

عمادة الدراسات العليا

جامعة القدس

تأثير تطبيق حوكمة الشركات على جودة التدقيق الداخلي
للشركات المدرجة في بورصة فلسطين

صفوت صلاح مجاهد مجاهد

رسالة ماجستير

القدس - فلسطين

1438 هـ - 2017 م

تأثير تطبيق حوكمة الشركات على جودة التدقيق الداخلي
للشركات المدرجة في بورصة فلسطين

إعداد:

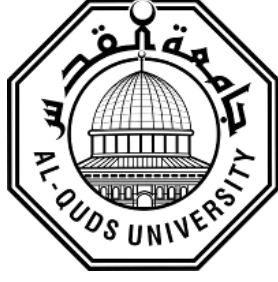
صفوت صلاح مجاهد مجاهد

بكالوريوس علوم مالية ومحاسبية من جامعة الخليل/ فلسطين

المشرف الرئيس: د. كامل أبو كويك

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في المحاسبة والضرائب من
كلية الدراسات العليا/جامعة القدس.

1438 هـ - 2017م



جامعة القدس

عمادة الدراسات العليا

ماجستير المحاسبة والضرائب

إجازة الرسالة

تأثير تطبيق حوكمة الشركات على جودة التدقيق الداخلي

للشركات المدرجة في بورصة فلسطين

إسم الطالب: صفوت صلاح مجاهد مجاهد

الرقم الجامعي: 21410039

المشرف: د. كامل أبو كويك

نوقشت هذه الرسالة بتاريخ 28 / 8 / 2017م، وأجيزت من لجنة المناقشة التالية أسماؤهم وتواقيعهم:

التوقيع:
التوقيع:
التوقيع:

د. كامل أبو كويك

د. إبراهيم عتيق

د. ياسر شاهين

رئيس لجنة المناقشة

ممتحناً داخلياً

ممتحناً خارجياً

القدس - فلسطين

1438هـ - 2017م

الإهداء

اهدي هذا العمل إلى النهر المتدفق بالحنان ... أمي.

والى والشمعة المضيئة التي طالما احترقت

لتنير درب الطويل ... أبي.

إلى الذين يتمنون لي كل الخير ... إخواني وأخواتي كلُّ باسمه.

إلى منارات الأجيال وصفوة المجتمع ... الذين يمحون الظلام ويزرعون الشمس نورا
في السماء ... ويرفعون العلم نبراسا وسلاحا ... إلى أساتذتنا الأعزاء.

إلى جنود المستقبل وبناته الذين يحفرون آبار العلم

لتروي به المجتمع العطش ... إلى جميع الزملاء والزميلات.

إلى كل من ساهم في نجاح هذا العمل.

صفوت صلاح مجاهد

إقرار:

أقر أنا معد الرسالة بأنها قدمت لجامعة القدس، لنيل درجة الماجستير، وأنها نتيجة أبحاثي الخاصة، باستثناء ما تم الإشارة له حيثما ورد، وأن هذه الدراسة، أو أي جزء منها، لم يقدم لنيل درجة عليا لأي جامعة أو معهد آخر.

التوقيع :

صفوت صلاح مجاهد مجاهد

التاريخ : 2017 / 8 / 28

الشكر والتقدير

الحمد لله الذي لا يبلغ مدحه القائلون، ولا يحصي نعماه العادون، ولا يؤدي حقه المجتهدون.

أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى أسرة الهيئة التدريسية في جامعة القدس، وإلى مشرفي لما قدمه لي من العون والمساعدة والذي لم يبخل علي بمعلوماته لإتمام هذه الدراسة. كما أتقدم إلى كل من علمني حرفاً بسفينة شكر بحرها الاحترام والتقدير لما بذله من تعاون وخطى خبرة لها الأثر الكبير في تحقيق أهدافي، وهذا الشكر نابع من القلب إلى القلب.

والشكر والتقدير لكل من ساهم بإنجاز هذه الرسالة ومدوا يد العون والمساعدة لنجاح هذا العمل على أكمل وجه.

