

**أثر تطبيق الحاكمة المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في
الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية**

**The Effect of Corporate Governance Implementation
Upon the Quality of Internal Audit on the Industrial
Companies Listed at Kuwait Stock Exchange**

إعداد

محمد عبدالله حامد العبدلي

الرقم الجامعي (400920009)

إشراف

الدكتورة إنعام محسن زويلف

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

قسم المحاسبة
كلية الأعمال
جامعة الشرق الأوسط

2012

ب

التفويض

أنا محمد عبدالله حامد العبدلي أفوض جامعة الشرق الأوسط بتزويد نسخ من رسالتي ورقياً وإلكترونياً للمكتبات، أو المنظمات، أو الهيئات والمؤسسات المعنية بالأبحاث والدراسات العلمية عند طلبها.

الاسم: محمد عبدالله حامد العبدلي

التاريخ: ٢٠١٢ / ١ / ١٤

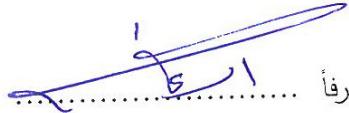
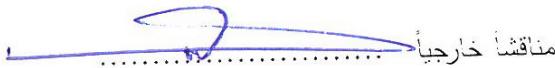
التوقيع:



قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها: أثر تطبيق الحاكمة المؤسسية في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.

وقد أجازت بتاريخ 14 / 1 / 2012

الاسم	أعضاء لجنة المناقشة	التوفيق
الأستاذ الدكتور عبد الناصر إبراهيم نور	رئيساً	
الدكتورة إنعام محسن زويلف	عضوأ ومشرفاً	
الدكتور ولد زكريا صيام	مناقشاً خارجياً	

شكر وتقدير

الحمد والشكر لله سبحانه وتعالى الذي منحني العلم والمعرفة والقدرة على إتمام هذا الجهد المتواضع، ويسري أن أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى أستاذتي الجليلة الدكتورة إنعام محسن زويليف التي واكبت هذا الجهد منذ كان فكرة حتى أصبح حقيقة رأت النور برعايتها المباركة وتوجيهاتها الرشيدة.

كما أتقدم بعظيم الشكر والعرفان للأساتذة الكرام أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة الشرق الأوسط والإداريين والعاملين فيها على حسن المعاملة وطيبها، كما وأشكر كل من أسهم في إنجاز هذا الجهد سواء بالتشجيع أو المساندة.

ولا يفوتي أن أتقدم بالشكر والامتنان إلى إدارة هذا الصرح العلمي الكبير، جامعة الشرق الأوسط ممثلة برئيسها ونوابه الأفاضل على جهودهم الطيبة، كماأشكر الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة الموقرة على تفضيلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة.

الإهداع

إلى الإنسان الذي لم أجد عبارات تجزيه حقه بالتقدير والاحترام، الإنسان الذي علمني كيف

يكون الصبر طريقاً للنجاح !!!

والذي رحمه الله

إلى صاحبة القلب الكبير النابض بالحياة والمفعم بالحب والحنان رمز العطاء والطهر

النابض في قلبه!!!

والتي الحبيبة الغالية أطالت الله في عمرها

إلى رفيقة دربي وشريكة حياتي وأم أطفالى باعثة العزم والتصميم والمثابرة

زوجتي الحبيبة

إلى زينة الحياة الدنيا وبسمها وبراعم شوقها وأملها المستقبلي، الذين قرأت بعيونهم كلمات

جددت آمالى في حياة أفضل

أبنائي وبناتي

إلى الذكريات وأحلام الطفولة الجميلة وشفافيتها أهدى لهم محبتي وإخلاصي ووفائي

أشقائي وشقيقاتي

إلى جميع الأحبة والأصدقاء وإلى كل من قدم لي العون والمساعدة في إنجاز هذه الرسالة

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	عنوان الرسالة
ب	تفويض الجامعة
ج	إجازة الرسالة
د	الشكر والتقدير
هـ	الإهداء
و	فهرس المحتويات
ط	قائمة الجداول
يـ	قائمة الأشكال
يـ	قائمة الملحق
كـ	الملخص باللغة العربية
لـ	الملخص باللغة الإنجليزية
الفصل الأول: مقدمة عامة للدراسة	
2	1-1 تمهيد
5	2-1 مشكلة الدراسة
6	3-1 فرضيات الدراسة
7	4-1 أهداف الدراسة
8	5-1 أهمية الدراسة
9	6-1 التعريفات الإجرائية
12	7-1 حدود الدراسة
الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة	
14	1-2 الحاكمة المؤسسية
16	2-2 مفهوم الحاكمة المؤسسية
19	3-2 أهمية ومبررات الحاكمة

21	4-2 الأطراف المؤثرة في تطبيق قواعد الحاكمة
22	5-2 مبادئ ومعايير الحاكمة
24	6-2 مفهوم التدقيق الداخلي
26	7-2 أهمية التدقيق الداخلي
29	8-2 أهداف التدقيق الداخلي ونطاقه
32	9-2 فوائد التدقيق الداخلي والخدمات التي يقدمها
34	10-2 جودة التدقيق الداخلي
36	11-2 أنواع التدقيق الداخلي
38	12-2 صلاحيات التدقيق الداخلي ومسؤولياته
42	13-2 الدراسات السابقة
42	1-13-2 الدراسات باللغة العربية
54	2-13-2 الدراسات باللغة الانجليزية
57	3-13-2 ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة
الفصل الثالث: الطريقة والإجراءات	
60	1-3 منهج الدراسة
60	2-3 مجتمع الدراسة وعينتها
61	3-3 أساليب جمع البيانات
62	4-3 أداة الدراسة
65	5-3 نموذج الدراسة
66	6-3 أساليب التحليل الإحصائي للبيانات
الفصل الرابع: نتائج الدراسة الميدانية	
68	1-4 خصائص عينة الدراسة
71	2-4 نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة
83	3-4 نتائج اختبار فرضيات الدراسة
الفصل الخامس: النتائج والتوصيات	
96	1-5 النتائج

99	5- التوصيات
قائمة المراجع	
102	المراجع باللغة العربية
107	المراجع باللغة الإنجليزية
110	قائمة الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
61	الاستبيانات الموزعة والمسترددة والصالحة للتحليل	الجدول (1-3)
64	قيمة معاملات الثبات لمتغيرات الدراسة	الجدول (2-3)
70	توزيع عينة الدراسة حسب الخصائص الديموغرافية	الجدول (1 -4)
72	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للإفصاح والشفافية	الجدول (2 -4)
73	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمساءلة	الجدول (3 -4)
75	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمسؤولية	الجدول (4 -4)
76	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للعدالة	الجدول (5 -4)
78	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للاستقلالية	الجدول (6 -4)
79	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لقواعد التدقيق الداخلي	الجدول (7 -4)
81	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لجودة التدقيق الداخلي	الجدول (8 -4)
84	نتائج اختبار الانحدار المتعدد لتأثير دعائم الحكمية المؤسسية (الإفصاح والشفافية، والمساءلة، والمسؤولية، والعدالة، والاستقلالية، وقواعد وأنظمة) في جودة التدقيق الداخلي	الجدول (9 -4)
85	نتائج تحليل التباين (Anova) لأثر دعائم الحكمية المؤسسية (الإفصاح والشفافية، والمساءلة، والمسؤولية، والعدالة، والاستقلالية، وقواعد وأنظمة) في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية	الجدول (10 -4)
87	نتائج تحليل الانحدار البسيط "للافصاح والشفافية" وجودة التدقيق الداخلي	الجدول (11 -4)
88	نتائج تحليل الانحدار البسيط "للمساءلة" وجودة التدقيق الداخلي	الجدول (12 -4)
90	نتائج تحليل الانحدار البسيط "للمسؤولية" وجودة التدقيق الداخلي	الجدول (13 -4)
91	نتائج تحليل الانحدار البسيط "للعدالة" وجودة التدقيق الداخلي	الجدول (14 -4)
93	نتائج تحليل الانحدار البسيط "للاستقلالية" وجودة التدقيق الداخلي	الجدول (15 -4)
94	نتائج تحليل الانحدار البسيط "لقواعد وأنظمة" وجودة التدقيق الداخلي	الجدول (16 -4)

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل (1-3)	نموذج الدراسة	65

قائمة الملحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
ملحق رقم (1)	أسماء محكمي الاستبانة	111
ملحق رقم (2)	أسماء الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية	112
ملحق رقم (3)	استبانة الدراسة	114
ملحق رقم (4)	نتائج التحليل الإحصائي كما تم الحصول عليها من الحاسوب	120

الملخص

أثر تطبيق الحاكمة المؤسسية في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية
إعداد: محمد عبدالله حامد العبدلي
إشراف: الدكتورة إنعام محسن زويف

هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر تطبيق دعائم الحاكمة المؤسسية في جودة عملية التدقيق الداخلي، في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية. تكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، أما أفراد عينة الدراسة فتكونت من (114) مستجيبةً من المديرين الماليين ورؤساء أقسام المحاسبة ومديري التدقيق الداخلي والعاملين أقسام المحاسبة والتدقيق الداخلي في هذه الشركات.

وخلصت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير لتطبيق دعائم الحاكمة المؤسسية (الإفصاح والشفافية، والمساءلة، والمسؤولية، والعدالة، والاستقلالية، والقوانين والأنظمة) في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية. وفي ضوء النتائج أوصى الباحث بالتأكيد على أهمية الالتزام بالإفصاح والشفافية، وذلك لتأثيرها الواضح في جودة التدقيق الداخلي، ومراعاة مدى التقييد والالتزام بتنفيذ المهام التي من شأنها ضمان القيام بالأعمال بدقة من قبل الموظفين بالشركة، إضافة إلى إيلاء استقلال المدقق الداخلي الأهمية التي يستحقها وأهمية التقييد والالتزام بالقوانين

والأنظمة والتشريعات القانونية النافذة التي توضح حقوق المساهمين وواجباتهم كونها تؤثر على جودة التدقيق الداخلي.

Abstract

The Effect of Corporate Governance Implementation Upon the Quality of Internal Audit on the Industrial Companies Listed at Kuwait Stock Exchange

Prepared by
Mohammad Abdullah Hamed Al Abdali
Supervised by
Dr. Ina'am Muhsen Zweleif

This study aims at measuring the effect of corporate governance Implementation on the quality of internal audit in the industrial companies listed in Kuwait Stock Exchange. The study population is comprised of all industrial companies listed in Kuwait Stock Exchange. The sample is comprised of (114) respondents from financial managers, heads of accounting department, internal audit managers and those working in accounting and auditing departments in these companies.

The study's results concluded that there is an effect of corporate governance Implementation (disclosure, transparency, accountability, responsibility, fairness, independence, laws and regulations) on the quality of internal audit in the industrial companies listed in Kuwait Stock Exchange.

In light of the results, the study recommended that emphasis should be given to compliance with disclosure and transparency due to their evident impact on the quality of internal audit, compliance with tasks should be observed to ensure accurate performance of duties by employees in the company, priority should be given to the auditor's independence and compliance should be made with effective laws, regulations and legislations setting forth rights and obligations of shareholders as they affect the quality of internal audit.

الفصل الأول

مقدمة عامة للدراسة

1-1 تمهيد

2-1 مشكلة الدراسة

3-1 أهداف الدراسة

4-1 أهمية الدراسة

5-1 فرضيات الدراسة

6-1 التعاريفات الإجرائية

7-1 حدود الدراسة

الفصل الأول

مقدمة عامة للدراسة

1-1 تمهيد

إن أخلاقيات الأعمال لا ترتبط بمجتمعات محددة، بل هي أصبحت موضوعاً مهماً يواجه الشركات في مختلف الدول، وقد ارتبط مفهوم الأخلاقيات بموارد الشركة وطاقاتها البشرية كالإدارة والمحاسبين والمدققين والعاملين والعمل والقيادة والمديرين إذ يعد مرشداً ومعززاً للسلوك الجيد، فضلاً عن أن هذا المفهوم أصبح من الأمور المهمة لشغل الوظيفة في الشركة، إذ يتم التأكيد عليها من إدارة الشركة لأنها بمثابة الرقابة الذاتية لفرد، التي من خلالها يستطيع التمييز بين الصواب والخطأ في سلوكه أثناء العمل.

وتعكس سلوكيات المدققين الداخليين أثناء ممارستهم نشاطاتهم العملية، الجوانب المختلفة لأخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقير، وبما أن الأخلاق الشخصية التي يتمتع بها المدققون تؤثر على أخلاقيات الأعمال، فإنه من الضروري التفريق بين السلوك القانوني والسلوك الأخلاقي، فالقوانين التي تتعامل مع الأفعال المطلوب التقييد بها قانونياً قد تكون غير أخلاقية، أو أخلاقية ولكنها غير قانونية، أما الأخلاق فهي السلوك المتوقع من المدققين (Daft, 2003, p:139).

وفي العقد الأخير من القرن العشرين تزايد قلق المساهمين حول بعض الممارسات المتعلقة ب مختلف جوانب الأعمال الإدارية، نتيجة لجوء إدارات الشركات إلى القيام بإجراءات

الكثير من الممارسات الخاطئة، التي تمثل نوعاً من التصرفات المهنية غير الأخلاقية من جانب الإدارة بصفتها وكيلًا عن المساهمين، وذلك لتحقيق مصالحها الخاصة على حساب هؤلاء المساهمين، من خلال استغلال المرونة المتاحة في المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

وتعد وظيفة التدقيق الداخلي بمثابة الأدوات الإدارية التي يمكن الاعتماد عليها في تنظيم حركة سير الأشياء، حسب المسارات التي تحدد لها لبلوغ الأهداف المطلوبة، ولضمان تحقيق وبلغ الأهداف من خلال المسارات التي تحددها الإدارة، برز مفهوم التدقيق الداخلي لدى المنظمات، الذي يهتم بشكل رئيس بمدى التزام العمليات المعنية بأالية التنفيذ، وانطلاقاً من إيمان الإدارات الحديثة بأهمية الخدمات التي تؤديها وظيفة التدقيق الداخلي، فقد أولته المؤسسات اهتماماً بالغاً (النباري، 2011، ص2).

إن التدقيق الداخلي وظيفة تقوم بها وحدة أو دائرة متخصصة داخل المنظمة، بحيث تكون مستقلة عن الوظائف الخاضعة للتدقيق، ومهمة هذه الدائرة فحص وتقييم كافة العمليات المالية والإدارية للتأكد من أنها قد تمت وفقاً للخطط والسياسات المرسومة، وبالتالي فإن جميع التوصيات والاقتراحات التي ينسب بها المدققون الداخليون تهدف إلى زيادة الفعالية داخل المنظمة (عوض، 2004، ص16).

من هنا فقد اقتضت الضرورة التركيز على دور المدققين الداخليين للاضطلاع بدور حاكمي، وذلك بتفعيل مبادئ الحاكمة مثل الاستقلالية والحياد، الأمانة والاستقامة، النزاهة والشفافية، الكفاءة المهنية وغيرها، بما يضمن تحقيق العدالة وحفظ للمساهمين وللأطراف الأخرى المتعاملة مع الشركة حقهم، ولتحقيق ذلك لابد من التزام المدققين

بالقواعد الأخلاقية والمهنية للحد من تلك الممارسات التي تهدد مستقبل الشركة في النمو والبقاء والاستمرار.

كذلك يمكن للحكومة أن تلعب دوراً فعالاً في مجالات الإصلاح المالي والإداري لشركات القطاع العام والخاص، وزيادة ثقة المستثمرين في القوائم المالية، وتشجيع الاستثمار الوطني وجذب الاستثمارات، وتدعم الجهاز المركزي المالي وزيادة قدراته، وتفعيل سوق الأوراق المالية، ودفع عملية التنمية الاقتصادية بقوة (عبدالوهاب، وشحاته، 2007، ص 17).

تهدف الدراسة الحالية إلى التعرف على أثر تطبيق الحاكمة المؤسسية في جودة التدقيق الداخلي، وذلك من خلال دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، في ضوء المتغيرات والتطورات الحالية المستمرة في بيئه الأعمال، ومن أجل التعرف على هذه العوامل فقد قام الباحث باختيار المديرين الماليين ورؤساء أقسام المحاسبة كوحدة تحليل، لذلك فإن أهمية هذه الدراسة تتبع من كونها تسهم في إيجاد جانب من قاعدة معلومات وبيانات حول الحاكمة وجودة التدقيق الداخلي.

ولتحقيق ذلك فسوف تتجه الدراسة في جانبها النظري إلى دراسة موضوع الحاكمة المؤسسية وأهميتها ومبادئها وآليات تطبيق تلك المبادئ، فضلاً عن التعرف على مفهوم الأخلاق في الفكر المحاسبي وأخلاقيات المهنة والجوانب الأخلاقية لها، إلى جانب تناولها موضوع جودة التدقيق والتعرف على مفهومه ودوافعه وأساليبه بالاعتماد على القواعد الأخلاقية والمهنية.

٢-١ مشكلة الدراسة

تُعد أخلاقيات التدقيق الداخلي والمدققون الداخليون قضية صعبة و مهمة في منظمات الأعمال، كونها ترتبط بقواعد سلوك وآداب المدقق التي تعكس مدى استجابته أخلاقيا، وحيث أن الأعمال مازالت قضية جدلية في الدراسات التنظيمية، فان النظرة إليها تأصلت بتغيير وتضاؤل دور الدولة في تحمل جانب من مسؤوليتها لصالح قطاع الأعمال. وبالتالي فإن عدم تطبيق منظمات الأعمال للحاكمية المؤسسية له تأثيرات غير مرغوبة في العديد من الجوانب ومنها التصرفات المهنية للمدققين الداخليين، الأمر الذي ينعكس سلبيا على جودة أدائهم لوظيفة التدقيق الداخلي مما يقلل من ثقة المستثمرين في القوائم المالية ويهدد مستقبل تلك المنظمات في النمو والبقاء والاستمرار. ومن هنا يمكن صياغة مشكلة الدراسة من خلال الإجابة عن التساؤل الرئيس الآتي:

ما أثر تطبيق دعائم الحاكمة المؤسسية في جودة التدقيق الداخلي؟ وقد انبثق

عن هذا التساؤل الرئيس عدد من الأسئلة هي:

السؤال الأول: هل هناك أثر لتطبيق الإفصاح والشفافية في جودة التدقيق الداخلي؟

السؤال الثاني: هل هناك أثر لتطبيق المساعدة في جودة التدقيق الداخلي؟

السؤال الثالث: هل هناك أثر لتطبيق المسؤولية في جودة التدقيق الداخلي؟

السؤال الرابع: هل هناك أثر لتطبيق العدالة في جودة التدقيق الداخلي؟

السؤال الخامس: هل هناك أثر لتطبيق الاستقلالية في جودة التدقيق الداخلي؟

السؤال السادس: هل هناك أثر لتطبيق القوانين والأنظمة في جودة التدقيق الداخلي؟

٣-١ فرضيات الدراسة

تستند الدراسة على الفرضية الرئيسية الآتية:

الفرضية الرئيسية:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق دعائم الحكومية المؤسسية في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية. وقد ابنت عن

هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية:

الفرضية الفرعية الأولى:

HO1 لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق الإفصاح والشفافية في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.

الفرضية الفرعية الثانية:

HO2 لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق المساءلة في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة:

HO3 لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق المسؤولية في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.

الفرضية الفرعية الرابعة:

HO4 لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق العدالة في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.

الفرضية الفرعية الخامسة:

H05 لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية ع لتطبيق الاستقلالية في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.

الفرضية الفرعية السادسة:

H06 لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق القوانين والأنظمة في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.

4-1 أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- 1- توضيح الإطار العام للحاكمية المؤسسية والتعرف على دعائمه ومبادئها وآلياتها.
- 2- إلقاء الضوء على مفهوم جودة التدقيق الداخلي والمفاهيم المتعلقة بها.
- 3- قياس أثر تطبيق الحاكمة المؤسسية في جودة عملية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.
- 4- تحديد الجوانب الإيجابية المساعدة على تحسين جودة التدقيق الداخلي، كذلك الوقوف إلى السلبيات التي تحد من كفاءته.

5-1 أهمية الدراسة

تأتي أهمية هذه الدراسة لما لموضوع الحاكمة من أهمية في تطوير جودة التدقيق الداخلي، وفي التأكيد على أهمية تطبيق الحاكمة المؤسسية في البيئة الاقتصادية الكويتية، والاستفادة منها في تطوير مهنة التدقيق الداخلي، وبالتالي تحقيق جودة التدقيق. كما تكتسب هذه الدراسة أهميتها من خلال النظر إلى الأمور التالية:

- 1- أنها تأتي كمحاولة متواضعة لتضييف شيئاً علمياً في مجال قياس أثر الحاكمة المؤسسية في جودة التدقيق الداخلي، وبيان الملاحظات والتقييم المناسب الذي يساعد الشركات على أداء دورها المهم في تحقيق التنمية الشاملة.
- 2- أنها توفر جانباً من قاعدة معلومات وبيانات حول أهم العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الداخلي، مما يسهم في إثراء المكتبة العربية بشكل عام والمكتبة الكويتية بشكل خاص في هذا الموضوع.
- 3- تتناول هذه الدراسة جودة التدقيق الداخلي وهي بذلك تأتي كمساهمة في التعريف بأهمية هذه الجودة في منظمات الأعمال المعاصرة.
- 4- إمكانية الوصول إلى نتائج ذات دلالة إحصائية حول العلاقة بين تطبيق بعض مبادئ الحاكمة وجودة التدقيق الداخلي.

1-6 التعاريفات الإجرائية

لأغراض هذه الدراسة فقد تم تبني التعاريفات التالية لجميع المتغيرات المستقلة والتابعة المستخدمة في هذه الدراسة.

التدقيق الداخلي: هي نشاط مستقل استشاري موضوعي ومطمئن، يهدف إلى زيادة عائد عمليات المنشأة وتحسينها، ويساعد التدقيق الداخلي المنظمة في تحقيق أهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة لتقدير عمليات إدارة المخاطر والرقابة والتوجيه والحاكمية وتحسين فعاليتها.

الحاكمية المؤسسية: هي إستراتيجية تتبعها المنظمة في سعيها لتحقيق أهدافها الرئيسية، وذلك ضمن منظور أخلاقي ينبع من داخلها يعدها شخصية معنوية مستقلة وقائمة بذاتها، ولها من الهيكل الإداري والأنظمة واللوائح الداخلية ما يكفل لها تحقيق تلك الأهداف بقدراتها الذاتية بمنأى من سلط أي فرد فيها وبالقدر الذي لا يتعارض مع مصالح الفئات الأخرى ذات العلاقة.

الإفصاح المحاسبي والشفافية: هي المعلومات الإيضاحية المقدمة مع التقارير المالية سواء في شكل إيضاحات أو جداول مرفقة أو في القوائم المالية نفسها وتعد جزءاً لا يتجزأ من تلك القوائم، وينبغي أن تقدم تلك المعلومات صورة حقيقة عن الأحداث الاقتصادية في المنظمة كما يتم الإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم، والإفصاح المتعلقة بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، وينبغي أن يكون الإفصاح عن تلك المعلومات بطريقة عادلة ونزيفة وصادقة وموضوعية وفي الوقت المناسب.

المساعلة: وتعني إمكان تقييم وتقدير أعمال الإدارة التنفيذية ومتابعتها للتأكد من قيامها بتنفيذ المهام التي من شأنها ضمان القيام بالأعمال بدقة من قبل بقية الموظفين بالمؤسسة، وذلك بتقديم تقارير دورية عن نتائج الأعمال ومدى نجاحهم في تنفيذها.

المسؤولية: وتعني أن تكون المنظمة رسالة أخلاقية في المجتمع وأن يعترف المديرون بأنهم جزء من المجتمع وعليهم واجبات تجاه حماية البيئة وتتجاه العاملين وتحسين الخدمات المقدمة لهم، فضلاً عن مسؤوليتهم تجاه حملة الأسهم من خلال تحقيق العوائد المناسبة لهم.

العدالة: وتعني احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المؤسسة، وتوزيع المهامes والواجبات والمسؤوليات بين العاملين في الشركة على أساس قائمة على العدالة والمساواة.

