الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي تبسة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
Université Echahid Cheikh Larbi Tébessi de Tébessa
Faculté Sciences économiques, sciences commerciales et sciences de gestion

محضر مداولة مناقشة أطروحة دكتوراه الطور الثالث

التاريخ: 22 ديسمبر 2025 الساعة: الثانية (14:00 سا) مساءا

اسم ولقب المترشح : شرفي بلال

الميدان: علوم اقتصادية التسيير وعلوم تجارية

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: إدارة مالية

تاريخ الميلاد: 1988/03/11 مكان الميلاد: الشريعة ولاية : تبسة

عنوان الأطروحة: دور الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الإقتصادية لقطاع النقل – دراسة حالة المؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري ETUS.

رقم وتاريخ مقرر الترخيص بالمناقشة: رقم 307 المؤرخ في 13 نوفمبر 2025

تشكيلة لجنة المناقشة

الرقم	الاسم واللقب	الرتبة	مؤسسة الانتساب	الصفة	التوقيع
01	أ.د عمر جنينة	أستاذ	جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي - تبسة	رئيسا	
02	أ.د شوقي جدي	أستاذ	جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي - تبسة	مقررا	
03	د. نصر الدين ساري	أستاذ	جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي - تبسة	مقررا مساعدا	غائب بعذر
04	د.شفاء حمد	أستاذ محاضر "أ"	جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي - تبسة	ممتحنا	
05	د.وداد بن قيراط	أستاذ محاضر "أ"	جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي - تبسة	ممتحنا	
06	أ.د. خالد رجم	أستاذ	جامعة فرحات عباس – سطيف	ممتحنا	
07	أ.د. محمد زوبير	أستاذ	جامعة أحمد بن يحي الونشريسي - تيسمسيلت	ممتحنا	غائب بعذر

قرار وتوصيات لجنة المناقشة

بعد المداولة، قررت لجنة المناقشة أن المترشح قد استوفى متطلبات المناقشة، ومنحته درجة دكتور في ... بتقدير ... كما توصي بـ :

توقيع رئيس القسم

توقيع العميد

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة العربي التبسي - تبسة

Université Larbi Tébessi –Tébessa

نيابة المديرية مكلفة بالتكوين العالي في الطور الثالث والتأهيل الجامعي و البحث العلمي و كذا التكوين العالي فيما بعد التدرج

Vice Rectorat chargé de la Formation Supérieure de troisième Cycles Habilitation Universitaire, la Recherche Scientifique, Et la Formation de Post-Graduation

الملحق رقم 6

استمارة رفع التحفظات بعد المناقشة

السنة الجامعية: 2024/2025

الكلية أو المعهد: العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

القسم: علوم التسيير

معلومات خاصة بطالب الدكتوراه:

اسم ولقبالمترشح: بلال بشرفي

عنوان الرسالة: دور الوقاية الراجعة في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية لقطاع النقل دراسة حالة المؤسسة الجزائرية للنقل الحضري وشبه الحضري ETUS

معلومات خاصة برئيس اللجنة (الخبير):

الاسم واللقب: كحيل ميسونة

الرتبة: أستاذ

مكانالعمل: جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي - تبسة

بناء على محضر مناقشة الأطروحة المذكورة أعلاه، الذي سجل التحفظات التالية:

.....

.....

.....

وبعد متابعة التعديلات والتصحيحات التالية:

.....

.....

.....

أصرح بصفتي رئيس لجنة المناقشة، أن الأطروحة المذكورة قد استوفت شروط مناقشتها، وتؤهل صاحبها لتقديم ملفه للحصول على شه الدكتوراه.

في: 22 - 12 - 2024

رئيس لجنة المناقشة: (الاسم واللقب والإمضاء)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي -تبسة-
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
القسم: علوم التسيير

الرقم التسلسلي: ...../.....

الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: إدارة مالية

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير

بعنوان:

دور الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية لقطاع النقل
دراسة حالة المؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)

من إعداد الطالب:
شرفي بلال

تحت إشراف:
أ.د جدي شوقي

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	المؤسسة الجامعية	الصفـــــة
عمر جنينة	أستاذ	جامعة تبسة	رئيسا
شوقي جدي	أستاذ	جامعة تبسة	مشرفا ومقررا
نصر الدين ساري	أستاذ	جامعة تبسة	مشرف مساعد
شفاء حمد	أستاذ محاضر أ	جامعة تبسة	ممتحنا
وداد بن قراط	أستاذ محاضر أ	جامعة تبسة	ممتحنا
خالد رجم	أستاذ	جامعة سطيف 2	ممتحنا
محمد زوبير	أستاذ	جامعة تيسمسيلت	ممتحنا

السنة الجامعية: 2024-2025

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي -تبسة-
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
القسم: علوم التسيير

الرقم التسلسلي: ...../.....

الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: إدارة مالية

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير

بعنوان:

دور الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية لقطاع النقل
دراسة حالة المؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)

من إعداد الطالب:
شرفي بلال

تحت إشراف:
أ.د جدي شوقي

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	المؤسسة الجامعية	الصفـــــة
عمر جنينة	أستاذ	جامعة تبسة	رئيسا
شوقي جدي	أستاذ	جامعة تبسة	مشرفا ومقررا
نصر الدين ساري	أستاذ	جامعة تبسة	مشرف مساعد
شفاء حمد	أستاذ محاضر أ	جامعة تبسة	ممتحنا
وداد بن قراط	أستاذ محاضر أ	جامعة تبسة	ممتحنا
خالد رجم	أستاذ	جامعة سطيف 2	ممتحنا
محمد زوبير	أستاذ	جامعة تيسمسيلت	ممتحنا

السنة الجامعية: 2024-2025

قال تعالى:

﴿يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ﴾

(المجادلة، 11)

شكر وعرفان

رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ سورة النمل، الآية 19

أتقدم بعظيم شكري وخالص امتناني الى البروفيسور:

| شوقـي جـدي |

لإشرافه الرائع على هذا العمل، لما قدمه لي من نصائح وتوجيهات، وكذلك رحابة صدره وتعبه في كل خطوة من هذا العمل.

كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر الجزيل الى السادة الأساتذة الأفاضل الذين تفضلوا بتحكيم الاستبانة، وكان لملاحظاتهم عظيم الأثر.

أشكر أساتذتي الكرام في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي -تبسة على ما بذلوه.

كما أشكر بكل امتنان التسهيلات التي قدمها مدراء المؤسسات قيد الدراسة من أجل الارتقاء بهذا العمل

اهداء

الى من امتزجت عنده الحكمة والعظمة

| أبي العزيز ... الكامل |

إلى القوية...

| أمي تركية |

إلى أبي الثاني..

| أخي العزيز ... صالح |

إلى معالي وزير الداخلية والجماعات المحلية والنقل... صاحب العواقق الرجولية

| السيد سعيد سعيود |

إلى التي تعلمنا معا كيف نخطو من جديد في هذه الحياة... الى رفيقة الدرب وشريكة الحلم...

| زوجتي الغالية |

إلى أبنائي وقرة عيني، الذين كانوا مصدر سعادتي وقوتي. أهديكم هذا النجاح لتعلموا أن الأحلام تتحقق بالصبر والإصرار

| الجميلة مريم... اللطيفة رقية ... الذكي هارون ... الشجاع سليمان |

الى زوجة أخي وأبناء الأعزاء

| الدكتور محمد رشيد ... الدكتورة رميسة ... الدكتور زياد... شهد ... موني ... جودي |

إلى أستاذي ومشرفي العزيز، أهديك هذا العمل تعبيراً عن شكري وتقديري لجهودك القيمة.

| البروفيسور شوقي جدي |

إلى أصدقائي وأصحابي ومعارفي... الى كل من أحب

أهدي اليكم ثمرة جهدي واجتهادي

فهرس المحتويات

شكر وعرفان	
الإهداء	
فهرس المحتويات	I–III
فهرس الجداول	IV–V
فهرس الأشكال	VI
فهرس الملاحق	VII
المقدمة العامة	أ–ل
الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الداخلية	2
المبحث الأول: مفهوم الرقابة الداخلية	3
المطلب الأول: تطور مفهوم نظام الرقابة الداخلية	3
المطلب الثاني: أهداف الرقابة الداخلية	8
المطلب الثالث: فروع الرقابة الداخلية	9
المطلب الرابع: عوامل تحديد حجم ونطاق الرقابة الداخلية	12
المبحث الثاني: مراحل تطور الرقابة الداخلية لإطار (COSO) وأهدافه	14
المطلب الأول: مراحل تطور إطار (COSO) للرقابة الداخلية	14
المطلب الثاني: أهداف إطار (COSO) للرقابة الداخلية	16
المبحث الثالث: مكونات نظام الرقابة الداخلية حسب إطار لجنة (COSO)	18
المطلب الأول: بعد بيئة الرقابة (Control Environment)	19
المطلب الثاني: بعد إدارة المخاطر (Risk Management)	21
المطلب الثالث: بعد أنشطة الرقابة (Control Activities)	24
المطلب الرابع: بعد المعلومات والتواصل (Information and Communication)	26
المطلب الخامس: بعد أنشطة الإشراف والمراقبة (Monitoring)	30
الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة الشركات	34
المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات	35
المطلب الأول: التطور التاريخي لحوكمة الشركات	35
المطلب الثاني: مفهوم حوكمة الشركات	50
المطلب الثالث: أهمية وأهداف حوكمة الشركات	56
المطلب الرابع: محددات حوكمة الشركات	60
المبحث الثاني: مبادئ حوكمة الشركات	62
المطلب الأول: المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية(OECD)	62

المطلب الثاني: المبادئ التوجيهية للمؤسسات العمومية	67
المطلب الثالث: توجيهات الحوكمة حسب معهد المراجعين الداخليين(IIA)	73
المطلب الرابع: مبادئ الحوكمة حسب الشريعة الإسلامية	74
المبحث الثالث: آليات حوكمة الشركات	78
المطلب الأول: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات	78
المطلب الثاني: الآليات الخارجية لحوكمة الشركات	81
الفصل الثالث: مناقشة وتحليل الدراسات السابقة	85
المبحث الأول: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية	86
المطلب الأول: الدراسات السابقة لموضوع الرقابة الداخلية	86
المطلب الثاني: الدراسات السابقة لموضوع حوكمة الشركات	91
المطلب الثالث: الدراسات السابقة لموضوع علاقة الرقابة الداخلية بحوكمة الشركات	98
المبحث الثاني: الدراسات السابقة باللغة العربية	104
المطلب الأول: الدراسات السابقة لموضوع الرقابة الداخلية	104
المطلب الثاني: الدراسات السابقة لموضوع حوكمة الشركات	110
المطلب الثالث: الدراسات السابقة لموضوع علاقة الرقابة الداخلية بحوكمة الشركات	115
الفصل الرابع: الرقابة الداخلية وتفعيل الحوكمة في المؤسسات قيد الدراسة	122
المبحث الأول: تقديم للمؤسسات قيد الدراسة	123
المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة	123
المطلب الثاني: نوع الرتب وأعداد العمال بالمؤسسة	128
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة النقل الحضري وشبه الحضري تبسة	129
المبحث الثاني: الإطار المنهجي والأساليب الإحصائية المستعملة	130
المطلب الأول: منهجية الدراسة	130
المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة	130
المطلب الثالث: أداة الدراسة	133
المطلب الرابع: اختبار صدق وثبات أداة الدراسة	135
المطلب الخامس: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة	150
المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة	150
المطلب الأول: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة	151
المطلب الثاني: نتائج التحليل الوصفي لمحاور الدراسة وأبعادها	158
المبحث الرابع: اختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها	174
المطلب الأول: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى	175
المطلب الثاني: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية	181

المطلب الثالث: اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة	190
المطلب الرابع: اختبار الفرضية الرئيسية الرابعة	197
الخاتمة العامة	206
قائمة المراجع	216
قائمة الملاحق	230
الملخص	

فهرس الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1	الخطوط قيد الاستغلال	125
2	نوع الرتب وأعداد العمال بالمؤسسة	127
3	توزع المؤسسات محل الدراسة حسب الأقاليم الجغرافية	131
4	يوضح توزيع الاستبانات ونسبة الاسترداد	132
5	تصحيح أداة الدراسة وفق مقياس ليكرت الخماسي(Likert Scale)	134
6	مستويات الموافقة على فقرات ومجالات وأبعاد الدراسة	135
7	معاملات الارتباط (الصدق) بين الدرجة الكلية للاستبانة ومحاورها وأبعادها	137
8	معاملات الارتباط (صدق الاتساق الداخلي) لفقرات المتغير المستقل "الرقابة الداخلية"	138
9	معاملات الارتباط (صدق الاتساق الداخلي) لفقرات البعد الأول "بيئة الرقابة"	140
10	معاملات الارتباط (صدق الاتساق الداخلي) لفقرات البعد الثاني "تقييم المخاطر"	141
11	معاملات الارتباط (صدق الاتساق الداخلي) لفقرات البعد الثالث "أنشطة الرقابة"	142
12	معاملات الارتباط (صدق الاتساق الداخلي) لفقرات البعد الرابع "الاتصالات والمعلومات"	143
13	معاملات الارتباط (صدق الاتساق الداخلي) لفقرات البعد الخامس "المتابعة"	144
14	معاملات الارتباط (صدق الاتساق الداخلي) لفقرات المتغير التابع "الحوكمة"	146
15	ثبات أداة الدراسة باستخدام طريقة التجزئة النصفية	148
16	ثبات أداة الدراسة باستخدام طريقة ألفاكرونباخ	149
17	توزيع مفردات العينة حسب متغير النوع الاجتماعي	151
18	توزيع مفردات العينة حسب متغير العمر	152
19	توزيع مفردات العينة حسب متغير المستوى العلمي	154
20	توزيع مفردات العينة حسب متغير سنوات الخبرة	155
21	توزيع مفردات العينة حسب متغير المسمى الوظيفي	157
22	نتائج التحليل الوصفي لفقرات البعد الأول "بيئة الرقابة"	159
23	اختبار (One-Sample T-Test) للبعد الأول "بيئة الرقابة" عند درجة الحيادية = 3	160
24	نتائج التحليل الوصفي لفقرات البعد الثاني "تقييم المخاطر"	161
25	اختبار (One-Sample T-Test) للبعد الثاني "تقييم المخاطر" عند درجة الحيادية = 3	162
26	نتائج التحليل الوصفي لفقرات البعد الثالث "أنشطة الرقابة"	163
27	اختبار (One-Sample T-Test) للبعد الثالث "أنشطة الرقابة" عند درجة الحيادية = 3	164
28	نتائج التحليل الوصفي لفقرات البعد الرابع "المعلومات والتواصل"	165
29	اختبار (One-Sample T-Test) للبعد الرابع "المعلومات والتواصل" عند درجة الحيادية = 3	166

30	نتائج التحليل الوصفي لفقرات البعد الخامس "أنشطة المراقبة"	167
31	اختبار (One-Sample T-Test) للبعد الخامس "أنشطة المراقبة" عند درجة الحيادية = 3	168
32	نتائج التحليل الوصفي لفقرات المحور الثاني "الرقابة الداخلية"	169
33	نتائج التحليل الوصفي لفقرات المحور الثالث "الحوكمة"	170
34	اختبار (One-Sample T-Test) للمحور الثالث "الحوكمة" عند درجة الحيادية = 3	174
35	نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى: العلاقة بين الرقابة الداخلية والحوكمة	175
36	نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى: العلاقة بين بعد بيئة الرقابة والحوكمة	176
37	نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية: العلاقة بين بعد إدارة المخاطر وتفعيل الحوكمة	177
38	نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: العلاقة بين بعد أنشطة الرقابة وتفعيل الحوكمة	178
39	نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة: العلاقة بين بعد المعلومات والتواصل وتفعيل الحوكمة	179
40	نتائج اختبار الفرضية الفرعية الخامسة: العلاقة بين بعد أنشطة المراقبة وتفعيل الحوكمة	179
41	نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى والفرضيات الفرعية المتعلقة بها	180
42	نتائج نموذج الانحدار البسيط للفرضية الرئيسية الثانية	181
43	نتائج نموذج الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الأولى	183
44	نتائج نموذج الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الثانية	184
45	نتائج نموذج الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الثالثة	186
46	نتائج نموذج الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الرابعة	187
47	نتائج نموذج الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الخامسة	189
48	نتائج اختبار (T) للتحقق من الفروق في الرقابة الداخلية وفقا لمتغير النوع الاجتماعي (الجنس)	191
49	نتائج اختبار (T) للتحقق من الفروق في الرقابة الداخلية وفقا لمتغير العمر	192
50	نتائج اختبار (T) للتحقق من الفروق في الرقابة الداخلية وفقا لمتغير المستوى العلمي	193
51	نتائج اختبار (T) للتحقق من الفروق في الرقابة الداخلية وفقا لمتغير الخبرة	194
52	نتائج اختبار (T) للتحقق من الفروق في الرقابة الداخلية وفقا لمتغير المسمى الوظيفي	195
53	نتائج اختبار (T) للتحقق من الفروق في زيادة فعالية الحوكمة وفقا لمتغير النوع الاجتماعي (الجنس)	197
54	نتائج اختبار (T) للتحقق من الفروق في زيادة فعالية الحوكمة وفقا لمتغير العمر	199
55	نتائج اختبار (T) للتحقق من الفروق في زيادة فعالية الحوكمة وفقا لمتغير المستوى العلمي	200
56	نتائج اختبار (T) للتحقق من الفروق في زيادة فعالية الحوكمة وفقا لمتغير الخبرة	201
57	نتائج اختبار (T) للتحقق من الفروق في زيادة فعالية الحوكمة وفقا لمتغير المسمى الوظيفي	203

فهرس الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1	العلاقة بين متغيرات الدراسة	ي
2	الفروع الثلاثة للرقابة الداخلية	12
3	إطار (COSO)	31
4	خصائص حوكمة الشركات	56
5	أهداف حوكمة الشركات	60
6	المحددات الخارجية والداخلية للحوكمة	62
7	مبادئ حوكمة الشركات	67
8	المبادئ التوجيهية للمؤسسات العمومية بخصوص حوكمة الشركات	73
9	الآليات الداخلية لحوكمة الشركات	81
10	الآليات الخارجية لحوكمة الشركات	83
11	الخطوط قيد الاستغلال على الخريطة	126
12	بطاقة فنية عن المؤسسة العمومية النقل الحضري وشبه الحضري في مدينة تبسة	127
13	الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري – تبسة	129
14	توزيع مفردات العينة حسب متغير النوع الاجتماعي	152
15	توزيع مفردات العينة حسب متغير العمر	153
16	توزيع مفردات العينة حسب متغير المستوى العلمي	155
17	توزيع مفردات العينة حسب متغير سنوات الخبرة	156
18	توزيع مفردات العينة حسب متغير المسمى الوظيفي	158

فهرس الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
1	قائمة المؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري حسب وزارة النقل	230
2	لجنة تحكيم الاستبانة	232
3	الاستبانة	232
4	الاستبانة الالكترونية	239
5	مخرجات برنامج SPSS 28 Fr	241
6	جمع بيانات أفراد العينة	267

المقدمة العامة

تمهيد

شهد العالم خلال العقود الأخيرة تحولات عميقة في بيئة الأعمال، انعكست من خلال تعاظم التحديات التي تواجه الكيانات الاقتصادية، لاسيما في ظل تزايد حدة المنافسة، واتساع نطاق المخاطر المالية والإدارية، وارتفاع مطالب الفاعلين الاقتصاديين بضرورة ضمان قدر أكبر من الشفافية والمساءلة، أدى هذا الواقع إلى بروز مفاهيم حديثة في الإدارة والرقابة، من أبرزها حوكمة الشركات التي أضحت مطلبًا جوهريًا من خلاله يتحقق التسيير الرشيد وتتعزز الثقة بين مختلف الأطراف المعنية (أصحاب المصالح). وفي هذا السياق، ويتم تحسين الأداء المؤسساتي من خلال ترسيخ آليات فعّالة تضمن الانضباط الداخلي وتقلص من فرص التجاوزات والاختلالات مهما كان نوعها ومصدرها الحالية أو المستقبلية، وهو ما جعل الرقابة الداخلية تحتل موقعًا محوريًا في الدراسات المعاصرة حول إصلاح المنظمات وتفعيل الحوكمة فيها.

تعد الرقابة الداخلية من أبرز الآليات الادارية التي تسعى المؤسسات من خلالها إلى ضبط أنشطتها وتوجيه سلوكياتها بما يتوافق مع الأهداف المرسومة مسبقا، حيث تعد بمثابة جهاز وقائي يكشف مواطن الضعف قبل أن تتحول إلى أزمات، كما تؤدي دورًا رقابيًا يرصد ويقوم الأداء في مختلف مستوياته، ويعتبر نظام الرقابة الداخلية نظام متكامل يساهم في توفير معلومات مالية وإدارية دقيقة، ويعزز الثقة بين الإدارة وأصحاب المصالح، فضلًا عن كونه أداة فعّالة لمكافحة الفساد المالي والإداري. وبذلك، فإن الرقابة الداخلية لم تعد مجرد إجراء محاسبي ضيق، بل أضحت إطارًا تنظيميًا شاملاً يمس مختلف وظائف المؤسسة، ويمهد الطريق لتفعيل مبادئ الحوكمة الحديثة.

برزت الحوكمة كإطار فكري وتنظيمي يستجيب لتحديات العولمة الاقتصادية وأزمات الثقة التي شهدتها المؤسسات في العديد من الدول، فهي تقوم استنادا الى مجموعة من المبادئ الجوهرية، من أهمها الشفافية، الإفصاح، المساءلة، والمحاسبة، وهي مبادئ تستمد مرجعيتها من توصيات الهيئات الدولية مثل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية[1]، وقد تطور مفهوم الحوكمة انطلاقا من طابعها العام إلى حوكمة الشركات على وجه الخصوص باعتبارها مجموعة من القواعد والآليات التي تهدف إلى تنظيم العلاقة بين المساهمين والإدارة التنفيذية ومجالس الإدارة وكل أصحاب المصالح، وضمان حماية حقوق مختلف الأطراف المعنية، وتكمن أهمية حوكمة الشركات في كونها وسيلة لإرساء الانضباط المؤسساتي والحد من تضارب

[1] Henry Dimingu, Idowu Mary Mogaji, The Role of Board Dynamics in Organizational Transformation: A Corporate Governance Perspective, **Open Journal of Business and Management**, Vol 12, N 2, March 2024, p: 1211, DOI: https://doi.org/10.4236/ojbm.2024.122063.

المصالح، فضلًا عن دورها في تحسين جودة القرارات الاستراتيجية وضمان استدامة النشاط الاقتصادي، الأمر الذي يجعلها محل اهتمام متزايد في مختلف المؤسسات على اختلاف نوعها ونشاطها.

وتأسيسًا على ما سبق، فإن العلاقة بين الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات تمثل محورًا أساسيًا في النقاشات العلمية الحديثة، حيث ينظر إلى الرقابة الداخلية على أنها أداة مهمة في تفعيل الحوكمة وتجسيد مبادئها على أرض الواقع. حيث أن نظام الرقابة الفعّال يرصد المخاطر قبل وقوعها، ويعزز مصداقية التقارير المالية، ويضمن التزام الإدارة بالمعايير والنظم السارية، مما يخلق بيئة تنظيمية قائمة على النزاهة والثقة. ومن خلال هذا الترابط، تصبح الرقابة الداخلية ركيزة أساسية في تكريس الشفافية والمساءلة وليس وسيلة لضبط العمليات الداخلية فقط، وتسهم بقوة أيضا في بناء الثقة بين المؤسسات ومحيطها الاقتصادي والاجتماعي، ويزداد هذا الارتباط أهمية في المؤسسات العمومية الجزائرية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) التي تعتبر من أهم مؤسسات قطاع النقل العام، التي تؤدي دورًا اقتصاديا خدميًا حيويًا باعتبار أن جودة خدماتها واستدامة نشاطها يعتمدان بدرجة كبيرة على مدى تفعيل الرقابة الداخلية كإطار داعم لحوكمة الشركات، وبما يضمن تسييرًا رشيدًا يوازن بين الكفاءة الاقتصادية والاعتبارات الاجتماعية.

1. إشكالية الدراسة:

من خلال ما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية كالآتي:

ما دور الرقابة الداخلية في زيادة فعالية الحوكمة بالمؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)؟

2. التساؤلات الفرعية:

ويندرج تحت الاشكالية الرئيسية مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية:

- ماذا يقصد بالرقابة الداخلية؟ وماهي أبعادها حسب إطار COSO؟
- ماهية حوكمة الشركات؟
- ما هو دور بعد بيئة الرقابة في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)؟
- ما هو دور بعد إدارة المخاطر في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)؟

- ما هو دور بعد أنشطة الرقابة في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)؟
- ما هو دور بعد المعلومات والتواصل في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)؟
- ما هو دور بعد أنشطة المراقبة في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)؟

3. فرضيات الدراسة:

في محاولة للإجابة المبدئية على الأسئلة الفرعية السابقة، نقترح مجموعة من الفرضيات كالآتي:

1.3. الفرضية الرئيسية الأولى:

H1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين الرقابة الداخلية وزيادة فعالية الحوكمة.

وينبثق عن الفرضية الرئيسية الأولى لهذه الدراسة الفرضيات الفرعية التالية:

1.1.3. لفرضية الفرعية الأولى:

H1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) **لبعد بيئة الرقابة** في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS).

2.1.3. الفرضية الفرعية الثانية:

H1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) **لبعد إدارة المخاطر** في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS).

3.1.3. الفرضية الفرعية الثالثة:

H1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) **لبعد أنشطة الرقابة** في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS).

4.1.3. الفرضية الفرعية الرابعة:

H1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) **لبعد المعلومات والتواصل** في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS).

5.1.3. الفرضية الفرعية الخامسة:

H1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) **لبعد أنشطة المراقبة** في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS).

2.3. الفرضية الرئيسية الثانية:

H1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) للرقابة الداخلية بجميع أبعادها وفق اطار COSO في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS).

ويشتق من الفرضية الرئيسية الثانية لهذه الدراسة الفرضيات الفرعية التالية:

1.2.3. الفرضية الفرعية الأولى:

H1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) **لبعد بيئة الرقابة** في تفعيل **حوكمة الشركات** بالمؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS).

2.2.3. الفرضية الفرعية الثانية:

H1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) **لبعد إدارة المخاطر** في تفعيل **حوكمة الشركات** بالمؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS).

3.2.3. الفرضية الفرعية الثالثة:

H1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) **لبعد أنشطة الرقابة** في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS).

4.2.3. الفرضية الفرعية الرابعة:

H1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) **لبعد المعلومات والتواصل** في تفعيل **حوكمة الشركات** بالمؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS).

5.2.3. الفرضية الفرعية الخامسة:

H1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) **لبعد أنشطة المراقبة** في تفعيل **حوكمة الشركات** بالمؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS).

3.3. الفرضية الرئيسية الثالثة:

H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في استجابة أفراد العينة حول الرقابة الداخلية تعزى للمتغيرات الديمغرافية التالية: النوع الاجتماعي (الجنس) – العمر – المستوى العلمي – الخبرة – المسمى الوظيفي.

4.3. الفرضية الرئيسية الرابعة:

H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في استجابة أفراد العينة حول زيادة فعالية الحوكمة تعزى للمتغيرات التالية: النوع الاجتماعي (الجنس) – العمر – المستوى العلمي – الخبرة – المسمى الوظيفي.

4. أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية هذه الدراسة في إبراز الدور المحوري الذي تؤديه الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات داخل المؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري(ETUS) ،لا سيما في ظل التحديات المتزايدة التي تواجهها هذه المؤسسات في بيئة اقتصادية معقدة ومتغيرة، فقد أصبحت الرقابة الداخلية تُعد من بين الاستراتيجيات الحديثة الأساسية التي تسعى المؤسسات إلى تبنيها، نظراً لما توفره من آليات فعّالة لتحسين بيئة العمل وتعزيز مستويات رضا الموظفين، كما أن لها دوراً فاعلاً في دعم عملية اتخاذ القرار الرشيد والمبني على معطيات دقيقة، فضلاً عن مساهمتها في الوقاية من المشكلات التنظيمية ومعالجتها بشكل فعّال، الأمر الذي يعزز من كفاءة الأداء المؤسساتي ويكرس مبادئ الحوكمة الرشيدة.

أما من الناحية الاقتصادية، فتبرز أهمية هذه الدراسة في الدور الحيوي الذي يلعبه قطاع النقل الحضري وشبه الحضري في تنشيط الدورة الاقتصادية وتيسير حركة الأفراد، حيث تواجه المؤسسات العمومية للنقل بصفة عامة تحديات مرتبطة بضعف الموارد، تزايد الطلب، والضغط على البنية التحتية، وهو ما يستلزم تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية والحوكمة قصد تعزيز الكفاءة التشغيلية، وبالتالي فإن رفع كفاءة أداء هذه المؤسسات سينعكس مباشرة على تقليص تكاليف النقل، تحسين جودة الخدمة، ودعم التوجهات الوطنية نحو تنمية اقتصادية مستدامة.

تتجلى الأهمية العلمية لهذه الدراسة في كونها تسهم في سد فجوة معرفية قائمة في الأدبيات المتعلقة بموضوع الرقابة الداخلية والحوكمة داخل المؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري في الجزائر، حيث ركزت معظم الدراسات السابقة على مؤسسات مالية أو تجارية، بينما قلّ الاهتمام بالمؤسسات الخدمية ذات الطابع الاجتماعي والاقتصادي المزدوج، ومن خلال هذه الدراسة، يتم تقديم إطار نظري وتطبيقي يدمج بين أبعاد الرقابة الداخلية ضمن اطار (COSO) ومبادئ الحوكمة، مما يفتح المجال أمام باحثين آخرين لتطوير مقاربات أعمق أو تطبيقها في قطاعات خدمية مشابهة.

تظهر الأهمية العملية لهذه الدراسة من خلال تقديم نتائج وتوصيات قابلة للتطبيق مباشرة من قبل المؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)، حيث تساعدها في تشخيص مكامن القوة والضعف في أنظمة الرقابة الداخلية الحالية، كما تمكن هذه النتائج القائمين على سلطة اتخاذ القرار الاداري من وضع سياسات عملية من شأنها أن ترفع من مستوى الفعالية المؤسساتية وتؤسس لثقافة رقابية قائمة على الالتزام والحوكمة الرشيدة.

5. أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف العلمية والعملية المرتبطة بموضوع الرقابة الداخلية وعلاقتها بتفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)، ومن بين هذه الأهداف ما يلي:

- التعرف على الجانب النظري لمتغيرات الدراسة، من خلال تحليل المفاهيم الأساسية لكل من الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات، واستعراض مختلف المقاربات النظرية ذات الصلة بهما، وكذا الوقوف على الأطر المرجعية المعتمدة في هذا المجال؛

- استكشاف مستويات تطبيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الدراسة؛
- قياس مستويات الحوكمة في مؤسسات قطاع النقل العام في الجزائر المخصص للأشخاص؛
- معرفة دور الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات داخل المؤسسات العمومية الاقتصادية، من خلال دراسة حالة واقعية (ETUS)، واختبار العلاقة بين مكونات الرقابة الداخلية ومبادئ الحوكمة؛
- تقديم مجموعة من المقترحات العلمية والعملية بالإضافة الى اقتراح مجموعة توصيات موجهة لصنّاع القرار والإدارات العليا، من أجل تعزيز فعالية أنظمة الرقابة الداخلية وتفعيل آليات الحوكمة بشكل أكثر نجاعة واستدامة؛
- تحليل التحديات والصعوبات التي قد تعيق تطبيق نظام رقابة داخلية فعّال، ومدى انعكاس ذلك على تجسيد مبادئ الحوكمة؛
- المساهمة في إثراء الأدبيات الأكاديمية المرتبطة بحوكمة المؤسسات العمومية الجزائرية، من خلال ربط الجانب النظري بالتطبيق العملي، وتسليط الضوء على خصوصية قطاع النقل الحضري وشبه الحضري في هذا السياق.

6. أدوات ومنهج الدراسة:

من اجل الاحاطة بموضوع الدراسة فقد تم اعتماد منهجية علمية مزدوجة لتحقيق أهداف البحث والإجابة على إشكاليته واختبار فرضياته، إذ تم الاستعانة بالمنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري والمفاهيمي، نظراً لملاءمته لطبيعة الموضوع وقدرته على تفسير وتحليل المتغيرات المتعلقة بالرقابة الداخلية وحوكمة شركات النقل، من خلال الإلمام بالمفاهيم الأساسية ذات الصلة وإبراز طبيعة العلاقة فيما بينها. أما في الشق الميداني والتطبيقي، فقد تم الاعتماد على دراسة الحالة كإطار منهجي، إلى جانب توظيف أدوات التحليل الإحصائي باستخدام برنامج **(SPSS V28 Fr)**، بهدف إسقاط الإطار النظري على الواقع العملي، وتم ذلك من خلال تصميم استبيان موجه لجمع البيانات الأولية، ثم تصنيفها وتحليلها موضوعياً، بما يسمح باختبار الفرضيات المطروحة واستخلاص النتائج التي تدعم أهداف الدراسة.

7. أسباب اختيار الموضوع:

1.7. الأسباب الذاتية:

- رغبة الباحث الشخصية في التعمق في موضوع يجمع بين مفهومي الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات، لما لهما من أهمية متزايدة في الإدارة الحديثة؛
- اهتمام خاص بمجال تسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية، لاسيما تلك الناشطة في قطاع النقل؛
- السعي إلى الربط بين الجانب النظري والتطبيقي في دراسة واقع مؤسسات عمومية اقتصادية قائمة، مما يعزز القيمة التطبيقية للبحث؛
- تطوير المعارف العلمية والمنهجية للباحث في مجال الرقابة والحوكمة، وتحسين قدرته على معالجة القضايا الإدارية والتنظيمية الحديثة؛
- نقص في الدراسات الأكاديمية المعمّقة على المستوى المحلي تتناول العلاقة بين الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات ضمن قطاع النقل تحديدًا.

2.7. الأسباب الموضوعية:

- الأهمية المتزايدة للرقابة الداخلية كأداة فعّالة لتحسين الأداء المؤسساتي وتعزيز الشفافية في المؤسسات العمومية الاقتصادية؛
- اعتبار حوكمة الشركات من بين أبرز الآليات الحديثة التي تعتمدها الدول والمؤسسات لترسيخ مبادئ المسؤولية والمساءلة والجودة؛
- الطابع الحيوي والحساس لقطاع النقل الحضري وشبه الحضري في حياة المواطن، مما يفرض ضرورة تحسين طرق تسييره ورقابته؛
- مواكبة الجهود الإصلاحية التي تبذلها الدولة الجزائرية في مجال الحوكمة وترشيد التسيير العمومي، خصوصًا في القطاعات الخدمية؛
- السعي إلى تحقيق إضافة على مستوى الدراسات التطبيقية التي تربط بين الرقابة الداخلية والحوكمة في سياق المؤسسات العمومية الاقتصادية المرتبطة بقطاع للنقل؛
- الرغبة في تقديم اقتراحات علمية وعملية قابلة للتنفيذ من شأنها أن تسهم في تحسين أنظمة الرقابة وتفعيل مبادئ الحوكمة داخل مؤسسات النقل العمومية.

8. حدود الدراسة:

تم تحديد حدود الدراسة وفقًا لأبعادها الرئيسية بهدف الإحاطة بمختلف الجوانب المتعلقة بإشكالية البحث، سواء من الناحية الزمانية أو المكانية أو الموضوعية، على النحو التالي:

1.8. الحدود الزمانية:

تم إنجاز الجانب الميداني من الدراسة خلال 2024-2025، حيث بدأت عملية جمع البيانات في شهر فيفري 2024، وشملت مراحل اجراء المقابلات في المؤسسات محل الدراسة وتوزيع الاستبيانات، واسترجاعها، ثم تصنيفها وتحليلها باستخدام الأدوات الإحصائية المناسبة.

2.8. الحدود المكانية:

شملت الدراسة عينة مكوّنة من 11 مؤسسة عمومية اقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري موزعة عبر عدة ولايات جزائرية ممثلة لكافة جهات الوطن، الشرق، الغرب، الشمال والجنوب. وقد تم اختيار هذه العينة بناءً على معايير محددة، منها توفر الهيكلة التنظيمية والإدارية الكاملة، وعدد كافٍ من الإطارات الإدارية.

وقد تم استبعاد عدد من المؤسسات، خاصة تلك التي تم إنشاؤها مؤخرًا في إطار التقسيم الإداري الجديد الذي أدى إلى ترقية ولايات جديدة، وذلك بسبب افتقارها إلى بعض الهياكل الإدارية المستقلة، أو تبعيتها الإدارية المباشرة إلى الولاية الأم.

كما تم استبعاد المؤسسات التي يقل عدد الإطارات الإدارية بها عن عشرة (10)، نظرًا لعدم ملاءمة حجمها التنظيمي مع متطلبات الدراسة الإحصائية وتحقيق شروط تمثيل العينة بشكل علمي.

9. متغيرات ونموذج الدراسة:

1.9. متغيرات البحث:

1.1.9. المتغير المستقل: الرقابة الداخلية بأبعادها حسب اطار COSO والمكونة من 5 أبعاد كما يلي:

- بيئة الرقابة (Control Environment)؛
- تقييم المخاطر (Evaluation Risk)؛
- أنشطة الرقابة (Control Activities)؛

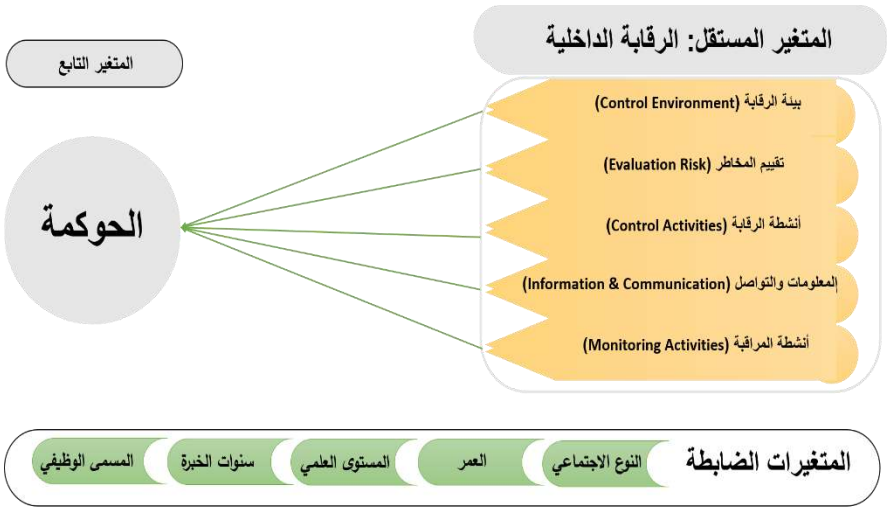
- المعلومات والتواصل (Information & Communication)؛
- أنشطة المراقبة (Monitoring Activities).

2.1.9. المتغير التابع: الحوكمة.

2.9. مبررات اختيار أبعاد الرقابة الداخلية:

تم اختيار الأبعاد الخمسة للرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO 1992 المحدث في 2013

الشكل رقم (01)
نموذج الدراسة



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على متغيرات الدراسة

10. هيكل الدراسة:

جاءت هذه الدراسة الموسومة بـ: "**دور الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية لقطاع النقل– دراسة حالة المؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)**" مقسمة إلى أربعة فصول رئيسية، سبقتها مقدمة عامة تناولت الإشكالية المطروحة، أهداف الدراسة، أهميتها، ومنهجيتها، واختُتمت بخاتمة عامة تضمنت أهم النتائج التي تم التوصل إليها والتوصيات المقترحة، حيث تم المزج في هذه الدراسة بين الجانبين النظري والتطبيقي، بهدف الإحاطة الشاملة بالموضوع وتحقيق الأهداف المرجوة منها.

خصص **الفصل الأول للإطار النظري للرقابة الداخلية**، حيث تم التطرق إلى المفهوم العام لهذا النظام مع تتبع تطوره التاريخي، وبيان أهدافه وأهم فروعه، ثم انتقل النقاش إلى تحليل مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق النموذج المرجعي COSO*، حيث شمل ذلك بيئة الرقابة، وإدارة المخاطر، وأنشطة الرقابة، ونظم المعلومات والتواصل، بالإضافة إلى أنشطة الإشراف والمتابعة. وقد اختُتم الفصل بعرض العلاقة القائمة بين نظام الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات، لإبراز مدى الترابط بين المفهومين ودور كل منهما في دعم الآخر داخل بيئة المؤسسات.

أما **الفصل الثاني الموسوم بالإطار النظري لحوكمة الشركات**، تناول في بدايته التطور التاريخي لهذا المفهوم وتعدد تعريفاته في الأدبيات المعاصرة، مع توضيح أهمية الحوكمة وأهدافها وأبرز المحددات المؤثرة في تبنيها وتطبيقها داخل المؤسسات، كما تم التوسع في عرض المبادئ الأساسية للحوكمة كما حددتها عدة جهات مرجعية، من بينها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية[1] (OECD**)، والمبادئ التوجيهية الخاصة بالمؤسسات العمومية، وكذلك معهد المدققين الداخليين (IIA ***)، إضافة إلى مقاربة مستمدة من الشريعة الإسلامية. وفي خاتمة هذا الفصل، تم التطرق إلى الآليات العملية التي يتم من خلالها تفعيل الحوكمة، سواء كانت آليات داخلية كالجمعية العامة ومجلس الإدارة، أو آليات خارجية كالرقابة الحكومية والسوقية.

الفصل الثالث تناول مناقشة وتحليل الدراسات السابقة التي تناولت موضوعي الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات، سواء بشكل منفصل أو في إطار العلاقة التبادلية بينهما، حيث تم تصنيف هذه الدراسات إلى دراسات باللغة الأجنبية وأخرى باللغة العربية، وتم التطرق الى الرقابة الداخلية أولا ثم الحوكمة في مرحلة ثانية، وأخيرا تم مناقشة علاقة المتغيرين ببعض (الرقابة الداخلية والحوكمة)، كما تم التطرق الى أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية وبين الدراسات السابقة في كل خطوة من الخطوات السابقة.

تم التطرق في **الفصل الرابع والأخير الى الجانب التطبيقي من الدراسة**، حيث تضمن عرضًا مفصلاً للدراسة الميدانية التي أُجريت على (11) مؤسسة عمومية اقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري

* **COSO**: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

** منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (**OECD**) هي منظمة اقتصادية حكومية دولية تضم 35 دولة عضو، تأسست عام 1961 لتحفيز التقدم الاقتصادي والتجارة العالمية. إنه منتدى للبلدان التي تصف نفسها بأنها ملتزمة بالديمقراطية واقتصاد السوق، وتوفر منصة لمقارنة تجارب السياسات، والبحث عن إجابات للمشاكل المشتركة، وتحديد الممارسات الجيدة وتنسيق السياسات المحلية والدولية لأعضائها.

*** معهد المدققين الداخليين المعروف اختصاراً بـ **IIA** هو جمعية مهنية دولية. توفر جمعية المدققين الداخليين مؤتمرات تعليمية وتطور المعايير والإرشادات والشهادات لمهنة التدقيق الداخلي. ويكيبيديا

في الجزائر خلال 2024–2025، موزعة عبر الأقاليم الجغرافية للوطن، وتضمن هذا الفصل أربع محاور أساسية، بداية بتقديم بطاقة تعريف بالمؤسسات محل الدراسة، ثم تقديم المنهجية المعتمدة في البحث من حيث أدوات جمع البيانات وتحليلها، وصولًا إلى عرض وتحليل النتائج، واختبار الفرضيات المطروحة، بغرض الخروج بخلاصات علمية دقيقة حول العلاقة بين الرقابة الداخلية وتفعيل حوكمة الشركات في هذه المؤسسات.

الفصل الأول

الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة الداخلية

شهد مفهوم الرقابة الداخلية تطورات جوهرية على مر العقود السابقة، مدفوعة باتساع نطاق الأنشطة الاقتصادية وتعقّد بيئة الأعمال، وهو ما جعل المؤسسات ترغب في بناء نظم رقابية فعالة قادرة على ضمان بلوغ الأهداف الاستراتيجية، حيث أن الرقابة الداخلية لا تقتصر على الإجراءات الظرفية، بل أصبحت إطاراً دائماً ونسقاً متكاملاً يهدف إلى رفع الكفاءة التشغيلية وتعزيز الفعالية وترشيد استخدام الموارد، إضافة الى كونها أداة لا غنى عنها في ضبط الأداء وضمان استمرارية المؤسسة في بيئة أعمالها.

تعتبر الرقابة الداخلية كذلك ركيزة أساسية يعتمد عليها أصحاب القرار في مراقبة الأداء الكلي للمؤسسة، حيث تبدأ العملية بدراسة وتقييم الإجراءات والسياسات والنظم الموضوعة من قبل الإدارة، ومن ثمة التأكد من مدى الالتزام بها على مستوى مختلف الوحدات التنظيمية، وصولاً إلى تقديم مقترحات عملية تتيح معالجة أوجه القصور وتطوير أساليب العمل. وفي هذا السياق، يبرز دور النماذج المرجعية العالمية، وفي مقدمتها إطار (COSO) الذي يُمثل مرجعية نموذجية لفهم مكونات الرقابة الداخلية وتوجيه الممارسات نحو تحقيق قدر أكبر من الفعالية والموثوقية[1]، وبالتالي يمكننا القول أن نظام الرقابة الداخلية يشكل خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة ويصون في الوقت ذاته حقوق ومصالح مختلف الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، وسيتم في هذا الفصل التفصيل في النقاط السابقة من خلال المباحث التالية:

- **المبحث الأول:** مفهوم الرقابة الداخلية؛
- **المبحث الثاني:** مراحل تطور الرقابة الداخلية لإطار (COSO) وأهدافه؛
- **المبحث الثالث:** مكونات نظام الرقابة الداخلية حسب إطار لجنة(COSO) .

[1] Jayed Mashkour Alamry & Nasser Fahim Juwereh, The Relationship Between Components of Internal Control According to The COSO Framework and Financial Performance: An Exploratory Study, **Akkad Journal of Contemporary Accounting Studies**, Vol 3, No 3, Jan 2024, p: 91, https://journal.acefs.org/index.php/AJCAS/article/view/246.

المبحث الأول: مفهوم الرقابة الداخلية

تعد الرقابة الداخلية من أهم الآليات الإدارية التي تعتمد عليها المؤسسات لضمان تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية، حيث تمثل منظومة متكاملة من السياسات والإجراءات التي تُصمم بهدف حماية الموارد وضمان دقة المعلومات المالية والإدارية، فهي لا تقتصر على الجانب المالي فقط، بل تتعداه لتشمل مختلف أنشطة المؤسسة بما في ذلك الجوانب التشغيلية والإدارية، كما أنها تسهم في تعزيز الشفافية والحد من المخاطر المحتملة مثل التحايل أو سوء استخدام السلطة، بالإضافة الى ذلك، تساعد الرقابة الداخلية المؤسسات على الامتثال للقوانين والأنظمة واللوائح المعمول بها من خلال توفير بيئة رقابية سليمة وترفع من مستوى الثقة لدى المستثمرين والمتعاملين مع المؤسسة، وبذلك تُعتبر الرقابة الداخلية أداة إستراتيجية لضمان الاستقرار المؤسساتي وتحقيق التنمية المستدامة، وسيتم التفصيل في هذا المفهوم في المطالب التالية:

المطلب الأول: تطور مفهوم نظام الرقابة الداخلية

تتعدد التعاريف المتعلقة بالرقابة الداخلية[1] (Internal Control) ، وعلى الرغم من تنوع صياغتها ونصوصها، فإنها تتفق في الجوهر، حيث أصبح من الضروري التمييز بين مفهوم الرقابة الداخلية كإطار شامل، وبين نظام الرقابة الداخلية باعتباره آلية تنفيذية وإجرائية، ومع مرور الزمن تطور هذا المفهوم من التركيز على حماية الأصول والكشف عن الأخطاء إلى تبني مقاربة أوسع ترتبط بالحوكمة وإدارة المخاطر، سيتم التطرق في هذا المطلب الى استعراض أهم تعاريف الرقابة الداخلية، ثم الخصائص البارزة التي تميزها، وأخيرًا يتم التعرف على مراحل تطور مفهومها عبر الزمن.

1. تعريف مصطلح الرقابة الداخلية

فيما يلي مجموعة من التعريفات التي تمت صياغتها من قبل العديد من اللجان والهيئات والمنظمات الدولية الناشطة في مجال الرقابة الداخلية:

[1] حمد البصمان وآخرون، دور الرقابة الداخلية في تقليل الهدر التربوي في مؤسسات التعليم قبل الجامعي بدولة الكويت (دراسة تحليلية)، **مجلة كلية التربية** (أسيوط)، المجلد 41، العدد 4.2، أسيوط، 2025، ص ص: 60-103.

1.1. تعريف لجنة (COSO) والمنظمات التابعة لها*

يعد تعريف لجنة (COSO) والمنظمات التابعة لها من أهم التعاريف المرجعية، حيث تعرف الرقابة الداخلية على أنها: "عملية ينفذها مجلس إدارة المؤسسة، وإدارتها العليا وجميع العاملين، تهدف إلى توفير درجة معقولة من التأكد من تحقيق الأهداف التالية:

- فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية؛
- موثوقية التقارير المالية؛
- الامتثال للقوانين والتشريعات"[1].

2.1. تعريف المعهد الأميركي للمحاسبين القانونيين (AICPA)*

يرى المعهد الأميركي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أن الرقابة الداخلية هي: "مجموعة من الضمانات تسهم في مراقبة الشركة، وتهدف من جهة إلى ضمان حماية وصون الأصول وجودة المعلومات، ومن جهة أخرى إلى تنفيذ تعليمات الإدارة والمساهمة في تحسين الأداء، وتتمثل في التنظيم والأساليب والإجراءات الخاصة بكل نشاط من أنشطة الشركة، من أجل الحفاظ على سلامتها"[2].

3.1. تعريف هيئة الخبراء المحاسبين (ECCA)*

وفقًا لهيئة الخبراء المحاسبين (ECCA)، تعرف الرقابة الداخلية على أنها: "مجموعة من السياسات والعمليات والمهام والسلوكيات وغيرها من العناصر الإدارية داخل المنظمة، تعمل معاً لتسهيل التشغيل الفعّال من خلال تمكينها من الاستجابة بشكل مناسب للمخاطر التشغيلية والمالية والتنظيمية المرتبطة بتحقيق أهدافها. ويشمل ذلك حماية الأصول، وضمان تحديد وإدارة الالتزامات، وضمان جودة التقارير المالية وغير المالية عبر الاحتفاظ بسجلات مناسبة ونظام معلومات موثوق وذو توقيت فعّال، فضلاً عن الامتثال للأنظمة والسياسات الداخلية والخارجية"[3].

---

* تتكون لجنة COSO من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين(AICPA) ، ومعهد المحاسبين الإداريين(IMA) ، والجمعية الأمريكية للمحاسبة(AAA) ، ومعهد المدققين الداخليين(IIA) ، ومعهد المدراء الماليين (FEI) .

[1] Said Bouheraoua, Fares Djafri; Adoption of the COSO methodology for internal Shariah audit, **ISRA International Journal of Islamic Finance**, Vol 14, N 2, 5 September 2022, pp: 225–226, DOI: https://doi.org/10.1108/IJIF-04-2020-0071.

* American Institute of Certified Public Accountants.

[2] Dr. Mohammed Saci FERDIA, Pr. Aida KAMMOUN, Conceptual framework of internal control, **PSYCHOLOGY AND EDUCATION**, Vol 61, N 8, 31/08/2024, p: 1463.

* European Court of Auditors.

[3] Ana Lúcia Lima Gadelha, Luis Borges Gouveia, Anabela Mesquita Sarmento; Essential internal control: evidence from the executive branch of the State of Ceará, **Revista de Gestao,** 23 January 2023, Vol 30, N° 1, pp: 32–46, DOI: https://doi.org/10.1108/REGE-08-2020-0073.

4.1. تعريف اتحاد المحاسبين الدولي (IFAC)*

وبحسب الاتحاد، وكما ورد في المعيار 315، تُعرف الرقابة الداخلية بأنها: "العملية التي يتم تصميمها وتنفيذها من قبل القائمين على الرقابة والإدارة والعاملين، لتقديم ضمان معقول لتحقيق أهداف المؤسسة فيما يخص موثوقية التقارير المالية، وكفاءة العمليات، والالتزام بالقوانين والأنظمة، وتُصمم هذه العملية لمواجهة المخاطر المحددة التي قد تعيق تحقيق هذه الأهداف"[1].

5.1. تعريف معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW)*

يعرف المعهد الرقابة الداخلية على أنها: "مجموعة الأنظمة المالية والإدارية التي تضعها الإدارة لتنظيم وتحسين فعالية العمليات، ولضمان الالتزام بمعايير الإدارة وحماية الأصول، وكذلك للتأكد من صحة وشمولية المعلومات المسجلة"[2].

6.1. تعريف المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية (IFACI):

عرف المعهد الفرنسي الرقابة الداخلية على أنها: "نظام في المؤسسة محدد ومعرف ويضع تحت تصرفه مجموعة من المسؤوليات، وهو يشمل مجموعة من الموارد والسلوكيات والإجراءات والأعمال التي تتناسب مع خصائص كل مؤسسة، كما أنه يساهم في السيطرة على أنشطتها بفعالية، ويضمن كفاءة استخدام الموارد المتاحة من جهة ويمكنها من الأخذ في الحسبان وبطريقة مناسبة كافة المخاطر المؤثرة عليها بما فيها التشغيلية والمالية من جهة أخرى"[3].

تتفق تعاريف الهيئات الدولية على أن الرقابة الداخلية تتدرج من الأدوات إلى الأهداف لتصبح فكرة أوسع تؤثر على الأداء العام للمؤسسة[4]، وتتوافق في العموم على هذا المفهوم، لكن يجب التمييز بين الرقابة

* International Federation of Accountants.

[1] أحمد حلمي بوجمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، ط 2، دار صفاء، عمان، الأردن، 2015، ص: 204.

* Institute of Chartered Accountants in England and Wales.

[2] فضيلة بوطورة، **دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك**، مذكرة مقدمة لاستكمال نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2007، ص: 19.

[3] بلال برابح، **تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية: دراسة حالة عينة من المراجعين الداخليين**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة عبد امحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2015، ص 5.

[4] Afzal Izzaz Zahari, Jamaliah Said, Nurisyal Muhamad, Suhaily Mohd Ramly, Internal control on public organisation performance: A SmartPLS analysis using COSO framework, **Global Business and Management Research: An International Journal**, Vol 16, No 4s, 2024, p: 341.

الداخلية كمفهوم وكنظام، حيث يُعرف النظام بأنه: "مجموعة المكونات المترابطة التي تتفاعل لتشكيل كيان متكامل يهدف إلى تحقيق غاية محددة"[1].

ومما سبق من تعاريف، يمكن ان نتوصل الى **التعريف الاجرائي للرقابة الداخلية على انها: عملية متكاملة وديناميكية، تنخرط فيها مختلف مستويات المؤسسة من مجلس الإدارة إلى العاملين، وتستند إلى منظومة من السياسات والإجراءات والأنشطة الهادفة إلى تحقيق غايات محددة، أهمها تعزيز كفاءة وفعالية العمليات، وضمان موثوقية المعلومات والتقارير، وصون الأصول والموارد، فضلاً عن ضمان الالتزام بالتشريعات والأنظمة المعمول بها.**

2. خصائص الرقابة الداخلية

يُمكن استخلاص خصائص الرقابة الداخلية من التعاريف المتنوعة السابقة، والتي تُبرز أن:[2]

1.2. الاستمرارية والديمومة: الرقابة الداخلية عملية مستمرة ومتكاملة مدمجة في سير العمل اليومي، لا تقف عند إجراء ظرفي، حيث أنها تطبيق بانتظام ودون انقطاع لضمان التكيّف مع متغيرات بيئة المؤسسة.

2.2. الشمولية والتكامل: تشمل الرقابة الداخلية جميع جوانب المؤسسة سواء التشغيلية أو المالية أو الإدارية وتعمل كمجموعة مترابطة وليس كوظيفة معزولة.

3.2. المسؤولية المشتركة: تقع مسؤولية تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية على عاتق جميع المستويات داخل المؤسسة، من مجلس الإدارة إلى الوحدات التنفيذية، مما يعزز الإطار المؤسساتي الشامل للرقابة.

4.2. اكتشاف الاخطاء: تسعى الرقابة الداخلية الى رصد الأخطاء والانحرافات عند حدوثها، وتهيئة آليات تصحيحها ومعالجتها بفعالية.

5.2. المرونة والتكيّف: تصميم أنظمة رقابة داخلية مرنة يُمكن تطويرها وتعديلها بشكل يتناسب مع طبيعة نشاط المؤسسة ودرجة المخاطر المحدقة بها وبمحيطها، هذه المرونة تضمن استمرار فعاليتها في ظل التغيرات الديناميكية.

6.2. الاعتماد على نظم معلومات موثوقة: ترتبط فعالية الرقابة الداخلية ارتباطا وثيقا مع توفر نظم معلومات دقيقة ومُحكمة تضمن سلامة البيانات وجودة التقارير.

---

[1] أحمد يوسف دودين، **إدارة الأعمال الحديثة**، ط2، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2012، ص: 281.

[2] Keryn CHALMERS, David HAY, Hichem KHLIF, Internal control in accounting research: A review, **Journal of Accounting Literature**, 30 June 2019, Vol 42, N 1, pp: 86-88, DOI : https://doi.org/10.1016/j.acclit.2018.03.002.

7.2. الارتباط بالأهداف الاستراتيجية: تُصمم الرقابة الداخلية بهدف تحقيق أهداف المؤسسة الأساسية (الكفاءة، موثوقية التقارير، والامتثال)، فتعمل كأداة لضبط الأداء وتعزيز استدامة المؤسسة.

3. مراحل تطور مفهوم الرقابة الداخلية

شهد مفهوم الرقابة الداخلية تطورًا مهما عبر مراحل متعددة[1]، والتي يمكن تلخيصها كالآتي:[2]

1.3. مرحلة الرقابة الذاتية:

كان مفهوم الرقابة الداخلية في بداياته محصورا بالمؤسسات الفردية حيث كان أصحاب رأس المال يمارسون ويُديرون الرقابة بأنفسهم، مركزين على حماية النقد والأصول من السرقة والاختلاس، ومع مرور الوقت، توسعت الوسائل الرقابية لتشمل أصولًا أخرى كالمخزون.

2.3. مرحلة الضبط الداخلي:

خلال بدايات القرن العشرين، توسعت الإجراءات والضوابط مع طفرة نمو المؤسسات وتوسع نشاطاتها، فلم تعد الإجراءات المحاسبية التقليدية كافية، فبرز مفهوم الضبط الداخلي باعتباره خطوة متقدمة تهدف الى تنظيم العمليات وحماية الموارد، هذه الخطوة تجسدت من خلال تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1936، حيث أكد على أن الضبط الداخلي يهدف بالأساس إلى حماية أصول المؤسسة وضمان دقة السجلات المحاسبية، ومن هذه الخطوة، أسس الضبط الداخلي لمرحلة جديدة في بناء نظام رقابة داخلية أكثر شمولاً وتكاملًا.

3.3. مرحلة الكفاءة الإنتاجية:

إلى جانب ما تضمنته المراحل السابقة من تركيز على حماية الأصول وضمان الدقة المحاسبية، شهد مفهوم الرقابة الداخلية تطورًا جديدًا تمثل في إدماج هدف الكفاءة التشغيلية، حيث جاء في تعريف لجنة إجراءات المراجعة التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) خلال الأربعينيات، أن الرقابة الداخلية تمثل الخطة التنظيمية والإجراءات المنسقة التي لا تقتصر على صون أصول المؤسسة، بل تمتد كذلك إلى تعزيز كفاءة استخدام الموارد وتحسين الأداء التشغيلي، وبهذا أصبح المفهوم أكثر شمولًا يمزج بين الحماية والفعالية.

[1] محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة معمقة في تدقيق الحسابات**، ط 1، دار كنوز المعرفة العلمية، عمان الأردن، 2009، ص: 192.

[2] ألان عجيب مصطفى لدني، ثائر صبري محمود الغبان، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني، **مجلة العلوم الإنسانية**، العراق، العدد رقم 45، 2010، ص: 7.

4.3. مرحلة هيكل الرقابة الداخلية:

مع ازدياد أهمية الرقابة الداخلية في ثمانينيات القرن العشرين، اتجه الفكر المحاسبي إلى تطوير مفهوم أكثر شمولًا وتنظيمًا. وقد تجسّد ذلك في تقرير لجنة الممارسات المحاسبية* لسنة 1988، الذي استبدل مصطلح "**نظام الرقابة الداخلية**" بمصطلح "**هيكل الرقابة الداخلية**" (Internal Control Structure)، حيث حدّد التقرير ثلاثة عناصر رئيسية لهذا الهيكل، وهي: بيئة الرقابة، والنظام المحاسبي، والإجراءات الرقابية، مما أسس لمرحلة جديدة اتسمت بالتركيز على البنية المؤسساتية للرقابة الداخلية وليس فقط على أدواتها الإجرائية.

المطلب الثاني: أهداف الرقابة الداخلية

لقد شهدت الرقابة الداخلية تطورًا ملحوظًا انعكس على توسع أهدافها، فبعد أن كان الهدف الأساسي ينحصر في حماية الأصول، أصبحت اليوم أداة شاملة تستهدف تحقيق مجموعة متكاملة من الأهداف، من أبرزها:[1]

1. حماية الأصول:

يُعَد هذا الهدف التقليدي والأصيل للرقابة الداخلية، إذ يركز على المحافظة على الثروة المتمثلة في الأصول التي تقع تحت تصرف المؤسسة، ويتم تحقيق ذلك من خلال وضع سياسات وإجراءات تقلل من فرص التلاعب أو التنازل غير المشروع بما قد يضر بمصالح المساهمين وأصحاب الحقوق.

2. الاستغلال الكفء للموارد:

لا تكفي حماية الأصول لتحقيق القيمة المضافة للمؤسسة، بل يتعين استغلال مواردها الطبيعية والمادية والبشرية بكفاءة وفعالية، ولهذا يسهم نظام الرقابة الداخلية في وضع ضوابط وإجراءات تضمن الاستخدام الأمثل لهذه الموارد بما يحقق أكبر مردودية ممكنة في التوقيت والكمية الملائمة.

3. الالتزام بالتشريعات والقوانين:

تعمل المؤسسات ضمن أطر قانونية وتنظيمية محددة تختلف باختلاف طبيعة النشاط وحجمه، حيث أن الإخلال بهذه التشريعات أو سوء تطبيقها يمثل تهديدًا لبقاء المؤسسة. وعليه، يسعى نظام الرقابة

[1] سعيد محمد أبو كميل، **تطوير أدوات الرقابة الداخلية لهدف حماية البيانات المعدة الكترونيا (دراسة تطبيقية)**، بحث مقدم للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2011، ص ص: 40-41.

الداخلية إلى تعزيز الالتزام بالقوانين، وضمان تطبيق التعليمات واللوائح الداخلية بكفاءة وبأقل تكلفة ممكنة، بما يحمي الموارد ويعزز الاستدامة.

4. توفير معلومات وتقارير مالية موثوقة:

تعد التقارير المالية والإدارية عنصرًا محوريًا لاستمرارية المؤسسة، نظرًا لدورها في دعم القرارات على مختلف المستويات. لذلك، يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى توفير بيانات وتقارير دقيقة وذات مصداقية، في الوقت المناسب حول مختلف الأنشطة، بما يدعم تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.

5. إدارة المخاطر:

يرتبط نجاح المؤسسة بقدرتها على التعامل مع المخاطر الداخلية والخارجية حيث أن نظام الرقابة الداخلية يشكل أداة مركزية في التعرف على المخاطر وتقييمها وإدارتها، مما يساهم في تعزيز قدرة المؤسسة على الاستمرار وتحقيق أهدافها بكفاءة.

المطلب الثالث: فروع الرقابة الداخلية

حظي مجال الرقابة الداخلية باهتمام متزايد من قبل الباحثين والممارسين على حد سواء، نظرًا لأهميته في تعزيز فعالية الأداء وضمان تحقيق الأهداف المؤسساتية، حيث تم تصنيف فروعه استنادًا إلى الأهداف التي وردت في التعريفات الرسمية، لاسيما تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، حيث يتم التمييز بين ثلاثة فروع رئيسية للرقابة الداخلية:[1]

- الرقابة الإدارية؛
- الرقابة المحاسبية؛
- الضبط الداخلي.

تُعد هذه الفروع بمثابة أنظمة فرعية مترابطة ومتكاملة، يؤثر كل منها في الآخر لتشكيل إطار شامل للرقابة الداخلية، وفيما يلي نتطرق إلى تفاصيلها على النحو التالي:

1. الرقابة الإدارية:

تعرف الرقابة الإدارية على أنها: "عملية استراتيجية أساسية هامة بالنسبة للعمليات الإدارية، وذلك لارتباطها بتحديد نجاح مراحل العمل المختلفة من تخطيط وتنظيم وتنفيذ وتقييم، كونها أداة إدارية تتضمن

[1] خالد عمر الكحلوت، **مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية في فلسطين**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في إدارة الأعمال بالجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2004، ص: 43.

حزمة من الإجراءات التي تقيس الأداء وتتأكد من قيام كل موظف بدوره، وتحدد الأخطاء والانحرافات في سير العمل، ما يجعلها مثل المؤشر الذي يحكم بنجاح العمليات من عدمه، وبما يساعد على تصحيح المسارات الخاطئة من خلال ما تمد به الإدارة العليا من معلومات ونتائج عن الأداء وسير العمل، ويمكن أن توجد على هيئة إدارة رقابة ذاتية داخلية في المنظومة، أو خارجية تتبع جهات عليا في الدولة وتضطلع بدور الرقابة والتدقيق ورصد الأخطاء والتجاوزات وتضع معالجات لازمة لها"[1]، وتستخدم المؤسسات عدة أساليب لتحقيق أهداف الرقابة الإدارية، منها: [2]

- الموازنات التخطيطية للتنبؤ بالمستقبل وتحديد الأهداف المالية؛
- دراسات الحركة والزمن لتحسين العمليات وزيادة الإنتاجية؛
- نظام محاسبة المسؤولية لتتبع الأداء وتقييمه؛
- استخدام الرسوم البيانية والكشوف الإحصائية لتحليل البيانات وتقديمها بشكل واضح؛
- التكاليف المعيارية لضبط النفقات وتقليل الهدر في الموارد؛
- الرقابة على الجودة ونظام تقييم الأداء لضمان تقديم أفضل المنتجات والخدمات؛
- تقارير الكفاية الدورية لمراجعة الأداء بشكل منتظم؛
- البرامج التدريبية لتطوير مهارات العاملين وزيادة كفاءتهم.

2. الرقابة المحاسبية:

تُعرف الرقابة المحاسبية على أنها: "العناصر المحاسبية من الرقابة الداخلية التي تتعلق بحماية الأصول وضمان موثوقية البيانات والتقارير المالية"[3]، ويجب أن تراعى النقاط التالية في الرقابة المحاسبية:[4]

1.2. تنفيذ العمليات وفق ترخيص محدد من الإدارة والتسجيل الدقيق لها، وتشمل:

- إعداد التقارير المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المعمول بها، والمدمجة ضمن النظام المحاسبي للمؤسسة؛
- تحديد المسؤولية المحاسبية عن الأصول.

---

[1] معهد الادارة العامة، **الرقابة الإدارية**، البحرين، 2021، https://www.bipa.gov.bh/administrativeoversight/ ، سبتمبر_2024.

[2] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، ط 2، دار صفاء، عمان الأردن، 2005، ص: 89.

[3] Živanović V, Bogavac M, & Bogavac M, Internal control (audit) – A factor of correct financial and accounting system management, **FBIM Transactions**, Vol 10, N 1, 2022, p: 98, DOI: https://doi.org/10.12709/fbim.10.10.01.10.

[4] أحمد حلمي جمعة، **نفس المرجع**، 2005، ص: 90.

2.2. المحافظة على الأصول بموجب ترخيص من الإدارة، وإخضاعها للمساءلة المحاسبية عبر مطابقة الأرصدة المدونة في الدفاتر مع الأصول الفعلية دوريا، واتخاذ الإجراءات اللازمة عند وجود أي اختلافات.

تهدف الرقابة المحاسبية إلى التأكد من أن جميع عمليات المؤسسة تُنفذ وفقًا لنظام تفويض السلطة المناسب والمعتمد من الإدارة، وتضمن دقة المعلومات المحاسبية في التقارير والقوائم المالية، حيث تتحمل الإدارة المالية أو إدارة الحسابات مسؤولية إنشاء نظام رقابة محاسبية متين يهدف الى حماية الأصول وتعزيز الثقة في المعلومات المحاسبية، مما يزيد من موثوقية هذه المعلومات في تقييم أداء المؤسسة[1].

3. الضبط الداخلي:

يُشكل الضبط الداخلي حجر الزاوية في نظام الرقابة، حيث يُعتمد على توزيع المهام وتحديد الصلاحيات والمسؤوليات بشكل يضمن الفصل الوظيفي، بمعنى ألا يقوم موظف بإتمام عملية بأكملها بمفرده، ولذلك يُعرف الضبط الداخلي بأنه: "مجموعة من الأدوات والمعايير والطرق التي تضعها الإدارة للسيطرة على العمليات ومراقبتها آليًا وبشكل مستمر، لضمان سير العمل بكفاءة ومنع وقوع الأخطاء أو التلاعب أو الاختلاس في موارد المؤسسة وسجلاتها المالية"[2].

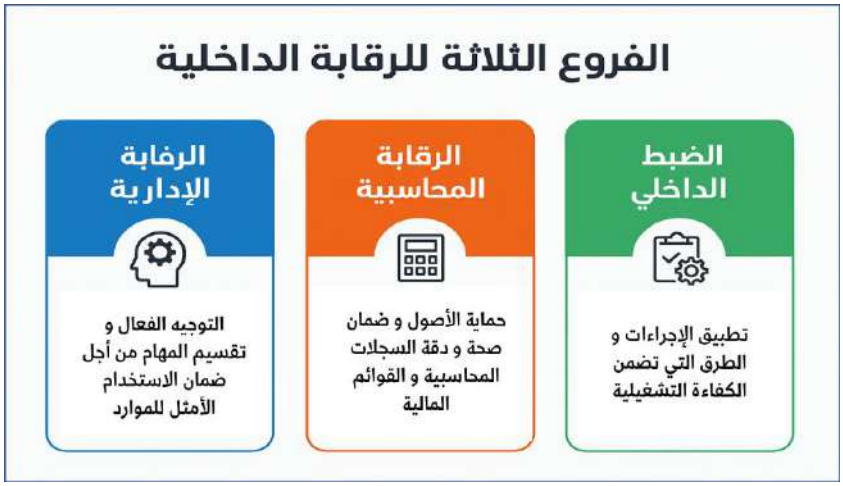
يمكن التمييز بين الضبط الداخلي والتدقيق الداخلي من خلال الغرض من كل منهما، فالضبط الداخلي مُصمم للإشراف على العمليات اليومية للمؤسسة، بينما يُعنى التدقيق الداخلي بتقييم أداء هذه العمليات، بما في ذلك فحص سير العمل والتحقق من صحة واكتمال وموثوقية المعلومات المحاسبية، وكذلك الإبلاغ عن أي إجراءات تصحيحية قد تكون ضرورية.

[1] شحاتة السيد شحاتة، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية مصر، 2013، ص: 16.

[2] محمد أمين عيادي، **مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008، ص: 137.

الشكل رقم (02)

الفروع الثلاثة للرقابة الداخلية:



المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على ما سبق (المطلب الثالث)

المطلب الرابع: عوامل تحديد حجم ونطاق الرقابة الداخلية

يتفق الخبراء والممارسون على أن تصميم وتطوير نظام رقابة داخلية فعّال يُعد من أبرز المهام الإدارية الأساسية، حيث يمثّل هذا النظام أداة فعّالة لتنظيم العمليات وضمان تنفيذها بما يتوافق مع أهداف المؤسسة[1]، إذ لا تقتصر الرقابة الداخلية على حماية الأصول والموارد من التلاعب، بل تمتد إلى دعم الإدارة في تحقيق الاستخدام الأمثل لهذه الموارد وتعزيز الكفاءة الإنتاجية، وذلك ضمن إطار منهجي يُراعى فيه تفويض السلطة، وليس لهذا النظام نطاق وحجم ثابت، بل يتحدد بناءً على مجموعة من العوامل الرئيسية التي تؤثر في صياغته وتطبيقه، والتي نتناولها فيما يلي:

1. حجم المؤسسة:

يحدد حجم المؤسسة ونشاطها الذي تمارسه مدى اتساع نظام الرقابة الداخلية لديها، فالمؤسسات الصغيرة تتطلب نظام رقابة يتناسب مع حجم ونطاق أعمالها، بينما تحتاج المؤسسات الكبرى إلى نظام رقابة داخلية أكثر شمولية وتكاملاً يغطي جميع جوانب الأنشطة المتنوعة التي تُمارسها، ويشمل ذلك مجموعة

[1] Dao V, et al, The influence of factors in the internal control system on financial reporting quality at administrative and public service units in Vietnam, **Tạp chí Nghiên cứu Tài chính - Marketing**, Vol 15, N 5 , University of Finance – Marketing, Vietnam, 2024, p: 77, DOI: https://doi.org/10.52932/jfm.v15i5.571.

من الإجراءات والمراحل المتعددة، ويعتمد على كفاءات وخبرات محددة تُنفذ من خلال تقسيم منظم للعمل وتحديد المسؤوليات والصلاحيات على مختلف المستويات الإدارية[1].

2. طبيعة النشاط وتبعية المؤسسة:

إن طبيعة النشاط الذي تُمارسه المؤسسة يحدد خصائص وإجراءات نظام الرقابة الداخلية ومراحله، إذ تختلف آليات الرقابة باختلاف طبيعة الأنشطة، فالمؤسسات التجارية تركز على ضبط المبيعات والمخزون، بينما تميل المؤسسات الصناعية إلى التركيز على مراقبة عمليات الإنتاج وتدفق المواد، في حين تركز المؤسسات الخدمية والزراعية على جوانب تشغيلية تتلاءم مع خصوصية نشاطها، كما أن تبعية المؤسسة تؤثر بشكل واضح في بناء النظام الرقابي، فالمؤسسات الخاصة غالبًا ما تتميز بمرونة أكبر وتنوع في إجراءات الرقابة وفقًا لحجم المخاطر وطبيعة الإدارة، بينما تعتمد المؤسسات العامة أو المملوكة للدولة على أنظمة رقابية موحدة وأكثر رسمية تُفرض من خلال القوانين والتشريعات[2].

3. مراحل العملية الإنتاجية في المؤسسة:

إن مراحل العملية الإنتاجية في المؤسسة تؤثر مباشرة في تصميم نظام الرقابة الداخلية، حيث تختلف الإجراءات الرقابية وفقًا لتعقيد العملية الإنتاجية داخل المؤسسة، فالمؤسسات التي تقتصر عمليتها الإنتاجية على مرحلة واحدة تتبع نظام رقابة مختلف عن المؤسسات متعددة المراحل الإنتاجية، وهو ما يتطلب إجراءات رقابية أكثر تعقيدًا وتفصيلاً، ويحتاج خبرات فنية وإدارية متخصصة تتلاءم مع هذه المراحل. كما تختلف الإجراءات الرقابية في المؤسسات الصناعية التي تعتمد على نظام المراحل الإنتاجية عن تلك التي تستخدم نظام الأوامر الإنتاجية في عملياتها[3].

4. إمكانيات المؤسسة المادية والبشرية:

تلعب إمكانيات المؤسسة ومواردها المادية والبشرية دورا هاما في مجال تصميم نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه بكفاءة وإتقان، فعند توافر هذه الموارد بصورة كاملة وكافية فإن الفرصة تتاح للمؤسسة في وضع نظام متكامل للرقابة الداخلية بصرف النظر عن تكلفة إعداده إلى جانب إمكانية تعيين الكفاءة البشرية العالية للإشراف على تنفيذ النظام ضمانا لكفاءته وفاعليته في تحقيق أهدافه، ومن ناحية أخرى فإن عدم

[1] محمد السيد سرايا، **أصول المراجعة والتدقيق الشامل**، ط1، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص: 73.

[2] Laura F SPIRA, Michael PAGE, Risk Management: The Reinvention of Internal Control and the Changing Role of Internal Audit, **Accounting; Auditing & Accountability Journal**, Vol 16, N 4, 2003, p: 645, DOI: https://doi.org/10.1108/09513570310492335.

[3] عبد الفتاح الصحن، سمير كامل، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2006، ص: 89.

توافر الإمكانيات المادية والبشرية بالقدر الملائم والكافي لا يساعد على نجاح تنفيذ هذا النظام أو تحقيق أهدافه بالدرجة المطلوبة والفعالة[1].

5. النظم والقوانين والتشريعات:

تُشكل الأنظمة والقوانين والتشريعات واللوائح الداخلية، سواء على مستوى المؤسسة أو القطاع أو الدولة، ركيزة أساسية في تحديد ملامح إجراءات الرقابة الداخلية، تُصمم هذه الإجراءات بما يتوافق مع الأطر التنظيمية والقانونية التي تُحدد كيفية العمل داخل المؤسسة وتُنظم علاقاتها المتنوعة مع الأجهزة الحكومية والتشريعات السارية في القطاعات المختلفة[2].

المبحث الثاني: مراحل تطور الرقابة الداخلية لإطار (COSO) وأهدافه

يُعدّ إطار (COSO) من أبرز المراجع العالمية في مجال الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وحوكمة المؤسسات، حيث عرف منذ ظهوره تطورًا ملحوظًا عبر ثلاث مراحل رئيسية امتدت من سنة 1992 إلى غاية 2013، جاء هذا التطور استجابة للتحولات العميقة في بيئة الأعمال وارتفاع مستوى التحديات المرتبطة بالشفافية والمساءلة وتداخل الأنشطة الاقتصادية، وهذا ما سيتم التفصيل فيه في المطالب التالية:

المطلب الأول: مراحل تطور إطار (COSO) للرقابة الداخلية

مرّ إطار (COSO) للرقابة الداخلية بثلاث مراحل أساسية منذ ظهوره، حيث صدرت النسخة الأولى سنة 1992 تحت عنوان (Internal Control – Integrated Framework)، والتي شكلت آنذاك المرجع الأول لتعريف الرقابة الداخلية وتوضيح أبعادها ومكوناتها الأساسية، ثم جاء التحديث الثاني في سنة 2004 حيث تم توسيع نطاق الإطار ليشمل إدارة المخاطر المؤسسية وربطها بعملية اتخاذ القرار الاستراتيجي. أما النسخة الثالثة والأخيرة، فقد صدرت في سنة 2013 وتمثل مراجعة شاملة للنسخة الأولى، حيث تم تعزيز مبادئ الرقابة الداخلية بما يتماشى مع المتغيرات الحديثة في بيئة الأعمال، مع إضافة مفاهيم مرتبطة بالتقارير المالية وغير المالية، والحوكمة، وإدارة المخاطر، من خلال هذا التطور التدريجي

[1] نسيمة محيوت، **دراسة أثر إرساء الإطار التصوري لنظام الرقابة الداخلية وفق هيكل COSO على أداء المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة ميناء الجزائر EPAL**، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر 3، السنة الجامعية 2019-2020، ص: 14,

[2] محمد السيد سرايا، **مرجع سبق ذكره**، ص: 73-74.

أصبح إطار (COSO) المرجع الأكثر اعتمادًا عالميًا لضمان فعالية أنظمة الرقابة الداخلية وتكاملها مع متطلبات الحوكمة الرشيدة.

1. النسخة الأولى إطار (COSO) 1992:

جاءت هذه النسخة نتيجةً لتوصيات لجنة تريدواي (Treadway Commission) التي أصدرت تقريرها الأول سنة 1987 حول الأسباب الكامنة وراء ضعف الرقابة الداخلية وما نتج عنه من فشل في إعداد التقارير المالية، حيث ألزم التقرير الإدارات بتقديم تقارير دورية عن فعالية أنظمة الرقابة الداخلية لديها، وهو ما مهّد لإصدار النسخة الأولى من إطار (COSO) سنة 1992، ركزت هذه النسخة على العديد من النقاط الجوهرية في بناء نظام رقابة فعال، أبرزها: بيئة رقابية قوية؛ مدونة لقواعد السلوك؛ دور فاعل للجان التدقيق؛ إدارة رشيدة، إضافة إلى تبني إدارة المخاطر على مستوى المشروع. يعتبر هذا الإصدار مرجعًا تأسيسيًا لتطوير مفهوم الرقابة الداخلية وربطها بالشفافية والمصداقية في التقارير المالية[1].

2. النسخة الثانية إطار (COSO) 2004:

جاءت هذه النسخة لتشكل توسعًا في إطار (COSO) لسنة 1992، حيث ركّزت على إدارة المخاطر في المؤسسات باعتبارها المكوّن الثاني لنظام الرقابة الداخلية، وذلك من خلال تقديم تصور متكامل حول كيفية رصد المخاطر المحتملة التي قد تواجه المؤسسات، وتقييم درجة خطورتها، ثم اختيار الاستراتيجيات الملائمة لمعالجتها، كما اعتُبرت هذه النسخة بمثابة أداة عملية تسهّل مشاركة مختلف الفاعلين داخل المؤسسة –من مجلس الإدارة والمديرين إلى العاملين– في وضع وتنفيذ خطط استراتيجية للتعامل مع المخاطر سواء كانت معروفة أو متوقعة في ظل بيئة اقتصادية معقدة مليئة بالتحديات[2]، حيث يسهم مستوى التحكم المحقق في تعزيز قدرة المؤسسة على بلوغ أهدافها وضمان استمراريتها.

3. النسخة الثالثة إطار (COSO) 2013:

جاءت هذه النسخة كتحديث شامل لنسخة 1992، مع إعادة صياغة أكثر وضوحًا لمفهوم الرقابة الداخلية، حيث تم تعريف الرقابة الداخلية بأنها: "عملية ينفذها مجلس الإدارة والإدارة والموظفون، بهدف توفير ضمانات معقولة بشأن تحقيق الأهداف التشغيلية، وإعداد تقارير مالية موثوقة، والالتزام بالقوانين

[1] محمد سعد أديبة عبد الباقي، أثر الرقابة الداخلية وفق نظام COSO في جودة التقارير المالية بالمصارف السودانية، **مجلة كلية الدراسات العليا**، جامعة النيلين، المجلد 15، العدد 3، السودان، ص: 388.

[2] هيا مروان إبراهيم لظن، **مدى فاعلية التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO : دراسة تطبيقية على القطاعات الحكومية في قطاع غزة**، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2016، ص:32.

والتشريعات"[1]، حيث تميزت هذه النسخة بإدراج (17) مبدأ أساسيًا موزعة على المكونات الخمسة لإطار COSO (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والتواصل، وأنشطة المراقبة)، وتحت كل مكون من المكونات الخمسة، وُضعت مجموعة من النقاط التوضيحية بلغ عددها(85) نقطة[2]، وهو ما أضفى على هذه النسخة المحدثة طابعًا عمليًا أكثر شمولية ومرونة، كما ركزت النسخة الثالثة على مواءمة نظام الرقابة الداخلية مع التطورات التنظيمية والتكنولوجية والاقتصادية، بما يتيح للمؤسسات تعزيز حوكمتها وتحقيق قدر أعلى من الفعالية والشفافية.

المطلب الثاني: أهداف إطار (COSO) للرقابة الداخلية

تسعى أنظمة الرقابة الداخلية وفق إطار COSO إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الجوهرية التي تضمن استمرارية المؤسسة وفعاليتها، ويمكن تلخيصها فيما يلي:

1. التحكم في أنشطة المؤسسة:

يمثل التحكم في مختلف أنشطة المؤسسة أحد الأهداف المركزية لنظام الرقابة الداخلية، حيث يُعنى بضبط العمليات الإدارية والمالية والتشغيلية في جميع مستوياتها من خلال وضع سياسات وإجراءات واضحة تضمن سير الأعمال وفق الأهداف المرسومة والخطط الاستراتيجية المحددة، كما يسهم في منع الانحرافات أو سوء الأداء من خلال اعتماد آليات للرصد المبكر والتصحيح الفوري، كما يُعتبر التحكم في الأنشطة شرطًا أساسيًا للحفاظ على الانسجام بين مختلف الإدارات والوحدات، وهو يقلل من احتمالية تكرار الجهود أو إهدار الموارد[3]، وبذلك يصبح نظام الرقابة الداخلية أداة تنظيمية لضمان الانضباط الداخلي وتحقيق التوازن بين المرونة التشغيلية والصرامة الرقابية.

[1] أحمد حلمي جمعة، **مدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن،2015، ص: 212.

[2] محمد سعد أديبة عبد الباقي، **مرجع سابق**، ص: 389.

[3] محمد إسلام بوفراج، د.زينب رجب صداقة، خالد محمد رحيل، أثر تطبيق اطار COSO للرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية (دراسة حالة المصرف التجاري الوطني الليبي)، **مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية**، المجلد 11، العدد 1، جامعة عمر المختار–ليبيا، جوان 2024، ص: 66.

