ككل.

1-1- مشكلة الدراسة

تتمثل مشكلة البحث بهذه الدراسة من خلال شقيها النظري والعملية إلى توضيح دور التدقيق الداخلي في ضمان تفعيل مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، من خلال الدراسة النظرية التي تستعرض مجموعه من الدراسات السابقة في ذلك الصدد، والدراسة الميدانية التي تهدف إلي اختبار دور التدقيق الداخلي في ضمان تفعيل مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية

فيما يتمثل الدور الذي يركز عليه التدقيق الداخلي في عملية تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات الاقتصادية من وجهة نظري خريجي وطلبة التخصصات المحاسبية في الجامعة الجزائرية؟

1-2- أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى:

- 1- توضيح مختلف المفاهيم النظرية المرتبطة بالتدقيق الداخلي ومبادئ الحوكمة؛
- 2- اختبار وتحديد نوع العلاقة بين التدقيق الداخلي ومبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية؛
- 3- استقراء الآراء المختلفة للأكاديميين والمهنيين بخصوص تلك العلاقة.

1-3- أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهميتها من الناحيتين العلمية والعملية، فمن الناحية العلمية يعد امتداداً للدراسات السابقة التي تناولت موضوع التدقيق الداخلي بمبادئ الحوكمة من خلال تحديد نوع العلاقة بينها، أما من الناحية العملية تتمثل في أهمية الدائمة موضوع التدقيق الداخلي والموضوع بمبادئ الحوكمة المتجددة والمتغيرة التي تتكيف مع محيطها بتغير الزمان والمكان في مقابل أن البحوث والدراسات الأكاديمية التي تهتم بالتدقيق الداخلي وعلاقته بمبادئ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية باعتبارها من أهم القضايا على الصعيد الأكاديمي والتطبيقي جداً.

1-4- حدود الدراسة

تمثلت في: اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع والمحاور المرتبطة بالتدقيق الداخلي ودراسة علاقتها مع مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. وذلك من خلال إرسال استبيان إلى مفردات عينة الدراسة خلال الفترة من نوفمبر 2021 إلى غاية جانفي 2022.

1-5- فرضيات الدراسة

للإجابة على إشكالية الدراسة تم وضع الفرضيات التالية:

- الفرضية الرئيسية الأولى: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة حول محاور الدراسة تعزى إلى المتغيرات النوعية. تم تقسيم هذه الفرضية إلى الفرضيات التالية:

- الفرضية الفرعية الأولى: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة حول عمل التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية تعزى إلى المتغيرات النوعية.
- الفرضية الفرعية الثانية: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة حول مبادئ الحوكمة الخاصة بالتنظيم والقوانين في المؤسسات الاقتصادية تعزى إلى المتغيرات النوعية.
- الفرضية الفرعية الثالثة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة حول مبادئ الحوكمة الخاصة بالأطراف ذات المصلحة في المؤسسات الاقتصادية تعزى إلى المتغيرات النوعية.

- الفرضية الرئيسية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين عمل التدقيق الداخلي ومبادئ الحوكمة الخاصة بالتنظيم والقوانين في المؤسسات الاقتصادية عند مستوى دلالة $\alpha = 0,05$:

- الفرضية الرئيسية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين عمل التدقيق الداخلي ومبادئ الحوكمة الخاصة بالأطراف ذات المصلحة في المؤسسات الاقتصادية عند مستوى دلالة $\alpha = 0,05$.

1-6- الدراسات السابقة

- دراسة (لوجاني، 2020) تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات عن طريق تفعيل هذه الأخيرة، في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وقد خلصت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي يسمح بإنتاج معلومات محاسبية ومالية ذات جودة مما يسمح بأن تكون بمثابة قاعدة بيانات لمتخذي القرار، كما يهدف التدقيق الداخلي إلى تفعيل حوكمة الشركات من خلال إرساء لمبادئ وقواعد حوكمة الشركات بفضل نظام الرقابة الداخلية ولجان التدقيق الداخلي وكذلك الإفصاح والشفافية، ومنه يعمل التدقيق الداخلي على حماية الشركة من كل الهزات والمخاطر المالية التي تؤثر بصفة سلبية على واقع المركز المالي لها، بالإضافة إلى أهمية الاستعانة بدور التدقيق الداخلي من خلال تحسين سمعة المؤسسة ومنه زيادة القدرة التنافسية والعمل على جذب العديد من المساهمين واكتساب حصص جديدة في السوق، وعليه يعد التدقيق داخلي بمثابة المحرك الأساسي وصمام الأمان للحوكمة الرشيدة.
- دراسة (صالح و مايو، 2016) هدفت الدراسة إلى التعرف على دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ الحوكمة خلال دراسة ميدانية. ومن بين النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة: أن الدائم الأساسية لحوكمة الشركات ضرورة وجود وظيفة تدقيق داخلي فعالة تعمل بالتعاون والتنسيق مع لجنة التدقيق والمدقق الخارجي، للمساهمة في حماية حقوق الأطراف ذات المصالح في المنشأة والحفاظ على أصولها وتوفير، المعلومات الموثقة لهيئات الحوكمة (مجلس الإدارة، و الإدارة العليا).
- دراسة (براهيمية، 2014) هدفت الدراسة توضيح وظيفة التدقيق الداخلي كآلية من بين الآلية التي تدعم التطبيق السليم لحوكمة الشركات، وذلك من خلال مساهمته في تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر وتكامله مع التدقيق الخارجي من أجل حماية حقوق أصحاب المصالح، دعم الدراسة بحلة تطبيق بمؤسسة اقتصادية عمومية جزائرية (مؤسسة محركات EMO) وخلصت الدراسة إلى: أن ضعف وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة في بعض المجالات من بينها إدارة المخاطر واستخدام المعايير المهنية الدولية لممارسة مهنة التدقيق

الداخلي، إضافة إلى غياب لجنة التدقيق يعتبر من بين المعوقات أمام نجاحها في دعم حوكمة الشركات بالمؤسسة.

2- الإطار النظري للدراسة

1-2 الأدبيات النظرية لحوكمة الشركات

أولاً : مفهوم حوكمة الشركات

تعددت التعاريف المقدمة لمفهوم حوكمة الشركات نتيجة تعدد اهتمامات وتخصصات الباحثين والكتاب، وفيما يلي البعض منها : اورد البنك الدولي تعريف لحوكمة الشركات حيث عرفت الحوكمة على أنها "هي ممارسة للسلطة السياسية، ورقابة إدارة الموارد المؤسسية من أجل تنمية اقتصادية واجتماعية" (Santios, 2001, p. 5) وفي التقرير الصادر سنة 1992 من قبل لجنة Cadbury عرفت الحوكمة على أنها "نظام بمقتضاه تدار الشركات وتراقب" (Cadbury report, 1992, p. 14) "الوسيلة التي تضمن للمجتمع أن إدارة الشركة تعتنى بمصالح الأطراف التي يهتمهم أمرها". (هندي، 2001، صفحة 5)، كما عرفت أيضا على أنها: "ذلك الإطار التي تمارس فيه المؤسسات وجودها وتركز الحوكمة على العلاقات فيما بين الموظفين وأعضاء مجلس الإدارة، والمساهمين وأصحاب المصالح، وكيفية التفاعل بين كل هذه الأطراف في الإشراف على عمليات المؤسسة" (الدراسي و ضيف الله، 2012).