مصطلحات الدراسة:

الحوكمة: كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD - Organisation For Economic Co-operation And Development) بأنها: " مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين" (OECD,2004).

ولغاية تحقيق أهداف الدراسة، ولإغراض الدراسة فقد اعتمد التعريف الإجرائي التالي للحوكمة: وهي إستراتيجية تتبناها المنظمة في سعيها لتحقيق أهدافها الرئيسية وذلك ضمن منظور أخلاقي ينبع من داخلها، يعدها شخصية معنوية مستقلة وقائمة بذاتها ولها الهيكل الإداري والأنظمة واللوائح الداخلية، ما يكفل لها تحقيق تلك الأهداف بقدراتها الذاتية بمنأى من تسلط أي فرد فيها وبالقدر الذي لا يتعارض مع مصالح الأطراف الأخرى ذات علاقة (الباحث).

مدونة الحوكمة الفلسطينية: صدرت مدونة قواعد حوكمة الشركات في فلسطين نهاية العام 2009، بحيث أصبحت نافذة منذ ذلك التاريخ، وتعتبر اللجنة الوطنية لحوكمة الشركات الجهة العليا التي أقرت وأصدرت مدونة قواعد حوكمة الشركات، وحيث أن هذه المدونة تسري على الشركات المساهمة العامة والمؤسسات المالية التي تتطوي تحت إشراف هيئة سوق رأس المال ورقابتها، فإن الهيئة هي الجهة المخولة بمتابعة تنفيذ والتزام الشركات بالقواعد الواردة في المدونة. وفيما يخص القطاع المصرفي، عملت سلطة النقد الفلسطينية على إصدار قواعد إرشادية لحوكمة البنوك العاملة في فلسطين. واستندت مدونة قواعد حوكمة الشركات إلى المبادئ الأساسية الصادرة عن منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي (مدونة الحوكمة الفلسطينية، 2009).

التدقيق الداخلي: نشاط مستقل، موضوعي، يضمن الجودة، يهدف لتأدية خدمات التوكيد والأنشطة الاستشارية المختلفة ووجد لتحسين وإضافة قيمة للعمليات في المؤسسة. وهو يساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها من خلال تطبيق أساليب آلية ومنضبطة من أجل تطوير وتقييم فعالية أنشطة إدارة المخاطر والرقابة والتوجيه والضوابط وتحسين فعاليتها (Institute Of Internal Auditors (IIA), 2010).

المدقق الداخلي: شخص يعمل ضمن قسم التدقيق الداخلي بالمنظمة يقوم بعمليات التدقيق الداخلي، ويتحمل مسؤوليتها من جميع النواحي المالية والإدارية والاستشارية (المجمع العربي للمحاسبين، 2016).

جودة التدقيق الداخلي: تشير إلى الأداء الجيد لنظام الرقابة الداخلية وملائمة 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 (القاضي, 2008).

الأهلية: المستوى العلمي للمدقق الداخلي والشهادات المهنية والمعرفة والمهارات والخبرة الضرورية له (العبدلي, 2012).

الموضوعية: سلوك ذهني ينبغي على المدقق الداخلي أن يحافظ عليه عند أداء المهام لا يكون للمدقق الداخلي أي ارتباط شخصي أو مهني بالجهة موضع التدقيق (العميل) ويجب أن يحافظ على نمط ذهني عادل وغير متحيز بالنسبة لجميع المهام، وهذا المؤشر يدل أيضا على استقلالية المدقق الداخلي (IIA, 2003).

الاستقلالية: التحرر من الشروط والظروف التي تهدد قدرة نشاط التدقيق الداخلي أو الرئيس التنفيذي للتدقيق على الاضطلاع بمسؤوليات التدقيق الداخلي على نحو غير متحيز. لكي يتسنى تحقيق درجة الاستقلالية اللازمة للأداء الفعال لمسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي يكون للمسئول التنفيذي للتدقيق الداخلي إمكانية الوصول المباشر وبدون أي قيود إلى الإدارة العليا والمجلس، ويمكن تحقيق ذلك من خلال ارتباط مزدوج. ويجب أن يتم التحكم في المصادر التي تهدد الاستقلالية على مستوى المدقق الداخلي منفردا وعلى مستوى مهام التدقيق وعلى المستويين الوظيفي والتنظيمي (IIA, 2003).

