

## "أثر الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في تحسين الأداء المالي لدعم القدرة التنافسية للمؤسسات"

## المالية" - دراسة ميدانية

أسامة عياد رمضان جنقر<sup>1</sup><sup>1</sup> قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة الزيتونة، تrehونة، ليبيا

Osamajn51@gmail.com

## الكلمات المفتاحية

المعايير المحاسبية - المدقق الداخلي - الأداء  
المالي - التنافسية - حوكمة الشركات

## الملخص

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في تحسين الأداء المالي لدعم القدرة التنافسية للمؤسسات المالية على عينة من مجتمع البحث لديوان المحاسبة، واعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي لتحقيق أهداف البحث من خلال مجتمع البحث المتمثل في المراجعين العاملين لديوان المحاسبة والبالغ عددهم 230 موظف حسب المعلومات التي توفرت لدى الباحث، وتم اختيار عينة البحث بطريقة العشوائية البسيطة من بين أفراد مجتمع البحث والبالغ عددهم 80 موظف، وتم توزيع الاستبيان عليهم وترجيع 70 استبانة استخدمت في التحليل. وتوصل البحث إلى أهم نتيجة وهي: أظهرت نتائج البحث أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية على أنه يتم تطبيق الآليات المحاسبية (آلية التزام الشركة بتطبيق الإفصاح والشفافية للتقارير المالية والمعايير المحاسبية والمراجعة - آلية المراجعة الداخلية - آلية دور المراجع الخارجي - آلية استقلال لجان المراجعة) وتحسين الأداء المالي لدعم القدرة التنافسية.

## Abstract

The study aimed to know the impact of the accounting mechanisms of corporate governance in improving financial performance to support the competitiveness of financial institutions on a sample of the research community of the State Audit Institution, and the researcher relied on the inductive and deductive approach to achieve the objectives of the research through the research community represented by the 230 auditors working in the State Audit Institution. According to the information available to the researcher, the research sample was selected in a simple random way from among the 80 members of the research community, and the questionnaire was distributed to them and 70 questionnaires used in the analysis were returned.

The research reached the most important result, which is: The results of the research showed that there is a statistically significant relationship that the accounting mechanisms are applied (the mechanism of the company's commitment to applying disclosure and transparency of financial reports, accounting and auditing standards - the internal audit mechanism - the mechanism of the role of the external auditor - the mechanism of the independence of the audit committees) and improving Financial performance to support competitiveness.

## Keywords

Accounting standards -  
Internal auditor -  
Financial performance  
- Competitiveness -  
Corporate governa  
nce

**المقدمة:**

أفرزت الأزمات والمتغيرات الاقتصادية المعاصرة التي يعيشها العالم اليوم من القضايا التي باتت موضع اهتمام محلي وإقليمي متنامي، ومن أبرز تلك القضايا انهيار الكثير من المؤسسات العالمية الكبرى ومن أهمها شركة أيرون الأمريكية Enron وشركة ورلدكوم WorldCom والتي أربكت الاقتصاد الأمريكي بشدة، وما يترتب عنها من خسارة المساهمين أموالهم (سامي، 2009، 169). ونتيجة لما سبق ظهرت في الساحة العالمية الاقتصادية مفاهيم من أهمها حوكمة الشركات Corporate Governance كأداة فعالة لإدارة ومراقبة المؤسسات، وإحكام الرقابة، ووضع الأطراف اللازمة لتحديد العلاقات المتداخلة داخل وخارج المؤسسات، ومسؤوليات كل طرف بشكل دقيق بهدف مساعدة المساهمين وكافة أصحاب المصالح من تقييم أداء المؤسسات، وتحقيق درجة عالية من الإفصاح والشفافية (أبوسعدة، 2009، 5). لذا فإن حوكمة الشركات لا تنصب على إدارة الشركة وإنما على التأثير في التوجه العام للشركة بما يضمن مراعاة الحقوق المشروعة ليس فقط للمساهمين وإنما كافة الأطراف المتأثرة بالشركة والمتعاملة معها (قنديل، وعبد الرحمن، 2008). كما أنّ وظائف نظام حوكمة الشركات ضمان جودة عملية إعداد التقارير المالية، ويتحمل أعضاء المجلس الذين يعملون كوكيل لأصحابها (Pergola and Joseph, 2001).

**طبيعة المشكلة:**

لقد أصبحت الحوكمة الجيدة مطلباً أساسياً ومقوماً جوهرياً من متطلبات ومقومات تسجيل أي شركة مساهمة جديدة في سوق الأوراق المالية، وبقاء أي شركة قائمة، وتعتبر الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات محور ودعامة أساسية من محاور ودعائم الحوكمة الجيدة (الحيزان، 2008، 283)، وخاصةً

في ظل بيئة الأعمال الحديثة، فقد نشأت العديد من التغيرات المتتابة والمرتبطة بالعديد من العوامل كالتطورات التكنولوجية الهائلة، واتفاقيات تحرير التجارة العالمية، وظهور العديد من التكتلات الاقتصادية الدولية، ومنها تواجه المؤسسات المالية والغير مالية تحدياً كبيراً في كيفية اختيار وتطبيق إدارة الأداء (زكي، 2015، 530).

واعترفت حوكمة الشركات من الأدوات المناسبة لتحسين الأداء؛ نظراً لما تتطلبه من إيجاد وتطبيق قوانين وأنظمة وإجراءات فعالة تحكم العلاقات القائمة بين كافة الأطراف ذات العلاقة في المؤسسات (الوشلي، 2012، 710). من خلال دراسة المشاكل والتحديات في الشركات التي تقدم خدمات بمختلف أنواعها، (إبراهيم، 2013، 604):

انخفاض جودة الخدمات المقدمة داخل المؤسسات المالية اللببية بالمقارنة بالمؤسسات الإقليمية مما يؤثر بالسلب على قدرتها التنافسية.

غياب القدرة التنافسية لوجود ضعف في تطبيق الآليات المحاسبية للحوكمة لتحسين الأداء المالي.

وبعبارة أخرى يمكن صياغة المشكلة البحثية في الآتي:

إلى أي أثر الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في تحسين الأداء المالي لدعم القدرة التنافسية للمؤسسات المالية.

**أهداف الدراسة:**

وفي ضوء ما سبق يتمثل الهدف الرئيسي في دراسة أثر التطبيق للآليات المحاسبية للحوكمة في تحسين الأداء لدعم القدرة

التنافسية للمؤسسات المالية؟

ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال مجموعة من الأهداف الفرعية:

التعرف على الإطار العام لمفهوم حوكمة الشركات - الأداء - القدرة التنافسية.

### منهج الدراسة:

فقد اعتمد الباحث بشكل أساسي على منهجين هما: المنهج الاستقرائي - المنهج الاستنباطي.

**فالمنهج الاستقرائي** وهو منهج الصعود من الجزئيات إلى العموميات وذلك بإتباع الخطوات الرئيسية لهذا المنهج والمتمثلة في:

- ملاحظة الظاهرة موضوع الدراسة والمتمثلة في دور الآليات المحاسبية للحكومة في تحسين الأداء المالي لدعم القدرة التنافسية للمؤسسات المالية.
- تكوين الإطار النظري للبحث ثم وضع الفروض.
- تحديد المنهجية الملائمة للقيام بالدراسة الميدانية اللازمة وذلك من خلال تحديد نوع البيانات المطلوبة وعينة المجتمع المناسبة.
- الوصول إلى النتائج من خلال اختبار فروض الدراسة الموضوعية والتحليل الإحصائي الملائم.

**أما بالنسبة للمنهج الاستنباطي (الاستدلالي)** وهو منهج الهبوط من العموميات إلى الجزئيات، حيث يتم اشتقاق نتائج جزئية من النتائج التي تم التوصل إليها استقرائياً.

### تقسيمات الدراسة:

في ضوء مشكلة وإطار منهج البحث فقد تم تقسيم البحث إلى أربعة مباحث وهي:

- المبحث الأول: الدراسات السابقة.
- المبحث الثاني: الإطار الفكري لمفهوم حوكمة الشركات.
- المبحث الثالث: أثر الآليات المحاسبية للحكومة في تحسين الأداء المالي بالمؤسسات لدعم القدرة التنافسية.
- المبحث الرابع: الدراسة الميدانية. النتائج والتوصيات.

دراسة مجموعة الآليات المحاسبية لحكومة الشركات.

دراسة أثر الآليات المحاسبية لحكومة الشركات لتحسين الأداء المالي وقدرتها التنافسية.

### أهمية الدراسة:

الأهمية العلمية: تكمن الأهمية العلمية للبحث في تحسين أداء المؤسسات المالية لدعم القدرة التنافسية من خلال دراسة ميدانية لأثر التطبيق المتكامل لآليات حوكمة الشركات. الأهمية العملية: يمكن النظر إلى آليات حوكمة الشركات كأحد الموضوعات التي حظيت باهتمام كل من الأكاديميين والمؤسسات المالية وغير المالية في الدول المتقدمة والنامية على حد سواء.

### فروض الدراسة:

يمكن الباحث أن يصيغ الفرض الرئيسي على النحو التالي:

" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق آليات المحاسبية للحكومة وتحسين الأداء المالي لدعم القدرة التنافسية ". ولاحظ هذا الفرض فإن الباحث يصيغ الفروض الفرعية التالية:

**الفرض الأول:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق آلية التزام إدارة الشركة بتطبيق الإفصاح والشفافية للتقارير المالية والمعايير المحاسبية والمراجعة لتحسين الأداء المالي لدعم القدرة التنافسية.

**الفرض الثاني:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين آلية المراجعة الداخلية وتحسين الأداء لدعم القدرة التنافسية.

**الفرض الثالث:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور المراجع الخارجي وتحسين الأداء لدعم القدرة التنافسية.

**الفرض الرابع:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق آلية استقلال لجان المراجعة وتحسين الأداء لدعم القدرة التنافسية.

## المبحث الأول: الدراسات السابقة

### أولاً- الدراسات العربية:

**1- دراسة ( حسانين، 2009) بعنوان:** "التكامل بين الآليات المحاسبية وغير المحاسبية لنظم الحوكمة وأثره على الأداء وخفض فجوة التوقعات عن القيمة العادلة". هدفت الدراسة إلى أثر جودة نظم الحوكمة على القيمة السوقية للشركات السعودية من خلال التكامل بين الآليات المحاسبية وغير المحاسبية لنظم الحوكمة، وقد توصلت الدراسة إلى وجود دليل ميداني من واقع السوق السعودي حول إيجابية العلاقة بين النظم المطبقة وكل أداء الشركة وقيمتها الحقيقية، وكذلك خفض فجوة التوقعات عن القيمة العادلة للشركة في السوق.

**2- دراسة (المهيبي، 2011) بعنوان:** "أثر آليات حوكمة الشركات على الإفصاح الإلكتروني للتقارير المالية المنشورة: أدلة ميدانية مقارنة". والهدف العام لهذه الدراسة هو دراسة أثر آليات حوكمة الشركات على الإفصاح الإلكتروني للتقارير المالية المنشورة للشركات المصرية والسعودية، وقد توصلت البحث إلى أهم النتائج وهي توجد علاقة جوهرية بين مستوى الإفصاح الإلكتروني لعينة الشركات المصرية والسعودية وبين بعض متغيرات حوكمة الشركات، والمتمثلة في الحفاظ على حقوق المساهمين، واستقلال أعضاء مجلس الإدارة، والفصل بين منصب رئيس مجلس الإدارة ومنصب العضو المنتدب.

**3- دراسة (أمين، 2013) بعنوان:** "أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات على جودة القرار الاستثماري بسوق الأوراق المالية المصرية: دراسة تطبيقية". وتهدف إلى القيام بدراسة تطبيقية لبحث أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات على جودة القرار الاستثماري بسوق الأوراق المالية المصرية، وذلك بالتركيز على آليات الإفصاح والشفافية، ولجان المراجعة كأحد آليات حوكمة الشركات. أثبتت الدراسة التطبيقية

رفض فروض الدراسة وقبول الفروض البديلة، وذلك بوجود أثر لتطبيق آليات حوكمة الشركات على جودة القرار الاستثماري بسوق الأوراق المالية من خلال تأثير آلية الإفصاح والشفافية على فعالية الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية، وتأثير آلية لجنة المراجعة على جودة القوائم المالية، واللذين يعدان أحد أهم الآليات المحاسبية بحوكمة الشركات.

**4- دراسة (سعود، سالم، 2012) بعنوان:** "دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات".

هدفت الدراسة إلى إبراز دور المراجعة الداخلية في تفعيل مفهوم الحوكمة داخل الشركات، وإدراج مراجعة الالتزام بمبادئ الحوكمة ضمن برامج المراجعة الداخلية، وتعيين عناصر فنية داخل إدارات المراجعة الداخلية في تلك الشركات بما يضمن حسن أدائها لعملها مالياً وفنياً، وتوصلت الدراسة إلى أنّ تطوير دور المراجعة الداخلية يساهم في تفعيل تطبيق الحوكمة داخل الشركة، ويؤدي إلى التنسيق التام وتكوين العلاقات مع باقي أطراف الحوكمة (مجلس الإدارة، الإدارة التنفيذية، لجنة المراجعة، المراجع الخارجي).

**5- دراسة (عبد الرحمن، 2013) بعنوان:** "انعكاسات تطبيق آليات الحوكمة على الشركات المساهمة السعودية".

استهدفت الدراسة معرفة انعكاسات تطبيق آليات الحوكمة على الشركات المساهمة السعودية، حيث صممت قائمة استقصاء تتفق مع أهداف البحث وتساعد على اختبار فروضه، واشتملت على المقومات الرئيسية للحوكمة، وتوصلت الدراسة إلى أنّ لجان المراجعة تعد من أهم آليات الحوكمة، أمّا العناصر الأساسية لمعايير وإرشادات نظام الحوكمة الجيد فتتمثل في ضمان دور أصحاب المصالح، وتضمنت النواحي الإيجابية لتطبيق هذا النظام، زيادة درجة

- ما هي طرق تقييم الأداء الاجتماعي للوحدات غير الهادفة للربح والتي تفعل من دور هذه الوحدات بالاجتماع.

وأهم ما توصلت إليه الدراسة بأن أصحاب المصلحة من متبرعين ومساهمين، متطوعين، عاملين، مستفيدين من خدمات هذه الوحدات التي لا تهدف للربح في حاجة إلى معلومات عن الأداء المالي، والأداء التشغيلي لهذه الوحدات غير الهادفة للربح، وهذا ما يمكن أن توفره المحاسبة من خلال الإطار المقترح لتقييم الأداء والإفصاح من خلال القوائم المالية المقترحة والمرفقات التي تصاحبها، وذلك لخدمة أغراض الرقابة والتقييم من جانب هذه الفئات.

**8- دراسة (الجدير، 2010) بعنوان:** "تأثير الخصخصة على الأداء المالي بالتطبيق على الشركات الليبية".  
تهدف إلى التعرف على تأثير برنامج الخصخصة وتغيير نمط ملكية القطاع العام على كفاءة الأداء وبعد الخصخصة، وتتمثل أهم نتائج دراسة وتحليل تأثير الخصخصة على الأداء المالي للشركات التي تم خصخصتها في ليبيا في:

- وجود تأثير إيجابي لعملية الخصخصة على الأداء الربحي لتلك الشركات.