من خلال التعاريف يمكن تعريف لحوكمة الشركات على أنها مجموعة من القواعد والقوانين التنظيمية التي تضبط العلاقة بين أصحاب المصالح، الملاك وإدارة الشركة لتجنب الصراعات ومساعدة وتوجيه مجلس الإدارة في اتخاذ القرارات التي تساهم في تحقيق أهداف ومصالح الشركة.

ثانياً: أهمية حوكمة الشركات

مع الانهيارات والفضائح المالية التي شهدها العالم أصبح الالتزام بقواعد ومبادئ حوكمة الشركات أصبح من ضروريات العمل اليومي للشركات لتحسين صورتها أمام المساهمين خاصة ولتأكيد مدى الشفافية للتقارير المالية ودعم الالتزام للإدارة بمبدأ النزاهة والشفافية والمعاملة المنثلى. كل ذلك لأجل تحقيق أهداف ذات صيغة اقتصادية واجتماعية وقانونية (لوجاني، 2020، الصفحات 91-95)

- محاربه الفساد المالي والإداري في الشركات وعدم السماح بوجوده أو عودته مرة أخرى؛
- تحقيق الحياد والاستقلال لكافة العاملين في الشركات سواء على مستوى مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والعاملين بها؛

- تقليل الأخطاء الى ادني قدر ممكن، والاعتماد على الضوابط الوقائية التي تمنع حدوث الأخطاء ومن ثم تحاشي حدوثها؛
- ضمان الاستفادة القصوى من نظم الرقابة الداخلية، خاصة فيما يتعلق بالضبط الداخلي وخفض الإنفاق؛
- التأكد من مثالية مراجعي الحسابات الخارجيين خاصة وأنهم على درجة عالية من الحياد والاستقلال وضمان عدم تأثرهم بأي ضغوط من مجلس إدارة الشركة او من جانب المديرين التنفيذيين العاملين بها .
- يشجع إطار الحوكمة الشركات الاستخدام الكفاء للموارد وضمان حق المساءلة عن السيطرة عليها، وربط مصالح الأفراد والشركات والمجتمع ككل

ثالثا: مبادئ حوكمة الشركات

أصبحت المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الصادرة سنة 1999 بمثابة المعايير الدولية لحوكمة الشركات وفي كافة مبادرات الإصلاح للعديد من الحكومات في إطار ممارساتها الحوكمية، وهي دائما تلجأ الى تحديثها، وهذا حتى تجعلها مواكبة للتطورات التي تمس الاقتصاد العالمي، إن أبرز تلك التعديلات هي التي أحدثتها سنة 2004 وآخر تحديث طرأ عليها كان في شهر ماي 2011. (لوجاني، 2020، صفحة 109) ويمكن تلخيصها كالتالي: (بوب و بودبزة ، 2021، صفحة 14)

أ- المبادئ الخاصة بالتنظيم والقوانين

- **المبدأ الأول: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات:** وقد أضيف هذا المبدأ في الآونة الأخيرة إلى المبادئ الخمسة الأساسية ثم وضع في الأولوية ليكون المبدأ الأول، ويتضمن باختصار؛ أنه ذو تأثير فعال على الأداء الاقتصادي الشامل؛ المتطلبات القانونية والتنظيمية في نطاق اختصاص تشريعي؛ توزيع المسؤوليات في نطاق تشريعي؛ لدى الجهات السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها.
- **المبدأ الثاني: الإفصاح والشفافية:** ومضمونه باختصار: الإفصاح عن هياكل الحوكمة وسياساته؛ الإفصاح طبقا للمستويات النوعية للمحاسبة والإفصاح المالي وغير المالي: القيام بمراجعة خارجية سنوية مستقلة بواسطة مراجع خارجي مستقل كفؤ؛ قابلية المراجعة للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين؛ توفير فرصة متساوية وتوقيت مناسب لإيصال المعلومات لمستخدميها؛ استكمال إطار الحوكمة بمنهج فعال .

ب- المبادئ الخاصة بالأطراف ذات المصلحة

- المبدأ الأول: حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب الملكية: ويشمل باختصار: توافر الحقوق الأساسية للمساهمين: الحق في المعلومات عن القرارات؛ الحق في المشاركة بالتصويت شخصيا أو غيابيا؛ لإفصاح عن الهياكل والترتيبات؛ تسهيل الممارسة لحقوق الملكية.
- المبدأ الثاني: المعاملة المتساوية للمساهمين: ويتضمن: معاملة المساهمين معاملة متساوية؛ منع التداول بين الداخليين في المنشأة؛ الإفصاح عن العمليات.
- المبدأ الثالث: دور أصحاب المصالح: ويشتمل على: المصالح وفقاً للقانون أو نتيجة لاتفاقيات متبادلة؛ التعويض مقابل انتهاك الحقوق؛ تطوير آليات لتعزيز الأداء من أجل مشاركة العاملين؛ الحصول على المعلومات بالقدر المناسب وفي الوقت المناسب؛ استكمال إطار فعال للإعسار وآخر لتنفيذ حقوق الدائنين.
- المبدأ الرابع: مسؤوليات مجلس الإدارة: وتشمل باختصار ما يلي: العمل وفقاً للمعلومات الكاملة مع العناية الواجبة: ضرورة المعاملة العادلة للمساهمين: تطبيق معايير أخلاقية عالية مع أخذ مصالح؛ أصحاب المصالح الآخرين بعين الاعتبار؛ عرض استراتيجية المنشأة وسياساتها وخطط عملها السنوية؛ الحكم الموضوعي المستقل على شؤون المنشأة؛ إتاحة جميع المعلومات لأعضاء مجلس الإدارة وفي الوقت المناسب .

2-2- الإطار النظري للتدقيق الداخلي

نظراً للاحتياجات المتزايدة للجهة المسيرة للشركة من أجل فحص البيانات والسجلات المحاسبية، وتقييم نظام الرقابة الداخلية بغية الحصول على معلومات تعكس الوضعية الحقيقية ويتخذ على أساسها القرارات، ظهرت الحاجة إلى التدقيق الداخلية كآلية لتحقيق ذلك.