الاستقلالية: وتعني عدم وجود تأثيرات وضعف غير لازمة للعمل، وأن يكون الموظف محايده وبعيداً عن أي تأثيرات جانبية، ويتمتع باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بأعماله، وألا يكون له أي مصالح متعارضة، وأن يتتجنب أي علاقات قد تبدو أنها تقده موضوعيته واستقلاله عند القيام بأعماله.

القوانين والأنظمة: وتعني تداخل قواعد التحكم المؤسسي بالعديد من القوانين، مثل قوانين الشركات وأسواق المال والبنوك والمحاسبة والتدقيق وغيرها، من القوانين والتشريعات التي توضح حقوق المساهمين وواجباتهم، مثل حق التصويت وحق انتخاب أعضاء مجلس الإدارة، كذلك يوضح حقوق المجتمع على المنظمة وواجباته تجاهها.

جودة التدقيق الداخلي: وهو يشير إلى الأداء الجيد لنظام الرقابة الداخلية وملاءمة النظام المحاسبي المطبق، للوصول إلى الفاعلية والكفاءة المناسبة في العمليات والقيود وبشكل مستمر ضمن المنظمة لغرض خدمة أهدافها وحماية الأصول، وخدمة الإدارة العليا ومساعدتها في التوصل إلى الكفاية الإنتاجية القصوى، والعمل على قياس صلاحية النظام المحاسبي.

مؤشرات قياس جودة التدقيق الداخلي: سيتم قياس جودة التدقيق الداخلي بالاعتماد على المعيار رقم 65 الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانوني (AICPA) الذي حدد عوامل جودة وظيفة التدقيق الداخلي. وتمثل مؤشرات قياس جودة التدقيق الداخلي في هذه الدراسة فيما يلي:

- **الأهلية:** وتقاس من خلال المستوى العلمي للمدقق الداخلي والشهادات المهنية.
- **الموضوعية:** وتقاس من خلال اللجنة التي ترفع تقارير التدقيق الداخلي واللجنة المسئولة عن تعيين المدققين الداخليين والاستغناء عنهم. وفي رأي الباحث فإن الفقرات التي تقيس هذا المؤشر تدل أيضاً على استقلالية المدقق الداخلي.
- **جودة أداء العمل:** وتقاس من خلال دقة وكفاية برامج التدقيق الداخلي ونطاق التدقيق.

7-1 حدود الدراسة

تمثلت حدود الدراسة فيما يلي:

- ا- الحدود المكانية:** تم إجراء هذه الدراسة في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، وبذلك تتحدد في هذه السوق.
- ب- الحدود البشرية:** تم اختيار عينة من المديرين الماليين ورؤساء أقسام المحاسبة ومديري التدقيق الداخلي والعاملين في أقسام المحاسبة والتدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، كونهم توفر لديهم المعرفة الكافية بأعمال التدقيق وجودته وكذلك الحاكمة.
- ج- الحدود الزمانية:** كانت خلال الفترة الواقعة بين بداية شهر شباط ونهاية شهر كانون الأول 2011.

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

1-2 الحاكمة المؤسسية

2-2 مفهوم الحاكمة المؤسسية

2-3 أهمية ومبررات الحاكمة

2-4 الأطراف المؤثرة في تطبيق قواعد الحاكمة

2-5 مبادئ ومعايير الحاكمة

2-6 مفهوم التدقيق الداخلي

2-7 أهمية التدقيق الداخلي

2-8 أهداف التدقيق الداخلي ونطاقه

2-9 فوائد التدقيق الداخلي والخدمات التي يقدمها

2-10 جودة التدقيق الداخلي

2-11 أنواع التدقيق الداخلي

2-12 صلاحيات التدقيق الداخلي ومسؤولياته

2-13 الدراسات السابقة

1-13-2 الدراسات باللغة العربية

2-13-2 الدراسات باللغة الانجليزية

3-13-2 ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

مقدمة

يهدف هذا الفصل إلى التعريف بالمفاهيم المتعلقة بالحاكمية المؤسسية وجودة التدقيق الداخلي، وذلك للوصول إلى إطار مفاهيمي نظري متكملاً يُعد أساساً للدراسة الميدانية، وسيتم تقسيم هذا الفصل إلى مباحثين بحيث يتناول الأول الإطار النظري ويتناول المبحث الثاني مراجعة لأهم الأدبيات التي غطتها الدراسات السابقة حول موضوع الدراسة الحالية.

المبحث الأول: الإطار النظري

2-1 الحاكمية المؤسسية

لقد أدت المشاكل المالية التي تعرضت لها العديد من الشركات الكبرى في العالم إلى زيادة المطالبة بضرورة وجود مجموعة من الضوابط والأعراف والمبادئ الأخلاقية والمهنية لتحقيق الثقة والمصداقية في المعلومات الواردة في القوائم المالية التي يحتاج إليها العديد من مستخدمي القوائم المالية خاصة المستثمرين. من هنا ظهرت الحاجة إلى الحاكمية المؤسسية في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية، خاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها عدد من

دول العالم في عقد التسعينات من القرن العشرين، وكذلك ما شهده الاقتصاد الأمريكي مؤخراً من انهيارات مالية ومحاسبية خلال عام 2002.

كما تزايـد أهمية الحاكمـة نـتيـجة لـاتـجـاه كـثـير من دول العـالـم إـلـى التـحـول إـلـى النـظـم الـاـقـتـصـادـيـة الرـأـسـمـالـيـةـ، التـي يـعـتمـدـ فـيـها بـدرـجـةـ كـبـيرـةـ عـلـىـ الشـرـكـاتـ الـخـاصـةـ لـتـحـقـيقـ مـعـدـلـاتـ مـرـتـقـعـةـ وـمـتـوـاـصـلـةـ مـنـ النـمـوـ الـاـقـتـصـادـيـ، كـذـلـكـ أـدـىـ اـتـسـاعـ حـجمـ تـلـكـ المـشـرـوـعـاتـ إـلـىـ انـفـصـالـ الـمـلـكـيـةـ عـنـ الـإـدـارـةـ (Fawzy, 2003, p:6)

وقد شهد العالم تحريراً للأسواق المالية، فتزايـدـتـ اـنـتـقـالـاتـ رـؤـوسـ الـأـموـالـ عـبـرـ الـحـدـودـ بـشـكـلـ غـيـرـ مـسـبـوقـ، وـدـفـعـ اـتـسـاعـ حـجمـ الشـرـكـاتـ وـانـفـصـالـ الـمـلـكـيـةـ عـنـ الـإـدـارـةـ إـلـىـ ضـعـفـ آـيـاتـ الرـقـابـةـ عـلـىـ تـصـرـفـاتـ المـديـرـيـنـ، وـإـلـىـ وـقـوعـ كـثـيرـ مـنـ الشـرـكـاتـ فـيـ أـزـمـاتـ مـالـيـةـ، وـمـنـ أـبـرـزـهـاـ دـوـلـ جـنـوبـ شـرـقـ آـسـيـاـ فـيـ أـوـاـخـرـ التـسـعـيـنـاتـ، ثـمـ توـالـتـ بـعـدـ ذـلـكـ اـلـأـزـمـاتـ، وـلـعـلـ مـنـ أـبـرـزـهـاـ أـزـمـةـ شـرـكـتـيـ آـنـرـونـ وـوـرـلـدـ كـوـمـ فـيـ الـوـلـاـيـاتـ الـمـتـحـدةـ فـيـ عـامـ 2001ـ، وـقـدـ دـفـعـ ذـلـكـ الـعـالـمـ لـلـاهـتـمـامـ بـالـحاـكمـيـةـ (الـعـيـسـوـيـ، 2003ـ، صـ 36ـ).

وـتـنـمـيـتـ الـحـوكـمـةـ مـنـ خـلـالـ مـجـمـوعـةـ مـنـ القـوـاـدـ وـالـنـظـمـ الـقـانـوـنـيـةـ وـالـمـاحـسـبـيـةـ وـالـمـالـيـةـ وـالـاـقـتـصـادـيـةـ، وـأـيـضـاـ مـنـ خـلـالـ الـتـعـلـيمـاتـ وـالـتـوـجـيهـاتـ التـيـ تـصـدـرـهـاـ الـإـدـارـةـ لـتـنـفـيـذـ وـأـدـاءـ الـعـلـمـ فـيـ كـافـةـ الـأـنـشـطـةـ دـاـخـلـ الشـرـكـةـ بـصـورـةـ سـلـيـمـةـ مـاـ يـؤـديـ إـلـىـ حـصـولـ الـمـنـشـأـةـ عـلـىـ كـافـةـ حـقـوقـهـاـ وـسـدـادـ التـزـامـاتـ مـعـ التـرـازـمـ مـجـلـسـ الـإـدـارـةـ وـالـعـالـمـلـيـنـ فـيـ قـطـاعـاتـ الـمـاحـسـبـيـةـ وـالـمـراـجـعـةـ وـالـرـقـابـةـ وـالـنـفـقـيـشـ الدـاخـلـيـ، وـمـاـ يـتـصـلـ بـمـرـاقـبـيـ الـحـسـابـاتـ الـخـارـجـيـنـ بـتـالـكـ الـقـوـاـدـ الـحـوكـمـيـةـ، وـمـاـ يـجـبـ عـمـلـهـ نـحـوـ إـيـضـاحـ نـتـائـجـ أـعـمـالـ الشـرـكـةـ وـمـرـكـزـهـاـ الـمـالـيـ بـصـورـةـ صـادـقةـ وـعـادـلـةـ لـمـسـتـخـدـمـيـ الـقـوـائـمـ الـمـالـيـةـ (عبدـ الـوهـابـ وـشـحـاتـةـ، 2007ـ، صـ 15ـ).

2- مفهوم الحاكمة المؤسسية

بالرغم من الاستعمال الحديث لمصطلح الحاكمة إلا أن ظهوره يعود لزمن بعيد، فالأساس النظري والتاريخي للحكومة يرجع أولاً لنظرية الوكالة التي يعود ظهورها أولاً للأمريكيين Berls & Means سنة 1932، الذين لاحظاً أن هناك فصلاً بين ملكية رأس المال الشركة وعملية الرقابة والإشراف داخل الشركات، وهذا الفصل له آثاره على مستوى أداء الشركة (فاتح وعيشي، 2008، ص3).

ثم بعد ذلك جاء دور الأمريكان الحائزين على جائزة نobel للاقتصاد Jensen & Meckling سنة 1976 حين قدموا تعريفاً لهذه النظرية الشهيرة: (أن نظرية الوكالة كعلاقة بموجبها يلجأ شخص "الرئيسي-Principal" صاحب رأس المال لخدمات شخص آخر "العامل Agent" لكي يقوم بدلـه ببعض المهامـ، هذه المهمـة (العلاقة) تستوجب نيابته في السلطة لإنجاز بعض الخدماتـ، ومن ثم يخولـه صلاحيـات اتخاذ القرارات لصالـح الأصـيلـ، وذلك من خـلال عـلاقـات تـعاـقـديةـ)، وبالتالي فإن نظرية الوكالة أثـارت مـسـألـة مـهمـة تـتعلق بالـفـصل بـيـن مـلكـيـة رـأسـالـمـالـ الـتـي تـعودـ لـالـمسـاـهـمـيـنـ وـمـهـمـة اـتـخـاذـ الـقـرـارـ وـالـإـدـارـةـ المـوـكـلـةـ لـلـمـديـرـيـنـ الـذـيـنـ تـرـبـطـهـ بـالـشـرـكـةـ عـقـودـ تـفـرـضـ عـلـيـهـمـ الـعـلـمـ لـصـالـحـ الـمـسـاـهـمـيـنـ مـنـ أـجـلـ زـيـادـةـ ثـرـوـتـهـمـ وـخـلـقـ الـقـيـمةـ مـقـابـلـ أـجـورـ يـتـقـاضـونـهـاـ، غـيرـ أـنـهـ حـسـبـ فـرـضـيـاتـ هـذـهـ النـظـرـيـةـ إـنـ اـخـتـلـافـ الطـبـيـعـةـ السـلـوكـيـةـ وـالـتـكـوـيـنـيـةـ وـكـذـاـ الـأـهـدـافـ بـيـنـ الـمـديـرـيـنـ وـالـمـسـاـهـمـيـنـ، تـؤـديـ إـلـىـ خـلـقـ صـرـاعـ مـنـفـعـةـ فـيـ الـبـداـيـةـ بـيـنـ هـذـيـنـ الـاثـيـنـ لـتـتـعـدـاهـ فـيـماـ بـعـدـ لـبـاقـيـ الـأـطـرـافـ الأـخـرـىـ (عبد الوـهـابـ وـشـحـاتـةـ، 2007ـ، صـ15ـ).

يلجأ المديرون حسب هذه النظرية لوضع استراتيجيات تحميه وتحفظ له حقوقه عن طريق استغلال نفوذه، وكذلك شبكة العلاقات بال媿وردين والعملاء، وكذلك حجم المعلومات التي يستقبلها المدير قبل غيره، وبذلك فهو يفضل تحقيق مصالحه وأهدافه الشخصية أولاً قبل مصالح المؤسسة (خاصة الحفاظ على قيمته في سوق العمل)، لمواجهة هذا الانحراف الذي تعدّه النظرية إخلالاً بشروط العقد الذي يربط المدير بالشركة ويلجأ المساهمين لتعديل سلوك المدير السلبي وللحفاظ على مصالحهم باتخاذ تدابير تقويمية رقابية عن طريق إنشاء نظام حوكمة الشركات يملك آليات وأدوات رقابية وإشرافية داخلية تعتمد على مجالس الإدارة، الرقابة التبادلية بين المديرين (رئيس، مرؤوس)، وكذلك الرقابة المباشرة للمساهمين (فاتح وعيشي، 2008، ص4)، وعليه فحوكمة الشركات جاءت كرد فعل واستجابة لنداء المساهمين من أجل الحد من التصرفات السلبية للمديرين ولفرض رقابة تحمي المصالح المشتركة للجميع وتحافظ على استمرارية الشركة أيضاً.

ويرى (Eisenhardt, 1999, 38) أنه بسبب الحاجات الذاتية للأفراد، فإن لهم تفضيلات شخصية، وبذلك تكون لديهم مصالح مختلفة، وفي كثير من الأحيان تؤدي هذه المصالح الشخصية إلى ظهور تعارض في المصالح بين الأطراف المتعاقدة، وإن تعارض المصالح هذا من المحتمل، أن يؤدي بدوره إلى قيام أحد أطراف العقد أو كليهما بأعمال من الممكن أن تكون ضد مصلحة الطرف الآخر .

لم يتم التوصل إلى مرادف متقارب عليه في اللغة العربية لمصطلح Governance، كما أن اقتران هذا المصطلح مع كلمة Corporate أعطاه أكثر من معنى ومدلول، وفي هذا السياق يوجد خمسة عشر معنى في اللغة العربية لتقسيم هذا المصطلح، وهي (حوكمة

الشركة، وحاكمية الشركة، وحكمانية الشركة، والتحكم المشترك، والتحكم المؤسسي، والإدارة المجتمعية، وضبط الشركة، والسيطرة على الشركة، والمشاركة الحكومية، وإدارة شؤون الشركة، والشركة الرشيدة، وتوجيه الشركة، والإدارة الحقة للشركة، والحكم الصالح للشركة، وأسلوب ممارسة سلطة الإدارة (الصالح، 2006، ص 117).

يعد مصطلح الحاكمية المؤسسية ترجمة مختصرة للمصطلح CORPORATE GOVERNANCE، أما الترجمة العلمية لهذا المصطلح، فهي " أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة " (عبدالوهاب وشحاته، 2007، ص 17).

وقد تعددت التعريفات المقدمة من الباحثين حول هذا المصطلح تبعاً لوجهات نظرهم المختلفة، حيث عرفت مؤسسة التمويل الدولية الحاكمية بأنها: " النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها " (Alamgir, 2007, p:7).

ومن ناحية أخرى تعرف الحاكمية بأنها حالة أو عملية أو نظام يحمي سلامـة كافة التصرفـات ونـزاهـة السـلوـكـيات داخـل الشـرـكـة، كما تعد حوكـمة الشـرـكـات بمثـابة عملـية إدارـية تـمارـسـها سـلـطة الإـدـارـة الإـشـرافـية سـوـاء داخـل الشـرـكـات أو خـارـجـها. كما تـعرـفـها منـظـمة التعاون الاقتصادي والتنمية بأنـها: "مـجمـوعـة منـ العـلـاقـاتـ فيماـ بـيـنـ القـائـمـينـ عـلـىـ إـدـارـةـ الشـرـكـةـ وـمـجـلـسـ الإـدـارـةـ وـحـلـةـ الأـسـهـمـ وـغـيرـهـ مـنـ الـمـسـاـهـمـينـ" (Freeland, 2007, p:8).

كما تم تعريفها على أنها (مجموع "قواعد اللعبة" التي تستـخدم لإـدـارـة الشـرـكـةـ منـ الدـاخـلـ، ولـقـيـامـ مجلـسـ الإـدـارـةـ بـالـإـشـرافـ عـلـيـهـاـ لـحـمـاـيـةـ المـصـالـحـ وـالـحـقـوقـ الـمـالـيـةـ لـالـمـسـاـهـمـينـ) وبـمعـنىـ اـخـرـ، فـإـنـ الـحـاـكـمـيـةـ تـعـنـيـ النـظـامـ، أيـ وـجـودـ نـظـمـ تحـكـمـ العـلـاقـاتـ بـيـنـ الـأـطـرـافـ

الأساسية التي تؤثر في الأداء، كما تشمل مقومات تقوية المؤسسة على المدى البعيد وتحديد المسؤول والمسؤولية (البنك الأهلي المصري، 2003).

ويرى (Williamson , 1999,p: 18) أن الحاكمة المؤسسية هي إستراتيجية تتبعها المنظمة في سعيها لتحقيق أهدافها الرئيسية، وذلك ضمن منظور أخلاقي ينبع من داخلها باعتبارها شخصية معنوية مستقلة وقائمة بذاتها، ولها من الهيكل الإداري والأنظمة واللوائح الداخلية ما يكفل لها تحقيق تلك الأهداف بقدر اتها الذاتية بمنأى من سلط أي فرد فيها وبالقدر الذي لا يتقارب مع مصالح الفئات الأخرى ذات العلاقة.

ويرى الباحث أن الحاكمة هي مجموعة من الآليات والإجراءات والقوانين والنظم والقرارات التي تضمن كلاً من الانضباط Discipline والشفافية Transparency والعدالة Fairness ، وهي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق تفعيل تصرفات إدارة الشركة فيما يتعلق باستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة لديها، بما يحقق أفضل منافع ممكنة لكافه الأطراف ذوي المصلحة وللمجتمع ككل .

2-3 أهمية ومبررات الحاكمة

ترادفت أهمية الحاكمة في الآونة الأخيرة بشكل كبير، لتحقيق التنمية وتعزيز الرفاهية الاقتصادية للشعوب، إذ برزت هذه الأهمية بعد الأزمة المالية الآسيوية 1997 – 1998، والانهيارات والفضائح التي حصلت في كبرى الشركات، مثل شركة انرون Enron للطاقة. كذلك اكتشافات حالات التلاعب في قوائم الشركات المالية التي كانت لا

تعبر عن الواقع الفعلي لها، وذلك بالتواء مع كبرى الشركات العالمية الخاصة بالتدقيق والمحاسبة. ويشير (ميخائيل، 2005، ص83) إلى أن أهمية الحاكمة في الجانب المحاسبي والرقابي تتجسد بما يلي:

- 1- العمل على محاربة الفساد المالي والإداري في الشركات وعدم السماح بوجوده أو عودته مره أخرى.
- 2- تحقيق درجة عالية من الضمان والنزاهة والشفافية والحيادية والاستقامة والاستقلالية لكافة العاملين في الشركة بدءاً من رئيس مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين حتى أدنى مستوى للعاملين فيها.
- 3- تفادي وجود أخطاء قصدية أو أية انحرافات متعمدة كان أو غير متعمدة ومنع استمرارها أو العمل على تقليلها إلى أدنى قدر ممكن، وذلك باستخدام النظم الرقابية المتغيرة.
- 4- تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والمراقبة الداخلية، وتحقيق فاعلية الإنفاق وربط الإنفاق بالإنتاج.
- 5- تحقيق قدر كافٍ من الإفصاح والشفافية والإبلاغ المالي في الكشوفات والتقارير المالية.
- 6- ضمان أعلى درجة ممكنة من الكفاءة والفاعلية لمرأبى الحسابات الخارجيين، والتأكد من كونهم على درجة عالية من الاستقلالية والموضوعية وعدم خضوعهم لأية ضغوط سواء من مجلس الإدارة أو من المديرين التنفيذيين.

2-4 الأطراف المؤثرة في تطبيق قواعد الحاكمة

يتأثر تطبيق الحاكمة بالعلاقات فيما بين الأطراف في نظام الحاكمة، وأصحاب الملكيات الغالبة من الأسهم الذين قد يكونون أفراداً أو عائلات أو كتلة متحالفة أو أية شركات أخرى تعمل من خلال شركة قابضة بما يمكن أن يؤثروا في سلوك الشركة، وهذه الأطراف هي (www.findarticles.com)

1- المساهمون Shareholders: وهم الأشخاص الذين يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم، وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم، وأيضاً تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، وهؤلاء المساهمون يحق لهم اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.

2- مجلس الإدارة Board of directors : وهو أشخاص يمثلون المساهمين وأيضاً الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، ومجلس الإدارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين الذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم، كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.

3- الإدارة Management : وهي المسئولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، وتعد إدارة الشركة هي المسئولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالسوق، بالإضافة إلى مسئoliاتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

4- أصحاب المصالح Stackholders : وهم جميع الأطراف الذين لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعملاء والموظرون، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، فالدائنين مثلاً، يهتمون بمقدمة الشركة على السداد، في حين يهتم العمال والموظفين بمقدمة الشركة على الاستمرار في السوق.

2-5 مبادئ ومعايير الحاكمة

نظراً للاهتمام المتزايد بمفهوم الحاكمة المؤسسية، فقد حرصت العديد من المؤسسات على دراسة هذا المفهوم وتحليله ووضع معايير محددة لتطبيقه، ومن هذه المؤسسات: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وبنك التسويات الدولية ممثلاً في لجنة بازل، ومؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي.

ويشير (Fawzy, 2003, p: 5-9) إلى أن تطبيق الحاكمة المؤسسية يتم وفق المبادئ والمعايير التي توصلت إليها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في عام 1999، والتي تتمثل في ما يلي: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحاكمية الشركات، وحفظ حقوق جميع المساهمين، والمعاملة المتساوية بين جميع المساهمين، ودور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركة، الإفصاح والشفافية، ومسؤوليات مجلس الإدارة. وقد بينت العديد من الأدبيات أن الحاكمة المؤسسية تستند إلى مجموعة من الدعائم لتحقيق أهدافها من أهمها:

1- الإفصاح والشفافية: وتعني الإفصاح عن المعلومات المهمة، وتقدم المعلومات التي يتم الإفصاح عنها مع التقارير المالية في شكل إيضاحات أو جداول مرفقة أو في صلب القوائم المالية وتعد هذه المعلومات جزءاً لا يتجزأ من هذه القوائم، (المطيري، 2011، ص11) ويتم الإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم، والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين. ويجب الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة ونزيفة وصادقة وبكل موضوعية وأمانة واستقامة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب دون تأخير .(Fawzy, 2003, p: 5-6)

2- المساعلة: وتعني القيام بتقييم ومتابعة الأعمال التي تؤديها الإدارة التشغيلية في أدنى الهرم التنظيمي، وذلك من خلال التقارير الدورية للتأكد من القيام بتنفيذ المهام الموكلة إليها بدقة من أجل التأكد من حسن التنفيذ (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين،2007،ص15).

3- المسؤولية: وتعني أن تكون للشركة رسالة أخلاقية يجب أن تؤديها في المجتمع وأن يعترف المديرون بأن عليهم واجبات تجاه حماية البيئة وتجاه العاملين وتحسين الخدمات المقدمة لهم .(Carroll, 2003, p: 4).

4- العدالة: وتعني احترام الحقوق العادلة لأصحاب المصلحة في الشركة، وتوزيع المهام والواجبات والمسؤوليات بين العاملين على أساس العدل والمساواة بينهم (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين،2007،ص14).

5- الاستقلالية: وتعني أن يكون المدقق محايده وبعيداً عن أي تأثيرات قد تؤثر على طريقة أداء العمل، وأن يتمتع باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بالأعمال التي يؤديها، كذلك عدم وجود مصالح متعارضة وعلاقات تفقده الموضوعية والاستقلالية (الحمدود، 2011، ص8).