2.حماية أصول المشروع:[1]

تسعى الرقابة الداخلية إلى توفير ضمانات كافية لحماية أصول المؤسسة بمختلف أنواعها، سواء كانت أصولًا مالية أو مادية أو بشرية، ويشمل هذا الهدف منع تبديد الموارد أو سوء استخدامها، بالإضافة إلى الحد من مخاطر الاحتيال والاختلاس أو أي تصرف غير مشروع قد يضر بالكيان الاقتصادي للمؤسسة، ويتطلب تحقيق هذا الهدف اعتماد آليات دقيقة مثل الفصل بين المهام؛ وإجراءات التفويض؛ وتطبيق الضوابط التكنولوجية على النظم المعلوماتية، كما أن حماية الأصول لا تقتصر على الجانب المادي فحسب، بل تمتد أيضًا إلى حماية سمعة المؤسسة والمعرفة التنظيمية التي تعد من أهم الموارد المعنوية، يعد هذا الهدف جوهريا من أجل بناء الثقة بين المؤسسة وأصحاب المصلحة، وضمان استمرارية النشاط في بيئة تتسم بتنامي المخاطر.

3.ضمان دقة وجودة المعلومات:

تضمن الرقابة الداخلية موثوقية المعلومات داخل المؤسسة سواء كانت هذه المعلومات مالية أو غير مالية، حيث أن توفر بيانات دقيقة وشفافة يُعد شرطًا جوهريا في عملية اتخاذ القرارات السليمة على مستوى الإدارة ومجلس الإدارة والجهات الرقابية، كما أنه يساهم في تعزيز الثقة بالبيانات المنشورة في مختلف التقارير، ويحد من الأخطاء التي قد تؤدي إلى تضليل المستثمرين أو المتعاملين، كما تشمل الجودة هنا جوانب عدة مثل الملاءمة؛ المزامنة، الوضوح؛ وقابلية المقارنة مع الفترات السابقة. ويعتمد النظام على أدوات تكنولوجية متقدمة قصد ضمان أمن المعلومات وصحتها، فضلاً عن آليات التدقيق الداخلي والخارجي التي تعمل على تعزيز مصداقية البيانات[2]، وبذلك يصبح هذا الهدف عاملًا حاسمًا في ترسيخ مبادئ الشفافية والمساءلة في المؤسسة.

4. ضمان الامتثال للتشريعات والأنظمة:

يمثل الالتزام بالقوانين واللوائح المنظمة للنشاط الاقتصادي أحد الأهداف الأساسية للرقابة الداخلية، حيث يساعد النظام على التأكد من أن جميع الممارسات داخل المؤسسة تجري وفقًا للأطر والأنظمة القانونية السارية، ويشمل هذا الهدف الامتثال للأنظمة المالية والمحاسبية؛ القوانين الضريبية؛ التشريعات العمالية؛ بالإضافة إلى القوانين البيئية والاجتماعية التي تحكم النشاط الاقتصادي، كما أن الامتثال للتشريعات

[1] Hanwen Chen, Daoguang Yang, Joseph H. Zhang, Haiyan Zhou, Internal controls, risk management, and cash holdings, **Journal of Corporate Finance**, Vol 64, Article 101695, 2020, DOI: https://doi.org/10.1016/j.jcorpfin.2020.101695.

[2] Amara Amine, Zoubiri Azeddine, The Role of Internal Control System in Enhancing Corporate Governance, **Economic Sciences, Management and Commercial Sciences Review**, Vol 13, N 2, Oct 2020, pp: 270-271.

والأنظمة يعزز صورة المؤسسة لدى السلطات التنظيمية وكذلك لدى المجتمع، ويجعلها في منأى عن الغرامات والعقوبات القانونية، وهذا يقتضي متابعة التغيرات في التشريعية والنظم بشكل مستمر، وتحديث السياسات الداخلية بما يتوافق معها[1]، مما يعكس مرونة النظام الرقابي ويضمن حماية المؤسسة من المخاطر المرتبطة بعدم الامتثال للتشريعات والأنظمة مثل فقدان الثقة أو تراجع الجاذبية الاستثمارية.

5. تحسين الأداء المؤسساتي ورفع الكفاءة:

يُعتبر تحسين الأداء ورفع الكفاءة التشغيلية هدفًا استراتيجيًا لنظام الرقابة الداخلية، إذ يساعد على ترشيد استخدام الموارد المتاحة وتحقيق أقصى استفادة منها، وذلك من خلال متابعة العمليات التشغيلية بشكل دوري وتقييم أدائها مقارنة بما تم التخطيط له، مع اقتراح التحسينات اللازمة لتقليل التكاليف وتعزيز الإنتاجية، كما يسهم في تعزيز ثقافة المسؤولية داخل المؤسسة، حيث يُحاسب كل فرد على مهامه بما يتماشى مع الأهداف الكلية للمؤسسة، ويرتبط هذا الهدف أيضًا بتشجيع الابتكار وتبني الممارسات الحديثة في الإدارة والرقابة بهدف تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة[2]، ومن خلال تحسين الأداء المؤسساتي ورفع الكفاءة يتم دعم عملية اتخاذ القرار الاستراتيجي على أسس علمية وواقعية، وهو ما يُكرس مبادئ الحوكمة الرشيدة ويضمن استدامة النمو المؤسساتي.

المبحث الثالث: مكونات نظام الرقابة الداخلية حسب إطار لجنة (COSO)

شهد مفهوم الرقابة الداخلية تطورًا ملحوظًا مع مرور الزمن، إذ انقسمت الآراء بين من ركّز على الهيكل التنظيمي والنظام المحاسبي والعنصر البشري باعتبارها عناصر أساسية، وبين من أضاف إليها المراجعة الداخلية وجودة تدريب العاملين، مؤكدًا على تكامل هذه المكونات في تعزيز فعالية الرقابة الداخلية، ومع اتساع نطاق تطبيقات الرقابة الداخلية وتزايد متطلباتها، لم تعد هذه المكونات مجرد عناصر متفرقة، بل أصبحت تُشكل جوانب متكاملة ضمن إطار موحد[3].

---

[1] Ibrahim Hilal, Abdulsada Alqarawee, Ibrahim Alqarawee, The Importance of the COSO oversight framework in improving the internal control structure, **International Journal of Research in Finance and Management**, Vol 6, N 1, January 2023, pp: 268-269, DOI: https://doi.org/10.33545/26175754.2023.v6.i1c.218.

[2] هوان بوعبدالله، شاعة عبد القادر، إدراك المؤسسات الفندقية بأهمية الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO في تحسين الأداء التشغيلي، دراسة عينة مؤسسات فندقية بمستغانم، **مجلة اقتصاديات شمال افريقيا**، المجلد 16، العدد 3، ص: 240.

[3] رشا بشير الجرد، أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية: دراسة ميدانية في سوريا، **مجلة الجامعة**، 2013، المجلد الثالث، العدد 15، ص ص: 225-226.

أصدرت لجنة (COSO) نسخة محدثة من الإطار المتكامل للرقابة الداخلية في 14 ماي 2013، وشمل التحديث ادراج (17) مبدأ يدعمون (5) أبعاد أساسية كانت مفهومة ضمنيا في إطار (COSO) لعام 1992، وتعتبر هذه المكونات أساس متين لتصميم وتنفيذ نظام رقابة داخلية سليم وفعال[1]، وسيتم التفصيل في أبعاد الرقابة الداخلية وفق إطار (COSO) في المطالب التالية:

المطلب الأول: بعد بيئة الرقابة (Control Environment)

تعرف بيئة الرقابة على أنها: " مجموعة من المعايير والعمليات والهياكل التي تشكّل الأساس لتنفيذ الرقابة الداخلية عبر جميع مستويات المؤسسة، يقوم مجلس الإدارة والإدارة العليا بترسيخ (نبرة القيادة) فيما يتعلق بأهمية الرقابة الداخلية بما في ذلك معايير السلوك المتوقعة"[2]، حيث يعتبر بعد بيئة الرقابة جزء مهم من ثقافة المؤسسة لأنه يحدد مدى وعي الموظفين بالحاجة الى الرقابة[3] ويشكل الأساس الذي تُبنى عليه باقي مكونات الهيكل الرقابي الداخلي. وقد أبرز تقرير لجنة (COSO) أهمية العوامل المؤثرة في بيئة الرقابة، التي ترتبط بعضها مباشرة بالإدارة وأخرى بتنظيم المؤسسة نفسها، وتتضمن:

1. النزاهة والقيم الأخلاقية (Integrity and ethical values):

تظهر نزاهة الإدارة وقيمها الأخلاقية من خلال وجود لائحة سلوكيات سواء أكانت مكتوبة أو عبر خطابات دورية توصلها المؤسسة للعاملين عبر مختلف قنوات التواصل، وتركز هذه اللائحة على أهمية التزام العاملين بالقيم الأخلاقية ضمن إطار تعاملاتهم الداخلية والخارجية بغية ضمان سمعة المؤسسة ومصداقيتها، وكذلك ضرورة الالتزام بالقوانين والحفاظ على سرية معلومات وسلامتها، بالإضافة إلى وجود إجراءات ملائمة للتعامل مع التجاوزات والمخالفات المحتملة لقواعد السلوك الأخلاقي[4]، وهو ما يُساهم في خلق بيئة تُمكن الأفراد من القيام بمسؤولياتهم الرقابية بفعالية.

[1] Association of International Certified Professional Accountants (AICPA), **COSO Internal Control - Integrated Framework**, https://www.aicpa-cima.com/resources/landing/coso-internal-control-integrated-framework, Visited: Juin 2024.

[2] Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, **Internal Control — Integrated Framework: Executive Summary,** May 2013, p: 5, https://egrove.olemiss.edu/aicpa_assoc/691.

[3] Abderraouf YAICH, Cadre intégré du contrôle interne (COSO), **La Revue Comptable et Financière**, N°84, 2ème trimestre, 2009, p : 22.

[4] عبد السلام خميس بدوي، **أثر هيكل الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة**، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011، ص: 33.

2. الالتزام بالكفاءة (Commitment to competence):

الكفاءة تشمل مجموعة المعارف والمهارات اللازمة لتنفيذ الأنشطة بصورة منهجية وأخلاقية واقتصادية، وينبغي على الكوادر المسيرة وجميع العاملين إدراك وفهم مسؤولياتهم تجاه الرقابة الداخلية والتحلي بمستوى كفاءة يؤهلهم لإنشاء وصيانة نظام رقابي فعّال يهدف الى تحقيق أهداف المؤسسة، أي أن كل فرد في المؤسسة يشارك في فعالية الرقابة الداخلية وفقًا للمسؤوليات الموكلة إليه، ويمكن تلخيص خطوات الالتزام بالكفاءة كما يلي:[1]

- تحديد مستوى الكفاءة المطلوب لوظائف المؤسسة "المعارف والمهارات اللازمة"؛
- تحليل المهارات والمعارف الخاصة المتعلقة بكل وظيفة؛
- الأخذ بعين الاعتبار مبدأ التكلفة مقابل الفائدة عند تعيين الأشخاص في الوظائف.

3. فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي (style operating &Management's philosophy):

يقصد بفلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي جملة المواقف والاتجاهات التي تتبناها الإدارة العليا تجاه نظام الرقابة الداخلية مدفوعة بقناعاتها بأهمية هذا النظام كأداة لتحقيق الكفاءة والشفافية والاستقلالية ، حيث أن المواقف والسلوكيات التي تبديها الإدارة تنعكس بصورة مباشرة على ثقافة المؤسسة بأكملها، فمن خلال اقتناع هرم الادارة بأهمية الرقابة الداخلية يتأثر مستوى وعي العاملين ودرجة التزامهم بالضوابط الرقابية الموضوعة، لذلك ينبغي أن تنعكس السياسات والإجراءات والممارسات الإدارية إيجابيا على بيئة الرقابة وعلى نظام الرقابة الداخلية ككل[2].

4. الهيكل التنظيمي (Organizational structure):

الهيكل التنظيمي هو: "الإطار الذي تتحدد وفقه علاقات الوظائف والأنظمة وعملية التشغيل والأشخاص والمجموعات التي تبذل الجهود لتحقيق الأهداف، فهو بذلك يشير إلى نماذج العلاقات الداخلية للتنظيم، والسلطة والعلاقات، وقنوات الاتصال الرسمية، وتوضيح المسؤولية وتفويض اتخاذ القرار"[3].

---

[1] نسيمة محيوت، **مرجع سابق الذكر**، ص: 65.

[2] Braim SARDAR & Bilal REBIN, The (COSO) Framework: Implications of Internal Control Components on the Performance Manufacturing Companies, **Qalaai Zanist Scientific Journal**, Vol 8, N 1, 2023, DOI: https://doi.org/10.25212/lfu.qzj.8.1.48.

[3] عبد العزيز قتال، فريد راهم، الهيكل التنظيمي وأثره في الإبداع الإداري دراسة تطبيقية على المركب المنجمي للفوسفات بجبل العنق، **مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا**، المجلد 16، العدد 24، ص: 359، https://asjp.cerist.dz/en/downArticle/9/16/3/136449.

إن تفعيل بيئة رقابة صلبة تتطلب اقامة هيكل تنظيمي لا يرتبط فقط بكفاءته الإدارية أو وضوحه الوظيفي، بل أيضًا بمدى مواءمته مع الاستراتيجية العامة للمؤسسة، فالهيكل التنظيمي الذي يتماشى مع التوجهات الاستراتيجية يسهل تنفيذ الأهداف ويسرّع من الاستجابة الى التغيرات التي قد تطرأ، وفيما يأتي نذكر باختصار بعض الخصائص المهمة للهيكل الوظيفي الكفء:[1]

- توافق الهيكل التنظيمي مع طبيعة نشاط وحجم المؤسسة؛
- تحديد للصلاحيات والمسؤوليات بشكل واضح؛
- التفويض السليم للسلطة ومحاسبة المسؤولين؛
- تأسيس خطوط تبليغ سلسة وملائمة.

5. سياسات الموارد البشرية (Human resources policies):

يقصد بسياسات الموارد البشرية دورها في تفعيل توجيهات وقرارات القيادة الهرمية في كل مرحلة، حيث تبتدأ بتوفير القدرات والكفاءات التشغيلية القادرة على تحقيق أهداف المؤسسة، ومن ثمة تقييم درجة ملاءمتها للمهام والمناصب المراد شغلها، وتوفير البرامج التدريبية المطلوبة التي تساهم في صقل مهارات العاملين، ومن هنا يتضح أن سياسات الموارد البشرية تعتبر حلقة مهمة في ترسيخ بيئة رقابية فعالة من خلال توفير المورد البشري المؤهل عمليا وسلوكيا وادماجه في بيئة العمل وتكوينه دوريا ومراقبة سلوكياته[2].

المطلب الثاني: بعد إدارة المخاطر (Risk Management)

يشكل بُعد إدارة المخاطر (Risk Assessment) أحد المكونات الأساسية ضمن إطار الرقابة الداخلية وفق نموذج (COSO)، إذ يضمن التعرف على التهديدات الداخلية والخارجية التي قد تعيق تحقيق أهداف المؤسسة، حيث تكمن أهميته في كونه عملية ديناميكية متكررة تسمح بتحليل المخاطر وفق حدود التحمل المحددة مسبقا، مما يمكن من وضع استراتيجيات مناسبة لإدارتها. ومن خلال ذلك، يساهم هذا البعد في تعزيز فعالية الرقابة الداخلية وضمان استمرارية المؤسسة في بيئة متغيرة ومعقدة.

[1] محمد قاسم القريوتي، **نظرية المنظمة والتنظيم**، دار وائل للنشر والتوزيع، ط3، الأردن، 2001، ص ص: 163-166.

[2] محمد غريب أحمد عيد، سياسات ادارة الموارد البشرية التطويرية ودورها في تفعيل ممارسات القيادة الاستراتيجية دراسة ميدانية بالتطبيق على منظمات الاعمال الدولية، **المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية**، المجلد 6، ملحق العدد 4، جامعة قناة السويس، أكتوبر 2015، ص: 490، DOI: https://doi.org/10.21608/jces.2015.51487.

1. تعريف المخاطر:

يعرف معهد المدققين الداخليين (Institute of Internal Auditors) الخطر على أنه: "احتمال وقوع حدث يكون له تأثير على تحقيق الأهداف، وتقاس الخطورة من حيث تأثيرها واحتمال وقوعها"[1].

أما معهد إدارة المخاطر (Institute of Risk Management) فيعرف الخطر بأنه: "مزيج من احتمالية وقوع حدث ونتائجه، ويمكن أن تتراوح النتائج من الإيجابية إلى السلبية"[2].

في الاقتصاد دائما ما يكون للخطر جانبين يمثلان التهديدات والفرص المتاحة، وهذا ما ينص عليه تعريف معيار إدارة المخاطر (ISO31000:2018) بأنه: "تأثير عدم اليقين على الأهداف، حيث أن هذا التأثير قد يكون إيجابيا أو سلبيا أو انحرافا عن المتوقع، وغالبا ما يتم وصف المخاطر من خلال حدث أو تغيير في الظروف أو النتيجة، وعادة ما يتم التعبير عن المخاطر من حيث مصادر المخاطر والأحداث المحتملة وعواقبها واحتمالية حدوثها"[3].

2. تعريف إدارة المخاطر:

تعرف لجنة (COSO) إدارة المخاطر في إطار 2013 على أنها: "عملية ديناميكية ومتكررة تهدف إلى تحديد وتقييم المخاطر التي قد تؤثر سلبًا على تحقيق أهداف المؤسسة، حيث يشترط في عمليات التقييم تحديد الأهداف بوضوح في كل المستويات داخل المؤسسة حتى يمكن تحليل المخاطر المرتبطة بها، كما تتطلب هذه العملية النظر في تأثير التغيرات المحتملة في البيئة الخارجية أو في نموذج الأعمال الداخلي من طرف الإدارة"[4].

كما يعرف كايت غيبسون (Kate GIBSON) إدارة المخاطر بأنها: "عملية منهجية تهدف إلى تحديد وتقييم والتخفيف من التهديدات أو حالات عدم اليقين التي قد تؤثر على المؤسسة، وتشمل هذه

---

[1] The Institute of Internal Auditors, **Global Internal Audit Standards**, , January 2024 ,p: 09, Retrieved from https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/globalinternalauditstandards_2024january9.pdf, Visited: Oct 2024.

[2] Institute of Risk Management, **What is Enterprise Risk Management?**, https://www.theirm.org/what-we-do/what-is-enterprise-risk-management, Visited: Oct 2024.

[3] ISO, **ISO31000 :2018(en) : Risk management—Guidelines**, https://www.iso.org/obp/ui/#iso:std:iso:31000:ed-2:v1:en, visited: Oct 2024.

[4] Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO, **Internal Control—Integrated Framework**, 2013, p 4, https://www.coso.org/_files/ugd/3059fc_1df7d5dd38074006bce8fdf621a942cf.pdf.

العملية تحليل احتمالية المخاطر وأثرها، وتطوير استراتيجيات لتقليل الأضرار، ثم مراقبة فعالية التدابير المتخذة"[1].

على المستوى الأوسع فان إدارة المخاطر هي نظام من الأشخاص والعمليات والتكنولوجيا التي تمكن المنظمة من تحديد أهداف تتماشى مع القيم والمخاطر، وذلك من خلال الالتزام ببرامج تقييم المخاطر الناجحة بالأهداف القانونية والتعاقدية والداخلية والاجتماعية والأخلاقية، فضلاً عن مراقبة اللوائح الجديدة المتعلقة بالتكنولوجيا من خلال تركيز الانتباه على المخاطر وتخصيص الموارد اللازمة للتحكم في المخاطر وتخفيفها، وبهذا تحمي المؤسسة نفسها من عدم اليقين، وتقلل التكاليف وتزيد من احتمالية استمرارية الأعمال ونجاحها[2].

3. اهمية إدارة المخاطر:

ازدادت أهمية إدارة المخاطر في ظل سلسلة من الأزمات الاقتصادية والمالية التي هزت الاقتصاد العالمي، مثل أزمة جنوب شرق آسيا، وأزمة المكسيك، والأرجنتين، ثم الأزمة المالية العالمية عام 2008، وأخيرًا أزمة جائحة كوفيد 19، وقد دفعت هذه الأزمات السلطات الرقابية والهيئات الإشرافية الدولية وبنك التسويات الدولية (BIS)، إلى بذل جهود مكثفة من أجل ترسيخ أنظمة لإدارة المخاطر تتسم بالكفاءة والهيكلية الجيدة، ولذلك فان أهمية إدارة المخاطر تبرز من خلال النقاط التالية:[3]

- تزداد أهمية إدارة المخاطر مع مرور الزمن خاصة في بيئة الأعمال المتسارعة حيث تتنامى التحديات وتعقيدات الأسواق؛
- تمثل إدارة المخاطر وسيلة لصياغة رؤية مستقبلية واضحة تُبنى في ضوئها سياسات وخطط المؤسسة؛
- ظهور مخاطر جديدة نتيجة التحولات التكنولوجية والتوجه نحو المعاملات الإلكترونية يبرز دور إدارة المخاطر في مواجهتها؛
- تسهم إدارة المخاطر في تعزيز الميزة التنافسية عبر التحكم في التكاليف الحالية والمستقبلية بما ينعكس إيجابًا على الربحية؛

[1] Kate GIBSON, **What Is Risk Management & Why Is It Important?**, Harvard Business School Online, https://online.hbs.edu/blog/post/risk-management, Nov 2024.

[2] خالد وهيب الراوي، **إدارة المخاطر المالية**، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان–الأردن، 2009، ص: 18.

[3] صادق راشد الشمري، **استراتيجية إدارة المخاطر المصرفية وأثرها في الأداء المالي للمصارف التجارية**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2019، ص: 46.

- تسهر إدارة المخاطر بتقدير التهديدات والتحوط ضدها باستخدام أساليب وأدوات علمية لا تُخلّ بقدرة المؤسسة على تحقيق العوائد؛
- تدعم إدارة المخاطر عملية اتخاذ القرار من خلال توفير معلومات دقيقة تقلل من درجة عدم اليقين.

4. مراحل إدارة المخاطر

إدارة المخاطر عملية تشتمل على مجموعة من الخطوات المترابطة، غير أنّه لا يوجد اتفاق موحّد بشأن عدد هذه الخطوات أو تسلسلها الدقيق، حيث يقتصر بعض الباحثين على مرحلتين أساسيتين تتمثل الأولى في تحديد هوية المخاطر، والثانية في إدارتها بالأساليب التي تتلاءم مع أهداف المؤسسة، نجد أن آخرين توسعوا في تناولها لدرجة جعلوا منها إجراءً معقدًا يصعب أحيانًا تطبيقه عمليًا[1]، وفيما يلي نلخص أهم المراحل حسب معيار ISO31000:[2]

- **تحديد المخاطر (Risk Identification)**: التعرف على الأحداث أو الظروف التي قد تُشكل تهديدًا لأهداف المؤسسة؛
- **تقييم المخاطر (Risk Assessment)**: تحليل احتمالية وقوع كل خطر وتأثيره المحتمل على المؤسسة؛
- **تطوير استجابات للمخاطر (Risk Response)**: وضع استراتيجيات لمعالجة المخاطر، مثل التجنب، أو التحويل، أو التخفيض، أو القبول؛
- **المراقبة والمراجعة (Monitoring & Review)**: متابعة تنفيذ الاستراتيجيات وتقييم فعاليتها باستمرار، مع تحديثها وفق التغيرات الداخلية والخارجية؛
- **التواصل والتشاور (Communication & Consultation)**: ضمان مشاركة جميع الأطراف المعنية وتبادل المعلومات المتعلقة بالمخاطر بشكل فعّال.

المطلب الثالث: بعد أنشطة الرقابة (Control Activities)

يعرف إطار (COSO) 2013، أنشطة الرقابة بأنها: "السياسات والإجراءات التي تساعد على ضمان تنفيذ التوجيهات الإدارية، والتي تهدف إلى الحد من المخاطر المرتبطة بتحقيق أهداف المؤسسة،

[1] عبد القادر عصماني، **أهمية بناء أنظمة إدارة المخاطر لمواجهة الأزمات في المؤسسات المالية**، ورقة بحثية مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول: الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، خلال الفترة 20-21 أكتوبر 2009، جامعة فرحات عباس، سطيف، ص: 4.

[2] ISO, **Op.Cit**.

وتشمل هذه الأنشطة مجموعة متنوعة من الضوابط مثل الموافقات، التفويضات، التحقق، المطابقة، مراجعة الأداء التشغيلي، أمن الأصول، والفصل بين المهام"[1].

1. خصائص أنشطة الرقابة

لتحقيق أنشطة الرقابة فعاليتها، يجب أن تتميز ببعض الخصائص نذكرها باختصار فيما يلي: [2]

- تكون ملائمة، بمعنى أن تتناسب الأدوات الرقابية مع المخاطر المواجهة؛
- تُطبق بانتظام وفق جدول زمني محدد، بحيث يلتزم بها جميع الموظفين دون استثناء، حتى في غياب القيادات أو عند زيادة حجم العمل؛
- تكون منخفضة التكاليف، بحيث لا تتجاوز فوائدها المتوقعة؛
- تكون شاملة ومعقولة ومتداخلة مع أهداف المؤسسة بشكل عام.

2. مكونات أنشطة الرقابة:

1.2. تصميم أنشطة الرقابة لمعالجة المخاطر

يمثل اختيار وتصميم أنشطة الرقابة خطوة محورية في طريق تقليص المخاطر إلى مستويات مقبولة، حيث يتطلب من القائمين على سلطة القرار في الإدارة تطوير آليات رقابية تتلاءم مع طبيعة العمليات والأنشطة، وتشمل هذه الاليات الضوابط الوقائية للكشف المبكر عن الانحرافات، والضوابط الردعية التي تحد من إمكانية وقوع الأخطاء، وهو ما نصت عليه لجنة (COSO) من خلال توصيتها بأن يتم ربط هذه الأنشطة بشكل مباشر مع الأهداف التشغيلية والمالية والامتثالية من أجل تحقيق فعالية النظام الرقابي في مواجهة مصادر الخطر[3].

2.2. الضوابط العامة المرتبطة بالتكنولوجيا

توفر نظم المعلومات والبرمجيات إمكانيات متقدمة في حفظ البيانات، انهاء المعاملات، وضمان دقة التقارير المالية. وفي هذا السياق، حيث ينص المبدأ رقم (11) لإطار (COSO) نسخة 2013 على ما يلي:[4]

---

[1] Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO, **Op.Cit**.

[2] المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، https://shorturl.at/HUe1M، تاريخ الاطلاع: ديسمبر 2024.

[3] Lynford GRAHAM, **Internal Control Audit and Compliance: Documentation and Testing Under the New COSO Framework**, John Wiley & Sons Inc, New Jersey, USA, 2015, p: 197.

[4] Deloitte, **COSO – Control Activities**, 15 Apr 2020, https://www.deloitte.com/ng/en/services/audit/perspectives/coso-control-activities.html, Visited : Dec 2024.

- ضرورة وضع ضوابط على أنظمة المعلومات وقواعد البيانات من خلال تحديد صلاحيات المستخدمين،
- منع مشاركة الحسابات وكلمات السر والتحسيس المستمر بخطورة مشاركتها،
- توزيع المهام بين الموظفين بما يعزز الفصل بين المسؤوليات.
- التحقق الدوري من سلامة الأنظمة وحمايتها من التلاعب أو الاختراق،
- اعتماد خطط لحفظ نسخ عن البيانات واسترجاعها في حالة وقوع أعطال.

3.2. السياسات والإجراءات كآلية لتنفيذ الرقابة

تُترجم أنشطة الرقابة إلى واقع عملي من خلال سياسات مكتوبة تحدد توقعات الإدارة، وإجراءات تشغيلية دقيقة توضح خطوات التنفيذ، حيث يوصي المبدأ رقم (12) ضمن توصيات إطار (COSO) على أن السياسات ينبغي أن تُصاغ بوضوح وتُوزع على جميع الموظفين المعنيين بها، مع توافر آليات لمتابعة مدى الالتزام بها ورصد الانحرافات[1]، هذا الربط بين السياسة والإجراء يضمن الانسجام بين التوجهات الاستراتيجية للمؤسسة وممارساتها اليومية، مما يرفع من فعالية الرقابة الداخلية.

المطلب الرابع: بعد المعلومات والتواصل (Information and Communication)

وجود نظام رقابة داخلية فعال يستلزم توافر أنظمة معلومات موثوقة تغطي جميع أنشطة الوحدة الاقتصادية، إلى جانب قنوات اتصال واضحة وفعالة تضمن إدراك العاملين لسياسات وإجراءات الرقابة ذات الصلة بمهامهم ومسؤولياتهم والالتزام بها، ويُشترط أن يكون الاتصال متاحاً في جميع الاتجاهات داخل مكونات وهيكل المؤسسة، مع توفير آلية تُمكّن العاملين من رفع المعلومات الهامة إلى المستويات الأعلى في الإدارة، كما يتعين أن يمتد الاتصال إلى الأطراف الخارجية لضمان الاستجابة الفعّالة عندما تتعرض أهداف المؤسسة لمخاطر محتملة، بما يتيح اتخاذ الإجراءات اللازمة في الوقت المناسب.

1. المعلومات:

تعرف المعلومات في إطار الرقابة الداخلية على أنها: "المعلومات اللازمة لتنفيذ نظام الرقابة الداخلية بفاعلية هي تلك التي تولد أو يتم الحصول عليها من مصادر داخلية أو خارجية لدعم مكونات الرقابة الداخلية الأخرى سواء في مرحلة تصميم النظام أو بهدف تقييم فاعلية النظام في حد ذاته، ويعتبر نظام

[1] eGrove, **Internal Control — Integrated Framework: Executive Summary May 2013**, https://egrove.olemiss.edu/aicpa_assoc/691, Visited: Dec 2024.

المعلومات المحاسبية أهم مصدر لهذه المعلومات. المعلومات في حد ذاتها تصبح غير مهمة إذا لم تتبادل وتوظف في التواصل بين المستويات الإدارية المختلفة"[1].

تُعد جودة المعلومات شرطاً أساسياً لفعالية نظم الرقابة الداخلية واتخاذ القرارات داخل المؤسسات، حيث ينبغي أن تتوافر فيها مجموعة من الخصائص التي تضمن موثوقيتها وقابليتها للاستخدام، ومن أبرز هذه الخصائص:

1.1. الحداثة:

يجب أن تتوفر المعلومات في الوقت المناسب قبل أن تفقد أهميتها وقدرتها على دعم القرارات المهمة، بحيث لا تكون متأخّرة فتصبح بلا فائدة، هذا يعني أن المؤسسة تحتاج إلى آليات تنبيه عند حدوث تغيرات أساسية تمس بياناتها المالية أو التشغيلية.

2.1. الدقة:

يجب أن تكون المعلومات دقيقة وخالية من الأخطاء أو التحريفات، فالمعلومات الدقيقة تسمح بتقييم صحيح وتحليل موثوق للمخاطر وهو ما يدعم الأداء الرقابي في المؤسسة.

3.1. سهولة الوصول:

يجب أن تكون المعلومات قابلة للوصول بسهولة من قبل الأشخاص المخولين (الإدارة، المراقبة، التدقيق، وغيرهم) عند الحاجة، دون عقبات تقنية أو بيروقراطية كبيرة، مما يزيد من سرعة الاستجابة والتحكّم في الأحداث الطارئة.

4.1. الصلة بالهدف:

المعلومات يجب أن تكون ملائمة لاستخدامها في سياق تحقيق أهداف المؤسسة، سواء كانت أهداف تشغيلية أو التقارير المالية، المعلومات الغير ذات صلة قد تكون مضلّلة إذا أخذت في الحسبان مخاطر غير مهمة أو تفاصيل لا تضيف قيمة لاتخاذ القرار.

[1] محمد عبد الماجد بوركايب، وآخرون، تقييم نظم الرقابة الداخلية في الشركات الجزائرية على ضوء COSO –دراسة تطبيقية، **مجلة التنمية للاستشراف للبحوث والدراسات**، المجلد 7، العدد 2، ديسمبر 2022، ص: 165.

2. الاتصال

1.2. تعريف التواصل (الاتصال):

يمكن تعريف التواصل ضمن مكونات الرقابة الداخلية على أنه: "عملية مستمرة ومتكررة لنشر المعلومات المتحصل عليها، سواء بتدفق تنازلي من الإدارة العليا إلى المستويات الأخرى من خلال نشر السياسات والإجراءات والثقافة التنظيمية التي تعتمدها المؤسسة إلى كل الموظفين بهدف تنفيذها؛ أو بتدفق تصاعدي من المستويات القاعدية إلى الإدارة العليا، من خلال تبليغ مشاكل الأداء والانحرافات في السياسات والخطط ومواضع فشل نظام الرقابة الداخلية، كما يمكن أن يكون التواصل خارجي من خلال تبليغ أصحاب المصلحة بوضعية نظام الرقابة الداخلية"[1].

2.2. تفعيل التواصل:

تُعتبر المعلومات الأساس الذي يقوم عليه الاتصال، ويجب أن يلبي هذا الاتصال توقعات الأفراد والمجموعات ليمكنهم من أداء مسؤولياتهم بكفاءة، كما يجب أن يكون فعّال وشاملاً ومتدفقًا في جميع الاتجاهات، متخللًا كافة أرجاء المؤسسة، وتُعد قنوات الاتصال بين الإدارة والموظفين من أكثر القنوات حساسية ويمثل هذا الجزء أهمية كبيرة في الحكم على كفاءة وفاعلية هيكل الرقابة الداخلية، ويمكن تلخيص إجراءات تفعيل التواصل كالتالي:[2]

- العمل على إيجاد آليات محدثة من أجل للحصول على المعلومات الخاصة بالبيئة الخارجية.
- تحديد المعلومات الخاصة بالبيئة الداخلية ورفع التقارير الخاصة بها؛
- وضع آلية لتزويد هرم القيادة بالمعلومات الضرورية والمفيدة والمحدثة؛
- إيصال المعلومات إلى مختلف المستويات في الوقت المناسب؛
- توفير وسائل اتصال مناسبة في المؤسسة؛
- توفير قنوات اتصال تمكن الموظفين من توصيل المعلومات المتعلقة بالمخالفات والخروقات؛
- وضع آلية لدراسة اقتراحات الموظفين فيما يخص قنوات التواصل.

[1] محمد عبد الماجد بوركايب، وآخرون، **مرجع سابق الذكر**، ص 165,

[2] حميد رجب جادالله خلف، **تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية وفق إطار COSO بالتطبيق في الشركة العامة لإنتاج الطاقة الكهربائية –المنطقة الشمالية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي التخصصي في التدقيق ومراجعة الحسابات، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 2020، ص: 43,

3.2. أنواع الاتصال في المؤسسة:

الاتصال المؤسساتي هو الاتصال الذي ينساب عبر القنوات الرسمية المعروفة التي تحددها المؤسسة أو الإدارة، أي أنه: "ذلك الاتصال الذي يتم في المنظمات الإدارية المختلفة، ويكون خاضعا في مساراته وقنواته للاعتبارات التي تحددها القوانين والأنظمة واللوائح والقواعد العامة المتبعة في هذه المنظمة"[1]، ويتكون الاتصال المؤسساتي من ثلاث اتجاهات وهي:[2]

1.3.2. الاتصال الصاعد: هو اتصال يتجه من أسفل إلى أعلى، حيث يمكن المرؤوسين من إبداء آرائهم وتقديم مقترحاتهم وإبلاغ رؤسائهم بالشكاوى والملاحظات والتقارير المتعلقة بعملهم داخل المؤسسة، وهنا يتحول الموظف من مجرد مستقبل للتعليمات والرسائل إلى مرسل هو كذلك.

2.3.2. الاتصال النازل: الاتصال النازل أو الهابط هو الاتصال الذي يتجه من أعلى إلى أسفل، وهو النوع الأكثر استعمالا في الإدارة، ويشمل القرارات والتعليمات والأوامر التي تصدر عن الرؤساء تجاه المرؤوسين، يعني أنه ينطلق من قمة التسلسل الهرمي إلى القاعدة

3.3.2. الاتصال الأفقي: الاتصال الأفقي هو ذلك النوع من الاتصال الذي يتم أفقيا، ويمر بين المستويات الإدارية المتشابهة، كالاتصال بين الزملاء داخل نفس الإدارة، أو الاتصال بين الموظفين فيما بينهم أو الرؤساء فيما بينهم، سواء داخليا أو خارجيا.

4.3.2. الاتصال المحوري: ينضاف للاتجاهات السابقة اتجاه آخر يسمى الاتصال القطري أو المحوري، وهو حينما يتواصل أفراد من مستويات إدارية مختلفة فيما بينهم من أجل تنسيق الجهود والتخطيط. وهو اتصال مائل يضمن السير الحسن لجميع وحدات وأقسام المؤسسة، ويحقق الانسجام في الأعمال المشتركة.

4.2. أهمية الاتصال في المؤسسة:

تبرز أهمية الاتصال كعملية أساسية وحيوية في كونه الأداة التي تستخدمها القيادة لنقل الأوامر والتعليمات وإحاطة العاملين في المؤسسة بالبيانات والمعلومات الضرورية لأداء أعمالهم، وكذا للتأثير في سلوكهم أو التغيير والتعديل في هذا السلوك، فضلا عن أنها الوسيلة التي يعتمدها العاملون في إيصال

---

[1] محمد عساف، **السلوك الإداري التنظيمي في المنظمات المعاصرة**، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص70:

[2] الطيب عيساوي، أهمية وسائل الاتصال في تعزيز الاتصال المؤسساتي الخارجي، **مجلة الدراسات الجامعية للبحوث الشاملة**، جامعة أكادير، المغرب، المجلد 10، العدد 12، ص: 2382، https://usrij.com/wp-content/uploads/2021/09/aissaoui.ta@gmail.com-08-2021.docx-1.pdf

آرائهم ومقترحاتهم وشكاويهم إلى قيادتهم وبالتالي تمكّن هذه الأخيرة من تفهم ومعايشة المشاكل التي تواجه العمال وتسمح بوضع الحلول المناسبة لها مما يزيد من ارتفاع معنويات العاملين وتحسين مستوى أدائهم[1].

كما تتضح أهمية الاتصالات في المؤسسة من خلال:[2]

- عدم تقيدها بالحدود الزمانية والمكانية؛
- عامل أساسي في تكوين القرارات الناجحة والتي تشكل حجر الأساس في العملية الإدارية؛
- تساعد في تحقيق الأداء الأمثل لباقي عناصر العملية الإدارية من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة وتنسيق وقيادة؛
- الوقوف على ما تم إنجازه أول بأول مما يكون لها بالغ الأثر في عملية التقويم؛
- معالجة الموقف الطارئة التي لم يكن لها حساب على جدول الأعمال؛
- تضييق الفجوة بين التخطيط والتنفيذ؛
- يوفر الاتصال الفرصة لإعلام الرؤساء بما تم إنجازه او بما لم يتم إنجازه وبالمشكلات التي ظهرت في التنفيذ او الانحرافات التي لم تكن في الحسبان وكيفية التغلب عليها وباقتراحات ومشاكل المرؤوسين بصفة عامة.

المطلب الخامس: بعد أنشطة الإشراف والمراقبة (Monitoring)

1. تعريف أنشطة الإشراف والمراقبة:

تعرَّف أنشطة الإشراف والمراقبة وفق إطار COSO على أنها: "مجموعة من التقييمات المستمرة أو المنفصلة، أو مزيج بينهما، هذه التقييمات بغرض التأكد من أن مكونات نظام الرقابة الداخلية ومبادئه الأساسية موجودة وتعمل بفعالية، وتشمل هذه الأنشطة إدماج المراجعات المستمرة في العمليات اليومية على مختلف مستويات الكيان لتوفير معلومات آنية، إلى جانب التقييمات المنفصلة التي تُنفَّذ بشكل دوري وفقًا لدرجة المخاطر وفعالية التقييمات المستمرة، كما تُقارن نتائج هذه التقييمات بالمعايير التي يضعها المشرّعون

[1] هناء مارس، **أثر الاتصال التنظيمي على دافعية الانجاز لدى العمال من خلال آراء الإطارات ومنفذي المؤسسة: دراسة ميدانية بمؤسسة سونلغاز فرع جيجل**، رسالة ماجستير في علم النفس العملي والسلوك التنظيمي، جامعة منتوري قسنطينة، 2008، ص: 55، http://depot.umc.edu.dz/handle/123456789/1086.

[2] سمير عبد الحميد علي، **الإعلام والعلاقات العامة في المجال الرياضي**، ط2، ماهي للنشر والتوزيع وخدمات الكمبيوتر، الإسكندرية، 2009، ص: 145.

أو هيئات وضع المعايير أو مجلس الإدارة، على أن تُبلّغ أوجه القصور إلى الإدارة ومجلس الإدارة لمعالجتها في الوقت المناسب"[1].

2. التقييم المستمر:

تُعتبر المراقبة المستمرة جزءًا لا يتجزأ من أنشطة الاشراف والمتابعة الروتينية والمتكررة داخل المؤسسة، وتشمل هذه المراقبة أنشطة إدارية وإشرافية دورية، بالإضافة إلى إجراءات متنوعة ينفذها الموظفون ضمن مهامهم اليومية[2]، وتغطي أنشطة التقييم المستمر كافة جوانب الرقابة الداخلية وتشتمل على إجراءات لمواجهة أي مخالفات قد تنشأ في أنظمة الرقابة الداخلية، سواء كانت هذه المخالفات تتعلق بالأخلاق أو بالكفاءة الاقتصادية أو بالفعالية.

3. التقييم المنفصل:

يشكل التقييم المنفصل جزءًا محوريًا في أنشطة الاشراف والمتابعة، إذ يعتمد على تقدير مستوى المخاطر وفاعلية التقييم المستمر لضمان أن الضوابط الرقابية تحقق النتائج المتوقعة وفق الإجراءات والمعايير المحددة مسبقًا، ويتيح هذا التقييم الذي يُنفذ غالبًا بعد وقوع الأحداث فحصًا معمقًا يكشف أوجه القصور ويتيح رفعها مباشرة للإدارة من أجل اتخاذ إجراءات تصحيحية سريعة وملائمة، ورغم أن التقييم المستمر أكثر ديناميكية وفاعلية في الكشف المبكر عن أوجه الخلل، إلا أن التقييم المنفصل يبقى عنصرًا مكملًا وضروريًا لتعزيز الرقابة الداخلية وضمان مراجعة دورية للعمليات التشغيلية بما يكفل استمرارية تحقيق أهداف المؤسسة[3].

[1] Kirsten RAE, John SANDS & Nava SUBRAMANIAM, Associations among the Five Components within COSO Internal Control-Integrated Framework as the Underpinning of Quality Corporate Governance, **Australasian Accounting, Business and Finance Journal**, Vol 11, N 1, 2017, pp: 33, DOI: https://doi.org/10.14453/aabfj.v11i1.4.

[2] Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), Internal Control – Integrated Framework (Executive Summary, May 2013), pp: 5, https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf.

[3] Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), Ibid, p:5.

الشكل رقم (03)

إطار (COSO)

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على https://www.coso.org

الفصل الثاني

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة الشركات

عرفت البيئة الاقتصادية العالمية خلال العقود الأخيرة أزمات مالية وإدارية متلاحقة، كان سببها الرئيسي سوء التصرف وغياب الممارسات السليمة في مجالات الرقابة والإشراف، إلى جانب قصور الكفاءات الإدارية وعدم قدرتها على توليد تدفقات نقدية داخلية مستدامة، حيث تفاقمت تلك الأزمات بسبب ضعف الشفافية وعدم الالتزام بالمبادئ المحاسبية التي تضمن الإفصاح الدقيق والعادل، وهو ما أدى إلى انهيار العديد من الشركات حتى في أكثر الاقتصادات تقدمًا.

في ظل هذه التحديات برز مفهوم حوكمة الشركات (Corporate Governance) كأحد أهم الأدوات الإصلاحية الحديثة، حيث أصبح يمثل قضية محورية ضمن اهتمامات مجتمعات الأعمال خصوصًا مع تزايد حدة العولمة وتداخل الأسواق، حيث تهدف الحوكمة أساسًا إلى تنظيم العلاقة بين مختلف الأطراف ذات المصلحة في إدارة الشركة، وفي مقدمتهم مجلس الإدارة والمساهمون، وذلك عبر إطار متكامل يرتكز على بيئة قانونية وتنظيمية فعّالة ويستند في الوقت نفسه إلى أخلاقيات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية.

ومن هذا المنطلق، لا تُعد حوكمة الشركات غاية في ذاتها بل هي وسيلة لتحقيق أهداف جوهرية، مثل تعزيز الشفافية والإفصاح ومكافحة الفساد وسوء الإدارة بالإضافة الى حماية مصالح جميع أصحاب العلاقة بالشركة، وبذلك أصبحت الحوكمة إحدى الركائز الأساسية التي تضمن الاستقرار الاقتصادي وترفع من كفاءة أداء الشركات وتعزز ثقة المستثمرين.

وانطلاقًا مما سبق، يأتي هذا الفصل لعرض الإطار النظري لحوكمة الشركات، وذلك من خلال تناول مرتكزاتها الفكرية والأسس التي قامت عليها، بما يتيح فهماً متكاملًا لمفهوم الحوكمة وأهميتها في بيئة الأعمال المعاصرة.

- **المبحث الأول:** ماهية حوكمة الشركات؛
- **المبحث الثاني:** مبادئ حوكمة الشركات؛
- **المبحث الثالث:** آليات حوكمة الشركات.

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات

برز مفهوم حوكمة الشركات (Corporate Governance) كآلية أساسية تهدف الى ضمان الشفافية والمساءلة وتعزيز الرقابة الفعالة، حيث أصبح هذا المفهوم ضمن أهم أولويات الأجندة الاقتصادية الدولية، وأداة فعالة في وجه الفساد وضمان استمرارية الشركات، وبذلك غدت الحوكمة معيارا للإدارة الرشيدة التي تسعى الى استعادة ثقة المستثمرين بعد الأزمات والفضائح المالية التي هزت الاقتصاد العالمي، وسيتم التفصيل في ماهية حوكمة الشركات في المطالب التالية:

المطلب الأول: التطور التاريخي لحوكمة الشركات

ازدادت الحاجة إلى الحوكمة لا سيما خلال العقود الأخيرة مدفوعة بعديد الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي عصفت بدول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا خلال حقبة التسعينيات، كما تعرضت الولايات المتحدة لانهيارات مالية في عام 2001، ومن أبرز الأمثلة على هذه الأزمات شركتا أنرون (WorldCom) وورلد كوم (Enron) نهاية العام 2001.

1. الأحداث الدولية:

أفرزت الأحداث الدولية المتسارعة والأزمات الاقتصادية المتتالية رغبة ملحة في تبني مبادئ الحوكمة لاسيما بعد الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي عصفت باقتصاديات دول سائرة في طريق النمو في التسعينات وما تلاها مطلع الألفية في الولايات المتحدة وأوروبا، حيث واجهت شركات كبرى ضائقة مالية شديدة بسبب تحرير الأسواق المالية الذي أفرز تدفقات مالية هائلة لكنها بعيدة عن متناول آليات الرقابة داخل الشركات ومنظوماتها الإدارية والمالية في كثير من الأحيان، وهو ما أدى إلى تعرض العديد منها لأزمات مالية خطيرة وحتى الى افلاسها[1].

1.1. الشركات المتعثرة:

واجهت الشركات المتعثّرة مصير الافلاس الذي أظهر بجلاء غياب تطبيق مبادئ الحوكمة أو الإخلال بها، وهو ما تسبب بطريقة مباشرة في فشل وافلاس شركات عملاقة، ومن الأمثلة البارزة فضائح شركتي أنرون وورلد كوم وماكسويل في بريطانيا، وكذلك انهيار بنك بارينغ، هذه النكسات والانهيارات دفعت

[1] مركز أبو ظبي للحوكمة، **أساسيات الحوكمة: مصطلحات ومفاهيم**، سلسلة النشرات التثقيفية لمركز أبو ظبي للحوكمة، 2021، ص ص: 5-6، https://shorturl.at/2uulP، تاريخ الاطلاع: جانفي 2025.

المنظمات والهيئات الدولية إلى التشريع لمعايير صارمة للحوكمة، فتم اصدار قانون (ساربينز–أوكسلي*) عام 2002 استجابة لهذه المتطلبات، وهدف القانون إلى تعزيز المساءلة والشفافية في الشركات الأمريكية، وضمان سلامة الإفصاح المالي والمراقبة على الإدارة التنفيذية[1]، كما استلهمت عدة دول ومنظمات مبادئ الحوكمة واتّخذتها كأدوات لتفعيل الأطر القانونية والتنظيمية التي تكبح الفساد المالي وتحسّن من قدرة الشركات على الوقوف أمام الأزمات.

1.1.1. انهيار شركة وورلد كوم (2002):[2]

عدت شركة وورلد كوم الأمريكية (WorldCom) واحدة من كبريات شركات الاتصالات وإدارة المعلومات على الصعيدين الأمريكي والدولي، حيث استحوذت على ما يقارب نصف حجم تعاملات الإنترنت عالميًا، ثم عززت مكانتها عام 1998 باندماجها مع شركة (MCI) للاتصالات في صفقة تاريخية بلغت قيمتها نحو 40 مليار دولار أمريكي، مما جعلها منها أكبر عملية اندماج في تاريخ الاقتصاد العالمي حتى ذلك الوقت، وبذلك أصبحت وورلد كوم ثاني أكبر شركة أمريكية في مجال الاتصالات الهاتفية وخدمات المعلومات بعد شركة (AT&T)، وكان مقرها الرئيسي في مدينة كلينتون بولاية مسيسيبي.

غير أن الشركة تورطت في واحدة من أكبر الفضائح المحاسبية في التاريخ الأمريكي، بعدما وُجهت إليها من محكمة نيويورك الفيدرالية تهمة الاحتيال إثر اعترافها بإخفاء تكاليف تقدّر بأكثر من 4 مليارات دولار. هذا التلاعب المحاسبي قادها إلى إعلان الإفلاس في عام 2002، لتسجل بذلك إحدى أضخم حالات الانهيار في قطاع الشركات.

* في عام 2002، أقر الكونغرس الأمريكي قانون سوكس (ساربينز–أوكسلي) (Sarbanes–Oxley SOX)، الذي يُلزم كل شركة عامة بتأسيس لجان تدقيق لمراقبة عمل المحاسبين القانونيين الذين يراجعون البيانات المالية للشركات. ويتطلب القانون من إدارة الشركة إصدار تقرير ضمن البيانات المالية المنشورة يُعرف بتقرير الرقابة الداخلية. كما يُحمّل القانون الإدارة العليا مسؤولية التأكد من دقة وصحة البيانات المالية للشركات العامة في الولايات المتحدة. وقد جاء هذا القانون ليُحمّل الرئيس التنفيذي ومدير النظام المالي المسؤولية القانونية في حالة وجود تلاعب أو فساد في المعلومات أو البيانات المالية، حيث كان من قبل لا يتحملان أي مسؤولية إذا ادعيا عدم العلم بالمخالفات. ويُعطي هذا القانون السلطات القدرة على سجن وفرض غرامات على الرئيس التنفيذي ومدير النظام المالي أو من يشغلان مناصب مماثلة في الإدارة العليا إذا ثبتت إدانتهما بالتوقيع على بيانات مالية تحتوي على فساد أو تلاعب جوهري.

[1] Su WUNHONG, Liuzhen ZHANG, Chao GE, and Shuai CHEN, Association between Internal Control and Sustainability: A Literature Review Based on the SOX Act Framework, **Sustainability**, Vol 14, No 15, 2022, p: 9706, DOI: https://doi.org/10.3390/su14159706.

[2] Betsy George, **Fraudulent Accounting and the Downfall of WorldCo**m, University of South Carolina, August 2021, https://sc.edu/about/offices_and_divisions/audit_and_advisory_services/about/news/2021/worldcom_scandal.php,Visited: Jan 2025.

كان لهذه الفضيحة انعكاس مباشر على الأسواق المالية، حيث تسبب الإعلان عن هذه المخالفات بانخفاض سعر صرف الدولار الأمريكي أمام العملات الأخرى، وهو ما دفع الرئيس الأمريكي آنذاك أن يبدي قلقه البالغ إزاء مصير الشركة، متعهدًا بمحاسبة المسؤولين المتورطين، كما أكدت لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC) هذه الانتهاكات ورفعت دعوى قضائية ضد وورلد كوم، متهمة إدارتها بتزوير السجلات المالية والتلاعب في إيرادات الشركة بغية تلبية توقعات المستثمرين ورفع قيمة السهم في السوق، تورط في هذه الفضيحة كبار المسؤولين التنفيذيين، الذين أصدروا أوامر مباشرة بزيادة الإيرادات بصورة وهمية ومخالفة صريحة للوائح المحاسبية المنظمة، مما أدى إلى تضليل المستثمرين وزعزعة الثقة في الأسواق المالية.

2.1.1. انهيار شركة أنرون (2001):

عد انهيار شركة أنرون الأمريكية (Enron) في ديسمبر 2001 من أبرز النماذج التاريخية لفشل الشركات، حيث قادت الممارسات غير السليمة وغياب أخلاقيات المهنة إلى إعلان إفلاس الشركة التي بلغت قيمة أصولها نحو 63.4 مليار دولار، وهو ما شكّل آنذاك أكبر حالة إفلاس في تاريخ الشركات الأمريكية[1].

وعقب الأزمة، شكّل مجلس إدارة أنرون لجنة تحقيق داخلية لكشف ملابسات الانهيار، وتبين من التقرير النهائي للجنة أن الإدارة العليا للشركة، وبالأخص المدير المالي أندرو فاستو الذي كان يشغل أيضًا منصب نائب رئيس مجلس الإدارة، حيث كان يدير شركات استثمارية خاصة استخدمت كأدوات لإبرام معاملات مالية معقدة وصُممت بدهاء لتضليل القوائم المالية وإخفاء الالتزامات[2]، بعيدًا عن أي غرض اقتصادي حقيقي أو تحوط مشروع ضد المخاطر.

وكشف التقرير أيضا أن جزءًا كبيرًا من هذه المعاملات لم يُسجَّل وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، مما سمح بعدم إدراج تلك الشركات في القوائم المالية لأنرون لا كأصول ولا كالتزامات، كما اتضح أن بعض عمليات التحوط المزعومة لم تكن سوى ترتيبات وهمية لإخفاء الخسائر، إذ كان يفترض أن تحقق أنرون أرباحًا باعتبارها "المتحوطة"، في حين أن الشركات التي كان يفترض أن تتحمل الخسائر كانت

[1] إحسان بن صالح المعتاز، أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها: انهيار شركة أنرون والدروس المستفادة، **مجلة عبد العزيز: الاقتصاد والتجارة**، السعودية، المجلد 22، العدد 1، 2008، ص: 263.

[2] آمنة بولقارة، مهدي شباركة، مسؤوليات المدقق الخارجي اتجاه مخاطر التدقيق: دراسة حالة شركة انرون، **مجلة دراسات اقتصادية**، المجلد 10، العدد 1، جوان 2023، ص ص: 490-491، https://asjp.cerist.dz/en/downArticle/67/10/1/223288

مملوكة لأنرون نفسها. هذا التداخل المصطنع في الملكية والإفصاح لم يظهر إلا بعد وقوع الكارثة، مما كشف عن عمق الفساد الإداري والمالي الذي أدى إلى انهيار الشركة[1].

3.1.1. انهيار بنك بارنجز (1995):

في فبراير 1995 شهد بنك بارينجز (Barings Bank)، أحد أعرق البنوك البريطانية البريطانية، انهيارًا مدويًا بعد أن تكبد فرعه في سنغافورة خسائر جسيمة نتيجة المضاربة في العقود المستقبلية، وعجز عن توفير الغطاء النقدي اللازم وفق لوائح بورصة النقد الدولية بسنغافورة، ورغم مساعي بنك إنجلترا لاحتواء الأزمة إلا أن تلك الجهود توقفت حينما تبيّن أن حجم الخسائر تجاوز رأس مال البنك بالكامل[2]، ويعود السبب المباشر لهذه الكارثة إلى إدارة نيكولاس ليسون، المدير العام ورئيس فريق المتاجرة في فرع سنغافورة منذ عام 1992، حيث تمكن من تضليل الإدارة الرئيسية بإظهار أرباح وهمية وإخفاء الخسائر في حساب خاص، ورغم التحذيرات المتكررة من بورصة سنغافورة بشأن ضخامة تعاملاته، إلى جانب التعليمات الصريحة التي وُجهت له بعدم التوسع فيها، إلا أنه تجاهل ذلك واستمر في ممارساته. وبحكم مسؤوليته عن التداول وإجراءات القيد والتسوية معًا، تزايدت المخاطر حتى بلغت خسائر البنك نحو 1.3 مليار دولار، الأمر الذي أدى في النهاية إلى انهياره الكامل[3].

2.1. الأزمات المالية:

تُعرف الأزمة المالية بأنها: "مزيج من الأحداث التي تشمل تغيّرات جوهرية في حجم الائتمان وأسعار الأصول، واضطرابات حادة في الوساطة المالية، ومشكلات واسعة النطاق في الميزانيات العمومية، إضافةً إلى الحاجة إلى تدخل حكومي كبير لتقديم الدعم"[4]، وتُعرف الأصول المالية: "الأصول المالية هي أصول غير ملموسة تستمد قيمتها من وجود حق تعاقدي، مثل الودائع البنكية والسندات والأسهم"[5]، وتشمل أيضًا الأدوات كالعقود المستقبلية للنفط أو العملات الأجنبية. ويؤدي الانخفاض المفاجئ في قيمة هذه الأصول إلى تعرض المؤسسات المالكة لها لخطر الإفلاس أو الانهيار، وهو ما قد ينجم في كثير من الأحيان عن

[1] طاهر قشي، بعض الشركات العالمية وأثرها على بيئة المحاسبية، **المجلة العربية للإدارة**، جامعة الدول العربية، القاهرة، المجلد 25، العدد 2، 2008، ص: 205.

[2] The Reserve Bank of Australia**, Implications of the Barings Collapse for Bank Supervisors**, Bulletin – November 1995, https://www.rba.gov.au/publications/bulletin/1995/nov/1.html, Visited: Dec 2024.

[3] طاهر قشي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 205.

[4] Stijn CLAESSENS, Ayhan KOSE, Financial Crises: Explanations; Types; and Implications, **International Monetary Fund Working Paper,** WP/13/28, 2013, p. 4, https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2013/wp1328.pdf, Visited: Feb 2025.

[5] Frank J. FABOZZI, et al, Foundations of Financial Markets and Institutions, **MIT Press,** 5th edition, 2021, p48.

انفجار فقاعات سعرية، تتمثل في موجات بيع وشراء لأصول مالية أو مادية بأسعار تفوق قيمتها الحقيقية أو العادلة.

2. العولمة:

تعرف العولمة: "فكر يدور حول التطورات والأحداث التي تؤدي إلى توحد العالم بهدف بسط الهيمنة السياسية والاقتصادية والثقافية والإعلامية لأولئك المستفيدين من هذا التوحد للسيطرة علي العالم وتسيير أموره وفق مصالح الاحتكارات الرأسمالية الغربية"[1]، حيث شهد القرن الحادي والعشرون تميزه بظاهرة العولمة، التي تجسدت في تحويل العالم إلى قرية كونية مصغرة من خلال استخدام وسائط الاتصال الحديثة التي أتاحت للأفراد بوجه عام وللمستثمرين بوجه خاص الإلمام بآخر التطورات العالمية فور حدوثها، وقد رافق هذا التحول حالات من التكامل والاندماج بين القارات، وما صاحبها من إجراءات كتحرير الاقتصاد وعولمته وتيسير تدفق رؤوس الأموال، فضلاً عن الحالة التنافسية التي أصبحت تفرض نفسها على اقتصادات الدول، وقد استدعى ذلك ضرورة وضع قواعد موحدة تنظم إدارة المؤسسات الاقتصادية وتربط بين الشركة الأم وفروعها[2].

3. العوامل الاقتصادية:

تتجلى العوامل الاقتصادية في سعي الدول نحو تحقيق استقرار في أسواق رأس المال الخاصة بها، وجذب الاستثمارات الخارجية وتعزيز فرص العمل وبلوغ أعلى مستويات النمو الاقتصادي الممكنة وتطوير استثماراتها، بالإضافة الى رغبتها في تحسين صورة اقتصاداتها ومؤسساتها على الصعيد الدولي، وذلك بهدف الاستفادة قدر الإمكان من المؤسسات والصناديق المالية العالمية[3].

---

[1] صلاح حسن خضر السيد، دور التربية فى مواجهة سلبيات العولمة من منظور إسلامي، **مجلة بحوث التربية النوعية**، المقال 4، المجلد 2005، العدد 5، جانفي 2005، ص: 95، DOI: https://doi.org/10.21608/mbse.2005.142684 .

[2] نوال صبايحي، **واقع الحوكمة في دول مختارة – مع التركيز على التجربة الجزائرية** –، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، يومي 19-20 نوفمبر 2013، ص: 4.

[3] نوال صبايحي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 5.

4. النظريات المفسرة لحوكمة الشركات:

سعى العديد من الباحثين ورواد الفكر الاقتصادي إلى تأويل مفهوم الحوكمة ضمن إطار نظرياتهم، مُسلطين الضوء على رؤاهم الفكرية بهذا الخصوص، وفي هذا الجزء من الدراسة سنخوض في تحليل أبرز النظريات التي تُفسر حوكمة الشركات بدرجة من التعمق والشرح كما يلي: [1]

1.4. نظرية حقوق الملكية (Property Rights Theory):

تُعنى نظرية حقوق الملكية بدراسة الآليات الداخلية للمؤسسات من خلال مفهوم حق الملكية، حيث يُشير أمان (Ammann) إلى أهمية النظرية في تحليل تأثير حق الملكية على النظام الاقتصادي، كما يرى كل من ألشيان وديمستز (Alchian & Demsetz) أن كفاءة المؤسسة تتوقف على تحديد حقوق الملكية، التي تُعرف بأنها تُحدد شروط الاستحواذ على الفائض الناتج من العملية الإنتاجية، وتصبح المسألة أكثر تعقيدًا عندما يكون هناك فصل بين المالك والمدير، وتُقسم حقوق الملكية إلى ثلاثة أنواع رئيسية:[2]

- **حق الاستعمال:** يُعبر عن الحق في استخدام الموارد؛
- **حق الاستغلال:** يرتبط بالحق في الاستفادة من الموارد؛
- **حق الإفراط:** يُشير إلى الحق في بيع الموارد.

وفقًا لفوروبوتن وبيجوفيتش (Furubotn & pejovich)، تُصنف ملكية المؤسسات إلى الأنواع التالية:[3]

1.1.4. المؤسسة الرأسمالية:

فيها تجتمع حقوق الاستعمال والاستغلال والإفراط لدى شخص واحد، وتوجد حالتان:

- عندما يكون المالك هو نفسه المسير لا يوجد فصل بين وظيفة القرار وتوظيف الملكية مما يزيد من نجاعة المؤسسة؛
- في حالة وجود مسير ومالك، تُصبح المؤسسة تنظيمًا فعالًا، حيث تسمح آليات الحوكمة بمراقبة صناع القرار وتحفيز الإدارة لمصلحة المساهمين، ويُعتبر المسير كدائن داخلي متبقي، وتحت هذا المصطلح يُقسم الدخل المتبقي، أي الفائض غير المُعلن في العقد بين المسير والمساهمين، وتُعطى

[1] أم خليفة بلبركاني، آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية، **مجلة التنظيم والعمل**، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، المجلد 2، العدد 04، 2014، ص: 81، https://asjp.cerist.dz/en/article/40104.

[2] Pascal Charpentier, **Management et gestion des Organizations**, Armand colin, paris, 2007, p : 98.

[3] Frédéric PARRAT, **Le gouvernement d'entreprise,** Dunod, paris, 2003, p : 12.

الأولوية للدائنين الخارجيين، مما يجعل المساهمين ينتظرون زيادة الدخل لرفع أجر المسير وتحسين منفعة المساهم.

2.1.4. المؤسسة التي يسيطر فيها المسير:

تُقسم حقوق الملكية بحيث يمتلك المالك حق الإفراط والاستغلال للمنتج، كحقه في بيع أسهمه، بينما يمتلك المسير حق الاستعمال لإدارته اليومية للمؤسسة. هذا التقسيم قد يؤدي إلى نزاعات مصالح بين المالك والمسير، حيث لا يمتلك المدير رأس المال ولا يسعى لزيادة قيمة الثروة للمساهمين، بل يبحث عن تعزيز استقلاليته ومكانته.

3.1.4. المؤسسة العمومية:

يكون حق الاستعمال مشتركًا بين العمال، في حين تمتلك الدولة أو السلطة العمومية حق الاستغلال والإفراط. تُعتبر هذه المؤسسات غير فعالة، حيث يرى جوميز (Gomez) أن العمال يستفيدون عندما تكون المؤسسة متطورة، لكن كل فرد يفضل بذل جهد أقل، مما يؤدي إلى عدم وجود ترابط بين مستوى الأجر والجهد الفردي.

4.1.4. المؤسسة التعاونية:

تكون ملكية المؤسسة جماعية ولا يوجد ملاك حقيقيون، ويُميزها غياب الرقابة الفعالة على الإدارة، ونظرًا لأن حق الاستغلال مشترك بين العمال والمديرين، قد يؤدي ذلك إلى عدم كفاءة في هيكل المؤسسة[1].

تتميز نظم الحوكمة في الشركات بنوعين رئيسيين تبعًا لنظام الملكية في المؤسسات، الأول يُعرف بنظام الملكية المشتتة، والثاني يُعرف بنظام الملكية المركزة، وهما كالتالي:

1.4.1.4. نظام تشتت الملكية:

يشير هيكل الملكية المشتت في المؤسسة إلى وجود عدد كبير من المساهمين، حيث يمتلك كل منهم نسبة ضئيلة من الأسهم، مما يحول دون قدرتهم الفردية على التأثير في سير عمل المؤسسة. نتيجة لذلك، نادرًا ما يجد صغار المساهمين الحافز للمشاركة النشطة في إدارة أو مراقبة المؤسسة، وهو ما أدى إلى تسميته بنظام الخارجيين. يتميز هذا النظام بأنه أقل عرضة للغش والاحتيال بسبب غياب المستثمرين المهيمنين، ويعتمد بشكل أكبر على هيئات إدارية ورقابية مستقلة تخضع للقانون أكثر من تبعيتها للملاك.[2]

---

[1] نعيمة عبدي، أثر هيكل الملكية في تحقيق مبادئ حوكمة المؤسسات: دراسة نقدية تحليلية، **مجلة الواحات للبحوث والدراسات**، جامعة غرداية، الجزائر، المجلد 07، العدد 02، 2014، ص ص: 87-99.

[2] عمار حبيب جهلول، **النظام القانوني لحوكمة الشركات**، العراق، دار نيبوز للنشر، 2011، ص ص: 93-94.

ويُعزى تشكيل الملكية المشتتة في المؤسسة إلى الواقع التجاري أكثر من كونه تنظيمًا قانونيًا يحد من تجاوز نسب معينة من الملكية، وتُعد النظم القانونية التي تعتمد على الأعراف غير المدونة بيئة ملائمة لانتشار الملكية المشتتة كما في الولايات المتحدة وبريطانيا، بخلاف النظم القانونية التي تعتمد على المدونات التشريعية والتي تميل إلى نظام الملكية المركزة. وفي نظام الخارجيين، تُلبى احتياجات رأس المال عبر سوق مالية متطورة، ويتميز النظام بتشتت رأس المال والتركيز على شفافية المعلومات ووضع تنظيمات للحد من انتهازية المديرين، مع الأخذ بعين الاعتبار مصالح المساهمين في المقام الأول[1].

2.4.1.4. نظام تركز الملكية:

يُقصد بالملكية المركزة أن جزءًا كبيرًا من رأس المال في المؤسسة يتركز في يد شخص واحد أو عدد قليل من الأشخاص، الذين يتولون عادةً الإدارة والسيطرة أو لهم تأثير واضح في إدارة المؤسسة، ولذلك يُطلق عليهم الداخليون. ويطلق على قوانين الدول التي تُشجع وتسمح بهذا النمط من الملكية بنظام الداخليين[2] (Insider system). ويتمتع نظام الملكية المركزة بمزايا تُضفيها على نشاط المؤسسة، حيث يمتلك الداخليون القدرة على التأثير في توجيه المؤسسة بحكم ملكيتهم لأغلبية الحصص، مما يحفزهم على مراقبة أداء الإدارة ويقلل من احتمالات سوء الإدارة والغش. أما العيوب، فتتمثل في استخدام الداخليين لسلطتهم لتحقيق مصالحهم الخاصة، وقد يؤدي ذلك إلى تأثير سلبي على المؤسسة وصغار الملاك.[3]

بالإضافة إلى ذلك، في نظام الداخليين، تُؤمن احتياجات رأس المال من خلال مساهمات قليلة من المساهمين الذين يمتلكون نسبًا كبيرة من رأس المال، ولا يلعب السوق المالي دورًا هنا. كما أن المساهمين ليسوا الوحيدين الذين يمارسون الرقابة على المديرين، بل تشترك في هذه المهمة أطراف عديدة مثل الموظفين والزبائن والبنوك والموردين، مما يتطلب من المدير الأخذ بعين الاعتبار مصالح جميع هذه الأطراف، ويتحقق التوازن الداخلي من خلال مجلس الإدارة[4].

2.4. نظرية الوكالة (Agency theory)

تُسهم نظرية الوكالة في توضيح آليات المراقبة داخل المؤسسات لتسوية الصراعات بين المديرين والمساهمين، ويُعزى الفضل في تطوير هذه النظرية إلى الاقتصاديين الأمريكيين جنسن وماكلينج

[1] مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2006، ص ص: 25-26.

[2] زكرياء مطلك الدوري، أحمد علي صالح، **إدارة التمكين واقتصاديات الثقة في منظمات أعمال الألفية الثالثة**، عمان، اليازوري، 2009، ص: 374.

[3] عمار حبيب جهلول، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 85-86.

[4] Eustache EBONDO, Wa MANDZILA, **La gouvernance de l'entreprise une approche par l'audit et contrôle interne**, Paris, Harmattan, 2005, p : 17.

(Jensen & Meckling)، الحائزين على جائزة نوبل في الاقتصاد عام 1976، حيث عرّفا نظرية الوكالة بأنها: "تعاقد بين عدة أطراف، فالمالك يوكل أطراف موكلين من أجل تنفيذ المهام، وبالتفويض تصبح لهم سلطة القرار، فهي إذا عقد يلزم بموجبه شخص أو عدة أشخاص يسمى الموكل أو المساهم شخصا أخر يسمى الوكيل أو المسير من أجل القيام بأعمال باسمه، بما يؤدي إلى تفويض جزء من سلطة اتخاذ القرار للوكيل".

تُعرف علاقة الوكالة بأنها: "العلاقة التي يستعين فيها المالك بخدمات شخص آخر، الوكيل، لإنجاز أعمال محددة نيابةً عنه، ويُفوض المالك الوكيل باتخاذ قرارات معينة" [1].

تنظر نظرية الوكالة إلى الشركة ككيان قانوني يعمل من خلال علاقات وكالة متعددة بين أطراف ذات مصالح متضاربة، حيث يسعى كل طرف لتحقيق مصالحه الخاصة ويعتمد على أساليب مختلفة لحماية نفسه من استغلال الأطراف الأخرى، وتُمثل علاقة الوكالة في عقد يُفوض بموجبه الأصيل وكيلًا أو أكثر لأداء خدمات لمصلحته، ويُتوقع من الوكيل أن يبذل العناية الواجبة في أداء هذه الخدمات واتخاذ القرارات المتعلقة بها[2]، كما أن نظرية الوكالة تكشف سلوك الأطراف المتعاقدة التي ترتبط بعقد التوظيف المبرم بين ملاك المؤسسة وإدارتها[3].

تُبنى علاقة الوكالة على أساس خدمة أحد الأطراف للطرف الآخر، وفيما يتعلق بعلاقة الوكالة بين المساهم المسير، هذا الأخير يمنح الثقة والسلطة التي تمكنه من استخدام ملكية المساهم بما يخدم مصلحة المؤسسة، حيث يتضح من النظرية التعاقدية أن كل طرف له مصلحة في التبادل، فالمساهم إلى الكفاءات الإدارية بينما المسير في حاجة إلى رأس المال الذي يوفره المساهم.

وفقًا ميكلينج وجنسن (Jensen & Meckling)، يمكن أن تؤدي هذه العلاقات إلى تضارب في المصالح ونزاعات تنشأ انطلاقا من مشكلة عدم تماثل المعلومات والسلوك الانتهازي لدى الأطراف، ويرى بيجيه (Pigé) بخصوص مستويات عدم التماثل في المعلومات المرتبطة بنظام الحوكمة في المؤسسات:

- عدم التماثل في المعلومات بين المسيرين وممثلي المساهمين؛

[1] Fateh DEBLA, Gouvernance d'entreprise et gestion de l'immatériel dans les entreprises privatisées en Algérie : exemple des ressources humaines. **Revue des recherches économiques et managériales**, facultés des sciences économiques et de gestion, Université Mohamed Kheider, Biskra, N 2, Décembre 2007, p : 62.

[2] عز الدين فكري التهامي، **حوكمة المؤسسات الوقفية**، مداخلة مقدمة في الندوة الدولية الأولى في التمويل الإسلامي الوقف الخيري والتعليم الجامعي، جامعة الأزهر، القاهرة، يومي 23-24 أفريل 2012، ص: 13.

[3] محمد مطر، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجال القياس والعرض والإفصاح**، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص: 100.

- عدم التماثل في المعلومات بين المساهمين وممثليهم، وهو ما يُعرف بمسألة الثقة.

تظهر المؤسسة كرابطة عقدية حقيقية أين تتشابك العلاقات بين الأطراف المشاركة التي لديها التزامات قانونية تجاه المؤسسة، مثل المساهمين والمسيرين والعمال والممولين والزبائن، في هذا التشابك ينصب تركيز الباحثين بشكل خاص على علاقة المساهم/المسير باعتبارها المصدر الرئيسي لنزاع المصالح.

يجب على المؤسسة وضع نظام حوكمة خاص يُحقق التوازن بين مصالح المسيرين والمساهمين، والمؤسسات التي تتمتع بتناغم في المصالح تكون أكثر استدامة واستمرارية. ومع ذلك، في علاقة المساهم/المسير لا يمكن التنبؤ بالأحداث المستقبلية، مما يؤدي إلى عدم اكتمال العقود بسبب استغلال الوكيل للمعلومات، ولا يمتلك المساهمون القدرة على تقييم ومراقبة أفعال ونتائج وحتى جهود المسيرين، ويعتمدون على المسيرين للحصول على المعلومات حول أداء المؤسسة، لأنهم يمتلكون المعلومات ويتحكمون فيها.

إن النهج الحديث للحوكمة يهدف إلى حل النزاعات الناجمة عن عدم التوازن في المعلومات بين الوكيل والموكل، ويُساهم المراجع الداخلي كآلية لحوكمة المؤسسة في تقليل عدم التوازن في المعلومات.

يضم نظام الحوكمة آليات متعددة تسعى لضبط سلوك المسيرين وتقليل النزاعات بين الأطراف المعنية والتي تُعد مكلفة، كما تولي نظرية الوكالة اهتمامًا بالأسباب الجوهرية للتباين في مصالح المساهمين المسيرين، وترى أن الآليات الداخلية والخارجية للحوكمة يجب أن توازن الفوائد بين جميع الأطراف.

1.2.4. فرضيات نظرية الوكالة: تستند نظرية الوكالة إلى ثلاث فرضيات رئيسية وهي:[1]

1.1.2.4. الفرضية الأولى:

تنشأ الاختلافات في السلوكيات والتكوينات وكذلك الأهداف بين المسيرين والمساهمين، مما يؤدي إلى صراع تضارب المصالح الذي يبدأ بين الطرفين وقد يمتد ليشمل الأطراف الأخرى.

2.1.2.4. الفرضية الثانية:

يميل المسيرون إلى تبني استراتيجيات تهدف أساسًا إلى حماية حقوقهم وترسيخ مصالحهم الذاتية، مستفيدين من موقعهم داخل المؤسسة وما يتمتعون به من علاقات مع الموردين والعملاء، فضلًا عن امتلاكهم للمعلومات الحصرية، هذا التفوق المعلوماتي والنفوذ التنظيمي قد يدفعهم في بعض الحالات إلى

[1] عبد الرحمان العايب، **ميكانيزمات تحفيز المسيرين كأحد محددات حوكمة الشركات وتأثيرها في الأزمة الاقتصادية العالمية الراهنة**، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، يومي 20-21 أكتوبر 2009، ص: 5.

تغليب أهدافهم الشخصية على المصلحة العامة للمؤسسة، لا سيما فيما يتعلق بالحفاظ على مكانتهم وتعزيز قيمتهم في سوق العمل.

3.1.2.4. الفرضية الثالثة:

لمعالجة هذا الانحراف، الذي تُعدّه نظرية الوكالة إخلالًا بشروط العقد الرابط بين المسير والمؤسسة، يعمد المساهمون إلى تبني إجراءات تصحيحية ورقابية تهدف إلى تقويم سلوك المسيرين وضمان حماية مصالحهم، وتتجسد هذه الإجراءات في وضع نظام متكامل لحوكمة الشركات يتضمن آليات داخلية، أبرزها دور مجالس الإدارة في الإشراف والتوجيه، إلى جانب آليات خارجية تُمارسها الأسواق بوصفها قوة انضباطية وضابطة. وانطلاقًا من هذا المنظور، تُعد حوكمة الشركات استجابة مباشرة لمطالب المساهمين، إذ تسعى إلى الحد من الممارسات السلبية للمسيرين، وتعزيز الرقابة الفعالة بما يضمن حماية المصالح المشتركة لجميع الأطراف، ويسهم في الوقت ذاته في دعم استمرارية المؤسسة واستدامتها.

3.4. نظرية التجذر (Entrenchment Theory):

تُعد نظرية التجذر من النظريات التي تُسلط الضوء على دور المسير كعنصر أساسي في عملية اتخاذ القرار، حيث يتمتع بالسيطرة على المعلومات والقدرة على خلق تفاوت فيها، حيث أن المسير قد يتخذ قرارات لا تصب في مصلحة المساهمين، مما يعزز مكانته داخل المؤسسة ويجعله متجذرًا بها بشكل يصعب معه عزله من قبل المساهمين أو مجلس الإدارة.

وفقًا لشلايفر وفيشني (Shleifer & Vishny)، يمتلك المسير القدرة على التحايل على آليات المراقبة التي تُقدمها نظرية الوكالة، ويشمل مفهوم التجذر استراتيجيتين: [1]

- **الاستراتيجية الشخصية** التي تهدف إلى التناغم مع البيئة المحيطة؛
- **الاستراتيجية الدفاعية** التي تهدف إلى إقامة حواجز لحماية مكانة المدير.

يعتقد فيشني، شلايفر وموروك (Morck, Shleifer & Vishny) أن المسير الراغب في التجذر يميل إلى توجيه استثمارات المؤسسة نحو مجالات تُعزز من تجذره، وتشمل هذه الاستثمارات:

1.3.4. الاستثمارات التنويعية:

[1] Benoit PIGÉ, Enracinement des Dirigeants et Richesse des Actionnaires, **Finance Contrôle Stratégie**, Vol 1, N 3, Septembre1998 , p : 133.

يقوم المسير بالاستثمار في مجالات تُسهم في نمو تجذره وتُعطي المؤسسة ميزة تنافسية، مما يُساهم في تقليل المخاطر العامة.

1.3.4. استثمار النمو:

يسعى المسير للحصول على دعم الإطارات والموظفين المؤسسيين، ويُكافئ الأوفياء منهم بالترقيات، مما يُعقد الهيكل الداخلي للمؤسسة ويُقلل من فرص استبداله بمسير منافس.

3.3.4. شراء المردودية:

يعمل المسير على تعزيز قيمته لدى المساهمين وتحسين مكانته في سوق العمل من خلال عرض حسابات تُظهر ربحية عالية، وقد تصل الممارسات إلى دفع مبالغ تزيد عن القيمة الفعلية لبعض الأنشطة، مما يُؤثر على المساهمين نظرًا لجهلهم بالقيمة الحقيقية لهذه الأنشطة[1].

ويُشير شلايفر وفيشني (Shleifer & Vishny) إلى أن المسير يُولي اهتمامًا بالعقود غير الرسمية أثناء المفاوضات، حيث تُعزز هذه الجوانب غير الرسمية من تجذره ويصعب اكتشافها من قبل المساهمين أو أعضاء مجلس الإدارة.

وفقًا لشلايفر وفيشني (Shleifer & Vishny)، يُعتبر التجذر استراتيجية يستخدمها المسير لحماية نفسه وحقوقه، ويُعزز من مكانته من خلال استغلال نفوذه وعلاقاته بالموردين والعملاء، وكذلك المعلومات التي يتلقاها قبل الآخرين، مما يُقلل من خطر الاستبعاد ويُعزز من فرصه في الحصول على تعويضات مجزية[2].

التجذر يكفل للمسيرين الاستقرار ويضمن لهم الحفاظ على مكانتهم، وهو ما يُسهم في حصولهم على جزء من القيمة التي ساعدوا في خلقها. ولا يُفضل المسيرون زيادة القيمة إلا إذا كانوا متأكدين من أن ذلك لن يؤدي إلى فقدان مكانتهم أو استبدالهم بمديرين منافسين، فالمسير الذي لا يستطيع التجذر ويُمكن استبداله بسهولة لن يُقدم على وضع برامج بحث وتطوير تُحقق نتائج على المدى الطويل[3].

[1] أم خليفة بلبركاني، **مرجع سبق ذكره**، ص: 87.

[2] فتيحة قصاص، **حوكمة المؤسسات العائلية في الجزائر**، رسالة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2012، ص: 57.

[3] Frédéric PARRAT, **Op. Cit**, p : 26.

4.4. نظرية سوق العمل للمسيرين (The Theory of Valuation in the Labor Market for Executives):

ترتكز هذه النظرية على فكرة أن سوق العمل التنفيذي يشكل آلية رقابية غير مباشرة على سلوك المسيرين، إذ يُنظر إلى سمعة المسير وكفاءته المهنية كرأس مال بشري ذي قيمة عالية يحدد فرصه المستقبلية في شغل مناصب عليا أو الاحتفاظ بها على الأقل، فالمسير الذي يُحقق أداءً إيجابيًا ويُظهر التزامًا بمبادئ الحوكمة يعزز موقعه التنافسي في هذا سوق العمل، بينما يُعرضه سوء الإدارة أو التورط في ممارسات ضارة بالمساهمين لخطر فقدان سمعته، وبالتالي تراجع قيمته في سوق العمل وتقلص فرصه في الحصول على مناصب مستقبلية[1].

تُسهم هذه النظرية في تفسير التفاعل بين أداء المسيرين وآليات الحوكمة، مؤكدة أن الانضباط الذاتي للمسيرين لا ينبع فقط من اللوائح الداخلية والخارجية، بل أيضًا من إدراكهم لأهمية الحفاظ على سمعة مهنية راسخة في سوق العمل.

5.4. نظرية الاعتماد على الموارد (Resource Dependence Theory):

تُقدم نظرية الاعتماد على الموارد، التي طورها بيفر وسالانسيك (Pfeffer & Salancik) وجهة نظر تعتبر المؤسسة ككيان اجتماعي ينبثق من بيئته ويتأثر بشكل كبير بالطلبات والضغوط المختلفة من الفاعلين في هذه البيئة، يتضح من النظرية أن الفهم العميق للبيئة ضروري لتفسير سلوك المؤسسة، وتؤكد على أهمية إقامة علاقات مستقرة مع البيئة المحيطة لضمان الحصول على الموارد اللازمة للبقاء والازدهار.

تُعتبر نظرية تكاليف المعاملات، التي أسسها رونالد كوس (R. Coase) وطورها لاحقًا ويليامسون (Williamson) مكملة لهذا الفهم، حيث تُركز على العمليات الداخلية والخارجية للمؤسسة وتُفسر كيفية نشوء المؤسسات كبديل للسوق لتقليل تكاليف المعاملات المرتبطة بالتعقيد وعدم اليقين، بالإضافة إلى العوامل البشرية مثل العقلانية المحدودة والسلوك الانتهازي[2].

وفقًا لويليامسون (Williamson)، المؤسسة الفعالة هي التي تنجح في تقليل تكاليف المعاملات وحماية قيمتها[3]، وقد أدى هذا التفكير إلى تطوير مفهوم هيكل نظام الحوكمة الذي يُدير الصفقات بين

---

[1] Lerong HE, and Fang JUNXIONG, CEO Overpayment and Dismissal: The Role of Attribution and Attention, **Corporate Governance: An International Review**, Vol 24, N 1, Oct 2015, p: 35, DOI: https://doi.org/10.1111/corg.12129.

[2] Tony ALBERTO et Pascal COMBEMALE, **Comprendre l'entreprise - théorie, gestion, relation sociale**, 4eme édition, Armand Colin, Paris, 2006, p : 7.

[3] Stéphan SAUSSIER, **Entreprise et marges de capitaux - La gouvernance d'entreprise**, institut d'administration des entreprises de Paris, IAE, Paris, p : 20.

المؤسسة ومسيريها، ويُصنف الهيكل وآلياته وفقًا لطبيعة الأدوات المستخدمة، الأداء المتوقع، واحتمالية تطبيق قانون التعاقد، تقدم هذه النظرية تفسيرًا شاملًا للعلاقة بين المؤسسة وبيئتها الداخلية والخارجية من خلال تحليل العمليات التي تتم على شكل معاملات[1].

6.4. النموذج المعرفي للحكومة (The Cognitive Approach to Governance)

يُعتبر المنظور المعرفي للحكومة نموذجًا يُركز على أهمية المعرفة لا المعلومة وحدها، ويُشمل نظريات مثل السلوكية والتطورية والتعلم التنظيمي والكفاءات، التي تُولي اهتمامًا بعملية خلق القيمة. يُؤكد سيدني وينتر وجي. ريتشاردسون (Sidney Winter & G. Richardson) على أن التعاون بين المؤسسات يُساهم في إنتاج القيمة، مُعطين الأولوية للكفاءات التي تُميز المؤسسة وتُحدد فعالية نظام الحكم بها[2].