أولاً: مفهوم التدقيق الداخلي

هناك عدة تعريفات للتدقيق الداخلي منها: تعريف المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين IFACI : "التدقيق الداخلي هو عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف الإدارة العليا قصد مراقبة وتسيير الشركة، هذا النشاط يقوم به قسم تابع لإدارة الشركة ومستقل عن باقي الأقسام الأخرى. إن الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي تدقيق فيمل إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية أي أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة ومناسبة". (جمعة، 2011، صفحة 46)، كما عرفه معهد

المدققين الداخليين أن: " التدقيق الداخلي هو عبارة عن نشاط مستقل وموضوعي، الذي يعطي تأكيدات لإدارة الشركة على درجة سيطرتها على العمليات التي تقوم بها، وإعطاء النصيحة لتحسينها ويساعد على خلق قيمة مضافة. كما أنه يساعد على تنظيم وتحقيق أهدافها من خلال التقييم وذلك باتباع منهج منظم ومنهجي لعمليات إدارة المخاطر والرقابة وحوكمة الشركات، وتقديم مقترحات لتعزيز فعاليتها" (زغبة و شريط ، 2018، صفحة 197).

يمكن تعريف التدقيق الداخلي على أنه وظيفة أو نشاط تقييمي مستقل وموضوعي، تنشئه الإدارة للقيام بخدماتها في التحقق من العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية، والتأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات الشركة، وفحص إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية وأن العمليات شرعية وصادقة،

ثانياً: أهداف التدقيق الداخلي

لقد تغيرت النظرة العلمية للتدقيق اعتباراً من سنة 1897 عندما قرر القضاء الانجليزي أن عملية اكتشاف الأخطاء والغش ليس هو الهدف الوحيد للتدقيق حيث لا يعد المدقق بمثابة جاسوساً أو بوليسياً سوريا (لوجاني، 2020، صفحة 7)، وعليه تتمثل أهم أهداف التدقيق في ما يلي: (احمد قايد، 2015، الصفحات 11 - 12)

- التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المؤسسة والسجلات وتقرير مدى الاعتماد عليها؛
 - اكتشاف بقدر ما يوجد في الدفاتر من أخطاء محاسبية أو غش؛
 - التقليل من فرض الأخطاء والغش عن طريق زيادات المدقق المفاجئة للمؤسسة وتدعيم نظام الرقابة الداخلية.
- أما الأهداف الحديثة أو المتطورة التي أصبح التدقيق يقوم بتحقيقها فهي: (لوجاني، 2020، صفحة 7)
- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها والتأكد من مدى تحقيق الأهداف وتحديد كافة الانحرافات وأسبابها وطرق المعالجة لها؛
 - تقييم نتائج الدورة وفقاً للأهداف المرسومة؛
 - تحقيق أقصى كفاية إنتاجية وذلك بالإقتصاد في المصاريف في كافة النواحي؛
 - تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع.
- 3-2- دور التدقيق الداخلي في دعم حوكمة الشركات

ما يؤكد مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات هي المعايير المهنية لمعهد المدققين الداخليين، وذلك في المعيار 2130 الخاص بحوكمة الشركات والذي ينص على أنه ينبغي أن يساهم المدقق الداخلي في تقييم عملية حوكمة الشركة، وأن يضع توصيات واقتراحات من أجل تحسين عمليات الحوكمة باستمرار، وذلك من خلال ضمان وتحسين أخلاقيات العمل في الشركة، ضمان تسيير كفاء لأداء الشركة، وضمان التنسيق الفعال بين الوظائف، وتوصيل المعلومات عن المخاطر والرقابة الداخلية إلى المستويات المناسبة داخل الشركة. (براهيمية ، 2014، صفحة 114)

وتعتبر بيئة النشاط الحالية وظيفة التدقيق الداخلي وظيفية مساعدة للإدارة التنفيذية ولجنة التدقيق ومجلس الإدارة والمدقق الخارجي وأصحاب المصالح الآخرين إذا تم تجهيزها (بالموارد والأفراد) فأنها ستقوم بدور هام ورئيسي في تعزيز وتفعيل الحوكمة، ومن ثم تعتبر التدقيق الداخلي أحد الأطراف التي تساعد في عملية الحوكمة فهي مصدر هام للأطراف الأخرى المشتركة في عملية الحوكمة (وهي لجنة التدقيق - مجلس الإدارة - المدقق الخارجي - نظام الرقابة الداخلية) في متابعة وتعزيز عملية الحوكمة بالشركة. (كبيرزان، 2013، صفحة 97)

3- الجانب التطبيقي للدراسة

3-1- الطريقة والأداة المستخدمة

سيتم التطرق في هذه النقطة إلى تحديد أهم النقاط الخاصة بالطريقة التي ستم من خلالها إجراء الدراسة الميدانية وتحديد الأداة الإحصائية المستخدمة وفق التالي:

أولاً: منهج الدراسة:

للوصول إلى تحليل علمي ومنطقي لمتغيرات الدراسة بغرض إختبار الفرضيات التي تم صياغتها في هذه الدراسة بغرض الإجابة على الإشكالية الرئيسية تم تبني المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، من خلال المسح المكتبي للمراجع المتوفرة حول المتغيرات الرئيسية للدراسة، أما فيما يتعلق بالجانب التطبيقي ولتقديم نتائج إحصائية لإثبات أو نفي فرضيات الدراسة تم القيام بدراسة ميدانية من خلال اعداد استبانة تخدم أغراض الدراسة وتحليل نتائجها باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية SPSS .V26

ثانياً: أداة الدراسة:

تمثلت أداة الدراسة في استبانة مقسمة وفق الحاجات الأساسية لإختبار فرضيات الدراسة، من خلال

صياغة عباراتها بطريقة جد مبسطة وفق أسس علمية بحثية، وبعد تحكيمها من قبل أساتذة في الاختصاص، وإتباع الملاحظات والقيام بالتعديلات المقدمة من قبلهم تم صياغة الاستبيان في شكله النهائي، حيث قسم إلى قسمين رئيسيين كما يلي:

- القسم الأول خاص بالمتغيرات النوعية متمثلة في كل من: المؤهل العلمي (ليسانس وماستر، دراسات عليا)، الوضعية المهنية (موظف ، غير موظف)

- القسم الثاني خاص بمحاور الدراسة المقسمة بدورها إلى محورين هما:

- المحور الأول: التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية تضمن 8 عبارات.
- المحور الثاني: تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات الاقتصادية (قسم لبعدين) الذي تضمن 12 عبارة (6 عبارات لكل بعد).

تم الاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي لتقييم النتائج المحصل عليها من عينة الدراسة في القسم الثاني من الإستبانة

ثالثا: مجتمع وعينة الدراسة:

تمثل مجتمع الدراسة في طلبة تخصصات المحاسبة (الغير متخرجين والمتخرجين) باعتبارهم ذوي دراية كافية بمتغيرات الدراسة من الناحية النظرية وبهدف تقييم نظرتهم كونهم موجهين لممارسة مهنة المحاسبة بفروعها في المستقبل، حيث تم توزيع استبيان إلكتروني على مواقع إلكترونية لطلبة الجامعات الجزائرية بشكل عشوائي في الفترة الممتدة من بداية شهر نوفمبر 2021 إلى غاية نهاية شهر جاني 2022، حيث تم إسترداد 234 استبانة قابلة للتحليل.