6- القوانين والأنظمة: وتعني تداخل قواعد التحكم المؤسسي بالعديد من القوانين، مثل قوانين الشركات وأسواق المال والبنوك والمحاسبة والتدقيق وغيرها، من القوانين والتشريعات التي توضح حقوق المساهمين وواجباتهم، مثل حق التصويت وحق انتخاب أعضاء مجلس الإدارة (Zingales, 1997, P: 2).

2- مفهوم التدقيق الداخلي

بعد مفهوم التدقيق الداخلي من المفاهيم القديمة التي ترسخت في منتصف القرن العشرين الماضي، وذلك عندما حدد معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1941 Institute Of Internal Auditors (IIA) مسؤوليات المدقق الداخلي، إذ أصدر عندها نشرة تتضمن مسؤولياته، وقد ورد بالنشرة تعريف IA (المراجعة الداخلية) على أنها نشاط محايد، يتم داخل المنشأة بقصد مراجعة العمليات المحاسبية والمالية، يعدها أساساً لتقديم خدمات وقائية للإدارة، وهي نوع من أنواع الرقابة التي تعمل عن طريق قياس فاعلية أنواع الرقابة الأخرى وتقييمها، وتهتم بالعمليات ذات الطبيعة المحاسبية والمالية.

لقد مر مفهوم التدقيق الداخلي بمراحل تطورية توافق تطور الخدمات التي تؤديها هذه الوظيفة كأداة مهمة تساعد الإدارة العليا في المنظمات للقيام بواجباتها على أكمل وجه.

وفي نهاية السبعينيات لم يبق هدف هذه الوظيفة خدمة الإدارة فقط بل تعداه لخدمة المنظمة كلها. وتتصح معالم ذلك من خلال النظر إلى التعريف الذي تبناه معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية (IIA) لوظيفة التدقيق الداخلي عام 1978 عند إصداره لمعايير الأداء المهني، حيث عرف التدقيق الداخلي على أنه " وظيفة تقييم مستقلة يتم إنشاؤها داخل المنظمة لفحص وتقييم أنشطتها خدمة لها" (Brink & Witt, 2002, p:3).

وبالتالي فإن دور هذه الوظيفة قد تعدى الحدود التقليدية للتدقيق ليصبح ذا مفهوم واسع يضطلع بمهام التدقيق الشامل (Comprehensive Audit)، التدقيق التشغيلي (Operational Auditing) من خلال شموله لكافة العمليات والأنشطة التي تقوم بها المنظمة، إذ تبلور مفهوم التدقيق الداخلي في السنوات الأخيرة بشكل أكثر انسجاما للتطورات الحديثة لمواكبة عصر التقدم والثورة المعلوماتية الأمر الذي دفع معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية (IIA) إلى تبني مفهوم حديث للتدقيق الداخلي يفي بمتطلبات العصر ويؤكد أهميته للمنظمات، حيث عرف التدقيق الداخلي في نشرة 1999م بأنه: "نشاط أو وظيفة استشارية تأكيدية مستقلة وهادفة تتشكل المنظمات لتحسين عملياتها وإضافة قيمة لها وتساعدها في تحقيق أهدافها من خلال منهج محدد وواضح وذلك لتقدير وتحسين فعالية العمليات والرقابة والتوجيه".

ويوصف التدقيق الداخلي بأنه رقابة إدارية تقوم بتقييم مدى ملاءمة وفعالية جميع أنواع الرقابة الأخرى في المنظمة، حيث نشأ وتطور نتيجة لازدياد حاجة الإدارة العليا في

المنظمة إليه كأداة رقابية وإدارية تستعين بها في إنجاز وظائفها الرئيسية التي تتمثل في السعي إلى إشباع أكبر قدر ممكن من احتياجات ذوي العلاقة في المنظمة التي تقوم بإدارتها. فالتدقيق الداخلي يهدف إلى مساعدة الإدارة وفي جميع مستوياتها، لأجل الإيفاء بالتزاماتها وكفاءتها، وذلك من خلال التحليل، والتقييم، والاستشارات والدراسات والاقتراحات (التميمي، 1998، ص89).

عرف (لطفي، 2002، ص18) التدقيق الداخلي بأنه " عبارة عن عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة إثبات - بشكل موضوعي - تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية، بهدف توفير تأكيد على وجود تطابق بين تلك التأكيدات مع المعايير المقررة وتبليغ تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين.

ويرى الباحث أن التدقيق الداخلي هو التحقق من العمليات والقيود وبشكل مستمر في بعض الأحيان، ويقوم بها فئة من الموظفين لحماية الأصول، وخدمة الإدارة العليا ومساعدتها في التوصل إلى الكفاية الإنتاجية القصوى، والعمل على قياس صلاحية النظام المحاسبي.

7-2 أهمية التدقيق الداخلي

يعد التدقيق الداخلي من أهم الوسائل والطرق التي تستخدمها الإدارة لغرض التتحقق من فاعلية الرقابة الداخلية، إحدى حلقات الرقابة الداخلية فهي التي تمد الإدارة بالمعلومات المستمرة (القاضي، 2008، ص103).

تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دوراً مهماً في عملية الحاكمة، إذ إنها تعزز هذه العملية، وذلك بزيادة قدرة المواطنين على مساءلة الشركة، حيث يقوم المدققون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات المملوكة للدولة وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي.

(Archambeault, 2002, p: 8)

وقد اعترفت الهيئات المهنية والتنظيمية بأهمية وظيفة التدقيق الداخلي في عملية الحكومة . فقد أكدت لجنة كادييري Cadbury committee على أهمية مسؤولية المدقق الداخلي في منع واكتشاف الغش والتزوير. ولتحقيق هذه الوظيفة لأهدافها، يجب أن تكون مستقلة وتنظم بشكل جيد و تستند إلى تشريع خاص بها، وبالتالي فإنه يتم تقوية استقلالية هذه الوظيفة عندما ترفع تقاريرها إلى لجنة التدقيق بشكل مباشر وليس إلى الإدارة. يضاف إلى ذلك يمكن أن تزداد فاعلية لجنة التدقيق الداخلي عندما تكون قادرة على توزيع ملاك التدقيق الداخلي للحصول على معلومات مهمة عن قضايا خاصة بالشركة، مثل تقوية نظام الرقابة الداخلية ونوعية السياسات المحاسبية المستخدمة (Cohen, et al, 2004, p: 33).

ونتيجة لما سبق إلى تشكيل فإن النظرة تأصلت نحو دور مجالس الإدارة في الشركات في أسواق المال إلى حماية الشركات من تلك المخاطر وذلك إما بإيجاد وسائل وأدوات جديدة أو تفعيل القائمة وعليه يمكن النظر إلى الضبط والرقابة على أنشطة الشركة كأحد هذه الوسائل والأدوات عن طريق اتباع معايير لأنظمة الرقابة الداخلية توفر للإدارة سبل تحقيق أهدافها وهذا ما أكدته قانون Sarbanes - Oxley (لعام 2002) وخاصة في القسم 404 منه الذي كان نتيجة لفضائح المالية التي أثقلت كاهل الاقتصاد الأمريكي. كما

ألزمت كلاً من هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) ومجلس الإشراف المحاسبي (PCAOB) الشركات الأمريكية المدرجة في سوق نيويورك تبني تقرير الرقابة الداخلية المنصور [الرقابة الداخلية إطار متكامل (COSO)] ليصبح بذلك المرجع الأكثر تطبيقاً في الشركات الأمريكية والعديد من الشركات في مختلف بلدان العالم.

لقد زادت أهمية وظيفة التدقيق الداخلي باعتبارها أدلة تتيح للمنظمات إصلاح وتطوير نفسها ذاتياً، من خلال التقييم والتحليل المشورة والدراسات والاقتراحات، حيث اعتبرت هذه الوظيفة صمام أمان بيد الإدارة، وتم وصفها بأنها "عيون الإدارة وآذانها" (Guy, et al. 1999, p:802)" The Eyes and Ears of Management

وهناك مجموعة من العوامل التي ساعدت على زيادة أهمية وظيفة التدقيق الداخلي منها:
 1- زيادة الالامركزية والاستقلال التنظيمي للإدارات ضمن الهيكل التنظيمي، كذلك تعدد المستويات الإدارية في المنظمة، الأمر الذي دفع الإدارة العليا إلى تفويض السلطات والمسؤوليات، ومن ثم حاجة هذه الإدارة إلى التأكد من سلامة استعمال السلطات المفوضة وتحمل المسؤوليات، وفقاً للسياسات والنظم والإجراءات المعهود بها (عثمان، 1999، ص129).

2- التطور الذي شهدته وظيفة التدقيق الداخلي، ومساهمتها في تقديم خدمات إدارية إلى جانب الخدمات المالية، واتساع نطاقها ليشمل مراجعة وفحص وتقييم كافة الأنشطة والعمليات في سبيل خدمة المنظمة لمساعدتها في تحقيق أهدافها(الخطيب والرفاعي، 1998، ص194).

3- شمول التنظيم الحديث لخطوط الاتصال الرأسية والأفقية وحاجة التغذية والتغذية العكسية (التعليقات والتقارير) إلى مسؤولين يتولون التدقيق لأجل اطمئنان الإدارة إلى سلامة هذه التقارير وواعييتها (عثمان، 1999، ص 129).

4- حاجة الجهات الحكومية إلى بيانات دقيقة ودورية لمتابعة نشاط المنظمات ومدى التزامها بمسؤولياتها الاجتماعية كالمساهمة في خطط التنمية واستيعاب قدر من العمالة (الخطيب والرافعي، 1998، ص 194).

2-8 أهداف التدقيق الداخلي ونطاقه

يشير (دهمش، 2000، ص 214) و (نور، 2007، ص 234) إلى أن هناك العديد من الأهداف التي يحققها التدقيق الداخلي هي:

1- مساعدة جميع المستويات الإدارية في الوحدة الحكومية في إخلاء مسؤولياتهم من خلال التقارير المتعلقة بفحص وتحليل نتائج أعمالهم بشكل واقعي بعيد عن التحييز وفي حالة وجود نقاط ضعف أو ثغرات معينة ففي العادة يقدم توصيات لمعالجة وتصحيح هذه الأوضاع.

2- إضافة قيمة للمنظمة وتحسين عملياتها ومساعدة المنظمة على تحقيق أهدافها عن طريق تقييم وتحسين عمليات إدارة الخطر والرقابة والتوجيه ، وبناء عليه يشمل نطاق التدقيق الداخلي آلية ضبط وتقييم وتحسين كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، التقييم والتوجيه وتقييم مستوى الأداء في تنفيذ المسؤوليات.

- 3- التأكيد من صحة وسلامة سير الأمور المالية في المنظمة واختبار دقة العمليات والبيانات المالية المثبتة في الدفاتر والسجلات لنقرير مدى مطابقتها للقوانين والأنظمة والتعليمات.
- 4- التأكيد من أن القرارات الإدارية ذات الآثار المالية تنفذ بدقة ووفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها.
- 5- تدقيق القرارات الإدارية ومتابعة الإجراءات الهدافة إلى حماية موجودات المنظمة من سوء الاستعمال أو التلف أو الضياع.
- 6- التأكيد من أن كافة القوانين والأنظمة والتعليمات والقرارات السارية مرعية التطبيق من قبل جميع العاملين في المنظمة.
- 7- تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المنظمة وتحديد مدى قابلية الاعتماد على المعلومات.
- 8- مراجعة وسائل حماية الأصول (الممتلكات) والتحقق من وجود هذه الأصول والالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية.
- 9- الوصول إلى الأهداف والغايات وتحديد مواطن الخطر ومنع واكتشاف الغش والاحتيال.
- 10- مراجعة العمليات أو البرامج للتأكد فيما إذا كانت النتائج تتسمج مع الأهداف المرجوة وفيما إذا كانت العمليات أو البرامج قد تم تنفيذها وكما هو مخطط لها.
- ويشير (الخطيب والرفاعي، 1998، ص 202-203) إلى أن نطاق التدقيق الداخلي وأهدافه يختلفان بشكل كبير بين المنظمات لأنهما يعتمدان على حجم وطبيعة المنظمة

ومتطلبات إدارتها، ومجال عملها الذي لم يعد يقتصر على التدقيق المالي، بل امتد ليشمل كافة الأنشطة في المنظمة المالية وغير المالية، حيث تناولت وظيفة التدقيق الداخلي هذه الأنشطة بالفحص والتحليل والتقييم كخدمة للمنظمة، ومع ذلك فان نطاق التدقيق الداخلي يركز على الأمور الآتية:

1- فحص المعلومات المالية والإدارية والتشغيلية، ومراجعة اعتماديتها وموثوقيتها والوسائل المستخدمة لتحديد وقياس وتصنيف وكتابة التقرير بمثل هذه المعلومات.

(Messier, 2000. p: 11) وقد يتضمن ذلك مراجعة الوسائل المتعلقة بتحديد وقياس وتصنيف وإعداد التقارير الخاصة بالمعلومات والاستفسارات عن بنود محددة، بالإضافة إلى الفحص التفصيلي للعمليات والأرصدة والإجراءات.

2- مراجعة النظام المحاسبي وأنظمة الضبط الداخلي كوظيفة أساسية تتطلب عناية معقولة ومستمدة من الإدارة التي تفرض مهامها تلك، بالإضافة إلى الإشراف على الأعمال ووضع التوصيات اللازمة بشأنها.

3- فحص وتقييم الكفاءة الاقتصادية والإدارية وفعالية العمليات في استخدام الموارد، بالإضافة إلى مراجعة الضوابط غير الإدارية في المنظمة، ومراجعة الأنظمة الموضوعة والتأكد من الالتزام بالسياسات المتتبعة والخطط والإجراءات والقوانين والأنظمة التي قد يكون لها تأثيرها العام على العمليات والتقارير لتحديد مدى التزام المنظمة بهذه الخطط والسياسات (Guy, 1999, p:804).

كما يحدد (أحمد، 2007، ص235) الأنشطة التي ينطوي عليها التدقيق الداخلي :

1- مراجعة وتقييم ملائمة وتطبيق الرقابة المحاسبية والمالية والتشغيلية.

- 2- تحديد مدى التزام العاملين بالسياسات والخطط والإجراءات الموضوعة.
- 3- تحديد مدى ملاءمة إجراءات المحاسبة عن الأصول ومدى الحماية والأمان لتلك الأصول بصفة عامة.
- 4- تحديد درجة الاعتماد على البيانات المحاسبية وغيرها من البيانات المستخرجة من سجلات المشروع.
- 5- تحديد كيفية الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة.

2-9 فوائد التدقيق الداخلي والخدمات التي يقدمها

إن وجود إدارة مستقلة تعنى بمهامات وظيفة التدقيق الداخلي يحقق عدداً من الفوائد والمنافع للمنظمة يمكن إيجازها فيما يلي:

- 1- توفير بيانات ومعلومات دورية يمكن الاعتماد عليها، إذ إن الحاجة إلى مثل هذه البيانات أو المعلومات التي يمكن الوثوق بها تزيد عندما تستخدم كأساس لاتخاذ القرارات وخاصة المتعلقة منها بتوظيف الموارد المتاحة فالمعلومات غير الدقيقة أو الناقصة من الممكن أن تسبب عدم كفاية التوظيف للموارد المحدودة والمتحدة لتخاذل القرارات المتعلقة بهذه الموارد (العمرات، 2000، ص 27).
- 2- إن التدقيق الداخلي يعطي مؤشراً لمدى تحقيق أهداف المنظمة وغاياتها ومدى الانحراف عن المعايير الموضوعة، مما يساعد الإدارة على تصحيح مسار المنظمة ومساعدتها في تبني السياسات والتخطيط واتخاذ القرارات (الصحن وسرايا، 2004، ص 187).

3- إن وجود التدقيق الداخلي في المنظمة يعطي ميزة الاستمرارية لعملية التدقيق، مما يكون له أثر نفسي على سلوك العاملين من حيث درجة الاهتمام بأداء الأعمال المطلوبة منهم، وكذلك إمكانية اكتشاف التلاعب والأخطاء إن وجدت أولاً، وبالتالي عدم وجود فجوة زمنية كبيرة بين تاريخ حدوث الخطأ وتاريخ اكتشافه، مما يساعد على اقتراح سبل العلاج وتقارب حدوثها في المستقبل (الصحن وسرايا، 2004، ص187).

4- تخفيض تكاليف التدقيق الخارجي، فمن خلال توفير المدقق الداخلي لتأكيدات بان القوائم المالية تخلو من الأخطاء سواء كانت مهمة أو غير مهمة نسبياً، أو حتى تخفيض الأخطاء فيها فإنه يعطي صورة أفضل لعملية الفحص التي يقوم بها المدقق الخارجي، وخاصة فيما يتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية، مما يتربّط عليه تخفيض قيمة أتعاب المدقق الخارجي (السوافيري ومحمد، 2002، ص48).

5- قدرة التدقيق الداخلي على إحداث التطوير، فمن خلال التعامل مع النشاطات المختلفة في المنظمة، الذي يعني ضرورة تقييم المدقق الداخلي لطبيعة كل نشاط والظروف المحيطة به وارتباطه بالأنشطة الأخرى داخل التنظيم، إذ يمكن للمدقق القيام بدراسة شاملة للآثار المترتبة لما يقدم من توصيات حول نشاط معين على الأنشطة الأخرى (العمرات، 2000، ص27).

يشير (الصحن وسرايا، 2004، ص187) إلى أن الخدمات التي تقدمها وظيفة التدقيق الداخلي للإدارة لمساعدة المنظمة في تحقيق أهدافها فهي تتضمن ما يلي:

1- خدمات وقائية: إذ تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بالتأكد من وجود الحماية القانونية للأصول وحماية السياسات الإدارية من الانحراف عند التطبيق الفعلي لها.

2- خدمات تقييمية: إذ إن هذه الوظيفة تعمل على قياس وتقييم فاعلية مدى الالتزام بالسياسات الإدارية.

3- خدمات إنشائية: إذ تقوم وظيفة التدقيق الداخلي باقتراح التحسينات على الأنظمة المطبقة في المنظمة، وأيضاً تطمئن الإدارة على البيانات والمعلومات المقدمة لها.

2-10 جودة التدقيق الداخلي

عرفت الجودة على أنها مدى المطابقة مع المتطلبات "Conformance to Requirements" ، إذ تسعى المنظمات إلى مراقبة الأداء والأنشطة والأعمال اليومية للوصول إلى أعلى درجة من درجات الجودة، وذلك من خلال تقليل الأخطاء وكشف الانحرافات بالشكل الذي يؤدي إلى تلبية احتياجات الإدارة. وتستند جودة التدقيق الداخلي إلى الأداء الجيد لنظام الرقابة الداخلية، وكذلك مدى ملائمة النظام المحاسبي المطبق، للوصول إلى الفاعلية والكافأة المناسبة في العمليات والقيود وبشكل مستمر ضمن المنظمة لغرض خدمة أهدافها وحماية الأصول (القاضي، 2008، ص103).

ومن الناحية المهنية فقد عرفت جودة التدقيق على أنها "قدرة التدقيق على اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية، وتقديم التوصيات لمعالجتها، أو الحد منها، وإمكانية تحقيق أقصى منفعة ممكنة لشركة العميل". أما من الناحية الأكاديمية فقد عرفت جودة التدقيق بأنها "الالتزام بمعايير التدقيق ، وقواعد السلوك المهني أثناء القيام بمهمة التدقيق" . كما عرفت جودة التدقيق بأنها " التأكد على تحقيق الأداء المنشود وفق معايير التدقيق،

والتأكيد من الالتزام بالسياسات، والإجراءات المحددة الموضوعة، التي تقود إلى تحقيق المهام المطلوبة من التدقيق" (دردش، 2010، ص 40).

وتعكس جودة التدقيق الداخلي على الخصائص التي يجب أن تتميز بها المعلومات المحاسبية، حيث يؤدي تحديد جملة الخصائص المتعلقة بالمعلومات المحاسبية إلى مساعدة القائمين على وضع المعايير المحاسبية، كما تساعد المسؤولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية (الورقات، 2006، ص 28).

كما تحدثت معايير التدقيق الداخلي عن محددات جودة التدقيق الداخلي، من خلال معايير الخواص، التي تتضمن الصفات الخاصة بالمنشآت والأفراد الذين يؤدون أعمال التدقيق الداخلي، ففي المعيار رقم 1100 أشارت إلى أن نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يكون مستقلاً، وعلى المدققين الاتصال بالموضوعية (النزاهة وعدم التحيز) أثناء تأدية عملهم، أيضاً المعيار 1110 أشار إلى أنه على مدير التدقيق أن يتصل بمستوى إداري داخل الشركة يسمح لنشاط التدقيق الداخلي بالاضطلاع بمسؤولياته (القاضي، 2008، ص 116).

ويرى الباحث أن جودة التدقيق الداخلي تتحدد من خلال موضوعية واستقلال المراجعين الداخليين، العناية المهنية، من خلال كفاءة العمل المنجز ومدته، وأيضاً كبر حجم إدارة المراجعة الداخلية وعدد مراجعاتها.

11-2 أنواع التدقيق الداخلي

يمكن تصنيف عمليات التدقيق الداخلي حسب أغراضها إلى ما يلي:

1- التدقيق المالي Financial Audits يعرف التدقيق الداخلي بأنه الفحص المنظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المحاسبية المتعلقة بها لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأية متطلبات أخرى موضوعة مسبقاً، وهذا النوع من التدقيق يشمل نوعين هما التدقيق الداخلي المالي قبل الصرف والتدقيق الداخلي المالي بعد الصرف إذ يشير النوع الأول إلى إحدى مراحل الرقابة الداخلية الذاتية، وذلك بتكليف موظف معين بمراجعة عمل موظف آخر للتحقق من سلامة الإجراءات واتكمال المستندات وموافقة السلطة المختصة على التنفيذ. أما التدقيق بعد الصرف فينفذ حسب خطة التدقيق الداخلي باختيار عينات وفحصها من خلال قسم التدقيق الداخلي، وذلك لتأكد الإدارة العليا من أن العمليات المالية تسير وفق القوانين واللوائح وأنظمة المعمول بها وبما يضمن تحقيق الأهداف، وبعد التدقيق الداخلي المالي أداة مهمة تمكن الإدارة العليا من الاطمئنان إلى دقة البيانات المالية وحفظ الأصول والوجود المادي لها وحمايتها من عمليات التلاعب أو الضياع أو الاحتيال (الراوي، 2011، ص26).

2- تدقيق الالتزام Compliance Tests ويسمى أيضا تدقيق الأداء أو التنفيذ، ويهدف إلى تدقيق ومراجعة مدى التزام الوحدة بالمعايير المقررة، كالسياسات والإجراءات الإدارية الرسمية المكتوبة للمنظمة، وهذا النوع من التدقيق يهتم بالالتزام بالقوانين والسياسات والنظام الداخلي، حيث يكون الغرض منه معرفة مدى التقييد أو الالتزام بأداء سياسات

معينة، أو قوانين وتعليمات أو مدى التقييد بعقود معينة، حيث يقوم المدققون في هذه الحالة بكتابة تقرير عما إذا كان قد تم إتباع تلك السياسات والإجراءات المقررة أم لا.

3- التدقيق التشغيلي Operational Audits

ويعرف التدقيق التشغيلي بأنه الفحص الشامل للوحدة أو المنظمة لتقدير أنظمتها والرقابة فيها وأدائها مقيدة بواسطة الأهداف الإدارية، والهدف من عمليات التدقيق تحديد فعالية وكفاءة التنظيم، حيث تقيس الفعالية كافية تحقيق المنظمة لأهدافها بنجاح، في حين تقيس الكفاءة Effectiveness كافية استخدام المنظمة لمواردها بشكل جيد لتحقيق أهدافها، حيث يقوم المدقق الداخلي بفحص إحدى الوحدات أو الدوائر لتحديد ما إذا كانت تقوم بتحقيق أهدافها طبقاً لما هو مقرر "الفعالية"، بالإضافة إلى مدى استخدامها لمواردها بشكل مناسب "الكفاءة" (Whittington, 1998.P:56).