- أنّ معظم مؤشرات السيولة (89% منها) قد تحسنت بشكل ملحوظ، وكان هذا التحسن بشكل ملحوظ في (56% منها) نتيجة للخصخصة.

- أنّ جميع مؤشرات النشاط بالشركات عينة الدراسة قد تحسنت بشكل ملحوظ، وإنّ هذا التحسن كان معنوياً في ما يقرب من 80% من المؤشرات المستخدمة بالدراسة.

**9- دراسة (صالح، 2007) بعنوان:** "مدى ملائمة مقاييس الأداء المحاسبية في بيئة الـ JIT مع التطبيق على

وجود الإفصاح والشفافية في القوائم المالية، كما أكد البحث إلى أنّ لنظام الحوكمة أثر على تحقيق النجاح، وتجنب التعثر المالي في الشركات المساهمة.

**6- دراسة (صالح، 2013) بعنوان:** "أثر تفعيل آليات

الحوكمة على البيئة التشريعية والرقابية لسوق المال".  
يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في تحديد المؤشرات والمتغيرات الدالة على التزام الشركات بقواعد حوكمة الشركات وانعكاساتها على قرارات المتعاملين بسوق الأوراق المالية المصرية، وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- أدى الإسراع في الإلزام بالتطبيق الكامل لقواعد الحوكمة إلى انتشار التطبيق الشكلي دون التطبيق الفعلي لجوهر الحوكمة.

- يساعد الالتزام بتطبيقات حوكمة الشركات على تحقيق الكفاءة في سوق الأوراق المالية وتجنب الانهيارات المالية الاقتصادية نتيجة زيادة درجة الوثوقية لدى المستثمرين بالتقارير المالية المنشورة.

- مازال سوق المال المصري بحاجة إلى نشر الوعي بحوكمة الشركات والتعريف بأهميتها وكيفية التطبيق السليم.

**7- دراسة (محمد، 2010) بعنوان:** "إطار مقترح

للإفصاح المحاسبي عن الأداء في الوحدات غير الهادفة للربح لتفعيل دورها في المجتمع بالتطبيق على المراكز الخيرية (دراسة حالة)".  
الهدف الأساسي لهذا الدراسة يتمثل في تحديد كيف أنّ الإفصاح المحاسبي عن الأداء للوحدات غير الهادفة للربح يساعد في تفعيل دور هذه الوحدات في المجتمع، وذلك من خلال الإجابة على السؤالين وهما:

- ماهو الإطار الملائم للإفصاح المحاسبي؟

- أن الشركات التي يكون أدائها المالي أفضل يكون لديها موارد مالية متاحة أكثر من الشركات الأخرى ذات الأداء المالي الأقل، مما يتيح للشركات استثمار جزء من هذه الموارد في أداء أنشطة المسؤولية الاجتماعية مثل الاهتمام بالبيئة، أو تحسين العلاقة بينها وبين العاملين، أو العلاقة بينها وبين المستهلكين وهذه الأنشطة تؤدي إلى تحسين سمعة الشركة.

- أداء الشركة للأنشطة الاجتماعية يؤدي إلى جذب عمالة أكثر مهارة وزيادة قدرة الشركة التنافسية، مما يساعد في جذب المستثمرين، وكذلك تحسين الأداء المالي.

#### 12- دراسة (شراد، 2016) بعنوان: "المراجعة الخارجية

كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر".

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور المراجعة الخارجية ومدى مساهمتها في تطبيق حوكمة الشركات مع دراسة حالة لعينة من مراجعي الحسابات، محاسبين، إداريين ومسيرين، كمثال عن واقع حوكمة الشركات في الجزائر حيث توصلت هذه الدراسة إلى نتائج أهمها:

- تساهم المراجعة الخارجية في تطبيق الإفصاح والشفافية عن كافة المعلومات التي تخدم كافة الأطراف ذات العلاقة بالشركة، حيث تعتبر أحد الأدوات الضرورية لقيام بيئة أعمال أكثر تنافسية، حيث اكتسبت مكانتها فيها من منفعتها وقدرتها على الاستجابة لاحتياجات الأفراد وأصحاب المصالح وكل المهتمين بالشركة.

- العلاقة التي يمكن أن تنشأ بين المراجعة الخارجية وحوكمة الشركات هو أنّ المراجعة الخارجية تعتبر من

الشركات الصناعي المصرية". يتمثل الهدف الأساسي لهذه الدراسة في دراسة العوامل المؤثرة في اختيار مقاييس الأداء في الشركات الصناعية، وتشير النتائج إلى اتفاق مدراء المجموعتين من شركات العينة على أهمية استخدام المقاييس غير المالية جنباً إلى جنب مع المقاييس المالية، مع اختلاف ترتيب هذه الأهمية بين المجموعتين.

#### 10- دراسة (محمد، 2008) بعنوان: "العلاقة السببية

لأداء الشركات المصرية مدخل بطاقة الأداء المتوازن" استهدف البحث اختبار العلاقة السببية لأداء الشركات المصرية استناداً إلى المنطق السببي لإطار بطاقة الأداء المتوازن، وذلك من خلال بناء نموذج افتراضي للعلاقة السببية يستند إلى منطق إطار بطاقة الأداء المتوازن، والعمل على اختبار النموذج وعلاقاته المتداخلة عملياً باستخدام أسلوب نمذجة المعادلات الهيكلية، وتدلل نتائج اختبارات الفروض أنّ البيانات العملية للشركات المصرية محل الدراسة لا تؤيد شكل واتجاه العلاقات السببية لنموذج بطاقة الأداء المتوازن، وتفسير ذلك أنّ تقييم الأداء في الشركات المصرية ما يزال يركز على الأهداف الجزئية للوحدات والأقسام الإدارية، بغض النظر عن تأثيرها سلباً أو إيجاباً على الأداء العام للشركة، ومن ثم تعمل هذه الوحدات كجزر منعزلة عن بعضها البعض بدون تنسيق مبني على الأهداف الإستراتيجية للشركة.

#### 11- دراسة ( عبد الفتاح، 2010) بعنوان: "القياس

المحاسبي لأثر ممارسات المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي للشركات في ضوء مبادئ حوكمة الشركات". يتمثل الهدف في تحديد نوع العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات والأداء المالي لها في ضوء مبادئ حوكمة الشركات . وتوصلت إلي أهم النتائج:

خلال الإجابة على السؤال الرئيسي: ماهو أثر آليات الحوكمة في تحسين الأداء المالي لشركات التأمين؟ وكيف يمكن معرفة أثر الحوكمة وذلك بتطبيق كل من آليات الحوكمة التالية: (مجلس الإدارة، إدارة المخاطر، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية، الخبير الإكتواري)، وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود أثر لآليات الحوكمة في تحسين الأداء المالي في الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي بأم البواقي.

**15- دراسة (نواره، 2019)، بعنوان: "آليات الحوكمة في البنوك الإسلامية وتأثيرها في القدرة التنافسية لها، دراسة قياسية لمجموعة من البنوك الإسلامية خلال فترة من 2009-2017م".** هدفت الدراسة إلى التعرف على البنوك الإسلامية والوقوف على واقع آليات الحوكمة في البنوك الإسلامية من خلال الدراسة التطبيقية واقتراح توصيات من شأنها دعم الموقف التنافسي للبنوك الإسلامية، من خلال تفعيل تطبيق آليات الحوكمة في الجهاز المصرفي. وقد أظهرت الدراسة النتائج التالية:

- كلما زاد عدد أعضاء مجلس الإدارة كلما أدى ذلك إلى زيادة القدرة التنافسية للبنوك الإسلامية.
- تعتبر تطبيقات الحوكمة أكثر أهمية وتعقيداً في القطاع البنكي، حيث تحتوي البنوك على مجموعة من العناصر والعلاقات المتداخلة لا توجد في القطاعات الأخرى، تؤثر بشكل كبير على طبيعة نظام الحوكمة.
- إنّ تطبيق المعايير الصادرة عن لجنة بازل 3 يؤدي إلى انخفاض القدرة التنافسية للبنوك الإسلامية.

**16- دراسة (العبيدي، الدرياق، 2019) بعنوان: "الآليات المحاسبية للحوكمة التي تحد من الفساد المالي والإداري".**

بين الآليات التي تحتاج إليها الشركات لوضع حد للنقائص الموجودة في محيطها.

**13- دراسة (حجاج، الأبيض، 2016) بعنوان: "دور حوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية العمومية، دراسة حالة البنك المركزي الماليزي نموذجاً".** هدفت الدراسة إلى تحديد وتحليل دور حوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية العمومية، حيث أظهرت النتائج ما يلي:

- يعتبر مجلس الإدارة في مجال حوكمة الشركات المسئول الأول عن تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية العمومية وتحقيق أهدافها، وذلك من خلال اختيار أعضائه حسب المؤهلات، والخبرات المناسبة، وتفعيل مختلف لجانها من ناحية قيامه بدوره الإشرافي والرقابي من خلال توفير المعلومات للأعضاء ووضع الإستراتيجيات والسياسات ومتابعة تنفيذها من ناحية أخرى.

- لمبدأ الإفصاح والشفافية أثر كبير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية العمومية كونه يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين وأصحاب المصالح، ويسهم في مساعدة المستثمرين على اتخاذ قرارات سليمة.

- حوكمة الشركات تعالج المشكلات الناتجة عن الممارسات الخاطئة من قبل مختلف الأطراف، مثل غدارة المؤسسات والمراجعين الداخليين والخارجيين.

**14- دراسة (مرابط، 2017) بعنوان: "دور آليات الحوكمة في تحسين الأداء المالي لشركات التأمين، دراسة حالة الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي بأم البواقي".** هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أثر حوكمة الشركات في تحسين الأداء المالي للصندوق الوطني للتعاون الفلاحي بأم البواقي، وذلك من

المستثمرين، وتساعدهم على اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، والحوكمة ليست مجرد وسيلة للبقاء، وإنما هي إستراتيجية لازدهار، تحدد بدرجة كبيرة مصير الشركات والاقتصاديات من خلال أثرها المحتمل على الأداء المالي للشركات ودورها في خفض كلفة الوكالة.

#### 19- دراسة (علي، 2021) بعنوان: "آليات حوكمة

الشركات ودورها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة". هدفت الدراسة إلى توضيح مفهوم فجوة التوقعات، والتعرف على مكوناتها وأسبابها، مع تقديم إطار مقترح لتضييق تلك الفجوة، فيتمثل هذا الإطار في مجموعة من الآليات التي اقترحتها الباحثة، وهي حوكمة الشركات تحسين أداء المراجع، قوة إدارة المراجعة الداخلية والحد من المغالاة في توقعات مستخدمي القوائم المالية، وتوصلت إلى عدد من الاقتراحات والتوصيات التي من شأنها التقليل لأقصى حد ممكن لهذه الفجوة منها: قوة نظام المراجعة الداخلية، مدى التزام إدارة الشركة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمحلية وجود نظام فعال للمساءلة المحاسبية.

#### 20- دراسة (العجيل، 2022) بعنوان: "أثر تطبيق

حوكمة الشركات على تحسين جودة المعلومات المحاسبية وترشيد القرارات في ظل الرقمنة". وهدف البحث للتعرف على طبيعة العلاقة بين حوكمة الشركات وترشيد القرارات في بورصة الأوراق المالية الكويتية، وتوصل البحث لنتائج التالية: تأثير حوكمة الشركات والآليات التي تعمل بها من خلال مجلس الإدارة ولجان المراجعة والمراجعة الداخلية على قرارات المستثمرين، حتمية وجود دوراً فعالاً لمجلس الإدارة في الممارسات السلمية لتطبيق الحوكمة ووضع السياسات لممارستها، وجود لجان المراجعة لها تأثير رقابي هام لتنفيذ مبادئ الحوكمة، تؤدي المراجعة الداخلية بشكل سليم إلى

وهدفت الدراسة لتحديد الآليات المحاسبية للحوكمة التي تحد من انتشار الفساد المالي والإداري في المصارف التجارية الليبية حسب وجهة نظر العاملين بهذا القطاع، وتوصلت إلى أنّ الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات تحد من الفساد المالي والإداري بالمصارف التجارية العاملة بليبيا.

#### 17- دراسة (أكريم، 2019) بعنوان: "دور حوكمة

الشركات في الحد من ظاهرة الفساد المالي في الشركات المملوكة للدولة". هدفت الدراسة لبيان دور الحوكمة في حماية المال العام، وأهميتها في زيادة كفاءة النظام الرقابي، والحد من ظاهرة الفساد المالي التي تعيق الشركات المملوكة للدولة، حيث توصلت الدراسة إلى أنّ الالتزام بآليات الحوكمة وقواعدها من قبل الشركات المملوكة للدولة يؤدي للحد من الفساد المالي فيها وزيادة كفاءة أدائها، وبالتالي زيادة ثقة المستثمرين المحليين والأجانب بالشركات المملوكة للدولة، وبالتالي يزيد من قدرة الدولة على جذب الاستثمارات، وما ينتج عنها من تنمية الاقتصاد الوطني، كما أنّ مؤشرات الفساد المالي في الشركات العامة في ليبيا خطيرة جداً، والتي ترتب عنها تحمل الشركات تكاليف إضافية تعكس على أسعار السلع والخدمات، مما يضعف قدرتها على التنافس والبقاء.

#### 18- دراسة (أبوعمشة، 2021) بعنوان: "تعزيز

وتدعيم قواعد حوكمة الشركات وآثارها الاقتصادية المختلفة" وأهم الأهداف:

- قياس مدى ممارسة الشركات الكويتية لمبادئ (OECD) حول حوكمة الشركات.

- دراسة أثر هذه الممارسات على الأداء المالي للشركات المساهمة العامة.

وتوصلت الدراسة إلى أنّ الحوكمة وسيلة تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركة المساهمة بطريقة تحمي



إلى توضيح ما إذا كان هناك ارتباط لممارسات حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية بقيمة الشركات في إندونيسيا، وتشير نتائج الدراسة تماشياً مع الفرضيتين أنه مع الأولى نجد الشركات إيجابية من حوكمة الشركات، وهذه النتيجة تشير إلى أنّ الشركات التي تقوم بتطبيق حوكمة الشركات لديها أفضل قيمة للشركات، هذا خلافاً للفرضية الثانية لدينا، حيث نجد التداعيات السلبية بين جودة التقارير والوكلاء وقيمة الشركة، وهذه النتيجة تشير إلى أنّ الشركات تميل إلى انخفاض قيمة الإفصاح عن مزيد من المعلومات التي تكون غير متناسقة في قيمة الشركة.