رابعا: ثبات أداة الدراسة:

الغرض من قياس ثبات أداة الدراسة تحديد مدى الاستقرار في نتائج الدراسة وعدم تغييرها في حالة ما إذا تم إعادة توزيعها مرة أخرى في فترات زمنية مختلفة، ولتحقيق هذا الغرض تم حساب معدل الثبات ألفا كرونباخ **Alpha de Cronbach** لمحاور الاستبيان، كما هو موضح في الملحق رقم (01)، إذ قدرت معاملات الثبات المستخرجة بنسب تتراوح بين 80% و 86% وهي نسب مقبولة جدا للدلالة على ثبات أداة الدراسة.

3-2- دراسة وتحليل نتائج أداة الدراسة

سيتم التطرق في هذه النقطة إلى دراسة وتحليل البيانات التي تم إستردادها من عينة الدراسة، عن طريق التحليل الوصفي لأقسام الدراسة (قسم الخصائص النوعية وقسم محاور الدراسة) وفق التالي:

أولاً: التحليل الوصفي للخصائص النوعية لعينة الدراسة: إنطلاقاً من النتائج الموضحة في الملحق رقم (02) نلاحظ ما يلي:

- بالنسبة للمؤهل العلمي: تم التركيز في تقسيم هذه الخاصية على فئتين وهما طلبة وخريجي طور التدرج ممثلين في كل من مستوى ماستر أو ليسانس، وطلبة وخريجي فئة بعد التدرج أي طلبة الدراسات العليا (ماجستير ودكتوراه وذلك بإعتبار ان الطورين لهما خاصيتين مختلفتين في التكوين وتحضير الطلبة لممارسة مهنة المحاسبة من الناحية البيداغوجية، بحيث بلغت نسبة المجيبين من أفراد عينة الدراسة في طور التدرج (ليسانس وماستر) 74,4% وهي النسبة الأكبر مقارنة بالمجيبين من أفراد عينة الدراسة في طور ما بعد التدرج (دراسات عليا) بنسبة 25,6%.

- بالنسبة للوضعية المهنية: تم تقسيم هذه الخاصية إلى فئتين هما فئة المجيبين الموظفين وفئة المجيبين الغير موظفين، فالموظفين لهم دراية أكثر من غيرهم بماهية التدقيق الداخلي وواقع حوكمة المؤسسات في الجزائر بناء على خبرتهم، في حين أن الغير موظف ستكون له وجهة نظره استنتاجية بناء على ما قد قدم له بيداغوجيا، حيث بلغت نسبة المجيبين من فئة الغير موظفين 89,7% كأعلى نسبة، أما فئة الموظفين بلغت نسبة المجيبين منهم 10,3%.

ثانياً: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات محور التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية: اعتماداً على النتائج المبينة في الملحق رقم (03) بحيث تم تحديد تكرارات إجابات افراد عينة الدراسة وفق مقياس ليكارت الخماسي، لتحديد إتجاه اجاباتهم والتي لوحظ أن كافة عبارات المحور تتجه نحو إستجابة موافق، فيما يخص ترتيب العبارات فتم الإعتماد على قيم المتوسط الحسابي (من القيمة الأعلى للقيمة الأدنى) والانحراف المعياري (من القيمة الأدنى إلى القيمة الأعلى) بحيث إحتلت العبارة 5 الترتيب الأول من خلال التأكيد على ضرورة تحلي المدقق الداخلي بالمعرفة العلمية المطلوبة بأعلى متوسط حسابي (4,0909) وأقل إنحراف معياري (0,68870)، تلتها العبارة 6، من ثم العبارة 4، من ثم العبارة 3، تلتها العبارة 1، بعدها العبارة 2، في حين الرتبة التي تلتها كانت لصالح للعبارة 8، أما أخر رتبة كانت للعبارة 7 التي تم فيها الإشارة إلى مساهمة المدقق الداخلي في تحسين إدارة المخاطر من خلال التأكيد والاستشارة بأقل متوسط حسابي (3,5128) وأعلى إنحراف معياري (0,99884)، كما نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات هذا المحور تقع في مجال الأهمية النسبية الكبيرة. بالنسبة للمحور ككل كانت قيمة المتوسط الحسابي

(3,8668)، أما قيمة الانحراف المعياري (0,59786) للمحور، وبالأخذ بعين الإعتبار ترتيب محاور الدراسة ضمن الإستبيان ككل فهو يحتل المرتبة الأولى. ثالثاً: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات محور تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات الاقتصادية: إنطلاقاً من النتائج المبينة في الملحق رقم (04) تم تحليل النتائج المتحصل عليها لأبعاد هذا المحور كالتالي:

- عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات بعد تطبيق المبادئ الخاصة بالتنظيم والقوانين: اعتماداً على تكرارات إجابات افراد عينة الدراسة على عبارات هذا البعد تم التوصل إلى أنها تتجه نحو إستجابة موافق، وبالنسبة لترتيب العبارات ضمن هذا البعد فكانت الرتبة الأولى لصالح العبارة 9 بنصها مساهمة عمل هيكل الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية على رفع مستوى الشفافية والكفاءة بأعلى متوسط حسابي (3,7179)، وأقل انحراف معياري (0,71581)، تلتها العبارة 14، من ثم العبارة 10، من ثم العبارة 11، تلتها العبارة 13، في حين أن الرتبة الأخيرة لهذا البعد وللمحور ككل كانت للعبارة 12 بنصها المساهمة في الإفصاح عن أخلاقيات العمل والسلوك البيئي بأقل متوسط حسابي (3,3077)، وأعلى انحراف معياري (1,08015)، في حين أن الأهمية النسبية لإتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة كانت كبيرة للفقرات الأربعة الأولى في حين بالنسبة للفقرتين الأخيرتين كانت متوسطة.

- عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات بعد المبادئ الخاصة بالأطراف ذات المصلحة: بالنسبة لتكرارات إجابات افراد عينة الدراسة على عبارات هذا البعد تم التوصل إلى أنها تتجه نحو إستجابة موافق، اما فيما يتعلق بترتيب العبارات ضمن هذا البعد فكانت الرتبة الأولى ضمن الترتيب الكلي للفقرات الخاصة بالمحور ككل أو بفقرات هذا البعد لصالح العبارة 16 التي نصت على مساهمة عمل مجلس الإدارة على توفير كل المعلومات مع التأكيد على سلامتها بما يحقق مصلحة المؤسسة ويضمن حقوق المساهمين بأعلى متوسط حسابي (3,8205)، وأقل انحراف معياري (0,71581)، من ثم العبارة 15، تلتها العبارة 19، ثم العبارة 20، من ثم العبارة 17، في حين أن الرتبة الأخيرة لعبارات هذا البعد كانت للعبارة 18 التي نصت على معاملة كل المساهمين معاملة متكافئة بأقل متوسط حسابي (3,3077)، وأعلى انحراف معياري (1,03137)، فيما يخص الأهمية النسبية

لإتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة كانت كبيرة للفقرات الخمسة الأولى في حين الفقرة الاخيرة كانت متوسطة.

