

Article History

Received/Geliş

Accepted/ Kabul

Available Online/Yayınlanma

17 /12/2017

27/01/2018

1/02/2018

أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين

الأداء المالي والمحاسبي في الشركات السعودية

(دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية)

د. مشاعل عبدالرحيم عبدالرحمن بخيت

جامعة الاميرة نورة بنت عبدالرحمن / كلية الادارة والاعمال

المستخلص

تناولت الدراسة أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين الأداء المالي والمحاسبي في الشركات السعودية، وهدفت إلى بيان الأهداف والمقومات والركائز الرئيسية لحوكمة الشركات وتحليل أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في ضبط الاداء المالي والمحاسبي. وتنبع اهمية الدراسة من خلال كشفها لأهم الآليات التي تلعب دوراً مهماً في حوكمة الشركات والتي تتمثل في لجان المراجعة الداخلية والخارجية. تمثلت مشكلة الدراسة في قياس أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين الاداء المالي والمحاسبي. تمثلت فرضيات الدراسة في هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة المراجعة الداخلية وتحسين الاداء المالي والمحاسبي ، ثم علاقة وجود لجان المراجعة وبين تحسين كفاءة الأداء المالي والمحاسبي، هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة الخارجية و تحسين كفاءة الأداء المالي والمحاسبي. وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي كأدوات إحصائية في جمع وتحليل البيانات، وبرنامج (SPSS) لقياس العلاقة بين متغيرات الدراسة وذلك بتطبيق بعض المقاييس مثل الوسيط، اختبار مربع كاي. للوصول إلى نتائج الدراسة التي كان من أهمها أن التطبيق الفعال لآليات حوكمة الشركات يحقق الضبط المالي والمحاسبي للشركات، تكوين لجان المراجعة لها تأثير قوي على جودة وكفاءة الأداء المالي والمحاسبي في الشركات، تدعم لجان المراجعة موضوعية ومصداقية التقارير المالية وتضمن الإفصاح والشمولية لها. ومن أهم التوصيات: ضرورة وضع نظم وإجراءات المراجعة الداخلية بناءً على تصور ودراسة المخاطر التي تواجه المنشأة علي أن يستعان في ذلك بآراء وتقارير مجلس الإدارة ومراجعي الحسابات ومديري الشركات وأن يتم تحديث ومتابعة وتقييم تلك المخاطر بشكل دوري، والإفصاح عن المعلومات الجوهرية للمساهمين والدائنين وأصحاب المصالح الآخرين، وضرورة إنشاء معهد متخصص لحوكمة الشركات يرصد التغيرات في بيئة الأعمال، ويساعد في نشر ثقافة حوكمة الشركات علي مستوي كافة الأطراف.

كلمات مفتاحية : حوكمة الشركات، لجان المراجعة، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية، الاداء المالي والمحاسبي

أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين
الأداء المالي والمحاسبي في الشركات السعودية
(دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية)
د. مشاعل عبدالرحيم عبدالرحمن بخيت

Abstract

The study examined the impact of the application of corporate governance in improving the performance of the financial and accounting companies in Saudi Arabia mechanisms, aimed to the statement of objectives and the main ingredient and pillars of corporate governance and analyze the impact of the application of the mechanisms of corporate governance in controlling the financial and accounting performance. The importance of the study through the detection of the most important mechanisms that play an important role in corporate governance which is to audit committees and internal and external audit. The study represented a problem in measuring the impact of the application of mechanisms to improve corporate governance in the financial and accounting performance. Represented hypotheses in there are significant differences between the internal audit efficiency and improve financial and accounting performance relationship, then the relationship of the existence of audit committees and the improvement of the financial and accounting performance efficiency, there are significant differences between the external audit and improve financial and accounting performance efficiency of the quality of the relationship. It was the use of descriptive and analytical approach statistical tools in data collection and analysis, and (SPSS) program to measure the relationship between the variables of the study and applying some measures, such as the mediator, the chi square test. To access the results of the study, which was the most important to the effective implementation of the mechanisms of corporate governance to achieve the financial and accounting control of the companies, the composition of audit committees have a strong impact on the quality and efficiency of the financial and accounting performance in companies, supports audit committees objectivity and credibility of the financial reporting and ensure disclosure and inclusiveness her. One of the main recommendations: the need to develop systems and procedures for internal audit based on the perception and the study of the risks faced by the entity to be Astaan the views and reports of the Board of Directors and auditors and managers of companies that are updated, monitor and evaluate these risks on a regular basis, and disclosure of core shareholders, creditors and other stakeholders other two information and the need to establish a specialized institute for corporate governance is made of changes in the business environment, and help to spread the culture of corporate governance at the level of all parties.

Key words

Corporate governance, audit committees, internal audit, external audit, financial , accounting performance.

**أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين
الأداء المالي والمحاسبي في الشركات السعودية
(دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية)
د. مشاعل عبدالرحيم عبدالرحمن بخيت**

المقدمة

من المعلوم إن حوكمة الشركات من القضايا الهامة التي تحظى باهتمام كبير من جانب الباحثين والجمعيات المهنية للمحاسبة والمراجعة، وذلك بعد سلسلة الاثبات التي حدثت في كثير من دول العالم وخاصة الولايات المتحدة الأمريكية والتي قضت علي عدد كبير من الشركات العملاقة وكذلك مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبرى المرتبطة بها، وهذا يرجع إلي ضعف آليات الرقابة وبالتالي تزايد حالات الغش التي أدت في نهاية الأمر إلي الوقوع في الأزمات.

لاشك إن أهداف ومبادئ حوكمة الشركات تهدف إلي تحقيق مستوي أداء مرتفع وتحقيق التوازن المناسب في مستويات الأداء والتأكد علي التكامل بين آليات حوكمة الشركات، وتأكيداً لذلك فقد اشتملت الإرشادات المختلفة عن الحوكمة والتي صدرت من مختلف الجهات الإشارية إلي الشفافية، المراجعة الداخلية، والمراجعة الخارجية ولجان المراجعة باعتبارها أهم مقومات الحوكمة الجيدة.

تعتبر الحوكمة نظاماً يشمل مجموعة من العناصر والآليات الداخلية والخارجية التي تعمل جميعها لضبط أداء المنشآت، ولاشك إن غياب الحوكمة سيؤثر سلباً علي الأداء، لذلك لا بد أن تتكامل هذه الآليات.

مشكلة الدراسة

تعمل آليات حوكمة الشركات بصفة أساسية علي حماية وضمان حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذوي المصلحة المرتبطين بأعمال الشركة من خلال إحكام الرقابة والسيطرة علي أداء إدارة الشركة، ومراقب الحسابات، ويمكن تصنيف مجموعة الآليات المستخدمة هنا إلي نوعين من الآليات، حيث يختص النوع الأول بإدارة المنشأة ذاتها، مثل قوة إدارة المراجعة الداخلية و مدى التزام إدارة الشركة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمحلية وقوة واستقلالية لجنة المراجعة، بينما يختص النوع الثاني بمراقب الحسابات الذي يقوم باعتماد القوائم والتقارير المالية الخاصة بالشركة وإبداء رأيه الفني عليها.

ولمزيد من التوضيح يمكن إعادة صياغة هذه المشكلة بإبراز الأسئلة التالية:

1. هل تؤثر جودة المراجعة الداخلية علي كفاءة الاداء المالي والمحاسبي ؟
2. إلي أي مدى يمكن أن تلعب لجان المراجعة دور فاعل في رفع الاداء المالي والمحاسبي للشركات؟
3. هل تلعب المراجعة الخارجية دور فاعل في تحسين الاداء المالي والمحاسبي؟
4. قياس أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين الاداء المالي والمحاسبي؟

أهداف الدراسة

**أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين
الأداء المالي والمحاسبي في الشركات السعودية
(دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية)
د. مشاعل عبدالرحيم عبدالرحمن بخيت**

تهدف هذه الدراسة الي تسليط الضوء علي مفهوم ومبادئ وأهداف حوكمة الشركات مع بيان دور اليات حوكمة الشركات في تحسين الاداء المالي والمحاسبي، في الشركات السعودية على وجه الخصوص من خلال:

1. بيان الجوانب المختلفة لمفهوم حوكمة الشركات وإبراز أهمية تطبيقها علي الشركات السعودية ومدى حاجته إليه.
2. عرض الأهداف والمقومات والركائز الرئيسية لحوكمة الشركات وخصائصها ومبادئها.
3. تحليل أثر تطبيق اليات حوكمة الشركات في ضبط الاداء المالي والمحاسبي.

أهمية الدراسة

تنبثق أهمية هذه الدراسة في كشفها لأهم الآليات التي تلعب دوراً مهماً في حوكمة الشركات والتي تتمثل في لجان المراجعة والمراجعة الداخلية والخارجية ، وكونها من الدراسات التي تربط بين اليات الحوكمة والضبط المالي والمحاسبي في الشركات، ولذلك يعتبر الضبط المالي والمحاسبي من القضايا المهمة لارتباطها بأطراف عديدة مثل المساهمين والمستثمرون والدائون والدواوين الضريبية والاجتماعات النقابية وغيرها من المستفيدين. والأهم من ذلك فإنه يتوقع أن تنعكس نتائج هذه الدراسة على مختلف الفئات المستفيدة من التقارير المالية والمحاسبية.

فرضيات الدراسة

تحقيقاً لأهداف الموضوع وتماشياً مع نهج البحث العام، تسعى هذه الدراسة لاختبار صحة الفرضيات الثلاثة التالية:
الفرضية الأولى:

هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة المراجعة الداخلية وتحسين الاداء المالي والمحاسبي.

الفرضية الثانية:

هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود لجان المراجعة باعتبارها أداة من أدوات حوكمة الشركات وبين تحسين كفاءة الأداء المالي والمحاسبي.

الفرضية الثالثة:

هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة الخارجية و تحسين كفاءة الأداء المالي والمحاسبي.

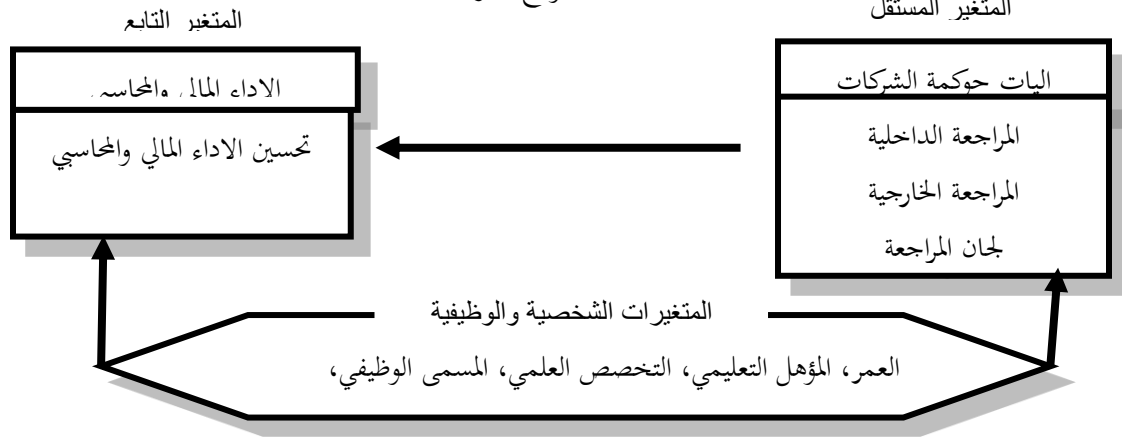
Route Educational and Social Sce Journal

أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين
الأداء المالي والمحاسبي في الشركات السعودية
(دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية)
د. مشاعل عبدالرحيم عبدالرحمن بخيت

نموذج الدراسة

شكل رقم (1)

نموذج الدراسة



المصدر: إعداد الباحث، 2016م

التعريفات الإجرائية للدراسة

المتغير المستقل

اليات حوكمة الشركات وسوف يركز الباحث علي المراجعة الداخلية والخارجية ولجان المراجعة.