يُشير هذا المنظور إلى الدور الحيوي لبناء الكفاءات وقدرة المؤسسات على الابتكار واستغلال الفرص للاستثمار أو التكيف مع التغيرات المحيطة، ولا تقتصر العلاقة بين الحوكمة والأداء على مجرد التوفيق بين مصالح الأطراف المختلفة، بل يُقدم المنظور المعرفي رؤية تعاونية ترتكز على خلق قيمة مستدامة، مُعتبرًا أن دور الحوكمة يتعدى معالجة النزاعات إلى تسهيل ظهور مشاريع منتجة وتطوير التعلم التنظيمي الذي يُفضي إلى الابتكار.

تُركز النظرية التطورية على إمكانية التعلم وتجميع الكفاءات، وتسعى لشرح كيفية تفاعل الأفراد ذوي الكفاءات المتنوعة للتعاون داخل المؤسسة. ومن ناحية أخرى، تُبين كيف أن السوق أو البيئة بشكل عام تُنقي سلوك المؤسسات، مُبقية على تلك التي تتمتع بميزة تنافسية وقدرة على الابتكار نتيجة لكفاءاتها[3].

7.4. المنظور القائم على مصلحة الأطراف المشاركة (The Stakeholder Perspective)

يعد المنظور القائم على مصلحة الأطراف المشاركة نهجًا يُركز على سعي هذه الأطراف للاستفادة من الريع التنظيمي الذي ينشأ من تنظيم عوامل الإنتاج، ويتم توزيعه وفقًا لأسس تعاقدية تُحدد كيفية جلب الموارد ومشاركتها.

---

[1] Gerard CHARREAUX, Le rôle de la confiance dans le système de gouvernance des entreprises**, Economies et Sociétés Sciences de Gestion**, Vol 8, N 9, 1998, p : 48, https://www.researchgate.net/publication/4799209_Le_role_de_la_confiance_dans_le_systeme_de_gouvernance_des_entreprises.

[2] Stéphan SAUSSIER, **Op. Cit**, p : 14.

[3] Tony ALBERTO et Pascal COMBEMALE, **Op. Cit**, p : 11.

يهدف نظام الحوكمة إلى تجنب الأداء الضعيف الناجم عن النزاعات في المصالح بين الأطراف المشاركة، ويُحدد القواعد التي تُمكن من تحديد الأولويات، مثل من له الحق في اتخاذ القرارات، كيفية تقسيم الثروة، ومن يتحمل المسؤولية عن المخاطر، حيث أن نظام الحوكمة الفعال هو الذي يُسهل نمو التحالفات بين الأطراف المشاركة ويُرضي جميع المشاركين، مما يُساعد على استمرارية المؤسسة[1].

8.4. المنظور القائم على الثقة (The Trust-Based Approach)

يُسلط المنظور القائم على الثقة الضوء على تحليل فوكوياما (Fukuyama) لكفاءة النظام الاقتصادي والاجتماعي، مُبرزًا العلاقة السببية بين الثقة والتعاون كعناصر أساسية لتحديد نظام الحكم الذي يُسهم في خلق القيمة والازدهار. حيث تُعرف الثقة بأنها مجموعة التوقعات التي تُحكمها قواعد السلوك النزيه والمتعاون ضمن المجموعة، استنادًا إلى المعايير المشتركة بين أعضائها[2].

يُعارض هذا المنظور الفكرة القائلة بأن الجانب المالي يُسيطر على مجال الحوكمة، حيث يُعرف شلايفر وفيشني (Shleifer & Vishny) نظام الحوكمة بوظيفته في تأمين المعاملات المتعلقة بتوفير الموارد المالية، بينما يُقدم شارو (Charreaux) تعريفًا يشمل مجموعة من الآليات بما في ذلك الثقة التي تُحدد الإدارة الفعالة.

تُعتبر الثقة آلية محورية لتنظيم المعاملات بين الأطراف المشاركة وتحقيق المصلحة العامة، وكما يُشير كامينغز وبروميلي (Cummings & Bromily) في عام 1992، فإن الثقة تُقلل من تكاليف الصفقات والعقود. وتُعد الثقة توقعًا بأن الطرف الآخر أو المجموعة ستتصرف بعدالة وأمانة في التفاوضات، دون استغلال الفرص للحصول على منافع غير مستحقة[3].

وفقًا لماير (Mayer)، فإن الثقة تُرتبط بجميع المعاملات سواء كانت رسمية أو غير رسمية، ويرى كولمان (Coleman) في عام 1990 أن الثقة تُسهم في إنشاء حساب عقلاني بين الأطراف المتفاوضة. لذا، فإن وجود عنصر الثقة يُعد ضروريًا لتعزيز نظام الحوكمة وتحقيق الرضا والأداء الجيد للمؤسسة، وكما يرى فريمان وريد (Freeman & Reed)، فإن المؤسسة الناجحة تأخذ في اعتبارها رضا جميع الأطراف المشاركة[4].

[1] Pascal CHARPENTIER, **Op. Cit**, p : 100.
[2] Gerard CHARREAUX, **Op. Cit**, p : 49.
[3] زكرياء مطلك الدوري، أحمد علي صالح، **مرجع سبق ذكره**، ص: 325.
[4] Gerard CHARREAUX, **Op. Cit**, pp: 51-52.

المطلب الثاني: مفهوم حوكمة الشركات

مع تنامي الاهتمام بحوكمة الشركات (Corporate Governance)، بادرت العديد من الهيئات الدولية إلى بحث هذا المفهوم بعمق وتحليل أبعاده وتطوير مجموعة من المعايير الدقيقة لضمان تطبيقه بفعالية، وتبرز في هذا السياق منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وبنك التسويات الدولية المعروف اختصارًا بـ (BIS)[*] ، الذي يمثله لجنة بازل، بالإضافة إلى مؤسسة التمويل الدولية، الذراع المالي للبنك الدولي.

1. تعريف مصطلح حوكمة الشركات

على الرغم من عدم وجود ترجمة محددة لمصطلح (Corporate Governance) في اللغة العربية، فقد تم اقتراح استخدام "**حوكمة الشركات**" كمصطلح موازٍ بعد مشاورات مكثفة مع خبراء في اللغة العربية والاقتصاد والقانون[1]، بهدف نشر وتعزيز المفهوم وتطبيقاته الفعّالة في أسواق المال والاقتصاديات العربية[2].

وقد كان الباحثان الأمريكيان بيرل ومينز (Means & Berle) من أوائل من تناولوا هذا المفهوم في عام 1932، من خلال دراسة تركيبة رأسمال الشركات الكبرى والتأكيد على أهمية فصل الملكية عن الإدارة وضرورة مراقبة تصرفات المديرين لحماية حقوق المساهمين الصغار[3].

تتنوع التعاريف المقدمة لحوكمة الشركات، وتعكس كل منها السياق الثقافي والفكري لمنظماتها[4]. فعلى سبيل المثال نذكر مجموعة التعاريف التالية:

1.1. تعاريف المنظمات والهيئات الدولية:

1.1.1. تعريف برنامج الأمم المتحدة الإنمائي (United Nations Development Programme)[5]:

---

[*] Bank for International Settlements

[2] زياد هاشم السقا، **دور النشر الإلكتروني للقوائم المالية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، مداخلة مقدمة للمؤتمر العلمي الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل مستجدات بيئة الأعمال الدولية**، جامعة المسيلة يومي 04-05 ديسمبر 2012، ص: 2.

[2] نرمين أبو العطا، حوكمة الشركات: سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية، **مركز المشروعات الدولية الخاصة**، الاصلاح الاقتصادي، العدد 8، 2003، ص 48.

[3] Gerard CHARREAUX, **Vers Une Théorie Du Gouvernement des entreprises**, mai 1996, IAE DIJON- CREGO/ LATEC, p : 03, https://www.researchgate.net/publication/4799182_Vers_une_theorie_du_gouvernement_des_entreprises.

[4] محمد مطر عبد الناصر نور، مدى التزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بمبادئ الحاكمية المؤسسية، **المجلة الأردنية في إدارة الأعمال**، المجلد 3، العدد 1، كانون الثاني 2007، ص: 51.

[5] United Nations Development Programme (UNDP), **Governance UNDP : Europe and Central Asia**, https://www.undp.org/eurasia/our-focus/governance , Visited Apr 2025.

يعرّف برنامج الأمم المتحدة الإنمائي (UNDP) الحوكمة بأنها: "نظام القيم والسياسات والمؤسسات التي تُدير شؤون المجتمع الاقتصادية، والسياسية، والاجتماعية من خلال التفاعل بين الدولة والمجتمع المدني والقطاع الخاص، وهي الأسلوب الذي من خلاله تنظم المجتمعات نفسها لصنع القرار وتنفيذه، بهدف تحقيق الفهم المتبادل، والحصول على توافق، وترجمة ذلك إلى أفعال ملموسة".

2.1.1. تعريف لجنة كادبوري (Cadbury): [1]

أشارت لجنة كادبوري* (Cadbury) في تقريرها سنة 1922 للحوكمة على أنها: "النظام الذي يتم من خلاله إدارة ومراقبة الشركات ومجالس الإدارة، ويشمل دور المساهمين في انتخاب أعضاء مجلس الإدارة والمراجعين والتأكد من وجود هيكل حوكمة مناسب، وتتضمن مسؤولية مجلس الإدارة وضع الأهداف الاستراتيجية للشركة، وتوفير القيادة اللازمة لتحقيق هذه الأهداف، ومراقبة الإدارة، وتقديم التقارير للمساهمين، والالتزام بالقوانين واللوائح، والعمل لمصلحة المساهمين".

3.1.1. تعريف البنك الدولي (The World Bank):

وفي عام 1992، عرّفها البنك الدولي: "الحكم الرشيد مرادف للتسيير الاقتصادي الفعال، الذي يستجيب للانتقادات الموجهة للدول والمؤسسات ويعزز التنمية التشاركية وحقوق الإنسان والديمقراطية، مع التأكيد على احترام القوانين ومكافحة الرشوة وتخفيض النفقات غير الضرورية"[2].

4.1.1. تعريف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (Organisation for Economic Co-operation and Development): [3]

تعرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD) حوكمة الشركات بأنها: "مجموعة من العلاقات التي تربط بين إدارة الشركة، ومجلس إدارتها، والمساهمين، والأطراف الأخرى ذات الصلة. وتُعتبر

---

[1] UNDP, **Governance for sustainable human development: a UNDP: policy document**, Jan. 1997, p: 03, https://digitallibrary.un.org/record/492551/?v=pdf&ln=ar, Visited Mar 2025.

* في عام 1992، أصدرت المملكة المتحدة توجيهات تطالب بإنشاء لجان تدقيق في الشركات المدرجة ببورصة لندن للأوراق المالية، بهدف تعزيز النزاهة في الأعمال التجارية من خلال تحسين جودة المعلومات المالية، تعزيز الرقابة الذاتية، وضمان استقلالية المراجعين الخارجيين. جاء ذلك استجابة لتراجع الثقة في إعداد التقارير المالية وفي قدرة المراجعين الخارجيين على تقديم الضمانات المطلوبة من قبل مستخدمي هذه التقارير. كما تناول التقرير قضايا تتعلق بمسؤوليات المدراء التنفيذيين وغير التنفيذيين، العلاقة بين المساهمين ومجلس الإدارة، دور لجنة التدقيق، وآليات تعيين ومكافأة الإدارة، وذلك بهدف إعادة الاعتبار للتوازن بين هياكل السلطة والمسؤولية داخل الشركات.

[2] أعمر عزاوي وبوزيد سايح، دور حوكمة الشركات في تقييم كفاءة نظم المعلومات المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية، **مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر**، يومي 29-30 نوفمبر 2011، ص: 187.

[3] Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), G20/OECD Principles of Corporate Governance 2023, **OECD Publishing**, 2023, DOI: https://doi.org/10.1787/9789264236882-en, Visited: Oct 2024.

الهيكلية التي تُوضح من خلالها أهداف الشركة، وتُحدد السبل لتحقيق هذه الأهداف، بالإضافة إلى مراقبة الأداء".

5.1.1. تعريف صندوق النقد الدولي (International Monetary Fund):[1]

يعرف صندوق النقد الدولي الحوكمة (IMF) بأنها: "المصطلح الشامل لكل العناصر التي تُحكم الدولة، بما في ذلك السياسات الاقتصادية والأطر التنظيمية والتشريعية. ويُشير إلى أن ضعف مناخ الحوكمة يُمكن أن يؤثر سلبًا على النشاط الاقتصادي ومصلحة المواطنين".

2.1. تعاريف الباحثين والمختصين:

1.2.1. تعريف غريك شايلر (Greg SHAILER)، 2018: [2]

عرف الحوكمة على أنها: "جميع العمليات والهياكل والآليات التي تؤثر في توجيه الشركات والسيطرة عليها. وفي هذا السياق، تشير السيطرة إلى الكيفية التي يمارس بها أصحاب المصلحة والجهات الخارجية الأخرى سلطة الرقابة أو التأثير على أولئك المسؤولين عن توجيه وإدارة شؤون الشركة، بينما يشير التوجيه إلى الإرشاد الاستراتيجي وإدارة الشركة على المدى الطويل".

2.2.1. تعريف كريستينا (Christina)، 2005: [3]

يمكن تعريف الحوكمة على أنها: "آلية لتحفيز العاملين في الشركة على توافق سلوكياتهم مع استراتيجية الشركة ورؤيتها لتعظيم القيمة المضافة وتحقيق التوازن بين مصالح الإدارة التنفيذية والأطراف الأخرى".

3.2.1. تعريف عبد العال طارق، 2005: [4]

تُعرف الحوكمة أيضا بأنها: "الإجراءات التي يستخدمها أصحاب المصلحة للإشراف على المخاطر ومراقبتها من قبل الإدارة".

---

[1] International Monetary Fund, The Role of the Fund in Governance Issues – Review of the Guidance Note – Preliminary Considerations – Background Notes, **IMF Publication,** Volume 2017, Issue 005,, Feb 2017, DOI: DOI: https://doi.org/10.5089/9781498346481.007.

[2] Greg SHAILER, Corporate Governance, **Encyclopedia of Business and Professional Ethics, edited by Deborah Poff & Alex C Michalos**, Springer, 2018, pp: 1-6, DOI: https://doi.org/10.1007/978-3-319-23514-1_155-1

[3] Christina M, An Empirical Study on the Relationship: Between Ownership and Performance in a Family-Based Corporate Environment, **Journal of Accounting; Auditing and Finance**, Vol 20, N 2, 2005, pp: 121-140.

[4] طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات: المفاهيم؛ المبادئ؛ التجارب؛ وتطبيقات الحوكمة في المصارف**، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص: 9.

4.2.1. تعريف بوقرين عبد الحليم، 2020: [1]

يُعرف مصطلح الحوكمة أيضًا بأنه: "إقامة الضوابط ووسائل الرقابة التي تضمن إدارة الشركات بشكل يحافظ على مصالح الأطراف ذات الصلة ويحد من التصرفات غير السليمة للمديرين التنفيذيين، ويُعزز دور مجالس الإدارة، خاصة بعد أن كشفت الأحداث عن حالات تلاعب في أموال الشركات من قبل الإدارة أدت إلى إفلاسها".

3.1. التعريف الاجرائي:

وبالتالي يمكننا أن نتوصل الى التعريف الاجرائي لحوكمة الشركات انطلاقا من جملة التعاريف السابقة بأنها: "**نظام يهتم بإيجاد وتنظيم التطبيقات والممارسات السليمة للقائمين على إدارة الشركة، يتضمن العديد من العناصر والمبادئ والإجراءات التي تعمل معا على توزيع الحقوق والمسؤوليات بين الأطراف المختلفة المشاركة في المنظمة (أصحاب المصالح) ووضع القواعد والإجراءات المتعلقة بشؤون المنظمة بما يحافظ على حقوق حملة الأسهم وحملة السندات والعاملين بالشركة وأصحاب المصالح وغيرهم**"

2. خصائص حوكمة الشركات

إن تفعيل حوكمة الشركات يتطلب توافر مجموعة من الخصائص التي تمثل سمات الحوكمة والتي تساعد على تكامل الجوانب الفكرية الخاصة بها، كما تساعد على تحقيق أهدافها ومزاياها المتعددة، وتتضمن حوكمة الشركات الخصائص التالية:[2]

1.3. الانضباط:

يشير الانضباط في حوكمة الشركات إلى التزام الإدارة بالسلوك الأخلاقي والمعايير المهنية في إدارة الشركة، ويتحقق من خلال تقديم معلومات دقيقة وشفافة للمستثمرين وأصحاب المصلحة[3]، وهو ما يعزز الثقة ويضمن اتخاذ قرارات مستنيرة تمكن من الاستخدام الحكيم للديون في تمويل المشاريع ذات الجدوى الاقتصادية، والتقدير السليم لحقوق الملكية، والإفصاح عن نتائج الحوكمة في التقارير السنوية.

---

[1] عبد الحليم بوقرين، ثامر النويران، الضمانات القانونية والشرعية للحوكمة الاقتصادية، **مجلة التواصل في الاقتصاد وإدارة القانون**، المجلد 26، العدد 04، ديسمبر، 2020، ص: 2-3.

[2] نعيمة زعرور، وسيلة السبتي، وئام حمداوي، تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر، **مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية**، جامعة تيسمسيلت، المجلد 1، العدد 1، 2017، ص ص: 204-205، https://asjp.cerist.dz/en/article/67900.

[3] عائذ إبراهيم المبارك، أثر خصائص: حوكمة الشركات على الأرصدة النقدية في الشركات السعودية غير المالية: دراسة تطبيقية، **مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة**، المجلد 37، العدد 1، 2023، ص: 43، https://journals.kau.edu.sa/index.php/FEAJ/article/view/1086

2.3. الشفافية:

تُعد الشفافية من الركائز الأساسية لحوكمة الشركات، حيث أنها تضمن تقديم صورة واضحة وحقيقية عن أداء الشركة المالي والتشغيلي، وتتحقق الشفافية من خلال الإفصاح الدقيق عن الأهداف المالية، ونشر التقارير السنوية في مواعيدها المحددة، وتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة، كما قد تشمل الشفافية تحديث المعلومات دوريا على المنصات الإلكترونية للشركة بما يتيح للمستثمرين وأصحاب المصلحة الوصول إلى المعلومات الحديثة والموثوقة.

3.2. الاستقلالية:

تشير الاستقلالية في حوكمة الشركات الى وجود هيكل إداري يضمن اتخاذ قرارات موضوعية وغير متأثرة بالمصالح الشخصية، وتتحقق الاستقلالية من خلال تشكيل مجلس إدارة يضم أعضاء مستقلين غير مرتبطين بالإدارة التنفيذية، وتحديد رئيس مجلس إدارة مستقل، بالإضافة إلى وجود لجان متخصصة، مثل لجنة المكافآت، يرأسها أعضاء مستقلون لضمان اتخاذ قرارات عادلة وموضوعية.

4.2. المساءلة:

تشير المساءلة إلى قدرة أصحاب المصلحة على تقييم ومحاسبة مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية على أدائهم وقراراتهم[1]، وذلك من خلال وضع آليات تضمن ممارسة العمل بعناية ومسؤولية، والتصرف بفعالية ضد الأفراد الذين يتجاوزون حدود مسؤولياتهم.

5.3. المسؤولية:

تنبع المسؤولية من خلال ادراك الشركة لحقوق جميع الأطراف المهتمة بها والتي تتضمنها اللوائح والأنظمة والقوانين، وأن يكون للإدارة كافة الصلاحيات والسلطات التي تمكنها من اتخاذ كافة الإجراءات، وأن تتحمل مسؤولياتها أمام جميع المساهمين.

6.3. العدالة:

يقصد بالعدالة احترام حقوق جميع أصحاب المصلحة والتعامل معهم بإنصاف، وتتحقق العدالة من خلال ضمان معاملة عادلة لمساهمي الأقلية ومنح جميع المساهمين الحق في الدعوة إلى الاجتماعات

[1] عماد محمد فنيّر، تأثير خصائص: الحوكمة على الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات: دراسة ميدانية للمصارف التجارية المدرجة في سوق الأوراق المالية في إسطنبول، **مجلة البحوث الاقتصادية والمالية**، المجلد 10، العدد 1، 2023، ص ص: 50-52.

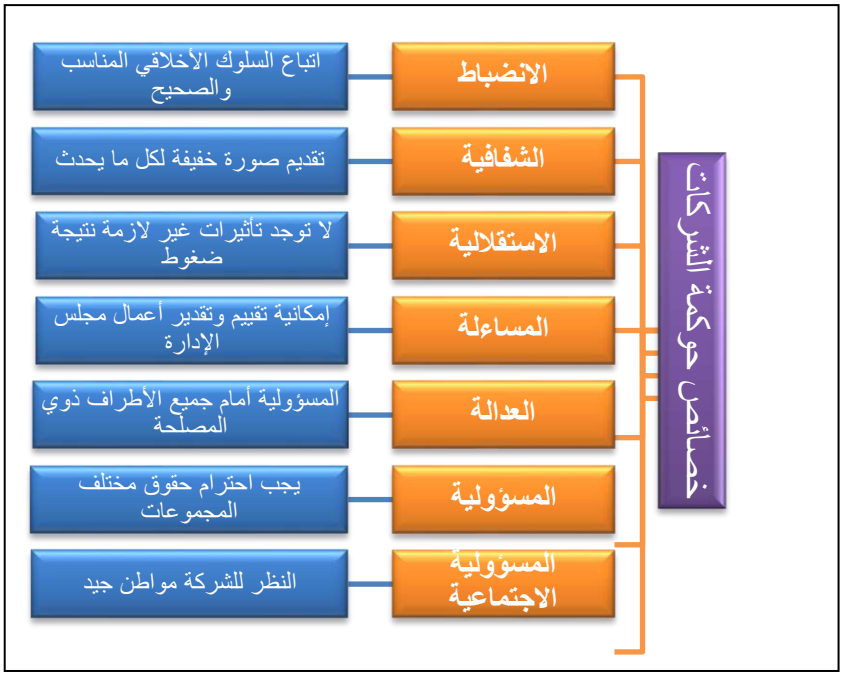
العامة والمشاركة فيها، ومنحهم ممارسة حق الاعتراض عند انتهاك حقوقهم، والمشاركة في تعيين المديرين واتخاذ القرارات الرئيسية.

7.3. المسؤولية الاجتماعية:

تشير المسؤولية الاجتماعية إلى التزام الشركة بمسؤولياتها الاجتماعية وتمسكها بالمعايير الأخلاقية تجاه مجتمعها الداخلي من العاملين الى المساهمين من جهة، واتجاه مجتمعها الخارجي من متعاملين وعملاء ومؤسسات تنظيمية من جهة أخرى[1]، حيث أن التزام الشركة تجاه مسؤولياتها الاجتماعية يساهم بفاعلية في زيادة الإنتاجية ويحافظ على سمعة الشركة، وفيما يلي شكل يلخص خصائص حومة الشركات:

الشكل رقم (04)

خصائص حوكمة الشركات



المصدر: طارق عبد العال حماد، **مرجع سبق ذكره**، ص 23.

4. ركائز حوكمة الشركات

تستند حوكمة الشركات إلى ثلاث ركائز رئيسية تُشكل أساسها وهي: [2]

[1] عائذ إبراهيم المبارك، **مرجع سبق ذكره**، ص: 45.

[2] حمزة العرابي، إيمان نورة، دور وإدارة الجودة الشاملة في تعزيز حوكمة الشركات، **مجلة الأبحاث الاقتصادية**، جامعة البليدة، العدد 14، جوان 2016، ص-ص: 21-22.

1.4. السلوك الأخلاقي:

يُعتبر الالتزام بالأخلاقيات الحميدة وقواعد السلوك المهني الرشيد من الأمور الجوهرية، إلى جانب تحقيق التوازن بين مصالح الأطراف المرتبطة بالشركة والشفافية في تقديم المعلومات، وكذلك تحمل المسؤولية الاجتماعية والحرص على بيئة نظيفة.

2.4. إدارة المخاطر:

تتضمن وضع نظام فعّال لإدارة المخاطر والإفصاح عنها بوضوح لجميع المستفيدين وإدارة المصلحة بشكل يضمن السيطرة على المخاطر المحتملة.

3.4. إدارة الجودة الشاملة:

تُساهم إدارة الجودة الشاملة بشكل ملموس في تعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية من خلال تحديد الأهداف الأساسية لتطبيق إدارة الجودة بالتوازي مع نظام الحوكمة، وتسعى لخفض التكاليف وتحقيق الجودة العالية، وتنظيم العلاقات بين أطراف الشركة، وضبط الأداء بكفاءة.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف حوكمة الشركات

تهدف قواعد وضوابط الحوكمة إلى تحقيق الشفافية والعدالة، ومنح حق مساءلة إدارة الشركة، وبالتالي تحقيق الحماية للمساهمين وحملة الوثائق جميعا، مع مراعاة مصالح العمل والعاملين، سنتطرق في هذا المطلب الى أهمية حوكمة الشركات ثم أهدافها.

1. أهمية حوكمة الشركات

تتجلى أهمية حوكمة الشركات في عديد الجوانب، نذكرها فيما يأتي:

1.1. الأهمية الاقتصادية: [1]

- تساهم الحوكمة في رفع الكفاءة الاقتصادية للشركة بإرساء قواعد واضحة للعلاقات بين الإدارة، مجلس الإدارة، والمساهمين، مما يعزز أسس التعاون المثمر؛
- تضع الحوكمة إطارًا تنظيميًا يُمكّن من صياغة أهداف الشركة وتحديد السبل الكفيلة بتحقيقها، وذلك بتقديم حوافز ملائمة لأعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية للعمل بما يخدم مصالح المساهمين؛

[1] حسام الدين غضبان، **مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية: دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، السنة الجامعية 2013-2014، ص ص: 20-22، http://archives.univ-biskra.dz/handle/123456789/26013.

- تفتح الحوكمة آفاقًا للشركات نحو الأسواق المالية العالمية وتجذب المستثمرين خصوصًا الأجانب، بهدف تمويل المشاريع التوسعية، وفي حال عدم الاعتماد على الاستثمارات الأجنبية، تعمل على زيادة ثقة المستثمرين المحليين وبالتالي توسيع رأس المال بتكلفة أقل؛
- تحظى الشركات الملتزمة بتطبيق قواعد الحوكمة بثقة أكبر من المستثمرين، هذه الثقة تضمن حماية حقوقهم وتشجعهم على الاحتفاظ بحصصهم حتى في أوقات الأزمات، نظرًا لثقتهم في قدرة الشركة على تجاوز التحديات والحفاظ على استقرارها.

2.1. الأهمية القانونية:

تتجلى أهمية الحوكمة من الناحية القانونية في كونها إطاراً أساسياً لضمان حقوق مختلف الأطراف ذات العلاقة بالشركة، بما في ذلك المساهمون، مجلس الإدارة، والإدارة التنفيذية، وبهذا تعمل التشريعات المنظمة على وضع الأطر القانونية التي تكفل حماية هذه الحقوق وتحدد العلاقات بين الأطراف المعنية بشكل واضح ومنضبط، حيث تتداخل مبادئ الحوكمة مع عديد التشريعات المنظمة للشركات على غرار قانون الشركات، قانون المنافسة، والقوانين الضريبية وغيرها، كما تمثل العقود المختلفة بين الأطراف المعنية أساساً قويا في تنظيم الشركات، حيث تضمن هذه العقود حقوق الأطراف التعاقدية وتوزيع الالتزامات بينهم بشكل متوازن. وتبرز أهمية الحوكمة هنا على ضوء معالجة الآثار السلبية التي من الممكن أن تنجم عن الممارسات غير السليمة أو عن صياغة عقود تنتهك الأنظمة الأساسية أو القرارات أو القوانين المنظمة للشركات، مما يجعلها أداة قانونية ضرورية لضبط العلاقات التعاقدية وحماية مصالح جميع الأطراف[1].

3.1. الأهمية الاجتماعية:

تتأثر الشركات بالبيئة المحيطة بها وتؤثر بدورها في المجتمع بشكل مباشر وغير مباشر، حيث يمكن أن ينعكس أداؤها على مستويات الدخل والادخار والظروف الاقتصادية والاجتماعية للأفراد. ومن ثم، فإن تحسين إدارة الشركات يُعد وسيلة مهمة لتعزيز ثقة المجتمع والمساهمين[2]، ومن خلال ضمان الاستخدام

[1] أمال شعباني، **أهمية تبني التدقيق الجبائي في تعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية الجزائرية: دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية المنجمية**، تخصص: محاسبة وتدقيق، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، جامعة الدكتور يحي فارس المدية، السنة الجامعية 2023-2024، ص ص: 19-20، https://dspace.univ-medea.dz/server/api/core/bitstreams/055252b5-cd92-4ee1-be7b-a6c6ce4a2cd8/content

[2] فكري عبد الغني محمد جودة، **مدى تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية في البنوك الفلسطينية وفقا لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومبادئ لجنة بازل للرقابة البنكية**، رسالة لنيل شهادة ماجستير، قسم إدارة أعمال، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص: 18، https://shorturl.at/1asGT.

الأمثل لرؤوس الأموال، وتوفير المعلومات بشفافية وعدالة، بما يكفل بناء علاقات متوازنة بين الشركة وكافة الأطراف ذات الصلة.

4.1. أهمية الحوكمة بالنسبة للمساهمين:[1]

- تضمن حقوق المساهمين، بما في ذلك حق التصويت والمشاركة في القرارات الجوهرية التي تؤثر على أداء الشركة في المستقبل؛
- يُسهم الإفصاح الشامل عن أداء الشركة والوضع المالي والقرارات الإدارية في تمكين المساهمين من تحديد المخاطر المرتبطة بالاستثمار في تلك الشركات.

2. أهداف حوكمة الشركات

تسعى حوكمة الشركات إلى تعزيز ممارساتها الجيدة لجذب الاستثمارات ودعم الأداء الاقتصادي والمنافسة على المدى الطويل، وذلك من خلال: [2]

- تحسين الأداء المالي للشركات من خلال زيادة أرباحها وتعزيز قدرتها التنافسية في الأسواق المحلية والدولية، بما ينعكس إيجاباً على استدامتها؛
- إلزام الشركات بتطبيق القواعد واللوائح المعمول بها في مختلف المجالات، وضمان امتثالها للإجراءات التنظيمية ذات الصلة؛
- تعظيم دور الشركات في المساهمة في التنمية الاقتصادية على المستوى الكلي، وذلك عبر رفع قدرتها الإنتاجية صناعة الثروة وتوظيفها لصالح المجتمع والدولة؛
- تحسين العلاقات بين الشركة والأطراف ذات الصلة مثل المساهمين، العملاء، المقرضين، المديرين، الموظفين، الموردين، والمجتمع المحلي، حيث أن تحسين وتقوية هذه العلاقات يعزز الشفافية والثقة المتبادلة؛
- نشر ثقافة الحوكمة الرشيدة داخل المجتمع باعتبارها إحدى الأدوات الرئيسة التي تحقق الأهداف التنموية والإصلاحية؛
- تطبيق مبدأ العدالة في جميع العمليات التي تقوم بها الشركات، بما في ذلك المراجعة الدقيقة والمساءلة، باعتبارها آلية لمكافحة الفساد الإداري والمالي؛
- تعزيز القدرة التنافسية للشركات ورفع القيمة المضافة للاقتصاد الوطني؛

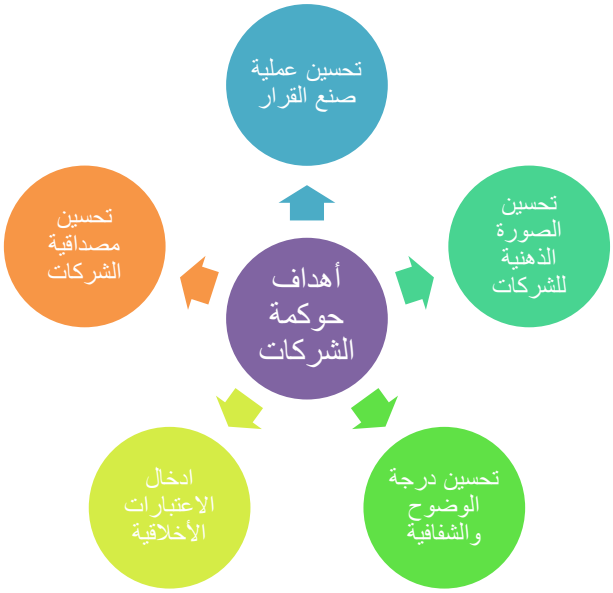
[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص: 24.

[2] نجاة جمعان، **حوكمة الشركات؛ متطلباتها؛ مبادئها؛ وإطار تطبيقها**، كونسبت للاستشارات الاستثمارية، صنعاء، اليمن، 2009، ص: 5.

- فرض رقابة فعّالة على أداء الشركات من قبل الجهات ذات الصلاحية؛
- إصلاح مجالس الإدارة ورفع أدائها وكفاءتها في اتخاذ القرارات الاستراتيجية، وزيادة مستوى الثقة بها؛
- ترسيخ ثقافة الالتزام بالقوانين والمعايير المتعارف عليها، وإرساء أنظمة رقابة ذاتية داخل الشركات؛
- ممارسة التدقيق الدقيق للأداء المالي للشركات، والتأكد من حسن استخدام أموالها في التشغيل والاستثمار ومدى التزامها بالقوانين؛
- تحسين كفاءة وفعالية الشركات وتعظيم أرباحها على المدى الطويل؛
- تعزيز ثقة المستثمرين في أسواق المال ودعم قدرة الشركات التنافسية، وهو ما يساهم في رفع معدلات الاستثمار المحلي والأجنبي؛
- تمكين الشركات من الحصول على التمويل المناسب، والتنبؤ بالمخاطر المحتملة داخلياً وخارجياً والاستعداد لمواجهتها.

الشكل رقم (05)

أهداف حوكمة الشركات



المصدر: بن علي بن معزوز، عبد الرزاق حبار، الحوكمة في المؤسسات المالية والمصرفية: مدخل للوقاية من الأزمات المالية والمصرفية بالإشارة الى حالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، 20-21 أكتوبر 2009، جامعة سطيف، ص: 5.

المطلب الرابع: محددات حوكمة الشركات

إن تطبيق حوكمة الشركات من عدمه يتوقف على مجموعة من المحددات، والتي تضمن السير الحسن للحوكمة داخل المؤسسة، وتعمل محددات الحوكمة بصفة أساسية على حماية وضمان حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذوي المصلحة المرتبطة بأعمال الشركة، من خلال إحكام الرقابة والسيطرة[1]، وتتمثل هذه المحددات في:[2]

1. المحددات الخارجية

تُشير المحددات الخارجية إلى المناخ العام للاستثمار وتُمثل البيئة التي تعمل داخلها خلالها المصارف والشركات، كما يُمكن أن تختلف هذه المحددات من مكان لآخر، وتشمل ما يلي:[3]

- **القوانين التنظيمية:** تُنظم كفاءة أسواق رأس المال وتضمن حماية حقوق المستثمرين، وتشمل قوانين الشركات وقوانين المنافسة ومنع الاحتكار وقوانين الإفلاس؛
- **كفاءة النظام المالي:** يُعزز توفير التمويل اللازم للمشاريع من خلال البنوك والأسواق المالية؛
- **تنافسية أسواق السلع وعوامل الإنتاج:** تُؤثر في فعالية الاستثمار والأداء الاقتصادي؛
- **الرقابة:** يجب أن تكون هيئات الرقابة فعّالة في تنفيذ رقابة صارمة على الشركات؛
- **الجمعيات المهنية:** تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق، مثل المدققين والمحاسبين والمحامين والشركات المدرجة في السوق المالي.

تُعتبر هذه المحددات الخارجية أساسية لتحقيق حسن إدارة المؤسسات، وتُقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي للشركة والعائد الخاص لها.

2. المحددات الداخلية

[1] أحمد حسن طوني محمد، **تأثير تطبيق آليات حوكمة الشركات على الأداء المالي: دراسة تطبيقية على شركات المطاحن**، بحث متطلب للحصول على درجة الدكتوراه المهنية في إدارة الأعمال DBA، الأكاديمية العربية للعلوم الإدارية والمالية والمصرفية، مصر، 2024، ص: 23، https://drasah.com/Archiving/website/2406202502042577.pdf.

[2] عمر الشريفي، **دور وأهمية الحوكمة في استقرار النظام البنكي**، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، يومي 20-21 أكتوبر 2009، ص: 5.

[3] جميلة خرخاش، **أثر تطبيق حوكمة الشركات في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية لدى البنوك التجارية الجزائرية: دراسة استشرافية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص بنوك؛ مالية ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، السنة الجامعية 2017-2018، ص: 41، https://bucket.theses-algerie.com/files/repositories-dz/3034405650808565.pdf

المحددات الداخلية هي "مجموعة الأسس والقواعد والتي من شأنها تحديد وتأطير عمليات اتخاذ القرارات وتوزيع المسؤوليات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والتي تساعد بشكل أساسي في التقليل من تضارب المصالح بين هذه الأطراف، مما يؤدي الى زيادة الثقة والقدرة على تعبئة المدخرات ورفع مستويات الاستثمار وزيادة القدرة التنافسية والحفاظ على حقوق أصحاب المصالح والأقليات وخلق فرص العمل"[1]، من أهم المحددات الداخلية نذكر: [2]

- **مجلس الإدارة:** يلعب دورًا حيويًا في توجيه الشركة واتخاذ القرارات الاستراتيجية؛
- **الجمعية العامة:** تُمثل المساهمين وتشارك في اتخاذ القرارات الهامة؛
- **الرقابة التبادلية:** تُسهم في تنظيم السوق وضمان الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات.

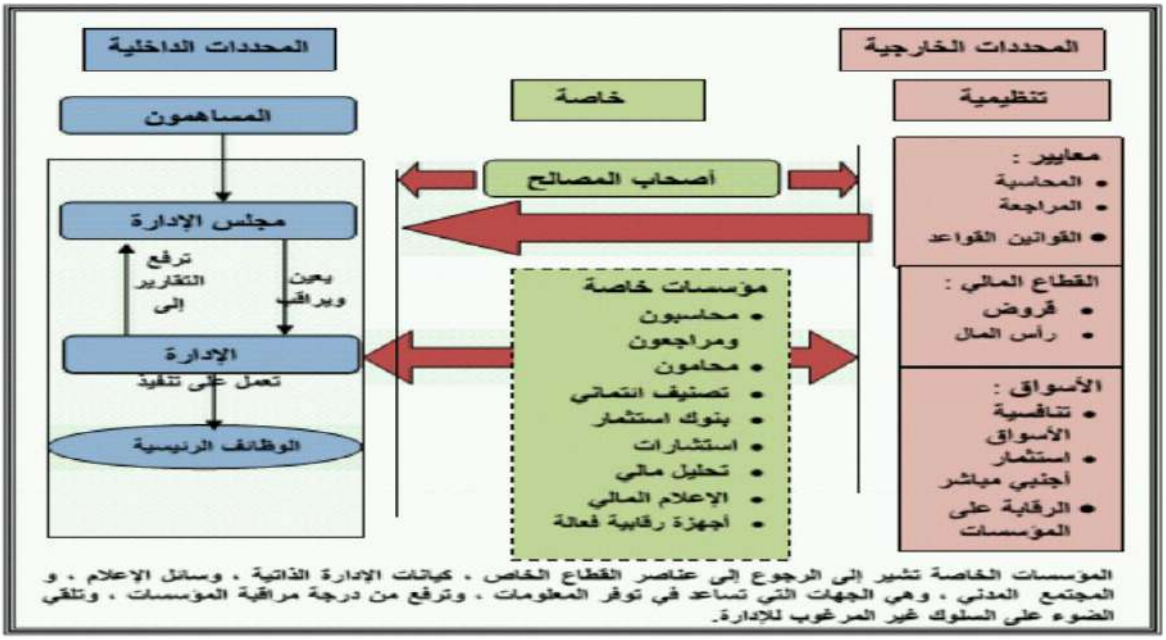
يجب التأكيد على أن هذه المحددات، سواء كانت داخلية أو خارجية، تتأثر بعوامل أخرى مثل النظام السياسي السائد، ومستوى التعليم والوعي لدى الأفراد، حيث أن حوكمة الشركات تُعَدُّ جزءًا من محيط اقتصادي أوسع يتفاعل مع العديد من العوامل كالمنافسة والسياسات الاقتصادية. والشكل التالي يقدم توضيحا للمحددات الداخلية والخارجية:

[1] نسيبة تونسي، **دور الحوكمة المالية في اصلاح البنوك العمومية: دراسة تجارب دولية وإمكانية استفادة الجزائر منها**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص حوكمة واستراتيجيات مالية للمؤسسة، جامعة غليزان، السنة الجامعية 2024-2025، ص: 13، https://shorturl.at/JeInr.

[2] حسام الدين غضبان، **محاضرات في نظرية الحوكمة الشركات**، دار الجامع للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص: 73.

الشكل رقم (06)

المحددات الخارجية والداخلية للحوكمة



المصدر: شفاء محمد علي العزاوي وكاظم جواد جاسم، تأثير الحوكمة في جودة الأداء: بحث تحليلي تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، **مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية**، المجلد 9، العدد 2، 2017، ص: 6.

المبحث الثاني: مبادئ حوكمة الشركات

تختلف مبادئ حوكمة الشركات وفقًا للجهات والمنظمات التي تحددها، حيث تسعى كل منها إلى وضع إطار يضمن تحقيق التوازن بين مصالح مختلف أصحاب المصلحة. في هذا الإطار، يتناول هذا المبحث المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات كما حددتها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، والمبادئ التوجيهية العامة، وكذلك المعايير التي وضعها معهد المراجعين الداخليين، إلى جانب استعراض حوكمة الشركات في القطاع العام ومن منظور الشريعة الإسلامية، والتي تضفي بعدًا أخلاقيًا وتشريعيًا يعزز من ممارسات الحوكمة العادلة والمنصفة، وذلك كالتالي:

المطلب الأول: المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD)*

في الاجتماع الوزاري الذي عُقد يومي 27 و28 أبريل 1998، طلب مجلس منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) من المنظمة بالتعاون مع الحكومات والمنظمات الدولية وضع مجموعة من

* Organization for Economic Co-operation and Development.

المعايير والإرشادات الخاصة بحوكمة الشركات، وقد صادق الوزراء على هذه المبادئ خلال اجتماعهم على المستوى الوزاري في 26 الى27 ماي 1999، ثم تم تعديلها لاحقًا سنة 2004[1].

كما قامت المنظمة بمراجعة هذه المبادئ مجددًا، وتم تأييدها من طرف وزراء المالية لدول مجموعة العشرين (G20*) في اجتماعهم المنعقد في مدينة أنطاليا بتركيا في نوفمبر 2015، ليُطلق على النسخة الجديدة اسم مبادئ (OECD/G20) لحوكمة الشركات، والتي تعتبر بمثابة إعادة نظر شاملة في المبادئ السابقة التي أقرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية قبل 16 عامًا، وهو ما أكد أهميتها الخاصة وضرورة تطبيقها.

أصبحت هذه المبادئ في نظر صناع القرار السياسي حجر الأساس لتحقيق استقرار الحوكمة، خاصة بعد أن أثبتت الأزمة المالية العالمية لسنة 2008 أن ضعف تطبيق مبادئ الحوكمة كان من بين أهم أسباب اضطراب الأسواق المالية عالميًا.

تم الاتفاق مؤخرًا على تعزيز التعاون بين صندوق النقد الدولي والاتحاد الأوروبي والبنك الدولي، إلى جانب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) ومؤسسة التمويل الدولية (IFC)، من أجل إلقاء مزيد من الضوء على المبادئ الجديدة وتفعيل آليات متابعتها، وقد تُوج ذلك بانعقاد منتدى الحوكمة في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، الذي نظمته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بالتعاون مع ومؤسسة التمويل الدولية في الامارات العربية المتحدة[2] في فبراير 2016، وتتمثل هذه المبادئ في:

1. ضمان إطار فعال لحوكمة الشركات:

تم إدراج هذا المبدأ حديثًا ضمن المبادئ الأساسية ليحتل مكانة الصدارة، ويشمل بإيجاز: [3]

- تحديد وتوزيع المسؤوليات ضمن إطار تشريعي محدد؛

---

[1] جميلة خرخاش، **مرجع سابق الذكر**، ص: 43.

* تأسست مجموعة العشرين سنة 1999 عقب الأزمة المالية الآسيوية كمنتدى يجمع وزراء المالية ومحافظي البنوك المركزية لمناقشة القضايا الاقتصادية والمالية العالمية، ثم تمت ترقيتها بعد الأزمة الاقتصادية والمالية لسنة 2007 إلى مستوى قمة لرؤساء الدول والحكومات، وفي عام 2009 اعتمدت كـ "**المنتدى الأول للتعاون الاقتصادي الدولي**"، وتعقد القمة سنويًا برئاسة دورية، حيث ركزت في بداياتها على قضايا الاقتصاد الكلي، قبل أن يتوسع جدول أعمالها ليشمل موضوعات أوسع مثل التجارة، التغير المناخي، التنمية المستدامة، الصحة، الزراعة، الطاقة، البيئة، ومكافحة الفساد. ومؤخرًا، وبمقترح من الهند حظي بإجماع الأعضاء، تم قبول الاتحاد الأفريقي كعضو دائم ضمن مجموعة العشرين، ما عزز طابعها التمثيلي على المستوى الدولي.

[2] اتحاد هيئات الأوراق المالية العربية، **حوكمة الشركات: الفرص والتحديات**، نشرة اقتصادية، أكتوبر 2016، ص: 3.

[3] نهى أحمد الحايك، **أثر تطبيق الحوكمة على تحسين الأداء في المؤسسات الحكومية: دراسة حالة المديرية العامة للجمارك السورية**، مشروع بحث مقدم لاستكمال متطلبات نيل درجة الماجستير تأهيل، تخصص: إدارة الأعمال، الجامعة الافتراضية السورية، 2016، ص: 29.

- الالتزام بالمتطلبات القانونية والتنظيمية ضمن الاختصاص التشريعي؛
- تأثيره الملموس على الأداء الاقتصادي العام؛
- تمتع الجهات المعنية بالسلطة، النزاهة، والموارد اللازمة لأداء مهامها بفعالية.

2. حقوق المساهمين:

يجب أن تضمن حوكمة الشركات توفير الحماية للمساهمين وتُسهل عليهم ممارسة حقوقهم، وذلك من خلال: [1]

- ضمان حق المساهمين في المشاركة و/أو الاطلاع بشكل كافٍ على القرارات المتعلقة بالتغييرات الجوهرية في الشركة؛
- تبني طرق تسجيل الملكية آمنة وموثوقة؛
- تمكين المساهمين من مراقبة أداء الوحدات الاقتصادية؛
- توفير الفرصة لجميع المساهمين، بمن فيهم المستثمرون المؤسسون، لتبادل الآراء والاستشارات حول موضوعات تتعلق بحقوق ملكيتهم، مع مراعاة الاستثناءات لمنع أي استغلال غير مشروع.

3. المعاملة العادلة للمساهمين:

من بين الحقوق الأساسية للمساهمين الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب وبالشكل المناسب، إضافة إلى ضمان مشاركتهم الفعّالة في الاجتماعات العامة والتصويت على قراراتها، كما ينبغي تمكينهم من الحصول على نصيبهم من الأرباح، وإحاطتهم بالقواعد التي تحكم اجتماعاتهم وقواعد انعقاد الجمعيات العامة، ويُعد الإفصاح عن الهياكل الرأسمالية والترتيبات المالية الملزمة شرطًا أساسيًا لضمان الشفافية، فضلًا عن تمكين المساهمين من ممارسة حقوق التصويت بما يتناسب مع ملكيتهم، وفي هذا الإطار ينبغي أن تعمل الشركات تحت رقابة أسواق المال على نحو يعزز الشفافية والفعالية، ويكفل مواءمة ممارساتها مع حقوق الملكية بما يتيح الرقابة الملائمة على أدائها[2].

[1] عمر سعد العجيل، أثر تطبيق حوكمة الشركات على تحسين جودة المعلومات المحاسبية وترشيد القرارات في ظل الرقمنة (دراسة تطبيقية على سوق الأوراق المالية الكويتية)، **المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية**، جامعة مدينة السادات، المجلد 13، العدد 2، 2022، ص ص: 1281-1288.

[2] Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), **OECD Principles of Corporate Governance**, Paris,1999, p: 19, https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/1999/10/oecd-principles-of-corporate-governance_g1ghgafe/9789264173705-en.pdf, Visited: Jan 2025.

4. دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:

يجب أن يتضمن إطار حوكمة الشركات الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح كما يكفلها القانون، وأن يعمل على تشجيع التعاون بينهم وبين الشركات بهدف خلق الثروة وتوفير فرص العمل على أسس مالية سليمة ومستدامة، والعمل على احترام حقوق أصحاب المصالح وضمان وجود قنوات وآليات تتيح مشاركتهم الفعّالة، بما يسهم في تحسين الأداء العام وتعزيز استدامة المشاريع، ويشمل هذا المبدأ:[1]

- تعزيز التعاون بين الشركات وأصحاب المصالح؛
- توفير آليات تتيح المشاركة الفعالة لأصحاب المصالح؛
- ضمان حصول أصحاب المصالح على المعلومات اللازمة في الوقت المناسب؛
- احترام حقوق أصحاب المصالح وتوفير التعويضات المناسبة عند انتهاك حقوقهم.

5. الإفصاح والشفافية:

ينبغي أن يضمن إطار حوكمة الشركات الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب بشأن جميع المسائل ذات الصلة بالشركة ومن بينها أوضاعها المالية وأدائها وملكية أسهمها وأسلوب ممارستها للسلطة، كما ينبغي إعداد ومراجعة المعلومات والإفصاح عنها وفق معايير الجودة المحاسبية، مع إتاحة تقارير المراجعة الخارجية المستقلة المعدة بموضوعية بهدف متابعة أداء الشركة بصورة دقيقة وواضحة، يجب أن يشمل الإفصاح النقاط التالية:[2]

- النتائج المالية والتشغيلية؛
- أهداف الشركة؛
- أعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية ومكافآتهم؛
- عوامل المخاطر الرئيسية المتوقعة؛
- المسائل المتعلقة بالعاملين وأصحاب المصالح الآخرين؛
- الهياكل والسياسات المرتبطة بالحوكمة؛
- تحضير ومراجعة المعلومات داخليا وخارجيا وفقًا لمعايير الجودة المحاسبية والمالية.

[1] جميلة خرخاش، **مرجع سابق الذكر**، ص: 45.

[2] Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), 1999, **Op.cit**, p: 21.

6. مسؤوليات مجلس الإدارة:

ينبغي أن يوفر إطار حوكمة الشركات التوجيهات الاستراتيجية اللازمة للشركات، ويضمن خضوع الإدارة التنفيذية للإشراف والمتابعة الفعالة والدقيقة من قبل مجلس الإدارة، كما يتعين على أعضاء مجلس الإدارة العمل على أساس توافُر كامل للمعلومات، وأن تكون قراراتهم مبنية على أسس قوية تستهدف تحقيق مصالح الشركة ومساهميها على حد سواء[1]، مع الالتزام بالقواعد السليمة ومبادئ النزاهة.

ويجب على مجلس الإدارة أن يحرص على معاملة جميع المساهمين بعدالة، مع الأخذ في عين الاعتبار مصالح أصحاب المصالح الآخرين، وأن يتحلى بالمعايير الأخلاقية العالية في كل تعاملاته، كما يقع على عاتقه مسؤولية وضع أنظمة تضمن إعداد تقارير دقيقة وشفافة، وتعزيز آليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، وضمان الامتثال للقوانين، بما يدعم ثقة الأطراف المعنية في القوائم المالية وغير المالية للشركة، كما يجب أن تُدعَم هذه الأنظمة بآليات فعّالة للمراجعة الداخلية والخارجية من خلال معايير واضحة للإفصاح والشفافية، وتتجسد مسؤوليات مجلس الإدارة من خلال مجموعة من الآليات العملية لتنفيذ مبادئ الحوكمة، تتمثل فيما يلي:[2]

- **الآليات القانونية:** تتمثل في تطوير النظام القانوني بما يضمن توفير الإطار القانوني الملائم لتحقيق أهداف حوكمة الشركات؛
- **الآليات الرقابية:** وتشمل تحديد دقيق لمسؤوليات الهيئات المختلفة، ومتابعة مدى التزامها بأدوارها الرقابية؛
- **الآليات التنظيمية:** وتتمثل في تطوير الهياكل التنظيمية للشركات بشكل يضمن وضوح الصلاحيات بين مجلس الإدارة ولجانه المختلفة؛
- **الآليات المحاسبية:** وتتمثل في تبني أنظمة محاسبية ذات جودة تتيح لجميع المستخدمين المعلومات الملائمة والتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة.

---

[1] مركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE، **حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة**، نشرة اقتصادية، 2008، ص: 7، https://www.cipe.org/wp-content/uploads/2018/02/CGToolkit1012arabic.pdf، تاريخ الاطلاع: ديسمبر 2024.

[2] جميلة خرخاش، **مرجع سابق الذكر**، ص: 46.

الشكل رقم (07)

مبادئ حوكمة الشركات

المصدر: بلقاسم محمد، حمزة زكرياء محي الدين، نحو حوكمة المؤسسات العمومية: المبادئ والآليات، **مجلة المالية والأسواق**، المجلد 05، العدد 09، 2018، ص: 215.

المطلب الثاني: المبادئ التوجيهية للمؤسسات العمومية:

تعريف المؤسسات العمومية:

مما لا شك فيه أن المؤسسات العمومية تحوز دورا فاعلاً في الحقلين الاقتصادي والاجتماعي، وهو ما جعلها محور اهتمام العديد من الباحثين والمنظمات، وقد أدى ذلك إلى تعدد وتنوع المفاهيم والتعريفات المسندة للمؤسسة العمومية حسب طبيعة نشاطها وحجمها، وسيتم تناول تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE).

عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE)، إذ تعرفها بأنها "المؤسسات التي تمارس الدولة عليها رقابة فعالة، سواء كانت المساهم الوحيد، أو تمتلك أغلبية رأس المال أو تمتلك أقلية لكن مؤثرة"[1].

قدمت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية المبادئ التوجيهية جملة المبادئ بخصوص حوكمة المؤسسات العمومية، حيث تعتبر هذه المبادئ بمثابة المعايير الدولية الموحدة في حوكمة المؤسسات العمومية، وتُصنف هذه المبادئ إلى سبع فئات رئيسية:

[1] Malika AMGHAR, Moussa BOUKRIF, La Gouvernance D'entreprise : Un Concept Ambivalent, Quelle Application Pour Le Contexte Algérien, **Revue d'économie et de management**, Volume 15, Numéro 2,2016, p : 6, https://asjp.cerist.dz/en/article/106606.

1. المبررات لملكية الدولة:

تضطلع الدولة بدور المالك في المؤسسات العمومية بهدف تحقيق المصلحة العامة، الأمر الذي يقتضي منها تحديد الأهداف التي تبرر هذه الملكية والإعلان عنها، مع الحرص على مراجعتها بصورة دورية، كما ينبغي أن تسعى ملكية الدولة للشركات إلى تعظيم القيمة المضافة للمجتمع من خلال الاستخدام الأمثل للموارد ويتعين عليها وضع سياسة ملكية واضحة تبرر الدوافع لامتلاك هذه المؤسسات وتوضح ودورها في حوكمتها، بالإضافة الى تحديد آليات تطبيق هذه السياسة وتوزيع الأدوار والمسؤوليات بين الهيئات الحكومية المعنية، كما أنه من الضروري أن تخضع سياسة الملكية للمساءلة السياسية وأن تكون معلنة ومتاحة للجمهور ويتم مراجعتها دوريا، كما يتوجب على الدولة تحديد ومراجعة مبررات امتلاك مؤسسات بعينها، مع ضرورة أن تكون الأهداف المرتبطة بالسياسة العامة المطلوب تحقيقها من قبل هذه المؤسسات محددة بدقة ومعلنة بوضوح من قبل الجهات المختصة[1].

2. دور الدولة كمالك:

يتعين على الدولة أن تمارس دورها كمالك بطريقة فعّالة قائمة على الوعي والمسؤولية وذلك بما يضمن حوكمة المؤسسات العمومية وفق مبادئ الشفافية والمساءلة، مع تحقيق مستويات عالية من المهنية والكفاءة في التسيير، وتتلخص أدوار الدولة كمالك في النقاط التي يمكن عرضها على النحو الآتي:[2]

1.2. تبسيط الأشكال القانونية والمعايير المهنية:

- يجب على الحكومات توحيد الأشكال القانونية التي تنظم مؤسساتها العمومية؛
- ينبغي أن تلتزم المؤسسات العمومية بالمعايير المهنية المعترف بها عالميًا.

2.2. استقلالية المؤسسات المملوكة للدولة:

- يجب أن تمنح الدولة للمؤسسات العمومية الاستقلالية التامة في الجوانب التشغيلية بغية تحقيق أهدافها المحددة؛
- يجب أن تمتنع الدولة عن التدخل في إدارة المؤسسات العمومية؛
- يجب أن تكون أهداف المؤسسات العمومية واضحة ودقيقة.

[1] OECD, OECD Guidelines on Corporate Governance of state-Owned Enterprises, **OECD Publishing**, 2015, pp: 16-17, https://www.oecd.org/en/publications/state-owned-enterprise-governance_9789264239944-en.html, Visited Nov 2024.

[2] OECD, 2015, **Ibid**, pp: 17-19.

3.2. احترام استقلال مجالس الإدارة:

- ينبغي أن تسمح الدولة لمجالس الإدارة بممارسة مسؤولياتها بحرية؛
- يجب أن يكون لمجالس الادرة الحق في اتخاذ القرارات بحرية واستقلالية.

4.2. ممارسة حقوق الملكية والإشراف:

- يجب أن يتم تحديد كيفية ممارسة حقوق الملكية بوضوح؛
- يجب أن يتمتع جهاز الملكية بالكفاءة اللازمة للقيام بواجباته بشكل فعال.

5.2. المساءلة والإفصاح:

- يجب المساءلة عن الملكية أمام الهيئات المعنية؛
- يجب أن يتم الإفصاح عن سياسة الملكية والأهداف المتعلقة بها.

6.2. تحفيز المتخصصين وتعزيز مصلحة المؤسسات: يجب وضع سياسة للمكافآت من أجل تحفيز المتخصصين وتحقيق أهداف المؤسسات.

3. المعاملة المتكافئة للمساهمين والمستثمرين الآخرين:

عندما تكون المؤسسات العمومية مدرجة في السوق المالية أو تضم بين مساهميها مستثمرين خواص، يجب على الدولة والمؤسسات أن تعترف بحقوق هؤلاء المساهمين وتضمن المعاملة المتكافئة لهم والمساواة في الوصول إلى المعلومات المتعلقة بالمؤسسة وفي النقاط التالية:[1]

1.3. المعاملة المتكافئة للمساهمين:

- يجب أن تلتزم الدولة ومؤسساتها العمومية بمعاملة كافة المساهمين بشكل متكافئ؛
- ينبغي أن يكون الإفصاح عن المعلومات متساويًا ومتزامنًا تجاه جميع المساهمين؛
- يجب تيسير مشاركة مساهمي الأقلية في اجتماعات المساهمين والسماح لهم بالمشاركة في اتخاذ القرارات الهامة.

2.3. الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات:

- يجب على المؤسسات العمومية سواء كانت مدرجة في السوق المالية أم لا، أن تلتزم بمبادئ حوكمة الشركات؛

[1] OECD, 2015, **Op. Cit**, pp: 21-22.

- يجب توفير المعلومات المناسبة للمساهمين الخواص.

3.3. الشراكات والمشروعات التعاونية:

- يجب ضمان حقوق المساهمين وحل النزاعات بشكل موضوعي عند المشاركة في مشروعات تعاونية.

4. العلاقات مع أصحاب المصالح وممارسة الأعمال بمسؤولية:

يجب أن تعترف سياسة ملكية الدولة بمسؤوليات مؤسساتها العمومية تجاه أصحاب المصالح، وأن تطلب من هذه الشركات تقديم التقارير حول علاقاتها مع أصحاب المصالح. كما يجب أن توضح توقعات الدولة بشأن ممارسة الأعمال بمسؤولية من قبل هذه المؤسسات؛

- يتعين على الحكومة وأجهزة ملكية الدولة والمؤسسات العمومية أن يتم التعرف على حقوق أصحاب المصالح واحترامها، سواء كان ذلك مبنيًا على القانون أو الاتفاقيات المشتركة؛
- يجب على المؤسسات العمومية، سواء كانت مدرجة في البورصة أو لا، أن تبلغ عن علاقاتها مع أصحاب المصالح، وأن تكون هذه المعلومات متاحة لليد العاملة والدائنين والمجتمعات المعني؛
- يتعين على مجالس إدارة المؤسسات العمومية وضع وتنفيذ ورصد الضوابط الداخلية والقواعد الأخلاقية وبرامج الامتثال، بما يشمل تجنب الاحتيال والفساد. يجب أن تستند هذه الضوابط إلى المعايير المعمول بها في البلد، مع الالتزام بالتزاماتها الدولية[1]؛
- يجب أن تلتزم المؤسسات العمومية بأعلى معايير ممارسة الأعمال بمسؤولية. كما يجب أن يتم الإفصاح بوضوح عن توقعات الحكومة في هذا الصدد وتحديد آليات تنفيذها؛
- يجب ألا تُستخدم المؤسسات العمومية في تمويل الأنشطة السياسية، ويجب ألا تُساهم في الحملات السياسية.

5. الإفصاح والشفافية:

يجب على المؤسسات العمومية أن تلتزم بأعلى معايير الشفافية وتخضع لنفس معايير المحاسبة والإفصاح والامتثال والمراجعة العالية الجودة التي تخضع لها الشركات المدرجة في الأسواق المالية. وفي هذا السياق:[2]

[1] OECD, 2015, **Op. Cit**, pp: 22-23.
[2] OECD, 2015, **Ibid**, pp: 23-24.

1.5. الإفصاح المالي وغير المالي:

- يجب على المؤسسات العمومية الإبلاغ عن المعلومات المهمة بشكل شفاف ومتساوٍ، وذلك وفقًا لمعايير الإفصاح العالية الجودة المتعارف عليها دوليًا؛
- يشمل ذلك النتائج المالية والتشغيلية، هيكل الحوكمة، مكافآت أعضاء مجلس الإدارة، ومخاطر الشركة.

2.5. المراجعة الخارجية:

- يجب أن تخضع البيانات المالية السنوية للمؤسسات العمومية لمراجعة خارجية مستقلة على أساس معايير عالية الجودة؛
- لا يُعفي بعض إجراءات الرقابة التي تقوم بها الدولة من الحاجة إلى المراجعة الخارجية المستقلة.

3.5. تقارير جهاز الملكية:

- يجب على جهاز الملكية أن يعد تقارير متسقة حول المؤسسات العمومية وينشر تقريرًا شاملاً سنويًا عن هذه الشركات؛
- يُفضل استخدام شبكة الإنترنت لتسهيل وصول الجمهور إلى هذه التقارير.

6. مسؤوليات مجالس إدارة المؤسسات العمومية:

يجب أن تتمتع مجالس إدارة المؤسسات العمومية بالصلاحيات والكفاءات والموضوعية اللازمة للقيام بمهامها على صعيد التوجيه الإستراتيجي والإشراف على الإدارة. ويتعيّن عليها التصرف بنزاهة، وأن تخضع للمساءلة عن أعمالها:[1]

1.6. المسؤولية النهائية والمساءلة:

- يجب أن يُعهد إلى مجالس إدارة المؤسسات العمومية ولاية واضحة، وأن تتحمل المسؤولية النهائية عن أداء المؤسسة؛
- يجب تحديد دور مجالس إدارة المؤسسات بوضوح في القوانين، وتحديد صلاحياتها ومسؤولياتها بما يخدم مصلحة المؤسسة ويعامل جميع المساهمين بمساواة.

[1] OECD, 2015, **Ibid**, pp: 25-26.

2.6. الإشراف والإدارة الاستراتيجية:

- يتعين على مجالس إدارة المؤسسات العمومية أن تقوم بوظائفها بصورة فعّالة في وضع الإستراتيجية والإشراف على الإدارة؛
- يجب أن تكون لديها صلاحية تعيين وإقالة المدير التنفيذي الرئيسي وتحديد مستويات مكافآته.

3.6. الاستقلالية وتجنب التضارب:

- يجب أن يكون تكوين مجلس الإدارة موضوعيًا ومستقلاً؛
- ينبغي تعيين أعضاء المجلس بناءً على مؤهلاتهم وتكليفهم بمسؤوليات قانونية مساوية.

4.6. المراقبة والمساءلة:

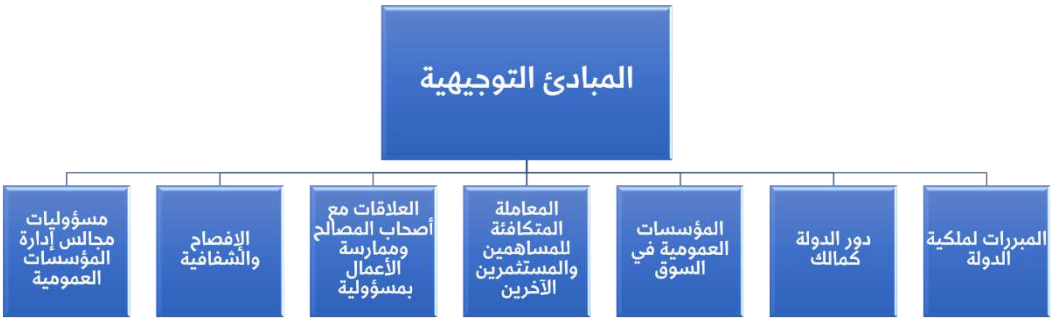
- يجب وضع آليات لتجنب تضارب المصالح وضمان ممارسة أعضاء المجلس للحكم الموضوعي؛
- يتعين على رئيس مجلس الإدارة أن يتحمل المسؤولية وأن يكون متصلًا بجهاز ملكية الدولة.

5.6. التقييم والمراجعة الداخلية:

- يجب تقييم أداء مجلس الإدارة سنويًا؛
- ينبغي وضع آليات للمراجعة الداخلية وتقديم تقاريرها مباشرة إلى المجلس.

الشكل رقم (08)

المبادئ التوجيهية للمؤسسات العمومية بخصوص حوكمة الشركات



المصدر: من اعداد الباحث بناء على ما سبق (المطلب الثاني)

المطلب الثالث: توجيهات الحوكمة حسب معهد المراجعين الداخليين (IIA)*

يُعدّ معهد المراجعين الداخليين (IIA) من أبرز الهيئات التي تولّت دراسة القضايا المرتبطة بحوكمة الشركات وتقييم دور المراجعة الداخلية في هذا المجال، حيث قام المعهد بإعداد مجموعة من التوجيهات المهنية التي يستند فيها إلى نتائج عمل جامعة كينيساو الحكومية (Kennesaw State University) المتخصصة في دراسات حوكمة الشركات، وقد شارك في صياغة هذه التوجيهات عدد من الأساتذة والباحثين من جامعات مختلفة، الأمر الذي منحها بعدًا أكاديميًا ومهنيًا متكاملًا. وفيما يلي نوجز هذه التوجيهات: [1]

- تتطلب الحوكمة الفعالة للشركات تفاعلاً منتظمًا وبنّاءً بين أصحاب المصلحة ومجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والمراجعة الداخلية والمستشار القانوني والمراجع الخارجي، وغيرهم من الأطراف ذات العلاقة.
- ينبغي على مجلس الإدارة ضمان تحديد أصحاب المصلحة، واستطلاع آرائهم بانتظام من أجل تقييم مدى توافق السياسات المؤسسية مع احتياجاتهم وتطلعاتهم.
- يتعين على أعضاء مجلس الإدارة العمل بما يخدم مصلحة الشركة والمساهمين، مع الموازنة بين مصالح أصحاب المصلحة الآخرين الداخليين والخارجيين.
- على مجلس الإدارة أن يضمن تبني الشركة لاستراتيجية مستدامة تركّز على الأداء والقيمة على المدى الطويل.
- يجب أن يضمن مجلس الإدارة وجود ثقافة مؤسسية صحية، ومتابعة وتقييم القيم بانتظام، والتحقق من نزاهة الإدارة وأخلاقياتها، والتدخل عند الضرورة لتصحيح أي انحرافات بين الأهداف والثقافة المؤسسية.
- على مجلس الإدارة أن يضمن وجود هياكل وممارسات حوكمة تمكّنه من الحصول على معلومات دقيقة وكاملة وموثوقة وذات صلة وفي الوقت المناسب من أجل أداء مهامه الرقابية بفعالية.
- يجب أن يحرص مجلس الإدارة على أن يكون الإفصاح دقيق باستمرار ومتوافق مع المتطلبات القانونية والتنظيمية والأعراف الأخلاقية.

* Institute of Internal Auditors.

[1] Richard F CHAMBERS, **IIA Takes a Principled View of Corporate Governance**, a publication of IIA.org, Nov 2019, https://internalauditor.theiia.org/en/voices/2019/iia-takes-a-principled-view-of-corporate-governance, Visited: Oct 2024.

- يتعين على الشركات أن تكون واضحة وشفافة في اختيار وصياغة سياساتها وإجراءاتها الأساسية المتعلقة بالحوكمة، بما يتيح لأصحاب المصلحة تقييم مدى ملاءمتها لطبيعة الشركة وظروفها الخاصة.

المطلب الرابع: مبادئ الحوكمة حسب الشريعة الإسلامية

إن العديد من المفاهيم والنظريات التي يُنظر إليها اليوم باعتبارها من مستجدات الحوكمة الحديثة، لها في الحقيقة جذور راسخة في الشريعة الإسلامية وفي التراث المؤسساتي للدولة الإسلامية عبر العصور، حيث جسّدت النظم الإسلامية المتعاقبة تطبيقات عملية لمبادئ الحوكمة قبل أن تُصاغ بمصطلحاتها المعاصرة، وتميزت تلك المفاهيم بتركيزها على البعد السلوكي والروحي للإنسان، من خلال استحضار رقابة الله عز وجل إلى جانب الرقابة الذاتية للفرد على نفسه[1]. وهذا البعد الأخلاقي يعكس سبق الشريعة الإسلامية في إرساء مبادئ تتقاطع مع ما تطرحه النظريات الحديثة من عدالة وشفافية ومساءلة، الأمر الذي يجعل كثيرًا مما يُعرض اليوم في الأوساط العلمية بوصفه "اكتشافًا حديثًا"، امتدادًا لتصورات وتطبيقات أرسى الإسلام معالمها منذ قرون.

1. مشروعية الحوكمة:

لا يمكن العثور على نص صريح يدلل على مشروعية الحوكمة، نظرًا لكونها مبدأ إداريًا حديث النشأة نسبيًا، غير أن ذلك لا ينفي إمكانية الاستناد إلى النصوص العامة التي دعت إلى الأمر بالمعروف والنهي عن المنكر والالتزام بالأمانة، فضلًا عن النصوص الخاصة بالرقابة المالية باعتبارها أحد أركان الحوكمة، بالإضافة إلى النصوص التي تحث على إتقان العمل والإحسان فيه، وهي جميعها تمثل أسسًا يمكن من خلالها استنباط مشروعية الحوكمة بصيغتها الحديثة[2]، وفيما يلي ندرج بعض الأدلة الشرعية التي تدلل على مشروعية الحوكمة في الإسلام:

- تُبرز النصوص الشرعية أهمية إتقان العمل باعتباره أحد القيم الأساسية التي يقوم عليها الأداء المؤسساتي الرشيد، حيث جاء عن النبي صلى الله عليه وسلم قوله: «**إنَّ اللهَ تعالى يُحِبُّ إذا عمِلَ**

[1] عبد العزيز الناهض، يونس صوالحي، مبادئ ونظريات الحوكمة من منظور الشريعة الإسلامية، **مجلة الرسالة**، معهد المالية والصيرفة الإسلامية –ماليزيا، المجلد 2، العدد 2، ص: 82، https://journals.iium.edu.my/al-risalah/index.php/al-risalah/article/view/72/44.

[2] عبد المجيد الصلاحين، الحوكمة في المؤسسات المالية الإسلامية، **مجلة دراسات العدد الاقتصادي**، الجامعة الأردنية، المجلد 12، العدد 1، 2021، ص: 628، https://asjp.cerist.dz/en/article/143769.

أحدُكمْ عملًا أنْ يُتقِنَهُ»[1] ويُفهم من هذا الحديث أن إتقان العمل لا يتحقق بمعزل عن وجود منظومة ضابطة تضمن الجودة والالتزام، وهو ما يمثل جوهر الحوكمة الحديثة بوصفها أحد أهم الضمانات لتحقيق الإتقان والاستمرارية.

- كما تؤكد النصوص الشرعية على مبدأ الرقابة والمساءلة من خلال الأمر بالمعروف والنهي عن المنكر، باعتباره أداة لتصحيح السلوك وضبط الممارسات، حيث جاء في قوله تعالى: ﴿**كنتُمْ خَيْرَ أُمَّةٍ أُخْرِجَتْ لِلنَّاسِ تَأْمُرُونَ بِالْمَعْرُوفِ وَتَنْهَوْنَ عَنِ الْمُنكَرِ وَتُؤْمِنُونَ بِاللَّهِ ۗ وَلَوْ آمَنَ أَهْلُ الْكِتَابِ لَكَانَ خَيْرًا لَّهُم ۚ مِّنْهُمُ الْمُؤْمِنُونَ وَأَكْثَرُهُمُ الْفَاسِقُونَ**﴾ (آل عمران، الآية 110)، وقوله سبحانه: ﴿**وَلْتَكُن مِّنكُمْ أُمَّةٌ يَدْعُونَ إِلَى الْخَيْرِ وَيَأْمُرُونَ بِالْمَعْرُوفِ وَيَنْهَوْنَ عَنِ الْمُنكَرِ ۚ وَأُولَٰئِكَ هُمُ الْمُفْلِحُونَ**﴾ (آل عمران، الآية 104)، وجاء في الحديث النبوي الشريف: «**من رأى منكم منكرًا فليغيرْه بيدِه فإن لم يستطعْ فبلسانِه، فإن لم يستطعْ فبقلبِه، وذلك أضعفُ الإيمانِ**»[2].

2. الحوكمة في ظل الشريعة الإسلامية:

مما يمكن ذكره من مبادئ للحوكمة في الشريعة الإسلامية، رسخها القرآن الكريم في آياته، وشرحتها السنة النبوية في مصادرها، ما يلي:

1.2. العدالة:

يقول الله تعالى: ﴿**۞ يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا كُونُوا قَوَّامِينَ بِالْقِسْطِ شُهَدَاءَ لِلَّهِ وَلَوْ عَلَىٰ أَنفُسِكُمْ أَوِ الْوَالِدَيْنِ وَالْأَقْرَبِينَ ۚ إِن يَكُنْ غَنِيًّا أَوْ فَقِيرًا فَاللَّهُ أَوْلَىٰ بِهِمَا ۖ فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَن تَعْدِلُوا ۚ وَإِن تَلْوُوا أَوْ تُعْرِضُوا فَإِنَّ اللَّهَ كَانَ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرًا**﴾ {سورة النساء، الآية: 135}، وقال تعالى أيضًا: ﴿**وَلَا تَقْرَبُوا مَالَ الْيَتِيمِ إِلَّا بِالَّتِي هِيَ أَحْسَنُ حَتَّىٰ يَبْلُغَ أَشُدَّهُ ۖ وَأَوْفُوا الْكَيْلَ وَالْمِيزَانَ بِالْقِسْطِ ۖ لَا نُكَلِّفُ نَفْسًا إِلَّا وُسْعَهَا ۖ وَإِذَا قُلْتُمْ فَاعْدِلُوا وَلَوْ كَانَ ذَا قُرْبَىٰ ۖ وَبِعَهْدِ اللَّهِ أَوْفُوا ۚ ذَٰلِكُمْ وَصَّاكُم بِهِ لَعَلَّكُمْ تَذَكَّرُونَ**﴾. {سورة الأنعام، الآية: 152}

---

[1] محمد ناصر الدين الألباني، **صحيح الجامع الصغير وزيادته**، المكتب الإسلامي، الطبعة الثالثة، بيروت، لبنان، 1408هـ، ص: 1880.

[2] مسلم بن الحجاج أبو الحسن القشيري النيسابوري، **المسند الصحيح المختصر بنقل العدل عن العدل إلى رسول الله صلى الله عليه وسلم**، باب بيان كون النهي عن المنكر من الإيمان وأن الإيمان يزيد وينقص وأن الأمر بالمعروف والنهي عن المنكر واجبان تحقيق: محمد فؤاد عبد الباقي، الجزء 4، الاصدار الرابع، دار إحياء التراث العربي، بيروت، 2019، ص: 69، https://ketabonline.com/ar/books/2229/read.

يُشدد الإسلام على العدالة حتى في التعامل مع العدو، حيث يقول الله تعالى: ﴿**يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا كُونُوا قَوَّامِينَ لِلَّهِ شُهَدَاءَ بِالْقِسْطِ ۖ وَلَا يَجْرِمَنَّكُمْ شَنَآنُ قَوْمٍ عَلَىٰ أَلَّا تَعْدِلُوا ۚ اعْدِلُوا هُوَ أَقْرَبُ لِلتَّقْوَىٰ ۖ وَاتَّقُوا اللَّهَ ۚ إِنَّ اللَّهَ خَبِيرٌ بِمَا تَعْمَلُونَ**﴾. {سورة المائدة، الآية: 8}

الشريعة الإسلامية مبنية على العدل ومنع الظلم ورعاية مصالح الناس جميعًا واستقرارهم، وتؤكد النصوص على أن العدالة هي أساس المعاملات سواء في العقود أو في فض المنازعات، هذه العدالة تمثل قيمة جوهرية في حوكمة الشركات إذ تضمن المساواة بين جميع الأطراف وحماية الحقوق من الضياع.

2.2. المسؤولية:

يتعين تحديد المسؤولية المقررة على كل طرف بدقة والعمل على أدائها بصدق وأمانة. يُشير القرآن الكريم إلى أهمية الأمانة والمسؤولية، حيث يقول الله تعالى: ﴿**وَالَّذِينَ هُمْ لِأَمَانَاتِهِمْ وَعَهْدِهِمْ رَاعُونَ**﴾ {سورة المعارج، الأية:32}، وأيضًا: ﴿**۞ إِنَّ اللَّهَ يَأْمُرُكُمْ أَن تُؤَدُّوا الْأَمَانَاتِ إِلَىٰ أَهْلِهَا وَإِذَا حَكَمْتُم بَيْنَ النَّاسِ أَن تَحْكُمُوا بِالْعَدْلِ ۚ إِنَّ اللَّهَ نِعِمَّا يَعِظُكُم بِهِ ۗ إِنَّ اللَّهَ كَانَ سَمِيعًا بَصِيرًا**﴾ {سورة النساء، الآية: 58}.

يُحدد الإسلام مسؤولية كل طرف بدقة، أين يكون المسلم مسؤولًا أمام الله أولًا قبل أن يكون مسؤولًا أمام الآخرين. يقول الله تعالى: ﴿**وَكُلَّ إِنسَانٍ أَلْزَمْنَاهُ طَائِرَهُ فِي عُنُقِهِ ۖ وَنُخْرِجُ لَهُ يَوْمَ الْقِيَامَةِ كِتَابًا يَلْقَاهُ مَنشُورًا**﴾ {سورة الإسراء، الآية: 13}.

قال النبي صلى الله عليه وسلم: «**كلكم راعٍ وكلكم مسؤول عن رعيته**»[1]، من هذا المنطلق نفهم أن المسؤولية في الشريعة الإسلامية غير محصورة في نطاق اتخاذ القرارات، بل تمتد إلى المسؤولية عن نتائج هذه القرارات.

تُبرز هذه النصوص أن المسؤولية عنصر أساسي في الحياة الفردية والمؤسساتية على حد سواء، حيث يُحاسب كل شخص على ما استؤمن عليه، وتُترجم هذه القيمة في إطار حوكمة الشركات إلى التزام صناع القرار والإداريين بأداء واجباتهم بأمانة تجاه أصحاب المصلحة، حيث وجب على المسؤولين متابعة

[1] صحيح البخاري، **كتاب في الاستقراض وأداء الديون والحجر والتفليس، باب العبد راع في مال سيده ولا يعمل الا بإذنه**، شرح حديث رقم 2409، https://sounah.com/hadith/2242، تاريخ الاطلاع: نوفمبر 2024.

أداء مؤسساتهم، وعلى المساهمين أداء دورهم في متابعة مجالس الإدارة من خلال قراءة دقيقة للبيانات المالية.

3.2. المساءلة:

عن عبد الله بن اللتبية رضي الله عنه، أنّ النبي ﷺ استعمله على صدقات قومه من الأزد، فلما جاء حاسبه قال: هذا لكم وهذا أهدي إليّ، فقال النبي ﷺ: «**فهلا جلست في بيت أبيك وأمك حتى تأتيك هديتك إن كنت صادقاً؟**»[1*]، ثم خطب الناس فقال: «**إني أستعمل الرجل منكم على العمل فيما ولّاني الله فيأتي فيقول: هذا مالكم وهذا هدية أُهديت إليّ؛ أفلا جلس في بيت أبيه وأمه حتى تأتيه هديته إن كان صادقاً؟**»[2]، حيث حاسبه النبي صلى الله عليه وسلم على صدقات قومه، مُبينًا أن قبول الهدايا للعمال غير جائز[3]، وكذلك فعل أبو بكر رضي الله عنه مع معاذ بن جبل[4]، مُطالبًا إياه بتقديم حسابه، هذه النصوص تدلل بشكل قاطع على عدم جواز استغلال المنصب لتحقيق منافع شخصية وينسجم تمامًا مع مبدأ المساءلة في حوكمة الشركات ، حيث يُلزم المسؤولون بتقديم حساب دوري وشفاف عن الموارد التي يتصرفون فيها، مع الحرص على منع تضارب بين المصلحة العامة والمصلحة الشخصية.

4.2. الشفافية والنزاهة:

تُشدد الشريعة الإسلامية على الشفافية والنزاهة، وتحرم الكسب غير الشرعي كالغش والتدليس والرشوة، حيث جاء في محكم تنزيله ﴿**ولا تأكلوا أموالكم بينكم بالباطل وتدلوا بها إلى الحكام، لتأكلوا فريقاً من أموال الناس بالإثم وأنتم تعلمون**﴾ {سورة البقرة، الآية: 188}، وقوله عز وجل: ﴿**يَٰٓأَيُّهَا ٱلَّذِينَ ءَامَنُواْ لَا تَأۡكُلُوٓاْ أَمۡوَٰلَكُم بَيۡنَكُم بِٱلۡبَٰطِلِ إِلَّآ أَن تَكُونَ تِجَٰرَةً عَن تَرَاضٖ مِّنكُمۡۚ وَلَا تَقۡتُلُوٓاْ أَنفُسَكُمۡۚ إِنَّ ٱللَّهَ كَانَ بِكُمۡ رَحِيمٗا**﴾ (النساء، الآية 29).

كما ورد أيضا في الأحاديث النبوية الشريفة الصحيحة قوله صلى الله عليه وسلم: «**من غش فليس منا**»[5] ، وفي قوله ﷺ: «**لعن الله الراشي والمرتشي والرائش بينهما**»

---

* أخرجه البخاري في كتاب الجمعة / باب من قال في الخطبة بعد العشاء: وأما بعد، برقم (925)، وفي كتاب الزكاة / باب في قول الله تعالى (والعاملين عليه) برقم (1500)، وفي كتاب الهبة / باب من لم يقبل الهدية لعلة، برقم (2597) وأخرجه مسلم في كتاب الإمارة / باب تحريم هدايا العمال / برقم (1832).

[2] صحيح البخاري، **كتاب الزكاة**، بَابُ احْتِيَالِ العَامِلِ لِيُهْدَى لَهُ، حديث رقم 6979، **مرجع سابق الذكر**.

[3] ابن حجر العسقلاني، **أحمد بن علي فتح الباري في شرح صحيح البخاري**، ج13، ص: 140-142.

[4] الخزاعي، **تخريج الدلالات السمعية**، تحقيق إحسان عباس ن 262.

[5] مسلم بن الحجاج أبو الحسن القشيري النيسابوري، المسند الصحيح المختصر بنقل العدل عن العدل إلى رسول الله صلى الله عليه وسلم، باب استحقاق الوالي الغاش لرعيته النار، **مرجع سابق الذكر**، ص: 125.

هذه النصوص وغيرها تُحث على العدالة والأمانة، وتُبرز مبدأ الشفافية والنزاهة في المعاملات، وتُحرم أي شكل من أشكال الفساد أو الغش أو الرشوة، ومن المعلوم أن مبدأ الشفافية والمساءلة يعد أحد أركان حوكمة الشركات ويهدف الى منع تضليل أصحاب المصلحة.