جودة أداء العمل: دقة وكفاية برامج التدقيق الداخلي ونطاق التدقيق في الشركة محل التدقيق (العبدلي, 2012).

نطاق عمل المدقق الداخلي: إن نطاق عمل المدقق الداخلي يختلف باختلاف المنشآت، حيث أن التدقيق الداخلي هو وظيفة داخل المنشأة تتشعبها إدارة المنشأة وتشكلها وفقا لما تراه، وبذلك فقد يتسع نطاق عمله باتساع المنشأة بحيث تشمل كل من فحص وتقييم نظم الرقابة المحاسبية بالمنشأة وفحص المعلومات التي تنتجها نظم الرقابة المحاسبية لتحديد مدى مصداقيتها وقد تشمل فحص الجوانب غير المحاسبية/المالية (التدقيق الإداري أو تدقيق العمليات)، وأيضا تقييم نظم إدارة المخاطر والرقابة و الحوكمة سواء كان ذلك يشمل جوانب محاسبية أو غير محاسبية (الشرقاوي, 2010).

قائمة مختصرات الدراسة:

Abbreviation	Meaning
CIPE:	Center For International Private Enterprise
COSO:	Committee Of Sponsoring Organizations
IIA:	Institute Of Internal Auditors
MEPI:	U.S.Middle East Partnership Initiative
OECD:	Organisation For Economic Co-operation And Development
SPSS:	Statistical Package For The Social Sciences

فهرس المحتويات

أ	إقرار:
ب	الشكر والتقدير:
ج	مصطلحات الدراسة:
هـ	قائمة مختصرات الدراسة:
و	فهرس المحتويات:
ك	فهرس الملاحق:
ل	الملخص:
ن	Abstract:

1..... الفصل الأول: الإطار العام للدراسة

1	1.1 المقدمة:.....
3	2.1 أهمية الدراسة ومبرراتها:
3	1.2.1 أهمية الدراسة:.....
3	2.2.1 مبررات الدراسة:
3	3.1 مشكلة الدراسة:.....
4	4.1 أهداف الدراسة:.....
5	5.1 حدود الدراسة:.....
5	6.1 محددات الدراسة:

6..... الفصل الثاني: الإطار النظري

6	1.2 المحور الأول: الحوكمة.....
6	1.1.2 المقدمة.....
8	3.1.2 مفهوم حوكمة الشركات.....
10	4.1.2 أهمية الحوكمة أسبابها ومبرراتها.....
10	1.4.1.2 أسباب ظهور الحوكمة.....
10	2.4.1.2 أهمية حوكمة الشركات ومبرراتها.....
11	5.1.2 العوامل المؤثرة على الحوكمة.....
12	6.1.2 مبادئ حوكمة الشركات.....
14	7.1.2 ركائز حوكمة الشركات.....
15	8.1.2 حوكمة الشركات في الوطن العربي والدول المجاورة لفلسطين.....
16	9.1.2 حوكمة الشركات في فلسطين.....

19.....	10.1.2 مدونة الحوكمة الفلسطينية
21.....	1.2.2 التدقيق
21.....	2.2.2 التدقيق الخارجي
22.....	3.2.2 التدقيق الداخلي
23.....	1.3.2.2 مفهوم التدقيق الداخلي
24.....	2.3.2.2 أهمية التدقيق الداخلي
26.....	3.3.2.2 أهداف التدقيق الداخلي
27.....	4.3.2.2 أنواع التدقيق الداخلي
28.....	5.3.2.2 نطاق التدقيق الداخلي
28.....	7.3.2.2 معايير التدقيق الداخلي
30.....	4.2.2 مفهوم جودة التدقيق الداخلي
31.....	1.4.2.2 أهمية جودة التدقيق الداخلي
32.....	5.2.2 العلاقة بين الحوكمة والتدقيق الداخلي

39..... الفصل الثالث: الدراسات السابقة.