## 2- دراسة (Wei'an et. al, 2012) بعنوان:

“A survey of corporate governance: international trends and China's mode”

شهدت الأدبيات المتعلقة بحوكمة الشركات نمواً هائلاً في العقد الماضي ويمثل أحد أهداف الدراسة في إجراء مسح استكشافي لهذا الغرض، وبما أنّ الصين تمثل اقتصاداً ناشئاً وانتقالياً، فإنّ الهدف الآخر هو استعراض بعض الدراسات المحلية بهدف اكتشاف منطق تطور ممارسات حوكمة الشركات في الصين في سياق معقد وحصري، أمّا الهدف الثالث فهو توفير بحوث مستقبلية الاتجاهات، وأهم نتائج الدراسة تجد أنّ الأدبيات الحديثة حول حوكمة الشركات توفر بعض الأفكار الجديدة حول الخصائص الدقيقة للحوكمة، وخلال العقد الماضي أشارت الأدبيات المتعلقة بحوكمة الشركات الصينية إلى بعض المجالات الجديدة خلال عملية الانتقال من الحكومة الإدارية إلى الإدارة الاقتصادية، بالإضافة إلى ما تقدم تحاول طرح إطار تحليلي واقترح أنّ حوكمة الشركات الصينية تمر بمرحلة انتقالية من الحكومة الإدارية إلى الإدارة الاقتصادية.

تقليل التلاعب في المعلومات المالية للاعتماد عليها في اتخاذ القرارات .

21- دراسة (عمر، وآخرون، 2022) بعنوان: "أثر آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية رؤية مهنية- دراسة ميدانية". وهدفت الدراسة إلى استخراج العلاقة بين آليات حوكمة الشركات وممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال التعرف على دور هذه الآليات وتحجيم الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، وكيف يؤثر ذلك على مصداقية القوائم المالية، وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لاستخدام آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، حيث أنّ التشريعات والقوانين هي الأكثر فاعلية من بين الآليات التي تم دراستها والتي تعمل على تفعيل الأخلاقيات المهنية حيث أن استخدام آليات الحوكمة يعمل على خلق بيئة أخلاقية إيجابية وبالتالي تحقيق المصداقية.

## ثانياً- الدراسات الأجنبية:

## 1- دراسة (Siagian, et. al, 2012) بعنوان:

“Corporate Governance، Reporting Quality، and Firm Value : Evidence From Indonesia”.

ولهذه الدراسة مؤشرات لاختبار فرضيتين لتطوير رقمين قياسيين؛ الأول هو مؤشر حوكمة الشركات CGI الذي تستخدمه لقياس تطبيقات حوكمة الشركات في المؤسسات العامة، وينقسم هذا المؤشر إلى خمسة أقسام هي: حقوق المساهمين، المساواة في المعاملة لهم، ودور أصحاب المصالح، والشفافية والإفصاح، ومجالس الإدارة، أمّا المؤشر الثاني فهو مؤشر تقديم التقارير والإفصاح (RQ1) وليفهم بتطوير قياس التزام الشركة بإعداد التقارير المالية، وهدفت الدراسة

ج- الأداء المالي العام فعال إذا ما قورن بمصارف أخرى؛ لأن البيئة غير مستقرة في السنوات الماضية.

5- دراسة (Arslan, Tathdil, 2012) بعنوان: "Defining and Measuring Competitiveness: A Comparative Analysis of Turkey with 11 Potential Rivals".

أهداف الدراسة:

- محاولة الكشف عن مفهوم القدرة التنافسية من خلال تحديد أساليب التنافسية الوطنية وقياسها.
- وصف التنافسية الوطنية وفحص المتغيرات والمؤشرات المستخدمة لقياس قوة المنافسة.
- كما تهدف مقارنة تركيا مع الدول التي تعتبر منافسا أو منافسا محتملا لتركيا وفقا لخبراء البنك الدولي صندوق النقد الدولي، منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وغيرها، وسيتم إجراء مقارنة بين BRIC (البرازيل وروسيا والهند والصين) + KM (كوريا الجنوبية وماليزيا) ودول CIVETS كولومبيا واندونيسيا ومصر، تركيا وجنوب أفريقيا)، وأهم النتائج:

- يمكن تعريف قوة المنافسة في بلد ما ببساطة على أنها القدرة على التنافس بالنسبة إلى منافسيه، وفي هذه الدراسة، يتم تعريف قوة المنافسة في بلد ما على مستوى الشركة، على المستوى الصناعي وأيضاً على المستوى الدولي، لذا من الواضح أن القول بأنه لكي تحقق دولة قدرتها التنافسية، يجب عليها تحسين قدرتها التنافسية سواء على مستوى الشركة أو على المستوى الصناعي، من وجهة نظر قياس التنافسية.

3- دراسة (E. Erigin, 2012) بعنوان:

"Corporate Governance Ratings and Market-based Financial Performance: Evidence from Turkey".

الهدف من الدراسة هو التحقيق فيما إذا كان المستثمرين يأخذون تصنيف حوكمة الشركات في الاعتبار عند تقييمهم لأسعار الأسهم منذ التقييم الأول في عام 2006، ثم فحص جميع الشركات المصنفة من 2006 إلى 2016 باستخدام نموذج السعر، يتم إجراء مزيد من التحليل من أجل تقييم التأثير الكلي لحوكمة الشركات على سعر السهم، وتشير النتائج إلى أنّ تصنيف حوكمة الشركات يرتبط ارتباطاً إيجابياً وكبيراً ليس فقط بالأداء المالي، ولكن أيضاً بالأداء المحاسبي والمكونات الفرعية لحوكمة الشركات التي لها ارتباطاً إيجابياً بالأداء المالي في الجهات المعنية والإفصاح العام والشفافية.

4- دراسة (MD Aminul Islam, 2014)

بعنوان:

"An Analysis of the Financial Performance of National Bank Limited Using Financial Ratio"

تهدف الدراسة إلى قياس الأداء المالي للمصرف الوطني المحدود، الذي يعتبر أحد أكبر المصارف التجارية البارزة بينغلا ديش للفترة 2008-2013، وقد استخدم الباحث تحليل النسب المالية (FRA) التي تساعد على رسم لمحة عامة عن الأداء المالي للمصرف الوطني المحدود من حيث الربحية والسيولة وأداء الائتمان، وأهم نتائج الدراسة:

أ- معدل الربح منخفض في السنوات الأخيرة وبالنسبة لأداء الربحية ليس بمستوى مرضي.

ب- السيولة جيدة مقارنة بالآخرين ولكن لديهم فرصة للتحسين.

### North African) Region: An Immunity Test of Banks for COVID-19”.

هدف البحث قياس تأثير آليات حوكمة الشركات الداخلية والخارجية على الأداء المالي للمصارف في منطقة الشرق الأوسط وأظهرت النتائج أن إجراءات حوكمة الشركات لوجود أعضاء مستقلين في مجلس الإدارة وانعدام الضغط السياسي على أعضاء مجلس الإدارة والحماية القانونية القوية كان لها آثار إيجابية على الأداء المالي للمصرف.

#### 9- دراسة (Beatrice, 2022) بعنوان:

“Corporate governance and the performance of manufacturing firms in Ghana: Does ownership structure matter?”.

هدف البحث إلى معرفة الدور الوسيط لهيكل الملكية في العلاقة بين حوكمة الشركات والأداء المالي لشركات التصنيع في غانا، ووجد تأثيراً إيجابياً ومهماً لحجم مجلس الإدارة واستقلالية لجنة المراجعة وحجمها على أداء الشركة ومع ذلك هناك علاقة سلبية بين مكافأة مجلس الإدارة والأداء المالي لشركة.

#### ثالثاً- ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة:

نظراً لأهمية الموضوع فإنّ هذه الدراسة تعتبر مواكبة للدراسات السابقة، وقد اختلفت هذه الدراسة عن الدراسات المحلية والدولية في حدود ما توصل إليه الباحث:

- اختلاف مجتمع الدراسة عن غيره من الدراسات.
- خصص الآليات المحاسبية للحوكمة عن آليات الحوكمة كاملة ودورها في تحسين الأداء المالي.
- وأما هذه الدراسة درست أثر الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات في تحسين الأداء المالي لدعم القدرة التنافسية للمؤسسات المالية- دراسة ميدانية من وجهة نظر المراجعين العاملين بديوان المحاسبة الليبي.

- تؤخذ التصنيفات كنسب مئوية بقسمة ترتيب الدول إلى عدد الدول، وهكذا، من خلال ثلاثة مؤشرات رئيسية، من الممكن القول أن تركيا تقع في أعلى 36٪ من 142 دولة وفقاً لمؤشر التنافسية العالمية التابع لـ WEF، تكمن في أعلى 66٪ من 59 دولة وفقاً للحولية التنافسية العالمية الصادرة عن IMD وتكمن في أعلى 42٪، من 183 دولة وفقاً لتقرير مؤسسة التمويل الدولية عن سهولة ممارسة أنشطة الأعمال.

#### 6- دراسة (Haruna, et. al, 2019) بعنوان:

“Effect of Corporate Governance Mechanisms on Financial Performance of Listed Insurance Companies in Nigeria”.

هدفت الدراسة إلى فحص تأثير آليات حوكمة الشركات على الأداء المالي لشركات التأمين المدرجة في نيجيريا، ووجدت استقلالية مجلس الإدارة في شركات التأمين محل الدراسة، ولكن الفشل في الحفاظ على آلية حوكمة الشركات الجيدة يمكن أن يمثل تهديداً ويمكن أن يؤدي إلى تراجع استقلالية المجلس.

#### 7- دراسة (Baulo, 2021) بعنوان:

“Countries’ governance and competitiveness: business environment mediating effect”.

البحث كان هدفه تحليل تأثير حوكمة الشركات وبيئة الأعمال على القدرة التنافسية للدول وأهميتها النسبية، وتوصلت إلى أنّ الدور الرئيسي في القدرة التنافسية تلعبه جودة حوكمة الشركات، وتعزز جودة بيئة الأعمال التأثير الإيجابي لجودة حوكمة الشركات على القدرة التنافسية.

#### 8- دراسة (Haruna, 2022) بعنوان:

“The Impact of Corporate Governance on the Financial Performance of the Banking Sector in the MENA (Middle Eastern and

## المبحث الثاني: الإطار الفكري لمفهوم حوكمة

### الشركات

#### أولاً- مفهوم حوكمة

تعود جذور حوكمة الشركات إلى نشأة الرأسمالية ومؤسسات الأسهم الحديثة، وتطور التجارة الدولية والنمو الهائل للشركات متعددة الجنسيات خلال "الثورة الصناعية" في أوائل القرن التاسع عشر، وقد لقيت مؤخراً اهتماماً كبيراً نتيجة لحدوث عمليات احتيال للشركات، وفضائح محاسبية، وحزم تعويضات مفرطة، وتداول داخلي، وتداول ذاتي، وإفصاحات مضللة، ومسؤوليات مدنية وجنائية محتملة للمنظمات المشتركة. (Agyemang and Castellini, 2015).

وبالتالي تعد حوكمة الشركات من التوجهات العالمية الحديثة نسبياً، التي تهدف إلى إحكام الرقابة على إدارتها لمنعها من إساءة سلطاتها، وتوجيه سلوكها نحو حماية حقوق المساهمين وباقي الأطراف الأخرى المهتمة، وتحسين أداء الشركة، وتوفير الشفافية في التقارير المالية، وعلى الرغم من انتشار الاهتمام بحوكمة الشركات في الفترة الأخيرة، إلا أنه لا يوجد مفهوم متفق عليه للحوكمة، وقد قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بتعريف حوكمة الشركات بأنها أحد العناصر الرئيسية في تحسين الكفاءة الاقتصادية والنمو، فضلاً عن تعزيز ثقة المستثمرين، "وهي عبارة عن مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة، ومجلس إدارتها، والمساهمين، والأطراف الأخرى ذات المصلحة" (خليل، إبراهيم، 2014، 272).

وفي إطار الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين عرفت الحوكمة بأنها: "مجموعة من المسؤوليات والممارسات التي يقوم بها مجلس الإدارة والإدارة

التنفيذية بهدف توفير التوجيه الإستراتيجي، ضمان تحقيق الأهداف، التأكد من إدارة المخاطر بشكل صحيح ، التحقق من استخدام موارد المنشأة بشكل مسؤول" (الزمر، 2011، 153).

كما عرفها (عبد الله) بأنها "ذلك النظام الذي يعمل على تفعيل دور الرقابة ومتابعة الأداء لتحقيق مصالح وأهداف جميع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة والمعنيين بتطبيق قواعد حوكمة الشركات" (عبد الله، 2009، 462).

وكذلك عرفت الحوكمة "بأنها مجموعة من العلاقات بين الإدارة التنفيذية للمنشأة ومجلس إدارتها والمساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح ذوي العلاقة بالمنشأة". (ياسين، 2010، 37).

#### ثانياً- مبادئ حوكمة الشركات:

وضعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ستة مبادئ أساسية (الشمري، 2011، 36، 37) وهي:

#### 1. ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة

الشركات: يجب أن يكون هناك إطار يكون ذات جدوى لحوكمة الشركات؛ لكي تعزز كلا من شفافية الأسواق وكفاءتها، كما يجب أن يكون متناسقاً مع أحكام القانون، وأن يصاغ بوضوح مبنياً تقسيم المسؤوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنفيذية المختلفة.

#### 2. حفظ حقوق جميع المساهمين: حق المساهمين في

المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة واختيار مجلس الإدارة، والحصول على عائد في الأرباح، ومراجعة القوائم المالية.

#### 3. المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين: بمعنى

المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، ولهم

والتي تعتبر إحدى الآليات التي توجه الشركات لإتباع القواعد السليمة للمحاسبة وإجراء المراجعة الدورية المستقلة بما فيه صالح الشركة ككل، حيث لوحظ تطور جودة التقارير المالية خلال فترة الثمانينيات، وهو ما أدى إلى صدور تشريع جديد وأطلق عليه **Sarbans-oxley** والذي يؤكد على أهمية وجود آليات إفصاح وشفافية فعالة، وكذلك إلى توصيته بمراقبة أداء شركات المحاسبة والمراجعة لضمان كفاءة أداء مهامها.

**2- المراجع الداخلية:** تعمل المراجعة الداخلية لأي مؤسسة في تحقيق أهدافها، وتحسين جودة فعالية الرقابة الداخلية، وأيضاً تشترك مع مجلس الإدارة ولجنة المراجعة من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها في عملية حوكمة الشركات، من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للمؤسسة، بما يؤكد على جودة ممارسة المؤسسات المالية والغير مالية لأعمالها، ومن ثم مدي صدق وعدالة المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها المؤسسات؛ وذلك نتيجة لاستقلال المراجعة الداخلية وتبعيةها لرئيس مجلس الإدارة واتصالها برئيس لجنة المراجعة.

**3- المراجعة الخارجية:** تعتبر المراجعة الخارجية من الآليات الأساسية لحوكمة الشركات بسبب الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي من إضفاء الثقة والمصادقية على المعلومات المحاسبية، يأتي ذلك بإبداء رأي فني ومحايد في تقرير المراجعة عن مدى صدق وعدالة القوائم والتقارير المالية التي تعدها المؤسسة.

**4- لجان المراجعة:** أكدت العديد من الدراسات والتقارير الدولية المرتبطة بحوكمة الشركات أنه لا بد من لجان المراجعة في المؤسسات التي تسعى إلى تطبيق حوكمة

حق التصويت في الجمعية العامة على أهم القرارات، وكذلك الإطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.

**4. دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركة:** آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة، وكذلك احترام حقوقهم القانونية، والتعويض عن أي انتهاكات لتلك الحقوق، بل الحصول على المعلومات المطلوبة.

**5. الإفصاح والشفافية:** الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور المراجع الخارجي، كما تفصح عن معلومات متعلقة بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين.