المبحث الثالث: آليات حوكمة الشركات

الآلية هي منظومة تشمل مجموعة من الأجزاء التي تعمل بتناسق وتعاون وكل خلل في جزء منها يودي إلى توقف المنظومة بكاملها أو خلل في طريقة عملها، وبالتالي تعرف آليات حوكمة الشركات بأنها مجموعة المهمات والممارسات التي تضمن للشركة السيطرة على بيتها الداخلية والتكيف مع بيتها الخارجية بهدف حماية وضمان حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذوى المصلحة المرتبطين بأعمال الشركة من خلال أحكام الرقابة والسيطرة على أداء إدارة الشركة ومراقب الحسابات[1]، ويمكن تصنيف مجموعة الآليات المستخدمة إلى نوعين داخلية وخارجية على النحو التالي:

المطلب الأول: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات

ترتكز آليات الحوكمة الداخلية في الشركات على تنظيم أنشطة الشركة وفعالياتها، مع اتخاذ التدابير المناسبة لضمان تحقيق الأهداف المنشودة، ويمكن تصنيف آليات حوكمة الشركات الداخلية إلى ما يأتي:

1. مجلس الإدارة:

في إطار مفهوم حوكمة الشركات يُعتبر مجلس الإدارة الأداة المثلى لضمان الرقابة الفعّالة على إدارة المؤسسات سواء كانت خاصة أو عمومية[2]، كما أن تسيير الشركات من قبل مجلس إدارة قادر على توجيه دفتها بكفاءة ونزاهة نحو تحقيق الشفافية والمسؤولية، حيث يضطلع بمسؤولية تمثيل المستثمرين من خلال مساءلة المديرين ومحاسبتهم عن أدائهم في سبيل تحقيق أهداف الشركة وحماية مصالح المساهمين، حيث تؤدي المحاسبة الفعالة أمام مجلس الإدارة إلى تحسين الأداء الاقتصادي للشركة وتعزيز قدرتها على انتاج الثروة، كما أن الدور الإشرافي والرقابي لمجلس الإدارة يسهم في رفع قدرة الشركة على الاستجابة

[1] البشير زبيدي، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة التقارير المالية وتحسين الأداء المالي**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، السنة الجامعية 2016-2017، ص ص: 31-32، https://repository.univ-msila.dz/items/782b110b-a5e7-4759-803d-434a5be51110.

[2] H SINGH & F HARIANTO, Management-Board relationships takeover risk and the adoption of golden parachutes, ***Academy of Management Journal***, Vol 32, N 1, 1989, p: 7, DOI: https://doi.org/10.2307/256417.

السريعة للتغيرات في بيئة الأعمال ومواجهة الأزمات، مما يمنح المستثمرين ثقة أكبر في استدامة استثماراتهم.

وعلاوة على ذلك، فإن إشراف مجلس الإدارة يهدف إلى الحد من مظاهر التهاون الإداري وضمان استبدال المديرين غير القادرين على الاضطلاع بمهامهم بفعالية، كما ينبغي لمجلس الإدارة أن يتمتع بالمكانة والصلاحيات التي تخوّله العمل بما يخدم مصالح الشركة ويحقق مهامه بكفاءة[1]، ومن المستحسن أن يتألف مجلس الإدارة من أعضاء غير تنفيذيين يُشكلون لجاناً متخصصة كلجنة التدقيق ولجنة المكافآت لتعزيز مهام التوجيه والرقابة[2]، ولكي يتمكن مجلس الإدارة من القيام بواجباته في الإشراف والتوجيه والمراقبة، يلجأ إلى تأسيس مجموعة من اللجان من بين أعضائه من غير التنفيذيين، أبرزها ما يلي:

1.1. لجنة المكافآت:

أوصت معظم الدراسات وكذا الهيئات والمنظمات الدولية ومنها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) على أهمية لجنة المكافآت، وأوصت بضرورة تألفها من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين لضمان استقلاليتها، مع التنويه بأن تكون مكافآت أعضاء المجلس والإدارة العليا معقولة ومتوافقة مع مصلحة الشركة على المدى الطويل، بما يحقق القدرة على جذب الكفاءات المهنية العالية والمحافظة عليها[3].

2.1. لجنة التعيينات:

تضطلع لجنة التعيينات بدور محوري في اختيار أعضاء مجلس الإدارة والموظفين، حيث يقع على عاتقها ضمان الشفافية والموضوعية في عملية التعيين من خلال وضع معايير واضحة للمهارات والخبرات المطلوبة، والإعلان عن الوظائف الشاغرة ودعوة المؤهلين للتقدم ثم تقييم مؤهلاتهم ومقارنتها بالمعايير المحددة من قبل الشركة، ومن ثم فإن تكامل عمل اللجنتين يساهم في ترسيخ مبادئ الشفافية والمسؤولية وتعزيز الثقة في نزاهة القرارات المتعلقة بالموارد البشرية والمكافآت[4]، وهو ما يخدم مصالح الشركة والمساهمين على حد سواء.

---

[1] Private Sector Corporate Governance Trust, ***Guidelines for Good Corporate Governance in State Owned Enterprises***, N 37, 2021, p: 41, https://shorturl.at/10pB9, Visited: Dec 2024.

[2] محمد مصطفي سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، دار نشر الثقافة، الإسكندرية، 2006، ص ص: 95-96.

[3] زين الدين بروش، جابر دهيمي، **دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري**، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، يومي 06- 07 ماي 2012، ص: 12.

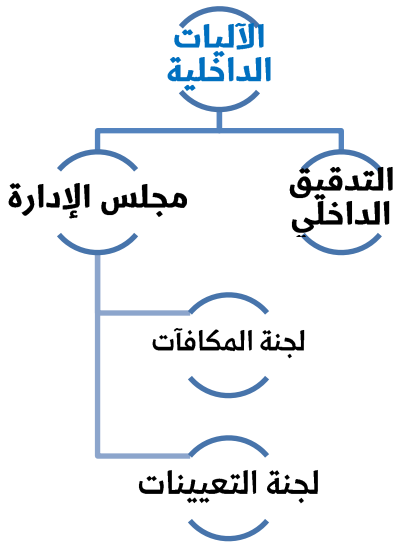
[4] عزيزة بن سمينة، طبني مريم، **حوكمة الشركات ودورها في تفعيل نظام الرقابة على شركات التأمين التعاوني**، الملتقى الدولي السابع حول: الصناعة التأمينية، الواقع العملي وآفاق التطوير: تجارب الدول، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، يومي 03. 04 ديسمبر، 2012، ص: 8.

2. التدقيق الداخلي:

يُعدّ التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة[1] داخل هيكل المؤسسة، ويهدف إلى تقييم كفاءة وفاعلية الأنشطة المحاسبية والمالية وكافة العمليات التشغيلية والإدارية، وذلك لضمان توافقها مع السياسات والخطط المرسومة، وتعزيز قدرتها على تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، وينتظر منه تقديم قيمة مضافة من خلال فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، وإسداء المشورة والتوصية للإدارة حول سبل تحسين الكفاءة التشغيلية وحماية الموارد، وبالتالي فإن التدقيق الداخلي هو آلية رقابية تساعد الإدارة العليا ومجلس الإدارة على التعرف إلى مواطن الضعف أو الانحرافات المحتملة في الأنظمة والإجراءات، مما يساهم في الحد من المخاطر، والمحافظة على أصول المؤسسة من الضياع أو سوء الاستخدام وتعزيز مبادئ الشفافية والنزاهة في إدارة الأعمال.

وقد أكد معهد المدققين الداخليين (IIA) في الإطار الدولي للممارسات المهنية أن التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل وموضوعي، يهدف إلى إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها عبر تقديم ضمانات واستشارات مبنية على تقييم أنظمة الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة[2]، والشكل التالي يلخص الآليات الداخلية لحوكمة الشركات:

الشكل رقم (09) الآليات الداخلية لحوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات السابقة (المطلب الأول).

[1] Mat Zain MAZLINA, Zaman MAHBUB, Mohamed ZULKIFFLEE, The Effect of Internal Audit Function Quality and Internal Audit Contribution to External Audit on Audit Fees, **International Journal of Auditing**, Vol 19, 2015, p: 139, DOI: https:/doi.org/10.1111/ijau.12043.

[2] لطفي شعباني، **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك**، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004 ص ص: 70-72.

المطلب الثاني: الآليات الخارجية لحوكمة الشركات

آليات حوكمة الشركات الخارجية هي عبارة عن ضغوط تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع، ووسيلة رقابة لأصحاب المصالح الخارجيين على الشركة، بهدف تطبيق قواعد حوكمة الشركات[1]، ومن هذه الآليات نذكر ما يلي:

1. منافسة سوق المنتجات أو الخدمات وسوق العمل الإداري:

تنافسية سوق المنتجات أو الخدمات هي إحدى الآليات المهمة في حوكمة الشركات، حيث أن عجز الإدارة عن أداء مهامها بكفاءة يؤدي إلى فشلها في مواجهة المنافسين داخل نفس القطاع، وهو ما قد يفضي في النهاية إلى الإفلاس أو التصفية. ومن هذا المنطلق تعمل المنافسة السوقية على تهذيب سلوك الإدارة وتحفيزها نحو الأداء الفعال، حيث إن الأسواق الفعالة لا تكتفي بتصحيح سلوك المديرين وأعضاء مجالس الإدارة، بل تُحمّلهم تبعات قراراتهم الإدارية، بما ينعكس سلباً على مستقبلهم المهني في حالة الفشل، ولهذا السبب غالباً ما تؤخذ الملاءمة والكفاءة السابقة في الاعتبار عند التعيين، فلا يُمنح موقع المسؤولية لمديرين تنفيذيين أو أعضاء مجالس إدارة ارتبطت خبراتهم السابقة بإفلاس أو تصفية شركاتهم[2].

2. الاندماج والاستحواذ:

يعد الاندماج والاستحواذ من أبرز الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات على مستوى العالم، حيث يمارسان لأسباب متعددة تتنوع بين الدوافع الاستراتيجية والمالية والتشغيلية[3]، فقد تلجأ الشركات إلى الاندماج بغرض تنويع أنشطتها أو لتحقيق النمو وتعزيز قوتها السوقية، كما قد تكون الأهداف متصلة بتحسين الكفاءة التشغيلية عبر خفض التكاليف أو التخلص من النفقات غير الضرورية، وفي كثير من الحالات، يشكل الاستحواذ وسيلة فعّالة لدعم الشركة ماليًا أو لإعادة هيكلتها إداريا من خلال الاستغناء عن الكوادر ضعيفة الأداء[4].

---

[1] البشير زبيدي، **مرجع سابق الذكر**، ص: 34.

[2] Sheikh SHAHBAZ, CEO power and corporate risk: The impact of market competition and corporate governance, **Corporate Governance International Review**, 2019, Vol 27, N 5, pp: 366–370. DOI: https://doi.org/10.1111/corg.12285.

[3] Marina MARTYNOVA, Luc RENNEBOOG, A century of corporate takeovers: What have we learned and where do we stand? **Journal of Banking & Finance**, Vol 32, N 10, 2008, p: 2156, DOI: https://doi.org/10.1016/j.jbankfin.2007.12.038.

[4] عزيزة بن سمينة، مريم طبني، **مرجع سابق الذكر**، ص 10.

3. التدقيق الخارجي:

يُعتبر التدقيق الخارجي أحد الركائز الأساسية لحوكمة الشركات، ويُعرّف التدقيق الخارجي بأنه "عملية منهجية وموضوعية تهدف إلى جمع أدلة إثبات حول وقائع وأحداث اقتصادية محددة، ومن ثم عرض نتائجها على مستخدمي المعلومات المهتمين للتحقق منها"[1]. وقد اقتصر هدفه في بداياته على الدور الوقائي، والمتمثل في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب، غير أنه تطور لاحقًا ليشمل فحص ما إذا كانت القوائم المالية تعكس بصورة صادقة وعادلة نتائج الأنشطة والمركز المالي للشركة في نهاية الفترة المالية. وبذلك، فإن التدقيق الخارجي لا يقتصر على توفير الضمانات حول موثوقية التقارير المالية، بل يُسهم أيضًا في تعزيز المساءلة وترسيخ الثقة بين مختلف أصحاب المصلحة، وهو ما يجعله عنصرًا محوريًا في منظومة الحوكمة الحديثة.

4. التشريع والقوانين:

لقد أثرت بعض التشريعات والقوانين على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم، فعلى سبيل المثال عند إصدار قانون ساربينزأو كسلي في سنة 2002 المعروف باسم قانون الإصلاح المحاسبي للشركات العامة وحماية المستثمرين، و زيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، وتقوية إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية، والطلب من المدير التنفيذي الشهادة على صحة التقارير المالية وعلى نظام الرقابة الداخلية، وتحديد قدرة المسؤولين في الشركة على المصادقة على المعاملات التي تخصهم في الشركة والتي قد تكون مضرة بمصالح المالكين وأصحاب المصالح الآخرين، والشكل التالي يلخص الآليات الخارجية المذكورة:

[1] David Hay, Carolyn Cordery, The value of public sector audit: Literature and history, **Journal of Accounting Literature**, 30 June 2018, Vol 40, N 1, p: 8, DOI: https://doi.org/10.1016/j.acclit.2017.11.001.

الشكل رقم (10)

الآليات الخارجية لحوكمة الشركات

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات السابقة (المطلب الثاني)

الفصل الثالث

الفصل الثالث: مناقشة وتحليل الدراسات السابقة

تُعدّ مراجعة الدراسات السابقة وتحليلها خطوةً جوهريةً في أي عملٍ بحثي، إذ تسهم في بلورة الإطار النظري للموضوع، وتوضيح الأبعاد التي تناولها الباحثون السابقون، فضلاً عن الكشف عن الفجوات المعرفية التي تسعى هذه الدراسة إلى سدّها. وفي هذا السياق، تُمكّن مراجعة الأدبيات من استيعاب مختلف المقاربات النظرية والتطبيقية ذات الصلة، بما يتيح تحديد موقع الدراسة الحالية ضمن المسار العلمي للموضوع.

ويهدف هذا الفصل إلى عرض وتحليل الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات، وفي هذا الإطار، سيتم أولاً تناول الدراسات السابقة بمختلف اللغات الأجنبية، ثم بعد ذلك سيتم التطرق الى الدراسات السابقة باللغة العربية، مع إبراز أهم النتائج التي توصّلت إليها الأدبيات السابقة. ثم اجراء مقارنة مع الدراسة الحالية من خلال تبيان أوجه التشابه وأوجه الاختلاف، وسيتم تناول تفصيل ذلك في المباحث التالية:

- **المبحث الأول:** الدراسات السابقة باللغة الأجنبية؛
- **المبحث الثاني:** الدراسات السابقة باللغة العربية.

المبحث الأول: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية لموضوع الرقابة الداخلية

1. الدراسة الأولى[1]:

The effects of the internal control system on the risk, profitability, and compliance of the U.S. banking sector: A quantitative approach, 2023.

1.1. ملخص الدراسة:

هدفت هذه الدراسة من خلال البحث الكمي المعمق إلى استقصاء مكونات نظام الرقابة الداخلية ومحاولة رصد تأثيرها في كلٍّ من مخاطر الائتمان، والربحية، ومستوى الامتثال في القطاع المصرفي الأمريكي، وكيفية هذا التأثير، حيث استندت الدراسة إلى كلٍّ من إطار عمل COSO، وأطر لجنة بازل، إضافةً إلى ما ورد في الأدبيات العلمية ذات الصلة من أجل قياس مكونات نظام الرقابة الداخلية بصورة كمية. كما تميزت هذه الدراسة بطابعها الكمي الدقيق، في مقابل الغالبية العظمى من الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع ذاته بالاعتماد على مناهج نظرية بحتة.

2.1. التفصيل في الدراسة:

سعت الدراسة الى تحليل (11) متغيرًا مستقلاً ضمن ثلاثة نماذج انحدار مختلفة، حيث شكلت كل من: مخاطر الائتمان والربحية والامتثال متغيرات تابعة في كل نموذج، وبعد تنظيف البيانات من القيم المتطرفة، أُجريت اختبارات متعددة بالاعتماد على بيانات (210) شركة من أكبر الشركات القابضة المصرفية في الولايات المتحدة خلال خمس سنوات مالية (2013–2017)، حيث تم استخدام نماذج الانحدار ذات الآثار الثابتة، مع الاعتماد أساسًا على بيانات مأخوذة من إفصاحات الوكلاء والعديد من التقارير.

أظهرت النتائج الرئيسة للدراسة أن مكوّنات تقييم المخاطر، وأنشطة الرقابة، والمعلومات والاتصال تؤثر بقوة في مخاطر الائتمان، كما بيّنت أن مكوّن بيئة الرقابة والمتابعة لهما تأثير معنوي على مخاطر

[1] Andreas G KOUTOUPIS & Theodore MALISIOVAS, The effects of the internal control system on the risk; profitability; and compliance of the U.S. banking sector: A quantitative approach, **International Journal of Finance & Economics, John Wiley & Sons, Ltd**., Vol. 28, N 2, April 2023, pp: 1638-1652, DOI: https://doi.org/10.1002/ijfe.2498.

الائتمان، وذلك من خلال عدد أعضاء مجلس الإدارة وخبرة لجنة التدقيق على التوالي. وفي السياق ذاته، كشفت الدراسة أن الرقابة الداخلية تؤثر بدرجة كبيرة في كلٍّ من ربحية البنوك وامتثالها، باستثناء بعد تقييم المخاطر في حالة الربحية، بعد بيئة الرقابة في حالة الامتثال. وأخيرًا، توصلت الدراسة الى أن بعدي أنشطة الرقابة والمعلومات والاتصال يرتبطان إيجابيًا بشكل ملحوظ بربحية البنوك، في حين يرتبطان سلبيًا وبدرجة معنوية بمستوى الامتثال.

3.1. المقارنة

1.3.1. أوجه التشابه:

تتقاطع الدراسة الموسومة بـ: "**دور الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)**" مع الدراسة المعنونة بـ: " **The effects of the internal control system on the risk, profitability, and compliance of the U.S. banking sector**" (2023) في عدة نقاط أساسية، أبرزها اعتماد كلا الدراستين على إطار (COSO) كأساس لتحليل مكونات الرقابة الداخلية، واعتبارها أداة محورية لتعزيز الأداء المؤسساتي، كما تشترك الدراستان في التركيز على الأبعاد الخمسة للرقابة الداخلية وربطها بمتغيرات استراتيجية أخرى على غرار الحوكمة، المخاطر، والامتثال. إضافة إلى ذلك، فقد اعتمدت كل من الدراستين على منهجية كمية دقيقة عبر أدوات إحصائية لاختبار الفرضيات والتحقق من الأثر الفعلي للرقابة الداخلية على المتغيرات التابعة، وهو ما يعكس الطابع التجريبي والعملي في المقاربتين.

2.3.1. أوجه الاختلاف:

تباينت الدراستان في جوانب أخرى أهمها سياق التطبيق؛ إذ ركزت الدراسة على المؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري **(ETUS)** في الجزائر، بينما تناولت الدراسة المقارنة على القطاع المصرفي الأمريكي بما يحمله من خصوصيات مالية وتشريعية مختلفة، كما أن الدراسة عالجت موضوع الرقابة الداخلية من زاوية دورها في تفعيل حوكمة الشركات، بينما اهتمت الدراسة الأخرى بعلاقة الرقابة الداخلية بالمخاطر والربحية والامتثال. من حيث مجتمع الدراسة، غطت الدراسة (11) مؤسسة عمومية في قطاع النقل ضمن بيئة جغرافية موحدة، في حين غطت الدراسة المقارنة بيانات (210) مؤسسة مصرفية أمريكية خلال فترة زمنية معتبرة وبيئة جغرافية معقدة تتسم بالتنوع في الأنظمة والقوانين من ولاية الى أخرى،

بالإضافة الى أن الدراسة اعتمدت على استبيان موجه للكوادر الإدارية باعتبارهم الفاعلين الأساسيين في متغيرات الدراسة، بينما وظفت الدراسة المقارنة بيانات ثانوية رسمية وتقارير إفصاح، ما يعكس تمايزًا في طبيعة مصادر البيانات وأدوات القياس.

2. الدراسة الثانية: [1]

The Role of Internal Control Systems in Ensuring Financial Performance Sustainability, 2022.

1.2. ملخص الدراسة:

سعت الدراسة إلى بحث أثر الالتزام بأنظمة الرقابة الداخلية على استدامة الأداء المالي للبنوك المدرجة في سوق عمّان المالي، تم توزيع استبيان على (16) بنكًا مدرجًا من أجل قياس مستوى الالتزام بالرقابة الداخلية وتحليل انعكاساته على عدد من مؤشرات الأداء المالي، مثل الربحية والعوائد والدخل الناتج عن المبادرات التي تتسم بالاستدامة.

أظهرت النتائج التزام البنوك بمتطلبات أنظمة الرقابة الداخلية، كما بينت أن هذا الالتزام يترك أثرًا إيجابيًا ومعنويًا في تعزيز استدامة أدائها المالي، كما خلصت الدراسة إلى أن مكوّنات الرقابة الداخلية، والمتمثلة في أنشطة الرقابة، والمعلومات والاتصال، وعمليات المتابعة، تُعد من العوامل الجوهرية في تحسين أداء البنوك.

اتسمت هذه النتائج بأهمية بالغة خاصة بالنسبة لصانعي السياسات والهيئات التنظيمية الساعية إلى تعزيز فعالية أنظمة الرقابة الداخلية في البنوك، بما يسهم في دفع عجلة النمو الاقتصادي بالمنطقة، ومع تزايد أهمية الاستدامة في القطاع المصرفي، يصبح فهم العلاقة بين الالتزام بأنظمة الرقابة الداخلية واستدامة الأداء المالي أمرًا حاسمًا لضمان استمرارية هذا القطاع على المدى الطويل.

2.2. التفصيل في الدراسة:

تطرقت الدراسة إلى أثر الالتزام بنظم الرقابة الداخلية على استدامة الأداء المالي للمصارف المدرجة في سوق عمّان للأوراق المالية، مع إبراز أهمية هذه النظم في ظل حالة عدم الاستقرار الاقتصادي والمخاطر

[1] Ruba HAMED, The Role of Internal Control Systems in Ensuring Financial Performance Sustainability, **Sustainability**, Vol 15, N 13, 2023, pp: 1-18, https://doi.org/10.3390/su151310206.

المتزايدة للاحتيال والفساد التي تواجه القطاع المصرفي، كما أشارت الدراسة إلى أن نظم الرقابة الداخلية تُعدّ آلية محورية لتحقيق تقارير مالية موثوقة، ورفع كفاءة التشغيل، والالتزام بالمتطلبات التنظيمية، فضلاً عن ارتباطها بمؤشرات الاستدامة المؤسساتية والحوكمة البيئية والاجتماعية، وهدفت الدراسة إلى توضيح كيف تؤثر عناصر الرقابة المختلفة — لا سيما أنشطة الرقابة، والمعلومات والاتصال، والمتابعة — في فاعلية الأداء المالي طويل الأمد على المصارف، خصوصًا في سوق نابض بالنمو كما هو الحال في منطقة الشرق الأوسط.

اعتمدت الدراسة على استبيان موجَّه إلى عيّنة مكوّنة من (16) بنكًا مدرَجًا، حيث جُمعت آراء مستويات إدارية وفنية متعددة (الإدارة العليا، مختصو تكنولوجيا المعلومات، إدارة الموارد البشرية، والعاملون في المستويات التنفيذية) لقياس مدى التزام المصارف بمكوّنات إطار لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي (COSO) لنظم الرقابة الداخلية وتفعيلها وتحديثها، كما هدفت الدراسة إلى تقييم كل مكوّن من مكوّنات النظام بصورة منفصلة بدل الاعتماد على مقاييس مجمعة فقط، وإلى ربط مستوى الالتزام هذا بمجموعة واسعة من مؤشرات الأداء المالي المُستخدمة كمقاييس للاستدامة، مثل العائد على الأصول، والعائد على حقوق الملكية، والإيرادات لكل موظف، ونسبة المخصصات الخاصة بالقروض المشكوك في تحصيلها إلى إجمالي القروض، ونسبة المصاريف العمومية والإدارية إلى الإيرادات التشغيلية، ونسبة المصاريف العمومية والإدارية إلى إجمالي الأرباح، إضافة إلى العائد من المبادرات الاجتماعية. ومن الناحية التحليلية، اعتمدت الدراسة تقنيات الانحدار لفحص العلاقات السببية بين الامتثال الى نظم الرقابة الداخلية ومؤشرات الأداء، مع التركيز على اختلاف الآثار تبعًا لطبيعة كل مكوّن رقابي ومنظور المبحوثين.

توصلت الدراسة إلى نتائج متباينة من الناحية الفنية: أولاً، أثبتت الأدلة أن قطاع المصارف الأردنية يتبنّى نظم الرقابة الداخلية فعليًا، وأن الالتزام بهذه النظم كان مرتبطًا إيجابيًا وبمستوى دلالة إحصائية بتحسين الاستدامة المالية العامة. ثانيًا، برزت مكوّنات محددة كعوامل دافعة أساسية للأداء، حيث تبين أن أنشطة الرقابة والمعلومات والاتصال والمتابعة والإشراف كانت من المحركات الرئيسة لمؤشرات الأداء البنكي. ومع ذلك، كشفت اختبارات الانحدار أن مكوّن أنشطة الرقابة ارتبط في بعض النماذج بتراجع الربحية التقليدية (انخفاض العائد على الأصول) وارتفاع المصاريف العمومية والإدارية نسبةً إلى الأرباح، مما يشير إلى احتمال الزيادة في التكاليف لتنفيذ أنشطة رقابية عالية الجودة. من جهة أخرى، أظهرت النتائج أن الامتثال الفعلي لتطبيق نظم الرقابة ومظاهر المتابعة عزز الإيرادات المحققة لكل موظف، بينما

أدّت جودة قنوات المعلومات والاتصال إلى تحسين العائد من المبادرات الاجتماعية عبر توفير بيانات تشغيلية ومالية أكثر دقة وفي الوقت المناسب. أخيرًا، توصلت الدراسة الى أن هذه النتائج تحمل دلالات تنظيمية ملموسة (بما في ذلك التوافق مع معايير لجنة بازل وإدماج تقييم التكلفة، العائد لتنفيذ مكوّنات نظم الرقابة الداخلية) وأن ثمة حاجة لمزيد من الدراسات المستقبلية تفحص تكلفة الفاعلية وربط مكوّنات الرقابة بتصنيفات الائتمان والمخاطر البنكية.

3.2. المقارنة

1.3.2. أوجه التشابه:

تتقاطع الدراسة الموسومة بـ: "**دور الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)**" مع دراسة ربا حامد المعنونة بـ: " **The Role of Internal Control Systems in Ensuring Financial Performance Sustainability**" (2022) في عدة نقاط أساسية؛ فكلا الدراستين اعتمدتا على إطار (COSO) كأساس لتحليل أبعاد الرقابة الداخلية، وركزتا على الأثر المترتب عن الالتزام بهذه الأنظمة في تحقيق فعالية مؤسساتية أعلى، كما تشترك الدراستان في الطابع الكمي للمعالجة، من خلال توظيف الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات وتحليلها إحصائيًا عبر قياسها و تفسيرها، مما أضفى صبغة تطبيقية تجريبية على النتائج. إضافة إلى ذلك، يتقارب العملان من ناحية إبراز دور أبعاد الرقابة الداخلية مثل أنشطة الرقابة، والمعلومات والتواصل، والمتابعة بوصفها عناصر جوهرية في تحسين الأداء وضمان الاستدامة، سواء على مستوى الأداء المالي أو على صعيد تفعيل حوكمة الشركات.

2.3.2. أوجه الاختلاف:

تباينت الدراستان في عدة أبعاد؛ إذ ركزت الدراسة على قطاع النقل العمومي الحضري وشبه الحضري في الجزائر باعتباره قطاعًا خدميًا عامًا يرتبط مباشرة بالمواطنين ويخضع لأولويات المصلحة العامة، بينما اهتمت دراسة ربا حامد بالقطاع المصرفي الأردني وما يتسم به من طابع مالي وتجاري ربحي. كما أن الدراسة تناولت الرقابة الداخلية وعلاقتها المباشرة في تفعيل حوكمة الشركات، في حين ركزت الدراسة المقارنة على أثرها في استدامة الأداء المالي ومؤشرات الربحية والإيرادات، ومن حيث مجتمع الدراسة، شملت الدراسة (11) مؤسسة عمومية للنقل الحضري وشبه الحضري موزعة جغرافيًا عبر كافة أقاليم

الجزائر، بينما شملت الدراسة الأخرى (16) بنكًا مدرجًا في سوق عمّان للأوراق المالية، أما من حيث أدوات جمع البيانات، فقد استهدفت الدراسة فئة الكوادر الإدارية ذات العلاقة المباشرة بالقرارات التنظيمية، في حين توسعت الدراسة المقارنة لتشمل مستويات إدارية وفنية مختلفة. وأخيرًا، فإن مخرجات الدراسة ركزت على تعزيز الشفافية والحوكمة في المؤسسات العمومية من خلال آليات الرقابة الداخلية، بينما أبرزت الدراسة الأخرى أبعادًا مالية دقيقة مثل العائد على الأصول، العائد على حقوق الملكية، والإيرادات لكل موظف، وهو ما يعكس اختلافًا في طبيعة المتغيرات وأهداف التحليل.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية لموضوع حوكمة الشركات

1. الدراسة الأولى:[1]

Corporate governance, organizational culture, and firm performance: a systematic literature review (SLR) and future research opportunities, 2025.

1.1. ملخص الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى فحصٍ منهجي للدراسات التي تناولت العلاقة بين حوكمة الشركات والثقافة التنظيمية وأداء الشركات، وذلك بغرض استكشاف إمكانات البحث المستقبلي في هذا المجال، وقد شملت عملية البحث في الأدبيات الأكاديمية مرحلتين أساسيتين: مراجعة أدبيات عشوائية، ثم مراجعة أدبيات منهجية، أما المنهجية التي اعتمدتها الدراسة فهي المراجعة المنهجية للأدبيات (Systematic Literature Review) ، كما أشارت الدراسة إلى أن متغير الثقافة التنظيمية شكّل فرصة بحثية واعدة يمكن أن تسهم في تعزيز العلاقة بين حوكمة الشركات وأدائها، في حين استُخدم كل من هيكل الملكية وخصائص مجلس الإدارة كمؤشرات بديلة لقياس الحوكمة المؤسساتية، بالاستناد إلى نظرية الموارد المستندة إلى الرؤية (Resource-Based View – RBV)، ونظرية الاعتماد على الموارد (Resource Dependence Theory)، ونظرية الوكالة (Agency Theory). وأكدت الدراسة أن موضوع الحوكمة المؤسساتية ظل يحظى بأهمية كبيرة ويُعدّ مجالاً راهناً يستحق المزيد من التحليل والاختبار.

[1] Neni DIDIED, MEIDAWATI Rosida Gladi, and Hudayati ATAINA, Corporate Governance, Organizational Culture, and Firm Performance: A Systematic Literature Review (SLR) and Future Research Opportunities, **International Journal of Research in Business and Social Science**, Vol 14, No 3, 2025, pp: 333–346, DOI: https://doi.org/10.20525/ijrbs.v14i3.4012.

وعلى الصعيد التطبيقي، أوضحت الدراسة أن تطوير إطار مفاهيمي مستند إلى نظرية الموارد المستندة إلى الرؤية (RBV) ونظرية الاعتماد على الموارد حمل دلالات عملية مهمة، حيث مكّن الباحثين من اختبار دور الثقافة التنظيمية بوصفها عاملاً مؤثراً في أداء الشركات، كما توصلت الدراسة إلى أن الأبحاث المستقبلية يمكن أن تضيف متغيرات أخرى أكثر ارتباطاً بالسياق أو أن تستبدلها، بما يتيح إجراء اختبارات تجريبية دقيقة لمدى قوة العلاقة بين الحوكمة المؤسساتية والأداء المؤسساتي، مع إدراج الثقافة التنظيمية كمتغير وسيط أو مُعدِّل لهذه العلاقة. وخَلُصت الدراسة إلى أن الأبحاث المستقبلية من شأنها أن تسهم في تقديم قيمة مضافة لصنّاع القرار، ومديري الشركات، والمستثمرين، من خلال تحديد العوامل الجوهرية الكفيلة بتحقيق حوكمة رشيدة تعزز استدامة الشركات وتدعم ثقة الأطراف ذات العلاقة.

2.1. التفصيل في الدراسة:

تطرقت الدراسة إلى أحد المواضيع البارزة في البحوث الإدارية والمالية، والمتمثل في العلاقة بين الحوكمة المؤسساتية والثقافة التنظيمية وأداء الشركات، حيث هدفت الدراسة إلى معالجة الفجوة القائمة بين الجانب النظري والممارسات الفعلية، وهي فجوة برزت بوضوح في حالات الانهيار المالي والفضائح الاقتصادية الكبرى مثل فضيحة شركة إنرون التي كشفت عن ضعف في أنظمة الحوكمة، كما أشارت الدراسة إلى أن الحوكمة الرشيدة ما تزال تمثل محوراً حيوياً في البحوث الأكاديمية، نظراً لتأثيرها المباشر في استدامة المؤسسات وتعزيز الثقة لدى المستثمرين، واعتمدت الدراسة على منهجية المراجعة المنهجية للأدبيات (SLR) من أجل تجميع وتحليل الأبحاث السابقة التي تناولت موضوعات الحوكمة، الثقافة التنظيمية، والأداء المؤسساتي، وذلك في محاولة للكشف عن المجالات البحثية التي لم تحظَ بالاهتمام الكافي.

أشارت الدراسة إلى أن الخطوة الأولى تمثلت في استعراض الأدبيات التجريبية ذات الصلة بالحوكمة المؤسساتية، الثقافة التنظيمية، والأداء المؤسساتي، ثم القيام بعملية فرز علمي للمقالات الأكثر ارتباطاً بالموضوع، حيث توصلت الدراسة الى أن الحوكمة جرى تناولها عبر مجموعة من المؤشرات مثل هيكل الملكية (بما يشمل الملكية العائلية، الحكومية، الأجنبية)، خصائص مجلس الإدارة (الاستقلالية، الحجم، النوع الاجتماعي، نظام المكافآت)، فضلاً عن دور لجنة المراجعة كآلية رقابية أساسية، كما تطرقت الدراسة إلى الثقافة التنظيمية من خلال ربطها بالابتكار الإداري، إدارة الجودة الشاملة، والتوافق الاستراتيجي مع أهداف المؤسسة، مؤكدة أن الثقافة التنظيمية تعتبر عاملاً داخلياً محورياً وفقاً لنظرية الموارد المستندة إلى

الرؤية (RBV). أما الأداء المؤسساتي فقد تم قياسه باستخدام مؤشرات كمية أبرزها توبن كيو (Tobin's Q)، والعائد على حقوق الملكية (ROE)، والعائد على الأصول (ROA)، باعتبارها الأدوات الأكثر استخداماً في الدراسات السابقة لقياس الفعالية المالية للشركات.

توصلت الدراسة، بعد تحليل شامل للبحوث المنشورة في عدة قواعد بيانات دولية، إلى أن العلاقة بين الحوكمة المؤسساتية والأداء المؤسساتي قد حظيت باهتمام واسع، في حين ظل الربط بين الثقافة التنظيمية والحوكمة أقل استكشافاً، وأظهرت النتائج أن خصائص مجلس الإدارة مثل الاستقلالية، الحجم، والنوع الاجتماعي كان لها تأثير بارز على الأداء المالي، حيث ارتبطت بارتفاع قيم مؤشرات (Tobin's Q) و (ROE)، كما بيّنت الدراسة أن وجود لجان مراجعة مستقلة وفعّالة أسهم في تقليص فجوة تضارب المصالح وتخفيف حدة مشكلات الوكالة. أما على مستوى الثقافة التنظيمية، فقد أشارت النتائج إلى أن القيم التنظيمية، وأنماط القيادة، ومستوى التوافق الاستراتيجي، مثلت عوامل معدلة قادرة على تعزيز أو إضعاف العلاقة بين الحوكمة والأداء. وقد أكدت الدراسة صحة هذه النتائج عبر الاعتماد على مراجعة منهجية دقيقة لمجموعة كبيرة من الدراسات المنشورة في أكثر من (37) مجلة أكاديمية، مما أضفى مصداقية عالية على المخرجات. وانتهت الدراسة إلى أن دمج متغير الثقافة التنظيمية في أطر تحليل الحوكمة من شأنه توسيع الفهم النظري والعملي لكيفية تحسين الأداء المؤسساتي وضمان استدامته.

3.1. المقارنة

1.3.1. أوجه التشابه:

تتقاطع الدراسة الموسومة بـ: "**دور الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)**" مع دراسة **Didied** واخرون والمعنونة بـ. "**Corporate governance, organizational culture, and firm performance: a systematic literature review (SLR) and future research opportunities**" (2025) في عدة نقاط أساسية؛ فكلا الدراستين أبرزتا الدور المحوري للحوكمة المؤسساتية في تحسين الأداء وضمان استدامته من خلال آليات الرقابة الداخلية، مع التركيز على متغيرات وسيطة أو مكمّلة تعزز هذه العلاقة، حيث تطرقت الدراسة المقارنة إلى الثقافة التنظيمية باعتبارها عاملًا داخليًا مؤثرًا، بينما أبرزت الدراسة الرقابة الداخلية كآلية أساسية لتفعيل الحوكمة، كما تشترك الدراستان في الطابع الأكاديمي المنهجي، إذ اعتمدتا مقاربات علمية دقيقة لتحليل العلاقة بين الحوكمة والأداء، فضلاً عن توظيف مؤشرات كمية لقياس الفعالية

المؤسساتية مثل العائد على الأصول (ROA) والعائد على حقوق الملكية (ROE). إضافة إلى ذلك، فقد التقت الدراستان في إبراز القيمة التطبيقية لنتائج البحث بالنسبة لصانعي القرار والمديرين والمستثمرين، عبر تقديم نماذج يمكن أن تسهم في تعزيز الثقة وضمان استدامة المؤسسات.

2.3.1. أوجه الاختلاف:

رغم التقاطعات المذكورة آنفا، اختلفت الدراستان في عدد من النقاط الجوهرية؛ إذ اعتمدت الدراسة المقارنة على منهجية المراجعة المنهجية للأدبيات (SLR) بغرض تحليل الدراسات السابقة واستخلاص الثغرات البحثية، بينما انطلقت الدراسة من تحقيق ميداني تجريبي قائم على استبيانات وبيانات أولية ضمن قطاع النقل الحضري وشبه الحضري بالجزائر، كما ركزت الدراسة على الرقابة الداخلية باعتبارها متغيرًا رئيسيًا لتفعيل الحوكمة في المؤسسات العمومية، في حين تناولت الدراسة المقارنة الثقافة التنظيمية كمتغير وسيط أو معدِّل للعلاقة بين الحوكمة والأداء في الشركات الخاصة والعامة، ومن حيث مجتمع الدراسة، غطت الدراسة (11) مؤسسة عمومية للنقل ضمن بيئة جغرافية محددة، بينما اعتمدت الدراسة الأخرى على تحليل مقالات علمية منشورة في أكثر من (37) مجلة دولية، مما منحها أفقًا عالميًا أوسع. وأخيرًا، بينما وجهت الدراسة اهتمامها نحو تعزيز الحوكمة في المؤسسات العمومية الجزائرية من خلال تفعيل آليات الرقابة الداخلية، ركزت الدراسة المقارنة على بناء إطار مفاهيمي نظري يدمج الثقافة التنظيمية في نماذج الحوكمة والأداء، بما يعكس اختلافًا في المقاربة بين الطابع التطبيقي الميداني في الدراسة والطابع التحليلي النظري في الدراسة المقارنة.

2. الدراسة الثانية:[1]

The impact of corporate governance on firm performance: panel data evidence from S&P 500 Information Technology, 2024.

1.2. ملخص الدراسة:

اكتست هذه الدراسة أهمية بالغة سواء في الوسط الأكاديمي أو في بيئة الأعمال بالنظر إلى النتائج الاستثنائية التي تم التوصل إليها، وكذلك أهمية البحث الموضوع الذي تتناوله، باعتباره من أكثر القضايا

[1] Georgiana DANILOV, The impact of corporate governance on firm performance: panel data evidence from S&P 500 Information Technology**, Future Business Journal**, Vol 10, N 1, Article number: 86, 2024, DOI: https://doi.org/10.1186/s43093-024-00376-8.

تداولًا في ميدان المالية المؤسساتية، حيث سعت الدراسة الى فحص عينة مكوّنة من (66) شركة ناشطة في مجال المعلوماتية والتكنولوجيا(IT) ، مدرجة جميعها ضمن مؤشر ستاندرد آند بورز 500 S&P) (500الأمريكي. امتدت فترة الدراسة على مدار عقدين من الزمن، أي من سنة 2003 إلى سنة 2022.

لخّص الإطار التحليلي المعتمد نتائج البحث من خلال توظيف نماذج خطية ذات تأثيرات ثابتة وأخرى ذات تأثيرات عشوائية بالإضافة الى نماذج الانحدار الكمي، أشارت أبرز النتائج إلى أن حجم الشركة، نمو المبيعات، نسبة السيولة الجارية، نسبة الدين طويل الأجل إلى رأس المال، التدفقات النقدية الحرة، معدل دوران الأصول ومعدل دوران الحسابات المدينة، وتيرة اجتماعات مجلس الإدارة، تمثيل النساء في المجلس، عمر المدير التنفيذي، استقلالية لجنة التدقيق، ووجود لجنتي التعويضات والترشيحات، بالإضافة إلى مؤشر الجائحة، كلها عوامل تساهم إيجابيًا في تعزيز الأداء المؤسساتي. في المقابل، فقد تبين أن عمر الشركة، معدل توزيع الأرباح، المعدل الفعلي للضريبة، حجم مجلس الإدارة، ازدواجية منصب الرئيس التنفيذي، ووجود لجنة المسؤولية الاجتماعية تؤثر سلبًا في الأداء.

أما فيما يخص نماذج الانحدار الكمي، فقد أظهرت النتائج أن ازدواجية منصب الرئيس التنفيذي تؤثر بدرجة كبيرة في الشركات ذات معدلات الربحية المرتفعة، بينما يتأثر الأداء سلبًا وبشكل أوضح بحجم مجلس الإدارة في الشركات ذات معدلات الربحية المنخفضة إلى المتوسطة.

أوصت الدراسة في مجال حوكمة الشركات بضرورة إقرار قواعد وإرشادات دقيقة تخص الشفافية المالية وحماية مصالح المساهمين، مع مراعاة استقلالية مجلس الإدارة ولجانه، فضلًا عن إرساء ممارسات قيادية قائمة على أسس أخلاقية.

2.2. التفصيل في الدراسة:

تطرقت الدراسة إلى موضوع حوكمة الشركات وأثرها المباشر على الأداء المالي للمؤسسات، مركزةً بصفة خاصة على شركات قطاع تكنولوجيا المعلومات المدرجة ضمن مؤشر S&P 500 الأمريكي، حيث هدفت الدراسة إلى تحليل العلاقة بين عدد من المتغيرات المرتبطة بالحوكمة مثل حجم مجلس الإدارة، عدد اجتماعاته، تمثيل النساء في المجلس، استقلالية لجنة التدقيق، ووجود لجان التعويض والترشيحات، وبين مؤشرات أداء الشركات، كما أولت الدراسة أهمية خاصة لدور السمات الفردية للرئيس التنفيذي مثل العمر وازدواجية المنصب (CEO duality) في التأثير على الأداء المالي، امتدت الدراسة على فترة زمنية طويلة

من 2003 إلى 2022، الأمر الذي مكّن الباحثين من رصد تطورات عميقة، لاسيما أثناء فترة الأزمة الصحية العالمية (COVID-19) وما فرضته من متغيرات مؤثرة على بيئة الأعمال. ومن خلال هذا المنظور، أكدت الدراسة على أن الحوكمة الفعالة تعد مدخلًا رئيسيًا لتعزيز الشفافية، حماية مصالح المساهمين، وترسيخ الاستدامة في شركات التكنولوجيا الكبرى.

اعتمدت الدراسة على منهجية كمية قائمة على استخدام نماذج الانحدار الخطي مع التأثيرات الثابتة والعشوائية، بالإضافة إلى نماذج الانحدار الكمي (Quantile Regression Models) بهدف اختبار متانة النتائج عبر مستويات مختلفة من الربحية، وقد شملت عينة الدراسة (66) شركة من قطاع التكنولوجيا ضمن مؤشر S&P 500، حيث تمت معالجة قاعدة بيانات ممتدة على عقدين من الزمن وهو ما سمح بالتحليل المعمّق لمختلف مؤشرات الحوكمة المؤسساتية، كما اختبرت الدراسة (9) متغيرات مستقلة رئيسية ترتبط بالحوكمة، إضافة إلى متغيرات أخرى متعلقة بالخصائص المالية والتشغيلية مثل حجم الشركة، نمو المبيعات، التدفقات النقدية الحرة، معدل دوران الأصول، ونسبة الديون طويلة الأجل إلى رأس المال. سعت الدراسة إلى التحقق من فرضيات تنص على وجود أثر إيجابي لخصائص المجلس (الحجم وعدد الاجتماعات) والنوع الاجتماعي واللجان المتخصصة على الأداء، مقابل أثر سلبي للازدواجية في منصب المدير التنفيذي وبعض الخصائص الهيكلية الأخرى. ومن خلال هذا الإطار، كما تطرقت الدراسة الى موضوع جديد من خلال إدماجه كمتغير جديد يعكس تأثير الأزمة الصحية العالمية كعنصر مؤثر في العلاقة بين الحوكمة والأداء.

توصلت الدراسة إلى نتائج مهمة أبرزت أن عدداً من مؤشرات الحوكمة كان لها أثر إيجابي وملموس على الأداء المالي لشركات التكنولوجيا، حيث أظهر عدد اجتماعات مجلس الإدارة ونسبة النساء في المجلس واستقلالية لجنة التدقيق بالإضافة إلى وجود لجان التعويض والترشيحات، دوراً محورياً في تحسين الربحية وتعزيز الشفافية، كما بيّنت النتائج أن السمات الفردية للمدير التنفيذي مثل العمر ساهمت إيجابياً في بعض الحالات، بينما شكلت ازدواجية المنصب (CEO duality) عاملًا سلبياً قوياً، خاصة في الشركات ذات معدلات ربحية مرتفعة، كما أكدت الدراسة على أن حجم مجلس الإدارة الكبير كان ذو أثر سلبي بخصوص الأداء في الشركات منخفضة ومتوسطة الربحية، وهو ما يعكس تحديات التنسيق وصعوبة اتخاذ القرار، كما برهنت الاختبارات المتقدمة مثل اختبارات المتانة (Robustness Tests) ونماذج الانحدار الكمي على ثبات النتائج، وهو ما عزز موثوقية الاستنتاجات، كما توصلت الدراسة الى أن إدراج متغير الأزمة الصحية

(COVID-19) أتاح فهماً أفضل للتأثيرات الخارجية على الحوكمة والأداء، حيث تبين أن الشركات ذات هياكل الحوكمة القوية استطاعت مواجهة الاضطرابات بكفاءة أكبر. ومن ثمّ، خلصت الدراسة إلى أن تحسين جودة الحوكمة يشكل أداة أساسية لزيادة جاذبية الشركات لدى المستثمرين الدوليين وضمان استدامة أدائها المالي.

3.2. المقارنة

1.3.2. أوجه التشابه:

تتقاطع الدراسة الموسومة بـ: "**دور الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)**" مع دراسة جورجيانا دانيلوف المعنونة بـ: " **The impact of corporate governance on firm performance: panel data evidence from S&P 500 Information Technology**" (2024) في التأكيد على أن الحوكمة المؤسساتية تمثل مدخلًا استراتيجيًا لتعزيز الأداء وضمان استدامته، حيث أبرزت كلتا الدراستين أهمية الآليات الرقابية والهيكلية في رفع كفاءة المؤسسات و تفعيل الحوكمة، سواء عبر الرقابة الداخلية بوصفها أداة تفعيل للحوكمة في السياق الجزائري، أو من خلال خصائص مجلس الإدارة ولجانه في قطاع التكنولوجيا الأمريكي، كما تشتركان في اعتماد منهجية كمية دقيقة، تستند إلى نماذج إحصائية كمية لاختبار العلاقات بين متغيرات الحوكمة والأداء، وفي توظيف مؤشرات مالية معتبرة مثل العائد على الأصول (ROA) والعائد على حقوق الملكية (ROE) لقياس الفعالية المؤسساتية. وإضافة إلى ذلك، التقت الدراستان في إبراز البعد العملي للنتائج من خلال تقديم توصيات ذات صلة بصانعي القرار، بهدف تعزيز الشفافية، حماية مصالح الأطراف ذات العلاقة، وضمان استمرارية المؤسسات.

2.3.2. أوجه الاختلاف:

على الرغم من التقاطع السابق ، اختلفت الدراستان في نطاق التحليل وسياق التطبيق؛ إذ ركزت الدراسة على المؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري بالجزائر، مستهدفة إبراز دور الرقابة الداخلية في تفعيل الحوكمة بالمؤسسات العمومية، بينما تناولت دراسة دانيلوف قطاع التكنولوجيا الأمريكي ضمن مؤشر S&P 500، مع اهتمام خاص بخصائص مجلس الإدارة، السمات الفردية للرئيس التنفيذي، واللجان المتخصصة، كما أن الدراسة اعتمدت على بيانات جُمعت من خلال استبيانات موجهة للكوادر

الإدارية، في حين استندت الدراسة المقارنة إلى قاعدة بيانات واسعة امتدت على عقدين من الزمن (2003–2022) مما أتاح تحليلاً معمقًا عبر الزمن. إضافة إلى ذلك، تناولت الدراسة الرقابة الداخلية كمتغير رئيسي مرتبط بالحوكمة المؤسساتية، بينما دمجت الدراسة الأخرى متغيرات خارجية مثل أثر الأزمة الصحية العالمية (COVID-19) كعامل مؤثر في العلاقة بين الحوكمة والأداء. وبالتالي، فإن الطابع المحلي التطبيقي في الدراسة يختلف عن الطابع الدولي المقارن والتحليل الكمي المعمق في الدراسة المقابلة.

المطلب الثالث: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية لموضوع علاقة الرقابة الداخلية بحوكمة الشركات

1. الدراسة الأولى: [1]

Auditing and Internal Controls: Enhancing Organizational Governance and Performance, 2024.

1.1. ملخص الدراسة:

تناولت الدراسة العلاقة الجوهرية بين التدقيق والرقابة الداخلية، مع التركيز على دورهما في تعزيز حوكمة المنظمات وإدارة المخاطر وتحسين الأداء التشغيلي، وذلك من خلال الاستناد إلى بحوث تجريبية حديثة ودراسات مقارنة وأطر عالمية معترف بها مثل إطار (COSO)، يظهر التحليل كيف يشكل التدقيق الداخلي حجر الأساس في نظم الرقابة الداخلية، من خلال تحديد العوامل الرئيسية المؤثرة في فعاليته، وتقديم أدلة كمية مدعومة بالجداول والرسوم البيانية. وتؤكد النتائج على الأهمية البالغة لتبني ممارسات تدقيق داخلي قوية، لما توفره من آليات فعالة لترسيخ مبادئ الشفافية والمساءلة، وتعزيز مرونة المنظمات في مواجهة التحديات المعاصرة.

2.1. التفصيل في الدراسة:

تطرقت الدراسة إلى العلاقة الحيوية بين التدقيق الداخلي وأنظمة الرقابة الداخلية، مركزةً على دورهما في تعزيز الحوكمة المؤسساتية وتحسين الأداء التنظيمي، حيث هدفت الدراسة إلى تحليل كيفية مساهمة التدقيق الداخلي، باعتباره وظيفة مستقلة وموضوعية، في تقوية أنظمة الرقابة الداخلية وضمان الالتزام بالمعايير والقوانين، بما ينعكس مباشرة على تعزيز الشفافية والمساءلة داخل المؤسسات، كما أشارت إلى

[1] Latifa Djamshidovna AKHMEDOVA, Auditing and Internal Controls: Enhancing Organizational Governance and Performance, **Multidisciplinary Journal of Science and Technology**, Vol 5, No 5, 2024, https://mjstjournal.com/index.php/mjst/article/view/3486.

أن العلاقة بين الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي لا تقتصر على الجوانب المالية فحسب، بل تمتد لتشمل إدارة المخاطر، ورفع كفاءة العمليات التشغيلية، وتدعيم مبادئ الحوكمة الرشيدة، وانطلقت الدراسة من مراجعة الأدبيات والبحوث التجريبية الحديثة، مع الاستناد إلى نماذج عالمية مثل إطار (COSO) الذي يمثل مرجعًا عالميًا في تحديد مكونات الرقابة الداخلية وعلاقتها بالحوكمة، بهدف إبراز الدور المحوري للتدقيق الداخلي في دعم متطلبات الحكم الرشيد.

أشارت الدراسة إلى أن الرقابة الداخلية تمثل الإطار المتكامل الذي يسعى إلى ضمان الكفاءة التشغيلية، والموثوقية في التقارير المالية، والالتزام بالقوانين واللوائح، وهو ما يشكل أساسًا للحوكمة المؤسساتية الفعالة، وتطرقت إلى تعريف الرقابة الداخلية وفق معايير (COSO)، موضحة أن عناصرها الخمسة ـ المتمثلة في بيئة الرقابة، وتقييم المخاطر، والأنشطة الرقابية، ونظم المعلومات والاتصال، والمتابعة ـ تمثل مرتكزات أساسية لإرساء الحوكمة وتعزيز الرقابة على جميع المستويات، كما بينت الدراسة أن التدقيق الداخلي يعمل ضمن هذا الإطار كآلية ضمان مستقلة، تهدف إلى تقييم تصميم الضوابط واختبار فعاليتها وتقديم التوصيات اللازمة لتحسينها، بما يساهم في ترسيخ مبادئ المساءلة والشفافية، ولفتت الدراسة الانتباه إلى أن نجاح هذه العملية يتطلب التزامًا واضحًا من القيادة العليا وتوفير الموارد اللازمة، بالإضافة إلى ترسيخ ثقافة تنظيمية قائمة على قيم الحوكمة، مما يضمن تحقيق التكامل بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية كدعامة للأداء المستدام والحوكمة الرشيدة.

توصلت الدراسة إلى أن فعالية التدقيق الداخلي وجودة أنظمة الرقابة الداخلية كان لهما أثر مباشر في تعزيز الحوكمة المؤسساتية وتحسين الأداء التنظيمي، فقد أظهرت النتائج المتوصل اليها الى أن الممارسات المتعلقة بالتدقيق مثل تقييم تصميم الضوابط، واختبارات الفعالية التشغيلية، والمتابعة المستمرة لتنفيذ التوصيات ساهمت في تقليص المخاطر التشغيلية والمالية، وضمان الشفافية في التقارير، وهو ما انعكس إيجابًا على مؤشرات الحوكمة. كما أوضحت الدراسة أن استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي، وكفاءة المدققين، ونطاق عملهم الواسع، شكّلت عوامل أساسية في رفع مستوى المصداقية والمساءلة داخل المؤسسات، كما أبرزت النتائج أن التحديات المرتبطة بمقاومة التغيير، وضعف دعم الإدارة العليا، وقصور الموارد، قد حدّت في بعض الحالات من فاعلية التدقيق والرقابة، مما أثر سلبًا على جودة الحوكمة، غير أن الدراسة أكدت على تعزيز هذه الآليات، من خلال التدريب المستمر، واستخدام أدوات تكنولوجية متقدمة،

وتبني إطار (COSO) في مجال الرقابة الداخلية والذي يمثل السبيل الأمثل لتحقيق توازن بين الرقابة الصارمة والكفاءة التشغيلية، وبناء ثقافة مؤسسية قائمة على الحوكمة والاستدامة.

3.1. المقارنة

1.3.1. أوجه التشابه:

تتقاطع الدراسة الموسومة بـ: "**دور الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)**" مع الدراسة الأخرى المعنونة بـ: " **Auditing and Internal Controls: Enhancing Organizational Governance and Performance**" (2024) في إبراز الدور المحوري للرقابة الداخلية باعتبارها آلية استراتيجية لترسيخ مبادئ الحوكمة وتحسين الأداء المؤسساتي. كل من الدراستين اعتمد على إطار (COSO) باعتباره المرجعية الأساسية في تحديد عناصر الرقابة الداخلية وتحليل أثرها في الشفافية والمساءلة وتعزيز استدامة المؤسسات، كما تشترك الدراستين في التركيز على أن الرقابة الداخلية لا تقتصر على ضمان الامتثال المالي، بل تمتد إلى إدارة المخاطر ورفع الكفاءة التشغيلية، بما ينعكس إيجابًا على الحوكمة المؤسساتية. إضافةً إلى ذلك، فإن الدراستين التقتا في الإشارة إلى أهمية الدعم من القيادة العليا، وتكامل الرقابة الداخلية مع ثقافة تنظيمية قائمة على القيم، لتحقيق نتائج مستدامة ورفع مصداقية المؤسسات.

2.3.1. أوجه الاختلاف:

رغم هذا التقاطع، اختلفت الدراستان في نطاق الموضوع وسياق التحليل؛ إذ ركزت الدراسة على المؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري بالجزائر، متناولة الرقابة الداخلية كأداة لتفعيل الحوكمة في مؤسسات عمومية ذات طبيعة خدمية، بينما تناولت دراسة أخمدوفا العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية كمنظومة متكاملة لتعزيز الحوكمة والأداء في مؤسسات متعددة السياقات، مع الاستناد إلى بحوث مقارنة وتجريبية دولية، كما أن الدراسة اعتمدت على بيانات ميدانية من خلال استبيانات موجهة إلى الكوادر الإدارية ، في حين ركزت الدراسة الأخرى على مراجعة الأدبيات الأكاديمية والأطر العالمية المدعومة بأدلة كمية ورسوم بيانية. إضافة إلى ذلك، أولت الدراسة اهتمامًا خاصًا بدور الرقابة الداخلية في معالجة تحديات الفساد وضعف الكفاءة في قطاع النقل العمومي، بينما ركزت الدراسة الاخرى على استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي، كفاءة المدققين، واستخدام أدوات تكنولوجية متقدمة كعوامل محددة لفعالية الحوكمة.

وبذلك، فإن الفارق الجوهري يتمثل في أن الدراسة انطلقت من سياق محلي ذي خصوصية تنظيمية، بينما تبنّت الدراسة الأخرى منظورًا عالميًا مقارنًا يدمج الرقابة الداخلية بالتدقيق كدعامة مشتركة لحوكمة مستدامة.

2. الدراسة الثانية:[1]

Does internal control improve enterprise environmental, social, and governance information disclosure? Evidence from China, 2024.

1.2. ملخص الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى بحث أثر جودة الرقابة الداخلية على إفصاح الشركات عن معلومات البيئة والمسؤولية الاجتماعية والحوكمة، وذلك بالاعتماد على بيانات الشركات المدرجة في سوق الأسهم الصينية خلال الفترة 2009–2021.

أشارت النتائج إلى وجود علاقة إيجابية قوية بين جودة الرقابة الداخلية ومستوى الإفصاح عن معلومات البيئة والمسؤولية الاجتماعية والحوكمة، ولا سيما فيما يتعلق بالإفصاح المتصل بجوانب الحوكمة المؤسساتية، كما تبيّن أن اهتمام وسائل الإعلام يعتبر عاملاً جوهريا في تعزيز هذه العلاقة، إذ أن التغطيات الإعلامية السلبية تترك أثرًا ملموسًا على سلوكيات الشركات، بقيت هذه النتائج صالحة حتى بعد إجراء اختبارات صلابة متعددة، شملت اختبار التأخر الزمني، وطريقة مطابقة درجات الاحتمال، واعتماد مقاييس بديلة للمتغيرات الأساسية.

أسهمت الدراسة في توسيع آفاق البحث العلمي المتعلق بآليات الإشراف الداخلي والخارجي، من خلال إبراز الدور الحاسم لجودة الرقابة الداخلية في تعزيز شفافية الإفصاح عن معلومات البيئة والمسؤولية الاجتماعية والحوكمة.

2.2. التفصيل في الدراسة:

تطرقت الدراسة إلى موضوع الإفصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية باعتباره أحد المفاهيم الحديثة نسبيًا التي أصبحت تحظى باهتمام متزايد في مجال التنمية المستدامة، حيث يمثل الإفصاح أداةً

[1] Yan J, Hu H, & Hu Y, 2024, Does internal control improve enterprise environmental, social, and governance information disclosure? Evidence from China, **Corporate Social Responsibility and Environmental Management**, Vol 31, N 5, September 2024, pp: 4980–4994. DOI: https://doi.org/10.1002/csr.2837.

رئيسية لقياس جودة أداء الشركات واستمراريتها، حيث هدفت الدراسة إلى سد الفجوة البحثية المتعلقة بالرقابة الداخلية و الإفصاح وبالتالي تأثير المتغيرات السابقة في الحوكمة، لاسيما في البيئة الصينية، التي عرفت في السنوات الأخيرة تطورًا ملحوظًا في ممارسات حوكمة الشركات والرقابة الداخلية، وانطلقت الدراسة من التساؤل حول دور أنظمة الرقابة الداخلية كآلية رئيسية يمكن أن تعزز من مستوى الإفصاح عن معلومات الاستدامة في الشركات المدرجة في سوق الأسهم الصينية. وقد شملت عينة البحث بيانات تغطي الفترة الممتدة ما بين 2009 و2021، بما يعكس نطاقًا زمنيًا واسعًا يسمح بفهم أعمق للتفاعلات بين أنظمة الرقابة الداخلية والإفصاح عن الاستدامة.

أشارت الدراسة إلى أن أنظمة الرقابة الداخلية تمثل إحدى الركائز الأساسية لضمان جودة الإفصاح المالي وغير المالي داخل المؤسسات، لاسيما فيما يتعلق بالمعلومات المرتبطة بالبيئة والمسؤولية الاجتماعية والحوكمة، حيث ركزت على تحليل العلاقة بين جودة أنظمة الرقابة الداخلية ومستوى الإفصاح عن معلومات الاستدامة، مع التمييز بين مكونات الإفصاح، خاصة الإفصاح المتعلق بالحوكمة المؤسساتية. كما تناولت الدراسة الدور الوسيط الذي تلعبه وسائل الإعلام، حيث أظهرت أن المتابعة الإعلامية، وبالأخص التقييمات السلبية، يمكن أن تضاعف تأثير الرقابة الداخلية على الإفصاح من خلال ممارسة ضغط خارجي يدفع الشركات إلى تحسين مستوى الشفافية. ومن الناحية المنهجية، اعتمدت الدراسة على بيانات كمية ضخمة من الشركات الصينية المدرجة في البورصة، واستخدمت أدوات تحليلية متقدمة مثل اختبارات المتانة (الاختبار الزمني للفجوات، أسلوب المطابقة بدرجة الاحتمال، طريقة المتغيرات الآلية، والقياسات البديلة للمتغيرات الأساسية) لضمان موثوقية النتائج ودقتها.

توصلت الدراسة إلى أن جودة أنظمة الرقابة الداخلية أظهرت علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية مع مستوى الإفصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية والحوكمة، حيث أكدت نتائج النماذج الخطية والانحدارات المستخدمة أن المؤسسات التي تتمتع برقابة داخلية قوية تحقق مستويات أعلى من الشفافية والإفصاح، حيث برزت هذه العلاقة بشكل أكثر قوة في الإفصاح عن مؤشرات الحوكمة المؤسساتية مقارنة بباقي أبعاد الاستدامة، مما يعكس الأثر المحوري لممارسات الرقابة في تعزيز الانضباط المؤسساتي،

كما أظهرت النتائج أن المتغير الوسيط المتعلق بالمتابعة الإعلامية لعب دورًا تعديليًا مهمًا، حيث بينت التحليلات أن التغطية الإعلامية، ولا سيما التقييمات السلبية، تضاعف من أثر جودة الرقابة الداخلية على الإفصاح، من خلال رفع مستوى الضغط الخارجي على الشركات. وقد دعمت اختبارات المتانة، بما

في ذلك اختبار الفجوة الزمنية (Lag Test)، أسلوب المطابقة بدرجة الاحتمال (PSM)، منهجية المتغيرات الآلية (IV)، والقياسات البديلة للمتغيرات الأساسية، قوة النتائج وثباتها عبر نماذج متعددة. وبذلك تخلص الدراسة إلى أن تفاعل آليات الرقابة الداخلية مع الضغوط الإعلامية يشكل إطارًا متكاملًا للإشراف الداخلي والخارجي، يعزز من مصداقية التقارير ويحد من المخاطر المعلوماتية والسمعة على السواء.

3.2. المقارنة

1.3.2. أوجه التشابه:

تتقاطع الدراسة الموسومة بـ: "**دور الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)**" مع الدراسة المقارنة المعنونة بـ: " **Does internal control improve enterprise environmental, social, and governance information disclosure?**" (2024) في التأكيد على أن الرقابة الداخلية تمثل ركيزة أساسية في تفعيل وتعزيز الحوكمة المؤسساتية، إذ تلعب دورًا محوريًا في تعزيز الشفافية والإفصاح وتحسين الانضباط المؤسساتي، كلتا الدراستين أبرزتا أن قوة أنظمة الرقابة الداخلية لا تنعكس فقط على الجانب المالي، بل تمتد لتشمل أبعادًا أوسع تتعلق بالاستدامة، كالمسؤولية الاجتماعية والبيئية والحوكمة، كما تشتركان في إبراز الرقابة الداخلية كآلية إشرافية تقلص من المخاطر وتدعم المصداقية والشفافية، وهو ما يرسخ مبادئ الحوكمة الرشيدة داخل المؤسسات. إضافة إلى ذلك، اتفقتا في استخدام أدوات كمية ومنهجيات تحليل معمقة لضمان قوة النتائج وموثوقيتها.

2.3.2. أوجه الاختلاف:

رغم هذا التقارب، اختلفت الدراستان من حيث السياق والزاوية البحثية؛ إذ ركزت الدراسة على قطاع النقل الحضري وشبه الحضري في الجزائر، من خلال استقراء الممارسات الداخلية وآليات تفعيل الحوكمة في مؤسسات عمومية خدمية، بينما تناولت الدراسة المقارنة سياقًا مختلفًا يتعلق بالشركات المدرجة في سوق الأسهم الصينية، مع التركيز على الإفصاح عن معلومات الاستدامة (البيئية، المتغيرات الاجتماعية، والحوكمة)، كما أن الدراسة اعتمدت على بيانات ميدانية عبر استبيانات موجهة إلى الإطارات الإدارية ، في حين اعتمدت الدراسة الصينية على بيانات كمية ضخمة مستخلصة من الشركات المدرجة خلال فترة طويلة (2009–2021). إضافةً إلى ذلك، انطلقت الدراسة من إشكالية مرتبطة أساسًا بالرقابة الداخلية

كأداة تفعل و تعزز الحوكمة في المؤسسات العمومية لقطاع النقل في الجزائر، بينما ركزت الدراسة الصينية على دور الرقابة الداخلية في تحسين الإفصاح غير المالي وربطه بعامل وسيط يتمثل في التغطية الإعلامية، التي تعد بعدًا خارجيًا ضاغطًا لم تتطرق إليه دراستي، وبذلك يمكن القول إن الدراسة ركزت على البعد التنظيمي الداخلي في مؤسسات عمومية محلية، في حين وسّعت الدراسة الصينية الأفق نحو التفاعل بين الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية (الإعلام) لتعزيز الإفصاح عن الاستدامة في شركات القطاع الخاص المدرجة في البورصة.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة باللغة العربية

المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية لموضوع الرقابة الداخلية

1. الدراسة الأولى:[1]

أثر تطبيق إطار COSO للرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية، 2024.

1.1. ملخص الدراسة:

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO لعام 2013م بأبعاده الخمسة على جودة التقارير المالية في المصرف التجاري الوطني، واتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي على مجتمع الدراسة المكون من (156) موظف من إدارات إدارة المراجعة الداخلية، إدارة الامتثال إدارة المخاطر، إدارة الائتمان، إدارة التفتيش، إدارة المحاسبة وإعداد التقارير، وإدارة الخزانة، ولجان المراجعة والمخاطر المنبثقة من مجلس الإدارة، وصممت استمارة استبيان، وتم توزيعها على عينة البالغ حجمها (101) موظف بطريقة العينة العشوائية، وتوصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها: وجود أثر لتطبيق اطار COSO لعام 2013م على جودة التقارير المالية في المصرف التجاري الوطني ابرزها ، وجود تأثير ذي دلالة احصائية لبعد تقييم المخاطر على جودة التقارير المالية عند مستوى دلالة (0.05) وكان أعلى تأثيراً، يليه وجود تأثير ذي دلاله احصائية لبعد الأنشطة الرقابية على جودة التقارير المالية عند مستوى دلالة (0.05)، وتوصي الدراسة بالعمل على رفع كفاءة موظفي المصرف التجاري الوطني في مجال الرقابة

[1] محمد إسلام بوفراج، د.زينب رجب صداقة، خالد محمد رحيل، أثر تطبيق اطار COSO للرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية (دراسة حالة المصرف التجاري الوطني الليبي)، **مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية**، المجلد 11، العدد 1، جامعة عمر المختار-ليبيا، جوان 2024، ص-ص: 61-79، https://review.univ-oeb.dz/ojs.jfams/index.php/jfams/article/view/10/4.

الداخلية من خلال برامج ودورات تدريبية متخصصة في اطار(COSO)، بالإضافة إلى تعزيز الأنشطة الرقابية والتي تمثل عموداً أساسياً لنظام الرقابة الداخلية، والتركيز على وضع خطة طويلة الأجل معتمدة ومحددة المعالم والأهداف وتعميمها على كافة الإدارات بالشكل الذي يكفل تخفيض الأخطار التي تواجه المصرف.

2.1. التفصيل في الدراسة:

تطرقت الدراسة إلى موضوع أثر تطبيق إطار(COSO) للرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية في المصارف التجارية الليبية، حيث شكلت جودة التقارير المالية انعكاسًا مباشرًا للخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة، كما حددها الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وتشمل هذه الخصائص الملاءمة، الموثوقية، إمكانية المقارنة، وقابلية الفهم، وهي معايير تشكل الإطار العام للحكم على جودة التقارير المالية، ومن هذا المنطلق، عالجت الدراسة جودة التقارير باعتبارها نتاجًا لكافة الإجراءات المرتبطة بالإعداد والنشر والمراجعة، والهادفة إلى تقديم معلومات دقيقة، قابلة للتحقق، وتخدم صانعي القرار على مستوى المصارف التجارية الليبية.

أكدت الدراسة أن نظام الرقابة الداخلية يمثل خط الدفاع الأساسي للحد من محاولات الغش والتضليل وضعف الشفافية. وفي هذا الإطار، جاء إصدار لجنة المنظمات الراعية (COSO) سنة 2013 للإطار المتكامل للرقابة الداخلية بأبعاده الخمسة، وهي: بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال، وأخيرًا المتابعة والإشراف. وقد حظي هذا الإطار باهتمام واسع في الأوساط المحاسبية والمصرفية لكونه يوفر منهجية عملية لتصميم وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بما يحقق مستوى أعلى من المصداقية والشفافية في التقارير المالية.

أوضحت الدراسة أن المصارف التجارية الليبية لا تزال تواجه مشكلات مزمنة في جودة تقاريرها المالية، إذ لا تتسم هذه التقارير غالبًا بالشفافية الكافية ولا تفي بالخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة. حيث أشار تقرير البنك الدولي للتمويل (2013) المعنون بـ "**مراجعة القطاع المالي في ليبيا**" إلى أن المصارف التجارية الليبية تحتل المرتبة (120) من أصل (121) فيما يتعلق بجودة المعلومات المالية، وهو ما أكدته الدراسة من خلال توصلها الى أن غياب آليات فعالة للرقابة الداخلية، وضعف نظم الإفصاح، أدى إلى تراجع مستوى الموثوقية والمصداقية في القوائم المالية المنشورة.

تناولت الدراسة بقدر من الاهتمام اشكالية تقارير صادرة عن ديوان المحاسبة وهيئة الرقابة الإدارية الليبية للفترة (2012–2015) بخصوص أنظمة الرقابة الداخلية والتي تعاني من قصور واضح في متابعة الأنشطة المالية والإدارية، إضافة إلى ضعف إجراءات المراجعة الداخلية في ظل التغيرات التكنولوجية السريعة، وكذلك تقرير التفتيش الصادر عن جناح الرقابة المصرفية بمصرف ليبيا المركزي (2012) والذي كشف أن الإدارة العامة للمصارف الوطنية تواجه مشكلات في الضبط الداخلي، مما يعزز من احتمالية وقوع أخطاء وتجاوزات.

أظهرت نتائج الدراسة وجود أثر إيجابي لتطبيق إطار COSO للرقابة الداخلية على تحسين جودة التقارير المالية في المصارف التجارية الليبية، حيث بينت النتائج أن بعدي تقييم المخاطر والأنشطة الرقابية يتمتعان بدلالة إحصائية واضحة في تعزيز جودة المعلومات المالية المنشورة، من خلال رفع مستويات الشفافية والدقة والموثوقية. في المقابل، لم يظهر لبعدي بيئة الرقابة والاتصالات والمعلومات والمتابعة والإشراف أثر إحصائي ملموس، الأمر الذي يعكس محدودية تأثيرها ما لم تُدعم بآليات تنفيذية أكثر فاعلية وإجراءات عملية صارمة. وعليه، خلصت الدراسة إلى أن تحسين جودة التقارير المالية يتوقف بدرجة أساسية على كفاءة الممارسات الرقابية وقدرة المؤسسات على تقييم المخاطر، مع ضرورة تفعيل بقية الأبعاد لضمان انعكاس شامل ومتكامل لإطار (COSO) على جودة التقارير المالية.

3.1. المقارنة

1.3.1. أوجه التشابه:

تتقاطع الدراسة الموسومة بـ "**دور الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)**" مع دراسة "**أثر تطبيق إطار COSO للرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية**" (2024) في عدة نقاط أساسية، أهمها اعتماد إطار (COSO) كمرجعية مركزية لتحليل مكونات الرقابة الداخلية وقياس أثرها على المتغيرات التنظيمية والمالية، كما تشترك الدراستان في إبراز الرقابة الداخلية كآلية جوهرية للشفافية والمساءلة والحد من المخاطر، حيث اعتبرتا أن قوة أنظمة الرقابة الداخلية تعزز الثقة بالمخرجات المالية والإدارية، وتدعم في الوقت نفسه فعالية الحوكمة المؤسساتية. إضافة إلى ذلك، اعتمدت الدراستان منهجية وصفية تحليلية مدعومة بأساليب كمية ميدانية عبر الاستبيانات واختبارات الدلالة الإحصائية، ما يعكس تقاربًا في الطرح العلمي والمقاربة المنهجية.

2.3.1. أوجه الاختلاف:

رغم هذا التشابه، اختلفت الدراستان من حيث السياق والزاوية البحثية؛ إذ ركزت الدراسة على المؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري في الجزائر، محللةً دور الرقابة الداخلية في تفعيل الحوكمة وتعزيز الأداء التنظيمي، بينما تناولت الدراسة الأخرى قطاع المصارف التجارية الليبية، مركزةً على أثر تطبيق إطار (COSO) على جودة التقارير المالية باعتبارها انعكاسًا للمعلومات المحاسبية، كما أن مجتمع الدراسة في بحثي اشتمل على (11) مؤسسة عمومية اقتصادية ذات طابع خدمي، في حين شملت الدراسة المقارنة مجتمعًا مصرفيًا مكونًا من (156) موظف موزعين على إدارات ولجان متخصصة. من حيث النتائج، خلصت الدراسة إلى دور مباشر للرقابة الداخلية في دعم الحوكمة والشفافية، بينما أبرزت الدراسة المقارنة أن بعدي تقييم المخاطر والأنشطة الرقابية كان لهما الأثر الإحصائي الأقوى في تحسين جودة التقارير المالية، في مقابل ضعف أثر بعض الأبعاد الأخرى مثل بيئة الرقابة والاتصال والمتابعة. إضافةً إلى ذلك، استندت الدراسة إلى الحوكمة كإطار أشمل يتجاوز التقارير المالية ليشمل الاستدامة التنظيمية، بينما قيدت الدراسة المقارنة زاوية التحليل بجودة المعلومات المالية في المصارف التجارية الليبية.

2. الدراسة الثانية:[1]

أثر الرقابة الداخلية وفق نظام COSO في جودة التقارير المالية بالمصارف السودانية، 2020.

1.2. ملخص الدراسة:

تمثلت مشكلة الدراسة في تبني المؤسسات المصرفية السودانية لنظم الرقابة الداخلية الا أن هنالك العديد من المعوقات التي أدت الى عدم الوصول للكفاءة القصوى في استخدام أنظمة الرقابة الداخلية وعدم مواكبة التطورات التي تحدث في أنظمة الرقابة. هدفت الدراسة الى التعرف على أثر نظام الرقابة الداخلية وفق نظام (COSO) بأبعاده (بيئة الرقابة، تقدير المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال، المراقبة) في جودة التقارير المالية بالمصارف السودانية. وافترضت الدراسة أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أبعاد نظام الرقابة الداخلية وفق نظام COSO (بيئة الرقابة، تقدير المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال، المراقبة) وجودة التقارير المالية في المصارف السودانية. ومن خلال الدراسة الميدانية توصلت الدراسة الى أن هناك أثر لأبعاد نظام الرقابة الداخلية وفق نظام COSO (بيئة الرقابة،

[1] محمد سعد أديبة عبد الباقي، **مرجع سابق**، ص: 388.

تقدير المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال، المراقبة) في جودة التقارير المالية بالمصارف السودانية.

2.2. التفصيل في الدراسة:

أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أنّ تبنّي المصارف السودانية لإطار الرقابة الداخلية وفق نموذج (COSO) ساهم بشكل ملموس في تحسين جودة التقارير المالية، حيث بيّنت النتائج وجود أثر ذي دلالة إحصائية بين أبعاد النموذج الخمسة وبين دقة وشفافية التقارير المالية، حيث تبيّن أنّ بيئة الرقابة تلعب دورًا محوريا في ضبط الإجراءات وتعزيز الالتزام بالسياسات، بما ينعكس إيجابًا على موثوقية البيانات المالية، كما أظهرت النتائج أنّ تقدير المخاطر يمثل عنصرًا حاسمًا في الكشف المبكر عن التحديات المالية والتشغيلية التي قد تؤثر على التقارير المالية، مما يسمح باتخاذ التدابير الوقائية المناسبة، أما الأنشطة الرقابية فقد وُجد أنّها تسهم في تعزيز الدقة من خلال آليات المتابعة والتصحيح، وهو ما رفع من مستوى الاعتماد على التقارير، وفيما يتعلق بالمعلومات والاتصال، فقد أظهرت النتائج أنّهما يمثلان قناة أساسية لنقل البيانات ذات الصلة، بما يتيح للموظفين والمسيرين الاطلاع على مؤشرات الأداء بدقة وفي الوقت المناسب، كما كشفت الدراسة أنّ أنشطة المراقبة المستمرة تُعد من الدعائم الأساسية التي تضمن استمرارية فعالية النظام الرقابي وتحافظ على مصداقية التقارير المالية داخل المصارف السودانية.

أوصت الدراسة بضرورة التعميم التدريجي لتطبيق نظام (COSO) في جميع المصارف السودانية، بل وفي كل المؤسسات الأخرى، نظرًا لأثره البالغ في تحسين جودة التقارير المالية وضمان موثوقيتها، كما أكدت التوصيات على أهمية توفير برامج تدريبية مستمرة للعاملين في مجال التدقيق والمحاسبة، بما يضمن تنمية كفاءاتهم في مجال الضبط الداخلي ويعزز قدرتهم على التعامل مع المستجدات المالية والتشغيلية، كما نوهت الدراسة أيضًا الى ضرورة الاستثمار في التكنولوجيا الحديثة وتوظيف النظم المعلوماتية المتقدمة، حيث تُعد هذه الأدوات ركيزة أساسية في تعزيز فعالية الرقابة الداخلية، والرفع من القدرة على كشف الانحرافات والاختلاسات في وقت مبكر، كما دعت إلى وضع خطط دورية لتقييم مدى التزام المصارف بتطبيق عناصر نظام (COSO) الخمسة، بما يضمن استدامة نتائجه على المدى الطويل، ويعزز ثقة الأطراف ذات العلاقة في التقارير المالية الصادرة عن القطاع المصرفي السوداني.

3.2. المقارنة

1.3.2. أوجه التشابه:

تتقاطع الدراسة الموسومة بـ: "**دور الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)**" مع دراسة أديبة عبد الباقي محمد سعد (2020) الموسومة بـ: "**أثر الرقابة الداخلية وفق نظام COSO في جودة التقارير المالية بالمصارف السودانية**" في عدة نقاط أساسية، أبرزها اعتماد كلتا الدراستين على إطار (COSO) كمرجعية عالمية لتحليل أبعاد الرقابة الداخلية الخمسة (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال، المراقبة)، واعتبار الرقابة الداخلية دعامة رئيسية لتعزيز الشفافية والمصداقية في المؤسسات، كما تشتركان في اعتماد منهجية ميدانية كمية من خلال استمارات الاستبيان، بهدف اختبار العلاقة الإحصائية بين أبعاد الرقابة الداخلية والنتائج المترتبة عليها، وهو ما يعكس الطابع التطبيقي والعملي للدراستين.

2.3.2. أوجه الاختلاف:

تباينت الدراستان في جوانب عدة، أبرزها سياق التطبيق؛ حيث ركزت الدراسة على المؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) في الجزائر، بينما تناولت الدراسة المقارنة قطاع المصارف السودانية، وهو قطاع يتميز بخصوصيات تنظيمية وتشغيلية مختلفة. كما أن الدراسة عالجت الرقابة الداخلية من زاوية دورها في تفعيل الحوكمة المؤسساتية وربطها مباشرةً بالاستدامة والأداء التنظيمي، في حين انحصرت الدراسة الأخرى في قياس أثر أبعاد الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية كمخرجات أساسية للشفافية المحاسبية. ومن حيث المنهجية، اشتملت الدراسة على عينة من (11) مؤسسة نقل عمومية، بينما اعتمدت الدراسة المقارنة على عينة واسعة من موظفي المصارف السودانية، بما يعكس اختلافًا في طبيعة العينة ومجتمع البحث.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة العربية لموضوع حوكمة الشركات

1. الدراسة الأولى:[1]

حوكمة الشركات ودورها في التنمية الاقتصادية، 2025.

1.1. ملخص الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى التوصل لأثر آليات حوكمة الشركات على التنمية الاقتصادية، حيث تعد آليات حوكمة الشركات بمثابة العمود الفقري للشركة، وأداة فعالة لضمان الافصاح الجيد، والتأكد من مستوى الشفافية في القوائم المالية للشركات، والضمانة الأساسية لاستمرار الشركات في مزاولة نشاطها وتطويره، فهذه الاليات تحمى الشركات من التعرض للانهيارات المفاجئة، كما تزيد ثقة المستثمرين في تلك الشركات.

كما أن الحوكمة تضمن للمساهمين والمستثمرين حد أدنى من الأمان نظراً لما تساهم به من إعطائهم الحق في امتلاك الأسهم وبيعها وشرائها، هذا فضلاً عن سهولة الحصول على المعلومات المتعلقة بأنشطة الشركة، وحسن مراقبة إدارتها، وإمكانية التدخل في الوقت المناسب لتغيير السياسات التي ينتهجها مجلس الإدارة سواء تمثل ذلك في توجيه نظر الإدارة إلى مخاطر تلك السياسة أو إذا اقتضى الأمر إقالة أعضاء هذا المجلس، فعادة ما تهتم إدارة الشركة بتحقيق مصالحها الذاتية على حساب مصالح حملة الأسهم والسندات، لذا ينظر للحوكمة باعتبارها الوسيلة أو الأداة التي يمكن من خلالها كبح جماح الإدارة والإقلال من مخالفتها المحتملة وتحقيق نوع من التناغم والانسجام بين مصالح الإدارة، ومصالح حملة الأسهم والسندات.

2.1. التفصيل في الدراسة:

تطرقت الدراسة إلى موضوع حوكمة الشركات من زاوية تأثيرها المباشر في مسار التنمية الاقتصادية، مؤكدة أن آليات الحوكمة تعد بمثابة العمود الفقري لسلامة المؤسسات، وأداة فعالة لضمان الإفصاح الجيد والشفافية في القوائم المالية. حيث أبرزت الدراسة أن هذه الآليات تمثل الضمانة الأساسية لاستمرارية الشركات في مزاولة نشاطها وتطويره، كونها تحميها من الانهيارات المفاجئة وتعزز ثقة المساهمين

[1] دعاء حجازي، عمران عبد السلام الزعبي، منى السيد محمد عمران، ثروت عبد الهادي الجوهري، حوكمة الشركات ودورها في التنمية الاقتصادية، **مجلة العلوم التجارية والبيئة**، المجلد 4، العدد 2، جامعة الحدود الشمالية، المملكة العربية السعودية، 2025، ص-ص: 192-209، DOI: .doi.org/ 10.21608/JCESE.2024.334217.1089

والمستثمرين من خلال تمكينهم من الاطلاع على المعلومات المتعلقة بأنشطة الشركة ومراقبة إدارتها بشكل فعال.

تناولت الدراسة باستخدام أسلوب التحليل إشكالية تضارب المصالح بين الإدارة وحملة الأسهم والسندات، حيث غالباً ما تميل الإدارة إلى تحقيق مصالحها الخاصة على حساب المساهمين، وهو ما يجعل الحوكمة أداة أساسية لكبح هذه التجاوزات وتحقيق التناغم بين مصالح مختلف الأطراف، وتبرز أهمية هذا الطرح في كون الحوكمة تضمن التدخل في الوقت المناسب لتصحيح السياسات الإدارية أو حتى تغيير مجالس الإدارة عند الضرورة، بما يعزز مناخ الثقة داخل الأسواق المالية ويحد من المخاطر المؤسساتية.

أشارت الدراسة إلى أن الاهتمام المتزايد بالحوكمة لم يكن معزولاً عن التطورات الاقتصادية العالمية، بل جاء في سياق فضائح مالية كبرى على غرار انهيار شركة "إنرون"، والتي كشفت عن خطورة غياب الشفافية والتلاعب بالقوائم المالية. وقد دفع ذلك المنظمات الدولية مثل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، إلى وضع مبادئ ومعايير موحدة لحوكمة الشركات، فيما أقر الكونغرس الأمريكي قانون "ساربينز–أوكسلي" كخطوة إصلاحية صارمة، وهو ما يبرز دور الحوكمة كوسيلة إصلاحية وركيزة للسياسات الاقتصادية العالمية.