39.....	1.3 الدراسات باللغة العربية
52.....	2.3 الدراسات باللغة الأجنبية
62.....	3.3 ملخص الدراسات السابقة
71.....	4.3 محاور الدراسات السابقة
72.....	5.3 ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة

74..... الفصل الرابع: طريقة وإجراءات الدراسة

74.....	1.4 منهجية الدراسة:
74.....	2.4 فرضيات الدراسة:
75.....	3.4 أنموذج الدراسة:
76.....	5.4 مجتمع الدراسة:
76.....	6.4 عينة الدراسة:
77.....	7.4 وصف أداة الدراسة:
78.....	8.4 صدق أداة الدراسة:
78.....	1.8.4 صدق مجال تطبيق حوكمة الشركات في فلسطين
78.....	2.8.4 الصدق البنائي لمجال تطبيق حوكمة الشركات في فلسطين:
79.....	3.8.4 صدق مجال جودة التدقيق الداخلي
79.....	4.8.4 الصدق البنائي لمجال جودة التدقيق الداخلي:
80.....	5.8.4 الصدق البنائي للأداة:

80.....	9.4 ثبات أداة الدراسة:
80.....	1.9.4 الثبات بطريقة كرونباخ ألفا
81.....	2.9.4 الثبات بطريقة التجزئة النصفية
82.....	10.4 قياس المتغيرات
82.....	1.10.4 فئات مقياس أداة الدراسة:
82.....	2.10.4 مقياس ليكرت الخماسي:
83.....	3.10.4 تصنيف المتوسطات الحسابية:

86..... الفصل الخامس: تحليل البيانات وعرض النتائج ومناقشتها

86.....	1.1.1.5 تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة
87.....	2.1.1.5 تطبيق قواعد حقوق المساهمين
89.....	3.1.1.5 تطبيق قواعد إدارة الشركة
90.....	4.1.1.5 تطبيق قواعد التدقيق
92.....	5.1.1.5 تطبيق قواعد أصحاب المصالح الأخرى
93.....	6.1.1.5 تطبيق قواعد الإفصاح والشفافية
95.....	2.1.5 مستوى جودة التدقيق الداخلي
95.....	1.2.1.5 الأهلية
96.....	2.2.1.5 الموضوعية
97.....	3.2.1.5 الاستقلالية
98.....	4.2.1.5 جودة أداء العمل
99.....	5.2.1.5 نطاق العمل
100.....	2.5 اختبار فرضيات الدراسة
107.....	3.5 مناقشة النتائج ومقارنتها مع الدراسات السابقة
108.....	2.3.5 جودة التدقيق الداخلي
109.....	3.3.5 تأثير الحوكمة على جودة التدقيق الداخلي

114..... الفصل السادس: الاستنتاجات والتوصيات

116.....	المصادر والمراجع
116.....	المراجع باللغة العربية
123.....	المراجع باللغة الأجنبية
128.....	الملاحق

فهرس الجداول

- جدول رقم (1.4): نتائج معامل الارتباط بيرسون (Person correlation) لمصفوفة ارتباط درجة كل محور من محاور المجال مع الدرجة الكلية للمجال 78
- جدول رقم (2.4): نتائج معامل الارتباط بيرسون (Person correlation) لمصفوفة ارتباط درجة كل محور من محاور المجال مع الدرجة الكلية للمجال 79
- جدول رقم (3.4): نتائج معامل الارتباط بيرسون (Person correlation) لمصفوفة ارتباط درجة كل مجال من مجالات الأداة مع الدرجة الكلية للأداة 80
- جدول رقم (4.4): نتائج معامل كرو نباخ ألفا لثبات أداة الدراسة 81
- جدول (5.4): طريقة التجزئة النصفية 81
- جدول (6.4): مقياس ليكرت الخماسي 82
- جدول (7.4): مقياس أداة الدراسة متدرج من خمسة حقول 83
- جدول (8.4): مفاتيح التصحيح 83
- جدول (9.4): خصائص العينة الديموغرافية 84
- جدول (1.5): مدى تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة 86
- جدول (2.5): مدى تطبيق قواعد حقوق المساهمين 88
- جدول (3.5): مدى تطبيق قواعد إدارة الشركة 89
- جدول (4.5): مدى تطبيق قواعد التدقيق 90
- جدول (5.5): مدى تطبيق قواعد أصحاب المصالح الأخرى 92
- جدول (6.5): مدى تطبيق قواعد الإفصاح والشفافية 93
- جدول (7.5): الدرجة الكلية لمجالات تطبيق حوكمة الشركات في فلسطين 94
- جدول (8.5): مستوى أهلية المدقق الداخلي 95
- جدول (9.5): مستوى الموضوعية 96
- جدول (10.5): مستوى الاستقلالية 97
- جدول (11.5): مستوى جودة أداء العمل 98
- جدول (12.5): مستوى نطاق العمل 99
- جدول (13.5): الدرجة الكلية لمجالات جودة التدقيق الداخلي 100