بالنسبة للمحور الثاني ككل فالبعد الثاني لهذا المحور والخاص بمبادئ الأطراف ذات المصلحة هو الذي حاز الترتيب الأول بأقل إنحراف معياري (0,71382) وأعلى متوسط حسابي (3,6004)، أما البعد الأول المتعلق بمبادئ التنظيم والقوانين فكان في الترتيب الثاني بأعلى إنحراف معياري (0,56721) وأقل متوسط حسابي (3,5128)، في حين أن المتوسط الحسابي للمحور هو (3,5566) أما الإنحراف المعياري فهو (0,56029) بترتيب ثاني محور ضمن محاور الاستبيان ككل، هذا الأخير متوسطه الحسابي هو (3,7117) وإنحراف معياري (0,50365).

3-3- إختبار فرضيات الدراسة:

تعتبر الفرضيات التي تم تبنيها هي الأساس في تحديد توجه هذه الدراسة من خلال تحديد أساليب التحليل والإختبار المعتمدة إنطلاقا من الأداة التي تم تبنيها، وفي هذه النقطة سنقوم بتحديد اهم الخطوات الواجب إتباعها للوصول على مرحلة إثبات أو نفي هذه الفرضيات:

أولا: إختبار التوزيع الطبيعي: تعتبر من أهم الإختبارات التي يجب القيام بها عند اللجوء إلى إستخدام SPSS في تحليل النتائج المتحصل عليها، فعلى أساسه يتم تحديد نوع الأساليب الإحصائية التي سيتم من خلالها إختبار فرضيات الدراسة، فالهدف الأساسي من هذا الإختبار معرف نوع التوزيع الذي تتبعه البيانات المتحصل عليها (طبيعية أو غير طبيعية، بالتالي لابد من تبني الفرضيتين التاليتين لإثبات أي منهما سيتم العمل بها:

- الفرضية الصفرية H_0 : لا تتبع بيانات الدراسة التوزيع الطبيعي؛ (Sig المحسوبة أقل من $\alpha = 0,05$)

- الفرضية البديلة H_1 : تتبع بيانات الدراسة التوزيع الطبيعي. (Sig المحسوبة أكبر من 0,05 $\alpha =$

إنطلاقا من قراءة النتائج المبينة في الملحق رقم (05) نلاحظ أن قيم مستوى الدلالة (Sig) لكل من إختبار Kolmogorov-Smirnov وإختبار Shapiro-Wilk أقل من مستوى الدلالة (0,05) = α بالتالي فالبيانات المتحصل عليها في هذه الدراسة لا تتبع التوزيع الطبيعي وعليه نقبل الفرضي الصفري ونرفض الفرض البديل.

ثانيا: تحليل وإختبار الفرضية الرئيسية الأولى: تنص هذه الفرضية على أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد العينة حول محاور الدراسة تعزى إلى المتغيرات الشخصية، التي تم تقسيمها

إلى ثلاث فرضيات فرعية، وبما أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، ولغرض إختبار الفرضيات الفرعية لهذه الفرضية تم استخدام أحد الإختبارات اللامعلمية وهو إختبار **Mann-Whitney U Test** الذي يتم من خلاله تحديد سبب الفروق ذات الدلالة الإحصائية بين عينتين ترتيبيتين مستقلتين، بقراءة نتائج هذا الإختبار المبينة في الملحق رقم (06) نلاحظ أن:

- قيم مستوى الدلالة للفرضية الفرعية الأولى هي **0,075** تعزى لمتغير المؤهل العلمي و**0,687** تعزى لمتغير الوضعية المهنية، بالتالي نرفض الفرض البديل ونقبل الفرض الصفري الذي ينص على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة حول التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية تعزى إلى المتغيرات النوعية (المؤهل العلمي والوضعية المهنية)،
- قيم مستوى الدلالة للفرضية الفرعية الثانية هي **0,317** تعزى لمتغير المؤهل العلمي و**0,280** تعزى لمتغير الوضعية المهنية، بالتالي نرفض الفرض البديل ونقبل الفرض الصفري الذي ينص على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة حول تطبيق مبادئ الحوكمة الخاصة بالتنظيم والقوانين في المؤسسات الاقتصادية تعزى إلى المتغيرات النوعية (المؤهل العلمي والوضعية المهنية)،
- قيم مستوى الدلالة للفرضية الفرعية الثالثة هي **0,001** تعزى لمتغير المؤهل العلمي و**0,298** تعزى لمتغير الوضعية المهنية، بالتالي نقبل الفرض البديل الذي ينص على أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة حول تطبيق مبادئ الحوكمة الخاصة بالأطراف ذات المصلحة في المؤسسات الاقتصادية تعزى إلى المؤهل العلمي لصالح خريجي أو طلبة الدراسات العليا (أنظر نتائج رتب المتوسطات في الملحق رقم (07)) بنتيجة أعلى قيمة في الرتب مقابل خريجي أو طلبة الليسانس والماستر، أما فيما يخص الشق الثاني من الفرضية فنرفض الفرض البديل ونقبل الفرض الصفري الذي ينص على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة حول تطبيق مبادئ الحوكمة الخاصة بالأطراف ذات المصلحة في المؤسسات الاقتصادية تعزى إلى الوضعية المهنية.

ثالثاً: تحليل وإختبار الفرضية الرئيسية الثانية: لإختبار هذه الفرضية تم استخدام إختبار **Kendall's Tau coefficient** لتحديد الارتباط بين عينتين ترتيبيتين مستقلتين، إعتقاداً على النتائج الموضحة في الملحق رقم (08)، نلاحظ أن قيمة معامل الارتباط **0,313** عند مستوى الدلالة **0,000** أي

أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيرات الدراسة عند مستوى الدلالة 0.05 بالتالي نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرضية البديلة التي تقول أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الداخلي وتطبيق مبادئ الحوكمة الخاصة بالتنظيم والقوانين في المؤسسات الاقتصادية عند مستوى دلالة $\alpha = 0,05$ ؛

رابعاً: تحليل واختبار الفرضية الرئيسية الثالثة: إنطلاقاً من نتائج إختبار Kendall's Tau coefficient الموضحة في الملحق رقم (09)، نلاحظ أن قيمة معامل الارتباط 0,309 عند مستوى الدلالة 0,000 أي أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيرات الدراسة عند مستوى الدلالة 0.05 بالتالي نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرضية البديلة التي تقول أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الداخلي وتطبيق مبادئ الحوكمة الخاصة بالاطراف ذات المصلحة في المؤسسات الاقتصادية عند مستوى دلالة $\alpha = 0,05$.