4- التدقيق الاجتماعي Social Audits

إن هناك مهام أخرى جديدة للتدقيق الداخلي هي تدقيق النشاط الاجتماعي للمنظمة والنابع من المسؤولية الاجتماعية تجاه المجتمع والبيئة المحيطة، حيث بدأت المنظمات تأخذ بمفهوم المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية التي يتم الإفصاح عنها حتى تم إدماجها مع المعلومات المالية في القوائم المالية التقليدية، فظهرت الحاجة إلى نشاط مستقل يهدف إلى التأكيد من صحة ودقة المعلومات الاجتماعية الناتجة، وعن مدى دلالة التقارير المنشورة عن الأداء الاجتماعي. ويُعرف التدقيق الاجتماعي بأنه الدراسة والفحص والتقييم المنظم للأداء الاجتماعي للمنظمات بهدف التحقق من مدى سلامته تعبر القوائم المالية والتقارير الاجتماعية عن مدى تنفيذ المنظمة لمسؤوليتها

الاجتماعية الملقاة على عاتقها، ومدى مساحتها في الرفاهية العامة للمجتمع (لطفي، 2002، ص 197).

5- التدقيق الداخلي لأغراض خاصة وهذا النوع من التدقيق يتعلق بالتدقيق الذي يقوم به المدقق الداخلي حسب ما يستجد من موضوعات تكلفه الإدارة العليا للقيام بها ويتفق من حيث الأسلوب أو النطاق مع النوعين السابقين ولكنه يختلف من ناحية التوقيت إذ إنه غالباً ما يكون فجائياً وغير مدرج ضمن خطة التدقيق الداخلي ويشمل هذا النوع من التدقيق من وجهة نظر الباحثة عمليات التفتيش الفجائية التي تهدف لاكتشاف الغش أو الفساد وإجراء التحقيقات المتعلقة بهذا الموضوع (الراوي، 2011، ص 27).

12-2 صلاحيات التدقيق الداخلي ومسؤولياته

إن أهم العناصر التي تدعم نجاح وظيفة التدقيق الداخلي هو مكان دائرة أو قسم التدقيق الداخلي في التنظيم ومقدار الدعم الذي تلقاء من مجلس الإدارة (مجلس الأمانة) من خلال افتتاح هذه الإدارة بأهمية الخدمات التي تؤديها وعن طريق تدخلها في تحديد نطاق عملها ورسم سياساتها المبدئية.

ويشير (العمرات، 2000، ص 92) إلى أن الإدارة العليا تستطيع أن ترفع من كفاءة التدقيق الداخلي والزيادة من فعاليتها عن طريق عدة مجالات منها:

1- وضع السياسات الخاصة بالتدقيق الداخلي: فمجلس الإدارة أو مجلس الأمانة في الغالب هو الذي يحدد الاتجاه العام لدائرة أو قسم التدقيق، وكذلك يرسم لها حدود مسؤولياتها ويصادق على خططها وبرامجها، وهذا يعني أنه كلما كان مجلس الإدارة مرتقاً مع هذه

الوظيفة ويدرك احتياجاتها ويترك لها حرية العمل، زاد ذلك من كفاءة وفعالية الخدمات التي تؤديها.

2- متابعة الإجراءات التصحيحية التي تتضمنها توصيات التدقيق الداخلي: إذ إن المتابعة من العناصر المهمة في أي عملية تدقيق، فكون إدارة التدقيق الداخلي ليست إدارة تنفيذية، وإنما توصي للإدارة بضرورة اتخاذ إجراءات تصحيحية للانحرافات، لذلك فإن الجهات التنفيذية تقوم بإجراء التصحيح اللازم دون أي تأخير، إذا تسلمت أوامر من الإدارة العليا بذلك، وخاصة إذا كانت الإدارة العليا تتبع نتائج ذلك التصحيح بنفسها.

3- منح التأييد لبرامج التدقيق الداخلي ودعمها بشكل مُعلن: فعندما يتضح للعاملين في المنظمة بأن الإدارة العليا تؤيد برامج التدقيق الداخلي وتصدق عليها، فإن المعوقات التي قد يضعها هؤلاء العاملون أمام عمليات التدقيق تقل إلى أدنى حد، مما يعني رفع مستوى خدمات هذه الوظيفة.

ويعتقد (دهمش، 2000، ص215) أنه ومن أجل الوصول إلى نظام تدقيق داخلي فعال، يجب أن تشمل الخطوط العريضة لصلاحيات ومسؤوليات المدقق الداخلي على الأدنى للأمور التالية:

1- إعطاء الحق للمدقق الداخلي للحصول على أية معلومات يراها ضرورية لأغراض التدقيق والاطلاع على السجلات المالية والمستندات وسجلات الموجودات والموظفين داخل المنظمة لعلاقة مثل هذه الأمور بعملية التدقيق.

2- تحديد الصلاحيات التي تخول المدقق الداخلي بتأدية عمليات الرقابة والتدقيق المالي على العمليات المختلفة ومدى تمشيها مع القوانين والأنظمة والتعليمات وغيرها من أنواع التدقيق المتعلقة بالعمليات التشغيلية والأداء على سبيل المثال.

3- تحديد أية قيود أو محددات يجب على المدقق الداخلي ملاحظتها عند قيامه بمهمة التدقيق، فعلى سبيل المثال يجب أن لا يعطى المدقق الداخلي مسؤوليات تشغيلية أو أية صلاحيات تتعلق بالأنشطة التي يقوم بتدقيقها، كما يجب أن لا يعطى أية مهامات لا تقع ضمن حدود قدراته وخبراته ومؤهلاته، أو أن يقوم بوضع أنظمة وإجراءات سوف يقوم هو نفسه في نهاية الأمر بمراجعتها وتدقيقها عند قيامه بمهمة التدقيق.

4- تحديد مبادئ وقواعد التدقيق المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، والالتزام بها من قبل المدققين الداخليين.

وقد بينت معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين (IIA) في الولايات المتحدة الأمريكية، أن على وظيفة التدقيق الداخلي مراجعة العمليات والبرامج للتأكد من مدى ملائمة النتائج مع الأهداف الموضوعة، لتحديد ما إذا نفذت هذه العمليات والبرامج وتم إنجازها حسب ما هو مخطط لها ، كما بينت هذه المعايير بأن النظام الأساسي لنشاط التدقيق الداخلي يجب أن يكون على شكل وثيقة رسمية مكتوبة تحدد هدف التدقيق الداخلي وصلاحياته ومسؤولياته، وكذلك يجب أن يبين هذا النظام ما يلي:

1- وضع نشاط التدقيق الداخلي داخل المنظمة.

2- إجازة الوصول إلى السجلات والموظفين والممتلكات المتعلقة بعملية التدقيق.

3- تحديد نطاق أنشطة التدقيق الداخلي.

ويتم تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي في بيئة قانونية وثقافية متعددة داخل المنظمات التي تختلف وتتنوع من حيث الهدف والحجم والهيكل التنظيمي، فقد تؤثر هذه الاختلافات على ممارسة أنشطة التدقيق الداخلي في كل بيئة، ومع ذلك يعتبر تنظيم دائرة التدقيق الداخلي ضمن إطار موحد وهيكلاً تنظيمياً واضح من حيث الارتباط التنظيمي بالمستوى الإداري في المنظمة الذي يسمح لهذه الوظيفة بتنفيذ مسؤولياتها على قدر كبير من الاستقلالية إذا ما أُريد الاستفادة من الخدمات التي تقدمها للمنظمة.

كما يجب أن تكون وظيفة التدقيق الداخلي منظمه ضمن جهاز واحد، وتحت إدارة شخص على درجة عالية من التأهيل الفني والمهني، كما يجب تجنب تقسيم جهاز التدقيق الداخلي إلى وحدات صغيرة، حيث إن عملية التدقيق تتم عادة بواسطة مجموعات تتالف خصيصاً لكل مهمة، وبالتالي يصبح وجود مجموعات تدقيق دائمة أو وحدات صغيرة للتدقيق أمراً غير ضروري، ومن المستحسن تقسيم هذا الجهاز إلى تدقيق مالي وتدقيق إداري حيث تكون الحاجة إلى التخصص أحياناً من الأمور الضرورية والملحة.

إن موقع وظيفة التدقيق الداخلي في المنظمة هو أحد الطرق التي تبين تأكيد الإدارة العليا في المنظمة دعمها الصريح لهذه الوظيفة، وبالتالي يجب الأخذ بعين الاعتبار عاملين مهمين عند تحديد موقع التدقيق الداخلي في التنظيم، هما:

- 1- ضمان تحقيق الاستقلالية لهذه الوظيفة وتعزيزها من خلال ربطها بالمستويات العليا في المنظمة.
- 2- أن لا يوكل لهذه الوظيفة بأية مهام تشغيلية أو تنفيذية.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

من أجل تكوين إطار مفاهيمي تستند إليه الدراسة الحالية في توضيح الجوانب الأساسية لموضوعها، فقد قام الباحث بمسح الدراسات السابقة، ولم تكن هناك دراسات تربط الحاكمة بالتدقيق الداخلي على حد علم الباحث، إذ تمت الإلقاء من بعض الدراسات التي لها صلة بموضوع هذه الدراسة، وفيما يلي استعراض لبعض هذه الدراسات:

1-13-2 الدراسات باللغة العربية

- دراسة حمودي، (2003). بعنوان: **أثر حوكمة الشركات في إدارة الأرباح مدخل أخلاقي دراسة لعينة مختارة من الشركات المساهمة في محافظة نينوى.**

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح الإطار العام لحاكمية الشركات والتعرف على مبادئها وآلياتها بهدف تحديد ما تتضمنه من جوانب أخلاقية، والتعرف على مفهوم إدارة الأرباح ودوافعها وأساليبها. كذلك بيان أثر الجوانب الأخلاقية لحاكمية الشركات في الحد من ممارسة إدارة الأرباح في الشركات المساهمة. واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي في تكوين الإطار النظري. أما الإطار العملي من الدراسة فقد استخدم من المنهج التحليلي بالاعتماد على استماراة الاستبانة بوصفها أداة رئيسة لجمع البيانات والمعلومات التي وزرعت على عدد من الأفراد المبحوثين في دراسة لعينة مختارة من الشركات المساهمة في محافظة نينوى ممثلين بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمحاسبين والمدققين الداخليين والخارجيين، فضلاً عنأخذ آراء عدد من المساهمين، لبيان أثر تطبيق البعد الأخلاقي لحاكمية الشركات في إدارة الأرباح. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من

الاستنتاجات لعل أبرزها: وجود علاقات ارتباط معنوية بين أخلاقيات حاكمة الشركات وإدارة الأرباح، إذ وجدت علاقات ارتباط معنوية بين مبادئ حاكمة الشركات وإدارة الأرباح، كذلك وجدت علاقات ارتباط معنوية بين آليات حاكمة الشركات وإدارة الأرباح. كما تبين من نتائج تحليل الانحدار وتحليل التباين وجود تأثير معنوي لأخلاقيات حاكمة الشركات في إدارة الأرباح، كما وجدت تأثير معنوي لمبادئ حاكمة الشركات في إدارة الأرباح، كذلك وجدت تأثير معنوي لآليات حاكمة الشركات في إدارة الأرباح.

- دراسة، زويلف والجوهر، (2007). بعنوان: دور الالتزام بعناصر الرقابة الداخلية في

تعزيز دعائم التحكم المؤسسي

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بعناصر الرقابة الداخلية وفقاً للمعايير الحديثة، وبيان الدعائم الأساسية للتحكم المؤسسي. وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها أن التحكم المؤسسي يعد نظاماً رقابياً تتبناه المنظمات لتوزيع الصلاحيات والمسؤوليات بين الأطراف المختلفة ووضع القواعد والإجراءات التي تقلل من المخاطر وتضييف قيمة المنظمة، وبينت أن التحكم المؤسسي يستند إلى مجموعة من الدعائم التي تحدد العلاقة بين إدارة المنظمة من ناحية وأصحاب المصالح من ناحية أخرى، وأن الرقابة الداخلية تستند إلى مجموعة من العناصر الأساسية التي تعزز من مصداقية التقارير المالية وكفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية والالتزام بتطبيق القوانين والقواعد والتنظيمات.

كذلك بينت نتائج الدراسة أن نجاح التحكم المؤسسي في المنظمات يتطلب تبني عناصر الرقابة الداخلية لما لها من دور أساسي وفاعل في تقوية هذه الدعائم وحماية حقوق المساهمين والحفاظ على أموال ومؤسسات. وأن تطبيق عناصر الرقابة الداخلية تتطلب الفهم

العميق لأهداف المنظمات واستراتيجياتها ثم وضع الإجراءات الرقابية المناسبة لتعزيز فاعلية إدارة المخاطر، إضافة إلى أن الدراسة أوضحت وجود بعض العوائق التشريعية التي تحول دون تحقيق فاعلية إجراءات الرقابة الداخلية منها على سبيل المثال قانون الأوراق المالية، إذ أعطى هذا القانون صلاحية تعيين أعضاء لجنة التدقير إلى مجلس إدارة الشركة وليس للهيئة العامة للمساهمين، مما يقلل من استقلالية هذه اللجنة ويضعف دورها في الرقابة الداخلية والتحكم المؤسسي. كما أظهرت نتائج الدراسة مساهمة عناصر الرقابة الداخلية بدرجة مرتفعة في تعزيز دعائم التحكم المؤسسي.

- دراسة، مطر ونور ، (2007). بعنوان: مدى التزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بمبادئ الحاكمة المؤسسية: دراسة تحليلية مقارنة بين القطاعين المصرفي والصناعي هدفت الدراسة إلى تقييم مدى التزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بمبادئ الحاكمة المؤسسية. ولتحقيق هذا الهدف أجرى الباحثون دراسة ميدانية على عينة من الشركات المساهمة العاملة في القطاعين المصرفي والصناعي عددها 20 شركة، أي ما يعادل حوالي 32% من حجم مجتمع الدراسة. وقد تم توفير بيانات الدراسة الميدانية عن طريق استبانة شملت أسئلة تغطي ستة محاور رئيسية يغطي كل المحاور الرئيسية ويعطي كل محور منها مبدأً من المبادئ الستة المعترف عليها لنظام الحاكمة المؤسسية للشركات. استخدم الباحثان في تحليل نتائج الدراسة و اختيار فرضياتها مؤشرات الإحصاء الوصفي بالإضافة إلى نوعين من الاختبارات الإحصائية هما: اختبار (T) للعينة الواحدة، واختبار مان - وينتي.

وقد كشفت الدراسة عن مجموعة من النتائج تناقص في أن مستوى التزام الشركات المساهمة العامة العاملة في القطاعين يتراوح بين قوي وضعيف جداً، ولكن مستوى عام مقبول أو متوسط، مع ملاحظة أن مستوى الالتزام يميل لصالح القطاع المصرفي على حساب القطاع الصناعي. أما عن جوانب الخل في تطبيق النظام فترسخ بشكل رئيسي في: عدم التزام مجالس الإدارة كما يجب بقواعد السلوك المهني، وعدم إشراك القاعدة العامة للمساهمين في اتخاذ القرارات الإستراتيجية للشركة وحرمانهم من الاطلاع على محاضرة اجتماعات مجلس الإدارة، وكذلك عدم التزام الشركات بمسؤولياتها الاجتماعية للبيئة التي تعمل فيها، ولجوء بعض إدارات تلك الشركات إلى استعمال وسائل غير مشروعة كالرشاوي والمحسوبي للحصول على العقود.

- دراسة، عيسى، (2008). بعنوان: **العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين حوكمة الشركات - مع دراسة تطبيقية.**

هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية، وذلك باستخلاصها مما اقترحه المعايير التي أصدرتها المؤسسات المهنية، ومن خلال ما اقترحه الكتابات السابقة في هذا المجال: ويهدف الشق التطبيقي إلى اختيار تأثير تلك العوامل على جودة وظيفة المراجعة الداخلية، والتحقق علمياً مما إذا كان لجودة وظيفة المراجعة الداخلية دور إيجابي في تحسين جودة حوكمة الشركات في مصر.

وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج من أهمها وجود اتفاق بين مجموعات عينة الدراسة التطبيقية الثلاث (مدير و أقسام المراجعة الداخلية، ورؤساء لجان المراجعة، وشركاء المراجعة) على صدق الفرض الأول للدراسة التطبيقية، مما يعني أن زيادة أهلية

الراجعين الداخليين من خلال زيادة المستوى العلمي، وزيادة مستوى الخبرة المهنية، وزيادة مستوى التدريب والتأهيل يؤدي إلى زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية.

كما بينت النتائج وجود اتفاق بين مجموعات عينة الدراسة التطبيقية الثلاث على صدق الفرض الثاني للدراسة التطبيقية، مما يعني أن زيادة موضوعية المراجعين الداخليين من خلال زيادة درجة الاستقلال تؤدي إلى زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية، كذلك وجود اتفاق بين مجموعات عينة الدراسة التطبيقية الثلاث على صدق الفرض الثالث للدراسة التطبيقية، مما يعني أن تحسين جودة أداء عمل وظيفة المراجعة الداخلية من خلال وجود خطة ملائمة للمراجعة الداخلية، بذل المراجعين الداخليين للعناية الازمة، وفحص الجودة يؤدي إلى تحسين جودة وظيفة المراجعة الداخلية.

وأشارت النتائج إلى وجود اتفاق بين مجموعات عينة الدراسة التطبيقية الثلاث على صدق الفرض الرابع للدراسة التطبيقية، مما يعني أن التفاعل الجيد لوظيفة المراجعة الداخلية مع باقي أطراف حوكمة الشركات، الذي يتحقق من خلال تبادل المعلومات الكافية والملائمة فيما بينهم ينعكس في النهاية وبصورة إيجابية على جودة وظيفة المراجعة الداخلية. كذلك وجود اتفاق بين مجموعات عينة الدراسة التطبيقية الثلاث على صدق الفرض الخامس للدراسة التطبيقية، مما يعني أن تحسين جودة وظيفة المراجعة الداخلية يؤدي إلى إحكام الرقابة على المنشآة وتدنيه المخاطر التي تتعرض لها، كما يؤدي إلى تحقيق التفاعل الجيد مع باقي أطراف حوكمة الشركات، مما ينعكس في النهاية بصورة إيجابية على جودة حوكمة الشركات.

- دراسة، فاتح و عيشي، (2008). بعنوان: **حوكمة الشركات كأداة لضمان صدق المعلومة المالية والأنظمة المحاسبية وأثرها على مستوى أداء الأسواق.**

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية حاكمية الشركات كإطار تنظيمي لضمان صدق ونزاهة المعلومة المالية المعروضة وللحد من استخدامها بطريقة سلبية تمس بمصالح الأطراف الدائمة وذوي الحقوق في الشركة، وأشارت مسألة مهمة جداً تتعلق بنوعية المعلومة المالية والمحاسبية وأهميتها على المستويين الجزئي والكلي، واستندت الدراسة على تحليل مضمون الكتب والدوريات المختلفة. وأشارت الدراسة إلى أن من إيجابيات هذه الفضائح المالية أنها بينت عدم وجود قواعد موضوعية ومستقلة في المجال المحاسبي، وأن الأنظمة المحاسبية المعمول بها ما هي إلا صورة من الاتفاقيات التي تستلزم إصلاحاً حقيقياً يمكن من تجنب هذه الانحرافات، خاصة الممارسات التي تهدف لعرض حسابات وهمية تتم بطرق خاصة تتبعها المؤسسة المعنية. حتى نضمن نزاهة المعلومة وصدقها وصحة الحسابات المعروضة ونضمن أيضاً فعالية الأنظمة المحاسبية المستعملة، يجمع المتخصصون على ضرورة توفير أنظمة حاكمية للشركات تكون جيدة وتمنع توسيع المراجعين مع من لهم علاقات ومصالح في المؤسسة كأعضاء مجالس الإدارة والمستثمرين. كما أشارت إلى أن تقادي وقوع مثل هذه الأزمات في أسواقنا العربية لابد أن يمر حتماً عن طريق إصلاح الأنظمة المحاسبية بمزيد من الانضباط والشفافية. وكذلك بإدخال أنظمة حاكمية شركات فعالة والإلزام الشركات بتطبيقها وما يرتبط بها من إصدار الدول للتشريعات والقوانين الضابطة لسوق المال والشركات، فالإطار القانوني للدولة لا بد أن يكون حامياً، قوياً ومرناً حتى نضمن بذلك أن مثل هذه الممارسات

السلبية على مستوى السوق لا تؤدي إلى إخفاء ضياع القيمة وعدم جودة الرقابة الممارسة، وبالتالي صراعات المنفعة وانعدام الثقة بين الأطراف الدائمة (خاصة المستثمرين) .

- دراسة الفرجات، (2008) بعنوان: **حوكمة الشركات ومدى إمكانية تطبيقها في الأردن**.

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية تغلل الحاكمة كأسلوب ونمط إدارة الشركات واحتاجها الملحة في ظل العولمة وافتتاح الأسواق، فضلا عن التخاصية والأزمات الاقتصادية الناجمة عن سوء ممارسة سلطات الإدارة، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي في تشكيل الإطار النظري، وأظهرت نتائج الدراسة مجموعة من النتائج أهمها ما يلي:

1- بينت وقائع السنوات الأخيرة أن اقتصاديات العديد من بلدان العالم العربي عانت من عواقب افتقارها إلى الحاكمة الجيدة للشركات الأمر الذي نجم عنه سلسلة من الفضائح والأزمات التي أصابت مؤخرًا شركات في بلدان مثل مصر والأردن ولبنان وألحقت أضراراً بالغة بالمساهمين والدائنين والموردين والجمهور

2- وأشارت أرقام رسمية عن دائرة مراقبة الشركات في الأردن أن العدد التراكمي للشركات التي تم فسخها حتى نهاية كانون ثاني من عام 2005 بلغ 37000 شركة مجموع رأسمالها 1.67 مليار دينار، عدد كبير منها تم فسخه بسبب تأكل رأسمالها وحقوق المساهمين فيها وسوء الإدارة، كما أنه تم تحويل 50 شركة محدودية المسؤولية إلى

القضاء ليصار إلى تصفيتها إجبارياً منذ بداية عام 2003 وحتى نهاية شهر تشرين أول من

نفس العام نتيجة مخالفتها لأحكام قانون الشركات وعدم تصويب أوضاعها وتشكل هذه الشركات ما نسبته 0.60 من إجمالي عدد الشركات المسجلة

- أظهرت النتائج حاجة ملحة لتدعم قواعد حاكمة الشركات في الأردن لتسهم في تخفيف المخاطر، وبالتالي تشجيع المدخرات المحلية في سوق رأس المال وتسييل منح التمويل للتوسيع في مشاريعها وتأسيس استثمارات جديدة، ومن ثم تم التأكيد في الأردن على أهمية كفاءة الحاكمة في الشركات وذلك من خلال الفهم الواضح لوظائف مجلس الإدارة وأهمية الفصل بين وظيفة رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي للشركة، بالإضافة إلى وضع خطط إستراتيجية في اتخاذ القرارات وتقييمها.

- دراسة الخطيب والقشبي، (2008). بعنوان: **الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية.**

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل أسباب انهيار إحدى شركات الطاقة الضخمة (شركة انرون Enron) الذي أدى انهيارها إلى انهيار أكبر شركة تدقيق في العالم (شركة ارثر اندرسون Arthur Andersen) لثبوت تورطها في التلاعبات المالية التي تمت في شركة انرون، ومن ثم الاطلاع على التغيرات التي حدثت مؤخراً على الحاكمة المؤسسية بسبب تلك الانهيارات، ومعرفة آراء البيئة المحية بها في الولايات المتحدة الأمريكية في إمكانية تطبيق تلك التغيرات على أرض الواقع. وقد استند الباحثان في استقاء معلوماتهما لغاية إتمام هذا البحث على كل ما استطاعا الحصول عليه من شبكة الانترنت بما يخص الموضوع، وقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

- 1- لم تكن المشكلة الرئيسية في انهيار الشركاتتين موضوع البحث تتعلق بوجود قصور بمعايير المحاسبة، أو معايير التدقيق، بل انحصرت في تدني أخلاقيات المهنيين.
 - 2- لقد كانت شركة التدقيق Arthur Andersen تقوم بعدة أعمال مزدوجة لشركة Enron الأمر الذي جعل عملية الانهيار سريعة، وهذه مخالفة صريحة.
 - 3- لقد كان هناك تقصير ملحوظ من قبل السوق المالي كجهاز للرقابة على الشركات المدرجة.
 - 4- وجود صعوبة كبيرة من قبل المدققين والشركات المدرجة في السوق المالي لتطبيق الحاكمة المؤسسية بمفهومها الحديث.
 - 5- المشكلة لا تكمن بالقوانين التي تحكم الحاكمة المؤسسية بشكل عام ولكنها تكمن بأخلاقيات الأشخاص مطبقي تلك القوانين.
- دراسة أبو عجيلة وحمдан، (2009)، بعنوان: **أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح (دليل من الأردن)**.