كما لفتت الدراسة الانتباه إلى أن أهمية الحوكمة لا تقتصر على ضمان الشفافية المالية فحسب، بل تمتد إلى تحسين مناخ الاستثمار، ودعم تنافسية القطاع الخاص، وتوفير فرص العمل، فضلاً عن دورها في مكافحة الفساد والحد من سوء الإدارة. وقد شددت على أن تطبيق مبادئ الحوكمة الرشيدة يتطلب التزاماً سياسياً وإرادة قوية من جانب الحكومات، إلى جانب تبني تشريعات واضحة، ومعايير محاسبية ومراجعة دقيقة تضمن جودة التقارير المالية واستعمالها في صناعة القرار الاقتصادي.

خلصت الدراسة إلى أن حوكمة الشركات تمثل أداة استراتيجية لإعادة بناء الثقة بين مختلف الفاعلين الاقتصاديين، وتحقيق التوازن بين الملكية والإدارة، بما يعزز استقرار الأسواق المالية ويدعم التنمية الاقتصادية المستدامة، وأكدت على أن الاستفادة القصوى من هذه الآليات تمر عبر تبني منظومة متكاملة من القواعد والقوانين، مع ضرورة متابعة ومكافحة الفساد بمبدأ الإفصاح والمساءلة، وتعميم استخدام الحوكمة في القطاعين العام والخاص. كما أوصت بضرورة الاستفادة من أفضل الممارسات الدولية وتدريب الكفاءات الوطنية على استيعاب متطلبات الحوكمة، باعتبارها ثقافة مؤسسية شاملة وليست مجرد قواعد تقنية.

3.1. المقارنة

1.3.1. أوجه التشابه:

تتقاطع الدراسة الموسومة بـ: "**دور الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)**" مع الدراسة المعنونة بـ: "**حوكمة الشركات ودورها في التنمية الاقتصادية**" (2025) في عدة نقاط أساسية، أبرزها التأكيد على أن الحوكمة تمثل أداة استراتيجية لتعزيز الشفافية والإفصاح، وضمان استمرارية المؤسسات في أداء وظائفها بكفاءة. كما تشترك الدراستان في إبراز الحوكمة كوسيلة لحماية المؤسسات من المخاطر والانهيارات المحتملة، وباعتبارها ركيزة لتعزيز ثقة المساهمين والمستثمرين في القرارات المالية والإدارية. إضافة إلى ذلك، فإن كلا الدراستين تنظران إلى الحوكمة كآلية لتحقيق التوازن بين مصالح الأطراف المختلفة (الإدارة، المساهمون، أصحاب المصلحة) بما يسهم في الاستقرار المؤسساتي وتحقيق أهداف بعيدة المدى.

2.3.1. أوجه الاختلاف:

تباينت الدراستان في نطاق التحليل ومجال التطبيق؛ حيث ركزت الدراسة على المؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) في الجزائر من زاوية دور الرقابة الداخلية كمدخل لتفعيل الحوكمة، بينما تناولت الدراسة الأخرى دور آليات الحوكمة ذاتها في التنمية الاقتصادية على المستوى العام للشركات، كما أن الدراسة اعتمدت منهجية كمية قائمة على استبيان موجّه للكوادر الإدارية بغرض قياس أثر الرقابة الداخلية على الحوكمة، في حين استندت الدراسة الأخرى إلى تحليل وصفي–تحليلي لتوضيح أثر الحوكمة على استقرار الشركات والأسواق المالية. ومن حيث المتغيرات التابعة، سعت الدراسة إلى ربط الرقابة الداخلية بالحوكمة المؤسساتية، بينما ربطت الدراسة الأخرى آليات الحوكمة بالتنمية الاقتصادية وتحقيق التوازن بين الملكية والإدارة.

2. الدراسة الثانية:[1]

حوكمة الشركات: نظام جديد للإدارة والرقابة، 2022.

1.2. ملخص الدراسة:

تطرقت الدراسة الى موضوع حوكمة الشركات باعتباره يشكل مجموعة من الإشكاليات المرتبطة أساسًا بمفهوم الحوكمة، والذي أضحى من القضايا الراهنة في الأدبيات الاقتصادية والقانونية، إلى جانب المبادئ الجوهرية التي يقوم عليها هذا النظام في صورته العامة. وقد شكّل اعتماد إطار الحوكمة من قبل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD) خطوة محورية دفعت بالعديد من الدول والمؤسسات إلى تبني مبادئ واضحة وموحدة في هذا المجال. ويُتوقع أن يسهم التطبيق الفعلي والمتكامل لهذه المبادئ في إحداث أثر إيجابي واسع على الشركات، خاصةً عند صياغة واعتماد مواثيق تنظيمية داخلية تكرس هذه القواعد وتحوّلها إلى ممارسات عملية ملموسة، الأمر الذي يعزز الشفافية والمساءلة ويرسخ أسس الأداء المؤسساتي الرشيد.

2.2. التفصيل في الدراسة:

تطرقت الدراسة الى موضوع حوكمة الشركات في الجزائر، مستعرضةً الواقع الحالي والحتمية التي تفرضها الظروف الاقتصادية والقانونية على تطبيق مبادئ الحوكمة الرشيدة، وتشير الدراسة إلى أن الجزائر بدأت تفكر بجدية في إصلاحات مرتبطة بحوكمة الشركات بعد إقرار ميثاق الحكم الراشد، وهو ما يعكس الحاجة الملحة إلى تسيير رشيد قائم على ضوابط وقواعد تضمن أداءً أفضل للشركات.

يظهر عنصر "**حوكمة الشركات في الجزائر: بين الواقع والحتمية**" أهمية تبني مبادئ الحوكمة كوسيلة للحد من الفساد وتحسين آليات الإدارة بالرغم من وجود بعض التحديات التقنية التي تواجه الشركات في هذا المسار، كما لفتت الدراسة الانتباه إلى أن تجسيد هذه المبادئ على أرض الواقع يتطلب جهودًا متواصلة وإرادة قوية لضمان تحقيق الأهداف المرجوة من الحوكمة، وهو ما يعد خطوة ضرورية لتعزيز مبادئ الشفافية والمساءلة داخل الشركات الجزائرية.

[1] محمد لمين بن قايد علي، حوكمة الشركات: نظام جديد للإدارة والرقابة، **مجلة البحوث في الحقوق والعلوم السياسية**، المجلد 08، العدد 01، 2022، ص-ص: 643-657.

تناولت الدراسة في نقطة أخرى، إصدار ميثاق الحكم الراشد كإطار توجيهي لحوكمة الشركات، والذي صدر في الجزائر سنة 2009، حيث تضمّن مجموعة من المبادئ الأساسية الرامية إلى تكريس الشفافية، والإنصاف، والمساءلة، والمحاسبة في إدارة الشركات، وبالأخص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. ويُعد هذا الميثاق محطة بارزة نحو تكريس التسيير الحسن للشركات، مستندًا إلى مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) مع مراعاة خصوصية البيئة الجزائرية.

أكدت الدراسة على أهمية الشفافية الكاملة في تحديد الحقوق والواجبات وتقسيمها وفق مبدأ الإنصاف، إرساء المسؤولية الفردية عبر المساءلة، إضافةً إلى المحاسبة التي تضمن تحميل كل طرف مسؤولياته أمام المؤسسة والهيئات الرقابية، وتعتبر هذه المبادئ معايير أساسية لتحسين الأداء المالي والإداري للشركات، فضلًا عن دورها في تكريس نظام جديد يهدف إلى مكافحة الفساد المالي والإداري.

أما فيما يخص المراحل العملية لتطبيق الميثاق، فقد أكدت الدراسة على التوعية والتحسيس بأهمية الحوكمة، ثم تجسيدها عبر الأطر القانونية التي تضبطها، وصولًا إلى استيعاب الفاعلين الاقتصاديين لمهامهم الجديدة في ضوء ما نص عليه الميثاق، ورغم هذه الجهود، تخلص الدراسة إلى أن الجزائر ما زالت بحاجة إلى مزيد من التطوير في مجال حوكمة الشركات وفقًا للمبادئ الدولية المعتمدة، وهو ما يستدعي إرادة سياسية قوية، كفيلة بتعزيز الشفافية والحد من الفساد، ودعم النسيج الاقتصادي والتجاري الوطني.

3.2. المقارنة

1.3.2. أوجه التشابه:

تتقاطع الدراسة الموسومة بـ: "**دور الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)**" مع الدراسة المعنونة بـ: "**حوكمة الشركات: نظام جديد للإدارة والرقابة**" (2022) في التأكيد على أن الحوكمة تمثل نظامًا متكاملًا يهدف إلى تعزيز مبادئ الشفافية والمساءلة، والرفع من جودة الأداء المؤسساتي، كما تتفق الدراستان في إبراز أهمية الأطر المرجعية الدولية مثل مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD) كركيزة أساسية لتوحيد قواعد الحوكمة وتعزيز ثقة المتعاملين والمستثمرين في بيئة الأعمال. إضافة إلى ذلك، تشترك الدراستان في النظر إلى الحوكمة باعتبارها وسيلة استراتيجية للحد من الفساد وتحقيق التسيير الرشيد، بما يسهم في دعم استدامة المؤسسات ويعزز قدرتها على مواجهة التحديات.

2.3.2. أوجه الاختلاف:

تباينت الدراستان في نطاق التحليل ومجال التطبيق؛ حيث ركزت الدراسة على المؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) في الجزائر من خلال إبراز دور الرقابة الداخلية كآلية عملية لتفعيل مبادئ الحوكمة داخل مؤسسة عمومية ذات طابع خدمي، في حين تناولت الدراسة الأخرى موضوع الحوكمة من زاوية أوسع، باعتبارها نظامًا إداريًا ورقابيًا عامًا يهدف إلى إرساء قواعد الحكم الرشيد في الجزائر ككل. كما اعتمدت الدراسة منهجية ميدانية مبنية على جمع البيانات وتحليلها لقياس أثر الرقابة الداخلية على تفعيل الحوكمة، بينما اعتمدت دراسة بن قايد علي على مقاربة وصفية تحليلية ركزت على تحليل الميثاق الوطني للحكم الراشد (2009) كإطار تنظيمي موجّه لحوكمة الشركات. ومن حيث المخرجات، سعت الدراسة إلى بيان الدور المباشر للرقابة الداخلية في رفع مستوى الانضباط والشفافية في المؤسسات العمومية، بينما ركزت الدراسة الأخرى على ضرورة إصلاح بيئة الأعمال الجزائرية بشكل شامل عبر تبني مبادئ الحوكمة كإطار وقائي وتنظيمي يحد من الفساد ويعزز الأداء المؤسساتي.

المطلب الثالث: الدراسات السابقة باللغة العربية لموضوع علاقة الرقابة الداخلية بحوكمة الشركات

1. الدراسة الأولى:[1]

دور الرقابة الداخلية في دعم آليات الحوكمة في الشركات الاقتصادية – دراسة عينة من الشركات على مستوى ولاية الشلف، 2024.

1.1. ملخص الدراسة:

هدفت الدراسة الى تبيان دور الرقابة الداخلية في دعم حوكمة المنظمات في الجزائر، ولتحقيق هذا الهدف، تم الاعتماد على مزيج من المنهجين الاستنباطي والاستقرائي بأدواتهما الوصف والتحليل، كما تم تصميم استبانة وتوزيعها على عينة من الاطارات في الشركات محل الدراسة، وبعد استرجاعها تم تحليليها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، واستخلاص النتائج الضرورية التي تفيد

[1] كنزة بن غالية، حسين بشير إلزعر، دور الرقابة الداخلية في دعم آليات الحوكمة في الشركات الاقتصادية – دراسة عينة من الشركات على مستوى ولاية الشلف، **مجلة اقتصاديات شمال افريقيا**، المجلد 20، العدد 2، جوان 2024، ص ص: 639-659، https://asjp.cerist.dz/en/article/246364.

الدراسة، وتم في الاخير عرض جملة من النتائج والتوصيات ووضع افاق للدراسة يمكن ان تكون مواضيع بحث مستقبلية

2.1. التفصيل في الدراسة:

تطرقت الدراسة إلى موضوع دور الرقابة الداخلية في دعم آليات حوكمة الشركات، مبرزةً أهميته البالغة في ضمان سلامة المعلومات المالية والمحاسبية، وتعزيز المساءلة، ومنع ممارسات الاحتيال والتجاوزات داخل الشركات، كما أظهرت أن الرقابة الداخلية تمثل إحدى الركائز الأساسية التي تساعد المؤسسات على الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات التنظيمية، وتساهم في تحسين الكفاءة التشغيلية من خلال ضبط الموازنات، وتحقيق الانضباط المالي، وتوفير تقارير دقيقة وشفافة لصنّاع القرار، حيث أثبتت النتائج التطبيقية أن للرقابة الداخلية أثرًا ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0,05$) في دعم آليات الحوكمة، وهو ما يعزز مكانتها الاستراتيجية في ترسيخ مبادئ التسيير الرشيد داخل المؤسسات.

أظهرت الدراسة أهمية اعتماد أنظمة رقابية فعّالة ومتكاملة تتجسد من خلال مجلس الإدارة، التدقيق الداخلي والخارجي، لجان التدقيق، الإفصاح والشفافية، فضلًا عن الإطار القانوني والتنظيمي الضابط لأنشطة الشركات، وأشارت الدراسة إلى أن هذه المكونات مجتمعة تُشكل قاعدة أساسية لضمان الانضباط المؤسساتي وتوجيه السلوك الإداري والمالي في إطار من الرقابة المستمرة. ومن ثم، فإن الرقابة الداخلية لا تقتصر على الجانب المحاسبي فحسب، بل تتعداه إلى كونها أداة لتحقيق الحوكمة الرشيدة عبر خلق بيئة تنظيمية تُعزز النزاهة وتحد من المخاطر المالية والإدارية. ومع ذلك، فإن التطبيق الفعلي يواجه تحديات ترتبط بضعف بعض الأطر القانونية وتفاوت مستويات التأهيل التسييري في عدد من الشركات محل الدراسة.

تناولت الدراسة في جانب آخر مسألة تعزيز استقلالية أجهزة التدقيق ومنحها صلاحيات أوسع تسمح لها بأداء مهامها الرقابية والانتقادية على نحو أكثر حيادًا وفعالية، كما أكدت على أهمية لجان التدقيق باعتبارها آلية محورية لتقويم سلوك الشركات وضمان التزامها بالمعايير المحاسبية والشفافية المالية، فضلًا عن دورها في بناء الثقة مع المساهمين والمستثمرين، وأوصت الدراسة كذلك بضرورة تأهيل الهياكل التسييرية داخل الشركات لاستيعاب مبادئ الحوكمة الحديثة، وتوفير الأطر والتشريعات القانونية الكفيلة بضمان التطبيق الفعّال لهذه المبادئ، إلى جانب تشجيع الجهات المهنية المختصة على وضع مراجع ومعايير تنظيمية تسهم في ضبط العلاقات داخل الشركات بما يتماشى مع الممارسات الدولية الفضلى.

خلصت الدراسة إلى أن تفعيل الرقابة الداخلية بشكل سليم يعد شرطًا أساسيًا لترسيخ الحوكمة داخل الشركات، إذ تمثل الشفافية، والمساءلة، والمحاسبة أدوات مركزية في تحسين الأداء المالي والإداري وضمان استدامة النشاط المؤسساتي، كما أن اعتماد هذه المبادئ يعزز ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح، ويخلق بيئة اقتصادية أكثر نزاهة وكفاءة، ما يجعل الرقابة الداخلية ليست مجرد إجراءات تقنية، وإنما أداة استراتيجية لإرساء أسس الحوكمة الرشيدة وضمان استدامة الشركات في مواجهة التحديات الاقتصادية والتنظيمية المتزايدة.

3.1. المقارنة

1.3.1. أوجه التشابه:

تتقاطع الدراسة الموسومة بـ: "**دور الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)**" مع الدراسة المعنونة بـ: "**دور الرقابة الداخلية في دعم آليات الحوكمة في الشركات الاقتصادية – دراسة عينة من الشركات على مستوى ولاية الشلف**" (2024) في إبراز الدور الجوهري للرقابة الداخلية كآلية استراتيجية لضمان الشفافية والمساءلة داخل المؤسسات، كما تشترك الدراستان في التأكيد على أن الرقابة الداخلية تمثل الركيزة الأساسية لترسيخ مبادئ التسيير الرشيد، سواء من خلال تعزيز مصداقية المعلومات المالية والمحاسبية أو من خلال ضبط الأداء الإداري والمالي. وإلى جانب ذلك، فقد وظّفت كلتا الدراستين المنهجية الكمية بالاعتماد على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات وتحليلها إحصائيًا (باستخدام برنامج SPSS)، بما يعكس الطابع الميداني والعملي لكليهما.

2.3.1. أوجه الاختلاف:

تباينت الدراستان في نطاق التطبيق وموضوع التحليل؛ حيث ركزت الدراسة على المؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بوصفها مؤسسات ذات طابع خدمي عمومي، في حين تناولت الدراسة المقارنة عينة من الشركات الاقتصادية على مستوى ولاية الشلف ذات طابع إنتاجي وتجاري. كما أن الدراسة اهتمت بإبراز الرقابة الداخلية كأداة مباشرة لتفعيل الحوكمة داخل المؤسسات العمومية، بينما ركزت الدراسة الأخرى على الرقابة الداخلية باعتبارها وسيلة لدعم آليات الحوكمة عبر أجهزة التدقيق، مجالس الإدارة، والشفافية في الشركات الاقتصادية. إضافة إلى ذلك، فقد أبرزت الدراسة خصوصية قطاع النقل الحضري في الجزائر وما يواجهه من تحديات مرتبطة بضعف الانضباط المالي والتنظيمي، في حين

ركزت الدراسة الأخرى على ضرورة تعزيز استقلالية أجهزة التدقيق ومنحها صلاحيات أوسع كشرط لتحقيق الحوكمة الرشيدة. ومن حيث التوصيات، أوصت الدراسة بتعزيز قدرات الكوادر الإدارية على تطبيق مبادئ الحوكمة من خلال الرقابة الداخلية، بينما شددت الدراسة الأخرى على ضرورة تطوير الأطر القانونية والتشريعية وتبني معايير تنظيمية تتماشى مع الممارسات الدولية الفضلى.

2. الدراسة الثانية:[1]

دور الرقابة الداخلية في زيادة فعالية الحوكمة في منظمات المجتمع المدني في قطاع غزة، 2016.

1.2. ملخص الدراسة:

هدفت الدراسة إلى تعرف دور الرقابة الداخلية في زيادة فعالية الحوكمة في منظمات المجتمع المدني في قطاع غزة من خلال محاور الدراسة الأساسية المتمثلة في (بيئة الرقابة، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصالات، أنشطة المتابعة، تقييم المخاطر)، كما هدفت إلى التعرف على المعوقات التي تؤثر سلباً على زيادة فعالية الحوكمة في منظمات المجتمع المدني في قطاع غزة.

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث طبقت على عينة عشوائية طبقية من منظمات المجتمع المدني المستهدفة، التي يعمل فيها أكثر من عشرة موظفين، والبالغ عددها (166) منظمة، وتم اعتماد الاستبانة أداة رئيسية لجمع البيانات، حيث تم استرداد (286) استبانة.

2.2. التفصيل في الدراسة:

توصلت الدراسة الى أنن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية قوية بين المحاور الأساسية للبحث وبين مستوى فعالية الحوكمة في منظمات المجتمع المدني، وهو ما يعكس الدور المحوري الذي تؤديه الرقابة الداخلية في دعم مبادئ التسيير الرشيد، حيث تبين أنّ هذه المنظمات لا تكتفي بتطبيق آليات الرقابة كإجراءات شكلية، بل تحرص على توفير تغذية عكسية منتظمة للموظفين، الأمر الذي يساعد على فهم أفضل لآليات عمل نظام الرقابة الداخلية ويساهم في تحسين أدائهم الوظيفي، كما كشفت النتائج أنّ المنظمات محل الدراسة تبذل جهودًا لتقليص المخاطر التي تواجهها، وذلك من خلال تبني استراتيجيات

[1] رانيا محمد عامر الشوا، **دور الرقابة الداخلية في زيادة فعالية الحوكمة في منظمات المجتمع المدني في قطاع غزة**، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2016.

وقائية وتدابير تصحيحية تضمن استمرارية أنشطتها بأقل درجة من المخاطر الممكنة، وإضافة إلى ذلك، تبين أنّ هناك اهتمامًا ملحوظًا بعملية الرقابة على إعداد التقارير المالية، بما يضمن دقتها وشفافيتها ويعزز الثقة بين الأطراف ذات العلاقة، كما أظهرت الدراسة أيضًا أنّ هذه المنظمات توفر معلومات ملائمة وذات صلة بالمهام الموكلة للموظفين، مما يمكنهم من أداء واجباتهم وتحمل مسؤولياتهم بكفاءة أكبر، بالإضافة الى وجود مشاركة فعالة من قبل الموظفين في عملية اتخاذ القرارات بالتنسيق مع رؤسائهم، وهو ما يعكس طبيعة تنظيمية تقوم على الحوار والتفاعل، وتدعم ممارسات الحوكمة القائمة على الشفافية والتشاركية.

خلصت الدراسة الى مجموعة من التوصيات التي من شأنها تعزيز فعالية الحوكمة عبر تطوير دور الرقابة الداخلية في منظمات المجتمع المدني، ومن أبرز هذه التوصيات التأكيد على ضرورة توفير بيانات دقيقة ومتكاملة حول المخاطر المحتملة، والعمل على تحديدها وتحليلها وتقييمها بصفة دورية لضمان التعامل معها وفق مقاربات علمية مدروسة، كما أوصت الدراسة بضرورة تعزيز آليات التغذية العكسية للموظفين من خلال تزويدهم بملاحظات مستمرة حول كفاءة عمل الرقابة الداخلية، بما يساعد على رفع مستوى التفاعل والمسؤولية الفردية والجماعية داخل المنظمة، كما أكدت التوصيات على أهمية إرساء نظام متابعة ومراقبة مستمرة، يتضمن تقييمًا دوريًا لمكونات الرقابة الداخلية بهدف التأكد من فعاليتها ومواكبتها للتغيرات التنظيمية والاقتصادية المحيطة، إضافة إلى ذلك، نوهت الدراسة الى ضرورة توسيع نطاق مشاركة الموظفين في اتخاذ القرارات بما يعزز الانخراط الجماعي في تطبيق مبادئ الحوكمة الرشيدة، بالإضافة إلى إرساء ثقافة تنظيمية قائمة على الشفافية والمساءلة، باعتبارها مدخلًا أساسيًا لتعزيز ثقة الفاعلين الداخليين والخارجيين، وضمان استدامة الأداء الإداري والمالي لهذه المنظمات.

3.2. المقارنة

1.3.2. أوجه التشابه:

تتشابه الدراسة الموسومة بـ: "**دور الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)**" مع دراسة "**دور الرقابة الداخلية في زيادة فعالية الحوكمة في منظمات المجتمع المدني في قطاع غزة**" (2016) في تركيزهما على الدور المركزي الذي تضطلع به الرقابة الداخلية كدعامة أساسية لترسيخ مبادئ الحوكمة، فقد أكدت كلتا الدراستين على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مكونات الرقابة الداخلية (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصالات، المتابعة) وبين تعزيز الحوكمة داخل المؤسسات، سواء كانت عمومية أو مدنية. كما تشتركان

في توظيف المنهج الوصفي التحليلي والاعتماد على الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات وتحليلها، بما يعكس الطابع الميداني للدراستين ويضفي قوة تجريبية على نتائجهما.

2.3.2. أوجه الاختلاف:

تباينت الدراستان من حيث طبيعة الميدان المؤسساتي؛ إذ ركزت الدراسة على المؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) ذات الطابع الاقتصادي الخدمي، بينما اهتمت الدراسة الأخرى بـ منظمات المجتمع المدني في قطاع غزة ذات الطابع غير الربحي التطوعي، كما أن الدراسة أولت اهتمامًا خاصًا بدور الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي والتنظيمي وضبط الانضباط المؤسساتي، في حين ركزت الدراسة المقارنة على البعد التشاركي من خلال إشراك الموظفين في عملية اتخاذ القرار، وتعزيز قنوات التغذية العكسية كآلية لتقوية ممارسات الحوكمة. وإلى جانب ذلك، فإن توصيات الدراسة اتجهت نحو تعزيز كفاءة الكوادر الإدارية وتطوير الأطر التنظيمية داخل المؤسسات العمومية، بينما شددت الدراسة الأخرى على توسيع نطاق المشاركة الداخلية وتعزيز الثقافة التنظيمية القائمة على الشفافية والمساءلة داخل منظمات المجتمع المدني.

الفصل الرابع

تمهيد

في ظل التغيرات الاقتصادية المتسارعة وما رافقها من تطور في مبادئ الحوكمة، وعلى غرار باقي دول العالم أصبحت المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر مطالبة أكثر من أي وقت مضى بتبني آليات الرقابة الداخلية كخيار استراتيجي لضمان الشفافية والمساءلة وتحقيق الكفاءة والفعالية في تسيير أنشطتها، وتعد الرقابة الداخلية بمختلف أدواتها وآلياتها إحدى أهم الدعائم التي تعزز ثقة أصحاب المصلحة، وتساهم في الحد من المخاطر وحماية أصول المؤسسة وضمان استمراريتها.

وانطلاقًا من أهمية الموضوع، وبناء على الادبيات النظرية لمتغيري الدراسة الرقابة الداخلية والحوكمة، سيتم في هذا الفصل تسليط الضوء على واقع الرقابة الداخلية ومدى مساهمتها في تفعيل الحوكمة لدى المؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) باعتبارها أحد أهم المؤسسات في قطاع النقل العمومي في الجزائر، حيث أن طبيعة نشاطها يفرض ضرورة تفعيل مبادئ الحوكمة من خلال بناء نظام رقابة داخلية فعال وقادر على ضمان الاستخدام الأمثل للموارد وتحقيق أهداف هذه المؤسسات.

استهدفت الدراسة فئة الكوادر الادارية بهذه المؤسسات، وذلك بالاعتماد على أداة الاستبانة لجمع البيانات، قصد التوصل إلى نتائج علمية تجيب على تساؤلات البحث وتختبر الفرضيات المطروحة، بعد التحليل والمعالجة الإحصائية.

ومن أجل ذلك، سيتم في هذا الفصل التعريف بالمؤسسات قيد الدراسة، بالإضافة إلى عرض الإطار المنهجي والأساليب الإحصائية المستعملة، ثم تقديم وتحليل النتائج ومناقشتها، وصولًا إلى اختبار فرضيات الدراسة. وعليه، فقد تم تقسيم الفصل إلى المباحث التالية:

- **المبحث الأول:** تقديم للمؤسسات قيد الدراسة؛
- **المبحث الثاني:** الإطار المنهجي والأساليب الإحصائية المستعملة في الدراسة؛
- **المبحث الثالث:** عرض وتحليل نتائج الدراسة؛
- **المبحث الرابع:** اختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها.

المبحث الأول: تقديم للمؤسسات قيد الدراسة

تُشكّل المؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) أحد الركائز الأساسية في قطاع النقل العمومي للأفراد داخل المناطق الحضرية وشبه الحضرية، حيث تم إحداث هذه المؤسسات ابتداء من عام 2003 لتغطية الحاجيات المحلية وتوسيع نطاق النقل العمومي للمسافرين، وذلك تأسيسًا على تجربة رائدة كانت معهودة في الجزائر العاصمة عبر مؤسسة النقل الحضري وشبه الحضري للجزائر (ETUSA)، التي تعود جذورها إلى نهاية القرن التاسع عشر، وتحولت إلى مؤسسة عمومية ذات استقلالية في إطار إعادة التنظيم الإداري سنة 2003، ومن خلال سلسلة من القرارات التي اتّخذها مجلس مشاركات الدولة[1] خلال السنوات 2014–2016.

تم اختيار المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري– تبسة (ETUST) كنموذج لباقي المؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري الأخرى، وذلك نظرًا للتشابه الكبير في الهيكل الوظيفي بين جميع المؤسسات ناهيك عن تطابق أهدافها التشغيلية والتنظيمية، وهو ما يجعلها مُعبرة عن البنية التنظيمية ذاتها، إلى جانب ذلك، فإن انضواء كل المؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) تحت مظلة وزارة النقل يجعلها تقع ضمن الإطار القانوني والتنظيمي والهيكلي الموحد.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة

أنشأت مؤسسة النقل الحضري وشبه الحضري ذات الطابع العمومي الاقتصادي، بموجب المرسوم التنفيذي رقم 498/06 المؤرخ في 24 ديسمبر 2006 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 92/10 المؤرخ في 14 مارس 2010 وانطلقت في النشاط بتاريخ 16 جانفي 2009

1. بطاقة فنية

- **المقر**: يتواجد مقرها بالمنطقة الصناعية تبسة، وتعد مساحتها 19.971 م2 منها 4,093 م2 مبنية تحتوي على:
- **الجناح الإداري** :575 م2
- **جناح الورشات**: 2,609 م2 (ورشة الميكانيك – ورشة الدهن والطلاء– ورشة كهرباء السيارات – ورشة العجلات – 4 خنادق)

[1] Hacène NAIT AMARA, **Réorganisation du secteur public marchand des Transports : mise en place de quatre groupes**, http://lecourrier-dalgerie.com/reorganisation-du-secteur-public-marchand-des-transports-mise-en-place-de-quatre-groupes, 14 février 2016, consulté le 9 avril 2025.

- **جناح محطة الوقود، التنظيف والتشحيم** :198 م2 (4 خنادق)
- **الجناح الاجتماعي**:125 م2
- **جناح المرقد** :180 م2
- **ملاحق أخرى** :416 م2

ولكونها تتوفر على عمال مؤهلين ذوي خبرة مهنية وإمكانيات معتبرة ، لم تختصر على النقل الحضري وشبه الحضري بل امتد نشاطها إلى خدمات أخرى لتحسين رقم أعمالها دون المساس أو التقصير في النشاط الأولي وذلك طبقا لأحكام المرسوم المشار إليه أعلاه لاسيما الباب 04 المادة 01-21 المداخيل، وتتمثل هذه الخدمات في تصليح المركبات، ونقل العمال لبعض المؤسسات المحلية (مؤسسة الصناعات الحديدية، مؤسسة نفطال، شركة التجهيزات العامة)، وتواصلت المجهودات في هذا الميدان، حيث انطلقت في مبادرات أخرى قصد تقليص المصاريف وتحسين المداخيل.

2.الاستغلال:

تتكون حضيرة المؤسسة من 30 حافلة منذ إنشائها وتقلص عدد الحافلات إلى 28 بسبب حوادث الشغب (حرق كلي للحافلتين).

استغلت المؤسسة في البداية إلا أربعة خطوط حضرية وتطورت شبكة الاستغلال إلى 09 خطوط منها 06 حضرية و03 شبه حضرية التي تم استحداثها خلال شهر فيفري ومارس 2013، الجدول التالي يوضح هذه الخطوط:

الجدول رقم (01)

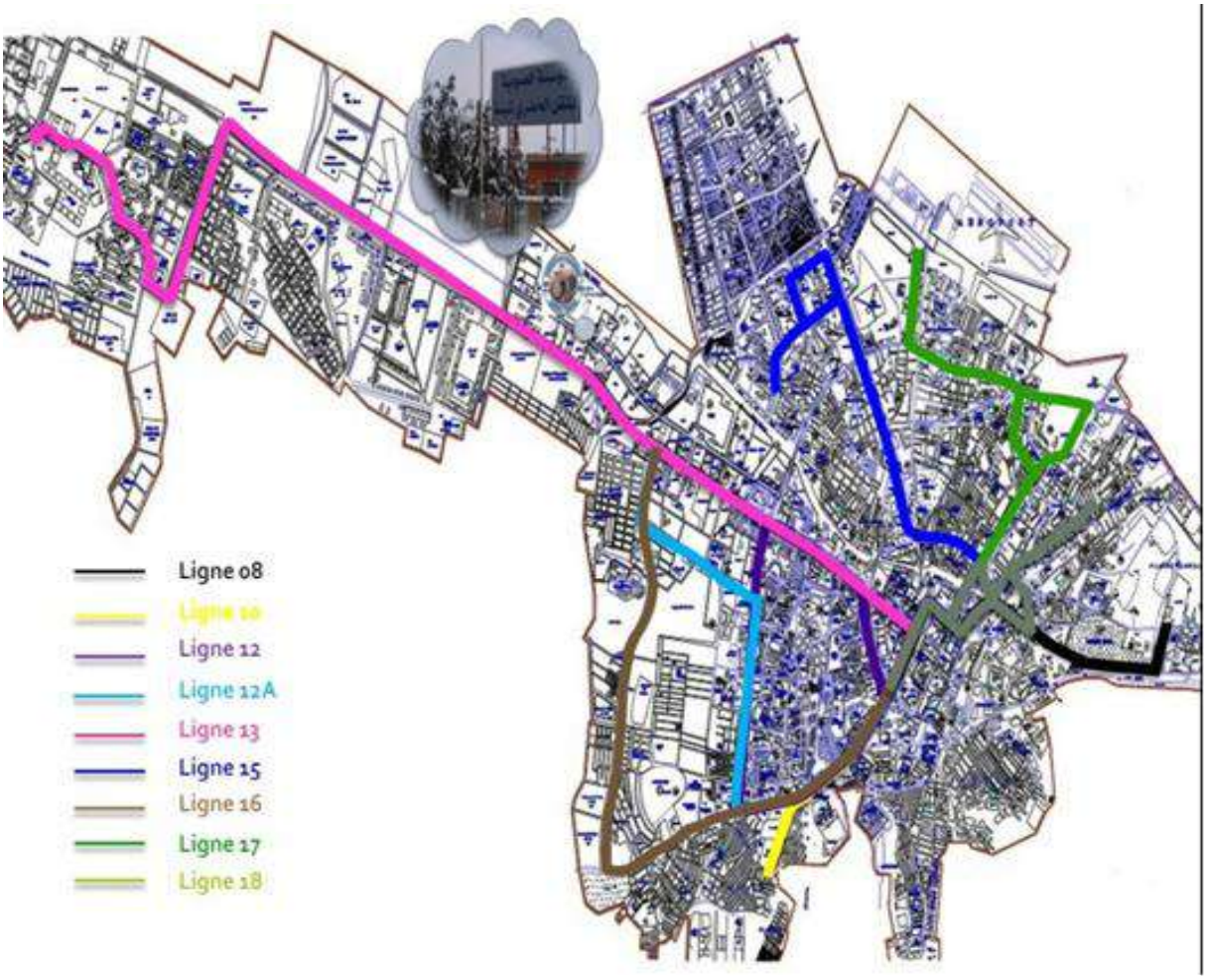
الخطوط قيد الاستغلال

رقم الخط	اسم الخط	ملاحظة
10	ميزاب	تمديد الخط
13	حي أول نوفمبر	تمديد الخط
15	فاطمة الزهراء	تمديد الخط
16	شيخ العربي التبسي	
17	لاروكاد	
19	الحمامات	
20	بكارية	
21	بولحاف الدير	خط جديد
22	دكان	

المصدر: معلومات مقدمة من قسم المستخدمين والأجور

الشكل رقم (11)

الخطوط قيد الاستغلال على الخريطة



المصدر: وثيقة مقدمة من قسم المستخدمين والأجور

من خلال مختلف المعلومات المقدمة من طرف إدارة المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري –تبسة، يمكن تلخيص بطاقة فنية عن المؤسسة كما في الشكل التالي:

الشكل رقم (12)

بطاقة فنية عن المؤسسة العمومية النقل الحضري وشبه الحضري في مدينة تبسة

الشعار 2009-2012	**الشعار 2013 الى حد يومنا هذا**
الاختصار: ETUSTébessa	
الاسم الكامل :المؤسسة العمومية النقل الحضري وشبه الحضري في مدينة تبسة	
التأسيس والانشاء	
تاريخ الانطلاق في النشاط	16 جانفي 2009
تاريخ انطلاق في النقل شبه الحضري	01 أفريل 2013
التعداد	
عدد الحافلات	29
عدد العمال	176 عامل
عدد الخطوط الحضرية	06 خطوط
عدد الخطوط شبه الحضرية	03 خطوط

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المقدمة من المؤسسة

المطلب الثاني: نوع الرتب وأعداد العمال بالمؤسسة

فيما يلي جدول يوضح نوع الرتب وأعداد العمال بالمؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري –تبسة:

الجدول رقم (02)

نوع الرتب وأعداد العمال بالمؤسسة

رقم	عدد العمال	الوظيفة	ملاحظة
01	01	المدير العام	معين بقرار وزاري/ مرسوم رئاسي
02	02	رئيس مصلحة	ترقية من رئيس قسم
03	07	رئيس قسم	ترقيات مختلفة
04	04	رئيس ورشة	متحصل على شهادة تكوين
05	03	رئيس حضيرة	ترقية من سائق حافلة
06	01	مكلف بالاجور	ليسانس محاسبة
07	01	كاتبة رئيسية	تقني سامي سكرتاريا
08	01	تقني سامي اعلام الي	تقني سامي اعلام الي
09	03	عون اداري	2 عقد
10	01	مفتش استغلال	ترقية من مفتش استغلال
11	01	أمين صندوق رئيسي	ترقية من محصل مالي
12	02	محصل مالي	ترقية من مراقب حافلة
13	02	منظم استغلال	ترقية من قابض حافلة
14	07	مراقب استغلال	ترقية من قابض حافلة
15	02	سائق درجة 03	//
16	60	سائق حافلة	//
17	54	قابض حافلة	2 عقد
18	01	رئيس فرقة الأمن والوقاية	ترقية من عون وقاية وأمن
19	13	اعوان وقاية وأمن	//
20	01	مكانيكي	حسب الشهادة
21	08	عون صيانة	//
23	01	عاملة نظافة	//
المجموع	176	23 منصب عمل	

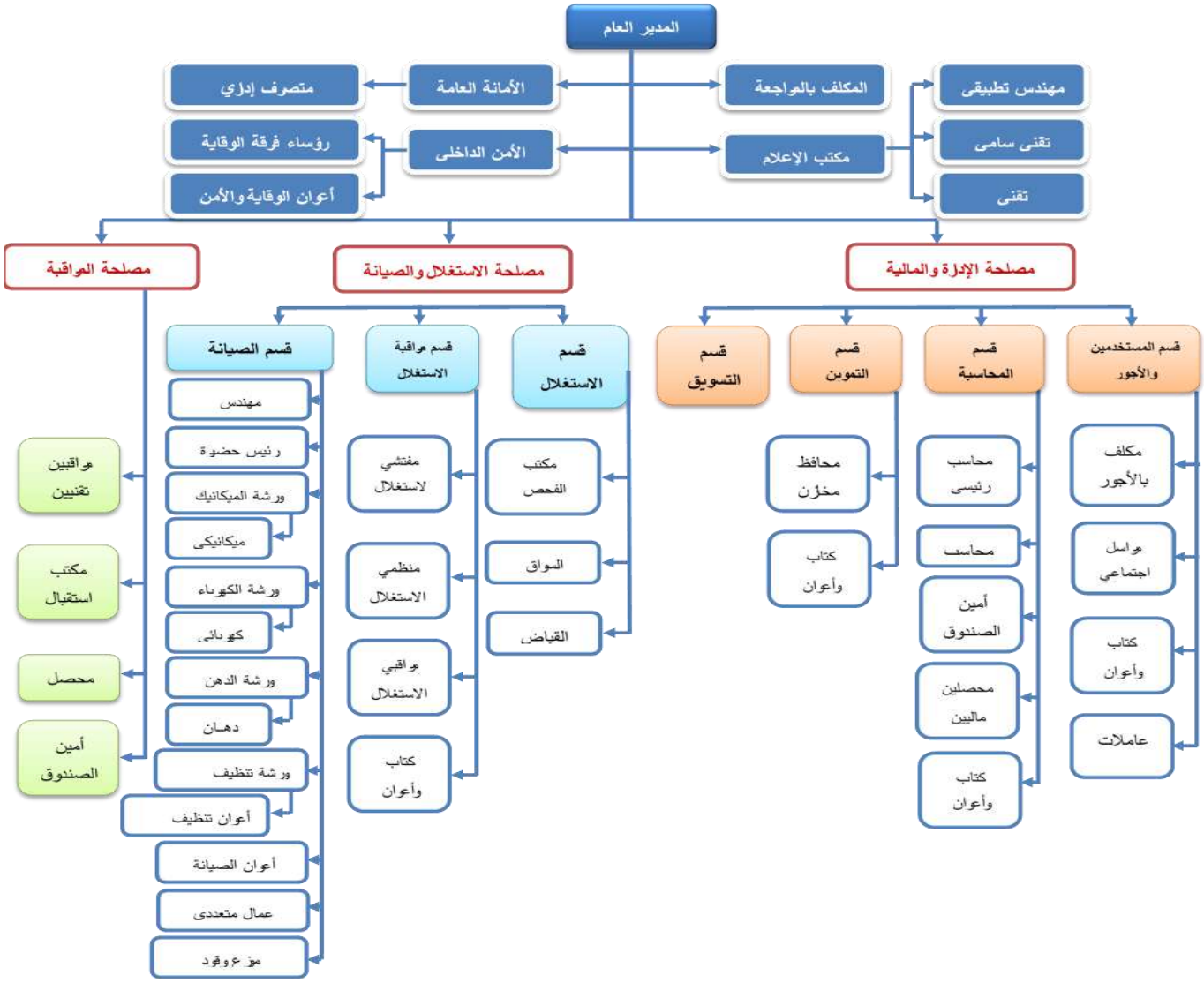
المصدر: معلومات مقدمة من قسم المستخدمين والأجور

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة النقل الحضري وشبه الحضري تبسة

يمثل الهيكل التنظيمي الشكل العام للمؤسسة الذي يقوم بتحديد اختصاصاتها ومجال عملها، تخصصات عامليها، تقسيماتها الإدارية، علاقات عامليها، الرؤساء والمرؤوسين، وارتباطها الإداري بمختلف المستويات والمنظمات الموازية[1]، وينقسم الهيكل التنظيم للمؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري بولاية تبسة الى ما يلي:

الشكل رقم (13)

الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري–تبسة



المصدر: معلومات مقدمة من قسم المستخدمين والأجور

[1] فاروق عبدة فليه، محمد عبد المجيد، **السلوك التنظيمي في إدارة المؤسسات التعليمية**، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص: 296.

المبحث الثاني: الإطار المنهجي والأساليب الإحصائية المستعملة في الدراسة

المطلب الأول: منهجية الدراسة

تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي في دراسة "**دور الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية لقطاع النقل– دراسة حالة المؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)**"، حيث **أن** المنهج الوصفي التحليلي هو منهج يجمع بين وصف الوضع الحالي للظاهرة (الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات) وتحليل البيانات المتاحة لفهم العلاقات والتأثيرات بين جوانب هذه الظاهرة، مما يمنح الدراسة عمقًا أكبر بعيدا عن الوصف المجرد.

المطلب الثاني: مجتمع و عينة الدراسة

1. مجتمع الدراسة و الفئة المستهدفة:

يتمثل مجتمع الدراسة في المؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) العاملة في الجزائر و التي بلغ عددها (48) مؤسسة[1]، أما فيما يخص الولايات المستحدثة فالوزارة تعكيف على استحداث مؤسسات خاصة بها بعد التقسيم الإداري الجديد، ويتراوح عدد الإطارات في هذه المؤسسات بين (08) و (33) اطار في كل مؤسسة حسب حجم نشاطها و مكان تواجدها.

2. عينة الدراسة:

الدراسة تهدف الى بيان دور الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية لقطاع النقل تم تحديد اطار مجتمع الدراسة في (11) مؤسسة للنقل الحضري و شبه الحضري (ETUS) (انظر ملحق رقم 01 يوضح قائمة هذه المؤسسات حسب الموقع الالكتروني الرسمي لوزارة النقل) موزعة جغرافياً من الشمال إلى الجنوب ومن الشرق إلى الغرب، بما يضمن التمثيل الجغرافي لمختلف أقاليم القطر الوطني، حيث شملت هذه المؤسسات كلاً من: تبسة، سوق أهراس، قالمة، الجزائر العاصمة، تيبازة، إليزي، بشار، مستغانم، معسكر، تيارت، والوادي)، الجدول التالي يوضح توزع المؤسسات حسب الأقاليم الجغرافية للجزائر.

[1] https://www.mt.gov.dz/?page_id=979&lang=ar, Consulté en Juin 2024.

الجدول رقم (03)

توزع المؤسسات محل الدراسة حسب الأقاليم الجغرافية

الجهة	الولاية
الشرق	تبسة
	سوق أهراس
	قالمة
الشمال	الجزائر العاصمة
	تيبازة
الغرب	تيارت
	مستغانم
	معسكر
الجنوب	بشار
	اليزي
	الوادي
المجموع	**11**

المصدر: من اعداد الباحث

نظراً لطبيعة موضوع الدراسة المرتبط بالرقابة الداخلية وحوكمة الشركات، فقد تم الاقتصار على دراسة الكوادر الادارية فقط دون بقية العمال، وذلك باعتبارهم الفئة الأكثر ارتباطاً بالقرارات التنظيمية والرقابية.

تتمثل الفئة المستهدفة في الإجابة على أداة الدراسة (الاستبيان) الكوادر الادارية للمؤسسات العمومية للنقل الحضري و شبه الحضري ذوي المسميات التالية (رئيس مجلس الإدارة، عضو مجلس الإدارة، مدير عام، مدير، رئيس قسم أو مصلحة، المكلف بالمنازعات والشؤون القانونية، محاسب، محافظ حسابات)، حيث تم توزيع الاستبيان بصيغتين: ورقية مباشرة، وإلكترونية عبر موقع الكتروني صمم خصيصا لذات الغرض و مرفوع على منصة GitHub[1]، وذلك لتسهيل الوصول وضمان أكبر قدر من التغطية خاصة في ظل شساعة المساحة الجغرافية للوطن.

[1] https://chorfi-bilal.github.io/questionnaire/

3. نسبة الاسترداد:

الجدول رقم (04) يوضح مجموع الاستبانات الموزعة على الإطارات في (11) مؤسسة عمومية اقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري بتعداد (213) استبانة منها (107) استبانة ورقية و(106) استبانة الكترونية:

الجدول رقم (04)

يوضح توزيع الاستبانات ونسبة الاسترداد

	الاستبانات الموزعة ورقيا	الاستبانات الموزعة الكترونيا	الاستبانات المستردة ورقيا	الاستبانات المستردة الكترونيا	النسبة %
الاستبانات	107	106	102	103	-
المجموع الجزئي	213		205		%96,24
الاستبانات المرفوضة			**03**	**00**	%01,40
المجموع الكلي	**213**		**202**		**%94,83**

المصدر: من اعداد الباحث

حيث تم استرجاع (205) استبانة أي بنسبة استرداد إجمالية قدرت بـ (96,24%)، وهو ما يعد مؤشراً مرتفعاً يعكس درجة الاهتمام والجدية في التفاعل مع موضوع الدراسة، غير أنّ عملية الفرز أظهرت وجود (03) استبانات ورقية مرفوضة ما يمثل نسبة (01,40%) من إجمالي الاستبانات المسترجعة وذلك بسبب التحيز الشديد في الإجابة على محاور الاستبيان، مما يفقدها القيمة العلمية. ونتيجة لذلك فقد استقر العدد الصالح للتحليل النهائي عند (202) استبانة من أصل (213) أي بنسبة (94,83%)، وهو ما يوفر بيانات كافية وموثوقة للتحليل الإحصائي، مع المحافظة على تمثيلية دقيقة لعينة الدراسة.

المطلب الثالث : أداة الدراسة

1.خطوات اعداد أداة الدراسة (الاستبانة):

لإعداد أداة الدراسة (الاستبيان) من أجل دراسة دور الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية لقطاع النقل– دراسة حالة المؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)، تم مراجعة الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث و الاستفادة منها في صياغة الاستبانة، ومن ثمة صياغة مسودة أولية للاستبانة انطلاقاً من الأطر النظرية والأهداف البحثية، ثم عُرضت هذه المسودة على لجنة تحكيم مكونة من ثلاثة (03) أساتذة تعليم عالي(انظر الملحق رقم 02) في مجال علوم التسيير لتقييم مدى ملاءمة البنود ووضوحها ومدى تغطيتها لمتطلبات الدراسة، بعد ذلك أُجريت دراسة تجريبية على عينة أولية قوامها مؤسستين (المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري – تبسة ، المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري – سوق أهراس) للتأكد من سهولة فهم البنود وإجراء تحليل للعوامل وحساب معامل ألفا كرونباخ لقياس الصدق والثبات، كآخر مرحلة وبناءً على ملاحظات المحكمين ونتائج المرحلة التجريبية، تم تنقيح البنود وإعادة صياغتها من جديد لتحقق الأداة درجة عالية من الصدق والثبات قبل تطبيقها في الدراسة الأساسية.

2. محتويات أداة الدراسة (الاستبانة):

تكونت أداة الدراسة الاستبانة من (03) محاور رئيسية، حيث خصص المحور الأول للخصائص الديمغرافية (النوع الاجتماعي (الجنس) – العمر – المستوى العلمي – الخبرة – المسمى الوظيفي)، أما المحور الثاني فقد خصص لمتغير "االرقابة الداخلية" في المؤسسات قيد الدراسة من خلال (5) أبعاد حسب إطار (COSO)، و يتكون هذا المحور من (17) سؤالا مغلقا من (1) الى (17)، حيث تم تقسيم هذا المحور الى (5) أجزاء حسب نموذج الدراسة المقترح و تتمثل فيما يلي:

- بيئة الرقابة (Control Environment) و تحوي (5) عبارات؛
- تقييم المخاطر (Risk Assessment) و تحوي (4) عبارات ؛
- أنشطة الرقابة (Control Activities) و تحوي (3) عبارات ؛
- المعلومات والتواصل (Information & Communication) و يحوي (3) عبارات ؛
- أنشطة المراقبة (Monitoring Activities) و تحوي (2) عبارة.

بينما خصص المحور الثالث من الاستبانة لقياس بعد الحوكمة داخل المؤسسات قيد الدراسة اعتمادا عاى الدراسات السابقة، و يتكون هذا المحور من (28) سؤالا مغلقا.

3. تصحيح أداة الدراسة (الاستبانة):

تم اعتماد مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) في تصحيح أداة الدراسة، وذلك بهدف قياس درجة استجابة المبحوثين بدقة ووضوح، حيث تُمثّل كل عبارة ضمن الاستبيان بمقياس تدريجي يتراوح من مستوى "**لا أوافق بشدة**" إلى "**أوافق بشدة**"، ويُمنح لكل خيار قيمة رقمية تعكس شدة الموافقة أو الرفض.

يساعد هذا المقياس في تحديد مستوى ملاءمة كل عبارة بالنسبة للمبحوثين، ويُستخدم في التحليل الإحصائي لاستخلاص المتوسطات والانحرافات المعيارية، بما يساهم في قياس اتجاهات العينة نحو محاور الدراسة، كما هو موضح في الجدول رقم (05)

الجدول رقم (05)

تصحيح أداة الدراسة وفق مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale)

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

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مبدأ المقياس

يتضح من الجدول رقم (05) أعلاه أن درجات الاستجابة على مقياس ليكرت الخماسي تم توزيعها وفق التدرج التالي: تُمنح الدرجة (5) عند اختيار "**موافق بشدة**"، والدرجة (4) عند اختيار "**موافق**"، بينما تُعطى الدرجة (3) في حالة "**محايد**"، والدرجة (2) عند اختيار "**غير موافق**"، في حين تُمنح الدرجة (1) عند اختيار "**غير موافق بشدة**".

ويتم تحديد مستوى الموافقة على كل عبارة من عبارات الاستبيان، وكل بعد من أبعاده، وكل محور من محاوره، بالاعتماد على قيمة المتوسط الحسابي والانحراف المعياري. كما يوضح الجدول رقم (06) مستويات الموافقة المعتمدة، والتي تم تصنيفها إلى خمس فئات رئيسية، وهي: منخفض جدا، منخفض، متوسط، مرتفع، مرتفع جدا.

من أجل تحديد طول كل خلية نتبع الطريقة التالية:

حساب المدى = أعلى درجة في المقياس (5) – أدني درجة في المقياس (4) = 4

قسمة المدى (4) على أعلى درجة في المقياس (5) = 0,8

الجدول رقم (06)

مستويات الموافقة على فقرات ومجالات وأبعاد الدراسة

مستوى الموافقة	منخفض جدا	منخفض	متوسط	مرتفع	مرتفع جدا
الوسط الحسابي	أقل من 1,80	1,80 الى 2,59	2,60 الى 3,39	3,40 الى 4,19	أكبر أو يساوي من 4,20
الوزن النسبي	أقل من 36%	36% الى 51,9%	52% الى 67,9%	68% الى 83,9%	أكبر من 84%

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مقياس (Likert Scale)

تم الاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) من أجل تفسير المتوسطات الحسابية والأوزان النسبية التي نتجت عن تفريغ الاستبانات، حيث أن المتوسطات بين (1,80 – 2,59) تدل على مستوى منخفض، في حين أن القيم الواقعة بين (2,60 – 3,39) تُمثّل مستوى متوسط. أما إذا كان المتوسط الحسابي في المجال (3,40 – 4,19) فإن ذلك يُشير إلى مستوى مرتفع، بينما تُعد القيم التي تساوي أو تفوق (4,20) مؤشراً على مستوى مرتفع جداً. ويهدف هذا التصنيف الإحصائي إلى تسهيل عملية تفسير النتائج، بما يسمح بتحديد درجة الاتفاق أو الاختلاف مع فقرات الاستبيان بشكل منهجي ودقيق، كما يُعزز من موثوقية التحليل الكمي للبيانات المستخلصة.

المطلب الرابع: اختبار صدق وثبات أداة الدراسة

1.صدق أداة الدراسة (الاستبانة) وثباتها:

صدق أداة الدراسة وثباتها هما أسلوبان لقياس مدى جودة الدراسة، حيث يمكن تعريف الصدق على أنه يبرز ما إذا كانت الأداة تقيس بالضبط المفاهيم المستهدفة بدقة، دون انحراف عن الهدف النظري أو الواقعي[1]، أما الثبات فيمكن تعريفه على أنه اتّساق النتائج والحصول على نتائج متشابهة تقريبا عند تطبيق

[1] D MCNEISH & D DUMAS, Reliability representativeness: How well does coefficient alpha summarize reliability across the score distribution?, **Behavior Research Methods,** Vol 57, N 3, Article 93**,** 10 Feb 2025, p: 958, DOI: https://doi.org/10.3758/s13428-025-02611-8.

الأداة في نفس الظروف بشكل متكرر[1] ، وهذا يعني أن الدراسة التي تتسم بالثبات هي دراسة متسقة جديرة بالثقة، وهو ما يسمح بالاعتماد على نتائجها النهائية.

1.1. صدق أداة الدراسة

1.1.1. الصدق المرتبط بالمحتوى

يُعد الصدق المرتبط بالمحتوى أو ما يُعرف كذلك بالصدق الظاهري، من الأساليب الأولية للتحقق من صلاحية أدوات البحث العلمي، حيث يركّز على مدى تمثيل مفردات أداة الدراسة لمختلف مجالات الظاهرة المراد قياسها بدقة وشمولية، حيث أن الصدق الظاهري لا يقوم على التحليل الإحصائي، وإنما يعتمد على تقدير الخبراء والمحكّمين المتخصصين الذين يُقيّمون مدى ملاءمة البنود لأهداف البحث ومدى وضوحها وخلوها من الغموض أو التحيّز[2]، وبناء على ذلك، تم عرض الاستبانة على عدد من المحكمين المتخصصين ، حيث قدم السادة المحكمون جملة من الملاحظات، والتي أخذ بها الباحث في صياغة الاستبانة في شكلها النهائي على ضوء ملاحظات الأساتذة المحكمين.

يجدر القول على أنّ الصدق الظاهري لا يكفي لحده للحكم على جودة أداة الدراسة، إلا أنّه يظلّ عنصرًا مهمًّا يعزّز ثقة المبحوثين بالأداة كما يمكن أن يزيد من احتمالية تفاعلهم الإيجابي معها.

2.1.1. صدق الابعاد الفردية

يتم حساب معامل الارتباط بين الدرجة الكلية للاستبانة والمجالات والأبعاد الفرعية المكونة لها؛ للتأكد من صدق أداة الدراسة باستخدام طريقة صدق الأبعاد الفرعية:

[1] F MIDDLETON, **Reliability vs. Validity in Research: Difference, Types and Examples**, Scribbr, January 2025, https://www.scribbr.com/methodology/reliability-vs-validity, Visited: Mar 2025/

[2] Creswell J. W & Creswell J. D, Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches, **SAGE Publications**, 5th ed, 2018, p: 162.

الجدول رقم (07)

معاملات الارتباط (الصدق) بين الدرجة الكلية للاستبانة ومحاورها وأبعادها

المحور	البعد	عدد الفقرات	معامل الارتباط (r)	مستوى الدلالة (Sig)
المحور الثاني	بيئة الرقابة (Control Environment)	5	*0,958	0,000
	تقييم المخاطر (Risk Assessment)	4	*0,951	0,000
	أنشطة الرقابة (Control Activities)	3	*0,945	0,000
	المعلومات والتواصل (Information & Communication)	3	*0,951	0,000
	أنشطة المراقبة (Monitoring Activities)	2	*0,914	0,000
أبعاد المحور الثاني: الرقابة الداخلية		**17**	***0,979**	**0,000**
المحور الثالث: الحوكمة		**28**	***0,997**	**0,000**

**ذو دلالة إحصائية عند 0,05*

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

الجدول رقم (07) يوضح معاملات الارتباط (Pearson) بين الدرجة الكلية للاستبانة وأبعادها، حيث جاءت جميع القيم موجبة وذات دلالة إحصائية قوية عند مستوى($\alpha \leq 0,05$) ، ما يعكس اتساقا داخليا عاليا بين محاور الاستبانة، حيث تراوح معامل ارتباط بين (0,958) لبعد بيئة الرقابة و (0,914) لبعد أنشطة المراقبة.

وعلى مستوى المحاور، بلغ معامل ارتباط الرقابة الداخلية($r = 0,979$) ، بينما حقق محور الحوكمة أعلى قيمة ($r = 0,997$)، وهوما يؤكد انسجام الفقرات بشكل شبه تام مع الدرجة الكلية، وبناء عليه يمكن القول إن الأداة البحثية تتميز بدرجة عالية من الصدق البنائي، مما يعزز الاعتماد عليها في دراسة دور الرقابة الداخلية في تفعيل الحوكمة بالمؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS).

3.1.1. صدق الاتساق الداخلي

صدق الاتساق الداخلي (Internal consistency reliability) هو نوع من أنواع الثبات في الاختبارات أو المقاييس، يقيس درجة تجانس العناصر المختلفة داخل الاختبار الواحد في قياس نفس المفهوم

أو الصفة المراد قياسها، بعبارة أخرى يشير إلى مدى ترابط فقرات الاختبار مع بعضها البعض[1]، وفيما يلي عرض لنتائج التحقق من صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة حسب المحاور والأبعاد التي تتكون منها:

1.3.1.1. معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني "الرقابة الداخلية" بأبعاده المختلفة

للتحقق من صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة، تم حساب معاملات ارتباط بيرسون بين كل فقرة من فقرات مقياس الرقابة الداخلية والدرجة الكلية للأداة، الجدول التالي يوضح نتائج حساب معاملات ارتباط بيرسون:

الجدول رقم (08)

معاملات الارتباط (صدق الاتساق الداخلي) لفقرات المتغير المستقل "الرقابة الداخلية"

الفقرة	معامل الارتباط (r)	مستوى الدلالة (Sig)
1. تلتزم المديرية العامة في المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بالنزاهة والقيم الأخلاقية، وتُرسخها كجزء أساسي من ثقافة المؤسسة.	*0,816	0,000
2. يمارس مجلس الإدارة أو الهيئة الإشرافية في المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) رقابة مستقلة وفعالة على تطوير وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية.	*0,783	0,000
3. تحدد إدارة المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) الهيكل التنظيمي، خطوط السلطة والمسؤولية، والتقارير اللازمة لتمكين تنفيذ مهام الرقابة بفعالية.	*0,816	0,000
4. تظهر إدارة المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) التزاماً بتعيين وتطوير والاحتفاظ بالموظفين الأكفاء، بما في ذلك توفير التدريب المستمر.	*0,832	0,000
5. تُحاسب المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) الأفراد على مسؤولياتهم المتعلقة بالرقابة الداخلية، بما يتماشى مع الأهداف المحددة.	*0,821	0,000
6, تحدد المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) أهدافاً واضحة كافية لتمكين تحديد وتقييم المخاطر المرتبطة بها في عمليات النقل.	*0,841	0,000
7. تقوم المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بتحديد وتحليل المخاطر على مستوى المؤسسة التي قد تعيق تحقيق أهدافها، بما في ذلك المخاطر المتعلقة بالتشغيل تقديم الخدمة.	*0,797	0,000
8. تأخذ إدارة المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) في الاعتبار احتمالية الاحتيال عند تقييم المخاطر التي قد تؤثر على الأهداف المالية والتشغيلية.	*0,826	0,000
9. تحدد المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) وتقيّم التغييرات الهامة التي قد تؤثر بشكل كبير على نظام الرقابة الداخلية لديها (مثل التغيرات في المنظومة القانونية).	*0,810	0,000

[1] Taylor E and Jared W. Keeley, Internal Consistency approach to test construction, **The Encyclopedia of Clinical Psychology**, January 23, 2015, pp: 1–3, DOI: https://doi.org/10.1002/9781118625392.wbecp156.

الفقرة	معامل الارتباط (r)	مستوى الدلالة (Sig)
10, تختار وتطور المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) أنشطة رقابية مناسبة تحد من المخاطر التي تهدد تحقيق أهدافها (مثال: فصل الواجبات، الموافقات، التسويات).	*0,818	0,000
11. تقوم المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بتطوير ضوابط عامة على تكنولوجيا المعلومات لدعم تحقيق الأهداف (مثال: أمان البيانات، صلاحيات الوصول).	*0,847	0,000
12, يتم تنفيذ أنشطة الرقابة في المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) من خلال سياسات تدعم تطبيقها وإجراءات تضعها موضع التنفيذ.	*0,854	0,000
13, تحصل المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) وتستخدم المعلومات ذات الصلة وذات الجودة لدعم عمل الرقابة الداخلية، بما في ذلك بيانات التشغيل والإيرادات.	*0,868	0,000
14. يتم التواصل الفعال داخليًا في المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بشأن المعلومات الضرورية لدعم عمل الرقابة الداخلية، بما يضمن فهم المسؤوليات.	*0,877	0,000
15. تتواصل المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بفعالية مع الأطراف الخارجية (مثل العملاء، الهيئات التنظيمية) بشأن المسائل التي تؤثر على أداء الرقابة الداخلية.	*0,847	0,000
16, تجري المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) تقييمات مستمرة ومنفصلة لفعالية مكونات ومبادئ الرقابة الداخلية (مثال: المراجعات الدورية، التدقيق الداخلي).	*0,849	0,000
17. تقوم المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بتقييم أوجه القصور في الرقابة الداخلية وتوصيلها في الوقت المناسب إلى الأطراف المسؤولة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية.	*0,807	0,000

*ذو دلالة إحصائية عند 0,05

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

أظهرت النتائج أن جميع معاملات الارتباط كانت موجبة ومرتفعة، حيث تراوحت بين (0,783) و (0,877)، وجميعها دالة إحصائيًا عند مستوى ($\alpha \leq 0,05$). ويُلاحظ أن أعلى ارتباط ظهر في الفقرة (14) التي تتعلق بالتواصل الداخلي الفعّال ($r = 0,877$)، بينما كان أدنى ارتباط نسبيًا في الفقرة (2) الخاصة برقابة مجلس الإدارة ($r = 0,783$)، ومع ذلك يظل ارتباطًا قويًا ودالًا إحصائيًا، وعليه فهذه النتائج تؤكد أن جميع الفقرات ترتبط بقوة بالدرجة الكلية للمقياس، مما يدل على تمتع الأداة بصدق الاتساق الداخلي

وإمكانية الاعتماد عليها في قياس الرقابة الداخلية بالمؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS).

1.1.3.1.1. معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الأول "بيئة الرقابة"

للتأكد من صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الأول "**بيئة الرقابة**"، تم حساب معاملات ارتباط بيرسون بين كل فقرة والدرجة الكلية للبعد، الجدول التالي يوضح نتائج حساب معاملات ارتباط بيرسون:

الجدول رقم (09)

معاملات الارتباط (صدق الاتساق الداخلي) لفقرات البعد الأول "بيئة الرقابة"

الفقرة	معامل الارتباط (r)	مستوى الدلالة (Sig)
1. تلتزم المديرية العامة في المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بالنزاهة والقيم الأخلاقية، وتُرسخها كجزء أساسي من ثقافة المؤسسة.	*0,838	0,000
2. يمارس مجلس الإدارة أو الهيئة الإشرافية في المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) رقابة مستقلة وفعالة على تطوير وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية.	*0,835	0,000
3. تحدد إدارة المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) الهيكل التنظيمي، خطوط السلطة والمسؤولية، والتقارير اللازمة لتمكين تنفيذ مهام الرقابة بفعالية.	*0,846	0,000
4. تظهر إدارة المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) التزاماً بتعيين وتطوير والاحتفاظ بالموظفين الأكفاء، بما في ذلك توفير التدريب المستمر.	*0,865	0,000
5. تُحاسب المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) الأفراد على مسؤولياتهم المتعلقة بالرقابة الداخلية، بما يتماشى مع الأهداف المحددة.	*0,861	0,000

**ذو دلالة إحصائية عند 0,05*

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

توضح النتائج أن جميع معاملات الارتباط جاءت موجبة ومرتفعة، حيث تراوحت بين (0,835) و (0,865)، وجميعها دالة إحصائيًا عند مستوى ($\alpha \leq 0,05$). ويُلاحظ أن أعلى قيمة ارتباط ظهرت في الفقرة (4) الخاصة بالتزام الإدارة بتعيين وتطوير الموظفين الأكفاء ($r = 0,865$)، في حين كانت أدنى قيمة ارتباط نسبيًا في الفقرة (2) المتعلقة برقابة مجلس الإدارة ($r = 0,835$). ومع ذلك، فإن جميع القيم تشير إلى قوة العلاقة بين الفقرات والبعد الكلي، مما يؤكد تمتع بعد "**بيئة الرقابة**" بصدق الاتساق الداخلي وملاءمته لقياس هذا الجانب في المؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS).

2.1.3.1.1. معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الثاني "تقييم المخاطر"

للتأكد من صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الثاني "**تقييم المخاطر**"، تم حساب معاملات ارتباط بيرسون بين كل فقرة والدرجة الكلية للبعد، الجدول التالي يوضح نتائج حساب معاملات ارتباط بيرسون:

الجدول رقم (10)

معاملات الارتباط (صدق الاتساق الداخلي) لفقرات البعد الثاني "تقييم المخاطر"

الفقرة	معامل الارتباط (r)	مستوى الدلالة (Sig)
1. تحدد المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) أهدافاً واضحة كافية لتمكين تحديد وتقييم المخاطر المرتبطة بها في عمليات النقل.	*0,869	0,000
2. تقوم المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بتحديد وتحليل المخاطر على مستوى المؤسسة التي قد تعيق تحقيق أهدافها، بما في ذلك المخاطر المتعلقة بالتشغيل تقديم الخدمة.	*0,857	0,000
3. تأخذ إدارة المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) في الاعتبار احتمالية الاحتيال عند تقييم المخاطر التي قد تؤثر على الأهداف المالية والتشغيلية.	*0,851	0,000
4. تحدد المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) وتقيّم التغييرات الهامة التي قد تؤثر بشكل كبير على نظام الرقابة الداخلية لديها (مثل التغيرات في المنظومة القانونية).	*0,866	0,000

ذو دلالة إحصائية عند 0,05

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

أظهرت النتائج أن جميع معاملات الارتباط موجبة ومرتفعة، حيث تراوحت بين (0,851) و(0,869)، وهي جميعها دالة إحصائيًا عند مستوى ($\alpha \leq 0,05$). ويُلاحظ أن أعلى قيمة ارتباط كانت للفقرة (1) الخاصة بتحديد أهداف واضحة لتمكين تقييم المخاطر المرتبطة بعمليات النقل ($r = 0,869$)، بينما كانت أدنى قيمة ارتباط نسبيًا للفقرة (3) المتعلقة بأخذ احتمالية الاحتيال في الاعتبار عند تقييم المخاطر ($r = 0,851$)، وبذلك يمكن القول إن فقرات هذا البعد تتسم بدرجة عالية من الاتساق الداخلي، مما يعكس صلاحيتها في قياس بعد "**تقييم المخاطر**" في المؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS).

3.1.3.1.1. معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الثالث "أنشطة الرقابة"

للتأكد من صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الثالث "**أنشطة الرقابة**"، تم حساب معاملات ارتباط بيرسون بين كل فقرة والدرجة الكلية للبعد، الجدول التالي يوضح نتائج حساب معاملات ارتباط بيرسون:

الجدول رقم (11)

معاملات الارتباط (صدق الاتساق الداخلي) لفقرات البعد الثالث "أنشطة الرقابة"

الفقرة	معامل الارتباط (r)	مستوى الدلالة (Sig)
1. تختار وتطور المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) أنشطة رقابية مناسبة تحد من المخاطر التي تهدد تحقيق أهدافها (مثال: فصل الواجبات، الموافقات، التسويات).	*0,882	0,000
2. تقوم المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بتطوير ضوابط عامة على تكنولوجيا المعلومات لدعم تحقيق الأهداف (مثال: أمان البيانات، صلاحيات الوصول).	*0,891	0,000
3. يتم تنفيذ أنشطة الرقابة في المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) من خلال سياسات تدعم تطبيقها وإجراءات تضعها موضع التنفيذ.	*0,895	0,000

**ذو دلالة إحصائية عند 0,05*

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

أظهرت النتائج أن معاملات الارتباط كانت جميعها موجبة ومرتفعة، حيث تراوحت بين (0,882) و(0,895)، وجميعها دالة إحصائيًا عند مستوى ($\alpha \leq 0,05$)، حيث يُلاحظ أن أعلى قيمة ارتباط كانت للفقرة (3) الخاصة بتنفيذ أنشطة الرقابة من خلال السياسات والإجراءات ($r = 0,895$)، في حين كانت أدنى قيمة ارتباط نسبيًا للفقرة (1) المتعلقة باختيار وتطوير الأنشطة الرقابية المناسبة ($r = 0,882$).

وبشكل عام، تشير هذه النتائج إلى أن فقرات هذا البعد تتميز بدرجة عالية جدًا من الاتساق الداخلي، مما يعزز من صدقها وصلاحيتها في قياس بعد "**أنشطة الرقابة**" في المؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS).

4.1.3.1.1. معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الرابع "الاتصالات والمعلومات"

للتأكد من صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الرابع "**الاتصالات والمعلومات**"، تم حساب معاملات ارتباط بيرسون بين كل فقرة والدرجة الكلية للبعد، الجدول التالي يوضح نتائج حساب معاملات ارتباط بيرسون:

الجدول رقم (12)

معاملات الارتباط (صدق الاتساق الداخلي) لفقرات البعد الرابع "الاتصالات والمعلومات"

الفقرة	معامل الارتباط (r)	مستوى الدلالة (Sig)
1. تحصل المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) وتستخدم المعلومات ذات الصلة وذات الجودة لدعم عمل الرقابة الداخلية، بما في ذلك بيانات التشغيل والإيرادات.	*0,899	0,000
2. يتم التواصل الفعال داخليًا في المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بشأن المعلومات الضرورية لدعم عمل الرقابة الداخلية، بما يضمن فهم المسؤوليات.	*0,927	0,000
3. تتواصل المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بفعالية مع الأطراف الخارجية (مثل العملاء، الهيئات التنظيمية) بشأن المسائل التي تؤثر على أداء الرقابة الداخلية.	*0,899	0,000

**ذو دلالة إحصائية عند 0,05*

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

أظهرت النتائج أن معاملات الارتباط جاءت جميعها موجبة ومرتفعة، حيث تراوحت بين (0,899) و(0,927)، وجميعها دالة إحصائيًا عند مستوى ($\alpha \leq 0,05$). ويُلاحظ أن أعلى قيمة ارتباط كانت للفقرة (2) المتعلقة بفعالية التواصل الداخلي بشأن المعلومات الضرورية لدعم الرقابة الداخلية ($r = 0,927$)، بينما كانت أدنى قيمة ارتباط نسبيًا للفقرتين (1) و(3) بقيمة ($r = 0,899$).

وبصورة عامة، تشير هذه النتائج إلى قوة الاتساق الداخلي لفقرات هذا البعد، بما يؤكد صدقها وصلاحيتها في قياس "الاتصالات والمعلومات" بالمؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS).

5.1.3.1.1. معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الخامس "المتابعة"

للتأكد من صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الخامس "**المتابعة**"، تم حساب معاملات ارتباط بيرسون بين كل فقرة والدرجة الكلية للبعد، الجدول التالي يوضح نتائج حساب معاملات ارتباط بيرسون:

الجدول رقم (13)

معاملات الارتباط (صدق الاتساق الداخلي) لفقرات البعد الخامس "المتابعة"

الفقرة	معامل الارتباط (r)	مستوى الدلالة (Sig)
1. تجري المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) تقييمات مستمرة ومنفصلة لفعالية مكونات ومبادئ الرقابة الداخلية (مثال: المراجعات الدورية، التدقيق الداخلي).	*0,908	0,000
2. تقوم المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بتقييم أوجه القصور في الرقابة الداخلية وتوصيلها في الوقت المناسب إلى الأطراف المسؤولة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية.	*0,904	0,000

*ذو دلالة إحصائية عند 0,05

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

بينت النتائج أن معاملات الارتباط جاءت مرتفعة جدًا وتجاوزت (0,90)، حيث بلغت (r= 0,908) للفقرة الأولى الخاصة بالتقييمات المستمرة والمنفصلة لفعالية الرقابة الداخلية، و (r = 0,904) للفقرة الثانية المتعلقة بتقييم أوجه القصور في الرقابة الداخلية وتوصيلها في الوقت المناسب، كما يتبين من النتائج أعلاه أن جميع القيم دالة إحصائيًا عند مستوى ($\alpha \leq 0,05$)، بناءً على ذلك، يمكن القول إن فقرات هذا البعد تتميز بصدق اتساق داخلي مرتفع، مما يعكس صلاحيتها في قياس "**المتابعة**" داخل المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS).

2.3.1.1. معاملات صدق الاتساق الداخلي لفقرات المجال الثاني "الحوكمة"

للتأكد من صدق الاتساق الداخلي لفقرات المتغير التابع "**الحوكمة**"، تم حساب معاملات ارتباط بيرسون بين كل فقرة والدرجة الكلية للبعد، الجدول التالي يوضح نتائج حساب معاملات ارتباط بيرسون:

جدول رقم (14)

معاملات الارتباط (صدق الاتساق الداخلي) لفقرات المتغير التابع " الحوكمة"

الفقرة	معامل الارتباط (r)	مستوى الدلالة (Sig)
1. تعكس ملكية الدولة للمؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) أهدافًا استراتيجية وطنية واضحة.	*0,847	0,000
2. تسهم ملكية الدولة للمؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) في تحقيق الفائدة العامة وتلبية الاحتياجات الأساسية للمواطنين.	*0,796	0,000
3. توفر ملكية الدولة للمؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) استقرارًا اقتصاديًا في قطاع النقل.	*0,839	0,000
4. تدعم ملكية الدولة للمؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) التنمية المستدامة والاستثمار في البنية التحتية.	*0,830	0,000
5. تقوم الدولة بدور فعال في الإشراف والمتابعة على أداء المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS).	*0,837	0,000
6, تضمن الدولة الشفافية والمساءلة في إدارة المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS).	*0,845	0,000
7. توفر الدولة توجيهًا استراتيجيًا للمؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) مما يتماشى مع الأهداف الوطنية.	*0,817	0,000
8. تستثمر الدولة في تطوير قدرات المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) وتحديثها.	*0,818	0,000
9. توفر المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) معلومات شفافة ومتساوية لجميع المساهمين.	*0,834	0,000
10,حقوق جميع المساهمين، بما في ذلك الأقليات والأجانب، محمية ومحترمة في المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS).	*0,794	0,000
11.لجميع المساهمين الحق في المشاركة بفعالية في القرارات الرئيسية للمؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS).	*0,788	0,000
12,هناك آليات فعالة لتعويض المساهمين في حالة انتهاك حقوقهم في المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS).	*0,790	0,000
13,تعمل المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بشكل وثيق مع المجتمع المحلي وتأخذ في الاعتبار مصالحه.	*0,828	0,000
14.تتحمل المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) مسؤوليتها الاجتماعية بجدية وتساهم في التنمية المستدامة.	*0,815	0,000
15.تحافظ المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) على تواصل فعال وشفاف مع عملائها.	*0,838	0,000
16,تبني المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) شراكات استراتيجية مع الأطراف المعنية لتحقيق أهداف مشتركة.	*0,816	0,000

الفقرة	معامل الارتباط (r)	مستوى الدلالة (Sig)
17.تقوم المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بالإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية بشكل دوري وشفاف.	*0,794	0,000
18,المعلومات العامة حول أداء وإدارة المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) متاحة بسهولة لجميع المواطنين.	*0,818	0,000
19.التقارير السنوية للمؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) تعكس بدقة الوضع المالي والتشغيلي لها.	*0,800	0,000
20,هناك آليات فعالة للمساءلة في المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) تضمن الشفافية والنزاهة في الإدارة.	*0,780	0,000
21.يلعب مجلس إدارة المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) دورًا محوريًا في تطوير استراتيجيات الشركة ومتابعة أدائها.	*0,826	0,000
22.يقوم مجلس إدارة المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بالإشراف الفعال على الإدارة التنفيذية ويحاسبها على الأداء.	*0,804	0,000
23.يتمتع أعضاء مجلس إدارة المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بالاستقلالية الكافية لاتخاذ قرارات موضوعية.	*0,786	0,000
24.يتحمل أعضاء مجلس إدارة المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) المسؤولية القانونية عن قراراتهم وتوجيهاتهم.	*0,824	0,000
25.يلتزم موظفو المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بمعايير أخلاقية عالية في جميع تعاملاتهم.	*0,802	0,000
26,تُعتبر النزاهة المهنية من القيم الأساسية التي يتم تعزيزها في المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS).	*0,849	0,000
27.يتحمل كل فرد في المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) المسؤولية الشخصية عن سلوكه وقراراته.	*0,829	0,000
28.تشجع المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) على التطوير المستمر للمهارات المهنية والأخلاقية لموظفيها.	*0,814	0,000

ذو دلالة إحصائية عند 0,05

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

أظهرت النتائج أن جميع معاملات الارتباط موجبة ومرتفعة، حيث تراوحت بين (0,780) و(0,849)، وجميعها ذات دلالة إحصائية قوية عند مستوى($\alpha \leq 0,05$) ، حيث سجل أعلى معامل ارتباط في الفقرة (26) الخاصة بتعزيز النزاهة المهنية كقيمة أساسية داخل المؤسسة بمعامل ارتباط ($r = 0,849$)، في حين أن أقل ارتباط سجل في الفقرة (20) المتعلقة بوجود آليات فعالة للمساءلة($r = 0,780$) ، كما أن بقية الفقرات سجلت معاملات ارتباط بين ($r = 0,79$) و ($r = 0,84$) ، وهو يعكس اتساقا قويا بين

مكونات "**الحوكمة**" وعلاقتها بالدرجة الكلية، وبناءً عليه، يمكن القول إن فقرات هذا المتغير تتمتع بمستوى عالٍ من الصدق الداخلي، مما يؤكد صلاحيتها لقياس مستوى "**الحوكمة**" في المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS).

2.1. ثبات أداة الدراسة

من أجل قياس مدى ثبات أداة الدراسة، نستخدم أولا طريقة التجزئة النصفية (Split-Half)، ثم نستخدم طريقة ألفاكرونباخ (Alpha-Cronbach)، وفيما يلي نتائج الطريقتين:

1.2.1. طريقة التجزئة النصفية

تعد طريقة التجزئة النصفية (Split-Half) من الأساليب الإحصائية المستخدمة لقياس الثبات، حيث تهدف إلى تقييم درجة الاتساق الداخلي والموثوقية للاختبار أو أداة القياس، وتعتمد هذه الطريقة على تقسيم الأداة إلى نصفين متكافئين (على سبيل المثال الأسئلة الزوجية مقابل الأسئلة الفردية)، ثم حساب معاملات الارتباط بين نتائج النصفين على نفس عينة المبحوثين وفي الوقت ذاته، وكلما ارتفع معامل الارتباط المحسوب (عادة باستخدام معامل بيرسون)، دل ذلك على مستوى أعلى من الاتساق والثبات الداخلي للأداة، و فيما يلي جدول يوضح نتائج اختبار الثبات بواسطة طريقة التجزئة النصفية:

الجدول رقم (15)

ثبات أداة الدراسة باستخدام طريقة التجزئة النصفية

المحور	البعد	عدد الفقرات	معامل الارتباط قبل التعديل	معامل الارتباط بعد التعديل (Spearman-Brown)
المحور الثاني	بيئة الرقابة (Control Environment)	5	0,815	0,898
	تقييم المخاطر (Risk Assessment)	4	0,772	0,872
	أنشطة الرقابة (Control Activities)	3	0,754	0,860
	المعلومات والتواصل (Information & Communication)	3	0,777	0,875
	أنشطة المراقبة (Monitoring Activities)	2	0,641	0,781
أبعاد المحور الثاني: الرقابة الداخلية		**17**	**0,947**	**0,973**
المحور الثالث: الحوكمة		**28**	**0,964**	**0,982**
الاستبانة ككل		**45**	**0,980**	**0,990**

*ذو دلالة إحصائية عند 0,05

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

أظهرت نتائج اختبار الثبات بطريقة التجزئة النصفية أن معاملات الارتباط المعدلة بمعادلة سبيرمان (Spearman-Brown) تراوحت بين (0,781) و(0,898) عبر أبعاد الرقابة الداخلية، حيث جاء أعلى معامل ارتباط معدل عند بعد "**بيئة الرقابة**" (0,898)، وأدنى معامل ارتباط معدل جاء عند بعد "**أنشطة المراقبة**" (0,781)، وهي جميعها معاملات ارتباط مرتفعة وتشير إلى ثبات جيد، كما بلغ معامل ارتباط سبيرمان المعدل للمحور الثاني "**الرقابة الداخلية**" (0,973)، وللمحور الثالث "**الحوكمة**" (0,982)، في حين بلغ معامل سبيرمان المعدل للاستبانة ككل (0,990)، و نستنتج من خلال ذلك ان جميع معاملات الارتباط المعدلة مرتفعة و هو ما يدل على وجود درجة عالية من الثبات والموثوقية في البيانات التي تم الحصول عليها من أفراد عينة الدراسة.

2.2.1. طريقة ألفاكرونباخ

معامل ألفاكرونباخ (Alpha–Cronbach) هو مؤشر إحصائي يقيس الثبات الداخلي أو الاتساق الداخلي لأداة قياس مثل الاستبيانات والاختبارات، ويُظهر مدى تقارب العناصر (الفقرات) داخل مقياس يقيس ظاهرة واحدة موحدة[1]، الجدول التالي يوضح نتائج الثبات باستخدام طريقة الفاكرونباخ:

الجدول رقم (16)

ثبات أداة الدراسة باستخدام طريقة ألفاكرونباخ

المحور	البعد	عدد الفقرات	معامل ألفاكرونباخ Alpha) (Cronbach
المحور الثاني	بيئة الرقابة (Control Environment)	5	0,903
	تقييم المخاطر (Risk Assessment)	4	0,883
	أنشطة الرقابة (Control Activities)	3	0,868
	المعلومات والتواصل (Communication & Information)	3	0,894
	أنشطة المراقبة (Monitoring Activities)	2	0,781
أبعاد المحور الثاني: الرقابة الداخلية		**17**	**0,972**
المحور الثالث: الحوكمة		**28**	**0,981**
الاستبانة ككل		**45**	**0,989**

**ذو دلالة إحصائية عند 0,05*

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

يُبين الجدول رقم (16) أن قيم معاملات الثبات لجميع الأبعاد والمجالات جاءت مرتفعة ودالة إحصائيًا عند مستوى (0,05). حيث تراوحت معاملات الثبات لأبعاد المحور الثاني "**الرقابة الداخلية**" بين (0,781) كأدنى قيمة في بعد "**أنشطة المراقبة**"، و(0,903) كأعلى قيمة في بعد "**بيئة الرقابة**"، وهي جميعها قيم مقبولة وتشير إلى اتساق داخلي جيد جدًا، كما بلغ معامل الثبات الكلي للمحور الثاني "**الرقابة الداخلية**" (0,972)، وبلغ (0,981) للمحور الثالث "**الحوكمة**"، في حين حققت الاستبانة ككل معامل ثبات مرتفع جدًا بلغ (0,989)، وبذلك يمكن القول إن أداة الدراسة تتمتع بدرجة عالية من الثبات والموثوقية، مما يعزز الاعتماد عليها في قياس متغيرات الدراسة واستخلاص النتائج.

[1] UCLA INSTITUTE FOR DIGITAL RESEARCH AND EDUCATION, **What does Cronbach's alpha mean?** , 2023, https://stats.oarc.ucla.edu/other/mult-pkg/faq/general/faq-what-does-cronbachs-alpha-mean/, April 2025.