**6. مسئولية مجلس الإدارة:** تكون مسئولية مجلس الإدارة فاخيار أعضاؤه ومهامه الأساسية ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية.

**ثالثاً- آليات المحاسبية لحوكمة الشركات:**

هناك العديد من التصنيفات لآليات الخاصة بحوكمة الشركات (حسين، محمد، 2012، 8) والمتمثلة في الآتي:

**1. التصنيف الأول:** الآليات الداخلية والآليات الخارجية.

**2. التصنيف الثاني:** الآليات المحاسبية والآليات غير المحاسبية.

وتماشياً مع طبيعة دراستنا سنكتفي بدراسة الآليات المحاسبية للحوكمة، وأهمها:

**1- الإفصاح والشفافية للتقارير المالية ومعايير المحاسبة والمراجعة:** تعد معايير المحاسبة والمراجعة بمثابة العمود الفقري والركيزة الأساسية في تفعيل حوكمة الشركات،

<ul style="list-style-type: none"> <li>- استخدام المدخل ذو الأثر الرجعي (رد فعل) والنتائج للترويج للكفاءة التنظيمية.</li> <li>- تعزيزها لتشمل منظورات العمليات والقيمة المضافة.</li> </ul>	<p>organizations became global</p>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- التوجه نحو المزج بين المقاييس المالية وغير المالية.</li> <li>- المزج بين مدخلي الأثر الرجعي والمبادئة.</li> <li>- استخدام النتائج لإدارة المنشأة بالكامل.</li> <li>- تعزيز أنظمة قياس الأداء لتشمل العملية والجودة والتركيز على العميل.</li> </ul>	<p>الإنتاج نحو ميكنة عمليات منشآت الأعمال.</p> <p>Automation of business processes</p>	<p>من 1990 إلى 2000</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- التوجه نحو التوازن والتكامل.</li> <li>- الاعتماد بشكل أكبر على مدخل المبادئة وليس انتظار رد الفعل.</li> <li>- استخدام النتائج لتعزيز الاستجابة التنظيمية.</li> <li>- تعزيز قياس الأداء ليعطي رؤية متوازنة عن منشأة الأعمال وسلاسل التوريد وأنشطة العمليات البيئية.</li> </ul>	<p>الاعتماد على التجارة الإلكترونية وأنشطة الأعمال بلا حدود. e-Commerce and borderless business activities</p>	<p>من 2000 إلى 2010</p>

الشركات وما تحققة في زيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية التي تعدها إدارة المؤسسة للمساهمين وأطراف أخرى مهمة، كما أنها تساعد الإدارة العليا للقيام بمهامها المنوط القيام بها بكفاءة وفعالية، ولتدعيم استقلالية المراجع الداخلي، وحماية حيادية المراجع الخارجي، فضلاً عن الارتقاء بمستوى جودة نظام الرقابة الداخلية.

### المبحث الثالث: أثر الآليات المحاسبية للحكومة في

تحسين الأداء بالمؤسسات لدعم القدرة التنافسية أولاً- تطور أنظمة قياس الأداء وتصنيفات نماذج قياسه:

يتناول الباحث هذا الجزء من خلال التركيز على النقاط

التالية: (البتانوني، 2011، 406-413)

#### (أ) تطور أنظمة قياس الأداء:

جدول (1) توجد جذور لقياس الأداء في الأنظمة المحاسبية التي ظهرت مبكراً،

من خلال الجدول التالي:

الفترة	خصائص منشآت الأعمال	خصائص أنظمة قياس الأداء
قبل 1980	<ul style="list-style-type: none"> <li>- منشآت أعمال كبيرة الحجم ومنظمة. Systematic large organizations</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- موجهة نحو محاسبة التكاليف.</li> <li>- استخدام المدخل ذو الأثر الرجعي والنتائج للترويج للكفاءة التنظيمية، وتسهيل إعداد الموازنة، وجذب رأس المال من الكيانات الخارجية.</li> <li>- سيطرة تكاليف الصنفقة وتحديد الربحية على قياس الأداء.</li> </ul>
من 1980 إلى 1990	<ul style="list-style-type: none"> <li>- أصبحت منشآت الأعمال عالمية. Business</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- موجهة نحو محاسبة التكاليف.</li> </ul>

- نظام قياس الأداء الديناميكي المتكامل  
Quantitative Dynamic for performance  
IDPMS(Measurement System)

**4- النماذج المساعدة:** تصنف الأطر التي لا تبني  
أنظمة لقياس الأداء ولكنها تساعد في تحديد  
العوامل التي تؤثر على مؤشرات قياس الأداء على  
أتمها نماذج مساعدة (مدعمة)، ومن أمثلة هذه  
النماذج:

- النموذج الكمي لنظام قياس الأداء  
Quantitative Model for performance  
Measurement System (QMPMS)

- نموذج نظام قياس الأداء التنبؤي  
Performance Model for Predictive  
Measurement System (MPPMS)

**ثانياً- القدرة التنافسية بالمؤسسات**

القدرة التنافسية الدولية بأنها "القدرة على الحفاظ، في  
الاقتصاد العالمي، على نمو مقبول في المستوى المعيشي  
الحقيقي للسكان مع توزيع عادل مقبول، مع توفير فرص  
العمل بشكل فعال لكل من يستطيع ويريد العمل والقيام  
بذلك دون التقليل من إمكانيات النمو في مستويات المعيشة  
للأجيال القادمة". (Arslan, 2012)

ويمكن للمنشأة تحقيق الميزة التنافسية من خلال الاستغلال  
الأفضل للإمكانيات والموارد الفنية والمادية والمالية والتنظيمية  
المتاحة، كذلك القدرات والكفاءات والمعروفة وغيرها من  
الإمكانيات التي تتمتع بها المنشأة والتي تمكنها من تصميم  
وتطبيق إستراتيجيتها التنافسية.

**1- مستويات القدرة التنافسية:** هناك أربعة مستويات  
للقدرة التنافسية تتمثل فيما يلي: (أمين، 2014، -41)

(39)

(ب) التصنيفات الرئيسية لنماذج قياس الأداء:

وصنف العديد من الباحثين أنظمة قياس الأداء بطرق  
مختلفة، ولعل أفضل التصنيفات تلك التي قسمت نماذج  
قياس الأداء إلى خمس مجموعات رئيسية وهي:

**1- نماذج الجودة:** تمثل نماذج الجودة أطر تنسب  
أهميتها الكبرى إلى الجودة، ومن أمثلة هذه النماذج:

- نموذج تميز الأعمال

. Excellence Model Business (BOQ)

- نموذج العائد على الجودة

. The return on quality approach (ROQ)

**2- النماذج القائمة على أساس الاستقصاء:** وهي

أطر قائمة على أساس استخدام قوائم الاستقصاء  
في قياس الأداء، ومن أمثلة هذه النماذج:

- استقصاء قياس الأداء

PMQ (The performance Measurement  
Questionnaire).

- البرنامج البحثي لدراسة قضايا الإنتاجية في  
قطاع الصناعة النرويجية

A research program studying productivity  
issues in Norwegian manufacturing  
industry

**3- النماذج التدرجية:** تقوم النماذج التدرجية على

ترتيب مقاييس الأداء وبدائل القرار ترتيباً تفضيلياً  
حسب أهميتها النسبية، وتجزئة المشاكل المعقدة إلى  
هيكل درجي متعدد المستويات ومكون من  
الأهداف الإستراتيجية والمعايير والمعايير الفرعية  
والبدائل القرارية، ومن أمثلة هذه النماذج:

- إطار هرم الأداء

The performance pyramid.

بتنافسية الدولة كإفراز طبيعي لما شهده الاقتصاد العالمي من تغيرات جديدة كظاهرة العولمة وتحرير التجارة والاستثمارات الدولية والتطور الغير مسبوق لأساليب التكنولوجيا والتي كان لها الأثر في حدة المنافسة.

**1-4 القدرة التنافسية على المستوى العالمي:** فمن أهم المتغيرات التي شهدتها الساحة الدولية التي شكلت النظام الاقتصادي العالمي الجديد، هو اتجاه الكثير من هذه الدول نحو الاندماج العالمي، بحيث تضاءلت أهمية الدول كمجال أو كقطاع يؤخذ في الاعتبار عند رسم السياسات الاقتصادية.

**ثالثاً- أثر الآليات المحاسبية للحكومة في تحسين الأداء المالي لدعم القدرة التنافسية**

تعد حوكمة الشركات من التوجهات العالمية الحديثة نسبياً، التي تهدف إلى إحكام الرقابة على إدارات الشركات لمنعها من إساءة سلطاتها، وتوجيه سلوكها نحو حماية حقوق المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح، وتحسين أداء الشركة لدعم قدرتها التنافسية وممارستها المحاسبية وتوفير الشفافية في التقارير الصادرة عنها، فممارسة حوكمة الشركات تعتمد بصفة أساسية على المساءلة والشفافية اللذين يرتبطان بشكل كبير بعدم تماثل المعلومات المحاسبية، وعدم التأكد المصاحب للعديد من المعاملات التي تقوم بها منشآت الأعمال (الزمر، 2011، 152)، مما دفعت الدعوة العالمية لتطبيق آليات حوكمة الشركات، وهذا ما ركز عليه الباحثين لدراسة أثر الآليات المحاسبية للحكومة في تحسين الأداء المالي لدعم القدرة التنافسية، وذلك من خلال دراسة أثر تقسيمات الآليات المحاسبية للحكومة كلاً على حدى في تحسين الأداء المالي لدعم القدرة التنافسية كما يلي:

**1-1 القدرة التنافسية على مستوى المنشأة:** اتفقت أغلب الدراسات على أن مستوى المنشأة هو أفضل مستوى لتحديد مفهوم القدرة التنافسية، فالمؤسسات المالية والغير مالية هي التي تتنافس في الأسواق العالمية وليس الدول، ولقد جاء مفهوم القدرة التنافسية على مستوى المؤسسة ليعكس أربعة معايير أساسية هي:

**أ- الربحية:** هي قدرة الشركة على تحقيق ربح مضطرد قابل للاستمرار.

**ب- التميز:** وهو بأن المؤسسة قد نجحت في إضافة شيء يختلف عن منافسيها من خلال خدمة أو منتج مميز مع تكلفة منخفضة.

**ج- التفوق أو المساهمة في التجارة الدولية:** ويقصد بها قدرة المؤسسة على زيادة مكائنها في السوق العالمي.

**د- المساهمة في النمو المضطرد:** ويقصد به مساهمة المؤسسات على رفع نصيب الفرد من الدخل الحقيقي والحفاظ على هذا الارتفاع.

**1-2 القدرة التنافسية على مستوى الصناعة والخدمة:** لا يختلف مفهوم القدرة التنافسية على مستوى الصناعة والخدمة إلى حد كبير مع مفهومها على مستوى المنشأة؛ لأنّ الصناعة والخدمة التي تتمتع بالقدرة التنافسية تتضمن شركات قادرة على المنافسة في الأسواق المحلية والعالمية.

**1-3 القدرة التنافسية على مستوى الدولة:** عندما ظهر العجز الكبير في الميزان التجاري للولايات المتحدة الأمريكية خلال المدة من 1981-1987، بدأ الاهتمام بالقدرة التنافسية على مستوى الدولة وخاصةً مع اليابان، وزيادة المديونية الخارجية لها وارتفاع حدة المنافسة الأجنبية في الأسواق الأمريكية كما في بداية التسعينات، أعيد الاهتمام



## 2- أثر آلية لجان المراجعة لحوكمة الشركات في تحسين

الأداء المالي لدعم القدرة التنافسية:

تعتبر لجنة المراجعة من أهم آليات الحوكمة ووجودها مع وجود آلية المراجعة الداخلية، وقواعد السلوك الأخلاقية ذات تأثير على تطبيق آليات المحاسبة للحوكمة الأخرى، كما يتضح دورها في تحسين أداء الشركة وقدرتها التنافسية.

## 3- أثر آلية المراجعة الداخلية لحوكمة الشركات في تحسين

الأداء المالي لدعم القدرة التنافسية:

وتظهر أهمية المراجعة الداخلية كعنصر رئيسي لعمل لجنة المراجعة داخل المنشآت المختلفة حيث يجب ما يلي (عبد الله، 2006، 149):

أ- تعريف أعضاء المراجعة الداخلية بمبادئ حوكمة الشركات.

ب- إدراج مراجعة التزام الشركة بمبادئ الحوكمة ضمن برامج المراجعة الداخلية.

ج- تعيين عناصر فنية داخل إدارات المراجعة الداخلية بما يضمن حسن أدائها لعملها مالياً وفنياً.

د- إعداد التأهيل العلمي والعملية لأعضاء إدارات المراجعة الداخلية بما يستوعب أسس ومبادئ وسياسات حوكمة الشركات والتطورات المنشودة منها.

هـ- عمل التنظيمات المهنية المختلفة على تنمية الوعي بأهمية مبادئ حوكمة الشركات وأهمية دور المراجعة الداخلية حيالها.

تؤدي آلية المراجعة الداخلية لحوكمة الشركات دوراً مهماً في تحسين الأداء المالي وذلك بزيادة قدرة المهتمين على مساءلة الشركة. حيث يقوم المراجعين من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، وتقليل مخاطر الفساد

## 1- أثر آلية الإفصاح والشفافية لتقارير المالية في تحسين

الأداء المالي لدعم القدرة التنافسية:

في ظل تزايد الاهتمام بموضوع الشفافية والإفصاح المحاسبي في التقارير المالية في السنوات الأخيرة نتيجة كثرة المشاكل التي حدثت للمستثمرين من جراء الشفافية المفقودة والتلاعب بالمعلومات الداخلية للشركات واستغلالها لدى بعض المستثمرين، وتحقيقهم ميزة عن المستثمرين الآخرين الذين لا يستطيعون الحصول على هذه المعلومات، وبالتالي حدوث نوع من الفوضى غير المبررة والتي تطلق العنان لأسعار الأسهم للارتفاع أو الانخفاض غير المبرر أو المصطنع داخل أسواق المال. وعلى ذلك يأتي أثر آلية الإفصاح والشفافية لحوكمة الشركات على رأس قائمة القضايا التي يهتم بها المتعاملون في الأوراق المالية والجهات الرقابية القائمة على شؤون هذا السوق، من خلال توافر مجموعة من الاعتبارات تتمثل في الآتي: (عبد الفتاح،

2010، 97-98)

أ- أن يشمل الإفصاح- دون حصر- المعلومات المتعلقة بالأمور التالية: نتائج الأداء المالي والتشغيلي للشركة، أهداف الشركة، حصة الأغلبية وحقوقهم في التصويت، سياسة مكافأة مجلس الإدارة العليا، سياسة وهيكلة الحوكمة.

ب- يجب إعداد المعلومات والإفصاح وفقاً لمعايير الإفصاح المالي والإفصاح الغير المالي.

ج- يجب إجراء مراجعة سنوية من قبل مراجع مستقل كفاء ليكون مسئول أمام المساهمين.

د- يجب توافر قنوات لتوصيل المعلومات لمستخدميها على نفس القدر من المساواة وفي التوقيت الملائم.

1. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق آلية التزام إدارة المؤسسة بتطبيق الإفصاح والشفافية للتقارير المالية والمعايير المحاسبية والمراجعة لتحسين الأداء المالي لدعم القدرة التنافسية.
2. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين آلية المراجعة الداخلية وتحسين الأداء لدعم القدرة التنافسية.
3. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور المراجع الخارجي وتحسين الأداء لدعم القدرة التنافسية.
4. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق آلية استقلال لجان المراجعة وتحسين الأداء لدعم القدرة التنافسية.

وقد شملت هذه الأساليب المنهجية تطوير وسيلة جمع البيانات وتجريبها واختبار درجة الصدق والثبات لها، وقد تطلبت هذه الخطوات القيام بسلسلة من الإجراءات، وتم الاعتماد على التحليل الإحصائي باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)، لاختبار الفرضيات ومن تم التوصل إلى النتائج والتوصيات، وفيما يلي عرض لهذه الإجراءات المنهجية التي اعتمدت في هذا البحث لتحقيق الأهداف التي نسعى للوصول إليها.

#### ثانياً- مجتمع وعينة الدراسة

1. مجتمع الدراسة:  
يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين العاملين بديوان المحاسبة والبالغ عددهم (230) مراجع.

#### 2. عينة الدراسة:

تم اختيار عينة الدراسة بالطريقة العشوائية البسيطة من بين أفراد مجتمع الدراسة والبالغ عددها (80) موظف.

الإداري والمالي. ويعتبر كل من المراجع الداخلي والخارجي آلية مهمة من آليات المراقبة ضمن إطار هيكل الحوكمة، وبشكل خاص فيما يتصل بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية مما ينعكس إيجاباً على الأداء المالي للشركة وعلى قدرتها التنافسية مع مثيلتها من الشركات الأخرى. (الركيبي، 2014، 645).

#### 4- أثر آلية المراجعة الخارجية لحوكمة الشركات في تحسين الأداء المالي لدعم القدرة التنافسية:

تعتبر المراجعة الخارجية بمثابة أداة تنبيه مبكرة للشركات، كونه يهتم ببيان الانحرافات المالية والإدارية، وذلك من خلال تطبيق قواعد العناية المهنية بكل إتقان وموضوعية، بل يتضاعف دورها عندما تكون مجتمعة مع باقي الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات؛ لأنها تساعد الشركات على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين الأداء المالي وتغرس الثقة لأصحاب المصالح (الصغير، 2019، ص51).

#### المبحث الرابع: الدراسة الميدانية

##### أولاً- مقدمة:

يتضمن هذا الفصل الجانب العملي (الميداني) للدراسة الإجراءات أو الأساليب المنهجية التي يكون من المناسب توظيفها في هذه الدراسة المتعلقة بدور الآليات المحاسبية لحوكمة المؤسسات في تحسين الأداء المالي لدعم القدرة التنافسية، فكان لابد من وضع تصميم منهجي للدراسة من البداية حتى تتمكن من الوصول إلى الهدف المرجو منها وتمثل هذه الأساليب المنهجية والإجراءات في تحديد نوع الدراسة ومنهجها والإجابة عن تساؤلات الدراسة التي هي عبارة عن علاقات احتمالية يمكن استخدامها للإجابة على الفرضيات التالية:

- **معلومات عامة:** وتشمل (5) أسئلة شخصية وهي المؤهل العلمي والوظيفة وسنوات الخبرة ومدى الاحتياج للتقارير المالية ووسيلة التواصل.

- **المحور الأول:** ويشمل (8) عبارات لا توجد علاقة دلالة إحصائية بين تطبيق آلية التزام إدارة المؤسسة بتطبيق الإفصاح والشفافية للتقارير المالية والمعايير المحاسبية والمراجعة لتحسين الأداء المالي لدعم القدرة التنافسية.

- **المحور الثاني:** ويشمل (8) عبارات توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين آلية المراجعة الداخلية وتحسين الأداء لدعم القدرة التنافسية.

- **المحور الثالث:** ويشمل (7) عبارات لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور المراجع الخارجي وتحسين الأداء لدعم القدرة التنافسية.

- **المحور الرابع:** ويشمل (8) عبارات لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق آلية استقلال لجان المراجعة وتحسين الأداء لدعم القدرة التنافسية.

وللخروج بنتائج علمية دقيقة لهذه الدراسة تم إعطاء الأوزان من (1-5) باستخدام مقياس ليكرت الخماسي الأبعاد (Likert Five Point Scale) للإجابة على العبارات وهي: (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة)، وترجم هذه التقديرات الوصفية إلى تقديرات رقمية على أساس تخصيص الأرقام (1)، (2)، (3)، (4)، (5) لكل منها على التوالي.

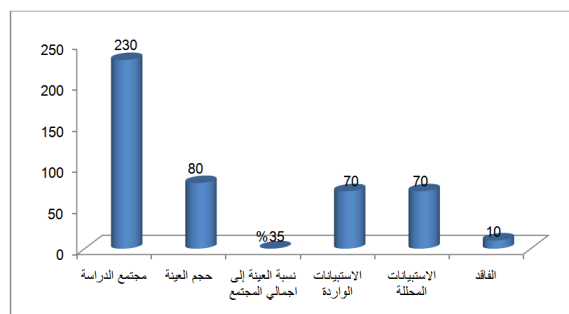
وقبل عرض نتائج تحليل إجابات عينة الدراسة تم حساب المدى للإجابات، والوصول إلى طول الفئة لكل درجة من درجات الترجيح، وذلك على النحو التالي:

المدى = الفرق بين أكبر قيمة وأصغر قيمة (أكبر قيمة - أصغر قيمة).

وقد تم توزيع الاستبيان عليهم، وتم ترجيع (70) استبانة استخدمت في التحليل وعدد (10) استبانة فاقد، والجدول التالي بين توصيف العينة.

جدول رقم (1) مجتمع الدراسة وحجم العينة ومفردات العينة المستخدمة في التحليل

البيان	مجتمع الدراسة	حجم العينة	نسبة العينة إلى إجمالي المجتمع	الاستبيانات الواردة		الاستبيانات المخللة		الفاقد	
				عدد	%	عدد	%	عدد	%
الموظفين الفنيين العاملين بـديوان المحاسبة	230	80	35%	70	87	70	87	10	13



شكل رقم (1) يبين مجتمع الدراسة وحجم العينة والعينة المستخدمة في التحليل

### 3. أداة الدراسة:

تكونت أداة الدراسة من استمارة استبيان تضمنت (دور الآليات المحاسبية لحكومة المؤسسات في تحسين الأداء المالي لدعم القدرة التنافسية)، وشملت (36) عبارة. وقد تم التحقق من صدق المقياس ووجود قدر مناسب من الثبات الداخلي بين البنود المتضمنة في كل جوانبه، وسوف نتعرض لكل من هذه الخطوات بشيء من التفصيل:

تم جمع العبارات التي ترتبط بالموضوع، وقسمت إلى معلومات عامة وأربع محاور كما يلي:

حذف بعض العبارات وبعض الكلمات وإحلال أخرى بدلاً منها.

## 2. ثبات استمارة الاستبيان:

تم تحليل وحساب معامل ثبات الاستبانة من خلال حساب معامل ألفا كرونباخ (Chronback Alpha)، ويوضح الجدول رقم (3) نتائج الثبات.

جدول رقم (3) نتائج اختبار ألفا للصدق والثبات لعبارات محاور الاستبيان

ت	محاور الدراسة	مؤشر الصدق	مؤشر الثبات
1-	لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق آلية التزام إدارة المؤسسة بتطبيق الإفصاح والشفافية للتقارير المالية والمعايير المحاسبية والمراجعة لتحسين الأداء المالي لدعم القدرة التنافسية	0.759	0.903
2-	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين آلية المراجعة الداخلية وتحسين الأداء لدعم القدرة التنافسية	0.846	0.884
3-	لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور المراجع الخارجي وتحسين الأداء لدعم القدرة التنافسية	0.743	0.905
4-	لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق آلية استقلال لجان المراجعة وتحسين الأداء لدعم القدرة التنافسية	0.662	0.922
	قيمة ألفا الاستبيان	0.916	

من خلال الجدول السابق نجد أن قيمة ألفا لمحاور الاستبيان بلغت (0.916)، وهذا يبين أن الثبات بين الإجابات كان مرتفعاً جداً ومقبولاً إحصائياً، أما فيما يتعلق بمقياس الصدق والذي يتعلق بمقياس درجة ارتباط المفردة بالمقياس العام، فإنّ نتائجه تعتبر قوية ومقبولة إحصائياً، وهذا يدل على وجود انسجام واضح بين الإجابات في الاستبيان

$$\frac{\text{المدى (4)}}{\text{عدد الفئات (الدرجات) (5)}} = \text{طول الفترة} = 4-1=5$$

$$\text{طول الفترة} = \frac{4}{5} = 0.8$$

وبعد ذلك تم إضافة طول الفترة إلى أقل قيمة في المقياس وهي الواحد، وذلك لتحديد الحد الأعلى للفترة الأولى، وهكذا لباقي الفترات، حيث تكون الفرضية مقبولة عندما تساوي أو أكبر من (3.4) بحسب المقاييس المبينة في الجدول رقم (2).

جدول رقم (2) يبين طول ومقياس الفترة

المدى	درجة الموافقة
من 1 إلى أقل من 1.8	غير موافق بشدة
من 1.8 إلى أقل من 2.6	غير موافق
من 2.6 إلى أقل من 3.4	محايد
من 3.4 إلى أقل من 4.2	موافق
من 4.2 إلى أقل من 5	موافق بشدة

ثالثاً- استخراج مقاييس الصدق والثبات للاستبيان.

### 1. مقاييس الصدق للاستبيان:

#### صدق المحكمين:

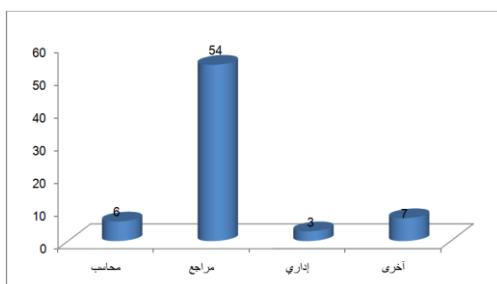
لقد تم الاعتماد في تقرير صدق الأداة على ما يعرف بالصدق الظاهري أو صدق المحكمين، حيث تم عرض الاستبيان في صورته الأولية على مجموعة من أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة في جامعة الزيتونة، وطلب منهم الحكم على مدى مناسبة الفقرات للموضوع، حيث قاموا بإبداء آرائهم ومقترحاتهم وملاحظاتهم حول صياغة بعض العبارات، هذا وقد أجريت العديد من التعديلات، وتم

5.7% وأقل نسبة هم من حملة الدكتوراه، حيث بلغت نسبتهم 2.9% وهذه النتائج تدل على أن عينة البحث مؤهلة بشكل كافي للتفاعل مع موضوع البحث، مما يجعل آرائهم قابلة للاعتماد عليها بشكل قوي كونها نابعة من وعيهم وإدراكهم الناتج عن مؤهلاتهم العلمية.

## 2- الوظيفة:

جدول رقم (5) يبين توزيع العينة بحسب موقع الوظيفة في الهيكل التنظيمي

موقع الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
محاسب	6	8.6
مراجع	54	77.1
إداري	3	4.3
أخرى	7	10
المجموع	70	100



شكل رقم (3) يبين توزيع العينة بحسب المركز الوظيفي

من خلال الجدول رقم (5) والشكل البياني رقم (3) نلاحظ أن معظم مفردات العينة، كان مركزهم الوظيفي "مراجع" وبلغت نسبتهم 77.1%، تليها من كان مركزهم "أخرى" وبنسبة 10%، ثم "محاسب" بنسبة بلغت 8.6%. وكون أن معظم مفردات العينة من المراجعين والمحاسبين فإنه يعطي الثقة في النتائج التي تم الحصول عليها.

ومتوسط درجات المقياس تعتبر متقاربة، وبالتالي يمكن الاعتماد على المجموعة بأكملها دون حذف أي من المفردات للوصول إلى نتائج مجدية في هذه الدراسة.

## 3- عرض ومناقشة النتائج:

تم في هذا الجانب تناول نتائج الدراسة الميدانية وذلك من خلال تحليل فقرات وفرضيات البحث.

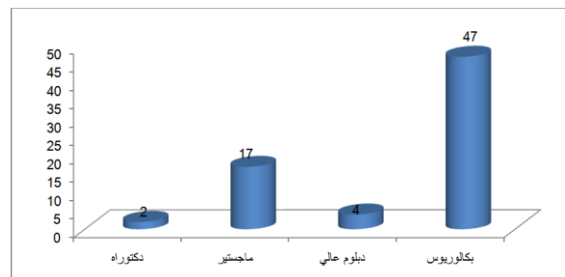
## القسم الأول: البيانات الأساسية لعينة البحث:

لمعرفة إجابات الباحثين تم عرض المعلومات الوصفية وحسب ما جاء في الاستبيان وهي وكما يلي:

## 1- المؤهل العلمي:

جدول رقم (4) يبين توزيع العينة بحسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
دكتوراه	2	2.9
ماجستير	17	24.3
دبلوم عالي	4	5.7
بكالوريوس	47	67.1
المجموع	70	100



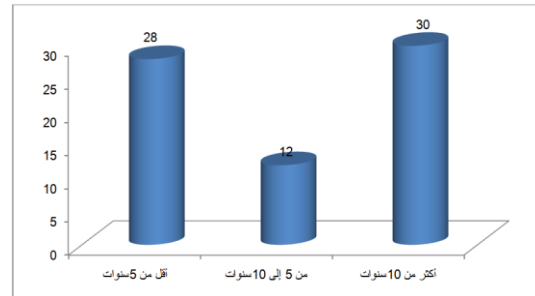
شكل رقم (2) يبين توزيع العينة بحسب المؤهل العلمي

يبين الجدول رقم (4) والشكل البياني رقم (2) النتائج الخاصة بالمؤهل العلمي لعينة البحث، ويلاحظ أن أعلى نسبة هم من حملة البكالوريوس، حيث بلغت نسبتهم 67.1%، تليها الحاصلين على شهادة الماجستير بنسبة 24.3%، تم تليها الحاصلين على شهادة دبلوم عالي بنسبة

## 3- سنوات الخبرة:

جدول رقم (6) يبين توزيع العينة بحسب سنوات الخبرة

النسبة المئوية	التكرار	سنوات الخبرة
40	28	أقل من 5 سنوات
17.1	12	من 5 إلى 10 سنوات
42.9	30	أكثر من 10 سنوات
100	70	المجموع



شكل رقم (4) يبين توزيع العينة بحسب سنوات الخبرة

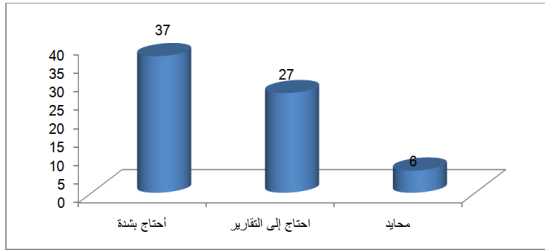
يبين الجدول رقم (6) والشكل البياني رقم (4) النتائج الخاصة بسنوات الخبرة لعينة البحث، حيث نجد الغالبية خبرتهم أكثر من 10 سنوات وبلغت نسبتهم 42.9%، تليها من كانت خبرتهم أقل من 5 سنوات بنسبة 40%، وكانت أقل نسبة للخبرة من 5 إلى 10 سنوات بنسبة بلغت 17.1، وبالتالي فإن نسبة كبيرة من عينة البحث لديها خبرة كبيرة، وهذه المدة كافية لجعل المبحوثين يدركون قائمة الاستبيان بشكل صحيح، والإسهام بشكل فعال في الإجابة على أسئلة الاستبيان.