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف مدى ممارسة إدارة الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة ببورصة عمان لإدارة الأرباح (Earnings Management) يعدها أحد العوامل التي مهدت لظهور الأزمة المالية الحالية من ناحية، ثم قياس مستوى الحاكمة المؤسسية داخل تلك الشركات، ومن ثم تأسيس علاقة بين ذلك المستوى، ومدى ممارسة تلك الشركات لإدارة الأرباح، من ناحية أخرى. واستخدم الباحثان العديد من الأساليب الإحصائية التي تتلاءم مع بيانات الدراسة. ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها ما يلي:

- 1- أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة ببورصة عمان قد قامت بممارسة إدارة الأرباح خلال عام 2006 بالرغم من وجود بعض التباين خلال تلك السنوات الذي يظهر جلياً في مختلف سنوات الدراسة من 2001 إلى 2006 بالرغم من وجود بعض التباين خلال تلك السنوات الذي يظهر جلياً في سنتي 2005-2006.
- 2- بالرغم من أن الشركات الصناعية الأردنية تحقق متطلبات الحاكمة المؤسسية بمستوى عام 75 %، إلا أن هناك تفاوتاً كبيراً بين مختلف الشركات كل على حدة، من حيث تدني نسب بعض الشركات التي قد تصل نسبة الحاكمة فيها إلى 43 %.
- 3- وجد أن العلاقة بين إدارة الأرباح والحاكمية المؤسسية هي علاقة عكssية، إذ كلما ازدادت درجات الحاكمة المؤسسية في الشركة أسلهم ذلك في الحد من إدارة الأرباح.
- دراسة عبد القادر، (2010). **الحكومة المؤسسية في القطاع البنكي والمالي ودورها في إرساء قواعد الشفافية.**

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية الشركات المساهمة، والدور الاقتصادي الذي تلعبه في بناء الاقتصاد الوطني ونموه، إذ يعد أداؤها من أهم المؤشرات الاقتصادية، وتطورها هو دليل عافية الاقتصاد وتقدمه، وإن اقتصاد أي بلد يقاس بمؤشر أداء الشركات المساهمة فيه، وأن نظام الشركات المساهمة هو من أفضل طرق الاستثمار في العالم. وقد اعتمدت على المنهج النظري في بيان المفاهيم المتعلقة بالحاكمية، وأجريت في الجزائر. وقد توصلت الدراسة إلى عدد من الاستنتاجات من أهمها:

- 1- انتشار مصطلح حاكمة الشركات، وهو نظام مطبق في العديد من الدول المتقدمة والنامية، ونشأ هذا المفهوم بعد أن عانت تلك الدول من أزمات مالية، وتعثر بعض

الشركات وانتشار الفساد المالي فيها، وهو عبارة عن مجموعة متكاملة من المعايير ، والأسس التي يجب أن تراعى في الشركات المساهمة أولاً، وفي الدولة والاقتصاد.

2- إنه لضمان نجاح الشركات المساهمة وتحقيق غايتها، وضمان مساهمتها بشكل صحيح في نمو الاقتصاد الوطني بشكل عام. لا بد من تعاظم الاهتمام بحاكمية الشركات في العديد من الاقتصاديات المتقدمة، والنائمة خلال العقود القليلة الماضية، وخاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية، والأزمات المالية التي شهدتها عدد من دول شرق آسيا، وأمريكا اللاتينية، وروسيا في عقد التسعينات من القرن العشرين.

3- نتيجة للتزايد المستمر الذي يكتسبه الاهتمام بهذا المفهوم، فقد حرص عدد من المؤسسات الدولية على تناول هذا المفهوم بالتحليل والدراسة، وعلى رأس هذه المؤسسات كل من صندوق النقد الدولي (IMF) والبنك الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التي أصدرت عام 1999 مبادئ حاكمة الشركات، والمعنية بمساعدة كل من الدول الأعضاء، وغير الأعضاء بالمنظمة، لتطوير الأطر القانونية والمؤسسية لتطبيق حاكمة الشركات بكل من الشركات العامة أو الخاصة، سواء متداولة أم غير متداولة بأسواق المال، من خلال تقديم عدد من الخطوط الإرشادية لتدعم إدارة الشركات وكفاءة أسواق المال واستقرار الاقتصاد ككل، ويدعم هذا ما أكدت عليه المنظمة العالمية لمشرفي الأوراق المالية في ماي 2002، من أهمية انتهاج مبادئ حاكمة الشركات .

- دراسة الراوي، سينا أحمد عبد الغفور، (2011). بعنوان: استخدام منهج سيجما ستة SIX SIGMA في ضبط جودة التدقيق الداخلي.

هدفت الدراسة إلى استخدام منهج SIX SIGMA في ضبط جودة التدقيق الداخلي في المستشفيات الخاصة الحائزة على جائزة الجودة والتميز في محافظة عمان. ولتحقيق أهداف الدراسة قامت الباحثة بتصميم استبانة شملت (67) فقرة لجمع المعلومات الأولية من عينة الدراسة المكونة من (67) من العاملين في أقسام الجودة والتدقيق الداخلي أو من يقوم مقامهم في المستشفيات الخاصة والحاصلة على جائزة الجودة والتميز في مدينة عمان. وفي ضوء ذلك جرى جمع وتحليل البيانات واختبار الفرضيات باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS. وتم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية لتحقيق أهداف الدراسة، ومنها تحليل الانحدار البسيط والمتعدد ومعامل ارتباط سبيرمان بالإضافة إلى استخدام برنامج Six Sigma Calculator التابع للشركة الاستشارية QIT إصدار 2008 لحساب مستوى معايير Six Sigma. وبعد إجراء عملية التحليل لبيانات الدراسة وفرضياتها توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها:

1- أن المستشفيات محل الدراسة تعمل ضمن المستوى الثالث لـ Sigma لكل من معيار (دعم القيادة العليا؛ والتحسين المستمر؛ والعمليات والأنظمة؛ التغذية العكسية والقياس؛ والموارد البشرية) مع اختلاف فرص حدوث العيوب لهذه المعايير.

2- أشارت نتائج التحليل إلى وجود خمس وعشرين علاقة ارتباطية دالة معنوياً تفاوتت في شدة ارتباطها.

3- وجود تأثير ذي دلالة معنوية لمعايير Six Sigma (الالتزام ودعم القيادة العليا؛ التغذية العكسية والقياس؛ التحسين المستمر؛ العمليات والأنظمة؛ والموارد البشرية) على جودة التدقيق الداخلي (العناية المهنية؛ إدارة أنشطة التدقيق الداخلي؛ تقييم إدارة المخاطر؛ تخطيط وتغفيض عملية التدقيق؛ إيصال النتائج) بالمستشفيات الخاصة الحائزة على جائزة الجودة والتميز في مدينة عمان.

2-13-2 الدراسات باللغة الانجليزية

- دراسة (Rezaee, 2003) بعنوان:

Improving Corporate Governance: The Role of Audit Committee Disclosures

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور لجان التدقيق في تحسين الدور الحاكمي المشترك، وقد تكونت عينة الدراسة من المديرين التنفيذيين لشركات الأعمال الأمريكية، وقد اقترحت الدراسة ستة مبادئ إرشادية للحاكمية المؤسسية وهي:

1- يقوم مجلس الإدارة باختيار المدير التنفيذي للشركة (CEO) ويتولى مراقبة أنشطته وأنشطة التنفيذية للإدارة التنفيذية العليا.

2- الإدارة هي المسؤولة عن تنفيذ العمليات التشغيلية للشركة بطرق أخلاقية فعالة بهدف خلق القيمة للمساهمين.

3- الإدارة هي المسؤولة عن تحضير البيانات المالية تحت إشراف مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، بحيث تعرض بعدها المركز المالي للشركة في تاريخ معين ونتائج عملياتها عن فترة محددة.

4- يرتبط مجلس الإدارة عن طريق لجنة التدقيق بمؤسسة تدقيق مستقلة للفيام بأداء أعمال تدقيق البيانات المالية للشركة.

5- يجب أن تحافظ مؤسسة التدقيق على استقلالها الحقيقي والظاهري وتثير أعمال التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً (GAAS) وتقوم بتلبيغ مجلس الإدارة عن طريق لجنة التدقيق، عن أي اهتمامات تتعلق بجودة ونزاهة عملية الإبلاغ المالي.

6- تقع مسؤولية التعامل مع الموظفين بعدلة ومساواة على عاتق الشركة.

- دراسة (Mangena and Pike, 2005) بعنوان:

The Effect of Audit Committee Shareholding, Financial Expertise and Size on Interim Financial Disclosures

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين الحاكمة المؤسسية ومستوى الإفصاح، وذلك من خلال دراسة أثر بعض خصائص أعضاء مالكي أسهم الشركة، وخبراتهم في الشؤون المالية، وقد أجريت الدراسة الميدانية من خلال تقارير الشركات على الشركات المدرجة في بورصة لندن. وقد بيّنت الدراسة النتائج الآتية:

1- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية ما بين ملكية أعضاء لجنة التدقيق لأسهم الشركة ومستوى الإفصاح.

2- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية ما بين الخبرة في الشؤون المالية ومستوى الإفصاح.

3- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية ما بين حجم اللجان المشكلة ومستوى الإفصاح.

- دراسة (Joshua, Ronen, 2006)

A Proposed Corporate Governance Reform: Financial Statements Insurance

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم اقتراح لإصلاح حاكمة الشركة، من خلال التأمين على خطر القوائم المالية، واعتمدت الدراسة على الاستبانة لجمع المعلومات، وبهدف استبعاد التعارض في المصالح الذي يعد مصدر تهديد دائم للعلاقة بين مراقب الحسابات وعملائه، ومن ثم زيادة جودة القوائم المالية، ويتوقع أن تكون لهذا الاقتراح آثار إيجابية على أسعار الأوراق المالية، كما أن جودة القوائم المالية المتوقعة معه ستكون مرشدًا جيداً أو مرشدًا أفضل لاختصاص وتوزيع الموارد. وقد أكدت الدراسة على العديد من النقاط أهمها ما يلي :

- 1- يعد التعارض في المصالح المتصل بين المراجع والعميل مشكلة كبرى في ظل حاكمة الشركات.
- 2- مقترن إصلاح حاكمة الشركات "تأمين القوائم المالية ضد التضليل فيها" يمكن المستثمر من الحصول على مبلغ التأمين، نتيجة اتخاذه قرارات خاطئة بسبب التضليل في القوائم المالية.
- 3- قيام الشركات في الصناعات المختلفة بالتأمين على قوائمها، من خلال إجراء عقد تأمين مع شركة تأمين، مقابل دفع مبالغ مالية لشركة التأمين (علاوة)، ويضمن حصول المستثمر الذي يتخذ قرارات استثمارية خاطئة بناء على قوائم مالية مضللة على مبلغ التعويض.

4- يجب أن يتم الإعلان عن كل من حدود الحماية والعلاوة للمستثمر.

5- تقوم شركة التأمين بفحص العلاوة كما دل على انخفاض جودة القوائم المالية لتلك الشركة. ومن ثم فإنه كلما قل مبلغ العلاوة المدفوعة لشركة التأمين زادت جودة القوائم المالية.

13-3 ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

1- إن أغلب الدراسات السابقة ركزت على الإطار العام لحاكمية الشركات والتعرف على مبادئها وآلياتها والجوانب الأخلاقية المرتبطة بها، كذلك التعرف على مفهوم إدارة الأرباح ودوافعها وأساليبها في حين حاولت الدراسة الحالية توضيح الجوانب المتعلقة بأثر تطبيق الحاكمية المؤسسية في جودة التدقيق الداخلي.

2- تتناول الدراسة الحالية جانباً مهماً من أعمال المنظمة، وهو التدقيق الداخلي. ونظراً لقلة الدراسات العربية على حد علم الباحث في موضوع الحاكمية والتدقيق الداخلي فإن هذه الدراسة تعد إسهاماً جاداً في تحقيق إضافة علمية في هذا المجال.

3- كما تتميز هذه الدراسة في كونها من أوائل الدراسات في هذا المجال في دولة الكويت، إذ إن معظم الدراسات التي أتيح للباحث الاطلاع عليها أجريت في بيئات مختلفة عن بيئة الكويت، فمنها ما كان في الأردن والعراق والجزائر ومصر ومنها ما كان في بيئات أجنبية مثل الولايات المتحدة الأمريكية، بينما أجريت هذه الدراسة في الكويت إذ كانت شاملة للشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية كمجتمع للدراسة التي تعمل

في النشاط الصناعي، وربما تكون هذه الدراسة الوحيدة التي بحثت في هذا المجال في دولة الكويت على حد علم الباحث.

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

1-3 منهج الدراسة

2-3 مجتمع الدراسة وعينتها

3-3 أساليب جمع البيانات

4-3 أداة الدراسة

5-3 نموذج الدراسة

6-3 أساليب التحليل الإحصائي للبيانات

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

3-1 منهج الدراسة

تعد هذه الدراسة من الدراسات الميدانية التي اتبع فيها الباحث الأسلوب الوصفي التحليلي، بهدف التعرف على أثر تطبيق الحاكمة المؤسسية في جودة التدقيق الداخلي.

3-2 مجتمع الدراسة وعينتها

يتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية والبالغ عددها 27 شركة، حسب تقرير سوق الكويت للأوراق المالية، 2010، والملحق رقم (1) يبين أسماء هذه الشركات.

وقد عمد الباحث إلى توزيع الإستبيانات وجمعها بنفسه، إذ تم توزيع (150) استبانة على المديرين الماليين ورؤساء أقسام المحاسبة ومديري التدقيق الداخلي والعاملين في أقسام المحاسبة والتدقيق الداخلي، وقد بلغ المجموع الكلي للاستبيانات المسترجعة (117) استبانة وهي تمثل 78% من الاستبيانات الموزعة. وقد تم استبعاد (3) استبيانات نظراً لعدم اكتمال تعبئة المعلومات فيها. وبذلك استقرت العينة التي خضعت للتحليل على (114) مستجيباً وبنسبة (76%) من المجتمع الكلي، والجدول رقم (3-1) يوضح ذلك.

الجدول (1-3)

الاستبيانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل

الاستبيانات الصالحة للتحليل		الاستبيانات المستردة		الاستبيانات الموزعة		مجتمع الدراسة
% النسبة	العدد	% النسبة	العدد	% النسبة	العدد	
%76	114	%78	117	%100	150	الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

3-3 أساليب جمع البيانات

تم الاعتماد في هذه الدراسة على نوعين من مصادر المعلومات هما المصادر

الأولية والمصادر الثانوية وكما يلي:

أ- البيانات الأولية: وهي تلك البيانات التي تم الحصول عليها من خلال تطوير استبانة

خاصة لموضوع هذه الدراسة، وذلك بالاستناد إلى الإطار النظري والدراسات السابقة،

والملحق رقم (2) يبين الاستبانة كما تم توزيعها على العينة.

ب- البيانات الثانوية: وهي البيانات التي تم الحصول عليها من المصادر المكتوبة

والمتمثلة في الكتب والدوريات إضافة إلى مراجعة الدراسات السابقة ذات الصلة. كما تمت

الاستفادة من التقارير الصادرة عن سوق الكويت للأوراق المالية والمعلومات المتوفّرة على شبكة الانترنت.

4-3 أداة الدراسة

قام الباحث بتطوير استبانة حسب ما تقتضيه متغيرات الدراسة، وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي، حيث تكونت الاستبانة من جزأين رئيسيين هما:

1- الجزء الأول: وخصص للتعرف على العوامل الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة، حيث تضمن الفقرات من (أ - د) وهي التخصص العلمي، والمؤهل العلمي، والمسمي الوظيفي، وسنوات الخبرة الوظيفية.

2- الجزء الثاني: وخصص للعبارات التي غطت متغيرات الدراسة، التي تقيس أثر تطبيق الحاكمة المؤسسية في جودة التدقيق الداخلي، وكما يلي:

- متغير الإفصاح والشفافية: شمل (6) عبارات وتم قياسه بالعبارات من (1-6).
- متغير المساعلة: وشمل (4) عبارات وتم قياسه بالعبارات من (7-10).
- متغير المسؤولية: وشمل (5) عبارات وتم قياسه بالعبارات (11-15).
- متغير العدالة: وشمل (4) عبارات وتم قياسه بالعبارات (16-19).
- متغير الاستقلالية: وشمل (5) عبارات وتم قياسه بالعبارات من (20-24).
- متغير القوانين والأنظمة: وشمل (4) عبارات وتم قياسه بالعبارات من (25-28).
- جودة التدقيق الداخلي: وتم قياسه من خلال المؤشرات الآتية:
- مؤشر الأهلية: وشمل (6) عبارات وتم قياسه بالعبارات من (29-34).

- مؤشر الموضوعية: وشمل (4) عبارات وتم قياسه بالعبارات من (35-38).

- مؤشر جودة أداء العمل: وشمل (5) عبارات وتم قياسه بالعبارات من (39-43).

أما فيما يتعلق بالحدود التي اعتمدتها هذه الدراسة عند التعليق على المتوسط الحسابي للمتغيرات في نموذج الدراسة فقد حدد الباحث ثلاثة مستويات هي (عالٍ، متوسط، ضعيف) وبناء على المعادلة الآتية:

طول الفئة = (الحد الأعلى للبديل - الحد الأدنى للبديل)/ عدد المستويات

وبذلك تكون المستويات كالتالي: $1.33 = 3/4 = 3/(1-5)$

ضعيف من (1) - أقل من (2.33).

متوسط من (2.34) - (3.66).

عالٍ من (3.67) إلى (5).

كما قام الباحث بإخضاع الاستبانة لعدة اختبارات هي:

أ- اختبار الصدق الظاهري: تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين من ذوي الاختصاص في الجامعات الأردنية للحكم على مدى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات، وبعد استرجاع الاستبانات قام الباحث بإجراء التعديلات المقترحة من المحكمين قبل أن يتم توزيعها على عينة الدراسة، ويبين الملحق رقم (1) أسماء محكمي الاستبانة.

ب- اختبار الثبات: وللتتأكد من مدى صلاحيية الاستبانة كأداة لجمع البيانات اللازمة للدراسة الحالية، تم اختبار مدى الاعتمادية عليها باستخدام معامل كرونباخ ألفا، وقد بلغت درجة اعتمادية هذه الاستبانة حسب معيار كرونباخ ألفا (96.64%) وهي نسبة ممتازة لاعتماد نتائج هذه الدراسة، (Malhotra, 2003)، إذ إن النسبة المقبولة لتعيم نتائج مثل

هذه الدراسات هي 60% والجدول رقم (2-3) يوضح معاملات الثبات لمتغيرات الدراسة.

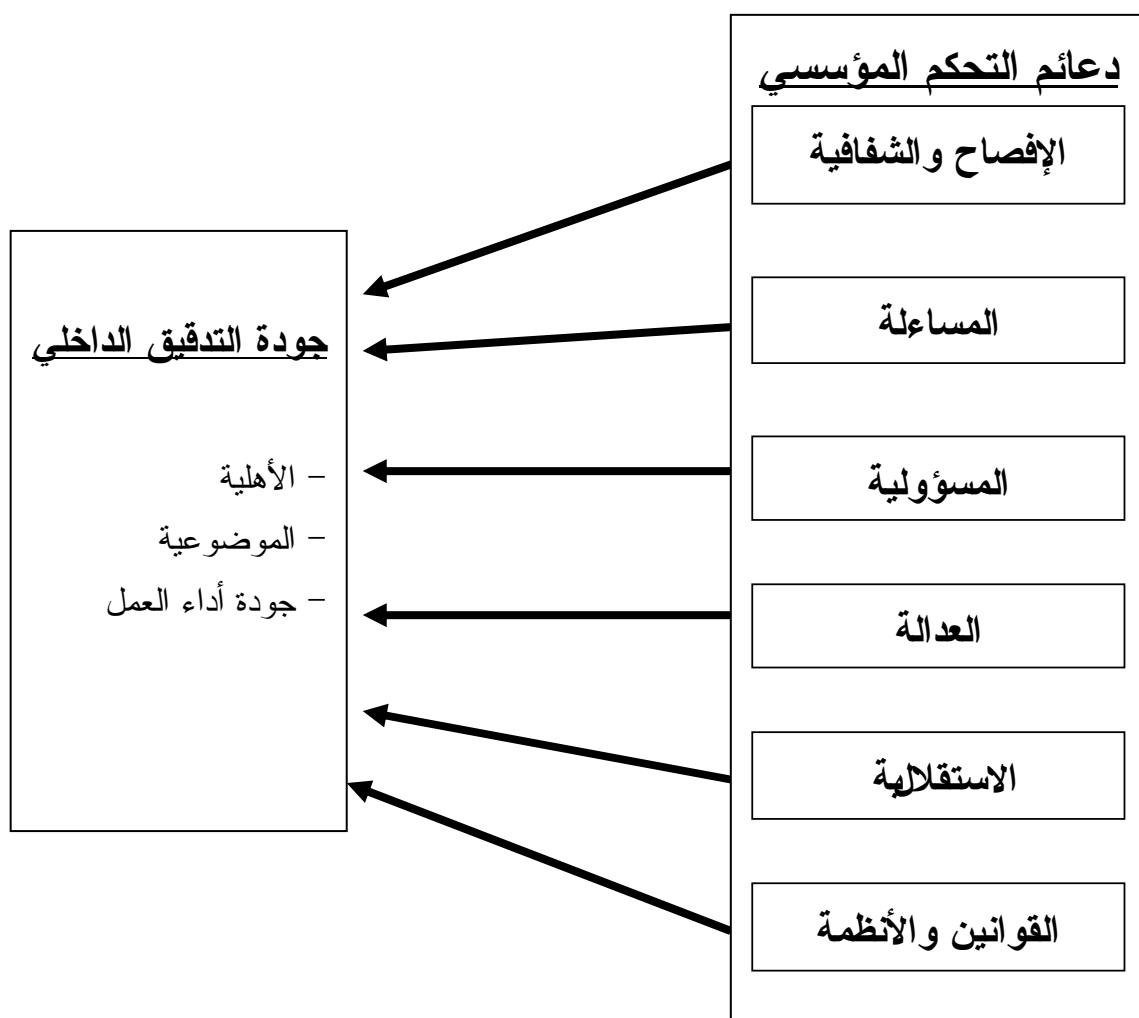
الجدول (2-3)
قيمة معاملات الثبات لمتغيرات الدراسة

كرونباخ ألفا%	المتغير	سلسل الفقرات
%96.20	الإفصاح والشفافية	6-1
%95.53	المساعلة	10-7
%95.03	المسؤولية	15-11
%95.14	العدالة	19-16
%84.34	الاستقلالية	24-20
%95.04	القوانين والأنظمة	28-25
%85.36	جودة التدقيق الداخلي	43-29
%96.64	المعدل العام للثبات	43-1

3-5 نموذج الدراسة

لتحقيق غرض الدراسة والوصول إلى أهدافها المحددة فقد اعتمد الباحث النموذج التالي لدراسة علاقات متغيرات الدراسة. ويوضح الشكل (1-3) هذه العلاقات.

المتغير التابع المتغير المستقلة



الشكل (1-3)

نموذج الدراسة

المصدر: النموذج من إعداد الباحث.

3-6 أساليب التحليل الإحصائي للبيانات

تمت الاستعانة بالأساليب الإحصائية ضمن البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية لمعالجة البيانات التي تم الحصول عليها من خلال الدراسة الميدانية للعينة (SPSS)

المبحوثة، إذ تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

1- الوسط الحسابي والنسب المئوية: بهدف التعرف على تقييمات المبحوثين لكل مفردة من مفردات فئة الدراسة، كمؤشر لتحديد الأهمية النسبية للعبارات الواردة في استبانة الدراسة.

2- الانحراف المعياري Standard deviation: لقياس وبيان درجة تشتت قيم إجابات مجتمع الدراسة عن الوسط الحسابي لكل فقرة، إذ إن قيمة الانحراف المعياري القليلة تعني أن تشتت البيانات قليل والعكس صحيح.