الخلاصة:

نظراً للأهمية الكبيرة لتعزيز وتفعيل الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية والتي أصبحت تعد من بين المقومات التي يتم من خلالها تقييم مدى أهمية مؤسسة مقارنة بالآخرى، برز الدور الكبيرة لضرورة تطبيق مبادئها وفق ما هو متعارف عليه دولياً بما يتماشى مع سياسة كل دولة ضمن قطاعها الاقتصادي، لذا تم توجيه التركيز الأساسي في هذه الدراسة على تحديد أهمية التدقيق الداخلي باعتباره المساهم الأساسي في عملية تقييم حوكمة المؤسسات الاقتصادية إنطلاقاً من نص المعيار 2130 الخاص بحوكمة الشركات .

ومن خلال الدراسة النظرية والتطبيقية لمتغيرات الدراسة لمحاولة تقييم مفاهيمها من وجهة نظر أفراد العينة المدروسة، بتحليل وعرض النتائج المتحصل عليها من خلال إختبار فرضيات الدراسة، يمكننا الخروج بالعديد من النتائج التي سنستعرضها وفق التالي:

- بالنسبة لمحور التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية: من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة التي تتجه إجاباتهم نحو الموافقة من خلال التأكيد على:

✓ التأكيد على أهمية تمتع المدقق الداخلي بالمعرفة العلمية المطلوبة، في مجال العمل الذي سيقوم بتدقيقه، فهي العامل الأساسي في إعطاء نتيجة عمله الصيغة النهائية الموثوقة؛

- ✓ أهمية التزام المدقق الداخلي بقواعد السلوك وأخلاقيات المهنة، فهي التي تعطي جو من الثقة والإحترام المتبادل بين المدقق وأعاون المصالح المطلوب منه تدقيقها، بالتالي فنتيجة عمله ستحوز على قبول كافة متلقيها للتقييم؛
 - ✓ ضرورة أن يتمتع المدقق الداخلي بالكفاءة المهنية العالية، من خلال تمتعه بالخبرة المهنية اللازمة في عمل التدقيق، المكتسبة نتيجة الممارسة الفعلية في نفس المجال أو في مجالات أخرى لها علاقة مباشرة بما سيوكل إليه من مهام؛
 - ✓ ضرورة تمتع المدقق الداخلي بالصلاحيات الكاملة في حدود وظيفته وبما يسمح به القانوني وذلك من خلال توفير كافة التسهيلات اللازمة له للوصول إلى السجلات والوثائق اللازمة لقيامه بما اوكل إليه، وفي الوقت المناسب؛
 - ✓ ضرورة تحلي المدقق الداخلي بالموضوعية أثناء قيامه بعمله لأجل تقديم مخرجات ذات مصداقية وبعيدة عن أي تحيز شخصي؛
 - ✓ أهمية إستقلالية المدقق الداخلي عند قيامه بتأدية مهم التدقيق الموكلة إليه لتفادي كل أنواع الضغوطات التي قد تمارس عليه مهما كان نوعها؛
 - ✓ مساهمة المدقق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية، من خلال القيام بعمل يسمح له بأن يكون قادر على أن يقوم بقييم خطة العمل المعتمدة من قبل المؤسسات الاقتصادية للرقابة الداخلية على مستوى كافة مراحلها.
 - ✓ أهمية مساهمة المدقق الداخلي في تحسين إدارة المخاطر من خلال التأكيد والاستشارة، وذلك عن طريق وضع خطة عمل بناء على ما توصل إليه من نتائج لعملية التدقيق التي قام بها، لتفادي أكبر قدر من المخاطر التي قد تكون المؤسسات الاقتصادية عرضة لها.
- بالنسبة لمحور تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات الاقتصادية: إنطلاقاً من تقسيم هذا المحور على بعدين فسيكون التحليل وفق التالي:
- ف/ي بعد تطبيق المبادئ الخاصة بالتنظيم والقوانين: تم التأكيد من خلال إجابات أفراد عينة الدراسة على:
 - ✓ مساهمة عمل هيكل الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية لرفع مستوى الشفافية والكفاءة إنطلاقاً من الإلتزام بالقوانين الواجب تطبيقها، وفق التنظيم المعمول به؛

- ✓ قبول المساءلة والمحاسبة للمراجعة الداخلية أمام المساهمين له دور كبير في تفعيل وتعزيز عملية الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية لتحقيق قدر كافي من المصداقية والمسؤولية في تحمل نتائج الأعمال التي تم القيام بها؛
- ✓ أن تطبيق الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية يساهم في ضمان توزيع المسؤوليات وفق القوانين والاجراءات الداخلية المعمول بها، مع إحترام ما تم ذكره سابقا.
- ✓ أن تطبيق الحوكمة يساهم في إلترام المؤسسات الاقتصادية بعرض جميع بياناتها المالية، أهدافها والمخاطر الجوهرية في الوقت المناسب، بهدف تطبيق مبدئي الإفصاح والشفافية في الممارسات المالية.
- ✓ ضرورة الإلتزام بالقيام بمراجعة خارجية سنوية مستقلة بواسطة مراجع خارجي مستقل وكفؤ، وذلك لضمان العمل وفق الخطط
- ✓ ضرورة الإفصاح عن أخلاقيات العمل والسلوك البيئي، وذلك ضمن مخطط الشفافية القصوى مع المتعاملين والمساهمين المرتقبين في غطار مخطط تحقيق التنمية المستدامة.

• **ف/ي بعد تطبيق المبادئ الخاصة بالأطراف ذات المصلحة:** تم التأكيد من خلال إجابات أفراد عينة الدراسة على:

- ✓ ضرورة عمل مجلس الادارة على توفير كل المعلومات مع التوصية على أهمية التأكيد على سلامتها بما يحقق مصلحة المؤسسة ويضمن حقوق المساهمين من أجل توفير الجو الملائم للثقة بين الإدارة والأطراف ذات المصلحة؛
- ✓ ضرورة عمل مجلس الادارة بحسن نية وبشكل موضوعي بما يحقق أفضل مصلحة للمؤسسة ويضمن حقوق المساهمين لضمان التبادل الجيد فيما بين الأطراف بعيدا عن كل مظاهر التحيز؛
- ✓ أهمية حماية حقوق أصحاب المصالح ووصولهم على فرص تعويض في حالة انتهاك حقوقهم وفق القانون، لضمان السير الحسن لعملية حوكمة المؤسسات الاقتصادية؛
- ✓ أهمية مساهمة منح أصحاب المصلحة حق الاتصال بمجلس الادارة لإبداء مخاوفهم بشأن الممارسات غير القانونية وغير الأخلاقية لضمان تعزيز حوكمة المؤسسات الاقتصادية؛