المتغير التابع

تحسين الاداء المالي والمحاسبي: يهدف الي تحسين وتطوير نظم محاسبية ومالية ملائمة لتلبي متطلبات جميع مستخدمي تلك المعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى الاهتمام المتزايد بالرقابة المالية وذلك لتحقيق الاستفادة المثلى.

مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من شركات المساهمة السعودية المسجلة في سوق الاوراق المالية وتم اختيار عينة الدراسة بصورة عشوائية.

Route Educational and Social Sce Journal

**أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين
الأداء المالي والمحاسبي في الشركات السعودية
(دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية)
د. مشاعل عبدالرحيم عبدالرحمن بخيت**

عينة الدراسة

تم اختيار عينة عشوائية بسيطة من الشركات المساهمة المسجلة في سوق الاوراق المالية بمدينة الرياض .

اسلوب جمع البيانات

تم استخدام الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات من مجتمع الدراسة.

منهجية الدراسة

تعتمد الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي ANALYTICAL DESCRIPTIVE APPROACH لموضوع الدراسة، وهذا المنهج معمول به في كثير من البحوث والدراسات، والمنهج الاستنباطي لتحديد محاور الدراسة والاستقرائي المعتمد على المصادر الميدانية لاختبار الفرضيات، والمنهج التاريخي لتتبع وتقييم الدراسات السابقة.

حدود الدراسة

الحدود المكانية: شركات المساهمة السعودية المسجلة في سوق الاوراق المالية بمدينة الرياض

الحدود الزمانية: 2016م

الحدود الموضوعية: اليات الحوكمة تتكون من عدد من الاليات الداخلية والخارجية وسوف يركز الباحث علي ثلاثة اليات فقط هي لجان المراجعة والمراجعة الداخلية والخارجية.

الدراسات السابقة

انطلاقاً من أهمية دراسة وتقييم الدراسات السابقة في تكوين الإطار النظري للبحث، سوف يقوم الباحث بعرض وتحليل الدراسات السابقة في مجال تطبيق اليات حوكمة الشركات:

(دراسة محمد مطر وعبد الناصر نور 2007م)¹ بعنوان: مدى التزام الشركات الساهمة العامة الأردنية بمبادئ الحاكمية المؤسسي " والتي هدفت إلي استكشاف مدى التزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بالمبادئ المتعارف عليها لنظام الحاكمية المؤسسية وتحديد أسباب تطبيق هذا النظام في تلك الشركات ومعوقاته، ووضع إطار عام مقترح لنظام الحاكمية الملائم للتطبيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية بالتنظيم. خلصت الدراسة إلي مجموعة من التوصيات أهمها أن تبادر جهات الرقابة والإشراف على تلك الشركات بإصدار دليل يوضح المبادئ الأساسية لنظام الحاكمية المؤسسية وإرشادات بتطبيقه في الواقع

1- مدى التزام الشركات الساهمة العامة الأردنية بمبادئ الحاكمية المؤسسي، محمد مطر، وعبد الناصر نور، دراسة تحليلية مقارنة بين القطاعين المصرفي والصناعي، الجامعة الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثالث، العدد الأول، 2007م.

**أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين
الأداء المالي والمحاسبي في الشركات السعودية
(دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية)
د. مشاعل عبدالرحيم عبدالرحمن بخيت**

العملي ومن ثم تشجيع الشركات على الالتزام به، هذا بالإضافة إلى تشجيعها على تشكيل لجان للحاكمية المؤسسية من أعضاء مستقلين وذلك على غرار لجان التدقيق المتواجدة فيها حالياً.

(دراسة عبد المنعم جميل مصطفى 2007م)¹ بعنوان: "تقويم أساليب أدوات الرقابة"، وهدفت الدراسة إلى تحديد مدي التزام المصارف السعودية بمتطلبات الإفصاح وفقاً لمعايير حوكمة الشركات والتعرف على أساليب وأدوات الرقابة الداخلية للمصارف التي تساعد على فعالية الرقابة الداخلية للمصارف. وخلصت الدراسة إلى نتائج أهمها: إن ضعف نظام الرقابة الداخلية في المصارف السعودية ناتج من اعتمادها على أساليب وأدوات الرقابة التقليدية وظهر هذا في الهياكل التنظيمية ونظم المعلومات المحاسبية والإدارية والمراجعة الداخلية مما انعكس سلباً على الرقابة على الائتمان والودائع والتشغيل، كما أظهرت النتائج أيضاً إن أساليب الحوكمة تفرض على المصارف السعودية في وضع سياسات وهياكل إدارية وتصميم نظم معلومات محاسبية وإدارية باستخدام التقنيات الحديثة للرقابة والإفصاح عن المخاطر، كما بينت الدراسة إن القطاع المصرفي السوداني لا يتمتع بقدر كاف من العمق والتنظيم والشفافية نتيجة لضعف راسمالي المصارف السعودية ومراكزها المالية والتركيب الهيكلي التاريخي للمساهمين مما أدى إلى عدم مواكبتها للتطورات المتسارعة في الصناعة المصرفية الحديثة.

(دراسة عوض بن سلامة الرحيلي 2008م)² بعنوان: " لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات"، وهدفت إلى إلقاء الضوء على مفهوم حوكمة الشركات من الناحية النظرية والتطبيقية والتعرف على أسباب ودوافع انتشار هذا المفهوم في السنوات الأخيرة في الدول المتقدمة، مع بحث ومناقشة دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة بالتركيز على حالة السعودية. من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة إنه بالرغم من حداثة مفهوم حوكمة الشركات في البيئة السعودية إلا إن هنالك محاولات جادة لتعريف بهذا المفهوم وآليات تطبيقه على أرض الواقع.

(دراسة عبد الرحيم محمد بخيت 2008م)³ بعنوان: " كيفية تفعيل الرقابة والإشراف المؤسسي على وحدات الجهاز المصرفي السوداني " وهدفت إلى دراسة وتقييم أداء الآليات الرقابية والإشراف المؤسسي المطبقة في القطاع المصرفي السوداني،

1- تقويم أساليب أدوات الرقابة، بحث دكتوراه في المحاسبة، عبد المنعم جميل مصطفى، غير منشور، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2007م.

2- لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات، عوض بن سلامة الرحيلي، مجلة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، المجلد 23، العدد الأول، 2008م.

3- كيفية تفعيل الرقابة والإشراف المؤسسي على وحدات الجهاز المصرفي السوداني، عبد الرحيم محمد بخيت، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشور، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2008م.

**أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين
الأداء المالي والمحاسبي في الشركات السعودية
(دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية)
د. مشاعل عبدالرحيم عبدالرحمن بخيت**

واقترح الطرق الكفيلة للرقى بفعالية أداء تلك الآليات والى تسليط الضوء على الاتجاهات الحديثة والمعاصرة في مجال الإدارة المصرفية علي النطاق العالمي، أثارت الدراسة بعض المفاهيم في مجال الإدارة المصرفية علي النطاق العالمي وأكد الباحث بتطبيق وتصميم النظام المحاسبي الموحد في السودان بالتركيز علي تقييم كفاءة أداء الآليات الرقابية.

(دراسة عبد الوهاب موسى الجعلي 2010م)¹ بعنوان: "أثر حوكمة الشركات على درجة الإفصاح في البيانات المالية وتحقيق جودة المعلومات المحاسبي" وهدفت إلى التعرف على دور الإفصاح المحاسبي في تحقيق حوكمة الشركات في أسواق الأوراق المالية، وتحسين جودة المعلومات المحاسبية، والتعرف على مبادئ حوكمة الشركات وبيان دور لجنة المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات وزيادة الثقة في التقارير المالية. وتوصلت إلى نتائج أهمها أن تطبيق مفهوم حوكمة الشركات يساعد على وجود نظام محاسبي فاعل يراعي مصلحة كافة أصحاب المصالح، وأن الإفصاح المحاسبي الحالي بالشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية غير كافياً لضمان التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات، ولا تلتزم كل الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية بتكوين لجان المراجعة كأداة من أدوات حوكمة الشركات.

(دراسة معتز ميرغني سيدأحمد محمد 2011م)² بعنوان: "الإفصاح المحاسبي بالتقارير المالية ودوره في تفعيل حوكمة الشركات" والتي هدفت إلى التعرف على العلاقة بين الإفصاح المحاسبي وتفعيل حوكمة الشركات، ودراسة العلاقة بين الآليات المحاسبية والإدارية للإفصاح المحاسبي ودورها في تفعيل حوكمة الشركات، والإمام ودراسة الالتزام بالمتطلبات التشريعية والإفصاح المحاسبي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، وخلصت الدراسة إلى نتائج أهمها: أن الإفصاح المحاسبي بالتقارير المالية للشركات السودانية يحتوي علي العناصر الضرورية لتفعيل تطبيق حوكمة الشركات، وأن تطبيق الإلية المحاسبية والإدارية المتمثلة في مجلس الإدارة لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية والخارجية كافية ومناسبة لدعم تطبيق حوكمة الشركات.

من خلال استعراض الدراسات السابقة يمكن القول أنها وثيقة الصلة بالدراسة الحالية من حيث تناولها لموضوع حوكمة الشركات، وعلى الرغم من ذلك يوجد تشابه أو اختلاف مع هذه الدراسة، سواء من حيث الأسلوب المستخدم أو طريقة

1- أثر حوكمة الشركات على درجة الإفصاح في البيانات المالية وتحقيق جودة المعلومات المحاسبية، عبد الوهاب موسى الجعلي محمد، رسالة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2010م.

2 - الإفصاح المحاسبي بالتقارير المالية ودوره في تفعيل حوكمة الشركات، معتز ميرغني سيدأحمد محمد، رسالة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2011م.

**أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين
الأداء المالي والمحاسبي في الشركات السعودية
(دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية)
د. مشاعل عبدالرحيم عبدالرحمن بخيت**

التحليل. وتتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في أنها تناولت أثر آليات الحوكمة في تحسين الاداء المالي والمحاسبي وقد تم تطبيقها على قطاع الشركات بالملكة العربية السعودية.