المطلب الخامس: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

فيما يلي جملة من المقاييس الإحصائية التي تم استخدامها في هذه الدراسة:

- **التحليل الوصفي:** تم الاعتماد على المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والنسب المئوية لقياس اتجاهات المبحوثين نحو فقرات الاستبيان، والكشف عن درجة الموافقة والاختلاف؛
- **معامل الثبات (ألفاكرونباخ):** استُخدم للتحقق من مصداقية الاستبيان وموثوقيته، حيث جاءت قيمته ضمن الحدود المقبولة إحصائياً.($\alpha \geq 0,70$) ؛
- **اختبار (T) لعينتين مستقلتين:** استُعمل لفحص الفروق بين إجابات المبحوثين وفق بعض المتغيرات الديمغرافية مثل النوع الاجتماعي (الجنس)، مع اعتماد مستوى دلالة.($\alpha \leq 0,05$) ؛
- **اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA)** :استُخدم للكشف عن وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات المبحوثين وفق متغيرات مثل العمر، المؤهل العلمي، وعدد سنوات الخبرة؛
- **معامل الارتباط لبيرسون (Pearson Correlation)** :(استُعمل لقياس قوة واتجاه العلاقة بين أبعاد الرقابة الداخلية) حسب إطار (COSO ومستوى فعالية الحوكمة؛
- **الانحدار الخطي البسيط:** استُخدم لقياس أثر أبعاد الرقابة الداخلية (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والتواصل، أنشطة المتابعة) على تفعيل الحوكمة في المؤسسات محل الدراسة؛
- **الإحصاء الاستدلالي:** استُخدم لاختبار الفرضيات الرئيسية والفرعية، بالاعتماد على القيم الاحتمالية (Sig) ومقارنتها بمستوى الدلالة.($\alpha \leq 0,05$) ؛
- **الوزن النسبي:** تم اعتماده في بعض الفقرات لقياس أهمية البنود من وجهة نظر المبحوثين، مما سمح بترتيب أولويات أبعاد الرقابة الداخلية.

المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة

في هذا الجزء يتم وصف عينة الدراسة وفق المتغيرات الديموغرافية المرتبطة ببيانات المبحوثين من أجل تحديد خصائصها العامة.

بالإضافة إلى ذلك، تم معالجة البيانات المجمعة من الاستبيان والمتصلة بالمتغيرات الديموغرافية المرتبطة ببيانات المبحوثين باستخدام برنامج الحزم الإحصائية (SPSS) لاستخلاص النتائج الإحصائية اللازمة، ومن ثمة عرض هذه النتائج وتحليلها بشكل منهجي في هذا المبحث.

المطلب الأول: الوصف الاحصائي لعينة الدراسة

1. البيانات الديموغرافية

1.1. توزيع مفردات العينة حسب متغير النوع الاجتماعي

يوضح الجدول التالي توزيع مفردات عينة الدراسة حسب متغير النوع الاجتماعي (ذكر/أنثى):

الجدول رقم (17)

توزيع مفردات العينة حسب متغير النوع الاجتماعي

النوع الاجتماعي	التكرار	النسبة %
ذكر	158	%78,22
أنثى	44	%21,78
المجموع	**202**	**%100,00**

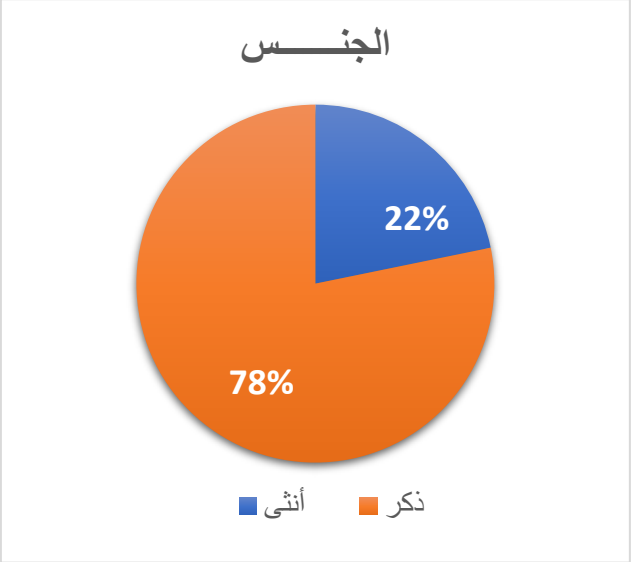
المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

بلغ عدد الذكور (158) مفردة بنسبة (78,22%) مقابل (44) مفردة من الإناث والتي تعادل نسبة (21,78%)، هذا التفاوت بين نسبة الذكور والاناث هو أمر يمكن تفسيره بسبب طبيعة نشاط المؤسسة.

إنّ التوزيع الحالي لا يعكس فقط واقع العينة المدروسة، بل يعكس أيضاً طبيعة البنية الاجتماعية والثقافية التي تؤطر أدوار كل من الذكور والاناث في سوق العمل لا سيما في قطاع النقل.

الشكل رقم (14)

توزيع مفردات العينة حسب متغير النوع الاجتماعي



المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

2.1. توزيع مفردات العينة حسب متغير العمر

يبين الجدول التالي توزيع مفردات العينة حسب متغير العمر:

الجدول رقم (18)

توزيع مفردات العينة حسب متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة %
أقل من 30 سنة	10	%04,95
30 سنة إلى أقل من 40 سنة	60	%29,70
40 سنة إلى أقل من 50 سنة	76	%37,62
أكثر من 50 سنة	56	%27,72
المجموع	**202**	**%100,00**

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

يتضح من خلال النتائج أن الفئة الأكثر تمثيلاً هي فئة (40 سنة إلى أقل من 50 سنة) بواقع (76) مفردة وبنسبة (37,62%)، تليها فئة (30 سنة إلى أقل من 40 سنة) بواقع (60) مفردة وبنسبة

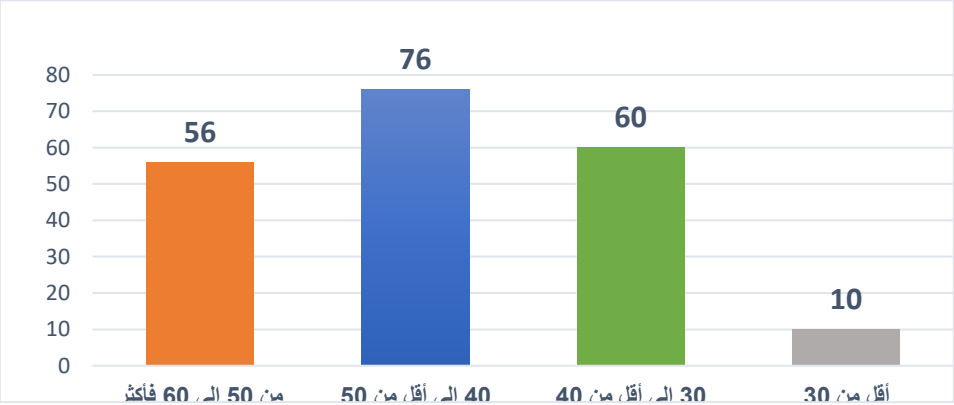
(29,70%)، ثم فئة (أكثر من 50 سنة) بواقع (56) مفردة وبنسبة (27,72%)، في حين جاءت الفئة (أقل من 30 سنة) في المرتبة الأخيرة بنسبة ضعيفة بلغت (04,95%) بما يعادل (10) مفردات فقط.

من خلال قراءة توزيع أعمار مفردات العينة نلاحظ أن أغلبية الكوادر الادارية للمؤسسات قيد الدراسة تتدرج ضمن الفئة العمرية (40 سنة فما أقل)، وهو ما يعكس حضورًا معتبرًا لفئة الشباب نسبيًا في مواقع التسيير، وهو ما يمنح المؤسسات ديناميكية وتجديدًا في أساليب الإدارة، كما أن فئة (أكثر من 50 سنة) تمثل نسبة معتبرة أيضًا، وهو ما يعكس رصيدًا مهمًا من الخبرة والتجربة الادارية المتراكمة.

يشير هذا التوزيع بوجه عام إلى أنّ المؤسسات العمومية الاقتصادية قيد الدراسة تتسم بمزيج من الحيوية الشبابية والرصيد المهني المكتسب والمتراكم في كوادرها المسيرة، وهو ما يشكل قدراً من التوازن بين متطلبات التجديد والديناميكية ومقتضيات الاستقرار في تسيير المؤسسات.

الشكل رقم (15)

توزيع مفردات العينة حسب متغير العمر



المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

3.1. توزيع مفردات العينة حسب متغير المستوى العلمي

يبين الجدول التالي توزيع مفردات العينة حسب متغير المستوى العلمي:

الجدول رقم (19)

توزيع مفردات العينة حسب متغير المستوى العلمي

المستوى العلمي	التكرار	النسبة %
تقني سامي أو أقل	32	%15,84
ليسانس	78	%38,61
ماستر	76	%37,62
دراسات عليا	16	%07,92
المجموع	**202**	**%100,00**

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

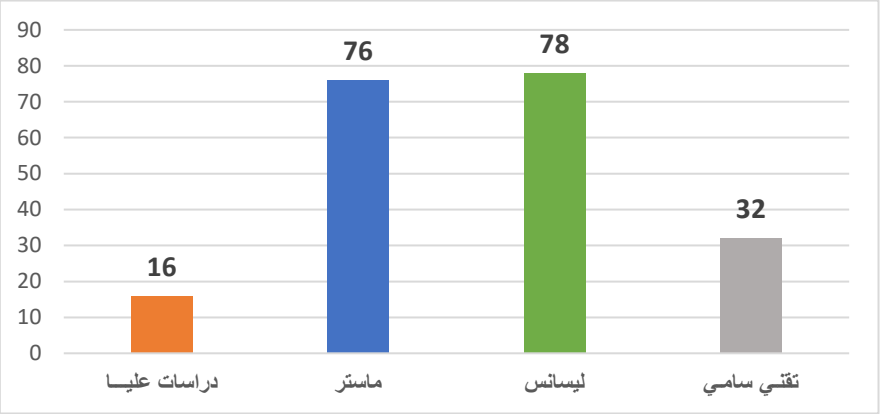
يتضح من الجدول رقم (19) أن النسبة الأكبر من الإطارات تنتمي إلى فئة (ليسانس) بواقع (78) مفردة وبنسبة (38,61%)، تليها مباشرة فئة (ماستر) التي تضم (76) مفردة وبنسبة (37,62%)، وهو ما يعكس هيمنة واضحة لحاملي الشهادات الجامعية على مواقع التسيير. أما فئة (تقني سامي أو أقل) فقد سجلت (32) مفردة بنسبة (15,84%)، وهو تمثيل أدنى نسبيًا يعكس محدودية حضور حاملي هذه الشهادة في الهرم الإداري للمؤسسات قيد الدراسة، بينما جاءت فئة (الدراسات العليا) والتي تشمل الماجستير والدكتوراه في المرتبة الأخيرة بنسبة (7,92%) بما يعادل (16) مفردة، وهو ما يشير إلى تمثيل ضعيف لهذه الفئة ضمن الكوادر الادارية للمؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري محل الدراسة .

من خلال قراءة هذا التوزيع نلاحظ أن الغالبية العظمى من الكوادر الادارية هم من أصحاب المؤهلات الأكاديمية الجامعية (ليسانس، ماستر ودراسات عليا)، وهو ما يعكس توجه المؤسسات نحو الاعتماد على كفاءات علمية ذات مستوى تعليمي عالٍ نسبيًا في تسييرها، كما يبرز ضعف تمثيل ذوي الشهادات العليا (ماجستير ودكتوراه)، الأمر الذي قد يُفسَّر بتوجه هذه الفئة غالبًا الى المسارات البحثية والأكاديمية أكثر من تولي مهام إدارية مباشرة.

وعليه، فإن هرم التسيير في المؤسسات قيد الدراسة يتشكل أساسًا من إطارات ذات تكوين جامعي مدعومة بخبرة ميدانية.

الشكل رقم (16)

توزيع مفردات العينة حسب متغير المستوى العلمي



المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

4.1. توزيع مفردات العينة حسب متغير سنوات الخبرة

يبين الجدول التالي توزيع مفردات العينة حسب متغير سنوات الخبرة:

الجدول رقم (20)

توزيع مفردات العينة حسب متغير سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة %
من 1 سنة الى 10 سنوات	64	%31,68
من 11 سنة الى 20 سنة	81	%40,09
من 21 سنة فما فوق	57	%28,21
المجموع	**202**	**%100,00**

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

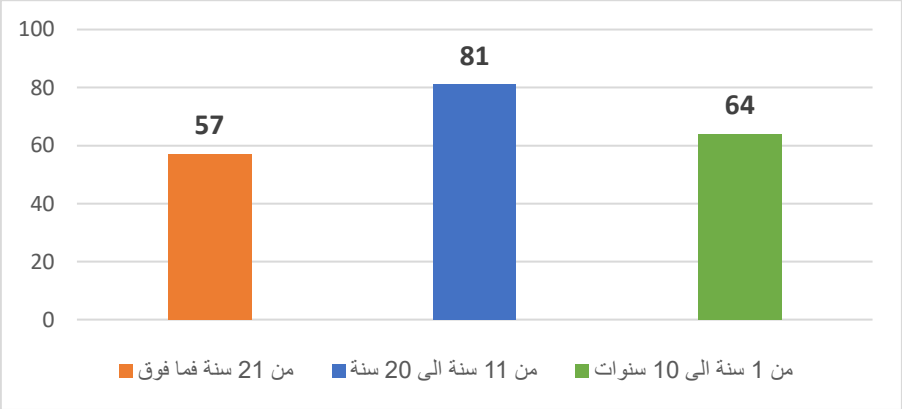
يتضح من الجدول رقم (20) أن أكبر نسبة من الإطارات تقع ضمن الفئة الممتدة من (11 إلى 20 سنة) خبرة، وذلك بواقع (81) مفردة وبنسبة (40,09%)، وهو ما يعكس وجود شريحة واسعة من الإطارات التي تمتلك خبرة مهنية متوسطة إلى طويلة نسبياً، وهو ما يؤهلها لتحمل مسؤوليات التسيير، تليها بعد ذلك فئة الإطارات التي لا تتجاوز خبرتها (10 سنوات) والتي تمثل (64) مفردة أي بنسبة (31,68%)، و هو ما يشير إلى بروز جيل جديد من الكوادر الادارية الشبابة نسبيًا والذين ما زالوا في طور اكتساب

المزيد من الخبرة المهنية، أما الفئة ذات الخبرة المهنية الطويلة والتي تفوق (20 سنة) فقد جاءت بواقع (57) مفردة بنسبة (28,21%)، وهو تمثيل معتبر نسبيا يعكس حضور خبرات جيدة ضمن الهرم الإداري في المؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري.

يتبين من هذا التوزيع أن التسيير في المؤسسات قيد الدراسة يعتمد بشكل أساسي على إطارات ذات خبرة مهنية متوسطة الى طويلة، وهو ما يضيف نوعًا من التوازن بين التجديد المرتبط بالإطارات حديثة العهد نسبيًا بالتسيير، وبين الخبرة والدراية العملية التي توفرها الخبرات الممتدة، أما فيما يخص نسبة تمثيل الإطارات ذات الخبرة الطويلة قد يُفسَّر باتجاه بعضهم إلى مناصب عليا خارج المؤسسات محل الدراسة أو إلى التقاعد التدريجي، في حين يفسر تزايد فئة الخبرات المتوسطة بالتحولات التنظيمية والاقتصادية التي عرفتها المؤسسات الجزائرية خلال العقود الأخيرة، والتي سمحت بصعود جيل جديد من الكوادر الادارية الى مواقع المسؤولية.

الشكل رقم (17)

توزيع مفردات العينة حسب متغير سنوات الخبرة



المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

5.1. توزيع مفردات العينة حسب متغير المسمى الوظيفي

يبين الجدول التالي توزيع مفردات العينة حسب متغير المسمى الوظيفي:

الجدول رقم (21)

توزيع مفردات العينة حسب متغير المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	التكرار	النسبة %
رئيس مجلس الإدارة	11	%05,44
عضو مجلس الإدارة	76	%37,62
مديـــر عـــام	11	%05,44
مديـــر	11	%05,44
رئيس قسم أو مصلحة	56	%27,72
محاســب	11	%05,44
المكلف بالمنازعات والشؤون القانونية	10	%04,95
محافــظ حســابات	16	%07,92
المجموع	**202**	**%100,00**

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

يتضح من خلال قراءة الجدول رقم (21) أن النسبة الأكبر من الإطارات تشغل منصب عضو مجلس الإدارة بواقع (76) مفردة وبنسبة (37,62%)، وهو ما يعكس الأهمية الكبيرة لهذه الفئة في هيكل التسيير واتخاذ القرار داخل المؤسسات قيد الدراسة، بعد ذلك مباشرة جاءت فئة رؤساء الأقسام أو المصالح بعدد (56) مفردة أي بنسبة (27,72%)، وهو ما يشير إلى الدور العملي والإشرافي الذي تضطلع به هذه الفئة في تسيير أقسامها أو مصالحها وضمان تنفيذ السياسات المقررة على مستوى مجالس الإدارة.

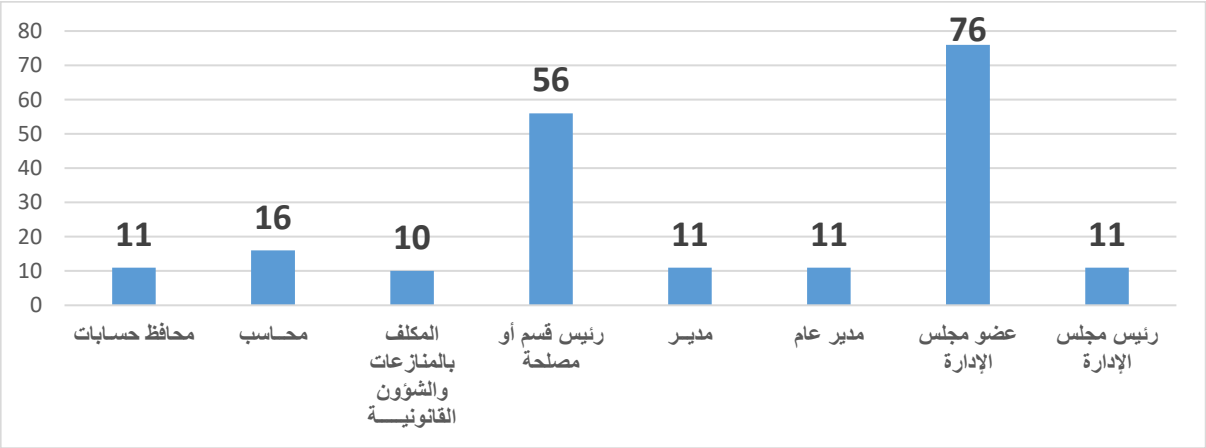
أما المناصب العليا، مثل رئيس مجلس الإدارة والمدير العام والمدير ، فقد مثل كل منها عددًا متقاربًا بلغ (11) مفردة أي بنسبة (5,44%) لكل فئة، وهو ما يعكس طبيعة الهيكل الهرمي للمؤسسات قيد الدراسة، أما بالنسبة للمراكز الادارية ذات الطابع المالي والمحاسبي نجد أن محافظي الحسابات ممثلون في العينة بنسبة (5,16%) أي بواقع (11) مفردة، في حين بلغ عدد المحاسبين (16) مفردة بنسبة (7,92%)، وهو ما يؤكد أهمية الرقابة المالية والمحاسبية في المؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري و شبه الحضري محل الدراسة، أما منصب المكلف بالمنازعات والشؤون القانونية فقد جاء بعدد (10) مفردات أي بنسبة

(4,95%)، وهو تمثيل محدود نسبيا ولكنه يبقى استراتيجي و هام لا سيما في معالجة النزاعات وحماية مصالح المؤسسات محل الدراسة.

يتبين من خلال هذا التوزيع أن مجال التسيير في المؤسسات المدروسة يرتكز أساسًا على مجالس الإدارة بما تحويه من أعضاء يضطلعون باتخاذ القرارات الإستراتيجية مدعومين بهيكل اداري تنفيذي يتكون من مديرين ورؤساء أقسام، إضافة إلى اطارات متخصصة في المحاسبة والقانون، هذا التوازن والتكامل يعكس طبيعة المؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري والتي تمزج بين الرقابة الإدارية والمالية من أجل ضمان حسن الأداء.

الشكل رقم (18)

توزيع مفردات العينة حسب متغير المسمى الوظيفي



المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

المطلب الثاني: نتائج التحليل الوصفي لمحاور الدراسة وأبعادها

1. التحليل الوصفي للنتائج المتعلقة بالمتغير المستقل "الرقابة الداخلية"

1.1. نتائج التحليل الوصفي المتعلقة بالبعد الأول "بيئة الرقابة"

فيما يلي عرض نتائج التحليل الوصفي لفقرات البعد الأول "**بيئة الرقابة**"، والذي يندرج تحت المحور الثاني "**الرقابة الداخلية**"، حيث تم حساب كل من المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري والوزن النسبي

لكل فقرة من فقرات البعد، بعد ذلك تم حساب المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري الكلي للبعد وكذا الوزن النسبي للدرجة الكلية للبعد، والجدول التالي يوضح نتائج التحليل الاحصائي الوصفي:

الجدول رقم (22)

نتائج التحليل الوصفي لفقرات البعد الأول "بيئة الرقابة"

الفقرة	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (Std. Dev)	الوزن النسبي	الترتيب	مستوى الموافقة
1. تلتزم المديرية العامة في المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بالنزاهة والقيم الأخلاقية، وتُرسخها كجزء أساسي من ثقافة المؤسسة.	3,965	0,806	%79,31	**2**	**مرتفع**
2. يمارس مجلس الإدارة أو الهيئة الإشرافية في المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) رقابة مستقلة وفعالة على تطوير وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية.	3,881	0,782	%77,62	**5**	**مرتفع**
3. تحدد إدارة المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) الهيكل التنظيمي، خطوط السلطة والمسؤولية، والتقارير اللازمة لتمكين تنفيذ مهام الرقابة بفعالية.	3,920	0,755	%78,42	**4**	**مرتفع**
4. تظهر إدارة المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) التزاماً بتعيين وتطوير والاحتفاظ بالموظفين الأكفاء، بما في ذلك توفير التدريب المستمر.	3,995	0,756	%79,90	**1**	**مرتفع**
5. تُحاسب المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) الأفراد على مسؤولياتهم المتعلقة بالرقابة الداخلية، بما يتماشى مع الأهداف المحددة.	3,965	0,800	%79,31	**3**	**مرتفع**
الدرجة الكلية للبعد	**3,945**	**0,662**	**%78,91**	**مرتفع**	

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

يتضح من خلال الجدول رقم (22)، أن مستوى الموافقة على جميع فقرات البعد الأول "**بيئة الرقابة**" كان مرتفعاً، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لفقراته بين (3,995 من 5,000) للفقرة الرابعة، والتي تنص على: "**تُظهر إدارة المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) التزاماً بتعيين وتطوير والاحتفاظ بالموظفين الأكفاء، بما في ذلك توفير التدريب المستمر**"، وذلك بوزن نسبي بلغ (79,90%)، وهي الفقرة التي جاءت في المرتبة الأولى، في حين جاء أدنى متوسط حسابي بقيمة (3,881

من 5,000) للفقرة الثانية، والتي تنص على: "**يمارس مجلس الإدارة أو الهيئة الإشرافية في المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) رقابة مستقلة وفعالة على تطوير وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية**"، بوزن نسبي قدره (77,62%)، وحلولها بذلك في المرتبة الأخيرة.

وبشكل عام، بلغ المتوسط الحسابي الكلي للبعد الأول "**بيئة الرقابة**" (3,945 من 5,000) بانحراف معياري قدره (0,662) ووزن نسبي بلغ (78,91%)، وهو ما يشير إلى أن أفراد عينة الدراسة يرون أن بيئة الرقابة متوفرة بدرجة مرتفعة داخل المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري(ETUS) ، مما يعكس وجود ثقافة مؤسساتية قائمة على النزاهة والمساءلة، والتزام الإدارة العليا بتطوير الهياكل التنظيمية وتوظيف الكفاءات المؤهلة، ويؤكد ذلك الدور المحوري لبيئة الرقابة في دعم الشفافية والنزاهة وضمان الاستخدام الأمثل للموارد.

للتحقق من مساواة متوسط الاجابات عن البعد ككل للقيمة (3) التي تعبر عن درجة "**الحيادية**"، تم استخدام اختبار (One-Sample T-Test)، الجدول التالي يوضح النتائج المتحصل عليها:

الجدول رقم (23)

اختبار (One-Sample T-Test) للبعد الأول "بيئة الرقابة" عند درجة الحيادية = 3

البعد	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (Std. Dev)	قيمة اختبار (t)	مستوى الدلالة (Sig)
البعد الأول: بيئة الرقابة (Control Environment)	3,945	0,662	*20,282	0,000

*ذو دلالة إحصائية مستوى 0,05

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

يلاحظ من خلال الجدول رقم (23) أن قيمة اختبار (One-Sample T-Test) ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0,05)، حيث مستوى الدلالة المحسوبة (Sig = 0,000) وقيمة اختبار (t) **موجبة**، ويشير ذلك الى أن المتوسط الحسابي لإجابات المبحوثين يزيد عن القيمة الحيادية (3,000)، وهذا يدل على الموقف الإيجابي لأفراد عينة الدراسة تجاه البعد الأول "**بيئة الرقابة**".

2.1. نتائج التحليل الوصفي المتعلقة بالبعد الثاني "تقييم المخاطر"

فيما يلي عرض نتائج التحليل الوصفي لفقرات البعد الثاني "**تقييم المخاطر**"، والذي يندرج تحت المحور الثاني "**الرقابة الداخلية**"، حيث تم حساب كل من المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري والوزن النسبي لكل فقرة من فقرات البعد، بعد ذلك تم حساب المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري الكلي للبعد وكذا الوزن النسبي للدرجة الكلية للبعد، والجدول التالي يوضح نتائج التحليل الاحصائي الوصفي:

الجدول رقم (24)

نتائج التحليل الوصفي لفقرات البعد الثاني "تقييم المخاطر"

الفقرة	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (Std. Dev)	الوزن النسبي	الترتيب	مستوى الموافقة
1. تحدد المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) أهدافاً واضحة كافية لتمكين تحديد وتقييم المخاطر المرتبطة بها في عمليات النقل.	3,920	0,848	%78,42	3	مرتفع
2. تقوم المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بتحديد وتحليل المخاطر على مستوى المؤسسة التي قد تعيق تحقيق أهدافها، بما في ذلك المخاطر المتعلقة بالتشغيل تقديم الخدمة.	3,910	0,805	%78,22	4	مرتفع
3. تأخذ إدارة المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) في الاعتبار احتمالية الاحتيال عند تقييم المخاطر التي قد تؤثر على الأهداف المالية والتشغيلية.	3,930	0,813	%78,61	2	مرتفع
4. تحدد المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) وتقيّم التغييرات الهامة التي قد تؤثر بشكل كبير على نظام الرقابة الداخلية لديها (مثل التغيرات في المنظومة القانونية).	3,960	0,790	%79,21	1	مرتفع
الدرجة الكلية للبعد	**3,930**	**0,701**	**%78,62**	**مرتفع**	

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

يتضح من خلال الجدول رقم (24)، أن مستوى الموافقة على جميع فقرات البعد الثاني "**تقييم المخاطر**" جاء مرتفعاً، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لفقراته بين (3,960 من 5,000) للفقرة الرابعة، التي تنص على: "**تحدد المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) وتقيّم التغييرات**

الهامة التي قد تؤثر بشكل كبير على نظام الرقابة الداخلية لديها (مثل التغيرات في المنظومة القانونية)" بوزن نسبي قدره (79,21%)، وهي الفقرة التي جاءت في المرتبة الأولى، بينما جاء أدنى متوسط حسابي بقيمة (3,911 من 5,000) للفقرة الثانية، التي تنص على: "**تقوم المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بتحديد وتحليل المخاطر على مستوى المؤسسة التي قد تعيق تحقيق أهدافها، بما في ذلك المخاطر المتعلقة بالتشغيل وتقديم الخدمة**" بوزن نسبي بلغ (78,22).

بصفة عامة، بلغ المتوسط الحسابي الكلي للبعد الثاني "**تقييم المخاطر**" (3,931 من 5,000) بانحراف معياري قدره (0,701) ووزن نسبي بلغ (78,62%)، مما يشير إلى أن أفراد عينة الدراسة يدركون بدرجة مرتفعة أهمية قيام المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بتبني آليات فعالة لتحديد المخاطر وتقييمها بشكل دوري، سواء تلك المرتبطة بالعمليات التشغيلية أو بالتغيرات الخارجية، وهو ما يعزز من مرونتها ويضمن استمرارية تقديم خدماتها بجودة عالية.

للتحقق من مساواة متوسط الاجابات عن البعد ككل للقيمة (3) التي تعبر عن درجة "**الحيادية**"، تم استخدام اختبار (One-Sample T-Test)، الجدول التالي يوضح النتائج المتحصل عليها:

الجدول رقم (25)

اختبار (One-Sample T-Test) للبعد الثاني "تقييم المخاطر" عند درجة الحيادية = 3

البعد	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (Std. Dev)	قيمة اختبار (t)	مستوى الدلالة (Sig)
البعد الثاني: تقييم المخاطر (Risk Assessment)	3,930	0,701	*18,869	0,000

*ذو دلالة إحصائية مستوى 0,05

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

يلاحظ من خلال الجدول رقم (25) أن قيمة اختبار (One-Sample T-Test) ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0,05)، حيث مستوى الدلالة المحسوبة (Sig = 0,000) وقيمة اختبار (t) **موجبة**، ويشير ذلك الى أن المتوسط الحسابي لإجابات المبحوثين يزيد عن القيمة الحيادية (3,000)، وهذا يدل على الموقف الإيجابي لأفراد عينة الدراسة تجاه البعد الثاني " **تقييم المخاطر**".

3.1. نتائج التحليل الوصفي المتعلقة بالبعد الثالث "أنشطة الرقابة"

فيما يلي عرض نتائج التحليل الوصفي لفقرات البعد الثالث "**أنشطة الرقابة**"، والذي يندرج تحت المحور الثاني "**الرقابة الداخلية**"، حيث تم حساب كل من المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري والوزن النسبي لكل فقرة من فقرات البعد، بعد ذلك تم حساب المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري الكلي للبعد وكذا الوزن النسبي للدرجة الكلية للبعد، والجدول التالي يوضح نتائج التحليل الاحصائي الوصفي:

الجدول رقم (26)

نتائج التحليل الوصفي لفقرات البعد الثالث "أنشطة الرقابة"

الفقرة	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (Std. Dev)	الوزن النسبي	الترتيب	مستوى الموافقة
1. تختار وتطور المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) أنشطة رقابية مناسبة تحد من المخاطر التي تهدد تحقيق أهدافها (مثال: فصل الواجبات، الموافقات، التسويات).	3,950	0,783	%79,01	1	مرتفع
2. تقوم المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بتطوير ضوابط عامة على تكنولوجيا المعلومات لدعم تحقيق الأهداف (مثال: أمان البيانات، صلاحيات الوصول).	3,905	0,814	%78,12	2	مرتفع
3. يتم تنفيذ أنشطة الرقابة في المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) من خلال سياسات تدعم تطبيقها وإجراءات تضعها موضع التنفيذ.	3,896	0,825	%77,92	3	مرتفع
الدرجة الكلية للبعد	**3,917**	**0,718**	**%78,35**		**مرتفع**

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

يتبين من خلال الجدول رقم (26)، أن مستوى الموافقة على جميع فقرات البعد الثالث "**أنشطة الرقابة**" جاء مرتفعاً، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لفقراته بين (3,950 من 5,000) للفقرة الأولى، التي تنص على: "**تختار وتطور المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) أنشطة رقابية مناسبة تحد من المخاطر التي تهدد تحقيق أهدافها (مثال: فصل الواجبات، الموافقات، التسويات)**" بوزن نسبي قدره (79,01%)، وهي الفقرة التي حلت في المرتبة الأولى، بينما سجل أدنى متوسط حسابي (3,896 من 5,000) في الفقرة الثالثة التي تنص على: "**يتم تنفيذ أنشطة الرقابة في المؤسسة العمومية**

للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) من خلال سياسات تدعم تطبيقها وإجراءات تضعها موضع التنفيذ" بوزن نسبي بلغ (77,92%)، لتكون في المرتبة الأخيرة.

بشكل عام، بلغ المتوسط الحسابي الكلي للبعد الثالث "**أنشطة الرقابة**" (3,917 من 5,000) بانحراف معياري قدره (0,718) ووزن نسبي بلغ (78,35%)، وهو ما يشير إلى أن المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) تعتمد بدرجة مرتفعة على وجود أنشطة رقابية منظمة تدعم تحقيق أهدافها التشغيلية والمالية، سواء من خلال ضوابط إدارية أو تكنولوجية، وهو ما يعزز من فاعلية نظام الرقابة الداخلية ويحد من المخاطر المحتملة.

للتحقق من مساواة متوسط الاجابات عن البعد ككل للقيمة (3) التي تعبر عن درجة "**الحيادية**"، تم استخدام اختبار (One-Sample T-Test)، الجدول التالي يوضح النتائج المتحصل عليها:

الجدول رقم (27) اختبار (One-Sample T-Test) للبعد الثالث "أنشطة الرقابة" عند درجة الحيادية = 3

البعد	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (Std. Dev)	قيمة اختبار (t)	مستوى الدلالة (Sig)
البعد الثالث: أنشطة الرقابة (Control Activities)	3,917	0,718	*18,151	0,000

*ذو دلالة إحصائية مستوى 0,05

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

يلاحظ من خلال الجدول رقم (27) أن قيمة اختبار (One-Sample T-Test) ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0,05)، حيث مستوى الدلالة المحسوبة (Sig = 0,000) وقيمة اختبار (t) **موجبة**، ويشير ذلك الى أن المتوسط الحسابي لإجابات المبحوثين يزيد عن القيمة الحيادية (3,000)، وهذا يدل على الموقف الإيجابي لأفراد عينة الدراسة تجاه البعد الثالث " **أنشطة الرقابة**".

4.1. نتائج التحليل الوصفي المتعلقة بالبعد الرابع "المعلومات والتواصل "

فيما يلي عرض نتائج التحليل الوصفي لفقرات البعد الرابع "**المعلومات والتواصل**"، والذي يندرج تحت المحور الثاني "**الرقابة الداخلية**"، حيث تم حساب كل من المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري

والوزن النسبي لكل فقرة من فقرات البعد، بعد ذلك تم حساب المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري الكلي للبعد وكذا الوزن النسبي للدرجة الكلية للبعد، والجدول التالي يوضح نتائج التحليل الاحصائي الوصفي:

الجدول رقم (28)

نتائج التحليل الوصفي لفقرات البعد الرابع "المعلومات والتواصل"

الفقرة	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (Std. Dev)	الوزن النسبي	الترتيب	مستوى الموافقة
1. تحصل المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) وتستخدم المعلومات ذات الصلة وذات الجودة لدعم عمل الرقابة الداخلية، بما في ذلك بيانات التشغيل والإيرادات.	3,940	0,789	%78,81	2	مرتفع
2. يتم التواصل الفعال داخليًا في المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بشأن المعلومات الضرورية لدعم عمل الرقابة الداخلية، بما يضمن فهم المسؤوليات.	3,920	0,848	%78,42	3	مرتفع
3. تتواصل المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بفعالية مع الأطراف الخارجية (مثل العملاء، الهيئات التنظيمية) بشأن المسائل التي تؤثر على أداء الرقابة الداخلية.	3,950	0,790	%79,01	1	مرتفع
الدرجة الكلية للبعد	**3,937**	**0,735**	**%78,75**	**مرتفع**	

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

يتضح من خلال الجدول رقم (28)، أن مستوى الموافقة على جميع فقرات البعد الرابع "**المعلومات والتواصل**" جاء مرتفعاً، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لفقراته بين (3,950 من 5,000) للفقرة الثالثة، التي تنص على: "**تتواصل المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بفعالية مع الأطراف الخارجية (مثل العملاء، الهيئات التنظيمية) بشأن المسائل التي تؤثر على أداء الرقابة الداخلية**" بوزن نسبي بلغ (79,01%)، وهي الفقرة التي جاءت في المرتبة الأولى، بينما كان أدنى متوسط حسابي (3,921 من 5,000) للفقرة الثانية التي تنص على: "**يتم التواصل الفعال داخليًا في المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بشأن المعلومات الضرورية لدعم عمل الرقابة الداخلية، بما يضمن فهم المسؤوليات**" بوزن نسبي بلغ (78,42%).

بشكل عام، بلغ المتوسط الحسابي الكلي للبعد الرابع "**المعلومات والتواصل**" (3,937 من 5,000) بانحراف معياري قدره (0,736) ووزن نسبي بلغ (78,75%)، وهو ما يشير إلى أن المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) تولي اهتماماً كبيرا بجمع وتبادل المعلومات داخليًا وخارجيًا بما يعزز من كفاءة نظام الرقابة الداخلية ويدعم عملية اتخاذ القرار بشكل أكثر فاعلية.

للتحقق من مساواة متوسط الاجابات عن البعد ككل للقيمة (3) التي تعبر عن درجة "**الحيادية**"، تم استخدام اختبار (One-Sample T-Test)، الجدول التالي يوضح النتائج المتحصل عليها:

الجدول رقم (29)

اختبار (One-Sample T-Test) للبعد الرابع "المعلومات والتواصل" عند درجة الحيادية = 3

البعد	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (Std. Dev)	قيمة اختبار (t)	مستوى الدلالة (Sig)
البعد الرابع: المعلومات والتواصل (Communication & Information)	3,937	0,735	*18,110	0,000

*ذو دلالة إحصائية مستوى 0,05

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

يلاحظ من خلال الجدول رقم (29) أن قيمة اختبار (One-Sample T-Test) ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0,05)، حيث مستوى الدلالة المحسوبة (Sig = 0,000) وقيمة اختبار (t) **موجبة**، ويشير ذلك الى أن المتوسط الحسابي لإجابات المبحوثين يزيد عن القيمة الحيادية (3,000)، وهذا يدل على الموقف الإيجابي لأفراد عينة الدراسة تجاه البعد الرابع "**المعلومات والتواصل**".

5.1. نتائج التحليل الوصفي المتعلقة بالبعد الخامس "أنشطة المراقبة"

فيما يلي عرض نتائج التحليل الوصفي لفقرات البعد الخامس "**أنشطة المراقبة**"، والذي يندرج تحت المحور الثاني "**الرقابة الداخلية**"، حيث تم حساب كل من المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري والوزن النسبي لكل فقرة من فقرات البعد، بعد ذلك تم حساب المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري الكلي للبعد وكذا الوزن النسبي للدرجة الكلية للبعد، والجدول التالي يوضح نتائج التحليل الاحصائي الوصفي:

الجدول رقم (30)

نتائج التحليل الوصفي لفقرات البعد الخامس "أنشطة المراقبة"

الفقرة	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (Std. Dev)	الوزن النسبي	الترتيب	مستوى الموافقة
1. تجري المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) تقييمات مستمرة ومنفصلة لفعالية مكونات ومبادئ الرقابة الداخلية (مثال: المراجعات الدورية، التدقيق الداخلي).	3,965	0,818	%79,31	**1**	**مرتفع**
2. تقوم المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بتقييم أوجه القصور في الرقابة الداخلية وتوصيلها في الوقت المناسب إلى الأطراف المسؤولة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية.	3,940	0,802	%78,81	**2**	**مرتفع**
الدرجة الكلية للبعد	**3,953**	**0,734**	**%79,06**	**مرتفع**	

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

يتضح من خلال الجدول رقم (30)، أن مستوى الموافقة على جميع فقرات البعد الخامس "**أنشطة المراقبة**" جاء مرتفعاً، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لفقراته بين (3,965 من 5,000) للفقرة الأولى، التي تنص على: "**تجري المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) تقييمات مستمرة ومنفصلة لفعالية مكونات ومبادئ الرقابة الداخلية (مثال: المراجعات الدورية، التدقيق الداخلي)**" بوزن نسبي قدره (79,31%)، وهي الفقرة التي حلت في المرتبة الأولى، في حين بلغ أدنى متوسط حسابي (3,941 من 5,000) للفقرة الثانية، التي تنص على: "**تقوم المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بتقييم أوجه القصور في الرقابة الداخلية وتوصيلها في الوقت المناسب إلى الأطراف المسؤولة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية**" بوزن نسبي مقداره (78,81%).

بشكل عام، بلغ المتوسط الحسابي الكلي للبعد الخامس "**أنشطة المراقبة**" (3,953 من 5,000) بانحراف معياري قدره (0,734) ووزن نسبي بلغ (79,06%)، وهو ما يشير إلى أن المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) تعتمد بشكل ملحوظ على آليات المتابعة الدورية والتقييم المستقل، مما يسهم في الكشف المبكر عن أوجه القصور ومعالجتها في الوقت المناسب ويعزز من فعالية نظام الرقابة الداخلية.

للتحقق من مساواة متوسط الاجابات عن البعد ككل للقيمة (3) التي تعبر عن درجة "**الحيادية**"، تم استخدام اختبار (One-Sample T-Test)، الجدول التالي يوضح النتائج المتحصل عليها:

الجدول رقم (31)

اختبار (One-Sample T-Test) للبعد الخامس "أنشطة المراقبة" عند درجة الحيادية = 3

البعد	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (Std. Dev)	قيمة اختبار (t)	مستوى الدلالة (Sig)
البعد الخامس: أنشطة المراقبة (Monitoring Activities)	3,953	0,734	*18,452	0,000

*ذو دلالة إحصائية مستوى 0,05

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

يلاحظ من خلال الجدول رقم (31) أن قيمة اختبار (One-Sample T-Test) ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0,05)، حيث مستوى الدلالة المحسوبة (Sig = 0,000) وقيمة اختبار (t) **موجبة**، ويشير ذلك الى أن المتوسط الحسابي لإجابات المبحوثين يزيد عن القيمة الحيادية (3,000)، وهذا يدل على الموقف الإيجابي لأفراد عينة الدراسة تجاه البعد الخامس " **أنشطة المراقبة**".

الجدول رقم (32) يلخص نتائج الدرجة الكلية لأبعاد المحور الثاني "**الرقابة الداخلية**"

الجدول رقم (32)

نتائج التحليل الوصفي لفقرات المحور الثاني "الرقابة الداخلية"

البعد	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (Std. Dev)	الوزن النسبي	قيمة اختبار (t)	مستوى الدلالة (Sig)	الترتيب
البعد الأول: بيئة الرقابة (Control Environment)	3,945	0,662	%78,91	*20,282	0,000	2
البعد الثاني: تقييم المخاطر (Risk Assessment)	3,930	0,701	%78,62	*18,869	0,000	4
البعد الثالث: أنشطة الرقابة (Control Activities)	3,917	0,718	%78,35	*18,151	0,000	5
البعد الرابع: المعلومات والتواصل (Information & Communication)	3,937	0,735	%78,75	*18,110	0,000	3
البعد الخامس: أنشطة المراقبة (Monitoring Activities)	3,953	0,734	%79,06	*18,452	0,000	1
الدرجة الكلية للمحور الثاني: الرقابة الداخلية	**3,936**	**0,670**	**%78,73**	***19,865**	**0,000**	

*ذو دلالة إحصائية مستوى 0,05

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

يتبين من خلال الجدول رقم (32)، أن المتوسطات الحسابية للأبعاد الخمسة المكونة للمحور الثاني "**الرقابة الداخلية**" قد تراوحت بين (3,917 من 5,000) كأدنى متوسط للبعد الثالث "**أنشطة الرقابة**"، بوزن نسبي بلغ (78,35%) وانحراف معياري مقداره (0,718)، وبين (3,953 من 5,000) كأعلى متوسط للبعد الخامس "**أنشطة المراقبة**"، بوزن نسبي بلغ (79,06%) وانحراف معياري قدره (0,734)، في حين جاءت باقي الأبعاد بمستويات متقاربة من **الموافقة**، حيث بلغ المتوسط الحسابي للبعد الأول "**بيئة الرقابة**" (3,945 من 5,000) بوزن نسبي قدره (78,91%)، وبلغ المتوسط الحسابي للبعد الرابع "**المعلومات والتواصل**" (3,937 من 5,000) بوزن نسبي قدره (78,75%)، بينما سجل البعد الثاني "**تقييم المخاطر**" متوسط حسابي قدره (3,930 من 5,000) بوزن نسبي بلغ (78,62%) .

كما نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن جميع قيم اختبار (t) كانت دالة إحصائياً عند مستوى (Sig = 0,000)، و هو يعكس معنوية الفروق ودقة النتائج المتوصل إليها، وبذلك يمكن الاستنتاج بأن

مستوى تفعيل الرقابة الداخلية في المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) يعد مرتفعاً، حيث أظهرت النتائج اهتمام المؤسسة بترسيخ بيئة رقابية قوية، وتفعيل تقييم المخاطر، وتطبيق أنشطة رقابية متنوعة، إضافة إلى تبني آليات للتواصل الداخلي والخارجي، فضلاً عن الاعتماد على المراقبة الدورية والمستمرة، وهو ما يدل على أن الرقابة الداخلية تمثل عنصراً جوهرياً في تعزيز مبادئ الحوكمة وضمان فعالية الأداء المؤسساتي.

2. التحليل الوصفي للنتائج المتعلقة بالمتغير التابع "الحوكمة"

الجدول رقم (33) يلخص نتائج الدرجة الكلية لأبعاد المحور الثالث " **الحوكمة**"

الجدول رقم (33)

نتائج التحليل الوصفي لفقرات المحور الثالث "الحوكمة"

الفقرة	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (Std. Dev)	الوزن النسبي	الترتيب	مستوى الموافقة
1. تعكس ملكية الدولة للمؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) أهدافًا استراتيجية وطنية واضحة.	3,910	0,841	**%78,22**	**25**	**مرتفع**
2. تسهم ملكية الدولة للمؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) في تحقيق الفائدة العامة وتلبية الاحتياجات الأساسية للمواطنين.	3,930	0,813	**%78,61**	**17**	**مرتفع**
3. توفر ملكية الدولة للمؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) استقرارًا اقتصاديًا في قطاع النقل.	3,901	0,828	**%78,02**	**29**	**مرتفع**
4. تدعم ملكية الدولة للمؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) التنمية المستدامة والاستثمار في البنية التحتية.	3,881	0,837	**%77,62**	**32**	**مرتفع**
5. تقوم الدولة بدور فعال في الإشراف والمتابعة على أداء المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS).	3,940	0,814	**%78,81**	**13**	**مرتفع**
6, تضمن الدولة الشفافية والمساءلة في إدارة المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS).	3,886	0,786	**%77,72**	**31**	**مرتفع**
7. توفر الدولة توجيهًا استراتيجيًا للمؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) مما يتماشى مع الأهداف الوطنية.	3,980	0,840	**%79,60**	**1**	**مرتفع**

الفقرة	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (Std. Dev)	الوزن النسبي	الترتيب	مستوى الموافقة
8. تستثمر الدولة في تطوير قدرات المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) وتحديثها.	3,960	0,790	%79,21 %	4	مرتفع
9. توفر المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) معلومات شفافة ومتساوية لجميع المساهمين.	3,901	0,816	%78,02	30	مرتفع
10,حقوق جميع المساهمين، بما في ذلك الأقليات والأجانب، محمية ومحترمة في المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS).	3,950	0,802	%79,01	7	مرتفع
11.لجميع المساهمين الحق في المشاركة بفعالية في القرارات الرئيسية للمؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS).	3,905	0,826	%78,12	28	مرتفع
12,هناك آليات فعالة لتعويض المساهمين في حالة انتهاك حقوقهم في المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS).	3,925	0,863	%78,51	20	مرتفع
13,تعمل المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بشكل وثيق مع المجتمع المحلي وتأخذ في الاعتبار مصالحه.	3,950	0,796	%79,01	8	مرتفع
14.تتحمل المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) مسؤوليتها الاجتماعية بجدية وتساهم في التنمية المستدامة.	3,905	0,789	%78,12	27	مرتفع
15.تحافظ المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) على تواصل فعال وشفاف مع عملائها.	3,925	0,822	%78,51	19	مرتفع
16,تبني المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) شراكات استراتيجية مع الأطراف المعنية لتحقيق أهداف مشتركة.	3,920	0,824	%78,42	22	مرتفع
17.تقوم المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بالإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية بشكل دوري وشفاف.	3,905	0,789	%78,12	26	مرتفع
18,المعلومات العامة حول أداء وإدارة المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) متاحة بسهولة لجميع المواطنين.	3,910	0,817	%78,22	27	مرتفع

الفقرة	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (Std. Dev)	الوزن النسبي	الترتيب	مستوى الموافقة
19.التقارير السنوية للمؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) تعكس بدقة الوضع المالي والتشغيلي لها.	3,955	0,842	%79,11	5	مرتفع
20,هناك آليات فعالة للمساءلة في المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) تضمن الشفافية والنزاهة في الإدارة.	3,896	0,781	%77,92	30	مرتفع
21.يلعب مجلس إدارة المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) دورًا محوريًا في تطوير استراتيجيات الشركة ومتابعة أدائها.	3,970	0,839	%79,41	2	مرتفع
22.يقوم مجلس إدارة المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بالإشراف الفعال على الإدارة التنفيذية ويحاسبها على الأداء.	3,940	0,820	%78,81	10	مرتفع
23.يتمتع أعضاء مجلس إدارة المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بالاستقلالية الكافية لاتخاذ قرارات موضوعية.	3,935	0,779	%78,71	11	مرتفع
24.يتحمل أعضاء مجلس إدارة المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) المسؤولية القانونية عن قراراتهم وتوجيهاتهم.	3,940	0,826	%78,81	12	مرتفع
25.يلتزم موظفو المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بمعايير أخلاقية عالية في جميع تعاملاتهم.	3,965	0,787	%79,31	14	مرتفع
26,تُعتبر النزاهة المهنية من القيم الأساسية التي يتم تعزيزها في المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS).	3,930	0,769	%78,61	15	مرتفع
27.يتحمل كل فرد في المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) المسؤولية الشخصية عن سلوكه وقراراته.	3,930	0,794	%78,61	16	مرتفع
28.تشجع المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) على التطوير المستمر للمهارات المهنية والأخلاقية لموظفيها.	3,905	0,789	%78,12	28	مرتفع
الدرجة الكلية للمحور	**3,927**	**0,662**	**%78,73**		**مرتفع**

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

يتضح من الجدول رقم (33) أن المتوسطات الحسابية لفقرات المحور الثالث "**الحوكمة**" تراوحت بين (3,881 من 5,000) كأدنى متوسط حسابي وبوزن نسبي مقداره (77,62%) وانحراف معياري بلغ (0,837) في الفقرة رقم (4) التي تنص على: "**تدعم ملكية الدولة للمؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) التنمية المستدامة والاستثمار في البنية التحتية**"، بينما سجل أعلى متوسط حسابي مقداره (3,980 من 5,000) بوزن نسبي بلغ (79,60%) وانحراف معياري مقداره (0,840) في الفقرة رقم (7) التي تنص على: "**توفر الدولة توجيهًا استراتيجيًا للمؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) مما يتماشى مع الأهداف الوطنية**". أما المتوسط الحسابي الكلي للمحور فقد بلغ (3,927 من 5,000) بوزن نسبي بلغ (78,73%) وانحراف معياري قدره (0,663)، وهو ما يعكس مستوى مرتفعً من الموافقة على أن المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) تُفعل مبادئ الحوكمة بدرجة جيدة.

تشير النتائج من الجدول أعلاه إلى أن الحوكمة في المؤسسات قيد الدراسة تتجسد من خلال ملكية الدولة لهذه المؤسسات والتي وفرت التوجيه الاستراتيجي وساهمت في الاستثمار والتحديث وضمان الشفافية، إلى جانب المسؤولية الاجتماعية التي تبرز من خلال التفاعل مع المجتمع المحلي والمساهمة في التنمية المستدامة، كما برز الدور المحوري لمجلس الإدارة في قيادة الاستراتيجيات ومتابعة الأداء، بالإضافة إلى الأبعاد الأخلاقية المرتبطة بالنزاهة والمسؤولية الفردية للموظفين.

وبناءً على ذلك يمكن الاستنتاج أن المؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) تطبق مبادئ الحوكمة بدرجة جيدة، حيث تتوزع جهودها بين الأبعاد الاستراتيجية والتشغيلية والاجتماعية، غير أن بعض الجوانب مثل تعزيز الشفافية العامة للمعلومات والاستثمار المستدام طويل الأمد ما تزال بحاجة إلى مزيد من الدعم لتصل إلى مستويات أعلى من التفعيل.

للتحقق من مساواة متوسط الاجابات عن البعد ككل للقيمة (3) التي تعبر عن درجة "**الحيادية**"، تم استخدام اختبار (One-Sample T-Test)، الجدول التالي يوضح النتائج المتحصل عليها:

الجدول رقم (34)

اختبار (One-Sample T-Test) للمحور الثالث "الحوكمة" عند درجة الحيادية = 3

المحور	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (Std. Dev)	قيمة اختبار (t)	مستوى الدلالة (Sig)
المحور الثالث: الحوكمة	3,927	0,662	*19.882	0,000

*ذو دلالة إحصائية مستوى 0,05

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

يلاحظ من خلال الجدول رقم (34) أن قيمة اختبار (One-Sample T-Test) ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0,05)، حيث مستوى الدلالة المحسوبة (Sig = 0,000) وقيمة اختبار (t) **موجبة**، ويشير ذلك الى أن المتوسط الحسابي لإجابات المبحوثين يزيد عن القيمة الحيادية (3,000)، وهذا يدل على الموقف الإيجابي لأفراد عينة الدراسة تجاه المحور الثالث " **الحوكمة**".

المبحث الرابع: اختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها

يُستخدم الاحصائيون نوعين رئيسيين من الاختبارات الإحصائية في اختبار الفرضيات، النوع الأول الاختبارات المعلمية (Parametric Tests) والنوع الثاني الاختبارات اللامعلمية (Nonparametric Tests)، تتطلب الاختبارات المعلمية أن تكون البيانات موزعة توزيعًا طبيعيًا، بينما تُستخدم الاختبارات اللامعلمية كبديل عندما لا يتحقق هذا الشرط، خاصة في العينات الصغيرة التي يقل حجمها عن (30) مفردة. ومع ذلك، تشير نظرية النهاية المركزية إلى أنه مع زيادة حجم العينة إلى أكثر من (30)، تصبح التوزيعات العشوائية للمتوسطات تقريبًا طبيعية، مما يقلل من أهمية اختبار التوزيع الطبيعي في هذه الحالات[1].

فيما يتعلق باستخدام مقياس ليكرت الخماسي، تشير الدراسات الحديثة إلى أنه يمكن تطبيق الاختبارات المعلمية على بيانات هذا المقياس، بغض النظر عن حجم العينة أو تحقق شرط التوزيع الطبيعي، وذلك استنادًا إلى قوة نظرية النهاية المركزية في العينات الكبيرة[2].

[1] لخضر دليمي، محمد سحنون، نظرية النهاية المركزية والاستدلال الاحصائي، **مجلة الاقتصاد الصناعي**، المجلد 03، العدد 01، جوان 2013، ص 06.

[2] K Okoye & S Hosseini, Choosing Between Parametric and Non-parametric Tests in Statistical Data Analysis, **Springer**, Singapore, 2024, pp: 87-88, DOI: https://doi.org/10.1007/978-981-97-3385-9_4.

بناءً على ذلك، ستعتمد هذه الدراسة على استخدام الاختبارات المعلمية دون التحقق من شرط التوزيع الطبيعي للبيانات، استنادًا إلى الاعتبارات السابقة.

في هذا الجزء يتم عرض تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، وذلك من خلال الإجابة عن أسئلتها واستعراض أبرز نتائج الاستبيان التي تم التوصل إليها بالاعتماد على الأدوات والأساليب الإحصائية.

بالإضافة إلى ذلك، تم معالجة البيانات المجمعة من الاستبيان والمتصلة بفقرات الدراسة وأبعادها ومجالاتها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية (SPSS) لاستخلاص النتائج الإحصائية اللازمة، ومن ثمة عرض هذه النتائج وتحليلها بشكل منهجي في هذا الجزء.

المطلب الأول: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى:

تنص الفرضية الرئيسة الأولى على أنه: "**توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) بين الرقابة الداخلية وزيادة فعالية الحوكمة**"، ولاختبار هذه الفرضية تم حساب معامل ارتباط بيرسون (Pearson) بين المتغير المستقل "**الرقابة الداخلية**" والمتغير التابع "**الحوكمة**"، والجدول التالي يبين نتائج الاختبار:

الجدول رقم (35)

نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى: العلاقة بين الرقابة الداخلية والحوكمة

المتغير المستقل	المتغير التابع: "الحوكمة"		
	عدد الإجابات (N)	معامل ارتباط بيرسون (r)	مستوى الدلالة (Sig)
الرقابة الداخلية	202	*0,979	0,000

*ذو دلالة إحصائية مستوى 0,05

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

بلغ معامل ارتباط بيرسون بين المتغير المستقل "**الرقابة الداخلية**" والمتغير التابع "**الحوكمة**" القيمة (0,979) وهذا الارتباط دال إحصائياً عند مستوى (0,05) حيث بلغت قيمة الدلالة المحسوبة (Sig = 0,000) ويشير ذلك إلى وجود **علاقة** ذات دلالة إحصائية بين المتغير المستقل "**الرقابة الداخلية**" والمتغير التابع "**الحوكمة**"، وبذلك قبول الفرضية (H1) التي تنص على أن: "**توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) بين الرقابة الداخلية وزيادة فعالية الحوكمة**"، وهذه النتيجة تتفق مع فرضية الباحث.

وينبثق عن هذه الفرضية خمسة (5) فرضيات فرعية نختبر صحتها من خلال معامل ارتباط بيرسون، لقياس العلاقة بين أبعاد المحور الأول "**الرقابة الداخلية**"، والمحور الثاني " **الحوكمة**"، حيث يتم اختبار الفرضية (H1) احصائيا والتي تفترض وجود علاقة ذات دلالة إحصائية

بناءً على قيمة مستوى الدلالة المحسوبة للاختبار (Sig) يتم التوصل لصحة الفرضية (H1) في حال كانت قيمة (Sig) **أقل** من مستوى (0,05) ويقال عندها: إن الاختبار معنوي ويعني ذلك وجود علاقة ذات دلالة إحصائية، بينما يتم قبول الفرضية العدمية (H0) في حال كانت قيمة (Sig) **أعلى** من (0,05)، ونستنتج عندئذ عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية.

وفيما يلي نتائج اختبار الفرضيات الفرعية والفرضية الرئيسة للتحقق من وجود علاقة بين المتغير المستقل "**الرقابة الداخلية** " بكل أبعاده (بيئة الرقابة، أنشطة الرقابة المعلومات والاتصالات، أنشطة المتابعة، مخاطر التقييم)، والمتغير التابع المتمثل في "**الحوكمة**":

1. اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

تنص الفرضية الفرعية الأولى على أنه: "**توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0,05$) لبعد بيئة الرقابة في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)**"، ولاختبار هذه الفرضية تم حساب معامل ارتباط بيرسون (Pearson) بين المتغير المستقل "**بيئة الرقابة**" والمتغير التابع "**الحوكمة**"، والجدول التالي يبين نتائج الاختبار:

الجدول رقم (36)

نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى: العلاقة بين بعد بيئة الرقابة والحوكمة

المتغير المستقل	المتغير التابع: "الحوكمة"		
	عدد الإجابات (N)	معامل ارتباط بيرسون (r)	مستوى الدلالة (Sig)
بيئة الرقابة	202	*0,947	0,000

*ذو دلالة إحصائية مستوى 0,05

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

بلغ معامل ارتباط بيرسون بين المتغير المستقل "**بيئة الرقابة**" والمتغير التابع " **الحوكمة**" القيمة (0,947) وكان هذا الارتباط دال إحصائياً عند مستوى (0,05) حيث بلغت قيمة الدلالة المحسوبة (Sig

0,000 =) ويشير ذلك إلى وجود **علاقة** ذات دلالة إحصائية بين المتغير المستقل "**بيئة الرقابة**" والمتغير التابع "**الحوكمة**"، وبذلك قبول الفرضية (H1) التي تنص على: "**توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (α ≤ 0,05) لبعد بيئة الرقابة في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)**"، وهذه النتيجة تتفق مع فرضية الباحث.

2. اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

تنص الفرضية الفرعية الثانية على أنه: "**توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (α ≤ 0,05) لبعد إدارة المخاطر في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)**"، ولاختبار هذه الفرضية تم حساب معامل ارتباط بيرسون (Pearson) بين المتغير المستقل "**إدارة المخاطر**" والمتغير التابع "**الحوكمة**"، والجدول التالي يبين نتائج الاختبار:

الجدول رقم (37)

نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية: العلاقة بين بعد إدارة المخاطر وتفعيل الحوكمة

المتغير المستقل	المتغير التابع: "الحوكمة"		
	عدد الإجابات (N)	معامل ارتباط بيرسون (r)	مستوى الدلالة (Sig)
إدارة المخاطر	202	*0,940	0,000

*ذو دلالة إحصائية مستوى 0,05

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

بلغ معامل ارتباط بيرسون بين المتغير المستقل "**إدارة المخاطر**" والمتغير التابع "**الحوكمة**" القيمة (0,940) وكان هذا الارتباط دال إحصائياً عند مستوى (0,05) حيث بلغت قيمة الدلالة المحسوبة (Sig 0,000 =) ويشير ذلك إلى وجود **علاقة** ذات دلالة إحصائية بين المتغير المستقل "**إدارة المخاطر**" والمتغير التابع "**الحوكمة**"، وبذلك قبول الفرضية (H1) التي تنص على: "**توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (α ≤ 0,05) لبعد إدارة المخاطر في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)**"، وهذه النتيجة تتفق مع فرضية الباحث.

3. اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

تنص الفرضية الفرعية الثالثة على أنه: "**توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0,05$) لأنشطة الرقابة في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)**"، ولاختبار هذه الفرضية تم حساب معامل ارتباط بيرسون (Pearson) بين المتغير المستقل "**أنشطة الرقابة**" والمتغير التابع "**الحوكمة**"، والجدول التالي يبين نتائج الاختبار:

الجدول رقم (38)

نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: العلاقة بين بعد أنشطة الرقابة وتفعيل الحوكمة

المتغير المستقل	المتغير التابع: "الحوكمة"		
	عدد الإجابات (N)	معامل ارتباط بيرسون (r)	مستوى الدلالة (Sig)
أنشطة الرقابة	202	*0,922	0,000

*ذو دلالة إحصائية مستوى 0,05

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

بلغ معامل ارتباط بيرسون بين المتغير المستقل "**أنشطة الرقابة**" والمتغير التابع "**الحوكمة**" القيمة (0,922) وكان هذا الارتباط دال إحصائياً عند مستوى (0,05) حيث بلغت قيمة الدلالة المحسوبة (Sig = 0,000) ويشير ذلك إلى وجود **علاقة** ذات دلالة إحصائية بين المتغير المستقل " **أنشطة الرقابة**" والمتغير التابع "**الحوكمة**"، وبذلك قبول الفرضية (H1) التي تنص على: "**توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0,05$) لبعد أنشطة الرقابة في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)**"، وهذه النتيجة تتفق مع فرضية الباحث.

4. اختبار الفرضية الفرعية الرابعة:

تنص الفرضية الفرعية الرابعة على أنه: "**توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0,05$) لبعد المعلومات والتواصل في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)**"، ولاختبار هذه الفرضية تم حساب معامل ارتباط بيرسون (Pearson) بين المتغير المستقل "**المعلومات والتواصل**" والمتغير التابع "**الحوكمة**"، والجدول التالي يبين نتائج الاختبار:

الجدول رقم (39)

نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة: العلاقة بين بعد المعلومات والتواصل وتفعيل الحوكمة

المتغير المستقل	المتغير التابع: "الحوكمة"		
	عدد الإجابات (N)	معامل ارتباط بيرسون (r)	مستوى الدلالة (Sig)
المعلومات والتواصل	202	*0,925	0,000

*ذو دلالة إحصائية مستوى 0,05

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

بلغ معامل ارتباط بيرسون بين المتغير المستقل "**المعلومات والتواصل**" والمتغير التابع "**الحوكمة**" القيمة (0,925) وكان هذا الارتباط دال إحصائياً عند مستوى (0,05) حيث بلغت قيمة الدلالة المحسوبة (Sig = 0,000) ويشير ذلك إلى وجود **علاقة** ذات دلالة إحصائية بين المتغير المستقل "**المعلومات والتواصل**" والمتغير التابع "**الحوكمة**"، وبذلك قبول الفرضية (H1) التي تنص على: "**توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0,05$) لبعد المعلومات والتواصل في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)**"، وهذه النتيجة تتفق مع فرضية الباحث.

5. اختبار الفرضية الفرعية الخامسة:

تنص الفرضية الفرعية الخامسة على أنه: "**توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0,05$) لبعد أنشطة المراقبة في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)**"، ولاختبار هذه الفرضية تم حساب معامل ارتباط بيرسون (Pearson) بين المتغير المستقل "**أنشطة المراقبة**" والمتغير التابع "**الحوكمة**"، والجدول التالي يبين نتائج الاختبار:

الجدول رقم (40)

نتائج اختبار الفرضية الفرعية الخامسة: العلاقة بين بعد أنشطة المراقبة وتفعيل الحوكمة

المتغير المستقل	المتغير التابع: "الحوكمة"		
	عدد الإجابات (N)	معامل ارتباط بيرسون (r)	مستوى الدلالة (Sig)
أنشطة المراقبة	202	*0,885	0,000

*ذو دلالة إحصائية مستوى 0,05

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

بلغ معامل ارتباط بيرسون بين المتغير المستقل "**أنشطة المراقبة**" والمتغير التابع "**الحوكمة**" القيمة (0,885) وكان هذا الارتباط دال إحصائياً عند مستوى (0,05) حيث بلغت قيمة الدلالة المحسوبة (Sig = 0,000) ويشير ذلك إلى وجود **علاقة** ذات دلالة إحصائية بين المتغير المستقل "**أنشطة المراقبة**" والمتغير التابع "**الحوكمة**"، وبذلك قبول الفرضية (H1) التي تنص على: "**توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0,05$) لبعد أنشطة المراقبة في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)**"، وهذه النتيجة تتفق مع فرضية الباحث.

الجدول التالي يوضح ملخص اختبار الفرضية الرئيسية الأولى وكذا الفرضيات المتفرعة منها:

الجدول رقم (41)

نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى والفرضيات الفرعية المتعلقة بها

المتغير المستقل	المتغير التابع: "الحوكمة"			
	عدد الإجابات (N)	معامل ارتباط بيرسون (r)	مستوى الدلالة (Sig)	الترتيب
بيئة الرقابة	202	*0,947	0,000	**1**
إدارة المخاطر	202	*0,940	0,000	**2**
أنشطة الرقابة	202	*0,922	0,000	**4**
المعلومات والتواصل	202	*0,925	0,000	**3**
أنشطة المراقبة	202	*0,885	0,000	**5**
المحور الثاني ككل "الرقابة الداخلية"	**202**	***0,979**	**0,000**	

*ذو دلالة إحصائية مستوى 0,05

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

يتضح من الجدول رقم (41) أن معامل ارتباط بيرسون بين بين أبعاد المحور الثاني ككل "**الرقابة الداخلية**" والمتغير التابع "**الحوكمة**" قد بلغت القيمة (r = 0,979) وهو ارتباط ذو دلالة إحصائية عند مستوى 0,05، كما بلغ مستوى الدلالة (Sig = 0,000) وهو ما يشير الى وجود **علاقة** ذات دلالة إحصائية بين أبعاد الرقابة الداخلية وتفعيل حوكمة الشركات في المؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS).

المطلب الثاني: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية:

لاختبار الفرضية الرئيسية الثانية التي تنص على أنه: "**يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0,05$) للرقابة الداخلية بجميع أبعادها وفق إطار COSO في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)**"، تم استخدام نموذج انحدار خطي بسيط لتقدير العلاقة بين متغيرين: متغير تابع كمي (**الحوكمة**) ومتغير مستقل كمي آخر (**الرقابة الداخلية**)، حيث ينتج عن هذا النموذج معادلة إحصائية خطية من الدرجة الأولى يمكن استخدامها لتفسير العلاقة والأثر بين المتغيرين، أو للتنبؤ بقيمة المتغير التابع بمعرفة قيمة المتغير المستقل، وفيما يلي نتائج الاختبار:

الجدول رقم (42)

نتائج نموذج الانحدار البسيط للفرضية الرئيسية الثانية

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية (DF)	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة (Sig)
الانحدار	84,611	1	84,611	4549,848	*0,000
الخطأ	3,719	200	0,19		
الإجمالي	88,330	201			
المتغير	**B**	**الخطأ المعياري (Err Stand)**	**معامل β**	**قيمة t المحسوبة**	**مستوى الدلالة (Sig)**
الثابت	0,116	0,057		2,029	0,044
الرقابة الداخلية	0,968	0,014	0,979	67,453	*0,000
معامل الارتباط: 0,979		**معامل التحديد (R^2): 0,958**		**المتغير التابع: الحوكمة**	

*ذو دلالة إحصائية مستوى 0,05

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

تُظهر نتائج تحليل الانحدار أن قيمة (F) المحسوبة البالغة (4549,848) ذات دلالة إحصائية عالية، حيث أن قيمة الدلالة المقابلة لها هي (Sig = 0,000)، وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد **$\alpha \leq 0,05$**، هذا يشير إلى أن النموذج ككل ذو دلالة إحصائية كبيرة.

كما يتضح من الجدول أعلاه أن معامل الارتباط يبلغ (0,979)، مما يدل على وجود علاقة قوية وموجبة بين المتغير المستقل "**الرقابة الداخلية**" والمتغير التابع "**الحوكمة**" وهو ما يعتبر تأكيد للنتائج

المتحصل عليها سابقا، أما معامل التحديد(R^2) فقيمته (0,958)، مما يعني أن (95.8%) من التباين الحاصل في "**الحوكمة**" يُعزى إلى التغيرات في "**الرقابة الداخلية**"، بينما تُعزى النسبة المتبقية (4,2%) إلى عوامل أخرى.

بالنظر إلى الجزء الخاص بمعاملات الانحدار، نجد أن قيمة (t) المحسوبة للمتغير: "**الرقابة الداخلية**" هي (67,453)، وقيمة الدلالة (Sig) المقابلة لها هي (0,000)، وهي أقل من مستوى الدلالة α=0,05 وهذا يؤكد أن "**الرقابة الداخلية**" لها تأثير معنوي على "**تفعيل الحوكمة.**"

من خلال ما سبق يمكن التوصل الى معادلة الانحدار التالية:

$$y = 0,968x + 0,116$$

حيث: (y) تمثل الحوكمة، و (x) تمثل الرقابة الداخلية

تؤكد هذه النتائج قبول الفرضية الرئيسية الثانية (H1) التي تنص على أنه: "**يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0,05$) للرقابة الداخلية بجميع أبعادها وفق إطار COSO في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)**".

ويشتق من الفرضية الرئيسية الثانية لهذه الدراسة الفرضيات الفرعية التالية:

1. اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

لاختبار الفرضية الفرعية الأولى التي تنص على أنه: "**يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0,05$) لبعد بيئة الرقابة في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)**"، تم استخدام نموذج انحدار خطي بسيط لتقدير العلاقة بين متغيرين: متغير تابع كمي (الحوكمة) ومتغير مستقل كمي آخر (بعد بيئة الرقابة)،حيث يتيح هذا النموذج صياغة معادلة إحصائية خطية من الدرجة الأولى يمكن توظيفها في تفسير طبيعة العلاقة والأثر بين المتغيرين، أو في التنبؤ بقيمة المتغير التابع عند معرفة قيمة المتغير المستقل. وفيما يلي نتائج الاختبار:

الجدول رقم (43)

نتائج نموذج الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الأولى

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية (DF)	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة (Sig)
الانحدار	79,245	1	79,245	1744,511	*0,000
الخطأ	9,085	200	0,045		
الإجمالي	88,330	201			
المتغير	**B**	**الخطأ المعياري (Err Stand)**	**معامل β**	**قيمة t المحسوبة**	**مستوى الدلالة (Sig)**
الثابت	0,188	0,091		2,075	0,039
بيئة الرقابة	0,948	0,023	0,947	41,767	*0,000
معامل الارتباط: **0,947**		معامل التحديد (R^2): **0,897**		المتغير التابع: الحوكمة	

*ذو دلالة إحصائية مستوى 0,05

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

تُظهر نتائج تحليل الانحدار أن قيمة (F) المحسوبة بلغت (1744,511) وهي ذات دلالة إحصائية مرتفعة، إذ أن قيمة الدلالة المقابلة لها (Sig = 0,000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد (α ≤ 0,05)، مما يشير إلى أن النموذج ككل ذو دلالة إحصائية عالية، كما يلاحظ أن معامل الارتباط مقداره (0,947)، وهو ما يدل على وجود علاقة قوية وموجبة بين المتغير المستقل "**بعد بيئة الرقابة**" والمتغير التابع "**الحوكمة**"، وهو ما يتسق مع النتائج السابقة، أما معامل التحديد (R^2) فقد بلغ (0,897)، أي أن ما نسبته (89.7%) من التباين في "**الحوكمة**" يعزى إلى التغيرات في "**بعد بيئة الرقابة**"، في حين تعزى النسبة المتبقية (10,3%) إلى عوامل أخرى.

أما بالنسبة لمعاملات الانحدار، فإن قيمة (t) المحسوبة للمتغير "**بعد بيئة الرقابة**" بلغت (41,767) مع قيمة دلالة (Sig = 0,000) وهي أقل من (0,05)، وهو ما يؤكد وجود تأثير معنوي لهذا البعد على تفعيل الحوكمة.

من خلال ما سبق يمكن التوصل الى معادلة الانحدار التالية:

$$y = 0,948x_1 + 0,188$$

حيث: (y) تمثل الحوكمة، و (x_1) تمثل بعد بيئة الرقابة

تشير هذه النتائج بوضوح إلى قبول الفرضية الفرعية الأولى (H1) التي تنص على أنه: "**يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (α ≤ 0,05) لبعد بيئة الرقابة في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)**".

2.اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

لاختبار الفرضية الفرعية الثانية التي تنص على أنه: "**يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (α ≤ 0,05) لبعد إدارة المخاطر في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)**"، تم استخدام نموذج انحدار خطي بسيط لتقدير العلاقة بين متغيرين: متغير تابع كمي (الحوكمة) ومتغير مستقل كمي آخر (بعد إدارة المخاطر)،حيث يتيح هذا النموذج صياغة معادلة إحصائية خطية من الدرجة الأولى يمكن توظيفها في تفسير طبيعة العلاقة والأثر بين المتغيرين، أو في التنبؤ بقيمة المتغير التابع عند معرفة قيمة المتغير المستقل. وفيما يلي نتائج الاختبار:

الجدول رقم (44)

نتائج نموذج الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الثانية

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية (DF)	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة (Sig)
الانحدار	78,016	1	78,016	1512,857	*0,000
الخطأ	10,314	200	0,052		
الإجمالي	88,330	201			
المتغير	**B**	**الخطأ المعياري (Err Stand)**	**معامل β**	**قيمة t المحسوبة**	**مستوى الدلالة (Sig)**
الثابت	0,434	0,091		4.759	*0,000
إدارة المخاطر	0,889	0,023	0,940	38,895	*0,000
معامل الارتباط: 0,940		معامل التحديد (R^2): 0,883		المتغير التابع: الحوكمة	

*ذو دلالة إحصائية مستوى 0,05

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

تُظهر نتائج تحليل الانحدار أن قيمة (F) المحسوبة بلغت (1512,857) وهي ذات دلالة إحصائية مرتفعة، إذ أن قيمة الدلالة المقابلة لها (Sig = 0,000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد (α ≤ 0,05)، مما يشير إلى أن النموذج ككل ذو دلالة إحصائية عالية. كما يلاحظ أن معامل الارتباط مقداره

(0,940)، وهو ما يدل على وجود علاقة قوية وموجبة بين المتغير المستقل "**بعد إدارة المخاطر**" والمتغير التابع "**الحوكمة**"، وهو ما يتسق مع النتائج السابقة، أما معامل التحديد (R^2) فقد بلغ (0,883)، أي أن ما نسبته (88,3%) من التباين في "**الحوكمة**" يعزى إلى التغيرات في "**بعد إدارة المخاطر**"، في حين تعزى النسبة المتبقية (11.7%) إلى عوامل أخرى.

أما بالنسبة لمعاملات الانحدار، فإن قيمة (t) المحسوبة للمتغير "**بعد إدارة المخاطر**" بلغت (38,895) مع قيمة دلالة (Sig = 0,000) وهي أقل من (0,05)، وهو ما يؤكد وجود تأثير معنوي لهذا البعد على تفعيل الحوكمة.

من خلال ما سبق يمكن التوصل الى معادلة الانحدار التالية:

$$y = 0,889x_2 + 0,434$$

حيث: (y) تمثل الحوكمة، و (x_2) تمثل بعد إدارة المخاطر

تشير هذه النتائج بوضوح إلى قبول الفرضية الفرعية الثانية (H1) التي تنص على أنه: "**يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0,05$) لبعد إدارة المخاطر في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)**".

3. اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة التي تنص على أنه: "**يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0,05$) لأنشطة الرقابة في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)**"، تم الاعتماد على نموذج انحدار خطي بسيط لتقدير العلاقة بين متغير تابع كمي (الحوكمة) ومتغير مستقل كمي آخر (أنشطة الرقابة)،حيث يتيح هذا النموذج صياغة معادلة خطية من الدرجة الأولى يمكن الاستناد إليها في تفسير العلاقة والأثر بين المتغيرين، أو في التنبؤ بقيمة المتغير التابع عند معرفة قيمة المتغير المستقل. وفيما يلي نتائج الاختبار:

الجدول رقم (45)

نتائج نموذج الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الثالثة

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية (DF)	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة (Sig)
الانحدار	75,162	1	75,162	1141,609	*0,000
الخطأ	13,168	200	0,066		
الإجمالي	88,330	201			
المتغير	**B**	**الخطأ المعياري (Err Stand)**	**معامل β**	**قيمة t المحسوبة**	**مستوى الدلالة (Sig)**
الثابت	0,593	0,100		5,908	*0,000
أنشطة الرقابة	0,851	0,025	0,922	33,788	*0,000
معامل الارتباط: 0,922		معامل التحديد (R^2): 0,850		المتغير التابع: الحوكمة	

*ذو دلالة إحصائية مستوى 0,05

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

تشير نتائج تحليل الانحدار إلى أن قيمة (F) المحسوبة بلغت (1141,609)، وهي ذات دلالة إحصائية عالية، حيث أن قيمة الدلالة المقابلة لها (Sig = 0,000) أقل من مستوى الدلالة المعتمد (α ≤ 0,05)، مما يدل على أن النموذج ككل ذو دلالة إحصائية معتبرة، كما يتبين أن معامل الارتباط مقداره (0,922)، وهو ما يعكس وجود علاقة قوية وموجبة بين المتغير المستقل "**أنشطة الرقابة**" والمتغير التابع "**الحوكمة**"، أما معامل التحديد (R^2) فقد بلغ (0,850)، وهو ما يعني أن (85%) من التباين في "**الحوكمة**" يُعزى إلى التغيرات في "**أنشطة الرقابة**"، في حين تُعزى النسبة المتبقية (15%) إلى متغيرات أخرى.

بالانتقال إلى معاملات الانحدار، نجد أن قيمة (t) المحسوبة للمتغير "**بعد أنشطة الرقابة**" بلغت (33,788)، مع قيمة دلالة (Sig = 0,000) وهي أقل من (0,05)، مما يؤكد أن "**بعد أنشطة الرقابة**" له تأثير معنوي على تفعيل الحوكمة.

من خلال ما سبق يمكن التوصل الى معادلة الانحدار التالية:

$$y = 0,851x_3 + 0,593$$

حيث: (y) تمثل الحوكمة، و (x_3) تمثل بعد أنشطة الرقابة

من خلال ما سبق، فإن هذه النتائج تؤكد قبول الفرضية الفرعية الثالثة (H1) التي تنص على أنه: "**يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0,05$) لأنشطة الرقابة في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)**".

4. اختبار الفرضية الفرعية الرابعة:

لاختبار الفرضية الفرعية الرابعة التي تنص على أنه: "**يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0,05$) لبعد المعلومات والتواصل في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)**"، تم الاعتماد على نموذج انحدار خطي بسيط لتقدير العلاقة بين متغير تابع كمي (الحوكمة) ومتغير مستقل كمي آخر (المعلومات والتواصل)، حيث يتيح هذا النموذج صياغة معادلة خطية من الدرجة الأولى يمكن الاستفادة منها في تفسير العلاقة بين المتغيرين أو في التنبؤ بقيمة المتغير التابع من خلال معرفة قيمة المتغير المستقل. وفيما يلي أهم نتائج الاختبار:

الجدول رقم (46)

نتائج نموذج الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الرابعة

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية (DF)	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة (Sig)
الانحدار	69,239	1	69,239	725,335	*0,000
الخطأ	19,091	200	0,095		
الإجمالي	88,330	201			
المتغير	**B**	**الخطأ المعياري (Err Stand)**	**معامل β**	**قيمة t المحسوبة**	**مستوى الدلالة (Sig)**
الثابت	0,767	0,119		6,424	*0,000
المعلومات والتواصل	0,800	0,030	0,885	26,932	*0,000
معامل الارتباط: 0,925		معامل التحديد (R^2): 0,856		المتغير التابع: الحوكمة	

*ذو دلالة إحصائية مستوى 0,05

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

تشير نتائج تحليل الانحدار إلى أن قيمة (F) المحسوبة بلغت (725,335)، وهي ذات دلالة إحصائية عالية، حيث أن قيمة الدلالة المقابلة لها (Sig = 0,000) أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha \leq 0,05$)، مما يدل على أن النموذج ككل ذو دلالة إحصائية معتبرة، كما يتضح أن معامل الارتباط مقداره

(0,925)، وهو ما يعكس وجود علاقة قوية وموجبة بين المتغير المستقل "**بعد المعلومات والتواصل**" والمتغير التابع "**الحوكمة**"، أما بخصوص معامل التحديد (R^2) فقد بلغ (0,856)، أي أن (85.6%) من التباين في "**الحوكمة**" يُعزى إلى التغيرات في " **بعد المعلومات والتواصل**"، في حين تُعزى النسبة المتبقية (14.4%) إلى متغيرات أخرى.

بالانتقال إلى معاملات الانحدار، نجد أن قيمة (t) المحسوبة للمتغير " **بعد المعلومات والتواصل**" بلغت (26,932)، مع قيمة دلالة (Sig = 0,000) وهي أقل من (0,05)، مما يؤكد أن هذا البعد له تأثير معنوي على تفعيل الحوكمة.

من خلال ما سبق يمكن التوصل الى معادلة الانحدار التالية:

$$y = 0,8x_4 + 0,767$$

حيث: (y) تمثل الحوكمة، و (x_4) تمثل بعد المعلومات والتواصل

من خلال هذه النتائج يمكن تأكيد قبول الفرضية الفرعية الرابعة (H1) التي تنص على أنه: "**يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0,05$) لبعد المعلومات والتواصل في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)**".

5.اختبار الفرضية الفرعية الخامسة:

لاختبار الفرضية الفرعية الخامسة التي تنص على أنه: "**يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0,05$) لبعد أنشطة المراقبة في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)**"، تم الاعتماد على نموذج انحدار خطي بسيط لتقدير العلاقة بين المتغير التابع (الحوكمة) والمتغير المستقل (أنشطة المراقبة)، حيث يسمح هذا النموذج بصياغة معادلة خطية من الدرجة الأولى تسهل تفسير العلاقة بين المتغيرين أو التنبؤ بقيمة المتغير التابع استنادًا إلى المتغير المستقل.

الجدول رقم (47)

نتائج نموذج الانحدار البسيط للفرضية الفرعية الخامسة

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية (DF)	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة (Sig)
الانحدار	75,656	1	75,656	1193,826	*0,000
الخطأ	12,674	200	0,063		
الإجمالي	88,330	201			
المتغير	**B**	**الخطأ المعياري (Err Stand)**	**معامل β**	**قيمة t المحسوبة**	**مستوى الدلالة (Sig)**
الثابت	0,644	0,097		6,656	*0,000
أنشطة المراقبة	0,834	0,024	0,925	34,552	*0,000
معامل الارتباط: **0,925**		معامل التحديد (R^2): **0,856**		المتغير التابع: الحوكمة	

*ذو دلالة إحصائية مستوى 0,05

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

أظهرت نتائج تحليل الانحدار أن قيمة (F) المحسوبة بلغت (1193,826)، وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عالية، حيث بلغت قيمة الدلالة المقابلة لها (Sig = 0,000) وهي أقل من مستوى المعنوية (α ≤ 0,05)، مما يشير إلى أن النموذج ككل ذو دلالة إحصائية معتبرة، كما أن معامل الارتباط بلغ (0,925)، وهو ما يعكس وجود علاقة قوية وموجبة بين "**بعد أنشطة المراقبة**" و"**الحوكمة**"، أما معامل التحديد (R^2) فقد بلغ (0,856)، ما يدل على أن (85.6%) من التباين في "**الحوكمة**" يُعزى إلى التغيرات في " **بعد أنشطة المراقبة**"، بينما تُعزى النسبة المتبقية (14.4%) إلى عوامل أخرى.