3- تحليل الانحدار المتعدد والبسيط مع اختبار F باستخدام جدول تحليل التباين (Anova)

الفصل الرابع

نتائج الدراسة الميدانية

4-1 خصائص عينة الدراسة

4-2 نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

4-3 نتائج اختبار فرضيات الدراسة

الفصل الرابع

نتائج الدراسة الميدانية

1-4 خصائص عينة الدراسة

يتبيّن من خلال النتائج ما يلي:

1- التخصص العلمي: يتبيّن من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (4-1) أن أعلى نسبة تخصص علمي بلغت 43.0% وهي لتخصص المحاسبة ثم جاء تخصص العلوم المالية والمصرفية وبنسبة بلغت 27.2%， بعدها جاء تخصص إدارة الأعمال وبنسبة بلغت 9.6%， ثم جاء بعدها الاقتصاد وبنسبة بلغت 6.1%， فيما شكل ما نسبته 14.0% من حملة الشهادات من تخصصات مختلفة. وهذا مؤشر على أن أفراد عينة الدراسة مؤهلون للعمل في مجال المعاملات المحاسبية والمالية.

2- المؤهل العلمي: تبيّن من توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي وكما هو وارد في الجدول رقم (4-1) أن نسبة (62.3%) من أفراد عينة الدراسة هم من الحاصلين على درجة البكالوريوس، وبلغت نسبة الحاصلين على درجة الماجستير (20.2%)، كما بلغت نسبة حملة درجة الدكتوراه (7.0%) من إجمالي حجم العينة، فيما بلغت نسبة حملة الدرجات العلمية دون بكالوريوس ما نسبته (10.5%). وهنا نلاحظ ارتفاع مستوى التحصيل العلمي لدى أفراد عينة الدراسة بسبب زيادة الاهتمام المتقدم للتعليم في الكويت.

3- المسمى الوظيفي: يلاحظ من الجدول رقم (4-1) أن المحاسبين هم الأكثر من بين عينة الدراسة، وبنسبة بلغت (55.3%) من إجمالي حجم العينة. ثم جاء بعد ذلك مدير و التدقيق الداخلي والمدققون الداخليون وبنسبة بلغت (14.0%)، ثم جاء مسمى المدير المالي وبنسبة بلغت (11.4%)، وأخيرا جاء مسمى رئيس قسم محاسبة إذ شكل ما نسبته 5.3% من إجمالي حجم العينة. ويلاحظ من خلال مقارنة المسميات الوظيفية لفئات عينة الدراسة تفوق عدد المحاسبين على بقية التخصصات، وسبب ذلك الحرص على تعزيز دوائر وأقسام المحاسبة فيها بهذا التخصص كونهم الأقدر على إدامة العمل المحاسبي في الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالي.

4- سنوات الخبرة الوظيفية: يتضح من الجدول رقم (4-1) أن النسبة الأعلى من أفراد عينة الدراسة يتركزون في فئة الخبرة (6-10 سنوات)، وشكلوا ما نسبته 36.8% من إجمالي حجم عينة الدراسة، ثم الفئة التكرارية (11-15 سنة) وشكلوا ما نسبته 29.8%， ثم الفئة التكرارية (21 سنة فأكثر) وشكلوا ما نسبته 14.0%， ثم الفئة التكرارية (5 سنوات فاقل) وشكلوا ما نسبته 11.4%， وأخيرا الفئة التكرارية (16-20 سنة) وشكلوا ما نسبته 7.9%. وهذا مؤشر على أن خبرة عينة الدراسة جيدة وكافية ل القيام بالأعمال الموكولة إليهم. إذ تمنحهم ميزة ايجابية إضافية تمكّنهم من التعامل مع الأمور المحاسبية الخاصة بعملهم بطريقة مهنية كبيرة.

الجدول (1-4)
توزيع عينة الدراسة حسب الخصائص الديموغرافية

المتغير	الفئات و المسميات	النكرارات	النسبة المئوية %
التخصص العلمي	محاسبة	49	43.0
	مالية ومصرفية	31	27.2
	إدارة أعمال	11	9.6
	اقتصاد	7	6.1
	تخصصات مختلفة	16	14.0
المؤهل العلمي والشهادات المهنية	دون البكالوريوس	12	10.5
	بكالوريوس	71	62.3
	ماجستير	23	20.2
	دكتوراه	8	7.0
	شهادة مهنية	-	-
المسمى الوظيفي	مدير مالي	13	11.4
	مدير تدقيق داخلي	16	14.0
	رئيس قسم محاسبة	6	5.3
	محاسب	63	55.3
	مدقق داخلي	16	14.0
سنوات الخبرة الوظيفية	5 سنوات فاقل	13	11.4
	10-6 سنوات	42	36.8
	سنة 15-11	34	29.8
	سنة 20-16	9	7.9
	سنة فأكثر 21	16	14.0
المجموع			%100

4-2 نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

1- الإفصاح والشفافية

يشير الجدول (4-2) إلى أن متوسطات متغير الإفصاح والشفافية تراوحت بين المستوى العالى والمستوى المتوسط، وبلغت متوسطاتها الحسابية ما بين 4.1228 - 3.3772 ، وجاءت 3 فرات من الإفصاح والشفافية بالمستوى العالى من التأثير وهي الفرات ذات الأرقام (1) و (2) و (3) في حين جاءت بقية الفرات من الإفصاح والشفافية بالمستوى المتوسط من التأثير، وهي الفرات ذات الأرقام (4) و (6) و (5) .

وتشير النتيجة العامة إلى وجود مستوى عالٍ من تأثير الإفصاح والشفافية في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية من وجهة نظر عينة الدراسة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للمجموع العام (3.7661) أما الانحراف المعياري فقد بلغ (0.9652) ، وهذه القيمة المنخفضة تشير إلى أن إجابات عينة الدراسة متقاربة ومتتشابهة إلى حد ما. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة، فاتح وعيشي، (2008) التي بينت أهمية حاكمة الشركات كإطار تنظيمي لضمان صدق ونزاهة المعلومة المالية المعروضة، وأنه بحال ضمان نزاهة المعلومة وصدقها وصحة الحسابات المعروضة يكون قد تم ضمان فعالية الأنظمة المحاسبية المستعملة. كذلك تتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (Mangena and Pike, 2005) التي بينت وجود علاقة ذات دلالة إحصائية ما بين ملكية أعضاء لجنة التدقيق لأسهم الشركة ومستوى الإفصاح.

ويرى الباحث أن الإفصاح عن المعلومات المهمة بطريقة عادلة ونزيفة وصادقة تؤدي إلى زيادة الموضوعية لدى هؤلاء المدققين مما يعزز من ويسن من مستوى جودة أداء وظيفة جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق.

الجدول (2 - 4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للافصاح والشفافية

مستوى الأهمية	الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	النسبة المئوية (%)
عالٌ	1	.62599	4.1228	يتم الإفصاح عن المعلومات المهمة بطريقة عادلة ونزيفة وصادقة	1
عالٌ	2	.72253	4.0088	يتم الإفصاح عن المعلومات المهمة بموضوعية وأمانة واستقامة	2
عالٌ	3	1.0258	3.9737	يتم الإفصاح عن المعلومات المهمة في الوقت المناسب دون تأخير	3
متوسط	4	1.1309	3.6316	تقديم معلومات عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم في الشركة	4
متوسط	6	1.1397	3.3772	تقديم معلومات عن ما يتعلق بأعضاء مجلس الإدارة	5
متوسط	5	1.1462	3.4825	تقديم معلومات عن ما يتعلق بالمديرين التنفيذيين	6
عالٌ		0.9652	3.7661	المتوسط العام	

- المساعلة 2

يشير الجدول (4-3) إلى أن جميع متوسطات متغير المساعلة كانت عالية المستوى من حيث التأثير، وبلغت متوسطاتها الحسابية ما بين 3.7018 – 4.0088. وتشير النتيجة العامة إلى وجود مستوى عالٍ من تأثير المساعلة في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية من وجهة نظر عينة الدراسة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للمجموع العام (3.82677) أما الانحراف المعياري فقد بلغ (0.8887)، وهذه القيمة المنخفضة تشير إلى أن إجابات عينة الدراسة متقاربة ومتتشابهة إلى حد ما.

ويرى الباحث أن تنفيذ المهام التي من شأنها ضمان القيام بالأعمال بدقة من قبل بقية الموظفين بالشركة من شأنه أن يسهم في تحسين أداء وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق.

الجدول (3-4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمساعلة

مستوى الأهمية	الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	الرقم
عالٍ	2	.96407	3.8684	يتم تقدير وتقييم أعمال الإدارة التنفيذية	7
عالٍ	1	.72253	4.0088	يتم تنفيذ المهام التي من شأنها ضمان القيام بالأعمال بدقة من قبل بقية الموظفين بالشركة	8
عالٍ	3	1.0069	3.7281	يتم تقديم تقارير دورية عن نتائج الأعمال	9
عالٍ	4	.86146	3.7018	يتم تقييم مدى النجاح في تنفيذ التقارير الدورية	10
عالٍ		0.8887	3.8267	المتوسط العام	

3- المسؤولية

يشير الجدول (4-4) إلى أن متوسطات متغير المسؤولية تراوحت بين المستوى العالي والمستوى المتوسط، وبلغت متوسطاتها الحسابية ما بين 3.9737 - 3.4561 وجاءت 4 فقرات من المسؤولية بالمستوى العالي من التأثير وهي الفقرات ذات الأرقام 12 و 15 و 14 و 11 في حين جاءت الفقرة رقم 13 من المسؤولية بالمستوى المتوسط من التأثير.

وتشير النتيجة العامة إلى وجود مستوى عالٍ من تأثير المسؤولية في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية من وجهة نظر عينة الدراسة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للمجموع العام (3.794) أما الانحراف المعياري فقد بلغ (926)، وهذه القيمة المنخفضة تشير إلى أن إجابات عينة الدراسة متقاربة ومتتشابهة إلى حد ما.

ويرى الباحث أن الالتزام بالواجبات تجاه العاملين وتحسين الخدمات المقدمة لهم، كذلك المسؤولية تجاه حملة الأسهم وتحقيق العوائد المناسبة لهم من شأنها أن تؤدي إلى تحسين أداء وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق.

الجدول (4 - 4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمسؤولية

مستوى الأهمية	الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	نوع:
عالٍ	4	.9399	3.8333	هناك تأكيد على الرسالة الأخلاقية للشركة في المجتمع	11
عالٍ	1	.8770	3.9737	التزام المديرين بمسؤولياتهم تجاه المجتمع	12
متوسط	5	1.0511	3.4561	يتم الالتزام بالواجبات تجاه حماية البيئة	13
عالٍ	3	.78967	3.8509	يتم الالتزام بالواجبات تجاه العاملين وتحسين الخدمات المقدمة لهم	14
عالٍ	2	1.0740	3.8596	يتم الالتزام بالمسؤوليات تجاه حملة الاسهم وتحقيق العوائد المناسبة لهم	15
عالٍ		.9263	3.7947	المتوسط الحسابي	

4-العدالة

يشير الجدول (4-5) إلى أن جميع متوسطات متغير العدالة كانت بالمستوى العالي

من التأثير، وبلغت متوسطاتها الحسابية ما بين 3.7368 – 4.0000.

وتشير النتيجة العامة إلى وجود مستوى عالٍ من تأثير العدالة في جودة التدقيق

الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية من وجهة نظر

عينة الدراسة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للمجموع العام (3.8684) أما الانحراف المعياري

فقد بلغ (0.9443)، وهذه القيمة المنخفضة تشير إلى أن إجابات عينة الدراسة متقاربة

ومتشابهة إلى حد ما. وتأكد هذه النتيجة صحة أحد المبادئ الإرشادية التي قدمتها دراسة

(Rezaee, 2003) حول مسؤولية الإدارة عن تحضير البيانات المالية تحت إشراف

مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، بحيث تعرض بعدها المركز المالي للشركة في تاريخ معين

ونتائج عملياتها عن فترة محددة.

ويرى الباحث أن توزيع العوائد في الشركة على أساس قائمة على العدل والمساواة،

وكذلك احترام حقوق مختلف المجموعات في أصحاب المصلحة في الشركة من شأنهما أن

يسهمان في تحسين أداء وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق

الكويت للأوراق.

الجدول (5 - 4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للعدالة

مستوى الأهمية	الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	الرقم
عالٍ	3	.9011	3.8596	تحترم حقوق مختلف المجموعات في أصحاب المصلحة في الشركة	16
عالٍ	1	.8308	4.0000	توزع المهامات والواجبات بين العاملين في الشركة على أساس قائمة على العدل والمساواة	17
عالٍ	2	1.0402	3.8772	تم معاملة المساهمين على أساس قائمة على العدل والمساواة	18
عالٍ	4	1.0051	3.7368	يتم توزيع العوائد في الشركة على أساس قائمة على العدل والمساواة	19
		0.9443	3.8684	المتوسط العام	

5- الاستقلالية

يشير الجدول (4-6) إلى أن جميع متوسطات متغير الاستقلالية كانت بالمستوى المتوسط من التأثير، وبلغت متوسطاتها الحسابية ما بين 3.6140 – 3.3158. وتشير النتيجة العامة إلى وجود مستوىً متوسطً من تأثير الاستقلالية في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية من وجهة نظر عينة الدراسة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للمجموع العام (3.308) أما الانحراف المعياري فقد بلغ (1.188)، وهذه القيمة المرتفعة تشير إلى أن إجابات عينة الدراسة متباعدة إلى حد ما. وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة عيسى، (2008) التي بينت أن زيادة موضوعية المراجعين الداخليين من خلال زيادة درجة الاستقلال تؤدي إلى زيادة جودة وظيفة المراجعة الداخلية.

ويرى الباحث أن الاستقلالية مهمة في تحسين جودة أداء وظيفة جودة التدقيق الداخلي، لذلك فإن تتمتع العاملين في الشركة باستقلال فكري في أعمالهم من شأنه أن يعزز هذه الاستقلالية، ويبعد هؤلاء العاملين عن جميع أنواع العلاقات التي قد تفتقد لهم للموضوعية والاستقلال عند القيام بالأعمال في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق.

الجدول (4 - 6)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للاستقلالية

مستوى الأهمية	الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	نسبة (%)
متوسط	4	1.2283	3.4912	لا يتعرض المدقق لأية تأثيرات عند القيام بتنفيذ الأعمال	20
متوسط	1	1.1171	3.6140	يؤدي المدقق للأعمال بنزاهة وتجرد من أي تحيز وتعارض في المصالح	21
متوسط	5	1.2288	3.3158	يتمتع العاملون في الشركة باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بالأعمال المنوطة بهم	22
متوسط	2	1.2618	3.5702	يتجنب العاملون العلاقات التي قد تقودهم للموضوعية وتعرضهم لهيمنة أطراف أخرى	23
متوسط	3	1.1058	2.5526	وجود علاقات تفتقد للموضوعية والاستقلال عند القيام بالأعمال	24
متوسط		1.1883	3.3087	المتوسط العام	

6- القوانين والأنظمة

يشير الجدول (4-7) إلى أن جميع متوسطات متغير القوانين والأنظمة كانت بالمستوى

العالي من التأثير، وبلغت متوسطاتها الحسابية ما بين 4.2105 – 3.8246.

وتشير النتيجة العامة إلى وجود مستوى عالٍ من تأثير القوانين والأنظمة في جودة

التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية من

وجهة نظر عينة الدراسة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للمجموع العام (3.9561) أما

الانحراف المعياري فقد بلغ (1.0659)، وهذه القيمة المرتفعة تشير إلى أن إجابات عينة

الدراسة متباude إلى حد ما. وهذه النتيجة تتفق مع نتية الدراسة التي قامت بها زوييف والجوهر، (2007) التي توصلت إلى أن التحكم المؤسسي يستند إلى مجموعة من الدعائم التي تحدد العلاقة بين إدارة المنظمة من ناحية وأصحاب المصالح من ناحية أخرى، وأن الرقابة الداخلية تستند إلى مجموعة من العناصر الأساسية التي تعزز من مصداقية التقارير المالية وكفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية والالتزام بتطبيق القوانين والقواعد والأنظمة. ويرى الباحث أهمية وجود قوانين وتشريعات توضح حقوق المساهمين وواجباتهم مثل حق التصويت وحق انتخاب أعضاء مجلس الإدارة، كون تلك القوانين والتشريعات تؤدي إلى تحسين جودة أداء وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق.

الجدول (7 - 4)
المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لقوانين وأنظمة

مستوى الأهمية	الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	نوعه
عالٌ	3	.93994	3.8333	تلبى الشركة متطلبات القوانين والأنظمة ذات العلاقة عند ممارسة أعمالها	25
عالٌ	1	1.0085	4.2105	توجد قوانين وتشريعات توضح حقوق المساهمين وواجباتهم (مثل حق التصويت وحق انتخاب أعضاء مجلس الإدارة)	26
عالٌ	4	.9430	3.8246	يتم توضيح حقوق المجتمع على الشركة وواجباته تجاهها	27
عالٌ	2	1.3722	3.9561	يتم الالتزام بالقوانين والتشريعات القانونية النافذة	28
عالٌ		1.0659	3.9561	المتوسط العام	

7- جودة التدقيق الداخلي

يتضمن هذا المتغير ثلات مجموعات من الأسئلة تتعلق المجموعة الأولى والمكونة من الفقرات 34-29 بمؤشر الأهلية، بينما تتعلق المجموعة الثانية والمكونة من الأسئلة التي شملت الفقرات 38-35 بمؤشر الموضوعية، أما المجموعة الثالثة جودة أداء العمل وتضم الفقرات 43-39. ويتبع من الجدول (4) ما يلي:

أ- أن المتوسطات الحسابية لمؤشر الأهلية تراوحت ما بين 4.2281 - 4.6228 وكانت جميع الفقرات إيجابية، إذ بلغ المتوسط الحسابي للمجموع العام (4.4283) أما الانحراف المعياري فقد بلغ (0.5142)، وهذه القيمة المنخفضة تشير إلى أن إجابات عينة الدراسة متقاربة ومتتشابهة إلى حد ما.

ب- أن المتوسطات الحسابية لمؤشر الموضوعية تراوحت ما بين 4.3947 - 3.7544 وكانت جميع الفقرات إيجابية، إذ بلغ المتوسط الحسابي للمجموع العام (4.0329) أما الانحراف المعياري فقد بلغ (0.5878)، وهذه القيمة المنخفضة تشير إلى أن إجابات عينة الدراسة متقاربة ومتتشابهة إلى حد ما.

ج- إن المتوسطات الحسابية لمؤشر جودة أداء العمل تراوحت ما بين 4.1140 - 3.4561 وكانت جميع الفقرات إيجابية، إذ بلغ المتوسط الحسابي للمجموع العام (3.9315) أما الانحراف المعياري فقد بلغ (0.3850)، وهذه القيمة المنخفضة تشير إلى أن إجابات عينة الدراسة متقاربة ومتتشابهة إلى حد ما.

هذا وقد بلغ المتوسط الحسابي العام لجميع العبارات ذات العلاقة بجودة التدقيق الداخلي ككل (4.130) أما الانحراف المعياري فقد بلغ (0.4956) وتعكس هذه النتائج التقارب في وجهات نظر أفراد عينة الدراسة حول الأهمية المرتفعة للمؤشرات السابقة الذكر مجتمعة في جودة التدقيق الداخلي.

الجدول (8 - 4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لجودة التدقيق الداخلي

مستوى الأهمية	الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	نوع:
عالٰ	5	.44229	4.2632	يسهم المستوى التعليمي للمدقق في تحسين جودة أدائه	29
عالٰ	3	.50190	4.4825	يسهم حصول المدقق الداخلي على شهادة مهنية في تحسين جودة أدائه	30
عالٰ	2	.49095	4.6053	يسهم التعليم المستمر للمدقق في تحسين جودة أدائه المهني	31
عالٰ	6	.67882	4.2281	تسهم الخبرة المهنية بأعمال التدقيق الداخلي في تحسين جودة أداء المدقق الداخلي	32
عالٰ	4	.48451	4.3684	تسهم المعرفة بعمليات وإجراءات العمل بالشركة في تحسين جودة أداء المدقق الداخلي	33
عالٰ	1	.48682	4.6228	يسهم الإعداد والتدريب الفني للمدقق الداخلي في تحسين مستوى أدائه	34
عالٰ		0.5142	4.4283	المتوسط العام لمؤشر الأهلية	
عالٰ	3	.5984	3.8509	يساعد رفع تقرير التدقيق الداخلي إلى الإدارة العليا وللجنة التدقيق على تحسين جودة أداء وظيفة التدقيق	35

عالٰ	4	.6593	3.7544	إن تعين المدققين الداخليين ومكافأتهم وترقيتهم والاستغناء عنهم من قبل الإدارة العليا ولجنة التدقيق يسهم في تحسين جودة أداء وظيفة التدقيق الداخلي	36
عالٰ	2	.6025	4.1316	يسهم قيام أعضاء خارجيين في أداء مهام التدقيق الداخلي في تحسين جودة أداء وظيفة التدقيق الداخلي	37
عالٰ	1	.4909	4.3947	يسهم ارتباط المدقق الداخلي بالإدارة العليا في الارتقاء بمستوى أدائه	38
عالٰ		0.5878	4.0329	المتوسط العام لمؤشر الموضوعية	
عالٰ	3	.05060	4.0000	تمكن دقة وكفاءة برامج التدقيق الداخلي من تحسين جودة أداء وظيفة التدقيق الداخلي	39
عالٰ	4	.50590	3.9737	يسهم بذل المدقق الداخلي العناية المهنية اللازمة عند أداء مهام عمله في تحسين جودة أداء وظيفة التدقيق الداخلي	40
عالٰ	1	.3192	4.1140	يساعد دعم الإدارة العليا لوظيفة التدقيق الداخلي على تحسين أدائها	41
عالٰ	1	.3192	4.1140	يسهم فحص جودة الأداء بمعرفة أطراف من خارج الشركة في الارتقاء بمستوى أداء وظيفة التدقيق الداخلي	42
متوسط	5	.7303	3.4561	تؤدي كفاية مدى ونطاق عمل التدقيق الداخلي إلى تقسيم أداء وظيفة التدقيق الداخلي	43
عالٰ		0.3850	3.9315	المتوسط العام لمؤشر جودة أداء العمل	
عالٰ		0.4956	4.130	المتوسط العام لمتغير جودة التدقيق الداخلي	

4-3 نتائج اختبار فرضيات الدراسة

اختبار الفرضية الرئيسية:

وتنص هذه الفرضية على انه " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق دعائم الحكمية المؤسسية (الإفصاح والشفافية، والمساءلة، والمسؤولية، والعدالة، والاستقلالية، والقوانين والأنظمة) في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت والأنظمة ".

ولاختبار هذه الفرضية فقد قام الباحث باستخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد (Multiple Regression) لمعرفة أثر دعائم الحكمية المؤسسية (الإفصاح والشفافية، والمساءلة، والمسؤولية، والعدالة، والاستقلالية، والقوانين والأنظمة) في جودة التدقيق الداخلي.

ويتبين في البيانات الواردة في الجدول (4-9) وجود تأثير ذي دلالة إحصائية لجميع دعائم الحكم المؤسسي (الإفصاح والشفافية، والمساءلة، والمسؤولية، والعدالة، والاستقلالية، والقوانين والأنظمة) في جودة التدقيق الداخلي، إذ بلغ معامل الارتباط (R) (0.447) عند مستوى (0.05). أما معامل التحديد (R^2) (يفسر ما نسبته (20.4%) من التباين في المتغير التابع. أي أن ما قيمة (20.4%) من التغيرات في جودة التدقيق الداخلي ناتج عن التغير في دعائم الحكم المؤسسي مجتمعة (الإفصاح والشفافية، والمساءلة، والمسؤولية، والعدالة، والاستقلالية، والقوانين والأنظمة).

ويؤكد معنوية هذا التأثير قيمة F المحسوبة والبالغة (2.29) وهي دالة عند مستوى (0.05) وعليه ترفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تتصل على انه " يوجد أثر لتطبيق دعائم الحاكمة المؤسسية (الإفصاح والشفافية، والمساعلة، والمسؤولية، والعدالة، والاستقلالية، والقوانين والأنظمة) في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية ."