المحور الاول حوكمة الشركات

تعريف حوكمة الشركات

دفعت ضغوط العولة والأزمات إلى ضرورة وجود مجموعة من الضوابط الأخلاقية والأعراف والمبادئ المهنية التي تدعم تحقيق عناصر الثقة والمصدقية في البيانات والمعلومات المالية التي يحتاجها عالم المال والاستثمار، لذلك تزايد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وحرصت العديد من المؤسسات والهيئات علي دراسة هذا المفهوم وتحليله، ومن هذه المؤسسات صندوق النقد الدولي والبنك الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وأشارت إلى مدى وأهمية تأثير مفهوم حوكمة الشركات في النواحي الاقتصادية والقانونية والاجتماعية.

تجدر الإشارة إلى إنه على المستوى العالمي لا يوجد تعريف موحد متفق عليه بين كافة الاقتصاديين والمحللين والقانونين، وهذا ما أكدته موسوعة حوكمة الشركات CORPORATE GOVERNANCE ENCYCLOPEDIA من حيث الافتقار إلى تعريف موحد لهذا المفهوم، و يرجع هذا إلى تداخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات وهو الأمر الذي يؤثر على المجتمع والاقتصاد ككل.¹

قد زاد الاهتمام بالحوكمة في العديد من الاقتصاديات الناشئة والمتقدمة خلال العقدين الأخيرين من القرن الماضي نظراً لارتباطها بالعديد من الأبعاد التنظيمية والمحاسبية والمالية والاقتصادية والاجتماعية والبيئية، وأيضاً لارتباطها بالعديد من المجالات والأطراف المختلفة كمجلس الإدارة، والمساهمين وأصحاب المصالح.

مفهوم حوكمة الشركات يشير إلى مجموعة من القوانين والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة المنشأة من ناحية وحملة الأسهم وأصحاب المصالح من ناحية أخرى، وبشكل أكثر تحديداً يقدم هذا الاصطلاح إجابات لعدة تساؤلات من أهمها: كيف يضمن المساهمين إلا تسعى الإدارة استغلال أموالهم؟ وكيف يتأكد المساهمين بأن الإدارة تسعى إلى تعظيم ربحية وقيمة أسهم

1 - حوكمة الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية، نزمين أبو العطا، غرفة التجارة الأمريكية، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، 2004م، ص1.

**أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين
الأداء المالي والمحاسبي في الشركات السعودية
(دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية)
د. مشاعل عبدالرحيم عبدالرحمن بخيت**

المنشأة في الأجل الطويل؟ وكيف يتمكن حملة الأسهم وأصحاب المصالح من رقابة الإدارة بشكل فعال؟

هناك عدة مفاهيم وتعريفات للحوكمة وفي ابسط صورها تعني الحوكمة كيف تدار الشركات وتراقب. تعرف الحوكمة علي أنها " مفهوم يشير إلي توفير الإجراءات الحاكمة لضمان سير عمل الشركات علي وجه أفضل، والتي من خلالها يتم حماية وضمان أموال المساهمين وحماية أصحاب المصلحة وذوي الاهتمام من دائنين ومقرضين وموظفين، ويتعدى هذا المفهوم توفير عناصر الإدارة السليمة للشركات أو حتى رقابة الشركات، إلي تفعيل تطبيق الأدوات الرقابية والإشرافية في الشركات، وذلك بهدف ضمان توفير الشفافية في المعلومات ورفع كفاءة الممارسات وإضافة الثقة للتعاملات التجارية بما يعود علي الشركة بتعظيم الإيرادات وجلب المزيد من الاستثمارات الوطنية والأجنبية.¹

هذا وقد حددت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ORGANIZATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (OECD) تعريفاً لحوكمة الشركات "بأنها ذلك النظام الذي يتم من خلاله توجيه وإدارة الشركات ويحدد هيكل الحوكمة والحقوق والمسئوليات بين مختلف الأطراف ذات الصلة بنشاط الشركة مثل مجلس الإدارة والمدبرين والمساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح، كما إنه يحدد قواعد وإجراءات اتخاذ القرارات المتعلقة بشئون الشركة، كذلك يحدد الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف الشركة ووسائل تحقيقها ووسائل الرقابة علي الأداء.²

من التعريفات السابقة يلاحظ الباحث أن هنالك عدة تعريفات صدرت من عدة جهات تحاول شرح مفهوم حوكمة الشركات، رغم أنها لا تبدو متفقة في ظاهرها إلا أن جملها يركز علي تحسين الأداء المستمر للمنشأة وزيادة قدرتها التنافسية وزيادة قيمتها الاقتصادية ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:

تعني الحكمة، وما تقتضيه من تقديم النصح والإرشاد والتوجيه، وحسن الحكم علي الأشياء، كما تعني الحكم والسيطرة علي الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تحكم وتتحكم في السلوك، وتضع الموازين والمقاييس والقياس وفق مؤشرات عامة وعادلة ومنضبطة.

تعني استقلالية سلطة الموافقة والإقرار، ومنح شهادات الإبراء والبراءة والحكم علي نتائج الأعمال، كما تعني أيضاً سلطة

1- مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة تحديات وقضايا، عبيد سعيد المطيري، (دار المريخ للنشر، الرياض، 2004م)، ص 103.

2- Auditing Concept for a changing Averments, Larry E.Rittenberg and Bradley j.Schwieger, Thomson, South western, 2003, p35.

**أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين
الأداء المالي والمحاسبي في الشركات السعودية
(دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية)
د. مشاعل عبدالرحيم عبدالرحمن بخيت**

التدخل للحد من الممارسات الخاطئة.

مجموعة من الأنظمة الخاصة بالرقابة على أداء المنشآت .

تنظيم العلاقات بين مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وأصحاب المصالح.

تعني الشفافية في عمليات الشركات وإجراءات المحاسبة والمراجعة ومختلف الأعمال التي تقوم بها المنشأة، وإتباع معايير الشفافية، الامر الذي يؤدي إلي نظام قوي لحوكمة الشركات يساعد علي منع وقوع الأزمات.

ويعرف الباحث حوكمة الشركات بأنها عبارة عن مجموعة من الآليات والإجراءات والقوانين والنظم والقرارات التي تتضمن كل من الانضباط والشفافية والعدالة بهدف تحقيق الجودة والتميز في الأداء، وتحقيق الانضباط المالي والإداري وذلك من خلال التطبيق الكفء والفعال للقوانين واللوائح والمعايير المحاسبية ومعايير المراجعة الداخلية والخارجية ومعايير رقابة الجودة، لتحقيق أفضل المنافع الممكنة لكافة الأطراف ذوي المصلحة وللمجتمع ككل.

أهمية حوكمة الشركات

حظيت حوكمة الشركات " Corporate Governance " بالاهتمام في الآونة الأخيرة نتيجة لحالات الفشل الإداري والمالي التي منيت بها العديد من دول العالم،¹ ومن خلال دراسة الأسباب التي أدت إلى حدوث هذا الفشل الإداري والمالي تبين أن انعدام أسلوب حوكمة الشركات يمكّن للقائمين على الشركة من الداخل سواء كان مجلس الإدارة أو المديرين أو الموظفين العموميين من تفضيل مصالحهم الشخصية على حساب مصلحة المساهمين والدائنين وأصحاب المصلحة الآخرين مثل الموظفين والموردين وعموم الجمهور.²

وعلى هذا فإن الشركات بل والدول التي تضعف فيها أساليب حوكمة الشركات أكثر عرضة للفضائح والأزمات المالية لهذا تعد حوكمة الشركات من أهم العمليات الضرورية و اللازمة لتحسين عمل الشركات و تأكيد نزاهة الإدارة والوفاء

1 - نصاب إرشادية لتحقيق الإصلاح مركز المشروعات الدولية الخاصة ، (واشنطن: غرفة التجارة الأمريكية، 2008م)، ص 4.

2- آليات حوكمة الخزنة العامة، محمد عبد الفتاح العشماوى، ملتقى الاتجاهات المعاصرة في المحاسبة الحكومية دليل حسابات الحكومة المعاصر، الرباط- المملكة المغربية، يوليو 2007م، ص15.

**أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين
الأداء المالي والمحاسبي في الشركات السعودية
(دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية)
د. مشاعل عبدالرحيم عبدالرحمن بخيت**

بالالتزامات و التعهدات لضمان تحقيق الشركات لأهدافها بشكل قانوني واقتصادي سليم، ومن هنا يمكن تلخيص أهمية حوكمة الشركات في النقاط التالية:¹ تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي تواجهها المنشآت والدولة.

- 1- تحقيق ضمان النزاهة و الموضوعية والاستقامة لكافة العاملين في الشركات بدءاً من مجلس الإدارة وإنتهاءً بالمديرين التنفيذيين.²
- 2- رفع مستويات الأداء للشركات وما يترتب عليه من دفع عجلة التنمية والتقدم الاقتصادي للدول التي تنتمي إليها تلك الشركات.
- 3- الشفافية والدقة والوضوح في القوائم المالية التي تصدرها الشركات وما يترتب على ذلك من زيادة ثقة المستثمرين بما واعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات.
- 4- تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والمراجعة الداخلية وتحقيق فاعلية الجودة والرقابة عليها.
- 5- تحقيق أعلى قدر من الفعالية لمراجعي الحسابات الخارجيين و التأكد من كونهم على أعلى درجة من الاستقلالية والنزاهة وعدم خضوعهم لأية ضغوط من أي جهة.
- 6- زيادة قدرة الشركات الوطنية على المنافسة العالمية وفتح أسواق جديدة لها.

مما سبق يتضح إن حوكمة الشركات أداة جيدة تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركات بأسلوب علمي وعملي مما يؤدي إلى توفير أطر عامه لحماية أموال المساهمين وتحقيق نظام بيانات ومعلومات عادل وشفاف يحقق انسياب البيانات والمعلومات بما يحقق توافر النزاهة في الأسواق ولأصحاب المصالح وذوي العلاقة، وباختصار أصبحت قواعد حوكمة الشركات في كافة أنحاء العالم أداة قوية لجذب الاستثمارات ولدفع عجلة التنمية على مستوى الدول حيث يؤدي الالتزام بمثل هذه القواعد إلى وجود أسواق تمتاز بالشفافية في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ووجود أدوات رقابية فعالة على أداء مجالس إدارات الشركات، والتي أصبحت نقطة البداية في تطبيق قواعد حوكمة الشركات حيث اهتمت العديد من الهيئات العلمية المعنية بوضع هذه القواعد بإعادة هيكلة هذه المجالس وتفعيل الدور الذي يلعبه الأعضاء غير التنفيذيين.

أهداف حوكمة الشركات

1 - تدقيق الحسابات و أطرافه في أطار منظومة حوكمة الشركات، أشرف حنا ميخائيل، المؤتمر العربي الأول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، سبتمبر 2005م، ص 83.

2 المراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات من منظور طبيعة خدمات المراجعة الداخلية، مصطفى حسن بسوي السعدني، المؤتمر العربي الأول، حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، جمهورية مصر العربية، سبتمبر 2005م.

أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين الأداء المالي والمحاسبي في الشركات السعودية (دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية) د. مشاعل عبدالرحيم عبدالرحمن بخيت

من المعلوم إن حوكمة الشركات برزت كضرورة عملية نتيجة للخلل الذي أصاب الهياكل التنظيمية للمؤسسات التجارية والعامية والذي تفجرت عنه مشاكل تتعلق بالفساد وعدم الشفافية، وتهدف قواعد وضوابط الحوكمة إلى تحقيق الشفافية والعدالة ومنح حق مساءلة إدارة المنشأة،¹ وهذه القواعد تؤكد على أهمية الالتزام بأحكام القانون والعمل على ضمان مراجعة الأداء المالي وتوفير هياكل إدارية تمكن من محاسبة الإدارة أمام المساهمين مما يؤدي إلى تحقيق رقابة مستقلة على التنفيذ.

يري البعض أن مفهوم حوكمة الشركات، وما يسعى إلى تحقيقه من أهداف يغطي بعدين أساسيين هما:² الالتزام حيث يكون الهدف هو التحقق من مواجهة وتنفيذ المتطلبات والالتزامات والسياسات التشريعية والقانونية والإدارية، بالإضافة إلى تلبية توقعات المساهمين وأصحاب المصالح بأكبر قدر من الأمانة والشفافية.

1. الأداء وذلك باستخدام كافة الوسائل المتاحة لرفع مستوى الأداء الشامل للمنشأة، والسعي لاستغلال الفرص الإيجابية للمخاطر الفعلية والمتوقعة والتقليل من الآثار السلبية لهذه المخاطر.

لاشك إن استخدام إطار متكامل لإدارة المخاطر في المنشأة سوف يوفر بيئة مناسبة للرقابة على الأداء والذي بدوره سوف يؤدي إلى تخفيض المخاطر التي تتعرض لها المنشأة.³

كما أن نظام الحوكمة الجيد يوفر حوافز مناسبة وسليمة لمجلس الإدارة لتحقيق الأهداف التي تكون في مصلحة الشركة ومساهمتها كما يشمل عملية الرقابة الفعالة، ووجود نظام فعال لحوكمة الشركات في كل شركة على حدة وفي الاقتصاد ككل يساعد في توفير درجة من الثقة اللازمة لسلامة عمل اقتصاد السوق مما يؤدي إلى جذب الاستثمارات الأجنبية والمحلية وخفض تكلفة رأس المال ودرجة المخاطر وجذب مصادر تمويل أكثر استقراراً والحد من هروب رؤوس الأموال ومكافحة الفساد وتشجيع المنشآت على استخدام موارد أكثر كفاءة مما يعزز النمو الاقتصادي بالبلاد، وتجنب حدوث مشاكل محاسبية ومالية، بما يعمل على تدعيم واستقرار نشاط الشركات، وعدم حدوث انهيارات بالأجهزة المصرفية أو أسواق المال المحلية والعالمية، والمساعدة في تحقيق التنمية والاستقرار الاقتصادي.⁴

مبادئ حوكمة الشركات

1 - دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات، الامام محمد الصحابي، المؤتمر العلمي الاتجاهات الحديثة في الفكر المحاسبي في ضوء مشكلات التطبيق، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مايو 2008م.

2 - دور حوكمة الشركات في تحقيق فاعلية وكفاءة عملية المراجعة، محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة بني سويف، كلية التجارة، العدد الرابع، 2006م، ص 884.

3 - مراجعة الحسابات المقدمة، حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، (دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009م)، ص 32.

4 - Corporate Governance and Bank Performance, Kenneth R. Spong and Richard J. Sullivan, September 2007, www.ssm.com

**أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين
الأداء المالي والمحاسبي في الشركات السعودية
(دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية)
د. مشاعل عبدالرحيم عبدالرحمن بخيت**

نظراً للأهمية المتزايدة التي يكتسبها مفهوم حوكمة الشركات في الوقت الحالي فقد حرصت العديد من المؤسسات الدولية وبورصات الأوراق المالية على تناول هذه المفهوم بالتحليل والدراسة وإصدار مجموعة من المبادئ التي تحكم التطبيق السليم له.

من المعروف إن مبادئ حوكمة الشركات Corporate Governance Principles تهدف إلى تحقيق الشفافية والعدالة وتفعيل المساءلة المحاسبية لإدارة المنشأة وبالتالي تحقيق الحماية للمساهمين وأصحاب المصالح بصفة عامة، ولاشك إن هذا سوف يؤدي إلى النهوض بمعدلات الأداء وتعظيم قيمة المنشأة وتحقيق الشفافية والإفصاح العادل.

المبادئ التي سوف يعرضها الباحث هي المبادئ المعدلة التي أخذت في الاعتبار ما حدث من تطورات منذ عام 1999م حتى الوقت الحالي وتتضمن تلك المبادئ العديد من التعديلات الهامة التي صدرت بعد العديد من المشاورات العامة المكثفة وقد وافقت الدول الأعضاء في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) على هذه الصياغة المعدلة في 22 ابريل 2004 م وتتكون من ستة مبادئ أساسية هي:¹ (الخاصة، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال حوكمة الشركات، 2004):

1. ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات.
2. حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية.
3. المساواة بين المساهمين في المعاملة.
4. دور أصحاب المصالح.
5. الإفصاح والشفافية.
6. مسؤوليات مجلس الإدارة.

تتضمن تلك المبادئ مجموعة من الإرشادات التي توضح كيفية تطبيق تلك المبادئ بحيث تضمن التطبيق السليم لها، هذا وقد قام مركز المشروعات الدولية الخاصة التابعة لغرفة التجارة الأمريكية بالقاهرة (CIPE) بترجمة و شرح تلك المبادئ إلى اللغة العربية.

مرتكزات ومقومات حوكمة الشركات

1 - مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال حوكمة الشركات ، مركز المشروعات الدولية الخاصة ، غرفة التجارة الأمريكية، واشنطن، 2004م، ص 3.

**أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين
الأداء المالي والمحاسبي في الشركات السعودية
(دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية)
د. مشاعل عبدالرحيم عبدالرحمن بخيت**

تقوم حوكمة الشركات على مرتكزات ومقومات أساسية هي:¹

1. السلوك الأخلاقي: يتضمن الالتزام بالأخلاقيات الحميدة، الالتزام بقواعد السلوك المهني، بالإضافة إلي التوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بالمنشأة، فضلاً عن الشفافية عند تقديم المعلومات.
2. الرقابة والمساءلة وهي تتضمن تفعيل دور أصحاب المصلحة في نجاح المنشأة بالنسبة للاتي: أطراف رقابية عامة مثل هيئة سوق المال ومصلحة الشركات والبنك المركزي بالنسبة للبنوك، أطراف رقابية مباشرة وهي المساهمين ولجنة المراجعة، المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين، و أطراف أخرى مثل الموردين والعملاء والمستهلكين والموزعين والمقرضين.
3. إدارة المخاطر: تتفرع إلى وضع نظام إدارة المخاطر، والإفصاح وتوصيل المخاطر إلى المستخدمين أو أصحاب المصلحة.
4. وجود قوانين وتشريعات ولوائح تتضمن أفضل أساليب ممارسة سلطة الإدارة في مجالس إدارة الشركات وأيضاً توضيح حقوق المساهمين وواجباتهم مثل حق التصويت وحق انتخاب أعضاء مجلس الإدارة بالإضافة إلي توضيح حقوق المجتمع علي الشركة.²
5. وجود لجان رئيسية تابعة لمجلس الإدارة من أهم وظائفها الإحلال والتجديد، التحسين الدائم والتطوير المستمر، وتمتلك صلاحيات ولها حق في ممارسة دورها الرقابي علي أعمال المراجع الداخلي والخارجي ومتابعة تقاريرهم.
6. وجود رؤية واضحة تحدد معالم استراتيجية المنشأة مع توضيح الأدوار التي تكفل تحقيق هذه الرؤية وذلك من خلال ترجمتها إلي خطط قصيرة وطويلة الأجل.
- أ. التزام مراجع الحسابات بأخلاقيات وسلوكيات المهنة في اتخاذ القرار السليم في قبول التكليف بأعمال المراجعة، والاحتفاظ بعلاقات طيبة مع زملاء المهنة، وتدعيم مفهوم الاستقلال وذلك من خلال عدم أداء خدمات إدارية

1- أهمية تطبيق معايير حوكمة الشركات لتفعيل نظم المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة، مصطفى نجم البشاري، ورقة مقدمة في مؤتمر المراجعة الداخلية الأول بالسودان، وزارة المالية والاقتصاد الوطني، الإدارة العامة للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة يناير 2008م، ص23.

2- حوكمة الشركات ، محسن احمد الخضيرى، (القاهرة، مجموعة النيل العربية، 2005م)، ص123.

**أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين
الأداء المالي والمحاسبي في الشركات السعودية
(دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية)
د. مشاعل عبدالرحيم عبدالرحمن بخيت**

لعميله من شأنه أن يقلل من استقلاليته أثناء مراجعته له، فضلاً عن الارتقاء بجودة المراجعة وذلك من خلال الأتي:¹

ب. الوفاء بالمسئوليات القانونية والمهنية والاجتماعية.

ج. بذل العناية المهنية الكافية في قبول وتخطيط وأداء أعمال المراجعة والتقرير عن نتائجها.

د. التقليل من حالات التعرض لخطر المقاضاة خاصة من جانب مستخدمي المعلومات المحاسبية.

تعتبر هذه الركائز والمقومات الضمان لتحقيق أهداف حوكمة الشركات وتعزيز نظامها، والذي يمكن من خلاله تحسين الأداء من خلال تفعيل الرقابة بشقيها الإداري والمالي لدعم الأداء الاقتصادي والقدرة على المنافسة في المدى الطويل من خلال التأكيد على الشفافية ومساعدة مدراء ومجلس إدارة الشركة على تطوير استراتيجية سليمة للشركة في تنفيذ خططها وبرامجها. الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

هنالك أربعة أطراف أساسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات وتحدد إلى درجة كبيرة مدي النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد، يتضح للباحث بجلاء أن هنالك أربعة أطراف أساسية للحوكمة هي:²

1. المساهمين Shareholders وهم من يقومون بتقديم رأس المال للمنشأة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح لاستثماراتهم وأيضاً تعظيم قيمة المنشأة في المدى الطويل وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.
2. مجلس الإدارة Board of Directors وهم من يمثلون المساهمين وأيضاً الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، ومجلس الإدارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذي يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال المنشأة بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للمنشأة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين .

1 - قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية - مدخل مصري وعربي ودولي مقارن - ، عبد الوهاب نصر علي، و شحاتة السيد شحاتة مرجع سابق، ص 14.

2- مشكلات تطبيق مبادئ حوكمة الشركات علي القيد والتداول في سوق الأوراق المالية، المؤتمر العلمي الاتجاهات الحديثة في الفكر المحاسبي في ضوء مشكلات التطبيق، عبد الله عبد اللطيف عبد الله محمد، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مايو 2008م، ص 7.

**أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين
الأداء المالي والمحاسبي في الشركات السعودية
(دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية)
د. مشاعل عبدالرحيم عبدالرحمن بخيت**

3. الإدارة Management وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة وتعتبر إدارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

4. أصحاب المصالح Stockholders وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل المنشأة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان فالدائنون على سبيل المثال يهتمون بمقدرة المنشأة على السداد في حين يهتم العمال والموظفين بمقدرة المنشأة على الاستمرار.