أما فيما يتعلق بمعاملات الانحدار، فقد بلغت قيمة (t) المحسوبة للمتغير "**بعد أنشطة المراقبة**" (34,552)، مع قيمة دلالة (Sig = 0,000) أقل من (0,05)، مما يؤكد أن هذا البعد له تأثير معنوي على تفعيل الحوكمة.

من خلال ما سبق يمكن التوصل الى معادلة الانحدار التالية:

$$y = 0,834x_5 + 0,644$$

حيث: (y) تمثل الحوكمة، و (x_5) تمثل بعد أنشطة المراقبة

من خلال ما سب، يمكن قبول الفرضية الفرعية الخامسة (H1) التي تنص: "**يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0,05$) لبعد أنشطة المراقبة في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)**".

المطلب الثالث: اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة:

تنص الفرضية الرئيسية الثالثة على أنه: "**توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) في استجابة أفراد العينة حول الرقابة الداخلية تعزى للمتغيرات الديمغرافية التالية: النوع الاجتماعي (الجنس) – العمر – المستوى العلمي – الخبرة – المسمى الوظيفي**".

من اجل اختبار هذه الفرضية، نستخدم اختبار (T) في حالة العينتين المستقلتين لاختبار الفروق التي تعزى لمتغير النوع الاجتماعي (الجنس)، بينما نستخدم اختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA) لاختبار الفروق التي تعزى للمتغيرات الأخرى التي تتكون من أكثر من مجموعتين، وفيما يأتي اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة وفقا للمتغيرات الديمغرافية:

1. اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة وفقا لمتغير النوع الاجتماعي (الجنس)

من خلال استخدام اختبار (Independent Samples T-test) تم اختبار الفرضية (H1) التي تنص على: "**توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) في استجابة أفراد العينة حول الرقابة الداخلية تعزى الى متغير النوع الاجتماعي (الجنس)**" في مقابل الفرضية العدمية (H0) التي تنص على: "**لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) في استجابة أفراد العينة حول الرقابة الداخلية تعزى الى متغير النوع الاجتماعي (الجنس)**"، والجدول التالي يوضح نتائج الاختبار:

الجدول رقم (48)

نتائج اختبار (T) للتحقق من الفروق في الرقابة الداخلية وفقا لمتغير النوع الاجتماعي (الجنس)

النوع الاجتماعي	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (Std. Dev)	الوزن النسبي	T-test	مستوى الدلالة (Sig)
ذكر	3,944	0,665	%78,90	0, 326	0,745
أنثى	3,907	0,695	%78,15		

*ذو دلالة إحصائية مستوى 0,05

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

أظهرت نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة المتعلقة بمتغير النوع الاجتماعي (الجنس) أنّ المتوسط الحسابي لاستجابات الذكور نحو "**الرقابة الداخلية**" بلغ (3,944) بانحراف معياري قدره (0,665) وبوزن نسبي (78,90%)، في حين بلغ المتوسط الحسابي لاستجابات الإناث (3,907) وبانحراف معياري قدره (0,695) ووزن نسبي بلغ (78,15%)، كما أظهرت نتائج اختبار (T) لعينتين مستقلتين قيمة (T=0,326) عند مستوى دلالة (Sig = 0,745) وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha \leq 0,05$)، مما يعني **عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات الذكور والإناث حول الرقابة الداخلية**، وبذلك يمكن القول إن متغير **النوع الاجتماعي** لا يؤثر على تقييم المبحوثين لمستوى "**الرقابة الداخلية**"، وهو ما يؤدي إلى رفض الفرضية الفرعية (H1) المتعلقة **بوجود فروق ذات دلالة إحصائية تُعزى للنوع الاجتماعي (الجنس)** وقبول الفرضية الفرعية العدمية (H0) المتعلقة **بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) في استجابة أفراد العينة حول الرقابة الداخلية تعزى لمتغير النوع الاجتماعي (الجنس).**

ويرجع ذلك الى أن الذكور والإناث لديهم تقييم متقارب لمستوى الرقابة الداخلية داخل المؤسسات محل الدراسة.

2. اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة وفقا لمتغير العمر

نستخدم اختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA) لاختبار الفرضية (H1) التي تنص على: "**توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) في استجابة أفراد العينة حول الرقابة الداخلية تعزى الى متغير العمر** " في مقابل الفرضية العدمية (H0) التي تنص على: "**لا توجد**

فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) في استجابة أفراد العينة حول الرقابة الداخلية تعزى الى متغير العمر"، والجدول التالي يوضح نتائج الاختبار:

الجدول رقم (49)

نتائج اختبار (T) للتحقق من الفروق في الرقابة الداخلية وفقا لمتغير العمر

العمر	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (Std. Dev)	الوزن النسبي	F-test	مستوى الدلالة (Sig)
أقل من 30 سنة	3,693	0,603	%73,86	0,525	0,666
من30 سنة إلى أقل من 40 سنة	3,953	0,666	%79,06		
من40 سنة إلى أقل من 50 سنة	3,926	0,714	%78,51		
من 50 سنة إلى 60 سنة فأكثر	3,978	0,630	%79,55		

*ذو دلالة إحصائية مستوى 0,05

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

يلاحظ من خلال الجدول رقم (49) أن المتوسطات الحسابية لجميع الفئات العمرية جاءت متقاربة (تتراوح بين 3,693 و3,978)، وكذلك الأوزان النسبية (بين 73,86% و79,55%)، مما يدل على أن استجابات المبحوثين بخصوص "**الرقابة الداخلية**" تتسم بالتجانس بغض النظر عن الفئة العمرية التي ينتمون إليها، كما أظهرت نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA) قيمة (F=0,525)عند مستوى دلالة (Sig = 0,666) وهي أكبر من مستوى الدلالة المعتمد($\alpha \leq 0,05$) ، مما يعني **عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات المبحوثين تُعزى لمتغير العمر**.

من خلال ما سبق، يمكن القول إن متغير **العمر** لا يؤثر على تقييم المبحوثين لمستوى "**الرقابة الداخلية**"، وهو ما يؤدي إلى رفض الفرضية الفرعية (H1) المتعلقة **بوجود فروق ذات دلالة إحصائية تُعزى لمتغير العمر**، وقبول الفرضية العدمية (H0) المتعلقة **بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) في استجابة أفراد العينة حول الرقابة الداخلية تعزى لمتغير العمر**، ويرجع ذلك إلى أن المبحوثين من مختلف الفئات العمرية لديهم تقييم متقارب لمستوى الرقابة الداخلية داخل المؤسسات محل الدراسة.

3.اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة وفقا لمتغير المستوى العلمي

نستخدم اختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA) لاختبار الفرضية (H1) التي تنص على:" **توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (α ≤ 0,05) في استجابة أفراد العينة حول الرقابة الداخلية تعزى الى متغير المستوى العلمي** " في مقابل الفرضية العدمية (H0) التي تنص على: "**لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (α ≤ 0,05) في استجابة أفراد العينة حول الرقابة الداخلية تعزى الى متغير المستوى العلمي**"، والجدول التالي يوضح نتائج الاختبار:

الجدول رقم (50)

نتائج اختبار (T) للتحقق من الفروق في الرقابة الداخلية وفقا لمتغير المستوى العلمي

المستوى العلمي	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (Std. Dev)	الوزن النسبي	F-test	مستوى الدلالة (Sig)
تقني سامي أو أقل	3,949	0,612	%78,98	**0,895**	**0,445**
ليسانس	3,882	0,701	%77,64		
ماستر	4,022	0,673	%80,43		
دراسات عليا	3,775	0,615	%75,49		

*ذو دلالة إحصائية مستوى 0,05

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

أظهرت نتائج اختبار الفرضية المتعلقة بمتغير المستوى العلمي أنّ المتوسط الحسابي لاستجابات فئة "**تقني سامي أو أقل**" نحو "**الرقابة الداخلية**" بلغ (3,949) بانحراف معياري قدره (0,612) وبوزن نسبي بلغ (78,98%)، في حين بلغ المتوسط الحسابي لفئة "**ليسانس**" (3,882) وانحراف معياري مقداره (0,701) وبوزن نسبي بلغ (77,64%)، أما فئة "**ماستر**" فقد حققت أعلى متوسط حسابي بلغ (4,022) بانحراف معياري قدره (0,673) وبوزن نسبي بلغ (80,43%)، يليها مباشرة فئة "**دراسات عليا**" بمتوسط حسابي قدره (3,775) وانحراف معياري (0,615) وبوزن نسبي بلغ(75,49%) .

كما أظهرت نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA) قيمة (F=0,895) عند مستوى دلالة (Sig = 0,445)، وهي أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (α ≤ 0,05)، مما يعني **عدم**

وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات المبحوثين بخصوص "**الرقابة الداخلية**" تُعزى لمتغير المستوى العلمي.

وبناءً عليه يمكن القول إن متغير **المستوى العلمي** لا يؤثر على تقييم الأفراد لمستوى الرقابة الداخلية داخل المؤسسات محل الدراسة، وهو ما يؤدي إلى رفض الفرضية الفرعية (H1) المتعلقة **بوجود فروق ذات دلالة إحصائية تُعزى للمستوى العلمي**، وقبول الفرضية العدمية (H0) القائلة **بعدم وجود فروق معنوية عند مستوى ($\alpha \leq 0,05$) في استجابات الأفراد حول الرقابة الداخلية.**

يفسر ذلك بأن مختلف المستويات العلمية (تقني سامي، ليسانس، ماستر، دراسات عليا) قدّمت تقييماً متقارباً لمستوى الرقابة الداخلية دون اختلاف جوهري.

4. اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة وفقا لمتغير الخبرة

نستخدم اختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA) لاختبار الفرضية (H1) التي تنص على:" **توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) في استجابة أفراد العينة حول الرقابة الداخلية تعزى الى متغير الخبرة** " في مقابل الفرضية العدمية (H0) التي تنص على: "**لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) في استجابة أفراد العينة حول الرقابة الداخلية تعزى الى متغير الخبرة** "، والجدول التالي يوضح نتائج الاختبار:

الجدول رقم (51)

نتائج اختبار (T) للتحقق من الفروق في الرقابة الداخلية وفقا لمتغير الخبرة

الخبرة	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (Std. Dev)	الوزن النسبي	F-test	مستوى الدلالة (Sig)
أقل من 10 سنوات	3,898	0,665	%77,95	2,102	0,125
من 11 إلى أقل من 21 سنة	3,861	0,720	%77,22		
21سنة فما فوق	4,088	0,583	%81,76		

*ذو دلالة إحصائية مستوى 0,05

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

أظهرت نتائج اختبار الفرضية المتعلقة بمتغير **الخبرة** أن المتوسط الحسابي لاستجابات الأفراد الذين تقل خبرتهم عن (10) سنوات بلغ (3,898) بانحراف معياري قدره (0,665) وبوزن نسبي (77,95%)، في حين بلغ المتوسط الحسابي لاستجابات الأفراد ذوي الخبرة من (11) إلى أقل من (21) سنة مقدار (3,861) وانحراف معياري قدره (0,720) وبوزن نسبي بلغ (77,22%)، أما الأفراد الذين بلغت خبرتهم (21) سنة فما فوق، فقد بلغ متوسط استجاباتهم (4,088) بانحراف معياري (0,583) وبوزن نسبي بلغ (81,76%)، كما أظهرت نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA) قيمة (F=2,102) عند مستوى دلالة (Sig = 0,125) وهو **أكبر من مستوى الدلالة** المعتمد ($\alpha \leq 0,05$)، مما يعني **عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات أفراد العينة حول الرقابة الداخلية وفقًا لمتغير سنوات الخبرة.**

وعليه يمكن القول إن متغير **الخبرة** لا يؤثر على تقييم المبحوثين لمستوى الرقابة الداخلية داخل المؤسسات محل الدراسة، وهو ما يؤدي إلى رفض الفرضية الفرعية (H1) المتعلقة **بوجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0,05$) تُعزى لمتغير الخبرة**، وقبول الفرضية العدمية (H0) المتعلقة **بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0,05$) تُعزى لمتغير الخبرة.**

5. اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة وفقا لمتغير المسمى الوظيفي

نستخدم اختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA) لاختبار الفرضية (H1) التي تنص على:"**توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) في استجابة أفراد العينة حول الرقابة الداخلية تعزى الى متغير المسمى الوظيفي** " في مقابل الفرضية العدمية (H0) التي تنص على: "**لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) في استجابة أفراد العينة حول الرقابة الداخلية تعزى الى متغير المسمى الوظيفي** "، والجدول التالي يوضح نتائج الاختبار:

الجدول رقم (52)

نتائج اختبار (T) للتحقق من الفروق في الرقابة الداخلية وفقا لمتغير المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (Std. Dev)	الوزن النسبي	F-test	مستوى الدلالة (Sig)
رئيس مجلس الإدارة	3,692	0,541	%73,85	1,029	0,412
عضو مجلس الإدارة	3,837	0,723	%76,74		
مديـــر عـــام	3,918	0,554	%78,37		
مـــــــدير	4,210	0,707	%84,21		
رئيس قسم أو مصلحة	4,017	0,642	%80,35		
المكلف بالمنازعات والشؤون القانونية	3,848	0,398	%76,96		
محافـــظ حســـابات	4,069	0,811	%81,38		
محاســـب	4,092	0,521	%81,85		

*ذو دلالة إحصائية مستوى 0,05

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

يتضح من نتائج الجدول رقم (52) أن قيم المتوسطات الحسابية للرقابة الداخلية وفقًا لمتغير **المسمى الوظيفي** تراوحت بين (3,692) و(4,21)، وبأوزان نسبية تراوحت بين (73,85%) و(84,21%)، حيث سجلت فئة **المديرين** أعلى متوسط حسابي قدره (4,210) وبوزن نسبي بلغ (84,21%)، في حين سجّلت فئة رؤساء مجالس الإدارة أدنى متوسط حسابي بلغ (3,692) وبوزن نسبي قدره (73,85%) .

أما بخصوص نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA) فقد أظهرت أن قيمة (F) بلغت (1,029) عند مستوى دلالة (Sig = 0,412)، وهو مستوى أعلى من (0,05)، مما يعني أنه **لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0,05$) في استجابة أفراد العينة حول الرقابة الداخلية تُعزى إلى متغير المسمى الوظيفي.**

وعليه يمكن القول إن متغير **المسمى الوظيفي** لا يؤثر على تقييم المبحوثين لمستوى الرقابة الداخلية داخل المؤسسات محل الدراسة، وهو ما يؤدي إلى رفض الفرضية الفرعية (H1) المتعلقة **بوجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0,05$) تُعزى لمتغير المسمى الوظيفي**، وقبول الفرضية العدمية (H0) المتعلقة **بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0,05$) تُعزى لمتغير المسمى الوظيفي.**

المطلب الرابع: اختبار الفرضية الرئيسية الرابعة:

فيما يأتي سيتم اختبار الفرضية الرئيسية الرابعة والتي تنص على: "**توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) في استجابة أفراد العينة حول زيادة فعالية الحوكمة تعزى للمتغيرات التالية: النوع الاجتماعي (الجنس) – العمر – المستوى العلمي – الخبرة – المسمى الوظيفي**".

من اجل اختبار هذه الفرضية، نستخدم اختبار (T) في حالة العينتين المستقلتين لاختبار الفروق التي تعزى لمتغير النوع الاجتماعي (الجنس)، بينما نستخدم اختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA) لاختبار الفروق التي تعزى للمتغيرات الأخرى التي تتكون من أكثر من مجموعتين، وفيما يأتي اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة وفقا للمتغيرات الديمغرافية:

1. اختبار الفرضية الرئيسية الرابعة وفقا لمتغير النوع الاجتماعي (الجنس)

من خلال استخدام اختبار (Independent Samples T-test) تم اختبار الفرضية (H1) التي تنص على:" **توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) في استجابة أفراد العينة حول زيادة فعالية الحوكمة تعزى الى متغير النوع الاجتماعي (الجنس)** " في مقابل الفرضية العدمية (H0) التي تنص على: "**لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) في استجابة أفراد العينة حول زيادة فعالية الحوكمة تعزى الى متغير النوع الاجتماعي (الجنس)**"، والجدول التالي يوضح نتائج الاختبار:

الجدول رقم (53)

نتائج اختبار (T) للتحقق من الفروق في زيادة فعالية الحوكمة وفقا لمتغير النوع الاجتماعي (الجنس)

النوع الاجتماعي	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (Std. Dev)	الوزن النسبي	T-test	مستوى الدلالة (Sig)
ذكر	3,927	0,668	%78,54	**-0,032**	**0,974**
أنثى	3,930	0,650	%78,60		

*ذو دلالة إحصائية مستوى 0,05

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

أظهرت نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الرابعة المتعلقة بمتغير **النوع الاجتماعي** (الجنس) أنّ المتوسط الحسابي لاستجابات الذكور نحو زيادة فعالية الحوكمة بلغ (3,927) بانحراف معياري قدره (0,668) وبوزن نسبي (78,54%)، في حين بلغ المتوسط الحسابي لاستجابات الإناث (3,930) بانحراف معياري قدره (0,650) وبوزن نسبي (78,60%)، كما أظهرت نتائج اختبار (T) لعينتين مستقلتين قيمة (T = −0,032)عند مستوى دلالة (Sig = 0,974) وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمد($\alpha \leq 0,05$) ، مما يعني **عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات الذكور والإناث حول زيادة فعالية الحوكمة.**

وبذلك يمكن القول إن متغير **النوع الاجتماعي** لا يؤثر على تقييم المبحوثين لمستوى **فعالية الحوكمة**، وهو ما يؤدي إلى **رفض الفرضية الفرعية (H1)** المتعلقة **بوجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) تُعزى للنوع الاجتماعي (الجنس) وقبول الفرضية العدمية (H0)** المتعلقة **بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) تُعزى للنوع الاجتماعي (الجنس)**، ويرجع ذلك إلى أن الذكور والإناث لديهم تقييم متقارب لمستوى فعالية الحوكمة داخل المؤسسات محل الدراسة.

2. اختبار الفرضية الرئيسية الرابعة وفقا لمتغير العمر

نستخدم اختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA) لاختبار الفرضية (H1) التي تنص على: "**توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) في استجابة أفراد العينة حول زيادة فعالية الحوكمة تعزى الى متغير العمر**" في مقابل الفرضية العدمية (H0) التي تنص على: "**لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) في استجابة أفراد العينة حول زيادة فعالية الحوكمة تعزى الى متغير العمر** "، والجدول التالي يوضح نتائج الاختبار:

الجدول رقم (54)

نتائج اختبار (T) للتحقق من الفروق في زيادة فعالية الحوكمة وفقا لمتغير العمر

العمر	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (Std. Dev)	الوزن النسبي	F-test	مستوى الدلالة (Sig)
أقـل مـن 30 سنـة	3,646	0,665	%72.92	0,757	0,519
من30 سنة إلى أقل من 40 سنة	3,930	0,671	%78,60		
من40 سنـة إلى أقل من 50 سنـة	3,918	0,687	%78,36		
مـن 50 سنة إلى 60 سنـة فأكثر	3,988	0,623	%79,76		

*ذو دلالة إحصائية مستوى 0,05

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

أظهرت نتائج اختبار الفرضية الفرعية المتعلقة بمتغير **العمر** أن المتوسط الحسابي لاستجابات فئة أقل من 30 سنة بلغ (3,646) بانحراف معياري قدره (0,665) وبوزن نسبي (72.92%)، بينما بلغ المتوسط الحسابي لفئة من 30 إلى أقل من 40 سنة (3,930) بانحراف معياري (0,671) وبوزن نسبي (78,60%)، أما فئة من 40 إلى أقل من 50 سنة فقد بلغ متوسط استجاباتها (3,918) بانحراف معياري قدره (0,687) وبوزن نسبي بلغ (78,36%)، في حين بلغ المتوسط الحسابي لفئة من 50 سنة فأكثر (3,988) بانحراف معياري قدره (0,623) وبوزن نسبي بلغ (79,76%).

كما أظهرت نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA) أن قيمة (F=0,757) عند مستوى دلالة (Sig = 0,519) وهي أكبر من مستوى الدلالة المعتمد($\alpha \leq 0,05$) ، مما يعني **عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية** بين استجابات أفراد العينة حول زيادة **فعالية الحوكمة** تعزى لمتغير **العمر**.

وبالتالي يتم **رفض الفرضية (H1)** التي تنص على: **توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) في استجابة أفراد العينة حول زيادة فعالية الحوكمة تعزى الى متغير العمر**"، ويتم **قبول الفرضية العدمية (H0)** التي تنص "**لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) في استجابة أفراد العينة حول زيادة فعالية الحوكمة تعزى الى متغير العمر**"، ويرجع ذلك إلى أن الفئات العمرية المختلفة كان لديها تقييم متقارب لمستوى فعالية الحوكمة داخل المؤسسات محل الدراسة.

2.اختبار الفرضية الرئيسية الرابعة وفقا لمتغير المستوى العلمي

نستخدم اختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA) لاختبار الفرضية (H1) التي تنص على: "**توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (α ≤ 0,05) في استجابة أفراد العينة حول زيادة فعالية الحوكمة تعزى الى متغير المستوى العلمي**" في مقابل الفرضية العدمية (H0) التي تنص على: "**لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (α ≤ 0,05) في استجابة أفراد العينة حول زيادة فعالية الحوكمة تعزى الى متغير المستوى العلمي**"، والجدول التالي يوضح نتائج الاختبار:

الجدول رقم (55)

نتائج اختبار (T) للتحقق من الفروق في زيادة فعالية الحوكمة وفقا لمتغير المستوى العلمي

المستوى العلمي	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (Std. Dev)	الوزن النسبي	F-test	مستوى الدلالة (Sig)
تقني سامي أو أقل	3,929	0,612	%78,57	**0,962**	**0,412**
ليسانس	3,873	0,682	%77,46		
ماستر	4,017	0,677	%80,34		
دراسات عليا	3,763	0,593	%75,26		

*ذو دلالة إحصائية مستوى 0,05

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

أظهرت نتائج اختبار الفرضية المتعلقة بمتغير **المستوى العلمي** أنّ المتوسط الحسابي لاستجابات فئة "**تقني سامي أو أقل**" نحو **الحوكمة** بلغ (3,929) بانحراف معياري قدره (0,612) وبوزن نسبي بلغ (78,57%)، في حين بلغ المتوسط الحسابي لفئة "**ليسانس**" (3,873) بانحراف معياري قدره (0,682) ووزن نسبي بلغ (77,46%)، أما فئة "**ماستر**" فقد حققت أعلى متوسط حسابي بلغ (4,017) بانحراف معياري قدره (0,677) وبوزن نسبي بلغ (80,34%)، تليها فئة "**دراسات عليا**" بمتوسط (3,763) وانحراف معياري قدره (0,593) ووزن نسبي بلغ (75,26%).

كما أظهرت نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA) قيمة (F=0,962) عند مستوى دلالة(Sig = 0,412) ، وهي أكبر من مستوى الدلالة المعتمد(α ≤ 0,05) ، مما يعني **عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية** بين استجابات المبحوثين حول **الحوكمة** تُعزى لمتغير **المستوى العلمي**.

وبناءً عليه يمكن القول إن متغير المستوى العلمي لا يؤثر على تقييم الأفراد لمستوى الحوكمة داخل المؤسسات محل الدراسة، وهو ما يؤدي إلى **رفض** الفرضية الفرعية (H1) التي تنص على: "**توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (α ≤ 0,05) في استجابة أفراد العينة حول زيادة فعالية الحوكمة تعزى الى متغير المستوى العلمي**"، **وقبول** الفرضية العدمية (H0) التي تنص على: "**لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (α ≤ 0,05) في استجابة أفراد العينة حول زيادة فعالية الحوكمة تعزى الى متغير المستوى العلمي**"

ويُفسر ذلك بأن مختلف المستويات العلمية (تقني سامي، ليسانس، ماستر، دراسات عليا) قدّمت تقييماً متقارباً لمستوى الحوكمة دون اختلاف جوهري.

3. اختبار الفرضية الرئيسية الرابعة وفقا لمتغير الخبرة

نستخدم اختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA) لاختبار الفرضية (H1) التي تنص على:"**توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (α ≤ 0,05) في استجابة أفراد العينة حول زيادة فعالية الحوكمة تعزى الى متغير الخبرة**" في مقابل الفرضية العدمية (H0) التي تنص على: "**لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (α ≤ 0,05) في استجابة أفراد العينة حول زيادة فعالية الحوكمة تعزى الى متغير الخبرة** "، والجدول رقم (56) يوضح نتائج الاختبار:

الجدول رقم (56)

نتائج اختبار (T) للتحقق من الفروق في زيادة فعالية الحوكمة وفقا لمتغير الخبرة

الخبرة	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (Std. Dev)	الوزن النسبي	F-test	مستوى الدلالة (Sig)
أقل من 10 سنوات	3,893	0,670	%77,86	1,695	0,186
من 11 إلى أقل من 21 سنة	3,860	0,696	%77,20		
21سنة فما فوق	4,062	0,595	%81,24		

*ذو دلالة إحصائية مستوى 0,05

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

أظهرت نتائج اختبار الفرضية المتعلقة بمتغير **الخبرة** أنّ المتوسط الحسابي لاستجابات فئة "**أقل من 10 سنوات**" نحو زيادة فعالية الحوكمة بلغ (3,893) بانحراف معياري قدره (0,670) وبوزن نسبي بلغ

(77,86%)، في حين بلغ المتوسط الحسابي لفئة "**من 11 إلى أقل من 21 سنة**" (3,860) بانحراف معياري قدره (0,696) ووزن نسبي بلغ (77,20%)، أما فئة "**21 سنة فما فوق**" فقد حققت أعلى متوسط حسابي بلغ (4,062) بانحراف معياري قدره (0,595) ووزن نسبي بلغ (81,24%).

كما أظهرت نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA) قيمة (F=1,695) عند مستوى دلالة (Sig = 0,186)، وهي أكبر من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha \leq 0,05$)، مما يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات المبحوثين حول الحوكمة تُعزى لمتغير الخبرة.

وبناءً عليه يمكن القول إن متغير **الخبرة** لا يؤثر على تقييم الأفراد لمستوى **الحوكمة** داخل المؤسسات محل الدراسة، وهو ما يؤدي إلى **رفض الفرضية الفرعية (H1)** التي تنص على: "**توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) في استجابة أفراد العينة حول زيادة فعالية الحوكمة تعزى الى متغير الخبرة**"، **وقبول الفرضية العدمية (H0)** التي تنص على: "**لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) في استجابة أفراد العينة حول زيادة فعالية الحوكمة تعزى الى متغير الخبرة.**

ويُفسر ذلك بأن مختلف فئات الخبرة (أقل من 10 سنوات، من 11 إلى أقل من 21 سنة، 21 سنة فما فوق) قدّمت تقييماً متقارباً لمستوى الحوكمة دون اختلاف جوهري.

4. اختبار الفرضية الرئيسية الرابعة وفقا لمتغير المسمى الوظيفي

نستخدم اختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA) لاختبار الفرضية (H1) التي تنص على: "**توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) في استجابة أفراد العينة حول زيادة فعالية الحوكمة تعزى الى متغير المسمى الوظيفي**" في مقابل الفرضية العدمية (H0) التي تنص على: "**لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) في استجابة أفراد العينة حول زيادة فعالية الحوكمة تعزى الى متغير المسمى الوظيفي**"، والجدول التالي يوضح نتائج الاختبار:

الجدول رقم (57)

نتائج اختبار (T) للتحقق من الفروق في زيادة فعالية الحوكمة وفقا لمتغير المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (Std. Dev)	الوزن النسبي	F-test	مستوى الدلالة (Sig)
رئيس مجلس الإدارة	3,672	0,515	%73.44	1,168	0,323
عضو مجلس الإدارة	3,817	0,720	%76,34		
مديـــر عـــام	3,958	0,523	%79,16		
مـــــــدير	4.175	0,741	%83.50		
رئيس قسم أو مصلحة	4,030	0,602	%80,60		
المكلف بالمنازعات والشؤون القانونية	3,800	0,412	%76,00		
محافـــظ حســـابات	4,051	0,833	%81,02		
محاســـب	4,078	0,557	%81,56		

*ذو دلالة إحصائية مستوى 0,05

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V28 Fr

أظهرت نتائج اختبار الفرضية المتعلقة بمتغير **المسمى الوظيفي** أنّ المتوسط الحسابي لاستجابات فئة "**رئيس مجلس الإدارة**" نحو الحوكمة بلغ (3,672) بانحراف معياري قدره (0,515) ووزن نسبي بلغ (73.44%)، في حين بلغ المتوسط الحسابي لفئة "**عضو مجلس الإدارة**" (3,817) بانحراف معياري قدره (0,720) وبوزن نسبي بلغ (76,34%). أما فئة "**مدير عام**" فقد حققت متوسطًا قدره (3,958) بانحراف معياري بلغ (0,523) وبوزن نسبي وصل الى (79,16%)، تليها مباشرة فئة "**مدير**" بأعلى متوسط حسابي بلغ (4.175) وانحراف معياري قدره (0,741) وبوزن نسبي (83.50%).

كما بلغ المتوسط الحسابي لفئة "**رئيس قسم أو مصلحة**" (4,030) بانحراف معياري مقداره (0,602) وبوزن نسبي وصل الى (80,60%)، أما فئة "**المكلف بالمنازعات والشؤون القانونية**" فقد سجلت متوسط حسابي قدره (3,800) بانحراف معياري (0,412) وبوزن نسبي بلغ (76,00%). أما فئة "**محافظ حسابات**" فقد سجلت متوسطًا قدره (4,051) بانحراف معياري (0,833) ووزن نسبي بلغ (81,02%)، تليها فئة "**محاسب**" بمتوسط حسابي قدره (4,078) وانحراف معياري (0,557) ووزن نسبي بلغ (81,56%):

وقد أظهرت نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA) قيمة (F=1,168) عند مستوى دلالة (Sig = 0,323)، وهي أكبر من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha \leq 0,05$)، مما يعني **عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية** بين استجابات المبحوثين حول **الحوكمة** تُعزى لمتغير **المسمى الوظيفي**.

وبناءً على ذلك يمكن القول إن متغير **المسمى الوظيفي** لا يؤثر على تقييم الأفراد لمستوى **الحوكمة** داخل المؤسسات محل الدراسة، وهو ما يؤدي إلى **رفض** الفرضية الفرعية (H1) التي تنص على: "**توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) في استجابة أفراد العينة حول زيادة فعالية الحوكمة تعزى الى متغير المسمى الوظيفي**"، **وقبول** الفرضية العدمية (H0) التي تنص على: "**لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) في استجابة أفراد العينة حول زيادة فعالية الحوكمة تعزى الى متغير المسمى الوظيفي**".

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

تعد الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات من القضايا الجوهرية التي استقطبت اهتمام الباحثين والممارسين على حد سواء، نظرًا لارتباطها المباشر بفعالية المنظمات الاقتصادية وقدرتها على الاستجابة لمتغيرات البيئة الداخلية والخارجية، وضمن هذا الإطار، برزت العديد من النماذج والمقاربات التي حاولت تفسير العلاقة بين هذين المفهومين وتوضيح الكيفية التي يمكن من خلالها توظيف آليات الرقابة الداخلية كأداة داعمة لتفعيل الحوكمة وضمان الشفافية والمساءلة، كما أن أهمية الموضوع تتعاظم في المؤسسات العمومية الاقتصادية، لاسيما تلك التي تؤدي أدوارًا خدمية واجتماعية جوارية مرتبطة مباشرة بالمواطنين، حيث تصبح الرقابة الداخلية ركيزة أساسية لضمان استدامة الخدمة وتحقيق الكفاءة والفعالية وليس فقط أداة تنظيمية، وقد انطلقت هذه الدراسة من هذا الإطار النظري، مركزة على التعمق في الأبعاد الخمسة الرئيسة للرقابة الداخلية وفق إطار (COSO) وربطها بالحوكمة باعتبارها آلية حديثة للإصلاح المؤسساتي والاقتصادي.

من الناحية المنهجية، اعتمدت الدراسة على منهج علمي يزاوج بين الجانب النظري والجانب التطبيقي، وهوما يتيح بناء تصور متكامل حول إشكالية الدراسة، ففي الجانب النظري، تم التطرق إلى المفاهيم الأساسية ذات الصلة بالرقابة الداخلية والحوكمة، ثم استعراض أهم الأدبيات والدراسات السابقة التي تناولت الموضوع من زوايا متعددة سواء على المستوى المحلي أو الدولي، أما من الناحية التطبيقية، فقد تم الاعتماد على أدوات إحصائية كمية دقيقة لاختبار الفرضيات المطروحة والتحقق من وجاهتها العلمية، وهو ما عزز قوة التحليل وعمق المعالجة.

إن هذه المقاربة المزدوجة – النظرية والتطبيقية – تعكس الطابع العلمي الأكاديمي للدراسة وتسهم في اثراء النقاش الأكاديمي حول قضايا الإصلاح المؤسساتي وتطوير آليات الرقابة والحوكمة خاصة في المؤسسات العمومية الاقتصادية، دون أن يعني ذلك الوصول إلى خلاصات نهائية في هذه المرحلة، حيث سيتم تناول النتائج المتوصل اليها فيما يلي:

1. نتائج الدراسة:

من خلال دراسة موضوع: " **دور الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية لقطاع النقل– دراسة حالة المؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)**"، تم التوصل الى مجموعة من النتائج النظرية والتطبيقية، نذكرها بإيجاز فيما يأتي:

1.1. النتائج النظرية للدراسة: تمثلت أهم النتائج النظرية في النقاط التالية:

- الرقابة الداخلية عبارة عن منظومة متكاملة من السياسات والإجراءات، هدفها الأساسي حماية الأصول، ضمان دقة وصدق المعلومات المالية، وتعزيز كفاءة العمليات التشغيلية والإدارية.
- تطور مفهوم الرقابة الداخلية عبر الزمن انطلاقا من كونه وسيلة محاسبية تحد من الأخطاء والتحايل، وصولا إلى كونه إطار إداري شامل يهدف الى تعزيز مبادئ الشفافية والمساءلة داخل المؤسسات.
- تتمثل الأهداف الأساسية للرقابة الداخلية في تحقيق الدقة والموضوعية في التقارير المالية، رفع كفاءة الموارد، الالتزام بالتشريعات والقوانين والنظم، وضمان حسن سير العمل بما يتماشى والأهداف الاستراتيجية للمؤسسات.
- تتنوع فروع الرقابة الداخلية بين الرقابة المحاسبية، الرقابة الإدارية، والرقابة التشغيلية، بحيث يغطي كل فرع جانبا محددا من النشاط المؤسساتي، وهو ما يضمن التكامل بين الضبط المالي والإداري والتنظيمي.
- يعد نموذج COSO الإطار المرجعي الأكثر شمولًا واستخداما في بناء أنظمة الرقابة الداخلية، حيث يقوم على خمسة أبعاد مترابطة: بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والتواصل، وأنشطة المتابعة، وهو ما يجعله الأكثر اعتمادًا في الأوساط العلمية والمهنية.
- تمثل "بيئة الرقابة" الأساس الثقافي والأخلاقي الذي يوجه سلوك الأفراد داخل المؤسسة، بينما يعمل "تقييم المخاطر" على تحديد مصادر التهديدات وتقدير احتمالية وقوعها وتأثيرها.
- تمثل "أنشطة الرقابة" مجموعة من الإجراءات الوقائية والتصحيحية التي تضمن تنفيذ السياسات بفعالية، بينما تسهم نظم "المعلومات والتواصل" في تزويد جميع المستويات الإدارية بالبيانات الدقيقة والمحينة.

- تضمن أنشطة المتابعة أو المراقبة الاستمرارية والمرونة في منظومة الرقابة الداخلية، من خلال مراجعة دورية للأداء، والتأكد من ملاءمة الضوابط مع التغيرات في البيئة الداخلية والخارجية.
- حوكمة الشركات هي نظام متكامل يهدف إلى تنظيم العلاقة بين الإدارة وأصحاب المصلحة، من خلال تعزيز الشفافية والمساءلة، وضمان حسن استخدام الموارد، مما يؤدي إلى تحسين الأداء المؤسساتي.
- أسهمت الدراسات النظرية في تطور مفهوم الحوكمة من خلال اثراء عديد الجوانب والأبعاد، حيث ركزت المفاهيم التقليدية على حماية حقوق المساهمين، في حين توسعت المفاهيم الحديثة لتشمل الجوانب الاجتماعية والأخلاقية والبيئية، وهو ما يعكس تطورا كبيرا في الفكر الإداري.
- تمثل مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD) مرجعا مهما وعالميا في مجال الحوكمة، حيث تركز على حقوق المساهمين، المعاملة العادلة للأطراف، الشفافية، ودور مجلس الإدارة في الإشراف الفعال.
- المؤسسات العمومية الاقتصادية تختلف عن المؤسسات الاقتصادية الخاصة، إذ تتطلب حوكمة توازن بين الكفاءة الاقتصادية من جهة، وخدمة المصلحة العامة من جهة أخرى، مما يزيد من أهمية الآليات الرقابية والإشرافية.
- تتكون الحوكمة من نظام داخلي وآخر خارجي، النظام الداخلي يشمل مجالس الإدارة ولجان التدقيق، والمراجعة الداخلية، ونظم الرقابة، أما النظام الخارجي فيتكون من الأجهزة الرقابية الحكومية، والمراجعة الخارجية، والرقابة المجتمعية، هذا التنوع يجعل النظام فعال ومتعدد المستويات.
- تعتبر مجالس الإدارة أحد الركائز الأساسية في منظومة الحوكمة، فهي المخولة بوضع الاستراتيجيات، الإشراف على التنفيذ، وضمان التوازن بين مختلف أصحاب المصلحة.
- الرقابة الداخلية والحوكمة يشكلان معًا علاقة تكاملية، حيث تعمل الرقابة الداخلية كأداة عملية لتنفيذ مبادئ الحوكمة، بينما تخلق الحوكمة بيئة داعمة تزيد من فاعلية نظم الرقابة الداخلية.
- وجود نظام رقابة داخلية فعال يساعد على الحد من تضارب المصالح، وضمان الالتزام بالقوانين والنظم، وتوفير معلومات دقيقة وشفافة، وهو ما يعزز مصداقية الحوكمة ويجعلها أكثر تطبيقًا.
- تفعيل الحوكمة يضمن بدوره وجود هيكل تنظيمي واضح، وتوزيع مسؤوليات محدد، وآليات مساءلة دقيقة، وهو ما يرفع من كفاءة الرقابة الداخلية.

- قطاع النقل الحضري وشبه الحضري هو نموذج حي يعكس تداخل الرقابة الداخلية مع الحوكمة، نظرًا لارتباطه المباشر بالمواطنين، وتعدد الأطراف ذات العلاقة مثل الدولة، العمال، والمستفيدين من الخدمة.
- ان تنوع الأطراف ذات المصلحة في مؤسسات النقل العمومي يشترط الشفافية وتفعيل الرقابة الداخلية من اجل تحقيق التوازن بين المصلحة العامة وضمان استدامة الخدمة.
- تحتاج المؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري في الجزائر إلى مقاربة خاصة في تطبيق الحوكمة، تقوم على المواءمة بين المرجعيات الدولية مثل مبادئ (OECD) وبين التشريعات الوطنية، بما يضمن انسجام الممارسات مع طبيعة الخدمة العمومية.
- تمثل الرقابة الداخلية في المؤسسات العمومية الاقتصادية بصفة عامة عنصرًا حاسمًا في ضبط الموارد المالية والبشرية، من خلال التأكد من توجيهها نحو تحقيق الأهداف الخدمية والتنموية، وهو ما يضمن كفاءة وجودة الخدمات المقدمة للمستفيدين من الخدمة.

2.1. النتائج التطبيقية للدراسة

- تتسم السياسات والإجراءات الداخلية في المؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بالوضوح والانتظام، حيث بلغ المتوسط الحسابي لموافقة المبحوثين (3.996) ، و هو ما يعكس مستوى إدراكهم تجاه البيئة الرقابية و التي تتأسس على قواعد ثابتة تحد من الانحرافات وتدعم الانضباط.
- الالتزام بالقيم الأخلاقية والقوانين يشكل ركيزة في بيئة الرقابة، حيث يرى 80% من المبحوثين أن مؤسساتهم تعتمد قواعد أخلاقية واضحة تعزز الثقة في خدماتها وتدعم الشفافية في التعامل مع مختلف الأطراف.
- تتابع الإدارة العليا في المؤسسات العمومية للنقل الحضري و شبه الحضري الأداء بشكل مباشر وتوضح المسؤوليات بدقة، وقد بلغت نسبة الاتفاق بين المبحوثين 77%، وهو ما يقلل من حالات التداخل و التضارب في المهام ويعزز الرقابة التنظيمية.
- تعتمد المؤسسات محل الدراسة مقاربة منظمة في تحديد المخاطر وتقييمها، إذ بلغ المتوسط الحسابي لهذا البعد (4.071) بانحراف معياري قدره (0.468)، وهو ما يشير إلى اتفاق المبحوثين على وجود وعي مؤسساتي مهم تجاه رصد المخاطر التشغيلية والمالية قبل وقوعها.

- إجراءات مواجهة المخاطر متوفرة بنسبة جيدة، حيث أشار 73% من المبحوثين إلى أن مؤسساتهم تضع خططًا بديلة لمواجهة الطوارئ، هذه الخطط البديلة من شأنها أن تسهم في استمرارية تقديم خدمات النقل في الحالات الطارئة والظروف غير المتوقعة.
- وضوح البيانات المتعلقة بالمخاطر
- أشار 69% من المبحوثين الى أن المعلومات المقدمة حول المخاطر كافية ومبسطة، وهو ما يسهّل عملية المتابعة ويزيد من القدرة على التحكم فيها.
- تنفذ إجراءات المراجعة والتفتيش والمصادقة على العمليات بانتظام داخل المؤسسات محل الدراسة، حيث سجل هذا البعد متوسطًا حسابيًا قدره (4.102)، وهو ما يعكس فاعلية أنشطة الرقابة كآلية رئيسية لضمان الانضباط الإداري والمالي.
- تتضح قوة تأثير أنشطة الرقابة على فعالية الحوكمة من خلال معامل التأثير ($\beta = 0.834$) عند مستوى دلالة($\alpha \leq 0.05$) ، وهو ما يدلل على أن انتظام الرقابة الداخلية يشكل عاملا بارزا ومهما في تفعيل مبادئ الحوكمة بالمؤسسات محل الدراسة.
- تتم الرقابة على إعداد التقارير المالية بصرامة، حيث يرى 79% من المبحوثين أن مؤسساتهم تتابع بدقة عمليات المحاسبة، وهو ما من شأنه تعزيز ثقة أصحاب المصلحة في مصداقية التقارير المالية.
- يشير وجود أنظمة تحقق داخلية ومقارنات بين النتائج المتوقعة والفعلية إلى أن الرقابة ليست شكلية، بل عملية تهدف إلى كشف الانحرافات ومعالجتها، وهو ما اعتبره 72% من المبحوثين عاملًا جوهريًا في رفع جودة الأداء المؤسساتي.
- نظم المعلومات بالمؤسسات محل الدراسة فعالة وتدعم اتخاذ القرار، إذ يرى 84% من المبحوثين أن الأنظمة المتوفرة توفر قاعدة بيانات تساعد على في إنجاز المهام بدقة.
- وضوح وتوفر قنوات الاتصال بين الإدارة والعاملين، حيث أكد 81% من المبحوثين أن التواصل الرسمي يتم بانتظام، وهو ما يسهم في تقليل حالات سوء الفهم وتعزيز التنسيق الداخلي.
- تساهم سرعة ومرونة تمرير التعليمات والقرارات الإدارية في رفع الكفاءة التشغيلية، حيث سجلت العبارة متوسط حسابي قدره (3.951) وانحراف معياري بلغ (0.512)، وهو ما يعكس أهمية التواصل الفعال في تحسين جودة العمل.

- يساهم التقييم الدوري للأداء وتفعيل المراجعة المستمرة في تحسين كفاءة الرقابة الداخلية، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.871) والانحراف المعياري (0.497) لتقييم العبارة لدى المبحوثين، وهو ما يعكس اتفاق المبحوثين على أهمية المراقبة المستمرة في تعزيز المساءلة.
- وجود آليات مراقبة مستقلة سواء داخلية أو خارجية يدعم مصداقية المؤسسة، حيث أشار 75% من المبحوثين إلى أن تقارير المراقبة الخارجية تساهم في كشف الاختلالات وتعزيز الشفافية.
- العلاقة بين الرقابة الداخلية وتفعيل الحوكمة قوية وذات دلالة إحصائية، حيث بلغ معامل الارتباط (0.925)، وهو ما يعني أن تعزيز الرقابة ينعكس مباشرة على فعالية الحوكمة.
- نموذج الانحدار أظهر أن الرقابة الداخلية تفسر 85.6% من التباين في مستوى الحوكمة (R^2 = 0.856)، وهو ما يعكس الأهمية الكبيرة التي تحتلها الرقابة كعامل أساسي في الحوكمة المؤسساتية.
- يرى 75% من المبحوثين أن مشاركتهم في اتخاذ القرار يرفع من جودتها ويزيدها شفافية، وهو ما يعكس كون المؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري لا تعتمد فقط على مركزية القرار بل تمنح هامشًا من المشاركة للعاملين.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات الذكور والإناث حول فعالية الحوكمة (T = −0.032، Sig = 0.974 > 0.05)، وهو ما يشير إلى أن تفعيل حوكمة الشركات يتم بصفة متوازنة دون تأثير متغير للجنس.
- لم تظهر فروق معنوية مرتبطة بالعمر أو المؤهل العلمي أو الخبرة أو المسمى الوظيفي عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)، وهو ما يدلل على أن كل من الرقابة الداخلية والحوكمة ينظر إليهما بنفس القدر من الأهمية لدى مختلف الفئات.
- يرى 78% من المبحوثين أن توثيق اجتماعات مجالس الإدارة يعزز مبدأ الشفافية ويسهل عملية الرجوع إلى القرارات في حال النزاع أو المراجعة.
- يساهم وجود أنشطة إشرافية ورقابية منتظمة في رفع درجة الانضباط في المؤسسات محل الدراسة، حيث أشار 74% من المبحوثين إلى أن هذه الأنشطة قللت من الأخطاء ورفعت في جودة الخدمة المقدمة.

- العلاقة بين الرقابة والحوكمة لا تقتصر على ضبط الأداء، بل تمتد إلى خلق بيئة ثقة بين الإدارة والعاملين، حيث أكد 70% من المبحوثين أن الالتزام الرقابي يعزز احساسهم بالعدالة وشعورهم بالمساواة في المعاملة.
- يرى 76% من المبحوثين أن وجود سياسات مكتوبة ومعلنة للرقابة يسهل عملية الالتزام ويقوي جانب المساءلة داخل المؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري.(ETUS)

2. الاقتراحات والتوصيات

- ضرورة تعزيز القيم الأخلاقية والالتزام بالقوانين أكثر داخل المؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري(ETUS) ، عبر إصدار مدونات سلوك واضحة ومكتوبة، وتدريب العاملين على الالتزام بها لضمان الشفافية في التعامل بين مختلف الأطراف.
- العمل بصورة أكبر على توضيح الأدوار والمسؤوليات بين مختلف المستويات الإدارية، بما يقلل بدرجة عالية من التداخل في الصلاحيات ويضمن المساءلة الفردية والجماعية، وكذلك إنشاء آليات لمتابعة مدى الالتزام بتنفيذ المهام المحددة.
- تطوير نظام متكامل لرصد وتقييم المخاطر التشغيلية والمالية، من خلال اعتماد مؤشرات قياس دورية تسمح بالتنبؤ بالمخاطر قبل وقوعها، ما يضمن استمرارية الخدمة في الظروف الاستثنائية.
- وضع خطط بديلة للطوارئ وتحديثها باستمرار، بحيث تشمل الجوانب التشغيلية والمالية واللوجستية، مع إجراء محاكاة عملية لهذه الخطط لاختبار مدى فعاليتها على أرض الواقع.
- تقوية أنشطة المراجعة الداخلية أكثر من خلال دعم الكفاءات المؤهلة وتزويدها بالأدوات الحديثة، حتى تتمكن من متابعة العمليات المالية والإدارية بدقة وصرامة، هذا من شأنه أن يعزز مصداقية البيانات المالية ويطمئن أصحاب المصلحة.
- تعزيز أدوات الرقابة لا سيما ما يتعلق بشفافية الانفاق مثل المحاسبة التحليلية.
- وضع دليل لإجراءات التسيير بغرض إلزام الإدارة التنفيذية باتباع الخطوط العريضة التي يقرها مجلس الإدارة، والمراقبة الدورية لمدى الالتزام بما ورد في الدليل.
- إنشاء آليات مقارنة دورية بين النتائج الفعلية والمتوقعة، واستخدامها كأداة لتقويم الأداء وتصحيح الانحرافات في الوقت المناسب، بدل الاكتفاء بالتقارير الروتينية.

- تحسين أنظمة المعلومات وتطوير قنوات الاتصال الداخلي بما يضمن سرعة ودقة تبادل البيانات بين مختلف الأقسام والمصالح والمديريات، مع التركيز على الشفافية في إيصال التعليمات والتوجيهات.
- اعتماد نظم معلوماتية حديثة في إدارة المعلومات، مثل الأنظمة الرقمية المتكاملة التي تسمح بمتابعة العمليات التشغيلية والمالية لحظة بلحظة، ويسهل عملية اتخاذ القرار ويرفع الكفاءة التشغيلية.
- تفعيل آليات الرقابة الدورية والمستقلة بشكل منتظم، سواء عبر وحدات التدقيق الداخلي أو من خلال المراجعة الخارجية، قصد تعزيز الثقة في البيانات والمخرجات المؤسساتية.
- الاستفادة من تقارير المراقبة الخارجية في تحسين الأداء وتصحيح الاختلالات، بدل الاكتفاء برفعها كإجراء شكلي، وذلك من خلال وضع خطط عملية لمعالجة الملاحظات الواردة فيها.
- تعزيز العلاقة بين الرقابة الداخلية وتفعيل الحوكمة عبر إنشاء لجان مشتركة تضم ممثلين عن الإدارات المختلفة، تعمل على متابعة مدى الالتزام بمبادئ الشفافية والمساءلة والمسؤولية الاجتماعية.
- تكوين العاملين والإطارات المسيرة بشكل دوري ومستمر في مجالات التدقيق والحوكمة وإدارة المخاطر، قصد رفع وعيهم الرقابي تأهيلهم للمساهمة في رفع فعالية الحوكمة المؤسساتية.
- إشراك العاملين في بعض القرارات ذات الصلة بالرقابة وتحسين الأداء، مما يزيد من إحساسهم بالمسؤولية الجماعية ويعزز ثقافة الثقة داخل المؤسسات.
- وضع سياسات مكتوبة ومعلنة للرقابة الداخلية، يتم مراجعتها وتحيينها بصفة دورية، حتى تكون مرجعًا رسميًا لكل الأطراف وتساهم في ترسيخ مبادئ الحوكمة وتفعيلها.
- ضرورة تطبيق معايير ISO31000 :2018 الخاص بإدارة المخاطر في المؤسسات قيد الدراسة، من أجل تحسين أداء الرقابة الداخلية بشكل عام.

3. آفاق الدراسة

- إمكانية توسيع نطاق الدراسة ليشمل مؤسسات عمومية واقتصادية أخرى خارج قطاع النقل الحضري وشبه الحضري، من أجل المقارنة واستخلاص نتائج أعمّ وأشمل.
- تعميق البحث في أثر التحول الرقمي والأنظمة الذكية على تفعيل الرقابة الداخلية والحوكمة داخل المؤسسات العمومية.

- توسيع استخدام المناهج الإحصائية المتقدمة، مثل نماذج المعادلات الهيكلية، لفحص العلاقات السببية بدقة أكبر بين أبعاد الرقابة الداخلية ومؤشرات الحوكمة.
- دراسة تجارب دولية ناجحة في مجال تطبيق إطار (COSO) داخل مؤسسات النقل، ومحاولة مقارنتها مع واقع المؤسسات العمومية الاقتصادية للنقل الحضري وشبه الحضري.(ETUS)
- اقتراح دراسات قطاعية متخصصة، مثل دور الرقابة في تعزيز الاستدامة المالية أو في تحسين جودة الخدمات المقدمة للمواطنين.
- فتح المجال أمام بحوث مستقبلية تركز على البعد الاجتماعي والأخلاقي للحوكمة، وربطه بمستوى رضا الموظفين والمستفيدين من خدمات النقل.
- تشجيع الباحثين على استغلال قواعد بيانات أوسع وأطول زمنًا (دراسات طولية) من أجل تتبع تطور العلاقة بين الرقابة الداخلية والحوكمة بمرور الوقت.

قائمة المراجع

I. المراجع باللغة العربية

القرآن الكريم

أولا: الكتب

- أبو الحسن، بن الحجاج مسلم القشيري النيسابوري، **المسند الصحيح المختصر بنقل العدل عن العدل إلى رسول الله صلى الله عليه وسلم**، باب بيان كون النهي عن المنكر من الإيمان وأن الإيمان يزيد وينقص وأن الأمر بالمعروف والنهي عن المنكر واجبان تحقيق: محمد فؤاد عبد الباقي، الجزء 4، الاصدار الرابع، دار إحياء التراث العربي، بيروت، 2019 .
- الألباني، ناصر الدين محمد، **صحيح الجامع الصغير وزيادته**، المكتب الإسلامي، الطبعة الثالثة، بيروت، لبنان، 1408هـ.
- بوجمعة، أحمد حلمي، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، ط 2، دار صفاء، عمان، الأردن، 2015.
- جمعان، نجاة، **حوكمة الشركات؛ متطلباتها؛ مبادئها؛ وإطار تطبيقها**، كونسبت للاستشارات الاستثمارية، صنعاء، اليمن، 2009.
- جمعة، حلمي أحمد، **المدخل إلى التدقيق الحديث**، ط 2، دار صفاء، عمان الأردن، 2005.
- جمعة، حلمي أحمد، **مدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن،2015.
- جهلول، عمار حبيب، **النظام القانوني لحوكمة الشركات**، العراق، دار نيبوز للنشر، 2011.
- الخزاعي، **تخريج الدلالات السمعية**، تحقيق إحسان عباس ن 262.
- د. عبد الفتاح الصحن، د. سمير كامل، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2006.
- دليمي، لخضر وسحنون، محمد، نظرية النهاية المركزية والاستدلال الاحصائي، **مجلة الاقتصاد الصناعي**، المجلد 03، العدد 01، جوان 2013.
- دودين، يوسف أحمد، **إدارة الأعمال الحديثة**، ط2، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2012، ص: 281.
- الدوري، مطلك زكرياء وصالح، علي أحمد، **إدارة التمكين واقتصاديات الثقة في منظمات أعمال الألفية الثالثة**، عمان، اليازوري، 2009.
- الدوري، مطلك زكرياء، أحمد علي صالح، **إدارة التمكين واقتصاديات الثقة في منظمات أعمال الألفية الثالثة**، عمان، اليازوري، 2009.
- الراوي، وهيب خالد، **إدارة المخاطر المالية**، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان–الأردن، 2009.
- سرايا، السيد محمد، **أصول المراجعة والتدقيق الشامل**، ط1، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.

- سليمان، مصطفى، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2006.
- سليمان، مصطفي محمد، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، دار نشر الثقافة، الإسكندرية، 2006.
- شحاتة، السيد شحاتة، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية مصر، 2013.
- الشمري، راشد صادئ، **استراتيجية إدارة المخاطر المصرفية وأثرها في الأداء المالي للمصارف التجارية**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، ،2019.
- صحيح البخاري، **كتاب الزكاة**، بَابُ احْتِيَالِ العَامِلِ لِيُهْدَى لَهُ، رقم 6979.
- طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات: المفاهيم؛ المبادئ؛ التجارب؛ وتطبيقات الحوكمة في المصارف**، الدار الجامعية، مصر، 2005.
- عساف، محمد، **السلوك الإداري التنظيمي في المنظمات المعاصرة**، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999.
- العسقلاني، ابن حجر، **أحمد بن علي فتح الباري في شرح صحيح البخاري**، ج13.
- علي، عبد الحميد سمير، **الإعلام والعلاقات العامة في المجال الرياضي**، ط2، ماهي للنشر والتوزيع وخدمات الكمبيوتر، الإسكندرية، 2009.
- غضبان، حسام الدين، **محاضرات في نظرية الحوكمة الشركات**، دار الجامع للنشر والتوزيع، عمان، 2015.
- فليه، عبدة فاروق وعبد المجيد، محمد، **السلوك التنظيمي في إدارة المؤسسات التعليمية**، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.
- القريوتي، قاسم محمد، **نظرية المنظمة والتنظيم**، دار وائل للنشر والتوزيع، ط3، الأردن، 2001.
- مسعد، فضل محمد وخالد، راغب الخطيب، **دراسة معمقة في تدقيق الحسابات**، ط 1، دار كنوز المعرفة العلمية، عمان الأردن، 2009.
- مطر، محمد، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجال القياس والعرض والإفصاح**، دار وائل للنشر، عمان، 2004.
- نصر، علي عبد الوهاب وشحاتة، السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.

ثانيا: المذكرات والأطروحات

- أبو كميل، محمد سعيد، **تطوير أدوات الرقابة الداخلية لهدف حماية البيانات المعدة الكترونيا (دراسة تطبيقية)**، بحث مقدم للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2011.
- بدوي، خميس عبد السلام، **أثر هيكل الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة**، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011.
- برابح، بلال، **تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية: دراسة حالة عينة من المراجعين الداخليين**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة عبد امحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2015.

- بوطورة، فضيلة، **دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك**، مذكرة مقدمة لاستكمال نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2007.
- تونسي، نسيبة، **دور الحوكمة المالية في اصلاح البنوك العمومية: دراسة تجارب دولية وإمكانية استفادة الجزائر منها**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص حوكمة واستراتيجيات مالية للمؤسسة، جامعة غليزان، السنة الجامعية 2024-2025، https://shorturl.at/JeInr.
- جودة، محمد فكري عبد الغني، **مدى تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية في البنوك الفلسطينية وفقا لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومبادئ لجنة بازل للرقابة البنكية**، رسالة لنيل شهادة ماجستير، قسم إدارة أعمال، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، https://shorturl.at/1asGT.
- الحايك، أحمد نهى، **أثر تطبيق الحوكمة على تحسين الأداء في المؤسسات الحكومية: دراسة حالة المديرية العامة للجمارك السورية**، مشروع بحث مقدم لاستكمال متطلبات نيل درجة الماجستير، تخصص: إدارة الأعمال، الجامعة الافتراضية السورية، 2016.
- خرخاش، جميلة، **أثر تطبيق حوكمة الشركات في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية لدى البنوك التجارية الجزائرية: دراسة استشرافية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص بنوك؛ مالية ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، السنة الجامعية 2017-2018، https://bucket.theses-algerie.com/files/repositories-dz/3034405650808565.pdf
- زبيدي، البشير، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة التقارير المالية وتحسين الأداء المالي**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، السنة الجامعية 2016-2017، https://repository.univ-msila.dz/items/782b110b-a5e7-4759-803d-434a5be51110.
- زبيدي، البشير، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة التقارير المالية وتحسين الأداء المالي**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، السنة الجامعية 2016-2017، https://repository.univ-msila.dz/items/782b110b-a5e7-4759-803d-434a5be51110.
- شعباني، أمال، **أهمية تبني التدقيق الجبائي في تعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية الجزائرية: دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية المنجمية**، تخصص: محاسبة وتدقيق، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، جامعة الدكتور يحي فارس المدية، السنة الجامعية 2023-2024، https://dspace.univ-medea.dz/server/api/core/bitstreams/055252b5-cd92-4ee1-be7b-a6c6ce4a2cd8/content
- شعباني، لطفي، **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك**، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004.
- الشوا، عامر محمد رانيا، **دور الرقابة الداخلية في زيادة فعالية الحوكمة في منظمات المجتمع المدني في قطاع غزة**، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2016.

- عيادي، أمين محمد، **مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008.
- غضبان، حسام الدين، **مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية: دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، السنة الجامعية 2013-2014، http://archives.univ-biskra.dz/handle/123456789/26013.
- قصاص، فتيحة، **حوكمة المؤسسات العائلية في الجزائر**، رسالة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2012.
- الكحلوت، عمر خالد، **مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية في فلسطين**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في إدارة الأعمال بالجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2004.
- لظن، إبراهيم هيا مروان، **مدى فاعلية التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO : دراسة تطبيقية على القطاعات الحكومية في قطاع غزة**، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2016.
- محمد، طوني حسن أحمد، **تأثير تطبيق آليات حوكمة الشركات على الأداء المالي: دراسة تطبيقية على شركات المطاحن**، بحث متطلب للحصول على درجة الدكتوراه المهنية في إدارة الأعمال DBA، الأكاديمية العربية للعلوم الإدارية والمالية والمصرفية، مصر، 2024، https://drasah.com/Archiving/website/2406202502042577.pdf.
- محيوت، نسيمة، **دراسة أثر إرساء الإطار التصوري لنظام الرقابة الداخلية وفق هيكل COSO على أداء المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة ميناء الجزائر EPAL**، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر 3، السنة الجامعية 2019-2020.

ثالثا: الملتقيات والمؤتمرات

- أعمر، عزاوي وبوزيد، سايح، دور حوكمة الشركات في تقييم كفاءة نظم المعلومات المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية، **مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر**، يومي 29-30 نوفمبر 2011.
- بروش، زين الدين ودهيمي، جابر، **دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري**، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، يومي 06- 07 ماي 2012.
- بن سمينة، عزيزة وطبني، مريم، **حوكمة الشركات ودورها في تفعيل نظام الرقابة على شركات التأمين التعاوني**، الملتقى الدولي السابع حول: الصناعة التأمينية، الواقع العملي وآفاق التطوير – تجارب الدول، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، يومي 03. 04 ديسمبر، 2012.
- بن معزوز، بن علي وحبار، عبد الرزاق، **الحوكمة في المؤسسات المالية والمصرفية: مدخل للوقاية من الأزمات المالية والمصرفية بالإشارة الى حالة الجزائر**، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، 20-21 أكتوبر 2009، جامعة سطيف.

- التهامي، فكري عز الدين، **حوكمة المؤسسات الوقفية**، مداخلة مقدمة في الندوة الدولية الأولى في التمويل الإسلامي الوقف الخيري والتعليم الجامعي، جامعة الأزهر، القاهرة، يومي 23-24 أفريل 2012.
- السقا، هاشم زياد، **دور النشر الإلكتروني للقوائم المالية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، مداخلة مقدمة للمؤتمر العلمي الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل مستجدات بيئة الأعمال الدولية**، جامعة المسيلة يومي 04-05 ديسمبر 2012.
- الشريفي، عمر، **دور وأهمية الحوكمة في استقرار النظام البنكي**، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، يومي 20-21 أكتوبر 2009.
- العايب، عبد الرحمان، **ميكانيزمات تحفيز المسيرين كأحد محددات حوكمة الشركات وتأثيرها في الأزمة الاقتصادية العالمية الراهنة**، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، يومي 20-21 أكتوبر 2009.

رابعا: المقالات

- أبو العطا، نرمين، حوكمة الشركات: سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية، مركز المشروعات الدولية الخاصة، الاصلاح الاقتصادي، العدد 8، 2003.
- أحمد، عيد محمد غريب، سياسات ادارة الموارد البشرية التطويرية ودورها في تفعيل ممارسات القيادة الاستراتيجية دراسة ميدانية بالتطبيق على منظمات الاعمال الدولية، **المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية**، المجلد 6، ملحق العدد 4، جامعة قناة السويس، أكتوبر 2015، DOI: 10.21608/jces.2015.51487.
- أديبة، عبد الباقي محمد سعد، أثر الرقابة الداخلية وفق نظام COSO في جودة التقارير المالية بالمصارف السودانية، **مجلة كلية الدراسات العليا**، جامعة النيلين، المجلد 15، العدد 3، السودان.
- ألان، عجيب مصطفى لدني، ثائر صبري محمود الغبان، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني، **مجلة العلوم الإنسانية**، العراق، العدد رقم 45، 2010.
- بشير، الجرد رشا، أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية: دراسة ميدانية في سوريا، **مجلة الجامعة**، المجلد الثالث، العدد 15، 2013.
- البصمان، حمد وآخرون، دور الرقابة الداخلية في تقليل الهدر التربوي في مؤسسات التعليم قبل الجامعي بدولة الكويت (دراسة تحليلية)، **مجلة كلية التربية** (أسيوط)، المجلد 41، العدد 4.2، أسيوط، 2025.
- بلبركاني، أم خليفة، آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية، **مجلة التنظيم والعمل**، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، المجلد 2، العدد 04، 2014، https://asjp.cerist.dz/en/article/40104.
- بلقاسم محمد، حمزة زكرياء محي الدين، نحو حوكمة المؤسسات العمومية: المبادئ والآليات، **مجلة المالية والأسواق**، المجلد 05، العدد 09، 2018، ص: 215.

- بن غالية، كنزة وإلزعر، بشير حسين، دور الرقابة الداخلية في دعم آليات الحوكمة في الشركات الاقتصادية – دراسة عينة من الشركات على مستوى ولاية الشلف، **مجلة اقتصاديات شمال افريقيا**، المجلد 20، العدد 2، جوان 2024، https://asjp.cerist.dz/en/article/246364.
- بن قايد علي، محمد لمين، حوكمة الشركات: نظام جديد للإدارة والرقابة، **مجلة البحوث في الحقوق والعلوم السياسية**، المجلد 08، العدد 01، 2022، https://asjp.cerist.dz/en/article/190505.
- بوركايب، محمد عبد الماجد، وآخرون، تقييم نظم الرقابة الداخلية في الشركات الجزائرية على ضوء COSO –دراسة تطبيقية، **مجلة التنمية للاستشراف للبحوث والدراسات**، المجلد 7، العدد 2، ديسمبر 2022.
- بوفراج، إسلام محمد وأخرون، أثر تطبيق اطار COSO للرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية (دراسة حالة المصرف التجاري الوطني الليبي)، **مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية**، المجلد 11، العدد 1، جامعة عمر المختار–ليبيا، جوان 2024، https://review.univ–oeb.dz/ojs.jfams/index.php/jfams/article/view/10/4.
- بوفراج، محمد إسلام ورجب، صداقة زينب، رحيل خالد محمد، أثر تطبيق اطار COSO للرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية (دراسة حالة المصرف التجاري الوطني الليبي)، **مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية**، المجلد 11، العدد 1، جامعة عمر المختار–ليبيا، جوان 2024.
- بوقرين، عبد الحليم، ثامر النويران، الضمانات القانونية والشرعية للحوكمة الاقتصادية، **مجلة التواصل في الاقتصاد وإدارة القانون**، المجلد 26، العدد 04، ديسمبر، 2020.
- بولقارة، آمنة وشباركة، مهدي، مسؤوليات المدقق الخارجي اتجاه مخاطر التدقيق: دراسة حالة شركة انرون، **مجلة دراسات اقتصادية**، المجلد 10، العدد 1، جوان 2023، https://asjp.cerist.dz/en/downArticle/67/10/1/223288
- حجازي، دعاء وأخرون، حوكمة الشركات ودورها في التنمية الاقتصادية، **مجلة العلوم التجارية والبيئة**، المجلد 4، العدد 2، جامعة الحدود الشمالية، المملكة العربية السعودية، 2025، DOI: doi.org/10.21608/JCESE.2024.334217.1089.
- زعرور، نعيمة والسبتي، وأخرون، تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر، **مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية**، جامعة تيسمسيلت، المجلد 1، العدد 1، 2017، https://asjp.cerist.dz/en/article/67900.
- السيد، خضر حسن صلاح، دور التربية فى مواجهة سلبيات العولمة من منظور إسلامي، **مجلة بحوث التربية النوعية**، المقال 4، المجلد 2005، العدد 5، جانفي 2005، DOI: 10.21608/mbse.2005.142684.
- شفاء محمد علي العزاوي وكاظم جواد جاسم، تأثير الحوكمة في جودة الأداء: بحث تحليلي تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، **مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية**، المجلد 9، العدد 2، 2017، ص: 6.
- صبايحي، نوال، **واقع الحوكمة في دول مختارة – مع التركيز على التجربة الجزائرية** –، مداخلة مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، يومي 19–20 نوفمبر 2013.

- الصلاحين، عبد المجيد، الحوكمة في المؤسسات المالية الإسلامية، **مجلة دراسات العدد الاقتصادي**، الجامعة الأردنية، المجلد 12، العدد 1، 2021، https://asjp.cerist.dz/en/article/143769.
- عائذ إبراهيم المبارك، أثر خصائص: حوكمة الشركات على الأرصدة النقدية في الشركات السعودية غير المالية: دراسة تطبيقية، **مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة**، المجلد 37، العدد 1، 2023، https://journals.kau.edu.sa/index.php/FEAJ/article/view/1086.
- عبدي، نعيمة، أثر هيكل الملكية في تحقيق مبادئ حوكمة المؤسسات: دراسة نقدية تحليلية، **مجلة الواحات للبحوث والدراسات**، جامعة غرداية، الجزائر، المجلد 07، العدد 02، 2014.
- العجيل، سعد عمر، أثر تطبيق حوكمة الشركات على تحسين جودة المعلومات المحاسبية وترشيد القرارات في ظل الرقمنة (دراسة تطبيقية على سوق الأوراق المالية الكويتية)، **المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية**، جامعة مدينة السادات، المجلد 13، العدد 2، 2022.
- العرابي، حمزة ونورة، إيمان، دور وإدارة الجودة الشاملة في تعزيز حوكمة الشركات، **مجلة الأبحاث الاقتصادية**، جامعة البليدة، العدد 14، جوان 2016.
- عيساوي، الطيب، أهمية وسائل الاتصال في تعزيز الاتصال المؤسساتي الخارجي، **مجلة الدراسات الجامعية للبحوث الشاملة**، جامعة أكادير، المغرب، المجلد 10، العدد 12، https://usrij.com/wp-content/uploads/2021/09/aissaoui.ta@gmail.com-08-2021.docx-1.pdf
- فنيّر، عماد محمد، تأثير خصائص: الحوكمة على الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات: دراسة ميدانية للمصارف التجارية المدرجة في سوق الأوراق المالية في إسطنبول، **مجلة البحوث الاقتصادية والمالية**، المجلد 10، العدد 1، 2023.
- قتال، عبد العزيز وراهم، فريد، الهيكل التنظيمي وأثر ه في الإبداع الإداري دراسة تطبيقية على المركب المنجمي للفوسفات بجبل العنق، **مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا**، المجلد 16، العدد 24، https://asjp.cerist.dz/en/downArticle/9/16/3/136449.
- قشي، طاهر، بعض الشركات العالمية وأثرها على بيئة المحاسبية، **المجلة العربية للإدارة**، جامعة الدول العربية، القاهرة، المجلد 25، العدد 2، 2008.
- محمد، مطر عبد الناصر نور، مدى التزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بمبادئ الحاكمية المؤسسية، **المجلة الأردنية في إدارة الأعمال**، المجلد 3، العدد 1، كانون الثاني 2007.
- المعتاز، بن صالح إحسان، أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها: انهيار شركة أنرون والدروس المستفادة، **مجلة عبد العزيز: الاقتصاد والتجارة**، السعودية، المجلد 22، العدد 1، 2008.
- الناهض، عبد العزيز وصوالحي، يونس، مبادئ ونظريات الحوكمة من منظور الشريعة الإسلامية، **مجلة الرسالة**، معهد المالية والصيرفة الإسلامية -ماليزيا، المجلد 2، العدد 2، https://journals.iium.edu.my/al-risalah/index.php/al-risalah/article/view/72/44.
- هوان، بوعبدالله وشاعة، عبد القادر، إدراك المؤسسات الفندقية بأهمية الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO في تحسين الأداء التشغيلي، دراسة عينة مؤسسات فندقية بمستغانم، **مجلة اقتصاديات شمال افريقيا**، المجلد 16، العدد 3.

خامسا: المواقع الالكترونية

- AMARA, NAIT Hacène, **Réorganisation du secteur public marchand des Transports : mise en place de quatre groupes,** http://lecourrier-dalgerie.com/reorganisation-du-secteur-public-marchand-des-transports-mise-en-place-de-quatre-groupes, 14 février 2016, consulté le 9 avril 2025.
- Association of International Certified Professional Accountants (AICPA), **COSO Internal Control - Integrated Framework**, https://www.aicpa-cima.com/resources/landing/coso-internal-control-integrated-framework, Visited: Juin 2024.
- Betsy George, **Fraudulent Accounting and the Downfall of WorldCo**m, University of South Carolina, August 2021, https://sc.edu/about/offices_and_divisions/audit_and_advisory_services/about/news/2021/worldcom_scandal.php, Visited: Jan 2025.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO, **Internal Control—Integrated Framework**, 2013, https://www.coso.org/_files/ugd/3059fc_1df7d5dd38074006bce8fdf621a942cf.pdf, Visited: Nov 2024.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), **Internal Control – Integrated Framework Executive Summary,** May 2013, https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf, Visited: Nov 2024.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, **Internal Control — Integrated Framework: Executive Summary,** May 2013, https://egrove.olemiss.edu/aicpa_assoc/691, Visited: Oct 2024.
- Deloitte, **COSO – Control Activities**, 15 Apr 2020, https://www.deloitte.com/ng/en/services/audit/perspectives/coso-control-activities.html, Visited: Dec 2024.
- eGrove, **Internal Control — Integrated Framework: Executive Summary May 2013**, https://egrove.olemiss.edu/aicpa_assoc/691, Visited: Dec 2024.
- F MIDDLETON, **Reliability vs. Validity in Research: Difference, Types and Examples**, Scribbr, January 2025, https://www.scribbr.com/methodology/reliability-vs-validity. Visited: Mar 2025/
- https://chorfi-bilal.github.io/questionnaire/
- https://www.coso.org.
- https://www.mt.gov.dz/?page_id=979&lang=ar, Consulté en Juin 2024.
- Institute of Risk Management, **What is Enterprise Risk Management?**, https://www.theirm.org/what-we-do/what-is-enterprise-risk-management, Visited: Oct 2024.
- ISO, **ISO31000 :2018(en) : Risk management—Guidelines**, https://www.iso.org/obp/ui/#iso:std:iso:31000:ed-2:v1:en, Visited: Oct 2024.
- Kate GIBSON, **What Is Risk Management & Why Is It Important?**, Harvard Business School Online, https://online.hbs.edu/blog/post/risk-management, Visited: Nov 2024.
- OECD, OECD Guidelines on Corporate Governance of state-Owned Enterprises, **OECD Publishing**, 2015, https://www.oecd.org/en/publications/state-owned-enterprise-governance_9789264239944-en.html, Visited: Nov 2024.
- OECD, OECD Guidelines on Corporate Governance of state-Owned Enterprises, **OECD Publishing**, 2015, https://www.oecd.org/en/publications/state-owned-enterprise-governance_9789264239944-en.html, Visited Nov 2024.

- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), **OECD Principles of Corporate Governance**, Paris,1999, https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/1999/10/oecd-principles-of-corporate-governance_g1ghgafe/9789264173705-en.pdf, Visited: Jan 2025.
- Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), **OECD Principles of Corporate Governance**, Paris,1999, https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/1999/10/oecd-principles-of-corporate-governance_g1ghgafe/9789264173705-en.pdf, Visited: Jan 2025.
- Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), G20/OECD Principles of Corporate Governance 2023, **OECD Publishing**, 2023, DOI: https://doi.org/doi:10.1787/9789264236882-en, Visited: Oct 2024.
- Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), G20/OECD Principles of Corporate Governance 2023, **OECD Publishing**, 2023, DOI: https://doi.org/10.1787/9789264236882-en, Visited: Oct 2024.
- Private Sector Corporate Governance Trust, ***Guidelines for Good Corporate Governance in State Owned Enterprises***, N 37, 2021, https://shorturl.at/10pB9, Visited: Dec 2024.
- Richard F CHAMBERS, **IIA Takes a Principled View of Corporate Governance**, a publication of IIA.org, Nov 2019, https://internalauditor.theiia.org/en/voices/2019/iia-takes-a-principled-view-of-corporate-governance, Visited: Oct 2024.
- Stijn CLAESSENS, Ayhan KOSE, Financial Crises: Explanations; Types; and Implications, **International Monetary Fund Working Paper,** WP/13/28, 2013, https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2013/wp1328.pdf, Visited: Feb 2025.
- Taylor E and Jared W. Keeley, Internal Consistency approach to test construction,**The Encyclopedia of Clinical Psychology**, January 23, 2015, DOI: https://doi.org/10.1002/9781118625392.wbecp156.
- The Institute of Internal Auditors, **Global Internal Audit Standards**, , January 2024 , p: 09, Retrieved from https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/globalinternalauditstandards_2024january9.pdf, Visited: Oct 2024.
- The Reserve Bank of Australia**, Implications of the Barings Collapse for Bank Supervisors**, Bulletin – November 1995, https://www.rba.gov.au/publications/bulletin/1995/nov/1.html, Visited: Dec 2024.
- UCLA INSTITUTE FOR DIGITAL RESEARCH AND EDUCATION, **What does Cronbach's alpha mean?** ,2023, https://stats.oarc.ucla.edu/other/mult-pkg/faq/general/faq-what-does-cronbachs-alpha-mean/, Visited: April 2025.
- UNDP, **Governance for sustainable human development: a UNDP: policy document**, Jan. 1997, https://digitallibrary.un.org/record/492551/?v=pdf&ln=ar, Visited Mar 2025.
- United Nations Development Programme (UNDP), **Governance UNDP : Europe and Central Asia**, https://www.undp.org/eurasia/our-focus/governance , Visited: Apr 2025.
- صحيح البخاري، **كتاب في الاستقراض وأداء الديون والحجر والتفليس، باب العبد راع في مال سيده ولا يعمل الا بإذنه**، شرح حديث رقم 2409، **https://sounah.com/hadith/2242**، تاريخ الاطلاع: نوفمبر 2024.
- مركز أبو ظبي للحوكمة، **أساسيات الحوكمة: مصطلحات ومفاهيم**، سلسلة النشرات التثقيفية لمركز أبو ظبي للحوكمة، 2021، https://shorturl.at/2uulP، تاريخ الاطلاع: جانفي 2025.

- مركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE، **حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة**، نشرة اقتصادية، 2008، https://www.cipe.org/wp-content/uploads/2018/02/CGToolkit1012arabic.pdf، تاريخ الاطلاع: ديسمبر 2024.
- معهد الادارة العامة، **الرقابة الإدارية**، البحرين، 2021، https://www.bipa.gov.bh/administrativeoversight/، سبتمبر2024.

II. المراجع باللغات الأجنبية

- AFZAL Izzaz Zahari, JAMALIAH Said, NURISYAL Muhamad, SUHAILY Mohd Ramly, Internal control on public organisation performance: A SmartPLS analysis using COSO framework, **Global Business and Management Research: An International Journal**, Vol 16, No 4s, 2024.
- AKHMEDOVA, Djamshidovna Latifa, Auditing and Internal Controls: Enhancing Organizational Governance and Performance, **Multidisciplinary Journal of Science and Technology**, Vol 5, N 5, 2024, https://mjstjournal.com/index.php/mjst/article/view/3486.
- ALAMRY Jayed Mashkour & JUWEREH Nasser Fahim, The Relationship Between Components of Internal Control According to The COSO Framework and Financial Performance: An Exploratory Study, **Akkad Journal Of Contemporary Accounting Studies**, Vol 3, No 3, Jan 2024, https://journal.acefs.org/index.php/AJCAS/article/view/246.
- ALBERTO, Tony & COMBEMALE, Pascal, **Comprendre l'entreprise - théorie, gestion, relation sociale**, 4eme édition, Armand Colin, Paris, 2006.
- ALBERTO, Tony et COMBEMALE, Pascal, **Comprendre l'entreprise - théorie, gestion, relation sociale**, 4eme édition, Armand Colin, Paris, 2006.
- AMARA Amine, ZOUBIRI Azeddine, The Role of Internal Control System in Enhancing Corporate Governance, **Economic Sciences, Management and Commercial Sciences Review**, Vol 13, N 2, Oct 2020.
- AMGHAR, Malika & BOUKRIF, Moussa, La Gouvernance D'entreprise : Un Concept Ambivalent, Quelle Application Pour Le Contexte Algérien, **Revue d'économie et de management**, Volume 15, Numéro 2, 2016, https://asjp.cerist.dz/en/article/106606.
- Ana Lúcia Lima Gadelha, Luis Borges Gouveia, Anabela Mesquita Sarmento; Essential internal control: evidence from the executive branch of the State of Ceará, **Revista de Gestao,** 23 January 2023, Vol 30, N 1, DOI: https://doi.org/10.1108/REGE-08-2020-0073.
- BOUHERAOUA Said, DJAFRI Fares; Adoption of the COSO methodology for internal Shariah audit, **ISRA International Journal of Islamic Finance**, Vol 14, N 2, 5 September 2022, DOI: https://doi.org/10.1108/IJIF-04-2020-0071.
- CHARREAUX, Gerard, Le rôle de la confiance dans le système de gouvernance des entreprises, Économies et Sociétés, Vol 8, N 9, 1998.
- CHARREAUX, Gerard, Le rôle de la confiance dans le système de gouvernance des entreprises**, Economies et Sociétés Sciences de Gestion**, Vol 8, N 9, 1998, https://www.researchgate.net/publication/4799209_Le_role_de_la_confiance_dans_le_systeme_de_gouvernance_des_entreprises.
- CHARREAUX, Gerard, **Vers Une Théorie Du Gouvernement des entreprises**, mai 1996, IAE DIJON- CREGO/ LATEC, https://www.researchgate.net/publication/4799182_Vers_une_theorie_du_gouvernement_des_entreprises.

- CRESWELL, J W & CRESWELL, J D, Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches, **SAGE Publications**, 5th edition, 2018.
- DANILOV, Georgiana, The impact of corporate governance on firm performance: panel data evidence from S&P 500 Information Technology**, Future Business Journal**, Vol 10, N 1, Article number: 86, 2024, DOI: https://doi.org/10.1186/s43093-024-00376-8.
- DAO V, et al, The influence of factors in the internal control system on financial reporting quality at administrative and public service units in Vietnam, **Tạp chí Nghiên cứu Tài chính - Marketing**, Vol 15, N 5 , University of Finance – Marketing, Vietnam, 2024, DOI: https://doi.org/10.52932/jfm.v15i5.571.
- DEBLA, Fateh, Gouvernance d'entreprise et gestion de l'immatériel dans les entreprises privatisées en Algérie : exemple des ressources humaines. **Revue des recherches économiques et managériales**, facultés des sciences économiques et de gestion, Université Mohamed Kheider, Biskra, N 2, Décembre 2007.
- DIDIED, Neni, et al, Corporate Governance, Organizational Culture, and Firm Performance: A Systematic Literature Review (SLR) and Future Research Opportunities, **International Journal of Research in Business and Social Science**, Vol 14, N 3, 2025, DOI: https://doi.org/10.20525/ijrbs.v14i3.4012.
- DIMINGU Henry, MOGAJI Idowu Mary, The Role of Board Dynamics in Organizational Transformation: A Corporate Governance Perspective, **Open Journal of Business and Management**, Vol 12, N 2, March 2024, DOI: https://doi.org/10.4236/ojbm.2024.122063.
- FERDIA, Mohammed Saci & KAMMOUN, Aida, Conceptual framework of internal control, **psychology and Education**, Vol 61, N 8, 31/08/2024.
- EBONDO, Eustache & MANDZILA, Wa, **La gouvernance de l'entreprise une approche par l'audit et contrôle interne**, Paris, Harmattan, 2005.
- FABOZZI, J Frank, et al, Foundations of Financial Markets and Institutions, **MIT Press,** 5th edition, 2021.
- GRAHAM Lynford, **Internal Control Audit and Compliance: Documentation and Testing Under the New COSO Framework**, John Wiley & Sons Inc, New Jersey, USA, 2015.
- HAMED, Ruba, The Role of Internal Control Systems in Ensuring Financial Performance Sustainability, **Sustainability**, Vol 15, N13, 2023, DOI: https://doi.org/10.3390/su151310206.
- HANWEN Chen, DAOGUANG Yang, Joseph H. Zhang, Haiyan Zhou, Internal controls, risk management, and cash holdings, **Journal of Corporate Finance**, Vol 64, 2020, DOI: https://doi.org/10.1016/j.jcorpfin.2020.101695.
- HAY, David & CORDERY, Carolyn, The value of public sector audit: Literature and history, **Journal of Accounting Literature**, Vol 40, N 1, 30 June 2018, DOI: https://doi.org/10.1016/j.acclit.2017.11.001.
- HE, Lerong, & JUNXIONG, Fang, CEO Overpayment and Dismissal: The Role of Attribution and Attention, **Corporate Governance: An International Review**, Vol 24,N 1, Oct 2015, DOI: https://doi.org/10.1111/corg.12129.