## 4- مدى الاحتياج للتقارير المالية:

جدول رقم (7) يبين توزيع العينة بحسب الاحتياج للتقارير المالية

النسبة المئوية	التكرار	الاحتياج للتقارير
52.9	37	أحتياج بشدة
38.6	27	أحتياج إلى التقارير

8.5	6	محايد
100	70	المجموع



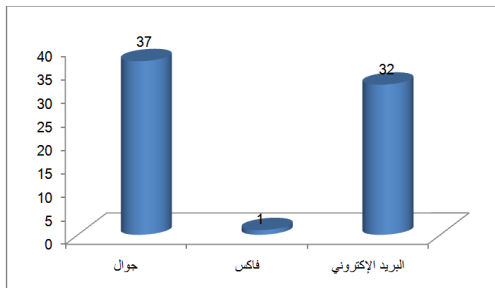
شكل رقم (5) يبين توزيع العينة بحسب الاحتياج للتقارير المالية

يبين الجدول رقم (7) والشكل البياني رقم (5) النتائج الخاصة بمدى الاحتياج للتقارير المالية لعينة الدراسة، حيث نجد أن نسبة احتياج التقارير بشدة بلغت 52.9%، بينما بلغت نسبة الاحتياج للتقارير 38.6%، وكانت أقل نسبة هي محايد بلغت 8.5%.

## 5- وسيلة التواصل:

جدول رقم (8) يبين توزيع العينة بحسب وسيلة التواصل

النسبة المئوية	التكرار	وسيلة التواصل
52.9	37	جوال
1.4	1	فاكس
45.7	32	البريد الإلكتروني
100	70	المجموع



شكل رقم (6) يبين توزيع العينة بحسب وسيلة التواصل

$$t = \frac{(\bar{X}_1 - \bar{X}_2) - (M_1 - M_2)}{SP \sqrt{\frac{1}{n_1} + \frac{1}{n_2}}}$$

حيث أن:  $SP^2$  تباين المجموع

#### 4-2 تحليل فرضيات الدراسة:

1- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق آلية التزام إدارة الشركة بتطبيق الإفصاح والشفافية للتقارير المالية والمعايير المحاسبية والمراجعة لتحسين الأداء المالي لدعم القدرة التنافسية.

تم استخدام النسب المئوية في تحليل الإجابات واستخدام اختبار "t" لعينة واحدة "One-Sample T-test" لاختبار فرضيات الدراسة عند مستوى دلالة معنوية ( $\alpha = 0.05$ )، والجداول التالية توضح نتائج هذا التحليل. جدول رقم (9) تحليل النتائج المتعلقة بالمحور الأول (لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق آلية التزام إدارة الشركة بتطبيق الإفصاح والشفافية للتقارير المالية والمعايير المحاسبية والمراجعة لتحسين الأداء المالي لدعم القدرة التنافسية).

ت	العبارات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	النسبة المئوية	الرأي السائد
1	التزام المؤسسات بوضع سياسات الإفصاح وإجراءاته وأنظمتها الإدارية بشكل مكتوب وفقاً للنظام يزيد من ثقة المهتمين عن الأداء المالي وتحسينه.	4.54	0.652	14.361	90.8	موافق بشدة
2	الالتزام بأن يحتوي تقرير مجلس الإدارة على ما تم تطبيقه من أحكام لائحة حوكمة المؤسسات والأحكام التي لم تطبق وأسباب ذلك حتى يدعم أداء المؤسسة.	4.47	0.607	13.579	89.4	موافق بشدة
3	التزام المؤسسات بنشر تقاريرها المالية في المواعيد المحددة من قبل الجهات الرقابية يزيد من ثقة المستخدمين عن جودة الأداء المالي للمؤسسة.	4.43	0.844	19.051	88.6	موافق بشدة
4	قيام المؤسسات بالإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية في وقت واحد لكافة المستخدمين يدعم ثقة المستخدمين لتحسين الأداء المالي والتنافسية.	4.33	0.775	17.898	86.6	موافق بشدة
5	قيام المؤسسات باتخاذ كافة الإجراءات التي تمكنها من عدم	4.33	0.896	20.692	86.6	موافق بشدة

يبين الجدول رقم (8) والشكل البياني رقم (6) النتائج الخاصة بوسيلة التواصل لعينة الدراسة، حيث نجد الغالبية يستخدمون الجوال بنسبة بلغت 52.9، ثم تليها الذين يستخدمون البريد الإلكتروني وبلغت نسبتهم 45.7%، ثم الذين يستخدمون الفاكس بنسبة 1.4%.

#### 4- الأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل:

تم في هذا الجانب تناول نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها وذلك من خلال العناوين التالية:

#### 4-1 أساليب التحليل الوصفي للبيانات:

كالتوزيعات التكرارية، ومقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت، حيث تم استخدام:

#### - التوزيعات التكرارية:

لتحديد عدد التكرارات، والنسبة المئوية للتكرار التي تحصل عليه كل إجابة، منسوبا إلى إجمالي التكرارات، وذلك لتحديد الأهمية النسبية لكل إجابة.

#### - المتوسط الحسابي المرجح:

لتحديد درجة تركز إجابات الباحثين عن كل فقرة وبعد، حول درجات المقياس، وذلك لمعرفة مدى توفر المهارات والمجهودات من عدمها.

#### - الانحراف المعياري:

لقياس تشتت الإجابات ومدى انحرافها عن متوسطها الحسابي، وكلما كان الانحراف صغيراً، كان معناه أن القيم متجمعة حول متوسطها الحسابي، وبالتالي فإن قيمة المتوسط تمثل إجمالي الإجابات تمثيلاً صادقاً.

- اختبار (t) T-tast: استخدام اختبار t المزدوج لمقارنة المتوسطات الحسابية والمتغيرين، لكل من المتغير التابع مع المتغيرات المستقلة عند مستوى معنوية ( $\alpha = 0.05$ ) وتحسب بالصيغة الآتية:

وللتأكد من هذه النتيجة تم استخدام اختبار "t" لعينة واحدة

### One-Sample T-test "

جدول رقم (10) اختبار "t" لعينة واحدة "One-Sample T-test"  
لاختبار الفرضية الأولى (Test Value = 3.4)

ت	العبارات	مدى فترة الثقة عند مستوى 95 %		الفرق بين متوسطات	قيمة T	مستوى الدلالة
		الصغرى	الكبرى			
-1	قيام المؤسسات بالإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية في وقت واحد لكافة المستخدمين بدعم ثقة للمستخدمين لتحسين الأداء المالي والتنافسية	0.74	1.11	0.929	10.025	0.000
-2	التزام المؤسسات بوضع سياسات الإفصاح وإجراءاته وأنظمتها الإشرافية بشكل مكتوب وفقاً للنظام يزيد من ثقة المهتمين عن الأداء المالي وتحسينه	0.99	1.30	1.143	14.656	0.000
-3	الالتزام بأن يحتوي تقرير مجلس الإدارة على ما تم تطبيقه من أحكام لائحة حوكمة المؤسسات والأحكام التي لم تطبق وأسباب ذلك حتى يدعم أداء المؤسسة.	0.93	1.22	1.071	14.762	0.000
-4	قيام المؤسسات بالإفصاح عن أهداف المؤسسة والتي تتمثل في الأساليب المستخدمة لإيجاد قيمة مضافة للمؤسسة لتحسين أدائها المالي وقدرتها التنافسي.	0.53	0.90	0.714	7.745	0.000
-5	التزام المؤسسات بالإفصاح عن وصف مختصر لاختصاصات لجان مجلس الإدارة الرئيسية ومهامها مثل لجنة المراجعة ولجنة الترشيدات والمكافآت.	0.55	0.91	0.729	8.022	0.000
-6	قيام المؤسسات باتخاذ كافة الإجراءات التي تمكنها من عدم تسريب المعلومات قبل نشرها لجميع المستخدمين لدعم قدرتها التنافسية	0.71	1.14	0.929	8.667	0.000
-7	التزام المؤسسات بالإفصاح والنشر الإلكتروني للمعلومات عبر موقعها	0.10	0.59	0.343	2.820	0.006

ت	العبارات	4.13	0.760	18.402	82.6	موافق
6	تسريب المعلومات قبل نشرها لجميع المستخدمين لدعم قدرتها التنافسية	4.13	0.760	18.402	82.6	موافق
7	التزام المؤسسات بالإفصاح عن وصف مختصر لاختصاصات لجان مجلس الإدارة الرئيسية ومهامها مثل لجنة المراجعة ولجنة الترشيدات والمكافآت.	4.11	0.772	18.783	82.2	موافق
8	قيام المؤسسات بالإفصاح عن أهداف المؤسسة والتي تتمثل في الأساليب المستخدمة لإيجاد قيمة مضافة للمؤسسة لتحسين أدائها المالي وقدرتها التنافسي.	3.74	1.017	27.192	74.8	موافق
	التزام المؤسسات بالإفصاح والنشر الإلكتروني للمعلومات عبر موقعها على الإنترنت لتحسين أداء المؤسسة وميزتها التنافسية	4.26	0.507	11.901	85.2	موافق بشدة

الجدول (9) يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسبة المئوية لإجابات عينة الدراسة حول المحور مرتبة ترتيباً تنازلياً، ويلاحظ من خلال النسب المئوية والمتوسط الحسابي أنّ إجابات الباحثين كانت تشير إلى أنّ أغلب العبارات تمت الإجابة عليها بالموافق بشدة، وهذا واضح من خلال إجمالي المحور، حيث كانت جميع فقرات المحور إيجابية. ومن الجدول يتبين أن النسبة المئوية بلغت 85.2% والتي تشير إلى درجة "موافق بشدة" في الإجابات من وجهة نظر عينة الدراسة على تلك العبارات.

ومن الجدول نلاحظ أيضاً أنّ قيمة المتوسط الحسابي لأسئلة المتغير مجتمعة كانت جيدة حيث بلغت "4.26" وهي تقع ضمن الفترة (4.2 - 5) حسب المقياس المعتمد للدراسة، وبلغت قيمة الانحراف المعياري لأسئلة المتغير "0.507"، وبذلك يمكن القول أن أفراد العينة يتفوقون على أنّه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق آلية التزام إدارة المؤسسة بتطبيق الإفصاح والشفافية للتقارير المالية والمعايير المحاسبية والمراجعة لتحسين الأداء المالي لدعم القدرة التنافسية.



الدرجة الكلية	4.23	0.478	11.300	84.6	موافق بشدة
8	4.03	0.780	19.354	80.6	موافق
7	4.09	0.830	20.293	81.8	موافق
6	4.19	0.687	16.396	83.8	موافق
5	4.19	0.767	18.305	83.8	موافق

الجدول (11) يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسبة المئوية لإجابات عينة الدراسة حول المحور مرتبة ترتيباً تنازلياً، ويلاحظ من خلال النسب المئوية والمتوسط الحسابي أنّ إجابات الباحثين كانت تشير إلى أن أغلب العبارات تمت الإجابة عليها بالموافق بشدة، وهذا واضح من خلال إجمالي المحور، حيث كانت جميع فقرات المحور إيجابية.

ومن الجدول يتبين أن النسبة المئوية بلغت 80.6% والتي تشير إلى درجة "موافق بشدة" في الإجابات من وجهة نظر عينة الدراسة على تلك العبارات. وبذلك يمكن القول بأنّ أفراد العينة يتفقون على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين آلية المراجعة الداخلية وتحسين الأداء لدعم القدرة التنافسية، ومن الجدول نلاحظ أيضاً أنّ قيمة المتوسط الحسابي لأسئلة المتغير مجتمع كانت جيدة حيث بلغت "4.23" وهي تقع ضمن الفترة (4.2-5) حسب المقياس المعتمد للدراسة، كما أنّ قيمة الانحراف المعياري لأسئلة المتغير مجتمع بلغت "0.478" وهي نسبة منخفضة تدل على وجود انسجام واضح بين إجابات عينة البحث، مما يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين آلية المراجعة الداخلية وتحسين الأداء لدعم القدرة التنافسية،

على الإنترنت لتحسين أداء المؤسسة وميزتها التنافسية	1.029	0.83	1.23	10.197	0.000
التزام المؤسسات بنشر تقاريرها المالية في المواعيد المحددة من قبل الجهات الرقابية يزيد من ثقة المستخدمين عن جودة الأداء المالي للمؤسسة	0.861	0.739	0.981	14.201	.000

من خلال مطالعتنا لنتائج الجدول رقم (10) نجد أن قيمة "t" المحسوبة لأغلب فقراتها هي قيمة إيجابية حيث أن مستوى الدلالة لكل منها أقل من 0.05، وقيمة "t" المحسوبة لكل الأسئلة تساوي (14.201) وهي أكبر من قيمة "t" الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) والبالغة (1.667) وبالتالي قبول الفرضية المدروسة والتي تنص على أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق آلية التزام إدارة المؤسسات بتطبيق الإفصاح والشفافية للتقارير المالية والمعايير المحاسبية والمراجعة لتحسين الأداء المالي لدعم القدرة التنافسية.

1- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين آلية المراجعة الداخلية وتحسين الأداء لدعم القدرة التنافسية.

جدول رقم (11) تحليل نتائج المحور الثاني (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين آلية المراجعة الداخلية وتحسين الأداء المالي لدعم القدرة التنافسية).

ت	العبارات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	النسبة المئوية	الرأي السائد
1	يكون لدى المؤسسة نظام محكم للرقابة الداخلية وأن تعاون في وضع الإدارة لتحسين الأداء ودعم القدرة التنافسية	4.44	0.651	14.662	88.8	موافق بشدة
2	لرفع مستوى أداء المؤسسات ماليًا يجب توفير التأهيل العلمي والخبرة العلمية المناسبة لدى أعضاء إدارة المراجعة	4.40	0.689	15.659	88	موافق بشدة
3	وجود إدارة المراجعة الداخلية لدى المؤسسات يدعم ثقة المستخدمين وتحسين أداء المؤسسة وقدرتها التنافسية	4.29	0.725	16.899	85.8	موافق بشدة
4	يقدم المراجع الداخلي تقريراً لأداء المؤسسات ربع سنوي إلى مجلس الإدارة وإلى	4.23	0.745	17.612	84.6	موافق بشدة

على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين آلية المراجعة الداخلية وتحسين الأداء لدعم القدرة التنافسية.

2- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور المراجع الخارجي وتحسين الأداء لدعم القدرة التنافسية.