يلحظ الباحث أن مفهوم حوكمة الشركات يتأثر بالعلاقات فيما بين الأطراف في نظام الحوكمة وأصحاب الملكيات الغالبة من الأسهم الذين قد يكونون أفراد أو عائلات أو كتلة متحالفة أو أي شركات أخرى تعمل من خلال شركة قابضة بما يمكن أن يؤثر في سلوك الشركة، كما يلعب العاملون دوراً هاماً بالإسهام في نجاح الشركة وأدائها في الأجل الطويل بينما تعمل الحكومات على إنشاء الإطار المؤسسي والقانوني الشامل لحوكمة الشركات ويتباين دور كل من هؤلاء الأطراف وتفاعلاتهم فيما بينهم تبايناً واسعاً وذلك حسب الظروف السياسية والاقتصادية والثقافية السائدة.

المحور الثاني: دور اليات الحوكمة في ضبط الاداء المالي والمحاسبي

سوف يتناول الباحث اثر اليات حوكمة الشركات في ضبط الاداء المالي والمحاسبي، سوف يركز الباحث علي لجان المراجعة والمراجعة الداخلية والخارجية:

1- دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات والضبط المالي والمحاسبي

أن وجود لجان المراجعة يساعد علي تدعيم استقلالية المراجع الخارجي وزيادة فعالية المراجعة الداخلية، بالإضافة إلي تحسين الاداء المالي والمحاسبي وما يترتب عليه من تفعيل مفهوم ومبادئ حوكمة الشركات، بأن كل الاختصاصات التي تقوم بها لجان المراجعة تسعى في النهاية إلي الحفاظ علي حقوق المساهمين وتعظيم ثرواتهم بشكل عادل، وكذلك دعم ومساندة مسؤوليات أعضاء مجلس الإدارة وهذا ما تسعى إليه حوكمة الشركات.¹

1- دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها علي جودة التقارير المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، مجدي محمد سامي، المؤتمر الخامس، حوكمة الشركات وإبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2005م، ص 100.

**أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين
الأداء المالي والمحاسبي في الشركات السعودية
(دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية)
د. مشاعل عبدالرحيم عبدالرحمن بخيت**

ومن جانب آخر يمكن للجان المراجعة أن تساهم في تفعيل حوكمة الشركات من خلال الآتي:¹

- 1- فحص إجراءات الرقابة الداخلية ومراجعتها والتأكد فعاليتها.
- 2- تقييم الإجراءات الإدارية والتأكد من الالتزام بالقواعد والإجراءات المتبعة في إعداد القوائم المالية.
- 3- فحص وتقييم ومتابعة أعمال المراجع الخارجي واقتراح تعيينه وتحديد أتعابه.
- 4- تدعيم موضوعية ومصداقية التقارير المالية وزيادة ثقة الجمهور فيها.
- 5- تقديم المساعدة لإدارة المخاطر، رغم أن الإدارة مسؤولة وبشكل مباشر عن المخاطر التي تتعرض لها المنشأة، إلا أن لجنة المراجعة مطالبة بمناقشة كل من المراجعين الداخليين والخارجيين حول الآلية التي تتبعها إدارة الشركة للسيطرة على المخاطر المالية المتعددة، وماهية الخطوات التي تتخذها ضمن السياسات والتوجيهات الموضوعية من قبلها لتقليل تلك المخاطر.

يمكن للجنة المراجعة تحقيق هذا الدور من خلال فحص وتقييم أعمال المراجعة الخارجية وعمل توصيات للمجلس تخدم في مجالات كثيرة مثل التخطيط والرقابة، والمساهمة في إعداد التقارير المالية والنظر في كفاءة وكفاية نظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى تعيين المراجعين الداخليين وأن تتضمن اللجنة نظام فعال لإدارة المخاطر.²

المراجعة الداخلية الية من اليات الحوكمة ودورها في تحسين الاداء المالي والمحاسبي:

لاشك أن هنالك تأثير متبادل بين مفهوم حوكمة الشركات والمراجعة الداخلية والاداء المالي والمحاسبي فكل منهما يؤثر في الآخر بطريقة مباشرة، فقصور أي منهما عن أداء دوره سيؤثر علي الطرف الآخر، فمثلاً عدم تطبيق مفهوم حوكمة الشركات في المنشأة سيؤثر علي استقلالية المراجعة الداخلية وبالمثل عدم تفعيل دور المراجعة الداخلية بالمنشأة سينعكس علي ضعف السيطرة بالمنشأة، وهذا ما تم التأكيد عليه من قبل معهد المراجعين الداخليين بأمريكا من أن المراجعة الداخلية تعتبر

1- الهام محمد الصحابي، مرجع سابق، ص 27.

2- الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها علي ارض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية، ظاهر القشي، حازم الخطيب، مجلة اريد للبحوث العلمية، المجلد 10، العدد الأول، 2006م، ص 19.

**أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين
الأداء المالي والمحاسبي في الشركات السعودية
(دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية)
د. مشاعل عبدالرحيم عبدالرحمن بخيت**

حجر الزاوية بالنسبة للحوكمة.¹

لقد بادر المعهد بتطوير مفهوم المراجعة الداخلية ودور المراجع الداخلي وإصدار الإرشادات المهنية اللازمة لتفعيل دور المراجع الداخلي في حوكمة الشركات، وذلك من خلال تعريف المراجعة الداخلية بأنها نشاط مستقل وتأكيد موضوعي واستشاري، يرشد عن طريق فلسفة إضافة قيمة لتأكيد فعالية المنشأة ومساعدة المنشأة من الوصول لأهدافها من خلال طريقة منظمة لتقييم والتحقق من تأثير إدارة مخاطر المنشأة والرقابة والحوكمة.²

يلاحظ من التعريف إن مفهوم المراجعة الداخلية قد تطور من كونه وظيفة تقوم مستقلة داخل المنشأة تقوم بالفحص واكتشاف الأخطاء ومدى الالتزام بالسياسات واللوائح إلي وظيفة تهدف إلي مساعدة الأفراد بالمنشأة علي تنفيذ مسؤولياتهم بفاعلية من خلال تزويدهم بالتحليلات والتوصيات وتوفير رقابة فعالة بتكلفة معقولة.³

لقد أصبح من الواضح إن الغرض الأساسي من المراجعة الداخلية هو إنها نشاط تأكيد استشاري يغطي كافة عمليات المنشأة المتعلقة بإدارة المخاطر والرقابة والسيطرة، مما يفعل من دورها في تطبيق حوكمة الشركات ومن ملامح هذا التطور: تضمن التعريف اصطلاح استشاري، وهذا إشارة إلي الفئات الاستشارية للمراجعة الداخلية بما يفنى باحتياجات جميع العاملين بالمنشأة بصفة عامة والإدارة بصفة خاصة، لذلك أصبح ينظر للمراجعين الداخليين كمستشارين لديهم من الخبرة ما يمكنهم من مساعدة الإدارة في تقييم المخاطر وأنظمة الرقابة للتأكد من تخفيض المخاطر وهذا ما تسعى حوكمة الشركات لتحقيقه، وبالإضافة إلي اصطلاح استشاري اصطلاح خدمة التأكيد الذي يتطلب استحداث أساليب جديدة للمراجعة الداخلية يمكن من خلالها توفير خدمة التأكيد للمنشأة.⁴

Institute of Internal Auditors, p: 1. 1-*Recommendation for Improving Corporate Governance*,
[http:// www.theiia.org](http://www.theiia.org).

2 -*Internal Auditing Role in Corporate Governance*, J, Whitley, The Internal Auditor.vol.62,iss.s
pg.21

3 - دور المراجع الداخلي في إضافة القيمة وتفعيل تطبيق حوكمة الشركات، مصطفى الراشد العبادي، مجلة البحوث والدراسات التجارية، جامعة بنها، العدد الأول، 2007م، ص 116.

4 - الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، عبد الفتاح محمد الصحن وأخرون، (الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006م)، ص 261.

Route Educational and Social Sce Journal

1225

Volume 5(2), February 2018

أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين الأداء المالي والمحاسبي في الشركات السعودية (دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية) د. مشاعل عبدالرحيم عبدالرحمن بخيت

يتضح للباحث إن هنالك أكثر من منتج من منتجات المراجعة الداخلية ما بين المنتجات التقليدية وغير التقليدية، وإن هنالك أكثر من مستخدم لخدمات المراجعة الداخلية فهي ليست مقصورة فقط في الإدارة والمنشأة بل هنالك عدة أطراف تستفيد من خدمات المراجعة الداخلية بالإضافة إلي وجود أكثر من طرف يقدم خدمات المراجعة الداخلية ما بين إدارة داخلية مستقلة والأداء المشترك أو تقديم خدمات المراجعة الداخلية بالكامل من قبل طرف خارجي، ويتضح أيضاً إن مستوى تطبيق الحوكمة علي فعالية المراجعة الداخلية يأخذ اتجاهين الأول: إن المراجعة الداخلية تقدم تقديرات مستقلة وموضوعية عن مدي ملائمة هيكل السيطرة (الحوكمة) المطبق في المنشأة لأنشطتها المتنوعة، الثاني: إنها تقدم مقترحات ونصائح فيما يتعلق بتحسين والتأكد علي ممارسات الحوكمة بالمنشأة.

يمكن توضيح دور المراجعة الداخلية في التطبيق الجيد لحوكمة الشركات من خلال الأتي:¹

1. التوسع في إجراءات تقييم الجوانب غير الملموسة من الرقابة مثل النزاهة والقيم الأخلاقية.
2. تصميم إجراءات خاصة تضمن بشكل معقول اكتشاف ما قد يحدث من حالات تحريف جوهرية في كافة مواضع التشغيل داخل المنشأة.
3. التوسع في تقييم مدي معقولية المسؤولية الاجتماعية للمنشأة ومدي الالتزام بتنفيذ الأهداف الموضوعية، وذلك من خلال كفاية السياسات والبرامج المنفذة.
4. الاشتراك كعضو استشاري في عمليات إدارة الخطر والتوسع في عمليات تقييم الخطر ومدي كفاية الأساليب والإجراءات الرقابية المطبقة لمواجهة المخاطر وتوفير الضمان أو التأكيد حول مدي كفاية إدارة المخاطر.
5. تصميم إجراءات المراجعة عن مدي الالتزام بمبادئ حوكمة في مختلف مواضع التشغيل وعلي مستوى كافة المستويات الإدارية.

يري الباحث إنه يمكن تفعيل دور المراجعة الداخلية لحوكمة الشركات من خلال أن يكون لمدير المراجعة الداخلية الصلاحيات اللازمة التي تمكنه من القيام بعمله علي أكمل وجهه، مع ضرورة عمل دراسة وتقييم للمخاطر التي تواجه المنشأة وتوسيع نطاق واستراتيجية المراجعة الداخلية ليشتمل علي الخدمات الاستشارية بجانب خدمات التأكيد والفحص والتقييم، مما يسمح له بتخطي مهامه التقليدية والدخول في دائرة إدارة وتقييم المخاطر، ومن أهم المتطلبات لتفعيل دورها هو

1 - مدي التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية لقواعد حوكمة الشركات، محمد جميل جوش، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، منشور، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007م، ص 91.

**أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين
الأداء المالي والمحاسبي في الشركات السعودية
(دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية)
د. مشاعل عبدالرحيم عبدالرحمن بخيت**

توافر الاستقلالية الكاملة للمراجعة الداخلية وضرورة توافر نظم اتصال فعالة بين إدارة المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والمراجعة الخارجية، بالإضافة إلى ضرورة تطبيق دليل أخلاقيات المراجعة علي الوحدات التي تزود بخدمات المراجعة الداخلية وذلك لدعم الثقافة الأخلاقية لمهنة المراجعة وأن يتوافر التأهيل المهني الكافي لفريق المراجعة الداخلية وأن يتمتع بمجموعة من السمات والصفات مثل التفكير الابتكاري والانتقادي والتحليلي، والقدرة علي الفهم والتوصيل، والمعرفة الكاملة بتكنولوجيا المعلومات.

2- دور مراجع الحسابات وتحسين الاداء المالي والمحاسبي

المراجعة خدمة مهنية تصديقيه ذات مردود ايجابي، تقدم تأكيدا ايجابيا بشأن إمكانية الثقة في المعلومات المحاسبية التي توصلها لهم القوائم والاعتماد عليها وهي أداة رقابية على سلوك الإدارة ووسيلة إشرافه على جودة التقارير المالية وجزء هام من إطار حوكمة الشركات ويتم تفعيل دورها من خلال الإفصاح والشفافية وبذل العناية المهنية اللازمة وإبداء الرأي في مدى كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية في الشركة بهدف إعطاء مستخدمي القوائم بشكل عام والمساهمين بشكل خاص تأكيد معقول عن عدم وجود أي غش أو تحريفات جوهرية. ويتمثل دور المراجع في توفير قيمة مضافة من المعلومات التي تحتويها القوائم والتقارير المالية مما يرفع من مستوي الشفافية ويساعد علي تخفيض خطر المعلومات لدي متخذي القرار ممثلا في أصحاب المصلحة في الشركة، ذلك أن المعلومات هي أداة الرقابة لدي أصحاب المصلحة، تعد المراجعة الخارجية مطلبا ضروريا للمساهمين علي وجه الخصوص، كما تعد بمثابة دليل للمساهمين والأطراف الخارجية أن الإدارة مارست المسؤولية الموكلة إليها بطريقة سليمة ومن ثم فإن هدف المراجعة هو التحقق بشكل موضوعي عن قيام الإدارة بالمهام المكلفة بها نيابة عن المساهمين، وإلى تحقيق التوازن بين المصالح المتناقضة من خلال مراقبة العلاقات التعاقدية بين الشركة وأصحاب المصلحة والمدراء والعاملين وأصحاب الديون، كما يتوقف اعتماد المتعاملين في السوق على القوائم المالية المنشورة وما تتضمنه من معلومات تسهم في اتخاذ القرارات علي مدي إدراكهم لمصداقية هذه القوائم وهذا يتوقف بدور على مدى إدراكهم لاستقلال مراقب الحسابات كمحدد أساسي لجودة عملية المراجعة.

المحور الثالث: الدراسة الميدانية

إجراءات الدراسة الميدانية

إجراءات الدراسة الميدانية الهدف منها هو تحديد محتوى الدراسة الذي يحقق اهدافها وأثبت فرضياتها وذلك من خلال تحديد مجتمع وعينة الدراسة ومصادر المعلومات واسلوب جمعها من المصادر الميدانية والاساليب الاحصائية المستخدمة في تحليل البيانات.

**أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين
الأداء المالي والمحاسبي في الشركات السعودية
(دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية)
د. مشاعل عبدالرحيم عبدالرحمن بخيت**

مجتمع الدراسة :

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحث على أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة
بالمشكلة المدروسة ويشتمل مجتمع الدراسة على :

عينة الدراسة :

اعتمد الباحث عينة من مجتمع الدراسة وذلك بغرض الحصول على البيانات المطلوبة لغرض الدراسة وتم اختيارها من
مجتمع البحث الموضح.

وللخروج بنتائج موضوعية ودقيقة قدر الامكان حرص الباحث على أن تكون العينة ممثلة لمجتمع الدراسة بكل تفاصيله
وذلك من حيث شمولها على الخصائص التالية :

1. العمر 2. المؤهل العلمي 3. المسمى الوظيفي 4. التخصص 5. سنوات الخبرة

تصميم استمارة البحث

من اجل الحصول على المعلومات والبيانات الاولية لهذه الدراسة تم تصميم الاستبانة والتي تعكس عينة الدراسة والاستبانة
هي من الوسائل المعروفة لجمع المعلومات الميدانية وتتميز بإمكانية جمع المعلومات من مفردات متعددة من عينة الدراسة ويتم
تحليلها للوصول للنتائج المحددة.

تم تقسيم الاسئلة الى قسمين:

القسم الاول: تضمن البيانات الاولية لا فراد العينة

القسم الثاني: يحتوي على عدد (30) عبارة موزعة على ثلاث محاور طلب من افراد عينة الدراسة أن يحددوا اجاباتهم عن ما
تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج والذي يتكون من خمس مستويات (موافق بشدة، موافق، محايد، غير
موافق، غير موافق بشدة) ولقد تم توزيع هذه العبارات على فرضيات الدراسة. كما تم ترميز اجابات المبحوثين حتى يسهل
ادخالها في جهاز الحاسوب للتحليل الإحصائي وذلك على النحو التالي:

**أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين
الأداء المالي والمحاسبي في الشركات السعودية
(دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية)
د. مشاعل عبدالرحيم عبدالرحمن بخيت**

الرقم	العبارة
1	أوافق بشدة
2	موافق
3	محايد
4	لا اوافق
5	لا اوافق بشدة

1- اختبار درجة مصداقية البيانات:

يقصد بثبات الاختبار أن يعطى المقياس نفس النتائج اذا ما استخدم اكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة ، كما يعرف الثبات ايضا بأنه مدى الدقة والاتساق في القياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار. ولاختبار مدى توافر الثبات والاتساق الداخلية بين الاجابات على الاسئلة تم احتساب معامل المصدقية ألفا كرنباخ (Alpha- cronbach) وتعتبر القيمة المقبولة احصائيا "معامل ألفا كرنباخ 60% . وقد تم اجراء اختبار المصدقية على اجابات المستجيبين للاستبانة وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم(1) نتائج اختبار الصدق والثبات

عبارات الاستبانة	قيمة ألفا كرنباخ
جميع عبارات الاستبانة	0.90

ويعنى هذا أن القيم الموضحة في الجدول رقم (1/1) توافر درجة عالية جدا" من الثبات الداخلي في الاجابات مما يمكننا من الاعتماد على هذه الاجابات في تحقيق اهداف الدراسة وتحليل نتائجها .

2- الاساليب الاحصائية الوصفية

تم استخدام الاساليب الاحصائية الوصفية بشكل عام للحصول على قرارات عامة عن خصائص وملامح تركيبة مجتمع الدراسة وتوزيعه وقد تضمنت الاساليب التوزيع التكراري لإجابات الوحدات المبحوثة .

Route Educational and Social Sce Journal

**أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين
الأداء المالي والمحاسبي في الشركات السعودية
(دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية)
د. مشاعل عبدالرحيم عبدالرحمن بخيت**

3- استخدام اختبار (كاي تربيع)

وتم استخدام هذا الاختبار لاختبار الدلالة الاحصائية لفروض الدراسة عند مستوى معنوية 5% حيث يتم الحصول على القيمة الاحتمالية والتي تحدد ما إذا كان هناك دلالة احصائية بين التكرارات المتوقعة والتكرارات المشاهدة وذلك بمقارنة القيمة الاحتمالية بمستوى معنوي (0.05) وهي قيمة الخطأ المسموح به في معظم البحوث العلمية فاذا كانت القيمة الاحتمالية أقل من 0.05 فهذا يدل على أنه توجد فروق بين التكرارات المشاهدة والتكرارات المتوقعة وفي هذه الحالة نقارن الوسط الحسابي الفعلي للعبارة بالوسط الفرضي فاذا كان أكبر من الوسط الفرضي يكون ذلك دليل كافي على موافقة المبحوثين على العبارة اما اذا كان أقل من الوسط الفرضي فهذا يدل على عدم موافقة المبحوثين على العبارة.

4- البرنامج المستخدم في تحليل بيانات الدراسة

لتحليل بيانات اسئلة الاستبانة استخدم الباحث برنامج SPSS والذي يعد من اقوى البرامج المستخدمة في عمليات التحليل الاحصائي . وكلمة SPSS هي اختصار ل Statistical package for social science وهي تعنى الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية . ويختص هذا البرنامج في تحليل البيانات سواء كان تحليلاً " وصفياً" او تحليلاً " استنباطياً" او ما يعرف باختبارات الفروض .
اولاً: وصف متغيرات البيانات الاولية:

أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين
الأداء المالي والمحاسبي في الشركات السعودية
(دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية)
د. مشاعل عبدالرحيم عبدالرحمن بخيت

جدول رقم (2) التوزيع التكراري لافراد العينة وفق متغير العمر

العمر

Valid	Frequenc y	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
اقل من 25 سنة	5	12.5	12.5	12.5
25 و اقل من 35	12	30.0	30.0	42.5
35 و اقل من 45	16	40.0	40.0	82.5
45 و اقل من 55	5	12.5	12.5	95.0
55 فاكثر	2	5.0	5.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

المصدر: اعداد الباحث من نتائج الاستبيان.

يتضح من الجدول أعلاه ان هنالك تنوع في افراد العينة حيث بلغت نسبة الذين تتراوح اعمارهم بين اقل من (25) سنة (12.5%) بينما بلغت نسبة الذين تقل اعمارهم عن (45) 40%

**أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين
الأداء المالي والمحاسبي في الشركات السعودية
(دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية)
د. مشاعل عبدالرحيم عبدالرحمن بخيت**

جدول رقم (3) التوزيع التكراري لا فراد العينة وفق متغير الخبرة

الخبرة

Valid	Frequenc y	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
اقل من 5 سنوات	4	10.0	10.0	10.0
5 واقل من 10 سنوات	16	40.0	40.0	50.0
10 واقل من 15	16	40.0	40.0	90.0
أكثر من 15 سنة	2	5.0	5.0	95.0
5.00	2	5.0	5.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

المصدر: اعداد الباحث من نتائج الاستبيان.

يتضح من الجدول أعلاه أن غالبية أفراد عينة الدراسة لهم سنوات خبرة تتراوح بين 5- 15 سنة، حيث بلغت نسبتهم 80% وهذا مؤشر بأن معظم أفراد العينة ذوي خبرة طويلة نسبياً وهذا يعطي إجابات مدعمة بالخبرة من واقع الممارسة.

**أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين
الأداء المالي والمحاسبي في الشركات السعودية
(دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية)
د. مشاعل عبدالرحيم عبدالرحمن بخيت**

جدول رقم (4) التوزيع التكراري لافراد العينة وفق متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي

Valid	Frequenc y	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بكالوريوس	15	37.5	37.5	37.5
دبلوم فوق الجامعي	7	17.5	17.5	55.0
ماجستير	11	27.5	27.5	82.5
دكتوراه	7	17.5	17.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

المصدر: اعداد الباحث من نتائج الاستبيان.