الجدول (4 - 9)

**نتائج تحليل الانحدار المتعدد لدعائم الحاكمة المؤسسية
(الإفصاح والشفافية، والمساعلة، والمسؤولية، والعدالة، والاستقلالية، والقوانين
والأنظمة) وجودة التدقيق الداخلي**

Sig* مستوى الدلاله	β معامل الانحدار	Sig* مستوى الدلاله	DF درجات الحرية	F المحسوبة	(R ²) معامل التحديد	(R) الارتباط	المتغير التابع
.000	0.039	الإفصاح والشفافية		بين المجاميع			
.000	0.051	المساعلة	1				
.000	0.034	المسؤولية	0.000		2.29	.20	جودة التدقيق الداخلي
.000	0.051	العدالة	112	البواقي		.447	
.000	0.044	الاستقلالية		المجموع			
.000	0.062	القوانين والأنظمة	113				

* يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)

وباستخدام تحليل التباين (Anova) لمعرفة أثر دعائم الحاكمة المؤسسية (الإفصاح والشفافية، والمساعلة، والمسؤولية، والعدالة، والاستقلالية، والقوانين والأنظمة)

في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية "، إذ تبين النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (4-10) هذه النتائج.

الجدول (10-4)

نتائج تحليل التباين (Anova) لأثر دعائم الحاكمة المؤسسية (الإفصاح والشفافية، والمساءلة، والمسؤولية، والعدالة، والاستقلالية، والقوانين والأنظمة) في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية

النتيجة	مستوى المعنوية Sig	F قيمة الجدولية	F قيمة المحسوبة	درجات الحرية df	مجموع المربعات	مصدر التباين	المتغير
رفض الفرضية العدمية	.000	2.290	2.999	1	.104	بين المجموعات	دعائم الحاكمية المؤسسية
				112	5.062	داخل المجموعات	
				113	5.166	التبابين الكلي	

يتبيّن من البيانات الواردة بالجدول (4-10) أن قيمة F المحسوبة هي (2.999)

وقيمتها الجدولية (2.29) وبالمقارنة بينهما يتضح أن قيمة F المحسوبة أكبر من القيمة

الجدولية ووفقاً لقاعدة القرار التي تنص على أنه إذا كانت قيمة F المحسوبة أكبر من قيمة

F الجدولية فإن هذا يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على

أنه " يوجد أثر لدعائم الحاكمة المؤسسية (الإفصاح والشفافية، والمساءلة، والمسؤولية،

والعدالة، والاستقلالية، والقوانين والأنظمة) في جودة التدقيق الداخلي في الشركات

الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية "، وهذا ما تؤكده مستوى المعنوية

(.000) وهي أقل من 5%.

وللحصول على أثر تطبيق دعائم الحاكمة المؤسسية في جودة التدقيق الداخلي كل على حدة فقد تم تقسيم الفرضية الرئيسية إلى ست فرضيات فرعية، وتم استخدام تحليل الانحدار البسيط Simple Regression لاختبار كل فرضية فرعية على حدة وكالاتي:

اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

وتتصدر هذه الفرضية على:

H01 لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق الإفصاح والشفافية في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.

ويتبين من البيانات الواردة في الجدول رقم (11-4) أن هناك أثراً ذا دلالة إحصائية للإفصاح والشفافية في جودة التدقيق الداخلي، فقد بلغ معامل الارتباط R (0.529) عند مستوى دلالة (0.05) ، أما معامل التحديد R^2 يفسر ما نسبته (28%) من التباين في المتغير التابع. أي أن ما قيمة (0.28) من التغيرات في مستوى جودة التدقيق الداخلي ناتج عن التغير في مستوى الإفصاح والشفافية، كما بلغت قيمة درجة التأثير β (0.039) أي أن الزيادة بدرجة واحدة في مستوى الإفصاح والشفافية يؤدي إلى زيادة مستوى جودة التدقيق الداخلي بقيمة (0.039). ويؤكد معنوية هذا الأثر قيمة F المحسوبة التي بلغت (3.226) وهي دلالة عند مستوى دلالة (0.05) . وهذا يعني رفض الفرضية العدمية الفرعية الأولى وقبول الفرضية البديلة التي تتصل على أنه " يوجد أثر لتطبيق الإفصاح والشفافية في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية ".

الجدول (11-4)

نتائج تحليل الانحدار البسيط "لإفصاح والشفافية" وجودة التدقيق الداخلي

Sig* مستوى الدلاله	T المحسوبة	β معامل الانحدار	Sig* مستوى الدلاله	DF درجات الحرية	F المحسوبة	(R ²) معامل التحديد	(R) الارتباط	المتغير التابع
.000	47.072	0.039	0.000	1 112 113 المجموع	بين المجاميع البواقي المجموع	3.226	.28	.529 جودة التدقيق الداخلي

* يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)

اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

وتنص هذه الفرضية على:

HO2 لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق المساعلة في جودة التدقيق الداخلي في

الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.

ويتضح من البيانات الواردة في الجدول رقم (4-12) أن هناك أثراً ذا دلالة

إحصائية للمساعلة في جودة التدقيق الداخلي، فقد بلغ معامل الارتباط R (0.200) عند

مستوى دلالة (0.05)، أما معامل التحديد R^2 يفسر ما نسبته (0.040). من التباين في

المتغير التابع. أي أن ما قيمة (0.040). من التغيرات في مستوى جودة التدقيق الداخلي ناتج

عن التغير في مستوى المساعلة، كما بلغت قيمة درجة التأثير β (0.200). أي أن الزيادة

بدرجة واحدة في مستوى المساعلة يؤدي إلى زيادة مستوى جودة التدقيق الداخلي بقيمة

(0.200). ويؤكد معنوية هذا الأثر قيمة F المحسوبة والتي بلغت (4.652) وهي دالة عند

مستوى دلالة (0.05). وهذا يعني رفض الفرضية العدمية الفرعية الأولى وقبول الفرضية

البديلة التي تنص على " يوجد أثر لتطبيق المساعدة في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية ."

الجدول (12-4)

نتائج تحليل الانحدار البسيط "للمساعدة" وجودة التدقيق الداخلي

Sig* مستوى الدلاله	T المحسوبة	β معامل الانحدار	Sig* مستوى الدلاله	DF درجات الحرية	F المحسوبة	(R ²) معامل التحديد	(R) الارتباط	المتغير التابع
.000	42.971	.200	0.000	1 بين المجاميع 112 الباقي 113 المجموع	4.652	.040	.200	جودة التدقيق الداخلي

* يكون التأثير ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)

اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

وتنص هذه الفرضية على:

HO3 لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق المسؤلية في جودة التدقيق الداخلي في

الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.

ويتضح من البيانات الواردة في الجدول رقم (13-4) أن هناك أثراً ذا دلالة إحصائية للمسؤولية في جودة التدقيق الداخلي، فقد بلغ معامل الارتباط R (0.152). عند مستوى دلالة (0.05)، أما معامل التحديد R^2 يفسر ما نسبته (0.023). من التباين في المتغير التابع. أي أن ما قيمة (0.023). من التغيرات في مستوى جودة التدقيق الداخلي ناتج عن التغير في مستوى المسؤولية، كما بلغت قيمة درجة التأثير β (0.152). أي أن الزيادة بدرجة واحدة في مستوى المسؤولية يؤدي إلى زيادة مستوى جودة التدقيق الداخلي بقيمة (.152). ويؤكد معنوية هذا الأثر قيمة F المحسوبة والتي بلغت (2.643) وهي دالة عند مستوى دلالة (0.05). وهذا يعني رفض الفرضية العدمية الفرعية الأولى وقبول الفرضية البديلة التي تنص على "يوجد أثر لتطبيق المسؤولية في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية".

الجدول (13-4)

نتائج تحليل الانحدار البسيط "للمسؤولية" وجودة التدقيق الداخلي

Sig* مستوى الدلالة	T المحسوبة	β معامل الانحدار	Sig* مستوى الدلالة	DF درجات الحرية	F المحسوبة	(R ²) معامل	(R) الارتباط	المتغير التابع
--------------------------	---------------	---------------------------	--------------------------	--------------------	---------------	----------------------------	-----------------	-------------------

التحديد								
١. بين المحاميم								
.000	49.307	.152	0.000	112	البواقي	2.643	.023	.152
				113	المجموع			

• يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)

اختبار الفرضية الفرعية الرابعة:

وتنص هذه الفرضية على:

H04 لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق العدالة في جودة التدقيق الداخلي في

الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.

ويتضح من البيانات الواردة في الجدول رقم (4-4) أن هناك أثراً ذا دلالة

إحصائية للعدالة في جودة التدقيق الداخلي، فقد بلغ معامل الارتباط R (.222) عند

مستوى دلالة (0.05) ، أما معامل التحديد R^2 يفسر ما نسبته (0.049) من التباين في

المتغير التابع. أي أن ما قيمة (0.049) من التغيرات في مستوى جودة التدقيق الداخلي ناتج

عن التغير في مستوى العدالة، كما بلغت قيمة درجة التأثير β (0.222) أي أن الزيادة

بدرجة واحدة في مستوى العدالة يؤدي إلى زيادة مستوى جودة التدقيق الداخلي بقيمة

(0.222). ويؤكد معنوية هذا الأثر قيمة F المحسوبة التي بلغت (5.822) وهي دالة عند

مستوى دلالة (0.05) . وهذا يعني رفض الفرضية العدمية الفرعية الأولى وقبول الفرضية

البديلة التي تنص على "يوجد أثر لتطبيق العدالة في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية".

الجدول (14-4)

نتائج تحليل الانحدار البسيط "للعدالة" و جودة التدقيق الداخلي

Sig* مستوى الدلاله	T المحسوبة	β معامل الانحدار	Sig* مستوى الدلاله	DF درجات الحرية	F المحسوبة	(R ²) معامل التحديد	(R) الارتباط	المتغير التابع
.000	52.118	.222	0.000	1 بين المجاميع 112 الباقي 113 المجموع	5.822	.049	.222	جودة التدقيق الداخلي

* يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)

اختبار الفرضية الفرعية الخامسة:

وتنص هذه الفرضية على:

$H05$ لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق الاستقلالية في جودة التدقيق الداخلي في

الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.

ويتضح من البيانات الواردة في الجدول رقم (15-4) أن هناك أثراً ذا دلالة إحصائية

للإفصاح والشفافية في جودة التدقيق الداخلي، فقد بلغ معامل الارتباط R (0.194). عند

مستوى دلالة (0.05)، أما معامل التحديد R^2 يفسر ما نسبته (0.038 .) من التباين في

المتغير التابع. أي أن ما قيمة (0.038). من التغيرات في مستوى جودة التدقيق الداخلي ناتج

عن التغير في مستوى الاستقلالية، كما بلغت قيمة درجة التأثير β (0.194). أي أن الزيادة بدرجة واحدة في مستوى الاستقلالية يؤدي إلى زيادة مستوى جودة التدقيق الداخلي بقيمة (0.194). ويؤكد معنوية هذا الأثر قيمة F المحسوبة والتي بلغت (4.370) وهي دالة عند مستوى دلالة (0.05). وهذا يعني رفض الفرضية العدمية الفرعية الأولى وقبول الفرضية البديلة التي تنص على "يوجد أثر لتطبيق الاستقلالية في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية".

الجدول (15-4)

نتائج تحليل الانحدار البسيط "لاستقلالية" وجودة التدقيق الداخلي

Sig* مستوى الدلالة	T المحسوبة	β معامل الانحدار	Sig* مستوى الدلالة	DF درجات الحرية	F المحسوبة	(R ²) معامل	(R) الارتباط	المتغير التابع
--------------------------	---------------	---------------------------	--------------------------	--------------------	---------------	----------------------------	-----------------	-------------------

									التحديد
									جودة التدقيق الداخلي
									بين المحامين
.000	54.945	.194	0.000	1	112	البواقي	4.370	.038	.194
				113	المجموع				

* يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)

اختبار الفرضية الفرعية السادسة:

وتنص هذه الفرضية على:

H06 لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق القوانين والأنظمة في جودة التدقيق الداخلي

في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.

ويتبين من البيانات الواردة في الجدول رقم (4-16) أن هناك أثراً ذا دلالة

إحصائية للقوانين والأنظمة في جودة التدقيق الداخلي، فقد بلغ معامل الارتباط R (0.292).

عند مستوى دلالة (0.05)، أما معامل التحديد R^2 يفسر ما نسبته (0.085). من التباين في

المتغير التابع. أي أن ما قيمة (0.085) من التغيرات في مستوى جودة التدقيق الداخلي ناتج

عن التغير في مستوى القوانين والأنظمة، كما بلغت قيمة درجة التأثير β (0.292). أي أن

الزيادة بدرجة واحدة في مستوى القوانين والأنظمة يؤدي إلى زيادة مستوى جودة التدقيق

الداخلي بقيمة (0.292). ويؤكد معنوية هذا الأثر قيمة F المحسوبة التي بلغت (10.459)

وهي دالة عند مستوى دلالة (0.05). وهذا يعني رفض الفرضية العدمية الفرعية الأولى

وقبول الفرضية البديلة التي تنص على " يوجد أثر لتطبيق القوانين والأنظمة في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية".

الجدول (16-4)

نتائج تحليل الانحدار البسيط "للقوانين والأنظمة" وجودة التدقيق الداخلي

Sig* مستوى الدلاله	T المحسوبة	β معامل الانحدار	Sig* مستوى الدلاله	DF درجات الحرية	F المحسوبة	(R ²) معامل التحديد	(R) الارتباط	المتغير التابع
.000	50.027	.292	0.000	1 بين المجاميع 112 البواقي 113 المجموع	10.459	.085	.292	جودة التدقيق الداخلي

* يكون التأثير ذات دلالة احصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

النتائج

النحو

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

في ضوء التحليل الذي تم في الفصل الرابع لإنجات عينة الدراسة، فإن هذا الفصل يتناول عرضاً لمجمل النتائج التي توصل إليها الباحث، كإجابة عن الأسئلة التي تم طرحها في الفصل الأول من هذه الدراسة التي مثلت مشكلتها والفرضيات التي بنيت عليها، وعلى ضوء هذه النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسة الحالية قدم الباحث عدداً من التوصيات.

النتائج

يمكن تلخيص أهم نتائج الدراسة بالآتي:

- 1- تمثل الحاكمة التقائية الممارسات والإجراءات السليمة، وتعمل هذه الإجراءات والممارسات بموجب معايير وقواعد تحكمها بصورة ملزمة وتهدف من خلال عملها إلى ضمان عدم حصول التعارض بين الأهداف الإستراتيجية للشركة وأسلوب عمل الإدارة في تحقيق تلك الأهداف، ويكون ذلك من خلال تحفيز الإدارة بشكل إيجابي للعمل بموجب الأخلاقيات المقبولة في بيئة الأعمال وتقويم ورقابة أداء هذه الإدارة.
- 2- يقوم التدقيق الداخلي بالإضافة قيمة للشركة من خلال الوظائف التي أصبح يضطلع بأدائها في إطار حوكمة الشركات التي تشمل توفير المعلومات للإدارة بكل مستوياتها، وتقويم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والتزام الشركة بمبادئ حوكمة الشركات.
- 3- أشارت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير لدعائم الحاكمة المؤسسية مجتمعة (الإفصاح والشفافية، والمساءلة، والمسؤولية، والعدالة، والاستقلالية، والقوانين والأنظمة) في جودة

التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية عند مستوى دلالة (0.05) إذ بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.20).

4- أشارت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير ذي دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) للإفصاح والشفافية في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، إذ بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.28). ويتبيّن من النتائج أنه يتم الإفصاح عن المعلومات المهمة بطريقة عادلة ونزية وصادقة وبموضوعية وأمانة واستقامة، وإن الإفصاح يتم في الوقت المناسب دون تأخير، كما بينت النتائج أنه يتم تقديم معلومات عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم في الشركة، فضلاً عن أنه يتم تقديم معلومات عن ما يتعلق بالمديرين التنفيذيين وبأعضاء مجلس الإدارة.

5- أشارت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير ذي دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) للمساءلة في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، إذ بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.040). ويتبيّن من النتائج أنه يتم تنفيذ المهام التي من شأنها ضمان القيام بالأعمال بدقة من قبل بقية الموظفين بالشركة، وأنه يتم تقدير وتقييم أعمال الإدارة التنفيذية وكذلك تقديم تقارير دورية عن نتائج الأعمال، فضلاً عن أنه يتم تقييم مدى النجاح في تنفيذ التقارير الدورية.

6- أشارت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير ذي دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) للمسؤولية في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، إذ بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.023). ويتبيّن من النتائج أن المديرين يلتزمون بمسؤولياتهم تجاه المجتمع، وأنه يتم الالتزام بالمسؤوليات تجاه حملة الأسهم

وتحقيق العوائد المناسبة لهم، كما تبين أنه يتم الالتزام بالواجبات تجاه العاملين وتحسين الخدمات المقدمة لهم، وأن هناك تأكيداً على الرسالة الأخلاقية للشركة في المجتمع، فضلاً عن أنه يتم الالتزام بالواجبات تجاه حماية البيئة.

7- أشارت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير ذي دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) للعدالة في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، إذ بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.049). وتبيّن من النتائج أنه يتم توزيع المهامات والواجبات بين العاملين في الشركة على أساس قائمة على العدل والمساواة، وكذلك بالنسبة للمساهمين وأن هذه الشركات تحترم حقوق مختلف المجموعات من أصحاب المصلحة في الشركة، كما تبيّن أنه يتم توزيع العوائد في الشركة على أساس قائمة على العدل والمساواة.

8- أشارت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير ذي دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) للاستقلالية في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، إذ بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.038). وتبيّن من النتائج أن المدقق يؤدي الأعمال بنزاهة وتجرد من أي تحيز وتعارض في المصالح، وأن العاملين في الشركة يتجنبون العلاقات التي قد تفقد الم موضوعية و تعرضهم لهيمنة أطراف أخرى، كما تبيّن أن هناك حرصاً على عدم وجود علاقات نفتقد للموضوعية والاستقلال عند القيام بالأعمال، كي لا يتعرض المدقق لأية تأثيرات عند القيام بتنفيذ الأعمال.

9- أشارت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير ذي دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) للقوانين والأنظمة في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق

الكويت للأوراق المالية، إذ بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.085). وتبيّن من النتائج أنه توجد قوانين وتشريعات توضح حقوق المساهمين وواجباتهم (مثل حق التصويت وحق انتخاب أعضاء مجلس الإدارة)، وأنه يتم الالتزام بهذه القوانين والتشريعات القانونية النافذة، وبشكل يلبي متطلبات القوانين والأنظمة ذات العلاقة عند ممارسة أعمالها، كما تبيّن أنه يتم توضيح حقوق المجتمع على الشركة وواجباته تجاهها.

الوصيات

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة الحالية، يقدم الباحث مجموعة من التوصيات هي:

أولاً: استمرار الشركات الصناعية الكويتية بالالتزام بالإفصاح والشفافية، وذلك لتأثيرها الواضح في جودة التدقيق الداخلي، وذلك من خلال التأكيد على أن يتم الإفصاح في الوقت المناسب ودون تأخير، مع الحرص على تقديم معلومات عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم في الشركة، وكل ما يتعلق بالمديرين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة.

ثانياً: استمرار الشركات الصناعية الكويتية في التقييد والالتزام بتنفيذ المهام التي من شأنها ضمان القيام بالأعمال بدقة من قبل الموظفين بالشركة، مع ضرورة دراسة جميع هذه الأعمال كونها تؤثر على في جودة التدقيق الداخلي، وذلك من خلال اهتمام إدارات الشركات بموضوعية المدقق الداخلي وقدرته على مراعاة توازن المصالح، وتقدير وتقييم أعمال الإدارة التنفيذية مع تقديم تقارير دورية عن نتائج الأعمال، إضافة إلى العمل على

تطوير كفاءة المدقق المهنية وتحسين قدرته على العمل وإنقانه المهنة، والتحقق من قيامه بتقييم مدى النجاح في تنفيذ التقارير الدورية.

ثالثاً: استمرار الشركات الصناعية الكويتية بابلاع استقلال المدقق الداخلي الأهمية التي يستحقها كونها تؤثر على جودة التدقيق الداخلي، وذلك من خلال الحرص على تجنبه العلاقات التي قد تقدّه الموضوعية وتعرضه لهيمنة أطراف أخرى، وألا يتعرّض المدقق لأية تأثيرات عند القيام بتنفيذ الأعمال.

رابعاً: استمرار الشركات الصناعية الكويتية بالتقيد والالتزام بالقوانين والأنظمة والتشريعات القانونية النافذة، لكونها تؤثر على جودة التدقيق الداخلي وذلك من خلال تعزيز التشريعات القانونية والتنظيمية وبشكل دائم، من خلال إعداد تقارير عن معايير وأخلاقيات الحكومة المؤسسية على غرار تقارير البنك الدولي وملحوظاته عنها، والعمل على دعم كافة الجوانب المتعلقة بالحاكمية المؤسسية داخل الشركات، وبشكل يلبي متطلبات القوانين وأنظمة ذات العلاقة عند ممارسة أعمالها.

خامساً: العمل على تفعيل مختلف العناصر المكونة لدعائم الحاكمية المؤسسية، والمتمثلة في مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، ومنحهم الاستقلالية التي تساعدهم على القيام بالمهمات المنوطة بهم، وذلك لتفادي الآثار التي قد تتعرض لها الشركات من جراء ضعف الجوانب التطبيقية لمبادئ الحاكمية المؤسسية بداخلها.

سادساً: قيام الشركات الصناعية الكويتية بوضع وتعزيز أخلاقيات مهنة التدقيق، وضرورة أن تقوم بتحديد السياسات الأخلاقية وتوزيعها عبر الشركة، وتدريب الأفراد على تعزيز قدرتهم لمواجهة المشاكل الأخلاقية الصعبة.

سابعاً: ضرورة فهم ودراسة وتحليل العناصر المكونة لدعائم الحكمية المؤسسية من جانب المدقق الداخلي، باعتبار ذلك أحد أهم المركبات الهامة لضمان نجاح عملية التدقيق، خاصة في ظل تنوّع وتشعب وتعقد المخاطر المتعلقة بعمله.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

- أبو عجيلة، عماد محمد على، وحمдан علام. (2009). **أثر الحكومة المؤسسية على إدارة الأرباح (دليل من الأردن)**. بحث مقدم إلى الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحاكمية العالمية، والمنعقد خلال الفترة 20-21 أكتوبر 2009، في جامعة فرhat عباس، سطيف، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر.
- أحمد، زياد جمال. (2007). "العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة ببيئة التدقيق"، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، المملكة الأردنية الهاشمية.
- البنك الأهلي المصري. (2003). **أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة في الشركات: حوكمة الشركات**. النشرة الاقتصادية، العدد الثاني، المجلد السادس والخمسون.
- التميمي، هادي. (1998). **المدخل إلى التدقيق: من الناحية النظرية والعملية**. عمان: مركز كحطون للكتب.
- تقرير سوق الكويت للأوراق المالية، قسم العلاقات العامة، النشرة السنوية 2010.
- حمودي، وفاء يونس، (2003). **أثر حوكمة الشركات في إدارة الأرباح مدخل أخلاقي دراسة لعينة مختارة من الشركات المساهمة في محافظة نينوى**. رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
- الحمود، نهاية، (2011). **الحاكمية وأثرها في أداء الشركات الصناعية الأردنية**. رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، عمان: الأردن.

- الخطيب، حازم والقشي، ظاهر، (2008). الحاكمة المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية، مجلة اربد للبحوث العلمية، المجلد العاشر، العدد الأول، ص ص 1-33.
- الخطيب، خالد راغب، والرفاعي خليل محمود، (1998). **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات: مدخل نظري وعملي**، الطبعة الأولى، عمان: دار المستقبل للنشر والتوزيع.
- درس، خالد وجيه، (2010)، اثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في جودة التدقيق الداخلي بالشركات المدرجة في بورصة عمان: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة جدارا، اربد: الأردن.
- دهمش، نعيم. (2000). "تدقيق وتقييم كفاءة الأداء وفعالية المشاريع الإنمائية في الدول النامية". مجلة دراسات، المجلد الثاني عشر، العدد الخامس، ص ص 203-268.
- الراوي، سينا أحمد عبد الغفور. (2011). استخدام منهج سيجما ستة **SIX SIGMA** في ضبط جودة التدقيق الداخلي. رسالة ماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، عمان: الأردن.
- زويف، إنعام والجوهر، كريمة. (2007). دور الالتزام بعناصر الرقابة الداخلية في تعزيز دعائم التحكم المؤسسي. مجلة البحث والدراسات الإنسانية، العدد الأول، سبتمبر 2007. ص ص 232-258.
- السواحيري، فتحي رزق ومحمد، أحمد عبد المالك، (2002). دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية. الإسكندرية: الدار الجامعية.