جدول رقم (13) تحليل النتائج المتعلقة بال محور الثالث (لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور المراجع الخارجي وتحسين الأداء المالي لدعم القدرة التنافسية)

ت	العبارات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	النسبة المئوية	الرأي السائد
1	يكون للمؤسسات مراجع حسابات خارجي لا تربطه بما علاقة عمل، و يكون مستقل عن إدارتها لضبط أداؤها و دعم الميزة التنافسية.	4.41	0.771	17.482	88.2	موافق بشدة
2	يتم التزام مراجع الحسابات الخارجي بتطبيق مبادئ المحاسبة للتعرف عليها ومعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني من حيث المضمون.	4.40	0.730	16.590	88	موافق بشدة
3	تزيد من دقة الأداء المالي في التقارير المالية كلما خضعت لمراجعة أحد مكاتب المحاسبة و المراجعة الكبيرة و الزهيدة.	4.30	0.709	16.488	86	موافق بشدة
4	على مجلس الإدارة بناء على توصية لجنة المراجعة أو اللجنة العمومية للمساهمين العادية ترشيح مراجع حسابات خارجي ممن توفر فيه الكفاءة.	4.29	0.705	16.433	85.8	موافق بشدة
5	يكون المراجع الخارجي محايداً ومستقلاً في الحقيقة وفي المظهر عند تقديم خدمات المراجعة والخدمات الاستشارية والإدارية الأخرى.	4.29	0.819	19.091	85.8	موافق بشدة
6	يتم حضور مراجع الحسابات الخارجي للجمعية العمومية السنوية للمساهمين في المؤسسة لثلاثة تقاريره أي إبداء رأي في محايدي التقرير المالي.	4.29	0.819	19.091	85.8	موافق بشدة
7	قيام المراجع الخارجي بأداء أعمال إضافية للمؤسسات إلى جانب خدمات المراجعة ليحسن أداؤها المالي وقدرتها التنافسية.	2.84	1.150	40.492	56.8	محايد
	الدرجة الكلية	4.12	0.474	11.504	82.4	موافق

الجدول (13) يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسبة المئوية لإجابات عينة الدراسة حول المحور مرتبة ترتيباً

وللتأكد من هذه النتيجة تم استخدام اختبار "t" لعينة واحدة "One-Sample T-test".

جدول رقم (12) اختبار "t" لعينة واحدة "One-Sample T-test" لاختبار الفرضية الثانية (Test Value = 3.4)

العبارات	الفرق بين المتوسطات	مدى فرة الثقة عند مستوى % 95		قيمة T	مستوى الدلالة
		الصغرى	الكبرى		
وجود إدارة لمراجعة الداخلية لدى المؤسسات يدعم ثقة المستخدمين وتحسين أداء المؤسسة وقدرتها التنافسية	0.886	0.71	1.06	10.219	0.000
يكون لدى المؤسسة نظام محكم للرقابة الداخلية وأن يتعاون في وضع الإدارة لتحسين الأداء ودعم القدرة التنافسية	1.043	0.89	1.20	13.396	0.000
يتم المراجع الداخلي تحفيز أداء المؤسسات ربع سنوي إلى مجلس الإدارة وإلى لجنة المراجعة عن مدى التزامها بقواعد حوكمة المؤسسات	0.829	0.65	1.01	9.300	0.000
يساهم المراجع الداخلي في وضع نظم وإجراءات المراجعة الداخلية بناء على تصور ودراسة للمخاطر التي تواجه المؤسسات لتحسين أداؤها المالي	0.786	0.60	0.97	8.571	0.000
قيام إدارة المراجعة الداخلية بمهام تقييم الرقابة الداخلية المتبعة ومتابعة ما إذا كانت المؤسسة تقوم بإتباع نفس المعالجة المحاسبية	0.786	0.62	0.95	9.566	0.000
يكون للمراجع الداخلي الصلاحيات الكافية التي تمكنه من تحسين الأداء المالي لدعم القدرة التنافسية	0.629	0.44	0.81	6.745	0.000
لرفع مستوى أداء المؤسسات ما يلا يجب توافر التأهيل العلمي والخبرة العلمية المناسبة لدى أعضاء إدارة المراجعة	1.000	0.84	1.16	12.135	0.000
يكون تعيين وتحديد وعمل إدارة المراجعة الداخلية وتحديد معاملته المالية بقرار من مجلس الإدارة بشرط موافقة لجنة المراجعة للإبقاء	0.686	0.49	0.88	6.916	0.000
المتوسط الحسابي لنتيجة المحور	0.830	0.716	0.944	14.518	0.000

من خلال مطالعنا لنتائج الجدول رقم (12) نجد أن قيمة "t" المحسوبة في جميع الفقرات هي قيمة إيجابية حيث أن مستوى الدلالة لكل منها أكبر من 0.05، وقيمة "t" المحسوبة لكل الأسئلة تساوي (14.518) وهي أكبر من قيمة "t" الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) وباللغة (1.667) وبالتالي قبول الفرضية المدروسة والتي تنص

رقم	مستوى الدلالة	قيمة T	مدي فترة الثقة عند مستوى % 95	الفرق بين متوسطات	العبارات	
4	0.000	11.011	1.20	0.83	1.014	و المراجعة الكمية و الزبينة. يكون للمؤسسات مراجع حسابات خارجي لا تربطه بما علاقة عمل، و يكون مستقل عن إدارتها لضبط أدائها و دعم الميزة التنافسية.
5	0.000	11.456	1.17	0.83	1.000	يتم التزام مراجع الحسابات الخارجي بتطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ومعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني من حيث الضمون لا الشكل فقط لتحسين الأداء المالي وقدرتها التنافسية.
6	0.000	9.048	1.08	0.69	0.886	يكون المراجع الخارجي محايداً ومستقلاً في الحقيقة وفي المظهر عند تقديم خدمات المراجعة والخدمات الاستشارية والإدارية الأخرى فيما يندرج من آراءه وتقديره لتحسين جودة الأداء المالي للمؤسسة وقدرته التنافسية.
7	0.000	9.048	1.08	0.69	0.886	يتم حضور مراجع الحسابات الخارجي الجمعية العمومية السنوية للمساهمين في المؤسسة لتلاوة تقريره أي إيداء رأي في محابده على التقرير المالي ليدعم أداء المؤسسة المالي والقدرة التنافسية.
	0.000	12.653	0.829	0.603	0.716	المؤسستين المحاسبي نتيجة المحور

من خلال مطالعتنا لنتائج الجدول رقم (14) نجد أن قيمة "t" المحسوبة لأغلب الفقرات هي قيمة إيجابية، حيث أنّ مستوى الدلالة لكل منها أقل من 0.05، وقيمة "t" المحسوبة لكل الأسئلة تساوي (12.653)، وهي أكبر من قيمة "t" الجدولية عند مستوى دلالة (0.005) وباللغة (1.667)، وبالتالي قبول الفرضية المدروسة والتي تنص على أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور المراجع الخارجي وتحسين الأداء لدعم القدرة التنافسية.

5- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق آلية استقلال لجان المراجعة وتحسين الأداء لدعم القدرة التنافسية.

تنازلياً، ويلاحظ من خلال النسب المئوية والمتوسط الحسابي أنّ إجابات الباحثين كانت تشير إلى أن كل العبارات تمت الإجابة عليها بالموافق، وهذا واضح من خلال إجمالي المحور، حيث كانت جميع فقرات المحور إيجابية. ومن الجدول يتبين أن النسبة المئوية بلغت 82.4% والتي تشير إلى درجة "موافق" في الإجابات من وجهة نظر عينة البحث على تلك العبارات.

وبذلك يمكن القول أن أفراد العينة يتفقون على أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور المراجع الخارجي وتحسين الأداء لدعم القدرة التنافسية، ومن الجدول نلاحظ أيضاً أن قيمة المتوسط الحسابي لأسئلة المتغير مجتمع كانت جيدة حيث بلغت "4.12" وهي تقع ضمن الفترة (3.4-4.2) حسب المقياس المعتمد للبحث، مما يدل على لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور المراجع الخارجي وتحسين الأداء لدعم القدرة التنافسية، وللتأكد من هذه النتيجة تم استخدام اختبار "t" لعينة واحدة "One-Sample T-test".

جدول رقم (14) اختبار "t" لعينة واحدة "One-Sample T-test" لاختبار الفرضية الثالثة (Test Value = 3.4)

رقم	مستوى الدلالة	قيمة T	مدي فترة الثقة عند مستوى % 95		الفرق بين متوسطات	العبارات
			الكبرى	الصغرى		
1	0.000	10.513	1.05	0.72	0.886	على مجلس الإدارة بناء على توصية لجنة المراجعة أو اللجنة العمومية للمساهمين العادية ترشيح مراجع الحسابات الخارجي ممن توفر فيه الكفاءة والأمانة والخبرة على دقة التقارير المالية وتحقيق الميزة التنافسية.
2	0.000	-4.053	-0.28	0.83	- 0.557	قيام المراجع الخارجي بأداء أعمال إضافية للمؤسسات إلى جانب خدمات المراجعة لتحسين أدائها المالي وقدرتها التنافسية.
3	0.000	10.618	1.07	0.73	0.900	تزيد من دقة الأداء المالي في التقارير المالية كلما خضعت لمراجعة أحد مكاتب المحاسبة

8	قيام لجنة المراجعة برفع تقارير دورية لمجلس إدارة المؤسسات عن الأداء المالي للمؤسسات بدعم من ثقة المستثمرين بالتقارير المالية	3.93	1.220	31.043	78.6	موافق
	الدرجة الكلية	4.17	0.490	11.750	83.4	موافق

الجدول (15) يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسبة المئوية لإجابات عينة الدراسة حول المحور مرتبة ترتيباً تنازلياً، ويلاحظ من خلال النسب المئوية والمتوسط الحسابي أنّ إجابات المبحوثين كانت تشير إلى أنّ كل العبارات تمت الإجابة عليها بالموافقة، وهذا واضح من خلال إجمالي المحور، حيث كانت جميع فقرات المحور إيجابية. ومن الجدول يتبين أن النسبة المئوية بلغت 83.4% والذي تشير إلى درجة "موافق" في الإجابات من وجهة نظر عينة الدراسة على تلك العبارات.

وبذلك يمكن القول أنّ أفراد العينة يتفقون على لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق آلية استقلال لجان المراجعة وتحسين الأداء لدعم القدرة التنافسية، ومن الجدول نلاحظ أيضاً أنّ قيمة المتوسط الحسابي لأسئلة المتغير مجتمعة كانت جيدة حيث بلغت (4.17) وهي تقع ضمن الفترة (3.4 - 4.2) حسب المقياس المعتمد للبحث، مما يدل على لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق آلية استقلال لجان المراجعة وتحسين الأداء لدعم القدرة التنافسية، وللتأكد من هذه النتيجة تم استخدام اختبار "t" لعينة واحدة "One-Sample T-test".

جدول رقم (15) يبين تحليل النتائج المتعلقة بالمحور الرابع (لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق آلية استقلال لجان المراجعة وتحسين الأداء المالي لدعم القدرة التنافسية).

ت	العبارات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	النسبة المئوية	الرأي السائد
1	إعداد لائحة مكتوبة تحدد بوضوح أهداف وسلطات وواجبات ومسؤوليات لجنة المراجعة لكي تخدم أداء المؤسسات مالياً وتنافسياً	4.30	0.667	15.511	86	موافق بشدة
2	وجود لجنة المراجعة لدى المؤسسات بدعم الأداء المالي من خلال الثقة في التقارير المالية وإبراز دورها التنافسي.	4.29	0.705	16.433	85.8	موافق بشدة
3	وجود أحد الخبراء في الشؤون المالية والحاسبية ضمن تشكيل لجنة المراجعة لتحسين الأداء المالي وقدرتها التنافسية	4.29	1.009	23.519	85.8	موافق بشدة
4	لدعم القدرة التنافسية من خلال تحسين الأداء المالي ينبغي أن تتكون لجنة المراجعة من أعضاء غير تنفيذيين	4.27	0.779	18.243	85.4	موافق بشدة
5	على لجنة المراجعة توفير أعضاء من ذوي الشهادات المهنية المتخصصة في الحاسبة المالية لتحسين الأداء المالي والميزة التنافسية	4.16	0.845	20.312	83.2	موافق
6	تقوم لجنة المراجعة بفحص القوائم المالية السنوية للارتقاء بالأداء المالي وقدرتها التنافسي	4.14	0.937	22.632	82.8	موافق
7	وجود آلية الاتصال المباشر بين لجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية بدعم استقلالية إدارة المراجعة الداخلية	4.00	1.022	25.550	80	موافق

جدول رقم (16) اختبار "t" لعينة واحدة "One-Sample T-test"  
لاختبار الفرضية الرابعة (Test Value = 3.4)

آلية استقلال لجان المراجعة وتحسين الأداء المالي لدعم  
القدرة التنافسية.

### النتائج والتوصيات:

من خلال التحليلات النظرية والعملية لهذه الدراسة تم  
استنتاج إلى مجموعة من النتائج والتوصيات كما يلي:

### أولاً- النتائج:

1. تعد حوكمة الشركات من التوجهات العالمية الحديثة

نسبياً التي تهدف إلى إحكام الرقابة على أداؤها  
لمنعها من إساءة سلطاتها، توجيه سلوكها نحو حماية  
حقوق المساهمين والأطراف المهمة وتحسين أداء  
الشركات وتوفير الشفافية.

2. أظهرت نتائج البحث على أنه توجد علاقة ذات

دلالة إحصائية يتم تطبيق الآليات المحاسبية (آلية  
التزام الشركة بتطبيق الإفصاح والشفافية للتقارير  
المالية والمعايير المحاسبية والمراجعة - آلية المراجعة  
الداخلية - آلية دور المراجع الخارجي - آلية  
استقلال لجان المراجعة) وتحسين الأداء المالي لدعم  
القدرة التنافسية.

3. يساعد الالتزام بالتطبيق الكامل للآليات المحاسبية

لحوكمة الشركات في تحسين الأداء المالي لتوفير  
معلومات محاسبية ذات موثوقية للاستفادة منها  
لتحقيق أهداف المؤسسات المالية.

4. الشفافية والإفصاح بقواعد الحوكمة لدى الموظفين

العاملين بالمؤسسات يعطي صورة واضحة للموظفين  
عن السياسات الخاصة بالمؤسسة.