يتضح من الجدول رقم (4) اعلاه أن غالبية افراد العينة من حملة المؤهل الجامعي البكالوريوس حيث بلغت نسبتهم 37.5% من افراد العينة بينما بلغت نسبة حملة دبلوم فوق الجامعي 17.5% اما حملة الماجستير فقد بلغت نسبتهم 27.5%. وحملة الدكتوراه نسبة 17.5% وعليه يمكننا القول بأن عينة الدراسة من العينات المؤهلة علميا" وبالتالي سوف يؤدي ذلك الى الحصول على اراء موضوعية حول موضوع البحث .

**أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين
الأداء المالي والمحاسبي في الشركات السعودية
(دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية)
د. مشاعل عبدالرحيم عبدالرحمن بخيت**

جدول رقم (5) التوزيع التكراري لا فراد العينة وفق متغير التخصص

التخصص

Valid	Frequenc y	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محاسبة	18	45.0	45.0	45.0
ادارة اعمال	11	27.5	27.5	72.5
اقتصاد	5	12.5	12.5	85.0
علوم مصرفية ومالية	4	10.0	10.0	95.0
نظم معلومات محاسبية	2	5.0	5.0	100.0
Total	40	100.0	100.0	

المصدر: اعداد الباحث من نتائج الاستبيان.

يظهر الجدول رقم (5) أن التخصص العلمي لغالبية أفراد عينة الدراسة هو المحاسبة، حيث بلغت نسبتهم (45.0%)، كما تضمنت عينة الدراسة على (11) فرد وبنسبة (27.5%) من المتخصصين من إدارة الاعمال، وتضمنت العينة وبنسبة (10.0%) من المتخصصين بالعلوم المصرفية والمالية، وتضمنت العينة نسبة (12.5%) من المتخصصين بالاقتصاد، وتضمنت العينة نسبة (5.0%) من المتخصصين بنظم المعلومات المحاسبية، وبذلك فإن نسبة كبيرة من أفراد العينة لهم معرفة بالمحاسبة المالية مما يرجح معرفتهم بأساليب تطبيق النماذج المالية وأهدافها ومعوقاتهما مما يرفع من مستوي الدقة في الإجابات.

**أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين
الأداء المالي والمحاسبي في الشركات السعودية
(دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية)
د. مشاعل عبدالرحيم عبدالرحمن بخيت**

جدول رقم (6) التوزيع التكراري لافراد العينة وفق متغير المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي

Valid	Frequenc y	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محاسب	17	42.5	42.5	42.5
رئيس حسابات	8	20.0	20.0	62.5
مراجع داخلي	5	12.5	12.5	75.0
مدير مالي	9	22.5	22.5	97.5
غير ذلك	1	2.5	2.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

المصدر: اعداد الباحث من نتائج الاستبيان.

يتبين من الجدول رقم (6) أن غالبية أفراد عينة الدراسة يشغلون وظيفة محاسب، إذ بلغت نسبتهم (42.5%)، ثم يأتي بالمرتبة الثانية مدير مالي وبنسبة (22.5%)، كما ضمنت العينة على نسبة (2.5) يشغلون مراكز وظيفية أخرى و رؤساء حسابات بنسبة (20.0%)، كما أن هناك مراجعين داخليين وبنسبة (12.5%)، ومنها فإن 85.5% لهم علاقة وفقاً لمركزهم الوظيفي بالمحاسبة وهذا سوف يساعد في ضبط الاداء المالي والمحاسبي.

**أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين
الأداء المالي والمحاسبي في الشركات السعودية
(دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية)
د. مشاعل عبدالرحيم عبدالرحمن بخيت**

اختبار اسئلة فروض الدراسة

يتناول الباحث مناقشة فروض واسئلة الدراسة من خلال استخدام الاساليب الاحصائية وللإجابة علي اسئلة الدراسة قام الباحث بتحديد العبارات المرتبطة بالأسئلة ثم اختبارها باستخدام كآي تربيع لمعرفة دلالة الفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات كل فرضية.

وفيما يلي مناقشة اسئلة واختبار فرضيات البحث .

استخدام اختبار كاي تربيع

ولاختبار وجود فروق ذات دلالة احصائية بين أعداد الموافقين وغير الموافقين للنتائج اعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الاجابات على كل عبارات السؤال وفيما يلي الجدول رقم(7) يلخص نتائج الاختبارات لهذه العبارات الفرضية الاولى: هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين المراجعة الداخلية وتحسين كفاءة الاداء المالي والمحاسبي.

جدول رقم (7) نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق لإجابات اسئلة الدراسة

العبارات	قيمة مربع كاي	مستوى المعنوية
المستوي التعليمي الجيد والحصول علي الشهادات المهنية للمراجع الداخلي يؤدي الي التطبيق الفعال لحوكمة الشركات.	22.850	.000
الدورات التدريبية والتعليم المستمر للمراجع الداخلي يؤدي الي رفع كفاءة أداءه.	15.050	.001
الخبرة المهنية بالمراجعة الداخلية والمعرفة بعمليات المنشأة ونشاطها يؤدي الي زيادة كفاءة الأداء.	15.550	.000
تعيين المراجعين الداخليين وترقيتهم والاستغناء عنهم بمعرفة لجنة المراجعة يعزز استقلالية المراجع الداخلي.	25.800	.000

**أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين
الأداء المالي والمحاسبي في الشركات السعودية
(دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية)
د. مشاعل عبدالرحيم عبدالرحمن بخيت**

.027	4.900	يقوم المراجع بدور الاستشاري في عمليات إدارة المخاطر وتقييم الاساليب والإجراءات الرقابية المطبقة.
.000	37.400	يساهم المراجع الداخلي في وضع نظم وإجراءات المراجعة الداخلية بناء علي تصور ودراسة المخاطر الكلية التي تواجه المنشأة.
.000	21.650	تقاس إضافة القيمة للمنشأة من خلال الأرباح الإضافية المحققة نتيجة تطبيق نصائح واستشارات المراجعين الداخليين.
.001	14.600	يلتزم المراجع الداخلي بمعايير الأداء المهني وآداب السلوك المهني مما يحقق إضافة القيمة للمنشأة.
.000	64.250	تمنح الصلاحيات الكاملة للمراجع الداخلي التي تمكنه من أداء مهامه علي أكمل وجه.
.001	15.200	جودة المراجعة الداخلية تعني ضبط الاداء المالي والمحاسبي.

المصدر: اعداد الباحث من نتائج الاستبيان.

يتضح من الجدول رقم (7) ما يلي:

1. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة لمعظم العبارات قيم كبيرة بمستوى معنوية (0.000) او يقارب وهذه القيمة اقل من قيمة مستوى دلالة (5%) وعلية فأن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين . ولذلك يمكننا القول ان فرض الدراسة القائل هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين المراجعة الداخلية وتحسين كفاءة الاداء المالي والمحاسبي. قد تحقق.

الفرضية الثانية: هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين وجود لجان المراجعة باعتبارها اداة من ادوات حوكمة الشركات وبين كفاءة الاداء المالي والمحاسبي

**أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين
الأداء المالي والمحاسبي في الشركات السعودية
(دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية)
د. مشاعل عبدالرحيم عبدالرحمن بخيت**

العبارة	قيمة مربع كاي	مستوى المعنوية
تلتزم المنشأة برفع تقارير إدارة المراجعة الداخلية الي لجنة المراجعة.	47.000	.000
استقلالية لجنة المراجعة تعني إلا يكون أحد أفرادها من موظفي الشركة.	53.600	.000
استقلالية لجنة المراجعة تعني إلا يمتلك الأعضاء باللجنة أسهم ذات قيمة جوهريّة بالشركة.	21.950	.000
يتسم عضو لجنة المراجعة بالكفاءة في النواحي المالية والمحاسبية.	33.200	.000
لجان المراجعة تعمل علي دعم نظام إدارة المخاطر وتقليلها بقدر الامكان.	60.000	.000
هناك علاقة وثيقة بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية مما يؤدي الي زيادة فاعلية المراجعة.	31.500	.000
تقدم إدارة المراجعة الداخلية تقرير دوري الي لجنة المراجعة عن مدي التزام المنشأة باللوائح الداخلية ومبادئ حوكمة الشركات.	52.400	.000
تشرف لجان المراجعة على السياسات المحاسبية وفحص أساليب الرقابة الداخلية للشركات، مما يزيد الثقة في التقارير المالية.	27.000	.000
لجان المراجعة تدعم موضوعية ومصداقية التقارير المالية وتضمن الإفصاح والشمولية لها.	38.400	.000
وجود لجنة المراجعة بالشركات يزيد من رفع كفاءة المراجعة الداخلية وفعالية حوكمة الشركات.	33.200	.000

المصدر : اعداد الباحث من نتائج الاستبيان

**أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين
الأداء المالي والمحاسبي في الشركات السعودية
(دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية)
د. مشاعل عبدالرحيم عبدالرحمن بخيت**

يتضح من الجدول رقم (8) ما يلي:

1. بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة لمعظم العبارات (21.950) - 60.000) بمستوى معنوية (0.000) او ما يقارب وهذه القيمة اقل من قيمة مستوى دلالة (5%) وعلية فأن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين . ولذلك يمكننا القول ان فرض الدراسة القائل هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين وجود لجان المراجعة باعتبارها اداة من ادوات حوكمة الشركات وبين كفاءة الاداء المالي والمحاسبي، قد تحقق.

الفرضية الثالثة: هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين جودة المراجعة الخارجية وتحسين كفاءة الاداء المالي والمحاسبي.

العبارة	مربع كاي	مستوى المعنوية
التقارير التي يتم إعدادها بالشركة تعد وفقاً للمعايير المحاسبية.	26.000	.000
يتناول التقرير السنوي بشكل خاص نظام إدارة المخاطر والمخاطر التي تواجه البنك.	16.400	.001
خبرة المراجع بنشاط العميل من العوامل التي تؤثر إيجابياً علي جودة المراجعة.	21.350	.000
تأهيل ومهارة المراجع من المؤشرات الإيجابية علي جودة المراجعة.	26.000	.000
يتم تدوير مراجع الحسابات بعد فترة زمنية معقولة.	30.800	.000
جودة المراجعة عامل من عوامل زيادة الثقة في القوائم المالية.	21.800	.000

**أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين
الأداء المالي والمحاسبي في الشركات السعودية
(دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية)
د. مشاعل عبدالرحيم عبدالرحمن بخيت**

29.400	.000	تقييم المراجع لكل عملية يعمل علي تضيق فحوة التوقعات مما يسهم في زيادة كفاءة جودة المراجعة.
26.000	.000	يفصح المراجع من خلال تقريره عن مدي قدرة المنشأة علي الاستمرار في المدي القريب.
33.200	.000	يضع مجلس الإدارة قوانين وآليات تضمن الإفصاح عن معلومات جوهرية تخص المساهمين واصحاب المصالح.
30.200	.000	القرارات التي يتم اتخاذها في الشركة تتم بشفافية بالشكل الذي يمكن من ضبط عناصر الفساد.