- ✓ أهمية ضمان حق المساهمين في التصويت على الانتخاب الخاصة بأعضاء مجلس الإدارة، العمل على عزل أعضاء مجلس بصورة تشاركية أيضا من خلال التصورت بموجب القانون المعمول به، للمشاركة بصورة فعالة في إختيار الممثلين بطريقة عادلة؛
- ✓ ضرورة أن تكون معاملة كل المساهمين معاملة متكافئة، لا تمييز فيها بن طرف على النخر، فكل المساهمين لهم نفس الحقوق والواجبات يكفلها لهم القانون.
- نتائج فرضيات الدراسة: تم تبني ثلاث فرضيات رئيسية للدراسة وقد تم تحليل نتائج إختباراتها بإستخدام البرنامج الإحصائي SPSS V26، ويمكن تلخيص أهم النتائج المتوصل إليها وفق التالي:
- نتائج إختبار الفرضية الرئيسية الأولى: قسمت هذه الفرضية إلى ثلاث فرضيات فرعية، وكانت نتائج إختبارها وفق التالي:
 - بالنسبة للفرضية الفرعية الأولى: تم قبول الفرض الصفري حيث أن افراد عينة الدراسة بمختلف مؤهلاتهم العلمية أو وضعيتهم المهنية لا توجد بينهم فروق دلة إحصائيا حول مفهوم عمل المدقق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية بالتالي فالمفهوم يبقى نفسه؛
 - بالنسبة للفرضية الفرعية الثانية: تم قبول الفرض الصفري الذي تم من خلاله نفي الفرض البديل، فأفراد عينة الدراسة بإختلاف مؤهلهم العلمي أو وضعهم المهني لا توجد بينهم فروق ذات دلالة إحصائية في تحديد مبادئ الحوكمة الخاصة بالتنظيم والقوانين أي أنهم أكدوا على ضرورة تطبيقها؛
 - بالنسبة للفرضية الفرعية الثالثة: تم التوصل من خلال أختبار هذه الفرضية إلى تقسيم هذه الفرضية على شقين، وكانت نتائجها وفق التالي:
 - ✓ قبول الفرض البديل الذي من خلاله تبين أن المؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة يعزي وجود فروق دالة إحصائيا تطبيق مبادئ الحوكمة الخاصة بالأطراف ذات المصلحة لصالح طلبة و خريجي ليسانس وماستر مقابل خريجي و طلبة الدراسات العليا، وهذا راجع إلى نوع التكوين المقدم لكلا التدرجين، وكذا أهمية تطبيق المبادئ الخاصة بالأطراف ذات المصلحة؛

✓ قبول الفرض الصفري الذي تم من خلاله نفي الفرض البديل، فأفراد عينة الدراسة باختلاف وضعهم المهني لا توجد بينهم فروق ذات دلالة إحصائية في تحديد مبادئ الحوكمة الخاصة بالأطراف ذات المصلحة التي يجب تطبيقها؛

- نتائج إختبار الفرضية الرئيسية الثانية: تم التوصل إلى نتيجة قبول الفرضية البديلة التي تبين أنه هناك علاقة دالة إحصائية لمدى أهمية القيام بالتدقيق الداخلي في المؤسسات الإقتصادية و دوره في تعزيز وتفعيل تطبيق مبادئ الحوكمة الخاصة بالتنظيم والقوانين؛
- نتائج إختبار الفرضية الرئيسية الثالثة: تم قبول الفرضية البديلة التي تبين من خلالها أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية من خلال الدور الهام للتدقيق الداخلي في المؤسسات الإقتصادية لغرض تعزيز وتفعيل تطبيق مبادئ الحوكمة الخاصة بالأطراف ذات المصلحة.

قائمة المراجع

1. Santios, C. (2001). good governance and aid effectiveness,.
2. Cadbury report. (1992). *Report of Cadbury, The financial Aspects of corporate governance Burges Science press, 1 December*. London: committee on the financial Aspects of corporate governanc.
3. santios, c. (2001). *good governance and aid effectiveness, the world bank and conditionality*. the Georgetown public policy review, november 1 fall.
4. نسمان، إ. (2009). دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة، دراسة تطبيقية على قطاع المصارف العاملة في فلسطين. غزة فلسطين: ذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتمويل الجامعة الإسلامية .
5. احمد قايد بن. (2015). *التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية*. عمان، الأردن: دار الجنان للنشر والتوزيع.
6. الدراوسي بم &، ضيف الله بم. (2012). فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري. *الدولي حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري*. جامعة بسكرة، الجزائر، 06-07 ماي. :
7. براهيمية بك. (2014). *دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات*. جامعة قسنطينة الجزائر : مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير،.
8. جمعة ا،. (2011). *، التدقيق الداخلي والحوكمي*. (Vol. الطبعة الأولى). عمان الاردن: دار الصفاء للنشر والتوزيع.

9. طلال زغبة ، و حسين الأمين شريط . (2018). أهمية التدقيق الداخلي كأداة لقياس جودة القوائم المالية-دراسة عين من المؤسسات الاقتصادية. (العدد 05).
10. عبيدي بن . (2009) دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات دراسة حالة الجزائر .ورقلة الجزائر :رسالة ماجستير ، مالية المؤسسة،.
11. كيرزان ،ف .ح . (2013) .مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المصارف السورية العامة والخاصة (دراسة مقارنة) .(مجلة المنارة، دمشق سوريا .121-85 ،
12. لوجاني ،ع . (2020) دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات "دراسة حالة :مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية . "جامعة بسكرة :أطروحة دكتوراه علوم التسيير .
13. هنيدي ،م .إ . (2001) .حوكمة الشركات مدخل في التحليل المالي وتقييم الأداء .الإسكندرية، مصر ، : دار المعرفة الجامعية.
14. يزيد صالح، و عبد الله مايو . (2016). دور التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ الحوكمة - دراسة ميدانية-
15. يوب ،أ & ،بودبزة ،إ . (2021) .أثر تطبيق مبادئ احلوكنة على تحقيق التهنية امشتدامة -دراسة حالة المؤسسة الوطنية للرخام بسكيكة .جملة الرسالة للدراسات و البحوث الإنسانية .24-11 ،

الملاحق

ملحق رقم (01): نتائج اختبار معدل الثبات ألفا كرونباخ Alpha de Cronbach

البيان	العبارات	معامل Alpha de Cronbach
المحور الأول: التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية	8	0,837
المحور الثاني: تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية	12	0,808
الإستبيان ككل	20	0,867

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSSV26

ملحق رقم (02): الخصائص النوعية لعينة الدراسة

المتغير	التكرار	النسبة	المتغير	التكرار	النسبة
المؤهل العلمي	ليسانس وماستر	174	الوظيفية	موظف	24
	دراسات عليا	60	المهنية	غير موظف	210
المجموع		234	المجموع		234