5. تطبيق الحوكمة في بعض المؤسسات ضعيف مما يدل

على الخلل الإداري والمالي وانتشار ظاهرة الفساد،  
كما تقوم المراجعة الداخلية بمعالجة القصور في

ت	العبارات	الفرق بين متوسطات	مدى فترة الثقة عند مستوى 95%		قيمة "ت" الدلالة	مستوى الدلالة
			الكبرى	الصغرى		
1	وجود لجنة المراجعة لدى المؤسسات يدعم الأداء المالي من خلال الثقة في التقارير المالية وإبراز دورها التنافسي	0.886	0.72	1.05	10.513	0.000
2	لدعم القدرة التنافسية من خلال تحسين الأداء المالي ينبغي أن تتكون لجنة المراجعة من أعضاء غير تنفيذيين	0.871	0.69	1.05	9.363	0.000
3	إعداد لائحة مكتوبة تحدد بوضوح أهداف وسلطات وواجبات ومسؤوليات لجنة المراجعة لكي تخدم أداء المؤسسات مالياً وتنافسياً	0.900	0.74	1.06	11.289	0.000
4	قيام لجنة المراجعة برفع تقارير دورية لمجلس إدارة المؤسسات عن الأداء المالي للمؤسسات بدعم من ثقة المستثمرين بالتقارير المالية	0.529	0.24	0.82	3.626	0.000
5	على لجنة المراجعة توفير أعضاء من ذوي الشهادات المهنية المتخصصة في المحاسبة المالية لتحسين الأداء المالي والميزة التنافسية	0.757	0.56	0.96	7.496	0.000
6	وجود آلية الاتصال المباشر بين لجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية يدعم استقلالية إدارة المراجعة الداخلية	0.600	0.36	0.84	4.914	0.000
7	تقوم لجنة المراجعة بفحص القوائم المالية السنوية للارتقاء بالأداء المالي وقدرتها التنافسية	0.743	0.52	0.97	6.634	0.000
8	وجود أحد الخبراء في الشؤون المالية والمحاسبية ضمن تشكيل لجنة المراجعة لتحسين الأداء المالي وقدرتها التنافسية	0.886	0.65	1.13	7.342	0.000
	المتوسط الحسابي لنتيجة المحور	0.771	0.654	0.888	13.172	0.000

من خلال مطالعنا لنتائج الجدول رقم (16) نجد أن قيمة  
"t" المحسوبة لأغلب الفقرات هي قيمة إيجابية، حيث أنّ  
مستوى الدلالة لكل منها أقل من (0.05)، وقيمة "t"  
المحسوبة لكل الأسئلة تساوي (13.172)، وهي أكبر من  
قيمة "t" الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) وبالبعثة  
(1.667)، وبالتالي قبول الفرضية المدروسة والتي تنص  
على أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق

(2) العجيل، عمر سعد، "أثر تطبيق حوكمة الشركات على تحسين جودة المعلومات المحاسبية وترشيد القرارات في ظل الرقمنة، المجلة العلمية للدراسات، كلية التجارة، جامعة أسيوط، (العدد الثاني، المجلد 13، 2022)، ص 1271.

(3) الجدير، مصطفى خليفة، "تأثير المخصصة على الأداء المالي بالتطبيق على الشركات الليبية"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، (العدد الخامس والسبعون، 2010)، ص ص 836-848.

(4) الميهي، عادل عبد الفتاح، "أثر آليات حوكمة الشركات على الإفصاح الالكتروني للتقارير المالية المنشورة: أدلة ميدانية مقارنة"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، (العدد الثاني، المجلد الثاني، 2011)، ص 430-432.

(5) محمد، ياسر أحمد، "إطار مقترح للإفصاح المحاسبي عن الأداء في الوحدات غير الهادفة للربح لتفعيل دورها في المجتمع بالتطبيق على المراكز الخيرية (دراسة حالة)"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، (العدد الثاني، المجلد الثاني، 2010)، ص 468-528.

(6) سعود، سالم، (المكي معتوق، أمينة محمد)، "دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات"، مجلة الاقتصاد والتجارة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة الزيتونة، (العدد الثاني، 2012)، ص 56-43.

(7) أمين، عبير بيومي، "أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات على جودة القرار الاستثماري بسوق الأوراق المالية المصرية: دراسة تطبيقية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، (العدد الثاني، المجلد الثالث، 2013)، ص 1405، 1406.

(8) الصغير، بغو محمد، "أثر الحوكمة على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية"، رسالة غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة العربي بن مهيدي، 2019، ص 51.

(9) العبيدي، عادل عطية والدرياق، أمين مرعي، "الآليات المحاسبية للحوكمة التي تحد من الفساد المالي والإداري"، المؤتمر العلمي الدولي الثالث بكلية الاقتصاد والتجارة، جامعة عمر المختار، 2019، ص 586.

الهياكل المالية وتعمل على الحد من الفشل المالي وزيادة التنافسية.

6. هناك علاقة طردية بين الحوكمة والأداء المالي، وهو ما يدل على أن هناك أثر للحوكمة على الأداء المالي للمؤسسة.

#### ثانياً- التوصيات:

1. يوصي الباحث بضرورة تفعيل دور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات لتحسين الأداء المالي لدعم القدرة التنافسية.

2. يجب أن يؤخذ موضوع الحوكمة حيز الاهتمام لدى المسؤولين كونه صار من أهم المعايير الدولية فيما يخص تطوير وتحسين الأداء المالي للمؤسسات الليبية.

3. ضرورة قيام الجهات المهنية المهتمة بمهنة المحاسبة والمراجعة بتنظيم دورات تدريبية للمحاسبين والمراجعين؛ للتعرف على مبادئ حوكمة الشركات وكيفية تطبيقها وآلياتها وأثارها الايجابية على المؤسسات المالية.

4. تطوير المناهج العلمية بالجامعات لمسايرة وملاحقة التطورات المالية من خلال تدريس ثقافة الحوكمة وأهدافها ومبادئها والتطورات في أداءها.

5. إتباع طرق حديثة للتعريف بقواعد الحوكمة وأهميتها في دعم المؤسسات الليبية.

#### المراجع

##### أولاً- الكتب العربية

(1) أبوعمشة، محمد كمال، "تعزيز وتدعيم قواعد حوكمة الشركات وأثارها الاقتصادية المختلفة في دولة الكويت"، مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية، (العدد 149، 2021)، ص 297.

- البشري "مجلة الدراسات المالية والتجارة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، (العدد الأول، 2009)، ص5.
- (18) الحيزان، أسامة بن فهد، "تطوير أداء وظيفة المراجعة الداخلية لتفعيل متطلبات الحوكمة: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة السعودية"، *مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين*، كلية التجارة، جامعة القاهرة، (العدد والسبعون، 2008)، ص283.
- (19) زكي، محمد محمود، "مبادئ الحوكمة وبطاقة الداء المتوازن في تفعيل أداء منشآت الأعمال- دراسة ميدانية"، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، (العدد الأول، 2015)، ص530.
- (20) الوشلي، أكرم محمد، "المراجعة كأداة فعالة لحوكمة الشركات- دراسة تطبيقية على البنوك اليمنية"، *المجلة العلمية للتجارة والتمويل*، كلية التجارة، جامعة طنطا، (العدد الرابع، المجلد الثاني، 2012)، ص710.
- (21) أمين، أشرف أحمد محمد، "نحو تحقيق التكامل بين قياس الأداء المتوازن وأسلوب المقياس المرجعي لتحسين الأداء لدعم القدرة التنافسية للمنشأة- دراسة ميدانية"، *مجلة المحاسبة المصرية*، كلية التجارة، جامعة القاهرة، (العدد السابع، 2014)، ص ص39-41.
- (22) حسين، بن طاهر، محمد، بوطلاحة، "دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي"، *كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير*، جامعة محمد خيضر-سكرة، *الملتقى الوطني*، يومي 7-6 مايو، 2012، ص8.
- (23) إبراهيم، أسامة محمد، "أثر تطبيق نظام حوكمة الشركات علي الأداء الفعال بالتطبيق علي الشركات القابضة للنقل البحري والبري والشركات التابعة لها"، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، (العدد الثالث، 2013)، ص ص604.
- (24) علي، سحر السيد محمود، "آليات حوكمة الشركات ودورها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة"، *المجلة العلمية*، كلية التجارة، جامعة أسيوط، (العدد 71، 2021)، ص ص155-184.
- (10) صالح، علي جابر، "مدي ملائمة مقاييس الأداء المحاسبية في بيئة الـ JIT مع التطبيق علي الشركات الصناعي المصرية"، *المجلة العلمية للتجارة والتمويل*، كلية التجارة، جامعة طنطا، (العدد الأول، المجلد الأول، 2007)، ص131.
- (11) حسانين، أحمد سعيد قطب، "التكامل بين الآليات المحاسبية وغير المحاسبية لنظم الحوكمة وأثره على الأداء وخفض فجوة التوقعات عن القيمة العادلة" *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، جامعة الإسكندرية، (العدد الأول، المجلد 46، 2009)، ص ص1-63.
- (12) الزمر، عماد سعيد، "تأثير جودة آليات حوكمة الشركات في مستويات التحفظ المحاسبي في التقارير المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة السعودية"، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، (العدد الأول، 2011)، ص ص153.
- (13) عبد الله، محمد مفتاح، "تطبيق قواعد وآليات حوكمة الشركات وأثرها على متخذ القرار الاستثماري بسوق الأوراق المالية: دراسة تطبيقية ميدانية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، (العدد الثاني، الجزء الأول، 2009)، ص462.
- (14) ياسين، محمد محمود، "الحاكمية المؤسسية وجودة الإفصاح في البيانات المالية في البنوك التجارية الأردنية"، *مجلة البحوث المالية والتجارة*، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، (العدد الأول، الجزء الثاني، 2010)، ص37.
- (15) أمين، عبير بيومي، "تفعيل دور لجان المراجعة وقواعد الحوكمة في الحد من المخاطر المالية في البنوك التجارية الكويتية"، *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة حلوان، (العدد الثاني، الجزء الثاني، 2011)، ص ص36، 37.
- (16) سامي، مجدي محمد، "دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية"، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، (العدد الثاني، المجلد 46، 2010)، ص169.
- (17) أبوسعدة، إبراهيم محمد، "أثر تطبيق مفهوم الحوكمة في قطاع الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات على استراتيجيات إدارة الموارد

- (25) البنانوني، علاء محمد، "دراسة تحليلية لتطور أنظمة قياس وإدارة الأداء مع وضع إطار العوامل المؤثرة على تصميم واستخدام مقاييس الأداء غير المالية"، *المجلة العلمية للتجارة والتمويل*، كلية التجارة، جامعة طنطا، (العدد الثاني، المجلد الأول، 2011)، ص 406-413.
- (26) خليل، على محمود، وإبراهيم، منى مغربي، "تقييم مدى ملائمة معلومات التسلسل لقياس القيمة العادلة طبقاً لمعيار التقرير المالي الدولي رقم (13) في ضوء قواعد الحوكمة"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، (العدد الرابع، 2014)، ص 272.
- (27) عبد الرحمن، نجلاء إبراهيم يحيى، "انعكاسات تطبيق آليات الحوكمة على الشركات المساهمة السعودية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، (العدد الأول، 2013)، ص 231.
- (28) صالح، إبراهيم جميل محمد، "أثر تفعيل آليات الحوكمة على البيئة التشريعية والرقابية لسوق المال"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، (العدد الأول، 2013)، ص 370، 353.
- (29) قنديل، نخله أحمد، وعبد الرحمن، أشرف جمال، "تطبيق المنهج الإستراتيجي في إدارة علاقات العملاء في إطار حوكمة الشركات بالتطبيق على بنك مصر"، *مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين*، كلية التجارة، جامعة القاهرة، (العدد السبعون، الجزء الأول، 2008)، ص 172.
- (30) محمد، فهيم أبو العزم محمد، "العلاقة السببية لأداء الشركات المصرية مدخل بطاقة الأداء المتوازن"، *مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين*، كلية التجارة، جامعة القاهرة، (العدد السبعون، الجزء الأول، 2008)، ص 431.
- (31) عبد الفتاح، هالة عبد النبي، "القياس المحاسبي لأثر ممارسات المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي للشركات في ضوء مبادئ حوكمة الشركات"، *مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين*، كلية التجارة، جامعة القاهرة، (العدد السادس السبعون، 2010)، ص 64، 86.
- (32) الزمر، عماد سعيد، "تأثير جودة آليات حوكمة الشركات في مستويات التحفظ المحاسبي في التقارير المالية: دراسة تطبيقية"، *مجلة المحاسبة المصرية*، كلية التجارة، جامعة القاهرة، (العدد الأول، 2011)، ص 152.
- (33) عبد الفتاح، محمد عبد الفتاح، "تطوير دور الجامعات في إطار نشر ثقافة حوكمة المؤسسات"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، (العدد خاص، 2010)، ص 98، 97.
- (34) عمر جموعي، براهيمى فوزية، السعيدى سعدية، "أثر آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية رؤية مهنية- دراسة ميدانية"، *مجلة دراسات العدد الاقتصادي*، (العدد 13، المجلد 1، 2022)، ص 137-154.
- (35) عبد الله، محمد إسماعيل، "مقومات تطوير المراجعة الداخلية في إطار معايير حوكمة الشركات في مصر"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة المنصورة، (العدد الأول، المجلد الثلاثون، 2006)، ص 149.
- (36) الركيبي، سعود محمد، "دور المحاسبة في تفعيل آليات الحوكمة للحد من الفساد المالي والإداري في الشركات المتداولة في سوق الكويت للأوراق المالية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، (العدد الرابع، 2014)، ص 645.
- (37) زكي، محمد محمود، "مبادئ الحوكمة وبطاقة الأداء المتوازن على تفعيل أداء منشآت الأعمال- دراسة ميدانية"، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، (العدد الأول، 2015)، ص 544.

#### ثانياً- الكتب الأجنبية:

- (1) Siagian, F., Siregar, S., and Rahadian, Y., "Corporate Governance, Reporting Quality, and Firm Value: Evidence from Indonesia", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 3 N.1, 2012).
- (2) Wei'an Li, Yekun Xu, Jianbo Niu and Aichao Qiu., "A survey of corporate governance: international trends and China's mode", *Nankai Business Review International*, Vol. 3 N.1, 2012).p4



- Basic & Applied Sciences IJBAS-IJENS, Vol. 12, No. 2; 2012), p31-41.
- (11) Otuo Serebour Agyemang and Monia Castellini., "Corporate governance in an emergent economy: a case of Ghana", Corporate governance, (Vol. 15, No. 1; 2015) p53.
- (3) Ergin, E, "Corporate Governance Ratings and Market-based Financial Performance: Evidence from Turkey", **International Journal of Economics and Finance**, Vol. 4, No. 9; 2012).p61.
- (4) Haruna Afor Roselyn, Ame Jacob, Oyedokun Godwin Emmanuel and Jaji ehinde bdukkareem "Effect of Corporate Governance Mechanisms on Financial Performance of Listed Insurance Companies in Nigeria", **Islamic University Multidisciplinary Journal**, Vol. 6, No. 4; 2019).p56.
- (5) Beatrice Sarpong-Danquah<sup>1</sup>, Kwasi Oko-Bensa-Agyekum<sup>1</sup> and Emmanuel Opoku, Corporate governance and the performance of manufacturing firms in Ghana: Does ownership structure matter?, **Cogent Business & Management**, 2022, pp1-12.
- (6) Hani El-Chaarani , Rebecca Abraham and Yahya Ska, "The Impact of Corporate Governance on the Financial Performance of the Banking Sector in the MENA (Middle Eastern and North African) Region: An Immunity Test of Banks for COVID-19, **Journal of Risk and Financial Management**, 2022, pp2-21.
- (7) Teresa M. Pergola and Gilbert W. Joseph, "Corporate governance and board equity ownership", **Information and Technology Management**, Vol. 11, No. 2; 2012, p202.
- (8) Paulo Cesar Bontempo., "Countries' governance and competitiveness: business environment mediating effect", Vol. 57 No. 1, 2022, p49.
- (9) MD Aminul Islam., "An Analysis of the Financial Performance of National Bank Limited Using Financial Ratio", **Journal of Behavioural Economics, Finance, Entrepreneurship, Accounting and Transport**, Vol. 2, No. 5; 2014) .p221.
- (10) Neslihan Arslan, Hüseyin Tatlıdil, "Defining and Measuring Competitiveness: A Comparative Analysis of Turkey With 11 Potential Rivals", **International Journal of**