- HILAL Ibrahim, ALQARAWEE Abdulsada, ALQARAWEE Ibrahim, The Importance of the COSO oversight framework in improving the internal control structure, **International Journal of Research in Finance and Management**, Vol 6, N 1, January 2023, DOI: https://doi.org/10.33545/26175754.2023.v6.i1c.218.
- International Monetary Fund, The Role of the Fund in Governance Issues – Review of the Guidance Note – Preliminary Considerations – Background Notes, Volume 2017, Issue 005, **IMF Publication**, Feb 2017, DOI: DOI: https://doi.org/10.5089/9781498346481.007.
- JIALIN Yan, et al, Does internal control improve enterprise environmental, social, and governance information disclosure? Evidence from China, **Corporate Social Responsibility and Environmental Management**, Vol 31, N 5,September 2024, DOI: https://doi.org/10.1002/csr.2837.
- Keryn CHALMERS, David HAY, Hichem KHLIF, Internal control in accounting research: A review, **Journal of Accounting Literature**, 30 June 2019, Vol 42, N 1, DOI: https://doi.org/10.1016/j.acclit.2018.03.002.
- KOUTOUPIS, Andreas G & MALISIOVAS, Theodore, The effects of the internal control system on the risk; profitability; and compliance of the U.S. banking sector: A quantitative approach, **International Journal of Finance & Economics, John Wiley & Sons, Ltd**., Vol. 28, N 2, April 2023, DOI: https://doi.org/10.1002/ijfe.2498.
- M, Christina, An Empirical Study on the Relationship: Between Ownership and Performance in a Family-Based Corporate Environment, **Journal of Accounting; Auditing and Finance**, Vol 20, N 2, 2005.
- MARTYNOVA, Marina & RENNEBOOG, Luc, A century of corporate takeovers: What have we learned and where do we stand?, **Journal of Banking & Finance**, Vol 32, N 10, 2008, DOI: https://doi.org/10.1016/j.jbankfin.2007.12.038.
- MAZLINA, Mat Zain et al, The Effect of Internal Audit Function Quality and Internal Audit Contribution to External Audit on Audit Fees, **International Journal of Auditing**, Vol 19, 2015, DOI: https:/doi.org/10.1111/ijau.12043.
- MCNEISH, D & DUMAS, D, Reliability representativeness: How well does coefficient alpha summarize reliability across the score distribution?, **Behavior Research Methods,** Vol 57, N 3, Article 93**,** 10 Feb 2025, DOI: https://doi.org/10.3758/s13428-025-02611-8
- OKOYE, K & HOSSEINI, S, Choosing Between Parametric and Non-parametric Tests in Statistical Data Analysis, **Springer**, Singapore, 2024, DOI: https://doi.org/10.1007/978-981-97-3385-9_4.
- PARRAT, Frédéric, **Le gouvernement d'entreprise,** Dunod, paris, 2003.
- Pascal Charpentier, **Management et gestion des organisations**, Armand colin, paris, 2007.
- PIGÉ, Benoit, Enracinement des Dirigeants et Richesse des Actionnaires, **Finance Contrôle Stratégie**, Vol 1, N 3, Septembre1998 .
- RAE Kirsten, SANDS John, SUBRAMANIAM Nava, Associations among the Five Components within COSO Internal Control-Integrated Framework as the Underpinning of Quality Corporate Governance, **Australasian Accounting, Business and Finance Journal**, Vol 11, N 1, 2017, DOI: https://doi.org/10.14453/aabfj.v11i1.4.

- SARDAR Braim & REBIN Bilal, The (COSO) Framework: Implications of Internal Control Components on the Performance Manufacturing Companies, **Qalaai Zanist Scientific Journal**, Vol 8, N 1, 2023, DOI: https://doi.org/10.25212/lfu.qzj.8.1.48.
- SAUSSIER, Stéphan, **Entreprise et marges de capitaux - La gouvernance d'entreprise**, Institut D'administration des Entreprises de Paris, IAE, Paris.
- SAUSSIER, Stéphan, **Entreprise et marges de capitaux - La gouvernance d'entreprise**, institut d'administration des entreprises de Paris, IAE, Paris.
- SHAHBAZ, Sheikh, CEO power and corporate risk: The impact of market competition and corporate governance, **Corporate Governance International Review**, Vol 27, N 5, 2019, DOI: https://doi.org/10.1111/corg.12285.
- SHAILER, Greg, Corporate Governance, **Encyclopedia of Business and Professional Ethics, edited by Deborah Poff & Alex C Michalos**, Springer, 2018, DOI: https://doi.org/10.1007/978-3-319-23514-1_155-1
- SINGH, H & HARIANTO, F, Management-Board relationships takeover risk and the adoption of golden parachutes, ***Academy of Management Journal***, Vol 32, N 1, 1989, DOI: https://doi.org/10.2307/256417.
- SPIRA F Laura, PAGE Michael, Risk Management: The Reinvention of Internal Control and the Changing Role of Internal Audit, **Accounting; Auditing & Accountability Journal**, Vol 16, N 4, 2003, DOI: https://doi.org/10.1108/09513570310492335.
- WUNHONG, Su, & ZHANG, Liuzhen, Chao GE, and Shuai CHEN, Association between Internal Control and Sustainability: A Literature Review Based on the SOX Act Framework, **Sustainability**, Vol 14, No 15, 2022, DOI: https://doi.org/10.3390/su14159706.
- YAICH Abderraouf, Cadre intégré du contrôle interne (COSO), **La Revue Comptable et Financière**, N°84, 2ème trimestre, 2009.
- Živanović V, Bogavac M, & Bogavac M, Internal control (audit) – A factor of correct financial and accounting system management, **FBIM Transactions**, Vol 10, N 1, 2022, DOI: https://doi.org/10.12709/fbim.10.10.01.10.

قائمة الملاحق

الملحق رقم (01)

قائمة المؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري حسب وزارة النقل

الرقم	الشركة	العنوان	الهاتف	الموقع الالكتروني
1	ش ن ح ادرار			
2	ش ن ح الشلف		027 77 17 43	
3	ش ن ح الاغواط		029 13 50 45	
4	ش ن ح ام الواقي		032 54 01 95	
5	ش ن ح باتنة		033 24 11 38	
6	ش ن ح بجاية		034 11 46 40	
7	ش ن ح بسكرة		033 54 93 65	
8	ش ن ح بشار		049 23 25 13	
9	ش ن ح البليدة		025 22 50 87	
10	ش ن ح البويرة		026 83 43 66	
11	ش ن ح تمنراست		029 32 47 88	
12	ش ن ح تبسة		037 59 12 09	
13	ش ن ح تلمسان		043 22 84 46 043 22 86 35	
14	ش ن ح تيارت		046 25 41 03	
15	ش ن ح تيزي وزو		026 19 95 40	
16	ش ن ح الجزائر		021 65 05 98	
17	ش ن ح الجلفة		027 90 88 29	
18	ش ن ح جيجل		034 47 52 81	
19	ش ن ح سطيف		034 45 60 30	
20	ش ن ح سعيدة		048 42 06 90	
21	ش ن ح سكيكدة		038 93 18 08	
22	ش ن ح سيدي بلعباس		048 76 44 16	

الرقم	الشركة	العنوان	الهاتف	الموقع الالكتروني
23	ش ن ح عنابة		038 57 60 07	
24	ش ن ح قالمة		037 14 48 73	
25	ش ن ح قسنطينة		031 60 70 73	
26	ش ن ح المدية		025 73 24 05	
27	ش ن ح مستغانم		045 42 36 07	
28	ش ن ح المسيلة		035 36 50 25	
29	ش ن ح معسكر		045 73 68 35	
30	ش ن ح ورقلة		02971 34 64	
31	ش ن ح وهران		041 61 76 81	
32	ش ن ح البيض		049 61 41 67	
33	ش ن ح اليزي		029 40 40 500	
34	ش ن ح برج بوعريريج			
35	ش ن ح بومرداس			
36	ش ن ح الطارف		038 36 27 01 0560 936 070	
37	ش ن ح تندوف			
38	ش ن ح تيسمسيلت		0774 67 54 81	
39	ش ن ح الوادي		032 10 42 96	
40	ش ن ح خنشلة			
41	ش ن ح سوق اهراس		037 72 47 09	
42	ش ن ح تيبازة		024 54 02 58	
43	ش ن ح ميلة			
44	ش ن ح عين الدفلى		027 51 22 47	
45	ش ن ح النعامة		049 59 65 52	
46	ش ن ح عين تيموشنت		043 61 02 76	
47	ش ن ح غرداية			

الموقع الالكتروني	الهاتف	العنوان	الشركة	الرقم
	046 71 73 70		ش ن ح غيليزان	48

الملحق رقم (02)

لجنة تحكيم الاستبانة

الرقم	الاسم واللقب	الصفة	الجامعة
1	شوقي جدي	أستاذ التعليم العالي	جامعة تبسة
2	نصر الدين ساري	أستاذ التعليم العالي	جامعة تبسة
3	خالد رجم	أستاذ التعليم العالي	جامعة سطيف 2
	فاروق بوريحان	أستاذ التعليم العالي	جامعة ميلة

الملحق رقم (03)

الاستبانة

وزارة التعليـم العالـي والبحـث العلمـــــي
جامعـة الشهيد الشيخ العربي التبسـي – تبسـة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قســـــم علـــوم التسييـــر
تخـصـــص إدارة ماليـــة

الإستبيان

إخـوتي أخـــواتي الأفاضل:

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته، تحية طيبة وبعد:

في إطار التحضير لأطروحة الدكتوراه بعنوان: "**دور الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية لقطاع النقل– دراسة حالة المؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري** (ETUS)"، نضع بين أيديكم هذه الاستبانة التي تعتبر أحد الأدوات التي تستخدم لجمع البيانات الأولية في البحث العلمي الأكاديمي، ونأمل منكم التكرم بالإجابة على جميع أسئلة محاور الاستبانة بدقة وموضوعية، علما أن إجاباتكم تستخدم لغرض البحث العلمي فقط.

الباحـــث
بـــلال شرفـــي

الخصائـص الديمغرافيــة:

النوع الاجتماعي

☐ ذكـــــر ☐ أنثـــى

العمـــــــــــر

☐ أقـــل مـــن 30 سنـــة ☐ مـــن 50 سنة إلى 60 سنـــة فأكثر

☐ من30 سنة إلى أقل من 40 سنة ☐ من40 سنـــة إلى أقل من 50 سنـــة

المستوى العلمي

☐ تقني سامـــي أو أقل ☐ ماستـــــــر

☐ ليسانـــــس ☐ دراسات عليا

سنوات الخبـــرة

☐ أقـل من 10 سنـــوات ☐ من 21 سنة فما فوق

☐ من 11 سنة إلى أقل من 21 سنة

المسمى الوظيفي

☐ رئيس مجلس الإدارة ☐ مـــــــــــدير ☐ المكلف بالمنازعات والشؤون القانونية

☐ عضو مجلس الإدارة ☐ رئيس قسم أو مصلحة ☐ محافـــــظ حســـــابات

☐ مديـــــر عـــــام ☐ محاســـــب

يرجى من سعادتكم قراءة كل عبارة من العبارات التالية بعناية فائقة. بعد استيعاب مضمون العبارة، تفضلوا بوضع علامة (X) في الخانة التي تعبر بدقة عن مستوى موافقتكم أو عدم موافقتكم على العبارة.

المحور الأول: الرقابة الداخلية

العبـــارة	غيـــر موافق بشـــدة	غيـــر موافق	محايـد	موافق	موافق بشـــدة
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
البعد الأول: بيئة الرقابة (Control Environment)					
1. تلتزم المديرية العامة في المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بالنزاهة والقيم الأخلاقية، وتُرسخها كجزء أساسي من ثقافة المؤسسة.					
2. يمارس مجلس الإدارة أو الهيئة الإشرافية في المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) رقابة مستقلة وفعالة على تطوير وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية.					
3. تحدد إدارة المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) الهيكل التنظيمي، خطوط السلطة والمسؤولية، والتقارير اللازمة لتمكين تنفيذ مهام الرقابة بفعالية.					
4. تظهر إدارة المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) التزاماً بتعيين وتطوير والاحتفاظ بالموظفين الأكفاء، بما في ذلك توفير التدريب المستمر.					
5. تُحاسب المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) الأفراد على مسؤولياتهم المتعلقة بالرقابة الداخلية، بما يتماشى مع الأهداف المحددة.					
البعد الثاني: تقييم المخاطر (Risk Assessment)					
6. تحدد المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) أهدافاً واضحة كافية لتمكين تحديد وتقييم المخاطر المرتبطة بها في عمليات النقل.					
7. تقوم المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بتحديد وتحليل المخاطر على مستوى المؤسسة التي قد تعيق تحقيق أهدافها، بما في ذلك المخاطر المتعلقة بالتشغيل تقديم الخدمة.					
8. تأخذ إدارة المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) في الاعتبار احتمالية الاحتيال عند تقييم المخاطر التي قد تؤثر على الأهداف المالية والتشغيلية.					

العبـــارة	غيـــر موافق بشـــدة	غيـــر موافق	محايـد	موافق	موافق بشـــدة
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
البعد الثالث: أنشطة الرقابة (Control Activities)					
9. تحدد المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) وتقيّم التغييرات الهامة التي قد تؤثر بشكل كبير على نظام الرقابة الداخلية لديها (مثل التغيرات في المنظومة القانونية).					
10. تختار وتطور المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) أنشطة رقابية مناسبة تحد من المخاطر التي تهدد تحقيق أهدافها (مثال: فصل الواجبات، الموافقات، التسويات).					
11. تقوم المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بتطوير ضوابط عامة على تكنولوجيا المعلومات لدعم تحقيق الأهداف (مثال: أمان البيانات، صلاحيات الوصول).					
12. يتم تنفيذ أنشطة الرقابة في المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) من خلال سياسات تدعم تطبيقها وإجراءات تضعها موضع التنفيذ.					
البعد الرابع: المعلومات والتواصل (Information & Communication)					
13. تحصل المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) وتستخدم المعلومات ذات الصلة وذات الجودة لدعم عمل الرقابة الداخلية، بما في ذلك بيانات التشغيل والإيرادات.					
14. يتم التواصل الفعال داخليًا في المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بشأن المعلومات الضرورية لدعم عمل الرقابة الداخلية، بما يضمن فهم المسؤوليات.					
15. تتواصل المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بفعالية مع الأطراف الخارجية (مثل العملاء، الهيئات التنظيمية) بشأن المسائل التي تؤثر على أداء الرقابة الداخلية.					
البعد الخامس: أنشطة المراقبة (Monitoring Activities)					
16. تجري المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) تقييمات مستمرة ومنفصلة لفعالية مكونات ومبادئ الرقابة الداخلية (مثال: المراجعات الدورية، التدقيق الداخلي).					
17. تقوم المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بتقييم أوجه القصور في الرقابة الداخلية وتوصيلها في الوقت المناسب إلى الأطراف المسؤولة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية.					

المحور الثاني: حوكمة المؤسسات العمومية

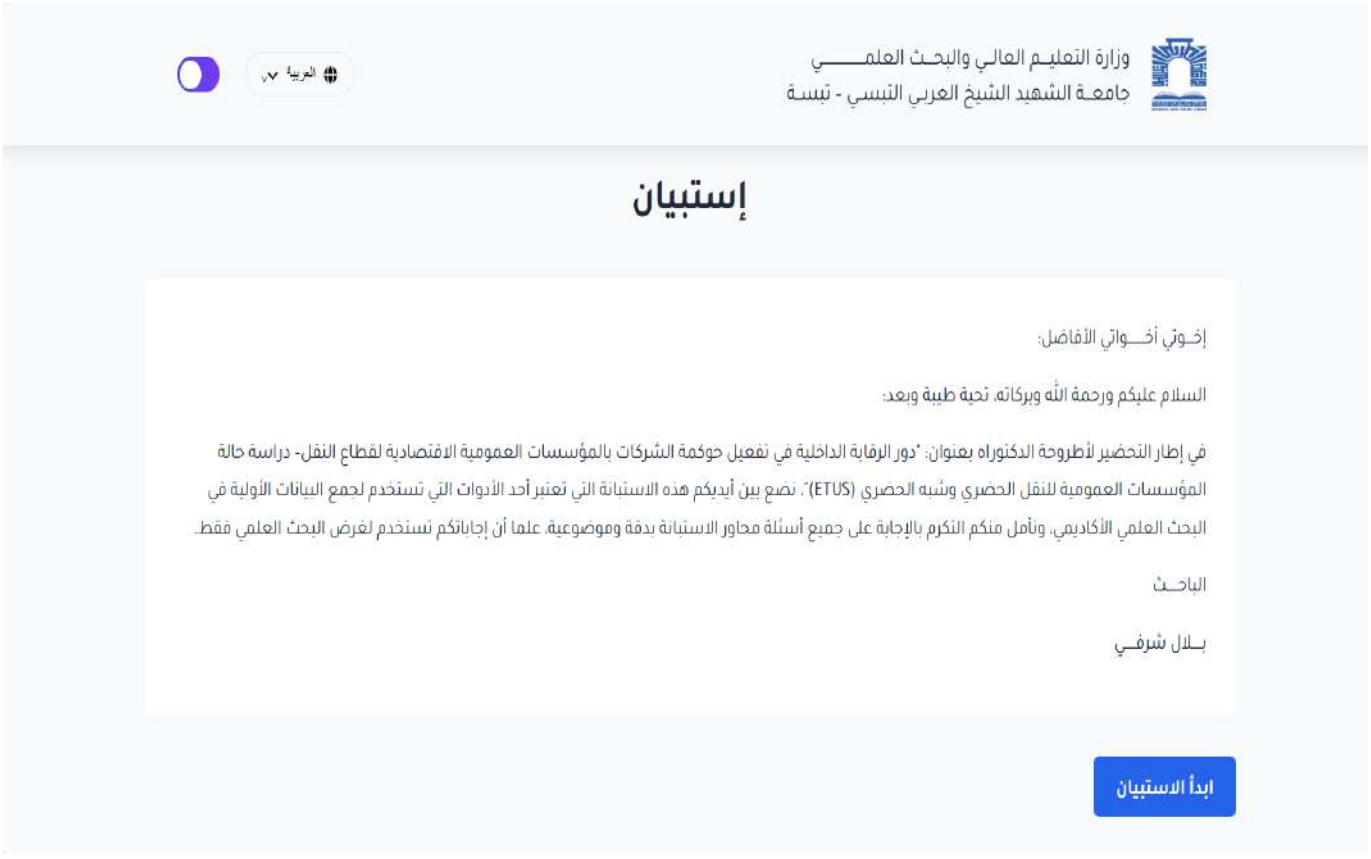
العبـــارة	موافق	محايـد	غيـــر موافق	غيـــر موافق بشـــدة	موافق بشـــدة
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
18.تعكس ملكية الدولة للمؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) أهدافًا استراتيجية وطنية واضحة.					
19.تسهم ملكية الدولة للمؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) في تحقيق الفائدة العامة وتلبية الاحتياجات الأساسية للمواطنين.					
20.توفر ملكية الدولة للمؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) استقرارًا اقتصاديًا في قطاع النقل.					
21.تدعم ملكية الدولة للمؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) التنمية المستدامة والاستثمار في البنية التحتية.					
22.تقوم الدولة بدور فعال في الإشراف والمتابعة على أداء المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS).					
23.تضمن الدولة الشفافية والمساءلة في إدارة المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS).					
24.توفر الدولة توجيهًا استراتيجيًا للمؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) مما يتماشى مع الأهداف الوطنية.					
25.تستثمر الدولة في تطوير قدرات المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) وتحديثها.					
26.توفر المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) معلومات شفافة ومتساوية لجميع المساهمين.					
27.حقوق جميع المساهمين، بما في ذلك الأقليات والأجانب، محمية ومحترمة في المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS).					
28.لجميع المساهمين الحق في المشاركة بفعالية في القرارات الرئيسية للمؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS).					
29.هناك آليات فعالة لتعويض المساهمين في حالة انتهاك حقوقهم في المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS).					
30.تعمل المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بشكل وثيق مع المجتمع المحلي وتأخذ في الاعتبار مصالحه.					
31.تتحمل المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) مسؤوليتها الاجتماعية بجدية وتساهم في التنمية المستدامة.					

العبـــارة	موافق	محايـد	غيـــر موافق	غيـــر موافق بشـــدة	موافق بشـــدة
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
32.تحافظ المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) على تواصل فعال وشفاف مع عملائها.					
33.تبني المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) شراكات استراتيجية مع الأطراف المعنية لتحقيق أهداف مشتركة.					
34.تقوم المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بالإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية بشكل دوري وشفاف.					
35.المعلومات العامة حول أداء وإدارة المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) متاحة بسهولة لجميع المواطنين.					
36.التقارير السنوية للمؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) تعكس بدقة الوضع المالي والتشغيلي لها.					
37.هناك آليات فعالة للمساءلة في المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) تضمن الشفافية والنزاهة في الإدارة.					
38.يلعب مجلس إدارة المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) دورًا محوريًا في تطوير استراتيجيات الشركة ومتابعة أدائها.					
39.يقوم مجلس إدارة المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بالإشراف الفعال على الإدارة التنفيذية ويحاسبها على الأداء.					
40.يتمتع أعضاء مجلس إدارة المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بالاستقلالية الكافية لاتخاذ قرارات موضوعية.					
41.يتحمل أعضاء مجلس إدارة المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) المسؤولية القانونية عن قراراتهم وتوجيهاتهم.					
42.يلتزم موظفو المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بمعايير أخلاقية عالية في جميع تعاملاتهم.					
43.تُعتبر النزاهة المهنية من القيم الأساسية التي يتم تعزيزها في المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS).					
44.يتحمل كل فرد في المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) المسؤولية الشخصية عن سلوكه وقراراته.					
45.تشجع المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) على التطوير المستمر للمهارات المهنية والأخلاقية لموظفيها.					

نتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان لكم على تخصيص وقتكم الثمين وجهدكم في إكمال هذا الاستبيان.

الملحق رقم (04)

الاستبانة الالكترونية


وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي - تبسة

العربية

إستبيان

إخوتي أخواتي الأفاضل:

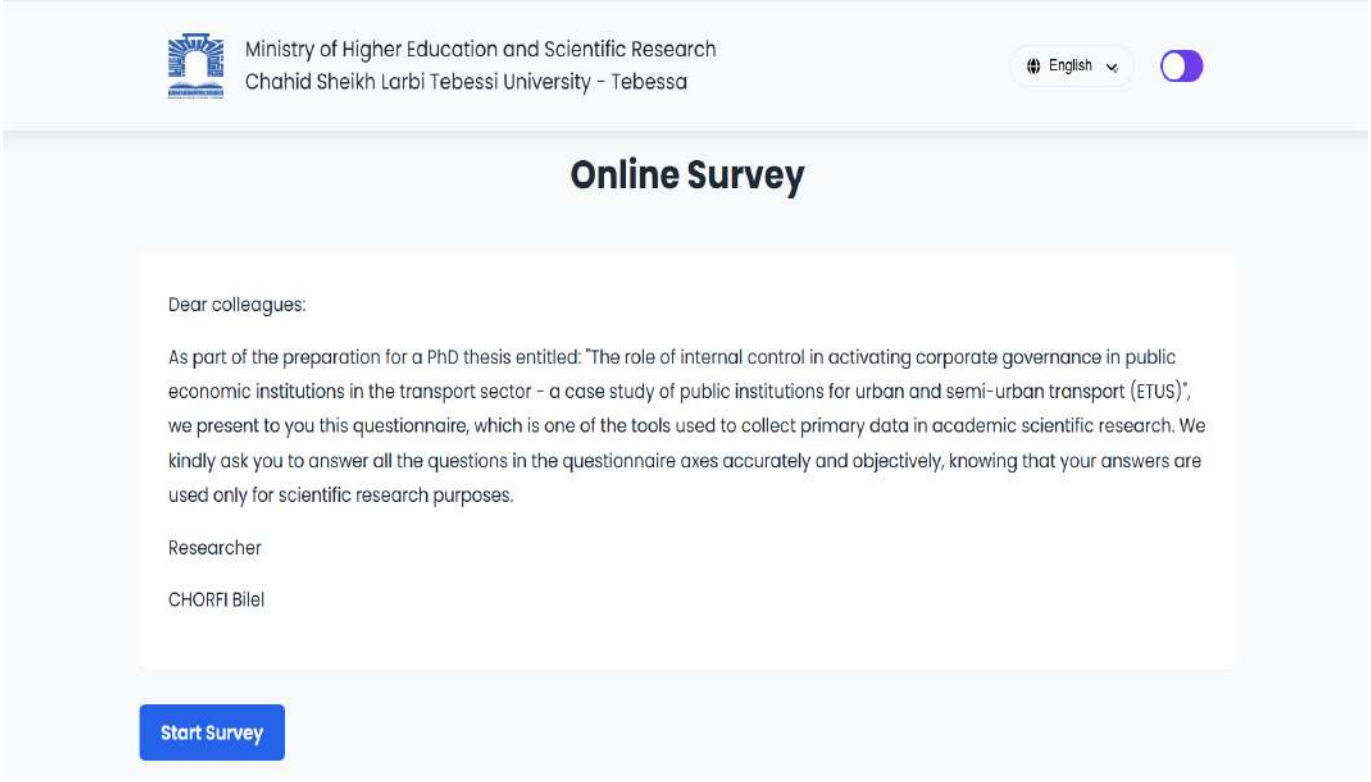
السلام عليكم ورحمة الله وبركاته، تحية طيبة وبعد:

في إطار التحضير لأطروحة الدكتوراه بعنوان: "دور الرقابة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية الاقتصادية لقطاع النقل- دراسة حالة المؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)"، نضع بين أيديكم هذه الاستبانة التي تعتبر أحد الأدوات التي تستخدم لجمع البيانات الأولية في البحث العلمي الأكاديمي، ونأمل منكم التكرم بالإجابة على جميع أسئلة محاور الاستبانة بدقة وموضوعية، علما أن إجاباتكم تستخدم لغرض البحث العلمي فقط.

الباحث

بلال شرفي

ابدأ الاستبيان


Ministry of Higher Education and Scientific Research
Chahid Sheikh Larbi Tebessi University - Tebessa

English

Online Survey

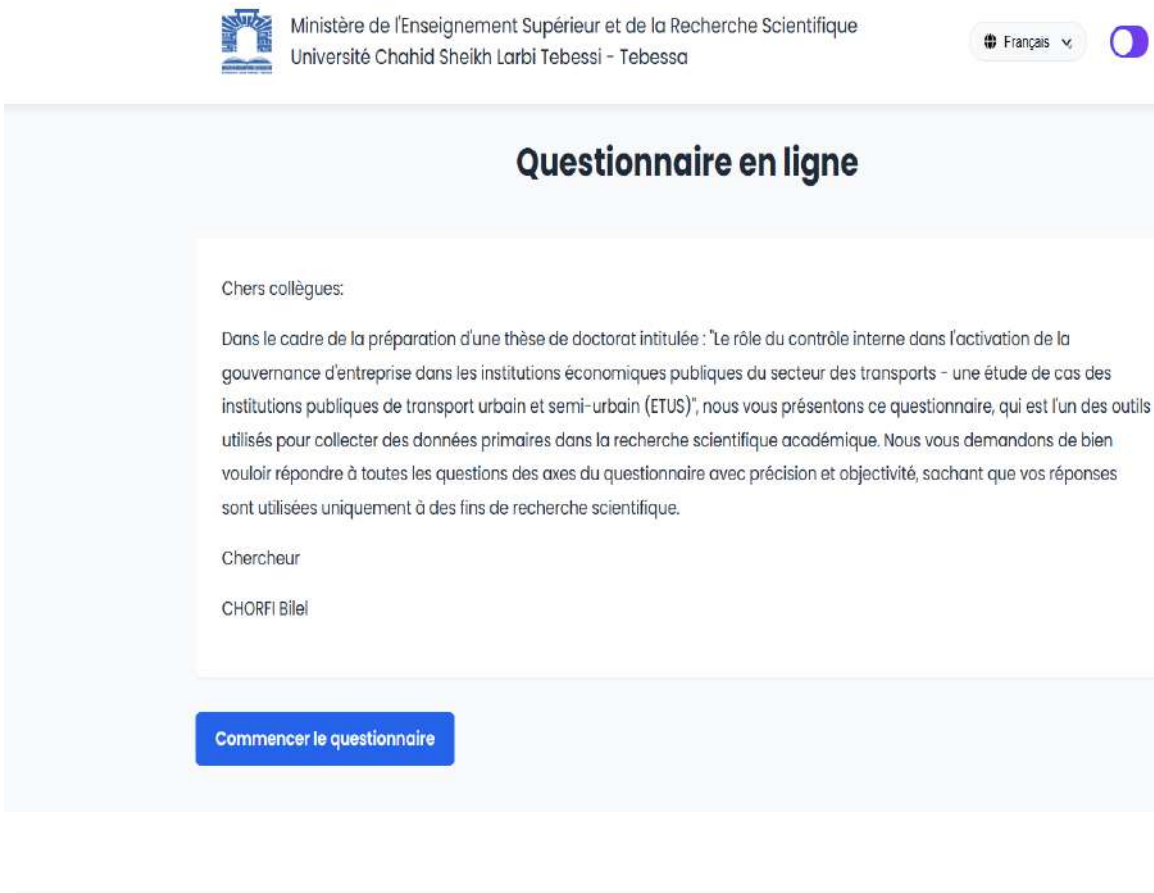
Dear colleagues:

As part of the preparation for a PhD thesis entitled: "The role of internal control in activating corporate governance in public economic institutions in the transport sector - a case study of public institutions for urban and semi-urban transport (ETUS)", we present to you this questionnaire, which is one of the tools used to collect primary data in academic scientific research. We kindly ask you to answer all the questions in the questionnaire axes accurately and objectively, knowing that your answers are used only for scientific research purposes.

Researcher

CHORFI Bilel

Start Survey


Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
Université Chahid Sheikh Larbi Tebessi - Tebessa

Français

Questionnaire en ligne

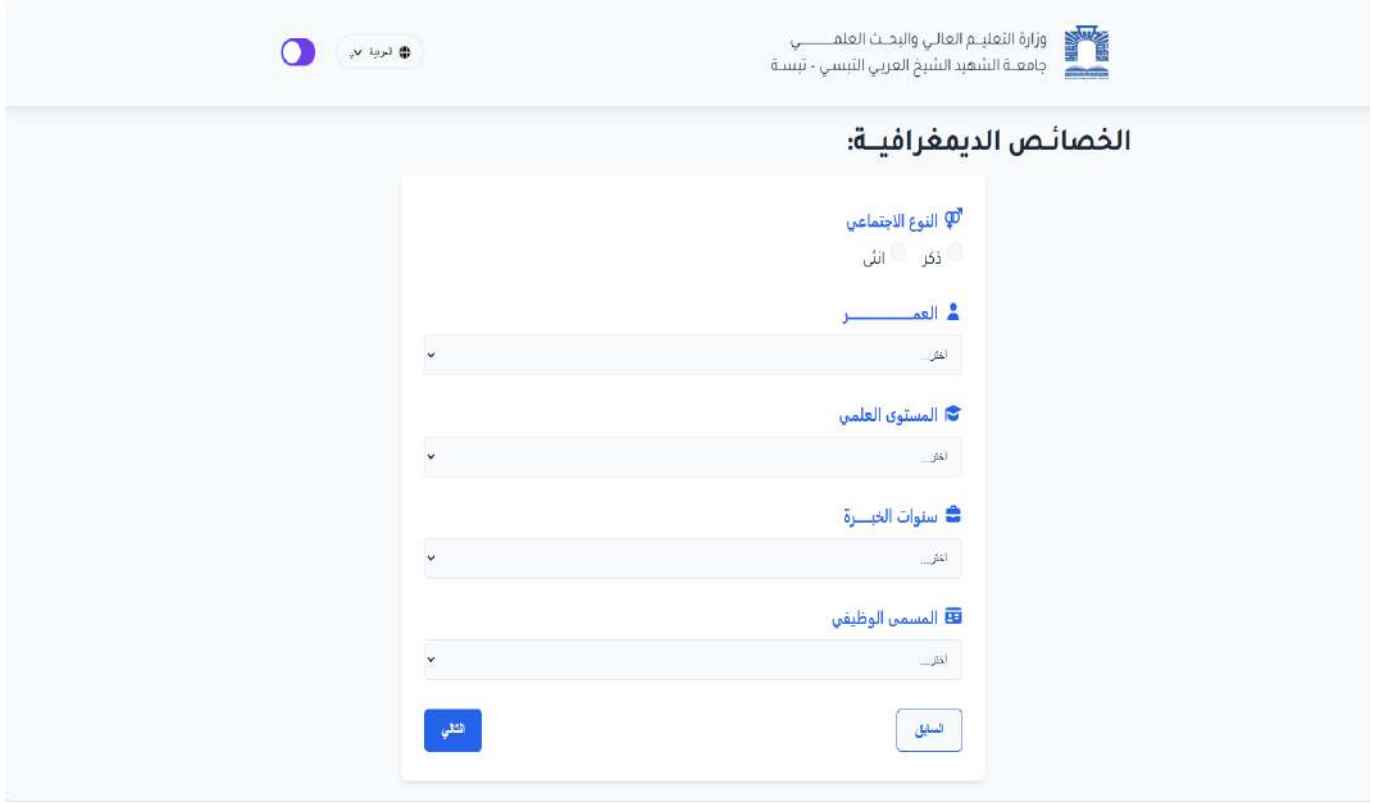
Chers collègues:

Dans le cadre de la préparation d'une thèse de doctorat intitulée : "Le rôle du contrôle interne dans l'activation de la gouvernance d'entreprise dans les institutions économiques publiques du secteur des transports - une étude de cas des institutions publiques de transport urbain et semi-urbain (ETUS)", nous vous présentons ce questionnaire, qui est l'un des outils utilisés pour collecter des données primaires dans la recherche scientifique académique. Nous vous demandons de bien vouloir répondre à toutes les questions des axes du questionnaire avec précision et objectivité, sachant que vos réponses sont utilisées uniquement à des fins de recherche scientifique.

Chercheur

CHORFI Bilel

Commencer le questionnaire


وزارة التعليـم العالي والبحـث العلمـــــي
جامعـة الشهيد الشيخ العربي التبسي - تبسة

العربية

الخصائـص الديمغرافيـة:

النوع الاجتماعي

ذكر انثى

العمـــــــر

اختر...

المستوى العلمي

اختر...

سنوات الخبـــرة

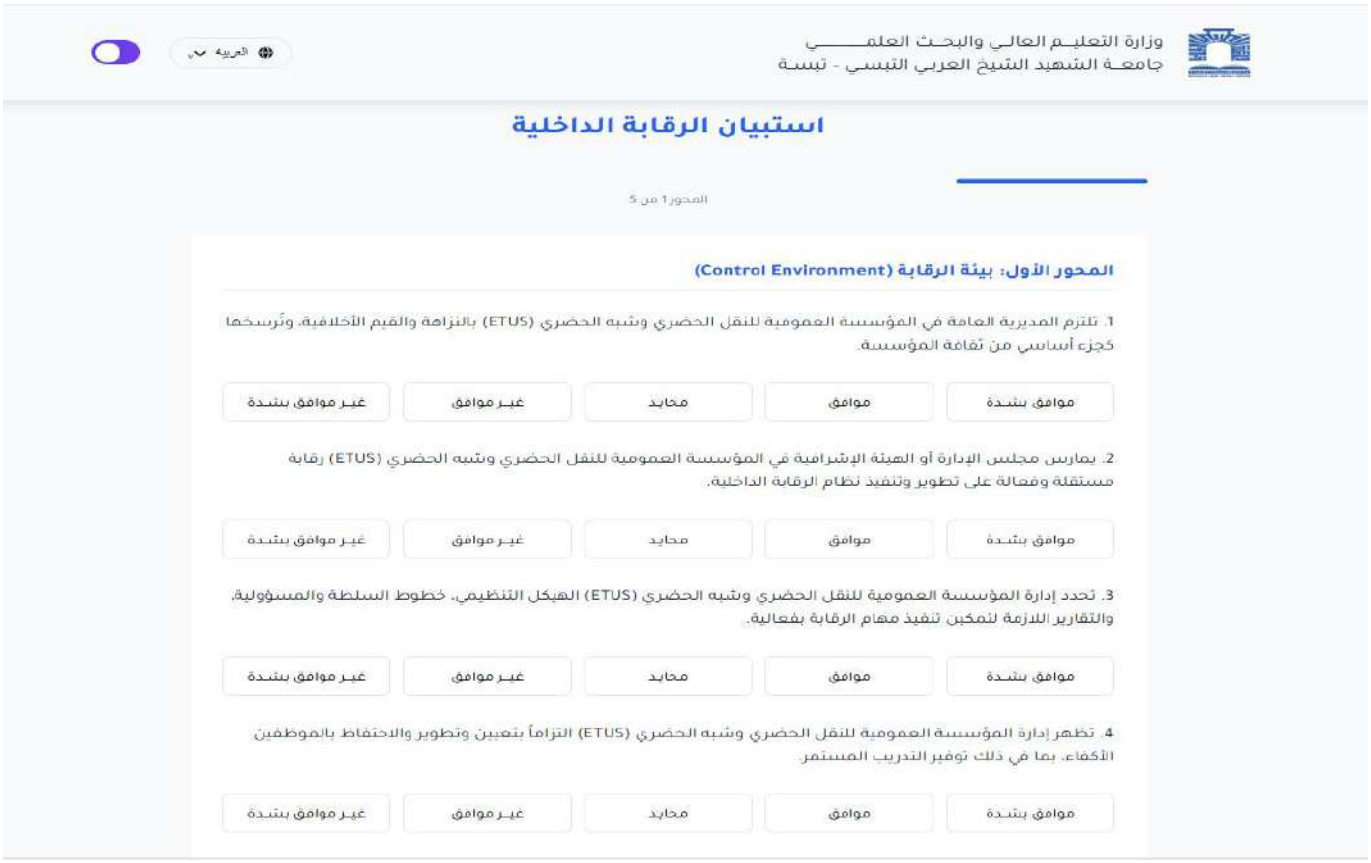
اختر...

المسمى الوظيفي

اختر...

التالي

السابق



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي - تبسة

العربية

استبيان الرقابة الداخلية

المحور1 من 5

المحور الأول: بيئة الرقابة (Control Environment)

1. تلتزم المديرية العامة في المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) بالنزاهة والقيم الأخلاقية. وتُرسخها كجزء أساسي من ثقافة المؤسسة.

موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة

2. يمارس مجلس الإدارة أو الهيئة الإشرافية في المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) رقابة مستقلة وفعالة على تطوير وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية.

موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة

3. تحدد إدارة المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) الهيكل التنظيمي، خطوط السلطة والمسؤولية، والتقارير اللازمة لتمكين تنفيذ مهام الرقابة بفعالية.

موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة

4. تظهر إدارة المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS) التزاماً بتعيين وتطوير والاحتفاظ بالموظفين الأكفاء، بما في ذلك توفير التدريب المستمر.

موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة

الملحق رقم (05)

مخرجات برنامج SPSS 28 Fr

```
* ================================== *
* 1) ألفا كرونباخ لكل بعد منفصل     *
* ================================== .

RELIABILITY
  /VARIABLES=Q1 Q2 Q3 Q4 Q5
  /SCALE('Dim1') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Echelle : Dim1

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	202	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	202	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,903	5

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=Q6 Q7 Q8 Q9
  /SCALE('Dim2') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Echelle : Dim2

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	202	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	202	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,883	4

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=Q10 Q11 Q12
  /SCALE('Dim3') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Echelle : Dim3

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	202	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	202	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,868	3

```
RELIABILITY
```

```
  /VARIABLES=Q13 Q14 Q15
  /SCALE('Dim4') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Echelle : Dim4

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	202	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	202	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,894	3

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=Q16 Q17
  /SCALE('Dim5') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Echelle : Dim5

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	202	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	202	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,781	2

```
* ================================== *
* 2) ألفا كرونباخ للمحور الأول INT_CONTROL *
* ================================== .

RELIABILITY
  /VARIABLES=Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 Q8 Q9 Q10 Q11 Q12 Q13 Q14 Q15 Q16 Q17
  /SCALE('INT_CONTROL') ALL
```

```
  /MODEL=ALPHA.
```

Echelle : INT_CONTROL

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	202	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	202	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,972	17

```
* ================================== *
* 3) ألفا كرونباخ للمحور الثاني GOV    *
* ================================== .

RELIABILITY
  /VARIABLES=Q18 TO Q45
  /SCALE('GOV') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Echelle : GOV

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	202	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	202	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,981	28

```
* ================================== *
* 4) ألفا كرونباخ للمقياس ككل TOTAL    *
* ================================== .

RELIABILITY
  /VARIABLES=Q1 TO Q45
  /SCALE('TOTAL') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Echelle : TOTAL

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	202	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	202	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,989	45

```
* اختبار الفروق في الرقابة الداخلية حسب المسمى الوظيفي.
ONEWAY GOV BY المسمى_الوظيفي
  /STATISTICS DESCRIPTIVES
  /MISSING ANALYSIS
  /POSTHOC = TUKEY ALPHA(0.05).
```

Descriptives

GOV

	N	Moyenne	Ecart type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95 % pour la moyenne		Minimum	Maximum
					Borne inférieure	Borne supérieure		
رئيس مجلس الإدارة	11	3,6721	,51479	,15521	3,3262	4,0179	3,04	4,54
عضو مجلس الإدارة	76	3,8172	,72007	,08260	3,6527	3,9817	1,93	5,00
مديـــــر عـــــام	11	3,9578	,52265	,15759	3,6067	4,3089	3,18	4,71
مـــــــــــدير	11	4,1753	,74135	,22353	3,6773	4,6734	2,75	5,00
رئيس قسم أو مصلحة	56	4,0300	,60224	,08048	3,8687	4,1913	2,50	5,00
المكلف بالمنازعات والشؤون القانونية	10	3,8000	,41246	,13043	3,5049	4,0951	3,07	4,25
محافـــــظ حســـــابات	16	4,0513	,83319	,20830	3,6074	4,4953	2,29	5,00
محاســـــــب	11	4,0779	,55669	,16785	3,7039	4,4519	3,18	5,00
Total	202	3,9273	,66291	,04664	3,8354	4,0193	1,93	5,00

ANOVA

GOV

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	3,573	7	,510	1,168	,323
Intragroupes	84,757	194	,437		
Total	88,330	201			

Tests post hoc

Comparaisons multiples :

Variable dépendante: GOV

Différence significative de Tukey

(I) المسمى_الوظيفي	(J) المسمى_الوظيفي	Différence moyenne (I-J)	Erreur standard	Sig.	Intervalle de confiance à 95 % Borne inférieure	Borne supérieure
رئيس مجلس الإدارة	عضو مجلس الإدارة	-,14512	,21323	,997	-,7985	,5083
	مديـــــر عـــــام	-,28571	,28184	,972	-1,1494	,5779
	مـــــــــــدير	-,50325	,28184	,631	-1,3669	,3604
	رئيس قسم أو مصلحة	-,35790	,21799	,724	-1,0259	,3101
	المكلف بالمنازعات والشؤون القانونية	-,12792	,28880	1,000	-1,0129	,7571
	محافـــــظ حســـــابات	-,37926	,25889	,825	-1,1726	,4141
	محاســـــب	-,40584	,28184	,837	-1,2695	,4578
عضو مجلس الإدارة	رئيس مجلس الإدارة	,14512	,21323	,997	-,5083	,7985
	مديـــــر عـــــام	-,14059	,21323	,998	-,7940	,5128
	مـــــــــــدير	-,35813	,21323	,700	-1,0115	,2953
	رئيس قسم أو مصلحة	-,21278	,11641	,602	-,5695	,1439
	المكلف بالمنازعات والشؤون القانونية	,01720	,22235	1,000	-,6641	,6985
	محافـــــظ حســـــابات	-,23414	,18181	,902	-,7913	,3230
	محاســـــب	-,26072	,21323	,924	-,9141	,3927
مديـــــر عـــــام	رئيس مجلس الإدارة	,28571	,28184	,972	-,5779	1,1494
	عضو مجلس الإدارة	,14059	,21323	,998	-,5128	,7940
	مـــــــــــدير	-,21753	,28184	,994	-1,0812	,6461
	رئيس قسم أو مصلحة	-,07218	,21799	1,000	-,7402	,5958
	المكلف بالمنازعات والشؤون القانونية	,15779	,28880	,999	-,7272	1,0428
	محافـــــظ حســـــابات	-,09355	,25889	1,000	-,8869	,6998
	محاســـــب	-,12013	,28184	1,000	-,9838	,7435
مـــــــــــدير	رئيس مجلس الإدارة	,50325	,28184	,631	-,3604	1,3669
	عضو مجلس الإدارة	,35813	,21323	,700	-,2953	1,0115
	مديـــــر عـــــام	,21753	,28184	,994	-,6461	1,0812
	رئيس قسم أو مصلحة	,14535	,21799	,998	-,5226	,8133
	المكلف بالمنازعات والشؤون القانونية	,37532	,28880	,898	-,5097	1,2603
	محافـــــظ حســـــابات	,12399	,25889	1,000	-,6693	,9173

	محاســـــب	,09740	,28184	1,000	-,7663	,9611
رئيس قسم أو مصلحة	رئيس مجلس الإدارة	,35790	,21799	,724	-,3101	1,0259
	عضو مجلس الإدارة	,21278	,11641	,602	-,1439	,5695
	مديـــــر عـــــام	,07218	,21799	1,000	-,5958	,7402
	مـــــــــــدير	-,14535	,21799	,998	-,8133	,5226
	المكلف بالمنازعات والشؤون القانونية	,22997	,22692	,972	-,4654	,9253
	محافـــــظ حســـــابات	-,02136	,18737	1,000	-,5955	,5528
	محاســـــب	-,04795	,21799	1,000	-,7159	,6200
المكلف بالمنازعات والشؤون القانونية	رئيس مجلس الإدارة	,12792	,28880	1,000	-,7571	1,0129
	عضو مجلس الإدارة	-,01720	,22235	1,000	-,6985	,6641
	مديـــــر عـــــام	-,15779	,28880	,999	-1,0428	,7272
	مـــــــــــدير	-,37532	,28880	,898	-1,2603	,5097
	رئيس قسم أو مصلحة	-,22997	,22692	,972	-,9253	,4654
	محافـــــظ حســـــابات	-,25134	,26645	,981	-1,0678	,5651
	محاســـــب	-,27792	,28880	,979	-1,1629	,6071
محافـــــظ حســـــابات	رئيس مجلس الإدارة	,37926	,25889	,825	-,4141	1,1726
	عضو مجلس الإدارة	,23414	,18181	,902	-,3230	,7913
	مديـــــر عـــــام	,09355	,25889	1,000	-,6998	,8869
	مـــــــــــدير	-,12399	,25889	1,000	-,9173	,6693
	رئيس قسم أو مصلحة	,02136	,18737	1,000	-,5528	,5955
	المكلف بالمنازعات والشؤون القانونية	,25134	,26645	,981	-,5651	1,0678
	محاســـــب	-,02658	,25889	1,000	-,8199	,7667
محاســـــب	رئيس مجلس الإدارة	,40584	,28184	,837	-,4578	1,2695
	عضو مجلس الإدارة	,26072	,21323	,924	-,3927	,9141
	مديـــــر عـــــام	,12013	,28184	1,000	-,7435	,9838
	مـــــــــــدير	-,09740	,28184	1,000	-,9611	,7663
	رئيس قسم أو مصلحة	,04795	,21799	1,000	-,6200	,7159
	المكلف بالمنازعات والشؤون القانونية	,27792	,28880	,979	-,6071	1,1629
	محافـــــظ حســـــابات	,02658	,25889	1,000	-,7667	,8199

Sous-ensembles homogènes :

GOV

Différence significative de Tukey[a,b]

المسمى_الوظيفي	N	Sous-ensemble pour alpha = 0.05 1
رئيس مجلس الإدارة	11	3,6721
المكلف بالمنازعات والشؤون القانونية	10	3,8000
عضو مجلس الإدارة	76	3,8172
مديـــــر عـــــام	11	3,9578
رئيس قسم أو مصلحة	56	4,0300
محافـــــظ حســـــابات	16	4,0513
محاســـــب	11	4,0779
مـــــــــــدير	11	4,1753
Sig.		,458

Les moyennes des groupes des sous-ensembles homogènes sont affichées.

a. Utilise la taille d'échantillon de la moyenne harmonique = 14,359.

b. Les tailles de groupes ne sont pas égales. La moyenne harmonique des tailles de groupe est utilisée. Les niveaux d'erreur de type I ne sont pas garantis.

```
* Encoding: UTF-8.
* 1. حساب المتوسط والانحراف المعياري لكل فئة عمرية.
MEANS TABLES=GOV BY العمر
  /CELLS MEAN STDDEV COUNT.
```

Moyennes

Récapitulatif de traitement des observations

	Observations					
	Inclus		Exclu		Total	
	N	Pourcentage	N	Pourcentage	N	Pourcentage
GOV * العمر	202	100,0%	0	0,0%	202	100,0%

Rapport

GOV

العمر	Moyenne	Ecart type	N
أقـــل مـــن 30 سنـــة	3,6464	,66463	10
من30 سنة إلى أقل من 40 سنة	3,9298	,67083	60
من40 سنـــة إلى أقل من 50 سنـــة	3,9178	,68742	76
مـــن 50 سنة إلى 60 سنـــة فأكثر	3,9879	,62319	56
Total	3,9273	,66291	202

```
* 2. 100 * (5 / المتوسط) = حساب الوزن النسبي.
COMPUTE الوزن_النسبي = (GOV / 5) * 100.
EXECUTE.

* 3. استخراج المتوسط للوزن النسبي حسب فئات العمر.
MEANS TABLES=الوزن_النسبي BY العمر
  /CELLS MEAN.
```

Moyennes

Récapitulatif de traitement des observations

	Observations					
	Inclus		Exclu		Total	
	N	Pourcentage	N	Pourcentage	N	Pourcentage
الوزن_النسبي * العمر	202	100,0%	0	0,0%	202	100,0%

Rapport

Moyenne

العمر	الوزن_النسبي
أقل من 30 سنة	72,9286
من30 سنة إلى أقل من 40 سنة	78,5952
من40 سنة إلى أقل من 50 سنة	78,3553
من 50 سنة إلى 60 سنة فأكثر	79,7577
Total	78,5467

```
* 4. اختبار الفرضية باستخدام تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA).
ONEWAY GOV BY العمر
  /STATISTICS DESCRIPTIVES
  /MISSING ANALYSIS.
```

Descriptives

GOV

	N	Moyenne	Ecart type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95 % pour la moyenne		Minimum	Maximum
					Borne inférieure	Borne supérieure		
أقل من 30 سنة	10	3,6464	,66463	,21018	3,1710	4,1219	2,75	4,93
من30 سنة إلى أقل من 40 سنة	60	3,9298	,67083	,08660	3,7565	4,1031	2,50	5,00
من40 سنة إلى أقل من 50 سنة	76	3,9178	,68742	,07885	3,7607	4,0748	1,93	5,00

من 50 سنة إلى 60 سنة فأكثر	56	3,9879	,62319	,08328	3,8210	4,1548	2,29	5,00
Total	202	3,9273	,66291	,04664	3,8354	4,0193	1,93	5,00

ANOVA

GOV

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	1,002	3	,334	,757	,519
Intragroupes	87,328	198	,441		
Total	88,330	201			

```
* حساب المتوسط والانحراف المعياري لكل فئة من متغير النوع_الاجتماعي.
MEANS TABLES=GOV BY النوع_الاجتماعي
  /CELLS MEAN STDDEV COUNT.
```

Moyennes

Récapitulatif de traitement des observations

	Observations					
	Inclus		Exclu		Total	
	N	Pourcentage	N	Pourcentage	N	Pourcentage
GOV * النوع_الاجتماعي	202	100,0%	0	0,0%	202	100,0%

Rapport

GOV

النوع_الاجتماعي	Moyenne	Ecart type	N
ذكر	3,9265	,66841	158
أنثى	3,9302	,65033	44
Total	3,9273	,66291	202

```
* اختبار T-test لعينتين مستقلتين.
T-TEST GROUPS=النوع_الاجتماعي(1 2)
  /VARIABLES=GOV
  /MISSING=ANALYSIS.
```

Test T

Statistiques de groupe

	النوع_الاجتماعي	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
GOV	ذكر	158	3,9265	,66841	,05318
	أنثى	44	3,9302	,65033	,09804

Test des échantillons indépendants

		Test de Levene sur l'égalité des variances		Test t pour égalité des moyennes						
									Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
		F	Sig.	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Différence erreur standard	Inférieur	Supérieur
GOV	Hypothèse de variances égales	,075	,784	-,032	200	,974	-,00366	,11328	-,22704	,21972
	Hypothèse de variances inégales			-,033	70,353	,974	-,00366	,11153	-,22609	,21877

```
* حساب المتوسط والانحراف المعياري لكل فئة من متغير العمر.
MEANS TABLES=GOV BY العمر
  /CELLS MEAN STDDEV COUNT.
```

Moyennes

Récapitulatif de traitement des observations

	Observations					
	Inclus		Exclu		Total	
	N	Pourcentage	N	Pourcentage	N	Pourcentage
GOV * العمر	202	100,0%	0	0,0%	202	100,0%

Rapport

GOV

العمر	Moyenne	Ecart type	N
أقل من 30 سنة	3,6464	,66463	10
من30 سنة إلى أقل من 40 سنة	3,9298	,67083	60
من40 سنة إلى أقل من 50 سنة	3,9178	,68742	76
من 50 سنة إلى 60 سنة فأكثر	3,9879	,62319	56
Total	3,9273	,66291	202

```
* اختبار One-Way ANOVA.
ONEWAY GOV BY العمر
  /STATISTICS DESCRIPTIVES
  /MISSING ANALYSIS.
```

Descriptives

GOV

	N	Moyenne	Ecart type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95 % pour la moyenne		Minimum	Maximum
					Borne inférieure	Borne supérieure		
أقـــل مـــن 30 سنـــة	10	3,6464	,66463	,21018	3,1710	4,1219	2,75	4,93
من30 سنة إلى أقل من 40 سنة	60	3,9298	,67083	,08660	3,7565	4,1031	2,50	5,00
من40 سنـــة إلى أقل من 50 سنـــة	76	3,9178	,68742	,07885	3,7607	4,0748	1,93	5,00
مـــن 50 سنة إلى 60 سنـــة فأكثر	56	3,9879	,62319	,08328	3,8210	4,1548	2,29	5,00
Total	202	3,9273	,66291	,04664	3,8354	4,0193	1,93	5,00

ANOVA

GOV

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	1,002	3	,334	,757	,519
Intragroupes	87,328	198	,441		
Total	88,330	201			

```
* حساب المتوسط والانحراف المعياري لكل فئة من متغير المستوى_العلمي.
MEANS TABLES=GOV BY المستوى_العلمي
  /CELLS MEAN STDDEV COUNT.
```

Moyennes

Récapitulatif de traitement des observations

	Observations					
	Inclus		Exclu		Total	
	N	Pourcentage	N	Pourcentage	N	Pourcentage
GOV * المستوى_العلمي	202	100,0%	0	0,0%	202	100,0%

Rapport

GOV

المستوى_العلمي	Moyenne	Ecart type	N
تقني سامـــي أو أقل	3,9286	,61183	32
ليسانـــــس	3,8732	,68189	78
ماستـــــــر	4,0169	,67702	76
دراسات عليا	3,7634	,59317	16
Total	3,9273	,66291	202

```
* اختبار تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA.
ONEWAY GOV BY المستوى_العلمي
  /STATISTICS DESCRIPTIVES
  /MISSING ANALYSIS.
```

Descriptives

GOV

	N	Moyenne	Ecart type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95 % pour la moyenne		Minimum	Maximum
					Borne inférieure	Borne supérieure		
تقني سامي أو أقل	32	3,9286	,61183	,10816	3,7080	4,1492	2,50	5,00
ليسانس	78	3,8732	,68189	,07721	3,7194	4,0269	1,93	5,00
ماستر	76	4,0169	,67702	,07766	3,8622	4,1716	2,29	5,00
دراسات عليا	16	3,7634	,59317	,14829	3,4473	4,0795	2,75	4,71
Total	202	3,9273	,66291	,04664	3,8354	4,0193	1,93	5,00

ANOVA

GOV

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	1,269	3	,423	,962	,412
Intragroupes	87,061	198	,440		
Total	88,330	201			

```
ONEWAY GOV BY سنوات_الخبرة
  /STATISTICS DESCRIPTIVES
  /MISSING ANALYSIS.
```

Descriptives

GOV

	N	Moyenne	Ecart type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95 % pour la moyenne		Minimum	Maximum
					Borne inférieure	Borne supérieure		
أقل من 10 سنوات	64	3,8929	,67027	,08378	3,7254	4,0603	2,29	5,00
من 11 سنة إلى أقل من 21 سنة	81	3,8598	,69581	,07731	3,7059	4,0136	1,93	5,00
من 21 سنة فما فوق	57	4,0620	,59485	,07879	3,9042	4,2199	2,64	5,00
Total	202	3,9273	,66291	,04664	3,8354	4,0193	1,93	5,00

ANOVA

GOV

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	1,480	2	,740	1,695	,186
Intragroupes	86,850	199	,436		
Total	88,330	201			

```
* اختبار + إحصاءات الوصفية ANOVA على المسمى_الوظيفي لمتغير GOV.
ONEWAY
  GOV BY المسمى_الوظيفي
  /STATISTICS DESCRIPTIVES
  /MISSING ANALYSIS.
```

Descriptives

GOV

	N	Moyenne	Ecart type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95 % pour la moyenne		Minimum	Maximum
					Borne inférieure	Borne supérieure		
رئيس مجلس الإدارة	11	3,6721	,51479	,15521	3,3262	4,0179	3,04	4,54
عضو مجلس الإدارة	76	3,8172	,72007	,08260	3,6527	3,9817	1,93	5,00
مدير عام	11	3,9578	,52265	,15759	3,6067	4,3089	3,18	4,71
مدير	11	4,1753	,74135	,22353	3,6773	4,6734	2,75	5,00
رئيس قسم أو مصلحة	56	4,0300	,60224	,08048	3,8687	4,1913	2,50	5,00
المكلف بالمنازعات والشؤون القانونية	10	3,8000	,41246	,13043	3,5049	4,0951	3,07	4,25
محافظ حسابات	16	4,0513	,83319	,20830	3,6074	4,4953	2,29	5,00
محاسب	11	4,0779	,55669	,16785	3,7039	4,4519	3,18	5,00
Total	202	3,9273	,66291	,04664	3,8354	4,0193	1,93	5,00

ANOVA

GOV

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	3,573	7	,510	1,168	,323
Intragroupes	84,757	194	,437		
Total	88,330	201			

```
CORRELATIONS
  /VARIABLES=INT_CONTROL GOV
  /PRINT=TWOTAIL NOSIG
  /MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations

Corrélations

		INT_CONTROL	GOV
INT_CONTROL	Corrélation de Pearson	1	,979**
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	202	202
GOV	Corrélation de Pearson	,979**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	202	202

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

```
* ================================== *
* Split-half reliability الكلية و الاستبانة و المجالات لكل الأبعاد.
* ================================== .

* المجال الأول: الرقابة الداخلية.
RELIABILITY
  /VARIABLES=Q1 TO Q5
  /SCALE('Dim1: Control Environment') ALL
  /MODEL=SPLIT
  /STATISTICS=DESCRIPTIVE SCALE CORR.
```

Echelle : Dim1: Control Environment

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	202	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	202	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Partie 1	Valeur	,835
		Nombre d'éléments	3[a]
	Partie 2	Valeur	,827
		Nombre d'éléments	2[b]
	Nombre total d'éléments		5
Corrélation entre les sous-échelles			,815
Coefficient de Spearman-Brown	Longueur égale		,898
	Longueur inégale		,901
Coefficient de Guttman			,869

a. Les éléments sont : Q1, Q2, Q3.

b. Les éléments sont : Q4, Q5.

Statistiques d'éléments

	Moyenne	Ecart type	N
Q1	3,9653	,80656	202
Q2	3,8812	,78274	202
Q3	3,9208	,75552	202
Q4	3,9950	,75638	202
Q5	3,9653	,80037	202

Matrice de corrélation inter-éléments

	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5
Q1	1,000	,624	,640	,628	,653
Q2	,624	1,000	,623	,671	,629
Q3	,640	,623	1,000	,678	,662
Q4	,628	,671	,678	1,000	,706
Q5	,653	,629	,662	,706	1,000

Statistiques d'échelle

	Moyenne	Variance	Ecart type	Nombre d'éléments
Partie 1	11,7673	4,140	2,03461	3[a]
Partie 2	7,9604	2,068	1,43808	2[b]
Deux parties	19,7277	10,975	3,31289	5

a. Les éléments sont : Q1, Q2, Q3.

b. Les éléments sont : Q4, Q5.

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=Q6 TO Q9
  /SCALE('Dim2: Risk Assessment') ALL
  /MODEL=SPLIT
  /STATISTICS=DESCRIPTIVE SCALE CORR.
```

Echelle : Dim2: Risk Assessment

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	202	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	202	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Partie 1	Valeur	,805
		Nombre d'éléments	2[a]

	Partie 2	Valeur	,801
		Nombre d'éléments	2[b]
	Nombre total d'éléments		4
Corrélation entre les sous-échelles			,772
Coefficient de Spearman-Brown	Longueur égale		,872
	Longueur inégale		,872
Coefficient de Guttman			,871

a. Les éléments sont : Q6, Q7.

b. Les éléments sont : Q8, Q9.

Statistiques d'éléments

	Moyenne	Ecart type	N
Q6	3,9208	,84857	202
Q7	3,9109	,80544	202
Q8	3,9307	,81354	202
Q9	3,9604	,79075	202

Matrice de corrélation inter-éléments

	Q6	Q7	Q8	Q9
Q6	1,000	,674	,655	,648
Q7	,674	1,000	,606	,674
Q8	,655	,606	1,000	,669
Q9	,648	,674	,669	1,000

Statistiques d'échelle

	Moyenne	Variance	Ecart type	Nombre d'éléments
Partie 1	7,8317	2,290	1,51325	2[a]
Partie 2	7,8911	2,147	1,46536	2[b]
Deux parties	15,7228	7,863	2,80411	4

a. Les éléments sont : Q6, Q7.

b. Les éléments sont : Q8, Q9.

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=Q10 TO Q12
  /SCALE('Dim3: Control Activities') ALL
  /MODEL=SPLIT
  /STATISTICS=DESCRIPTIVE SCALE CORR.
```

Echelle : Dim3: Control Activities

Récapitulatif de traitement des observations

	N	%

Observations	Valide	202	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	202	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Partie 1	Valeur	,808
		Nombre d'éléments	2[a]
	Partie 2	Valeur	.[b]
		Nombre d'éléments	1[c]
	Nombre total d'éléments		3
Corrélation entre les sous-échelles			,754
Coefficient de Spearman-Brown	Longueur égale		,860
	Longueur inégale		,872
Coefficient de Guttman			,784

a. Les éléments sont : Q10, Q11.

b. La valeur est négative en raison d'une covariance moyenne négative parmi les éléments. Par conséquent, les hypothèses du modèle de fiabilité ne sont pas respectées. Vous pouvez vérifier les codages des éléments.

c. L'élément est : Q12

Statistiques d'éléments

	Moyenne	Ecart type	N
Q10	3,9505	,78387	202
Q11	3,9059	,81409	202
Q12	3,8960	,82503	202

Matrice de corrélation inter-éléments

	Q10	Q11	Q12
Q10	1,000	,679	,684
Q11	,679	1,000	,696
Q12	,684	,696	1,000

Statistiques d'échelle

	Moyenne	Variance	Ecart type	Nombre d'éléments
Partie 1	7,8564	2,143	1,46406	2[a]
Partie 2	3,8960	,681	,82503	1[b]

Deux parties	11,7525	4,645	2,15520	3

a. Les éléments sont : Q10, Q11.

b. L'élément est : Q12

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=Q13 TO Q15
  /SCALE('Dim4: Information & Communication') ALL
  /MODEL=SPLIT
  /STATISTICS=DESCRIPTIVE SCALE CORR.
```

Echelle : Dim4: Information & Communication

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	202	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	202	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Partie 1	Valeur	,861
		Nombre d'éléments	2[a]
	Partie 2	Valeur	.[b]
		Nombre d'éléments	1[c]
	Nombre total d'éléments		3
Corrélation entre les sous-échelles			,777
Coefficient de Spearman-Brown	Longueur égale		,875
	Longueur inégale		,886
Coefficient de Guttman			,775

a. Les éléments sont : Q13, Q14.

b. La valeur est négative en raison d'une covariance moyenne négative parmi les éléments. Par conséquent, les hypothèses du modèle de fiabilité ne sont pas respectées. Vous pouvez vérifier les codages des éléments.

c. L'élément est : Q15

Statistiques d'éléments

	Moyenne	Ecart type	N
Q13	3,9406	,78951	202
Q14	3,9208	,84857	202
Q15	3,9505	,79019	202

Matrice de corrélation inter-éléments

	Q13	Q14	Q15
Q13	1,000	,758	,697
Q14	,758	1,000	,758
Q15	,697	,758	1,000

Statistiques d'échelle

	Moyenne	Variance	Ecart type	Nombre d'éléments
Partie 1	7,8614	2,359	1,53584	2[a]
Partie 2	3,9505	,624	,79019	1[b]
Deux parties	11,8119	4,870	2,20679	3

a. Les éléments sont : Q13, Q14.

b. L'élément est : Q15

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=Q16 TO Q17
  /SCALE('Dim5: Monitoring Activities') ALL
  /MODEL=SPLIT
  /STATISTICS=DESCRIPTIVE SCALE CORR.
```

Echelle : Dim5: Monitoring Activities

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	202	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	202	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Partie 1	Valeur	.[a]
		Nombre d'éléments	1[b]
	Partie 2	Valeur	.[a]
		Nombre d'éléments	1[c]
	Nombre total d'éléments		2
Corrélation entre les sous-échelles			,641
Coefficient de Spearman-Brown	Longueur égale		,781
	Longueur inégale		,781
Coefficient de Guttman			,781

a. La valeur est négative en raison d'une covariance moyenne négative parmi les éléments. Par conséquent, les hypothèses du modèle de fiabilité ne sont pas respectées. Vous pouvez vérifier les codages des éléments.

b. L'élément est : Q16

c. L'élément est : Q17

Statistiques d'éléments

	Moyenne	Ecart type	N
Q16	3,9653	,81880	202
Q17	3,9406	,80201	202

Matrice de corrélation inter-éléments

	Q16	Q17
Q16	1,000	,641
Q17	,641	1,000

Statistiques d'échelle

	Moyenne	Variance	Ecart type	Nombre d'éléments
Partie 1	3,9653	,670	,81880	1[a]
Partie 2	3,9406	,643	,80201	1[b]
Deux parties	7,9059	2,155	1,46809	2

a. L'élément est : Q16

b. L'élément est : Q17

```
* المحور الأول: أبعاد الرقابة الداخلية ككل.
RELIABILITY
  /VARIABLES=Q1 TO Q17
  /SCALE('INT_CONTROL') ALL
  /MODEL=SPLIT
  /STATISTICS=DESCRIPTIVE SCALE CORR.
```

Echelle : INT_CONTROL

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	202	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	202	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Partie 1	Valeur	,945
		Nombre d'éléments	9[a]
	Partie 2	Valeur	,947
		Nombre d'éléments	8[b]
	Nombre total d'éléments		17

Corrélation entre les sous-échelles		,947
Coefficient de Spearman-Brown	Longueur égale	,973
	Longueur inégale	,973
Coefficient de Guttman		,971

a. Les éléments sont : Q1, Q2, Q3, Q4, Q5, Q6, Q7, Q8, Q9.

b. Les éléments sont : Q10, Q11, Q12, Q13, Q14, Q15, Q16, Q17.

Statistiques d'éléments

	Moyenne	Ecart type	N
Q1	3,9653	,80656	202
Q2	3,8812	,78274	202
Q3	3,9208	,75552	202
Q4	3,9950	,75638	202
Q5	3,9653	,80037	202
Q6	3,9208	,84857	202
Q7	3,9109	,80544	202
Q8	3,9307	,81354	202
Q9	3,9604	,79075	202
Q10	3,9505	,78387	202
Q11	3,9059	,81409	202
Q12	3,8960	,82503	202
Q13	3,9406	,78951	202
Q14	3,9208	,84857	202
Q15	3,9505	,79019	202
Q16	3,9653	,81880	202
Q17	3,9406	,80201	202

Matrice de corrélation inter-éléments

	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6	Q7	Q8	Q9	Q10	Q11	Q12	Q13	Q14	Q15	Q16	Q17
Q1	1,000	,624	,640	,628	,653	,716	,661	,618	,669	,674	,700	,660	,723	,687	,692	,691	,597
Q2	,624	1,000	,623	,671	,629	,637	,583	,628	,619	,607	,615	,682	,689	,652	,658	,622	,654
Q3	,640	,623	1,000	,678	,662	,665	,634	,679	,661	,665	,675	,689	,676	,689	,685	,663	,657
Q4	,628	,671	,678	1,000	,706	,682	,677	,687	,698	,637	,702	,685	,724	,767	,690	,650	,639
Q5	,653	,629	,662	,706	1,000	,677	,659	,638	,658	,648	,705	,680	,682	,714	,713	,636	,663

Q6	,716	,637	,665	,682	,677	1,000	,674	,655	,648	,667	,731	,692	,691	,724	,677	,683	,680
Q7	,661	,583	,634	,677	,659	,674	1,000	,606	,674	,615	,708	,667	,649	,652	,657	,637	,608
Q8	,618	,628	,679	,687	,638	,655	,606	1,000	,669	,681	,689	,723	,714	,713	,676	,691	,627
Q9	,669	,619	,661	,698	,658	,648	,674	,669	1,000	,639	,628	,649	,674	,677	,705	,674	,608
Q10	,674	,607	,665	,637	,648	,667	,615	,681	,639	1,000	,679	,684	,687	,712	,711	,648	,597
Q11	,700	,615	,675	,702	,705	,731	,708	,689	,628	,679	1,000	,696	,734	,717	,704	,697	,601
Q12	,660	,682	,689	,685	,680	,692	,667	,723	,649	,684	,696	1,000	,716	,734	,717	,702	,652
Q13	,723	,689	,676	,724	,682	,691	,649	,714	,674	,687	,734	,716	1,000	,758	,697	,751	,654
Q14	,687	,652	,689	,767	,714	,724	,652	,713	,677	,712	,717	,734	,758	1,000	,758	,719	,673
Q15	,692	,658	,685	,690	,713	,677	,657	,676	,705	,711	,704	,717	,697	,758	1,000	,643	,623
Q16	,691	,622	,663	,650	,636	,683	,637	,691	,674	,648	,697	,702	,751	,719	,643	1,000	,641
Q17	,597	,654	,657	,639	,663	,680	,608	,627	,608	,597	,601	,652	,654	,673	,623	,641	1,000

Statistiques d'échelle

	Moyenne	Variance	Ecart type	Nombre d'éléments
Partie 1	35,4505	35,552	5,96257	9[a]
Partie 2	31,4703	30,529	5,52530	8[b]
Deux parties	66,9208	128,471	11,33452	17

a. Les éléments sont : Q1, Q2, Q3, Q4, Q5, Q6, Q7, Q8, Q9.

b. Les éléments sont : Q10, Q11, Q12, Q13, Q14, Q15, Q16, Q17.

```
* المجال الثاني: الحوكمة.
RELIABILITY
  /VARIABLES=Q18 TO Q45
  /SCALE('GOV') ALL
  /MODEL=SPLIT
  /STATISTICS=DESCRIPTIVE SCALE CORR.
```

Echelle : GOV

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	202	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	202	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Partie 1	Valeur	,964
		Nombre d'éléments	14[a]
	Partie 2	Valeur	,963
		Nombre d'éléments	14[b]
	Nombre total d'éléments		28
Corrélation entre les sous-échelles			,964
Coefficient de Spearman-Brown	Longueur égale		,982
	Longueur inégale		,982
Coefficient de Guttman			,981

a. Les éléments sont : Q18, Q19, Q20, Q21, Q22, Q23, Q24, Q25, Q26, Q27, Q28, Q29, Q30, Q31.

b. Les éléments sont : Q32, Q33, Q34, Q35, Q36, Q37, Q38, Q39, Q40, Q41, Q42, Q43, Q44, Q45.

Statistiques d'éléments

	Moyenne	Ecart type	N
Q18	3,9109	,84169	202
Q19	3,9307	,81354	202
Q20	3,9010	,82865	202
Q21	3,8812	,83799	202
Q22	3,9406	,81432	202
Q23	3,8861	,78665	202
Q24	3,9802	,84028	202
Q25	3,9604	,79075	202
Q26	3,9010	,81656	202
Q27	3,9505	,80269	202
Q28	3,9059	,82623	202
Q29	3,9257	,86354	202
Q30	3,9505	,79646	202
Q31	3,9059	,78927	202
Q32	3,9257	,82222	202
Q33	3,9208	,82478	202
Q34	3,9059	,78927	202

Q35	3,9109	,81770	202
Q36	3,9554	,84229	202
Q37	3,8960	,78168	202
Q38	3,9703	,83999	202
Q39	3,9406	,82041	202
Q40	3,9356	,77960	202
Q41	3,9406	,82645	202
Q42	3,9653	,78783	202
Q43	3,9307	,76954	202
Q44	3,9307	,79498	202
Q45	3,9059	,78927	202

Statistiques d'échelle

	Moyenne	Variance	Ecart type	Nombre d'éléments
Partie 1	54,9307	89,667	9,46926	14[a]
Partie 2	55,0347	85,795	9,26255	14[b]
Deux parties	109,9653	344,531	18,56155	28

a. Les éléments sont : Q18, Q19, Q20, Q21, Q22, Q23, Q24, Q25, Q26, Q27, Q28, Q29, Q30, Q31.

b. Les éléments sont : Q32, Q33, Q34, Q35, Q36, Q37, Q38, Q39, Q40, Q41, Q42, Q43, Q44, Q45.

```
* الاستبانة ككل.
RELIABILITY
  /VARIABLES=Q1 TO Q45
  /SCALE('TOTAL') ALL
  /MODEL=SPLIT
  /STATISTICS=DESCRIPTIVE SCALE CORR.
```

Echelle : TOTAL

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	202	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	202	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Partie 1	Valeur	,979
		Nombre d'éléments	23[a]
	Partie 2	Valeur	,976
		Nombre d'éléments	22[b]
	Nombre total d'éléments		45

Corrélation entre les sous-échelles		,980
Coefficient de Spearman-Brown	Longueur égale	,990
	Longueur inégale	,990
Coefficient de Guttman		,989

a. Les éléments sont : Q1, Q2, Q3, Q4, Q5, Q6, Q7, Q8, Q9, Q10, Q11, Q12, Q13, Q14, Q15, Q16, Q17, Q18, Q19, Q20, Q21, Q22, Q23.

b. Les éléments sont : Q24, Q25, Q26, Q27, Q28, Q29, Q30, Q31, Q32, Q33, Q34, Q35, Q36, Q37, Q38, Q39, Q40, Q41, Q42, Q43, Q44, Q45.

Statistiques d'éléments

	Moyenne	Ecart type	N
Q1	3,9653	,80656	202
Q2	3,8812	,78274	202
Q3	3,9208	,75552	202
Q4	3,9950	,75638	202
Q5	3,9653	,80037	202
Q6	3,9208	,84857	202
Q7	3,9109	,80544	202
Q8	3,9307	,81354	202
Q9	3,9604	,79075	202
Q10	3,9505	,78387	202
Q11	3,9059	,81409	202
Q12	3,8960	,82503	202
Q13	3,9406	,78951	202
Q14	3,9208	,84857	202
Q15	3,9505	,79019	202
Q16	3,9653	,81880	202
Q17	3,9406	,80201	202
Q18	3,9109	,84169	202
Q19	3,9307	,81354	202
Q20	3,9010	,82865	202
Q21	3,8812	,83799	202
Q22	3,9406	,81432	202
Q23	3,8861	,78665	202
Q24	3,9802	,84028	202
Q25	3,9604	,79075	202
Q26	3,9010	,81656	202
Q27	3,9505	,80269	202
Q28	3,9059	,82623	202
Q29	3,9257	,86354	202

Q30	3,9505	,79646	202
Q31	3,9059	,78927	202
Q32	3,9257	,82222	202
Q33	3,9208	,82478	202
Q34	3,9059	,78927	202
Q35	3,9109	,81770	202
Q36	3,9554	,84229	202
Q37	3,8960	,78168	202
Q38	3,9703	,83999	202
Q39	3,9406	,82041	202
Q40	3,9356	,77960	202
Q41	3,9406	,82645	202
Q42	3,9653	,78783	202
Q43	3,9307	,76954	202
Q44	3,9307	,79498	202
Q45	3,9059	,78927	202

Statistiques d'échelle

	Moyenne	Variance	Ecart type	Nombre d'éléments
Partie 1	90,3713	237,140	15,39935	23[a]
Partie 2	86,5149	210,231	14,49935	22[b]
Deux parties	176,8861	885,196	29,75224	45

a. Les éléments sont : Q1, Q2, Q3, Q4, Q5, Q6, Q7, Q8, Q9, Q10, Q11, Q12, Q13, Q14, Q15, Q16, Q17, Q18, Q19, Q20, Q21, Q22, Q23.

b. Les éléments sont : Q24, Q25, Q26, Q27, Q28, Q29, Q30, Q31, Q32, Q33, Q34, Q35, Q36, Q37, Q38, Q39, Q40, Q41, Q42, Q43, Q44, Q45.

الملحق رقم (06)

جمع بيانات أفراد العينة

وزارة التعليـم العالـي والبحـث العلمـــــي
جامعـة الشهيـد الشيخ العربـي التبسي – تبسة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قســـــم علـــوم التسيـــر
تخـصص إدارة ماليـــة

تعـداد إطـارات المـؤسسة

المسمى الوظائفي	الجنـــس		عـــددسنواتالعمـل			المستـــوىالعلمـــي				العمـــــــر				المجموع
	ذكـر	أنثى	من1سنة إلى10 سنوات	من11 سنة إلى20سنة	من21 سنةفماف وق	تقني سامي وأقل	ليسانس	ماستر	دراسات عليا	أقل من 30	30إلى أقل من 40	40إلى أقل من 50	من50 إلى60فأ كثر	
رئيس مجلس الإدارة	1				1		✓						✓	1
عضومجلسالإدارة	5	2	1	2	3		✓	✓			1		6	7
مديـــرعـــــام	1				1		✓	✓				✓		1
مديـــــــــر	1		1			✓						✓		1
رئيسقســـــمأو مصلحـــــــة	2	2	1	3			✓				✓			4
محـــــــاسب							✓				✓			
المكلفبالمنازعات والشؤونالقانونية														
محافظحسابات	1			✓				✓					✓	1
المجمـــوع														15

المديرية العامة - 1 - E.T.U.S.T

وزارة التعليـم العالـي والبحـث العلمـــــي
جامعـة الشهيد الشيخ العربـي التبسي – تبسة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قســـــم علـــوم التسييـــر
تخـصص إدارة ماليـــة

تعـداد إطـارات المـؤسسة

المسمى الوظيفي	الجنـــس		عـــدد سنوات العمـل			المستـــوى العلمـــي				العمـــــــر				المجمـوع
	ذكـر	أنـثى	من 1 سنة الى 10 سنوات	من 11 سنة الى 20 سنة	من 21 سنة فما فوق	تقني سامي أو أقل	ليسانس	ماستر	دراسات عليـــا	أقل من 30	30 إلى أقل من 40	40 إلى أقل من 50	من 50 إلى 60 فأكثر	
رئيس مجلس الإدارة	01				01	01						01		01
عضو مجلس الإدارة	09			07	02	02	04	03			02	05	02	09
مديـــر عـــــام	01			01				01				01		01
مديـــــــــر														
رئيس قســـــم أو مصلحـــــــة	05		01	04		03	02				01	03	01	05
محـــــــاسب	01		01						01		01			01
المكلف بالمنازعات والشؤون القانونية	01		01					01			01			01
محافظ حسـابات		01			01				01				01	01
														19
											المجمـــوع			

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي – تبسة
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير
تخصص إدارة مالية

تعداد إطارات المؤسسة

السلم الوظيفي	الجنس		عدد سنوات العمل			المستوى العلمي				العمر				المجموع
	ذكر	أنثى	من 1 سنة إلى 10 سنوات	من 11 سنة إلى 20 سنة	من 21 سنة فما فوق	تقني سامي أو أقل	ليسانس	ماستر	دراسات عليا	أقل من 30	30 إلى أقل من 40	40 إلى أقل من 50	من 50 إلى 60 فأكثر	
رئيس مجلس الإدارة	01				01		01					01	01	01
عضو مجلس الإدارة	09	01	01	04	05		09	01			01	04	05	10
مدير عام	01		10				01					01		01
مدير	/	/	/	/	/	/	/	/	/	/	/	/	/	/
رئيس قسم أو مصلحة	02	01	02	01				03			02	01		03
محاسب	02	01	03			01		02		01	02			
المكلف بالمنازعات والشؤون القانونية	01		01					01		01				01
محافظ حسابات	01				01									01
المجموع	20													

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي – تبسة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير
تخصص إدارة مالية

EPIC - ETUS MASCARA

تعداد إطارات المؤسسة

المنصب الوظيفي	الجنس		عدد سنوات العمل			المستوى العلمي				العمر				المجموع
	ذكر	انثى	من 1 سنة الى 10 سنوات	من 11 سنة الى 20 سنة	من 21 سنة فما فوق	تقني سامي أو اقل	ليسانس	ماستر	دراسات عليا	اقل من 30	30 إلى اقل من 40	40 إلى اقل من 50	من 50 إلى 60 فاكثر	
رئيس مجلس الإدارة	01			01				01				01		01
عضو مجلس الإدارة	06			03	03	01	04	01				02	04	06
مدير عام	01			01			01					01		01
مدير														
رئيس قسم أو مصلحة	06	01	03	04		02		04			02	03	02	07
محاسب		01	01					01			01			01
مكلف بالمنازعات والشؤون القانونية		01		01			01				01			01
محافظ الحسابات					01		01						01	
المجموع														17

وزارة التعليـم العالـي والبحـث العلمـــــي
جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي – تبسة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قســـــم علـــوم التسييـــر
تخـصص إدارة ماليـــة

تعـداد إطـارات المـؤسسة

المسمى الوظيفي	الجنـــس		عـــدد سنوات العمـل			المستـــوى العلمـــي				العمـــــــر				المجموع
	ذكـر	أنـثى	من 1 سنة الى 10 سنوات	من 11 سنة الى 20 سنة	من 21 سنة فما فوق	تقني سامي أو أقل	ليسانس	ماستر	دراسات عليـــا	أقل من 30	30 إلى أقل من 40	40 إلى أقل من 50	من 50 إلى 60 فأكثر	
رئيس مجلس الإدارة	01		01					01				01		01
عضو مجلس الإدارة	06			03	03	01	04	01				02	04	06
مديـــر عـــــام	01		01					01				01		01
مديـــــــــر														
رئيس قســـــم أو مصلحـــــــة	04	01	04			02	02				03	01		04
محـــــــاسب	01		01				01					01		01
المكلف بالمنازعات والشؤون القانونية		01	01			01						01		01
محافظ حسـابات	01				01				01				01	01
	المجمـــوع													

الملخص:

تهدف هذه الدراسة الى ابراز الدور الفعال للرقابة الداخلية ومدى مساهمتها بأبعادها وفق اطار COSO (بيئة الرقابة، إدارة المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والتواصل، أنشطة المراقبة) في تفعيل حوكمة الشركات بالمؤسسات العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري (ETUS)، وللإجابة على الإشكالية المطروحة في الدراسة تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم توزيع استبيان على الكوادر الإدارية لـ11 مؤسسة عمومية للنقل الحضري و شبه الحضري موزعة عبر كل الأقاليم الجغرافية في الجزائر، اذ تم تحليل البيانات المجمعة باستخدام برنامج **SPSS V28 Fr** بالإضافة الى اجراء مقابلات مع مدراء الموارد البشرية للمؤسسات محل الدراسة، وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها: توجد علاقة ارتباط إيجابية وقوية بين متغير الرقابة الداخلية بأبعاده ومتغير الحوكمة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$)، كما توجد علاقة تأثير ايجابية وقوية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) بين متغير للرقابة الداخلية بأبعاده ومتغير الحوكمة حيث بلغت 95.8% ، وفي الأخير أوصت الدراسة بتعزيز العلاقة بين الرقابة الداخلية وتفعيل الحوكمة عبر إنشاء لجان مشتركة تضم ممثلين عن الإدارات المختلفة، تعمل على متابعة مدى الالتزام بمبادئ الشفافية والمساءلة والمسؤولية الاجتماعية، كذلك إنشاء آليات مقارنة دورية بين النتائج الفعلية والمتوقعة، واستخدامها كأداة لتقويم الأداء وتصحيح الانحرافات في الوقت المناسب.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الداخلية، حوكمة الشركات، COSO، المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه االحضري (UTUS).

Abstract

This study aims to highlight the pivotal role of internal control and its contribution, through its dimensions as defined by the COSO framework (control environment, risk assessment, control activities, information and communication, and monitoring activities), in enhancing corporate governance within public enterprises for urban and suburban transport (ETUS). To address the research problem, the descriptive-analytical method was adopted, whereby a questionnaire was distributed to administrative staff in eleven public enterprises for urban and suburban transport across the various geographical regions of Algeria. The collected data were analyzed using SPSS V28 Fr, in addition to conducting interviews with the human resources directors of the studied enterprises. The findings revealed a strong and positive correlation between the internal control variable, with its dimensions, and the governance variable at a significance level of ($\alpha \leq 0.05$). Furthermore, the study confirmed a strong and positive causal relationship between internal control and governance at the same significance level, with an effect size of 95.8%. Based on these results, the study recommended strengthening the linkage between internal control and the implementation of governance by establishing joint committees comprising representatives of different departments, tasked with monitoring adherence to the principles of transparency, accountability, and social responsibility. It also recommended the creation of periodic benchmarking mechanisms between actual and expected results, to be employed as tools for performance evaluation and timely correction of deviations.

Keywords: Internal Control, Corporate Governance, COSO, Public Institution for Urban and Suburban Transport (UTUS).