- الصالح، احمد علي (2006). "بناء محافظ رأس المال الفكري من الأنماط المعرفية ومدى ملاءمتها لحاكمية الشركات في القطاع الصناعي المختلط في بغداد"، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.
- الصحن، عبد الفتاح محمد، وسرايا، محمد السيد. (2004). الرقابة والمراجعة الداخلية: على المستوى الجزئي والكلي الإسكندرية، القاهرة : الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع.
- عبد القادر، هواري معراج، (2010). الحوكمة المؤسسية في القطاع البنكي والمالي ودورها في إرساء قواعد الشفافية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الأغوات، الجزائر.
- عبد الوهاب، نصر علي، وشحاته السيد شحاته. (2007). مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئه الأعمال العربية والدولية المعاصرة، جمهورية مصر العربية، القاهرة: الدار الجامعية.
- عثمان، عبد الرزاق محمد، (1999). أصول التدقيق والرقابة الداخلية. الطبعة الثانية، جامعة الموصل: دار الكتب للطباعة والنشر.
- العمرات، أحمد صالح. (2000). المراجعة الداخلية: الإطار النظري والمحظوي السلوكي، عمان: دار البشير للنشر والتوزيع.
- عوض، أمال محمد، (2004)، الاختيار التكيفي لاستراتيجيات قياس وضبط مخاطر الأعمال وتأثيره على جودة الأداء المهني في المراجعة، المعهد العالي لإدارة والتكنولوجيا، أكاديمية المدينة، مصر، المجلد 18، العدد 14، ص ص 21-16.

- عيسى، سمير كامل محمد. (2008). العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات: مع دراسة تطبيقية، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد 45، 2008. ص ص 1-57.
- العيسوي، إبراهيم. (2003). *التنمية في عالم متغير: دراسة في مفهوم التنمية* ومؤشراتها. القاهرة: دار الشروق.
- فاتح، دبلة، وعيسى، بن بشر. (2008). *حوكمة الشركات كأداة لضمان صدق المعلومة المالية والأنظمة المحاسبية وأثرها على مستوى أداء الأسواق*. بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الثالث لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة.
- الفرجات ،عيسى. (2008). *حوكمة الشركات ومدى إمكانية تطبيقها في الأردن*، رسالة ماجستير، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن.
- القاضي، حسين. (2008). *التدقيق الداخلي*، الطبعة الأولى، دمشق: منشورات جامعة دمشق، سوريا.
- لطفي، أمين السيد أحمد. (2005). *مراجعة وتدقيق المعلومات*، الإسكندرية: الدار الجامعية.
- لطفي، أمين السيد أحمد. (2002) *المراجعة في عالم متغير*. القاهرة: دار الكتاب الأول للنشر والتوزيع.
- مطر، محمد ونور، عبدالناصر. (2007). مدى التزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بمبادئ الحاكمة المؤسسية: دراسة تحليلية مقارنة بين القطاعين المصرفي والصناعي. *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال*، المجلد 3، العدد 1، ص 46-71.

- المطيري، منصور. (2011). **مدى التزام البنوك التجارية الكويتية في تطبيق معايير القيمة العادلة على الموجودات والمطلوبات المالية**. رسالة ماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، عمان: الأردن.
- ميخائيل، اشرف حنا. (2005). **تدقيق الحسابات في إطار منظومة حوكمة الشركات** ، بحوث وأوراق عمل المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، المنعقد بالقاهرة.
- النبالي، عثمان، (2011)، **قياس أثر مخاطر الأعمال على جودة عملية التدقيق**، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية، عمان، الأردن.
- نور، أحمد. (2007). **مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية**، الطبعة الثانية، بيروت: الدار الجامعية، لبنان.
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، دليل قواعد سلوك وآداب المهنة. (2007).

<http://www.socpa.org.sa/rule/index.htm>

- الورقات، خلف عبدالله، (2006). **التدقيق الداخلي**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان: الأردن.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

- Alamgir, M. (2007). **Corporate Governance: A Risk Perspective**, paper presented to: Corporate Governance and Reform: Paving the

Way to Financial Stability and Development, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, May pp: 7 – 8.

- Archambeault, Deborah S., (2002). " **The relation between Corporate Governance Strength and Fraudulent Financial Reporting: Evidence from SEC Enforcement Cases** " , USA: Prentice-Hall International, Inc.
- Brink, Victor Z. and Witt, Herbert. (2002). **Modern Internal Auditing: Appraising Operations and Controls**. 4th Edition. A Ronald Press Publication. John Wiley & Sons, New York.
- Carroll, Archie, B.(2003), **The Pyramid of Corporate Social Responsibility Business Ethics and Social Responsibility**, (Online) Available: www.CSR.
- Cohen, Jeffrey et al., (2004). " The Corporate Governance Mosaic and Financial Reporting Quality " , **Journal of Accounting Literature**, Vol.43, Issue 1, PP: 33-34.
- Daft, Richard L., (2003), **Management**, 4th ed. Dryden Press, Orlando, USA.
- Eisenhardt ,M.K.,(1999). " Agency Theory: An Assessment and Review", **Academy of Management Review**, Vol. (14),No. (1) , pp: 38-51.
- Fawzy, S. (2003). **Assessment of Corporate Governance in Egypt**, Working Paper No. 82. Egypt, The Egyptian Center for Economic Studies, pp: 6-7.
- Freeland, C. (2007). **Basel Committee Guidance on Corporate Governance for Banks**, paper presented to: Coorporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability

and Development, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, May 7 – 8.

- Guy, Dan M., Alderman, Wayne C., and Winters, Alan J. (1999) **Auditing**. 5th Edition, Harcourt Brace & Company, USA.
- Institute Of Internal Auditors (IIA). 1999. Exposes New Internal Audit Definition". **Internal Auditor**, Vol.56 Issue 1, Feb. PP: 13-14.
- Joshua Ronen, (2006). "A proposed corporate governance reform: Financial statements insurance ", **Journal of Engineering and Technology Management**, Vol. 23, No. 1-2, pp: 130-146.
- Malhotra, N., (2003), **Marketing Research**, 4th ed., Prentice Hall
- Mangena, M., and Pike, R.(2005)."The Effect of Audit Committee Shareholding, Financial Expertise and Size on Interim Financial Disclosures", **Accounting and Business Research**, Vol.35. No.4 .pp.327-549.
- Messier, Jr William F., **Auditing &Assurance Services: A Systematic Approach**, Second Edition, McGraw-Hill Companies, 2000.
- Rezaee, Z. Kingsley, and Mimmier, G, (2003), Improving Corporate Governance: The Role of Audit Committee Disclosures, **Managerial Auditing Journal**. Vol.18 Issue 6/7, pp: 530-537.
- Whittington, O. Ray, And Pany, Kurt. (1998). **Principles Of Auditing**. 12th Edition, McGraw-Hill Companies. Singapore.
- Williamson, Q., E, (1999). **The Mechanism of Governance**, Oxford University Press,.
- Zingales, Louigie, (1997). Corporate Governance, NEBR working, (Online) Available: www.theiia.org.

قائمة الملاحق

ملحق رقم (1): أسماء محكمي استبانة الدراسة

الملحق رقم (2): أسماء الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية

ملحق رقم (3): استبانة الدراسة

الملحق رقم (4): نتائج التحليل الإحصائي كما تم الحصول عليها من الحاسوب

ملحق رقم (1)

أسماء محكمي استبانة الدراسة

الجامعة	الاسم	الترتيب
جامعة عمان العربية	الأستاذ الدكتور يسري أمين	1
جامعة الشرق الأوسط	الدكتور يونس الشوبكي	2
جامعة الشرق الأوسط	الدكتور عبدالله الدعايس	3
جامعة الشرق الأوسط	الدكتور خالد جعارات	4
جامعة جرش	الدكتور عثمان النبالي	5

الملحق رقم (2)

أسماء الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية

الرقم	اسم الشركة
.1	مجموعة الصناعات الوطنية (القابضة)
.2	شركة الخليج للكابلات والصناعات الكهربائية
.3	شركة الشعبية للصناعات الورقية
.4	شركة الصناعات المتحدة
.5	شركة الكوت للمشاريع الصناعية
.6	الشركة الخليجية للصخور
.7	الشركة الكويتية لصناعة وتجارة الجبس
.8	الشركة الكويتية لصناعات الأنابيب والخدمات النفطية
.9	شركة الصناعات الهندسية الثقيلة وبناء السفن
.10	شركة المعادن والصناعات التحويلية
.11	شركة بوبيان للبتروكيماويات
.12	الشركة الكويتية لصناعة مواد التغليف
.13	شركة المعدات القابضة
.14	شركة القرین لصناعة الكيماويات البترولية
.15	شركة أسمنت الكويت
.16	شركة المقاولات والخدمات البحرية
.17	شركة السكك الكويتية
.18	شركة الخليج لصناعة الزجاج
.19	الشركة الكويتية لصناعة مواد البناء
.20	شركة منا القابضة

شركة الصلبوخ التجارية	.21
شركة صناعات التبريد والتخزين	.22
شركة أسمنت بورتلاند كويت	.23
شركة صناعات الخرسانة الخلوية	.24
شركة أسمنت الهلال	.25
شركة الصناعات الوطنية لمواد البناء	.26
الشركة الوطنية الاستهلاكية الكويتية لصناعة وتجارة الجبس	.27

المصدر: سوق الكويت للأوراق المالية، قسم العلاقات العامة، النشرة السنوية 2010

ملحق رقم (3)

استبيان الدراسة

بسم الله الرحمن الرحيم

أختي المستجيبة:

أخي المستجيب:

تحية احترام وتقدير،،،

استبانة حول موضوع:

اثر تطبيق الحاكمة المؤسسية في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على اثر تطبيق الحاكمة المؤسسية في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، ولأهمية رأيكم حول موضوع الدراسة، يرجى التكرم بالإجابة على الأسئلة المرفقة علما بأنه سيتم التعامل مع هذه البيانات بسرية تامة وإغراض البحث العلمي فقط، وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة من جامعة الشرق الأوسط، عمان: المملكة الأردنية الهاشمية.

وشكراً لتعاونكم

الباحث

محمد عبدالله حامد العبدلي

القسم الأول: الخصائص الديموغرافية

توزيع الخصوصية	الخصوصية
<input type="checkbox"/> اقتصاد <input type="checkbox"/> مالية وصرفياً <input type="checkbox"/> ادارة اعمال <input type="checkbox"/> محاسبة <input type="checkbox"/> أخرى	1- التخصص العلمي
<input type="checkbox"/> ماجستير <input type="checkbox"/> دون البكالوريوس <input type="checkbox"/> بكالوريوس <input type="checkbox"/> شهادة مهنية <input type="checkbox"/> دكتوراه	2- المؤهل العلمي والشهادات المهنية
<input type="checkbox"/> رئيس قسم محاسبة <input type="checkbox"/> مدير مالي <input type="checkbox"/> مدير تدقيق داخلي <input type="checkbox"/> مدقق داخلي <input type="checkbox"/> محاسب	3- المسمى الوظيفي
<input type="checkbox"/> 5 سنوات فاقد <input type="checkbox"/> 6-10 سنوات <input type="checkbox"/> 11-15 سنة <input type="checkbox"/> 21 سنة فأكثر <input type="checkbox"/> 16-20 سنة	4- سنوات الخبرة الوظيفية

القسم الثاني: أسئلة الإستبانة

يرجى التكرم بوضع إشارة (X) مقابل العبارة التي تراها مناسبة :

العنوان	العبارة	الشامل
الإفصاح والشفافية		
1	يتم الإفصاح عن المعلومات الهامة بطريقة عادلة ونزيفة وصادقة	
2	يتم الإفصاح عن المعلومات الهامة بموضوعية وأمانة واستقامة	
3	يتم الإفصاح عن المعلومات الهامة في الوقت المناسب ودون تأخير	
4	تقديم معلومات عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم في الشركة	
5	تقديم معلومات عن ما يتعلق بأعضاء مجلس الإدارة	
6	تقديم معلومات عن ما يتعلق بالمديرين التنفيذيين	
المساءلة		
7	يتم تقدير وتقييم أعمال الإدارة التنفيذية	
8	يتم تنفيذ المهام التي من شأنها ضمان القيام بالأعمال بدقة من قبل بقية الموظفين بالشركة	
9	يتم تقديم تقارير دورية عن نتائج الأعمال	
10	يتم تقييم مدى النجاح في تنفيذ التقارير الدورية	
المسؤولية		
11	هناك تأكيد على الرسالة الأخلاقية للشركة في المجتمع	
12	الالتزام المدراء بمسؤولياتهم تجاه المجتمع	
13	يتم الالتزام بالواجبات تجاه حماية البيئة	
14	يتم الالتزام بالواجبات تجاه العاملين وتحسين الخدمات المقدمة لهم	
15	يتم الالتزام بالمسؤوليات تجاه حملة الأسهم وتحقيق العوائد المناسبة لهم	
العدالة		
16	تحترم حقوق مختلف المجموعات في أصحاب المصلحة في الشركة	
17	توزيع المهام والواجبات بين العاملين في الشركة على أساس قائمة على	

					العدل والمساواة	
					يتم معاملة المساهمين على أساس قائمة على العدل والمساواة	18
					يتم توزيع العوائد في الشركة على أساس قائمة على العدل والمساواة	19
الاستقلالية						
					لا يتعرض المدقق لأية تأثيرات عند القيام بتنفيذ الأعمال	20
					يؤدي المدقق للأعمال بنزاهة وتجدد من أي تحيز وتعارض في المصالح	21
					يتمتع العاملين في الشركة باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بالأعمال المنوط بهم	22
					يتجنب العاملين في الشركة العلاقات التي قد تقدّهم الموضوعية وتعرضهم لهيمنة أطراف أخرى	23
					وجود علاقات تفتقد للموضوعية والاستقلال عند القيام بالأعمال	24
القوانين والأنظمة						
					تليي الشركة متطلبات القوانين والأنظمة ذات العلاقة عند ممارسة أعمالها	25
					توجد قوانين وتشريعات توضح حقوق المساهمين وواجباتهم (مثل حق التصويت وحق انتخاب أعضاء مجلس الإدارة)	26
					يتم توضيح حقوق المجتمع على الشركة وواجباته تجاهها	27
					يتم الالتزام بالقوانين والتشريعات القانونية النافذة	28

جودة التدقيق الداخلي

					يساهم فحص جودة الأداء بمعرفة أطراف من خارج الشركة في الارتقاء بمستوى أداء وظيفة التدقيق الداخلي	42
					تؤدي كفاية مدى ونطاق عمل التدقيق الداخلي إلى تقسيم أداء وظيفة التدقيق الداخلي	43
انتهت الاستبانة شاكرا لكم تعاونكم						

الملحق رقم (4)

نتائج التحليل الإحصائي كما تم الحصول عليها من الحاسوب

SPICIAL

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
43.0	43.0	43.0	49	1.00	Valid
70.2	27.2	27.2	31	2.00	
79.8	9.6	9.6	11	3.00	
86.0	6.1	6.1	7	4.00	
100.0	14.0	14.0	16	5.00	
	100.0	100.0	114	Total	

EDUCATIO

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
10.5	10.5	10.5	12	1.00	Valid
72.8	62.3	62.3	71	2.00	
93.0	20.2	20.2	23	3.00	
100.0	7.0	7.0	8	4.00	
	100.0	100.0	114	Total	

JOB

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
11.4	11.4	11.4	13	1.00	Valid
25.4	14.0	14.0	16	2.00	
30.7	5.3	5.3	6	3.00	
86.0	55.3	55.3	63	4.00	
100.0	14.0	14.0	16	5.00	
	100.0	100.0	114	Total	

EXPERINC

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
11.4	11.4	11.4	13	1.00	Valid
48.2	36.8	36.8	42	2.00	
78.1	29.8	29.8	34	3.00	
86.0	7.9	7.9	9	4.00	
100.0	14.0	14.0	16	5.00	
	100.0	100.0	114	Total	

Descriptives

Descriptive Statistics

Std. Deviation	Mean	Maximum	Minimum	N	
.62599	4.1228	5.00	3.00	114	Q1
.72253	4.0088	5.00	3.00	114	Q2
1.02586	3.9737	5.00	2.00	114	Q3
1.13093	3.6316	5.00	2.00	114	Q4
1.13971	3.3772	5.00	2.00	114	Q5
1.14623	3.4825	5.00	2.00	114	Q6
.96407	3.8684	5.00	2.00	114	G1
.72253	4.0088	5.00	3.00	114	G2
1.00692	3.7281	5.00	2.00	114	G3
.86146	3.7018	5.00	2.00	114	G4
.93994	3.8333	5.00	2.00	114	S1
.87705	3.9737	5.00	3.00	114	S2
1.35111	3.4561	5.00	1.00	114	S3
.78967	3.8509	5.00	3.00	114	S4
1.17403	3.8596	5.00	2.00	114	S5
.90110	3.8596	5.00	2.00	114	E1
.83082	4.0000	5.00	2.00	114	E2
1.04025	3.8772	5.00	2.00	114	E3
1.20510	3.7368	5.00	2.00	114	E4
1.22832	3.4912	5.00	2.00	114	I1
1.11711	3.6140	5.00	2.00	114	I2
1.22883	3.3158	5.00	1.00	114	I3
1.26189	3.5702	5.00	1.00	114	I4
1.10583	2.5526	4.00	1.00	114	I5
.93994	3.8333	5.00	2.00	114	P1
1.00858	4.2105	5.00	2.00	114	P2
.94303	3.8246	5.00	2.00	114	P3
1.37223	3.9561	5.00	1.00	114	P4
.44229	4.2632	5.00	4.00	114	A1
.50190	4.4825	5.00	4.00	114	A2
.49095	4.6053	5.00	4.00	114	A3
.67882	4.2281	5.00	3.00	114	A4
.48451	4.3684	5.00	4.00	114	A5
.48682	4.6228	5.00	4.00	114	A6
.59841	3.8509	5.00	3.00	114	K1
.65933	3.7544	4.00	2.00	114	K2
.60255	4.1316	5.00	3.00	114	K3
.49095	4.3947	5.00	4.00	114	K4
.00000	4.0000	4.00	4.00	114	J1
.50590	3.9737	5.00	3.00	114	J2
.31926	4.1140	5.00	4.00	114	J3
.31926	4.1140	5.00	4.00	114	J4
.73038	3.4561	4.00	2.00	114	J5
				114	Valid N (listwise)

Variables Entered/Removed(b)

Method	Variables Removed	Variables Entered	Model
Enter	.	INDTOTAL(a)	1

- a All requested variables entered.
 b Dependent Variable: DEPTOTAL

Model Summary

Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R	Model
.21259	.011	.20	.447(a)	1

- a Predictors: (Constant), INDTOTAL

ANOVA(b)

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares		Model
.132(a)	2.299	.104	1	.104	Regression	1
		.045	112	5.062	Residual	
			113	5.166	Total	

- a Predictors: (Constant), INDTOTAL
 b Dependent Variable: DEPTOTAL

Coefficients(a)

Sig.	t	Standardized Coefficients Beta	Unstandardized Coefficients Std. Error	B		Model
.000	44.946		.090	4.025	(Constant)	1
.132	1.516	.142	.023	.035	INDTOTAL	

- a Dependent Variable: DEPTOTAL

Model Summary

Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R	Model
21173.	.019	.28	)529.a(	1

a Predictors: (Constant), TOTALQ

Coefficients(a)

Sig.	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B	
.000			.085	4.009	(Constant 1)
.075	1.796	.167	.022	.039	TOTALQ

a Dependent Variable: DEPTOTAL

Model Summary

Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R	Model
21043.	031.	040.	)200.a(	1

a Predictors: (Constant), TOTALG

Coefficients(a)

Sig.	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B	
.000	42.971		.092	3.963	(Constant 1)
.033	2.157	.200	.024	.051	TOTALG

a Dependent Variable: DEPTOTAL

Model Summary

Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R	Model
21227.	014.	023.	)152.a(	1

a Predictors: (Constant), TOTALS

Coefficients(a)

Sig.	t	Standardized Coefficients		Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B		
.000	49.307		.082	4.028	(Constant 1)	
.107	1.626	.152	.021	.034	TOTALS	

a Dependent Variable: DEPTOTAL

Model Summary

Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R	Model
20939.	041.	049.	)222.a(	1

a Predictors: (Constant), TOTALE

Coefficients(a)

Sig.	t	Standardized Coefficients		Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B		
.000	52.118		.084	4.353	(Constant 1)	
.017	-2.413	-.222	.021	-.051	TOTALE	

a Dependent Variable: DEPTOTAL

Model Summary

Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R	Model
21069.	029.	038.	)194.a(	1

a Predictors: (Constant), TOTALI

Coefficients(a)

Sig.	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B	
.000	54.945		.073	4.010	(Constant 1)
.039	2.091	.194	.021	.044	TOTALI

a Dependent Variable: DEPTOTAL

Model Summary

Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R	Model
20538.	077.	085.	)292.a(	1

a Predictors: (Constant), TOTALP

Coefficients(a)

Sig.	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B	
.000	50.027		.078	3.912	(Constant 1)
.002	3.234	.292	.019	.062	TOTALP

a Dependent Variable: DEPTOTAL

Reliability

***** Method 1 (space saver) will be used for this analysis

R E L I A B I L I T Y A N A L Y S I S - S C A L E (A L P
H A)

Reliability Coefficients

N of Cases = 114.0 N of Items = 43

Alpha = .9664

***** Method 1 (space saver) will be used for this analysis

R E L I A B I L I T Y A N A L Y S I S - S C A L E (A L P H A)

Reliability Coefficients

N of Cases = 114.0 N of Items = 6

Alpha = .9620

***** Method 1 (space saver) will be used for this analysis

—
R E L I A B I L I T Y A N A L Y S I S - S C A L E (A L P
H A)

Reliability Coefficients

N_{eff} Geosat = 114.0 N_{eff} Tethys = 4

Alpha = 9553

***** Method 1 (space saver) will be used for this analysis

R E L I A B I L I T Y A N A L Y S I S - S C A L E (A L P
H A)

Reliability Coefficients

N of Cases = 114.0 N of Items = 5
Alpha = .9503

***** Method 1 (space saver) will be used for this analysis

R E L I A B I L I T Y A N A L Y S I S - S C A L E (A L P
H A)

Reliability Coefficients

N of Cases = 114.0 N of Items = 4

Alpha = .9514

***** Method 1 (space saver) will be used for this analysis

R E L I A B I L I T Y A N A L Y S I S - S C A L E (A L P)
 $\frac{U}{L} \cdot \frac{\Delta}{\lambda}$

Reliability Coefficients

N of Cases = 1140 N of Items = 5

Alpha = .8434

***** Method 1 (space saver) will be used for this analysis

R E L I A B I L I T Y A N A L Y S I S - S C A L E (A L P
H A)

Reliability Coefficients

N of Cases = 114.0

N of Items = 4

Alpha = .9504

***** Method 1 (space saver) will be used for this analysis

—
R E L I A B I L I T Y A N A L Y S I S - S C A L E (A L P
H A)

Reliability Coefficients

N of Cases = 114.0

N of Items = 6

Alpha = .9100

***** Method 1 (space saver) will be used for this analysis

—

R E L I A B I L I T Y A N A L Y S I S - S C A L E (A L P
H A)

Reliability Coefficients

N of Cases = 114.0

N of Items = 4

Alpha = .7661

***** Method 1 (space saver) will be used for this analysis

—

R E L I A B I L I T Y A N A L Y S I S - S C A L E (A L P
H A)

Reliability Coefficients

N of Cases = 114.0

N of Items = 5

Alpha = .6789

*****Method 1 (space saver) will be used for this analysis

-

R E L I A B I L I T Y A N A L Y S I S - S C A L E (A L P
H A(

Reliability Coefficients

N of Cases = 114.0

N of Items = 15

Alpha = .8536