المصدر: اعداد الباحث من نتائج الاستبيان.

يتضح من الجدول رقم (9) ما يلي:

بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة لمعظم العبارات (16.400-33.200) بمستوى معنوية (0.000) وهذه القيمة اقل من قيمة مستوى دلالة (5%) وعلية فأن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين . وعلية يمكننا القول بثبوت فرضية الدراسة وذلك عند مستوى معنوية 5% وتمثل هذه الفرضية في : هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين جودة المراجعة الخارجية وتحسين كفاءة الاداء المالي والمحاسبي.

**أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين
الأداء المالي والمحاسبي في الشركات السعودية
(دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية)
د. مشاعل عبدالرحيم عبدالرحمن بخيت**

النتائج والتوصيات

قام الباحث بتحليل دور اليات حوكمة الشركات وذلك من خلال إلقاء الضوء علي التطور الملموس في ممارسة مهنة المراجعة الداخلية فضلاً عن إبراز دور لجان المراجعة والمراجعة الداخلية والخارجية في دعم نظام حوكمة الشركات، ومناقشة المفاهيم الأساسية لكل منهم.

أولاً: النتائج

بعد استعراض الجانب النظري للدراسة والجانب الميداني واختبار الفرضيات لهذا الدراسة، توصل الباحث للنتائج التالية:

1. أن الدورات التدريبية والتعليم المستمر للمراجع الداخلي يؤدي إلى تفعيل حوكمة الشركات الذي يؤدي بدوره للضبط المالي والمحاسبي.
2. أن الخبرة المهنية بالمراجعة الداخلية والمعرفة لعمليات المنشأة ونشاطها يؤدي إلى زيادة كفاءة الأداء.
3. تقوم لجان المراجعة بفحص مهام المراجعة الداخلية وإجراءاتها وخططها ونتائجها للشركات التي تطبق حوكمة الشركات بالشركات السعودية
4. تشرف لجان المراجعة على السياسات المحاسبية وفحص أساليب الرقابة الداخلية على الشركات مما يزيد الثقة في التقارير المالية.
5. تدعم لجان المراجعة موضوعية ومصداقية التقارير المالية وتضمن الإفصاح والشمولية لها.
6. تلتزم الشركات السعودية بتكوين لجان المراجعة كأداة من أدوات حوكمة الشركات والذي يؤدي بدوره للضبط المالي والمحاسبي.
7. أن التعاقب الدوري الإلزامي لمراجع الحسابات يؤكد استقلاليته ويحسن من جودة المراجعة.
8. أن جودة المراجعة عامل من عوامل زيادة الثقة في القوائم المالية.
9. يتكون غالبية أعضاء مجلس الإدارة من الإدارة غير التنفيذية في الشركات.
10. التقارير التي يتم إعدادها بالشركات السعودية وفقاً للمعايير المحاسبية.
11. تطبيق حوكمة الشركات يعنى الحد من حالات التلاعب والغش والاحتيال في إعداد القوائم المالية.
12. أن التطبيق الفعال لآليات حوكمة الشركات يحقق الضبط المالي والمحاسبي للشركات.

**أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين
الأداء المالي والمحاسبي في الشركات السعودية
(دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية)
د. مشاعل عبدالرحيم عبدالرحمن بخيت**

ثانياً: التوصيات

بعد استعراض نتائج الدراسة في هذا البحث واستكمالاً له يوصي الباحث بالآتي:

1. ضرورة وضع نظم وإجراءات المراجعة الداخلية بناءً على تصور ودراسة المخاطر التي تواجه المنشأة علي أن يستعان في ذلك بآراء وتقارير مجلس الإدارة ومراجعي الحسابات ومديري الشركات وأن يتم تحديث ومتابعة وتقييم تلك المخاطر بشكل دوري.
2. ضرورة منح الصلاحيات الكاملة للمراجع الداخلي التي تمكنه من أداء مهامه وتحقيق التطبيق السليم لحوكمة الشركات.
3. التدريب المستمر ووضع البرامج اللازمة من قبل الجمعيات المهنية التخصصية لتأهيل المراجعين الداخليين للقيام بدورهم في ظل حوكمة الشركات.
4. تفعيل دور لجان المراجعة وإعطاؤها مزيداً من الصلاحيات في الشركات السعودية وتحديد آليات عملها ووضع الضوابط الكفيلة بتطبيق حوكمة الشركات وضبط الاداء المالي والمحاسبي.
5. ضرورة الاهتمام بالتدريب الجيد للمراجعين بغرض زيادة تأهيلهم ومهارتهم الفنية مع التركيز علي التدريب العملي في مجالات التخصص والنشاط.
6. تقييم مدى التزام مكاتب المراجعة بالتأهيل المهني المستمر للمراجعين فيها، من خلال تقييم مدى قيام تلك المكاتب بعقد دورات تدريبية للمراجعين في مجالات مزاوله مهنة المراجعة وتعريفهم بالتطورات في أساليب تنفيذ مهام المراجعة، والتعديلات والإضافات في معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني.
7. التأكيد على أهمية دوران الشريك المكلف بالإشراف على عملية المراجعة بعد مرور فترة لا تزيد عن خمس سنوات لضمان استقلالية مراجعي الحسابات.
8. لا بد أن يفصح المراجع من خلال تقريره عن مدى قدرة المنشأة علي الاستمرار في المدى القريب.
9. يجب علي مجلس الإدارة وضع الآليات والنظم التي تضمن احترام المنشأة للقوانين واللوائح السارية والتزامها الإفصاح عن المعلومات الجوهرية للمساهمين والدائنين وأصحاب المصالح الأخرين.
10. إنشاء معهد متخصص في حوكمة الشركات يرصد التغيرات في بيئة الأعمال، ويساعد في نشر ثقافة حوكمة الشركات علي مستوي كافة الأطراف المعنية والمرتبطة سواء الداخلية أو الخارجية.

**أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين
الأداء المالي والمحاسبي في الشركات السعودية
(دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية)
د. مشاعل عبدالرحيم عبدالرحمن بخيت**

قائمة المراجع

1. تدقيق الحسابات و أطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات، أشرف حنا ميخائيل، المؤتمر العربي الأول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، سبتمبر 2005م.
2. مراجعة الحسابات المتقدمة، حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009م.
3. الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها علي ارض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية، ظاهر القشي، حازم الخطيب، مجلة اريد للبحوث العلمية، المجلد 10، العدد الأول، 2006م.
4. كيفية تفعيل الرقابة والإشراف المؤسسي علي وحدات الجهاز المصرفي السوداني، عبد الرحيم محمد بخيت، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشور، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2008م.
5. الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، (الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006م).
6. مشكلات تطبيق مبادئ حوكمة الشركات علي القيد والتداول في سوق الأوراق المالية، المؤتمر العلمي الاتجاهات الحديثة في الفكر المحاسبي في ضوء مشكلات التطبيق، عبد الله عبد اللطيف عبد الله محمد، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مايو 2008م.
7. تقويم أساليب أدوات الرقابة، عبد المنعم جميل مصطفى، بحث دكتوراه في المحاسبة، غير منشور، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2007م.
8. أثر حوكمة الشركات على درجة الإفصاح في البيانات المالية وتحقيق جودة المعلومات المحاسبية، عبد الوهاب موسى الجعلي محمد، رسالة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2010م.
9. مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة تحديات وقضايا، عبید سعید المطيري (دار المريخ للنشر، الرياض، 2004م).
10. لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات، عوض بن سلامة الرحيلي ، مجلة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، المجلد 23، العدد الأول، 2008م.

**أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين
الأداء المالي والمحاسبي في الشركات السعودية
(دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية)
د. مشاعل عبدالرحيم عبدالرحمن بخيت**

11. دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها علي جودة التقارير المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، مجدي محمد سامي، المؤتمر الخامس، حوكمة الشركات وإبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2005م.
12. مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية لقواعد حوكمة الشركات، محمد جميل حبوش، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، منشور، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007م.
13. آليات حوكمة الخزانة العامة، محمد عبد الفتاح العشماوى، ملتقى الاتجاهات المعاصرة في المحاسبة الحكومية دليل حسابات الحكومة المعاصر، الرباط- المملكة المغربية، يوليو 2007م.
14. دور حوكمة الشركات في تحقيق فاعلية وكفاءة عملية المراجعة، محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة بني سويف، كلية التجارة، العدد الرابع، 2006م.
15. مدى التزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بمبادئ الحوكمة المؤسسي، محمد مطر، وعبد الناصر نور، دراسة تحليلية مقارنة بين القطاعين المصري والصناعي، الجامعة الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثالث، العدد الأول، 2007م).
16. مركز المشروعات الدولية الخاصة، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال حوكمة الشركات، غرفة التجارة الأمريكية، واشنطن، 2004م.
17. مركز المشروعات الدولية الخاصة، نصائح إرشادية لتحقيق الإصلاح، (واشنطن: غرفة التجارة الأمريكية، 2008م).
18. مركز المشروعات الدولية الخاصة، نصائح إرشادية لتحقيق الإصلاح، (واشنطن: غرفة التجارة الأمريكية، 2008م).
19. دور المراجع الداخلي في إضافة القيمة وتفعيل تطبيق حوكمة الشركات، مصطفى الراشد العبادي، مجلة البحوث والدراسات التجارية، جامعة بنها، العدد الأول، 2007م.
20. المراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات من منظور طبيعة خدمات المراجعة الداخلية، مصطفى حسن بسيوني السعدي، المؤتمر العربي الأول، حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، جمهورية مصر العربية، سبتمبر 2005م.

**أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات في تحسين
الأداء المالي والمحاسبي في الشركات السعودية
(دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية)
د. مشاعل عبدالرحيم عبدالرحمن بخيت**

21. حوكمة الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية، نزمين أبو العطا، غرفة التجارة الأمريكية، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، 2004م.
22. دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات، الهام محمد الصحابي، المؤتمر العلمي الاتجاهات الحديثة في الفكر المحاسبي في ضوء مشكلات التطبيق، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مايو 2008م.
23. مصطفى نجم البشاري، أهمية تطبيق معايير حوكمة الشركات لتفعيل نظم المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة، ورقة مقدمة في مؤتمر المراجعة الداخلية الأول بالسودان، وزارة المالية والاقتصاد الوطني، الإدارة العامة للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة يناير 2008م.
24. حوكمة الشركات ، محسن احمد الخضيرى، (القاهرة، مجموعة النيل العربية، 2005م).
1. قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية - مدخل مصري وعربي ودولي مقارن - عبد الوهاب نصر علي، و شحاتة السيد شحاتة، (الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009م).

المراجع الاجنبية

Auditing Concept for a changing Averments, Larry E.Rittenberg and Bradley j.Schwieger, Thomson, South western, 2003, p35.
Corporate Governance and Bank Performance ,Kenneth, R. Spong and Richard J. Sullivan September 2007,www.ssrn.com
Recommendation for Improving Corporate Governance,Institute of Internal Auditors, p: 1. [http:// www.theiia.org](http://www.theiia.org).

Internal Auditing Role in Corporate Governance, Whitly, The Internal J, Auditor.vol.62,iss.s pg.21