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على النتائج المتحصل عليها من العينة محل الدراسة

ملحق رقم (03): تحليل نتائج آراء أفراد عينة الدراسة على عبارات محور التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية

الترتيب	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارات	الترتيب
5	كبيرة	0,81915	3,8077	قيام المدقق الداخلي بعمله بموضوعية .	1
6	كبيرة	0,96146	3,7179	قيام المدقق الداخلي بعمله باستقلالية	2
4	كبيرة	0,81177	3,8974	تمتع المدقق الداخلي بالصلاحيات الكاملة في حدود وظيفته	3
3	كبيرة	0,8542	4,0641	تمتع المدقق الداخلي بكفاءة مهنية عالية	4
1	كبيرة	0,68870	4,0909	تمتع المدقق الداخلي بالمعرفة العلمية المطلوبة	5
2	كبيرة	0,86072	4,0769	التزام المدقق الداخلي بقواعد السلوك وأخلاقيات المهنة	6
8	كبيرة	0,99884	3,5128	مساهمة المدقق الداخلي في تحسين إدارة المخاطر من خلال التأكيد والاستشارة	7
7	كبيرة	0,96180	3,7692	مساهمة المدقق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية	8
1	كبيرة	0,59786	3,8668	نتائج المحور الأول	

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على النتائج المتحصل عليها من العينة محل الدراسة

ملحق رقم (04): تحليل نتائج آراء أفراد عينة الدراسة على عبارات محور تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات الاقتصادية

البعد الأول: المبادئ الخاصة بالتنظيم والقوانين						
الترتيب الكلي	الترتيب	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارات	الترتيب
2	1	كبيرة	0,71581	3,7179	عمل هيكل الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية على رفع مستوى الشفافية والكفاءة	9
7	3	كبيرة	0,81065	3,5769	تطبيق الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية لضمان توزيع المسؤوليات وفق القوانين والإجراءات الداخلية	10
9	4	كبيرة	0,99760	3,4487	إلتزام المؤسسات الاقتصادية بعرض جميع بياناتها المالية، أهدافها والمخاطر الجوهرية في الوقت المناسب	11
12	6	متوسطة	1,08015	3,3077	الإفصاح عن أخلاقيات العمل والسلوك البيئي	12

دور التدقيق الداخلي في عملية تطبيق مبادئ حوكمة الشركات غنية بن حركو / سميحة بوحفص

10	5	متوسطة	1,01067	3,3333	قبول المساءلة والمحاسبة للمراجعة الداخلية أمام المساهمين	13
3	2	كبيرة	1,00609	3,6923	القيام بمراجعة خارجية سنوية مستقلة بواسطة مراجع خارجي مستقل وكفؤ	14
	2	كبيرة	0,56721	3,5128	نتائج البعد الاول	
البعد الثاني: يتم تطبيق المبادئ الخاصة بالأطراف ذات المصلحة من خلال:						
4	2	كبيرة	0,94247	3,6795	عمل مجلس الادارة بحسن نية وبشكل موضوعي بما يحقق أفضل مصلحة للمؤسسة ويضمن حقوق المساهمين	15
1	1	كبيرة	0,91825	3,8205	عمل مجلس الادارة على توفير كل المعلومات مع التأكيد على سلامتها بما يحقق مصلحة المؤسسة ويضمن حقوق المساهمين	16
8	5	كبيرة	1,10888	3,5000	ضمان حق المساهمين في التصويت، انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة بموجب القانون	17
11	6	متوسطة	1,03137	3,3077	معاملة كل المساهمين معاملة متكافئة	18
5	3	كبيرة	1,01067	3,6667	حماية حقوق أصحاب المصالح وحرصهم على فرص تعويض في حالة انتهاك حقوقهم وفق القانون	19
6	4	كبيرة	1,14722	3,6282	منح أصحاب المصلحة حق الاتصال بمجلس الادارة لإبداء مخاوفهم بشأن الممارسات غير القانونية وغير الاخلاقية	20
	1	كبيرة	0,71382	3,6004	نتائج البعد الثاني	
	2	كبيرة	0,56029	3,5566	نتائج المحور الثاني	
			0,50365	3,7117	الإستبيان ككل	

المصدر: من إعداد الباحثين إعتقاداً على النتائج المتحصل عليها من العينة محل الدراسة

ملحق رقم (05): اختبار التوزيع الطبيعي لمحاو الدراسة

إختبار Shapiro-Wilk		إختبار Kolmogorov-Smirnov		العينة	البيان
مستوى الدلالة	الإحصائيات	مستوى الدلالة	الإحصائيات		
0,000	0,945	0,000	0,130	234	المحور الأول: التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية
0,000	0,973	0,000	0,099	234	المحور الثاني: مبادئ حوكمة المؤسسات الاقتصادية
0,000	0,967	0,001	0,081	234	الإستيبيان ككل

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V26

ملحق رقم (06): نتائج إختبار الفرضية الرئيسية الأولى

الوضعية المهنية		المؤهل العلمي		الفرضيات الفرعية
غير موظف	موظف	دراسات عليا	ليسانس وماستر	
Sig		Sig		
0,687		0,075		الفرضية الفرعية الأولى
0,280		0,317		الفرضية الفرعية الثانية
0,298		0,001		الفرضية الفرعية الثالثة

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V26

ملحق رقم (07): نتائج إختبار ترتيب المتوسطات لفروق البعد الثاني بالنسبة للمؤهل العلمي

رتب المتوسطات	المؤهل العلمي	البعد
108,58	ليسانس وماستر	المبادئ الخاصة بالاطراف ذات المصلحة
143,38	دراسات عليا	

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V26

ملحق رقم (08): نتائج إختبار الفرضية الرئيسية الثانية

المبادئ الخاصة بالقوانين والتنظيم	التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية	المتغيرات		Tau-B de Kendall
		معامل الإرتباط	التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية	
0,313**	1,000	Sig	المبادئ الخاصة بالقوانين والتنظيم	
0,000	.	عدد العينة		
234	234	معامل الإرتباط		
1,000	0,313**	Sig		
.	0,000	عدد العينة		
234	234			

** الإرتباط دال عند مستوى الدلالة 0,01

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V26

ملحق رقم (09): نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة

المبادئ الخاصة بالاطراف ذات المصلحة	التدقيق الداخلي في المؤسسات الإقتصادية	المتغيرات		
0,309**	1,000	معامل الارتباط	التدقيق الداخلي في المؤسسات الإقتصادية	Tau-B de Kendall
0.000	.	Sig		
234	234	عدد العينة		
1,000	0,309**	معامل الارتباط	المبادئ الخاصة بالاطراف ذات المصلحة	
.	0.000	Sig		
234	234	عدد العينة		

** الارتباط دال عند مستوى الدلالة 0,01

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS V26