- جدول (14.5): نتائج تحليل التباين للانحدار المتعدد التدريجي 101
- جدول (15.5): تحليل الانحدار المتعدد التدريجي لمعاملات الانحدار 101
- جدول (16.5): نتائج تحليل التباين للانحدار المتعدد التدريجي 102
- جدول (17.5): تحليل الانحدار المتعدد التدريجي لمعاملات الانحدار 102
- جدول (18.5): نتائج تحليل التباين للانحدار المتعدد التدريجي 103
- جدول (19.5): تحليل الانحدار المتعدد التدريجي لمعاملات الانحدار 104
- جدول (20.5): نتائج تحليل التباين للانحدار المتعدد التدريجي 104
- جدول (21.5): تحليل الانحدار المتعدد التدريجي لمعاملات الانحدار 105
- جدول (22.5): نتائج تحليل التباين للانحدار المتعدد التدريجي 106
- جدول (23.5): تحليل الانحدار المتعدد التدريجي لمعاملات الانحدار 106

فهرس الملاحق

- ملحق رقم (1): الاستبانة 129
- ملحق رقم (2): قائمة بأسماء المحكمين 137
- ملحق رقم (3): نتائج معامل الارتباط بيرسون (Person correlation) لمصفوفة ارتباط كل فقرة من فقرات محاور تطبيق حوكمة الشركات في فلسطين مع الدرجة الكلية للمجال 138
- ملحق رقم (4): نتائج معامل الارتباط بيرسون (Person correlation) لمصفوفة ارتباط كل فقرة من فقرات محاور جودة التدقيق الداخلي مع الدرجة الكلية للمجال 141

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى قياس تأثير تطبيق مدونة الحوكمة الفلسطينية على جودة التدقيق الداخلي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين، وتمثل مجتمع الدراسة الخاضع للبحث من (29) شركة مدرجة في بورصة فلسطين من أصل (48) شركة، ولأغراض تحقيق أهداف الدراسة أجريت الدراسة على عينة مكونة من (23) شركة من الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، تم اختيارها بطريقة العينة القصدية (الهادفة)، وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي، حيث تم اعتماد الاستبيان كأداة لجمع البيانات. وقد استخدم برنامج الرزم الإحصائية (SPSS) لتحليل النتائج.

وقد توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها:

إن مجموعة قواعد الحوكمة (تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة، تطبيق قواعد حقوق المساهمين، تطبيق قواعد إدارة الشركة، تطبيق قواعد التدقيق، تطبيق قواعد أصحاب المصالح الأخرى وتطبيق قواعد الإفصاح والشفافية) جاءت جميعها بدرجة جيدة من حيث تطبيقها في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، وإن مستوى جودة التدقيق الداخلي حسب (الأهلية، الموضوعية، الاستقلالية، جودة أداء العمل ونطاق العمل) كان بدرجة جيدة في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، وتبين أن الأهلية تتأثر بالحوكمة، وأن درجة التأثير للأهلية على جودة التدقيق الداخلي جاءت في المرتبة الأولى، لذا فإن التأثير الأقوى للحوكمة على جودة التدقيق الداخلي جاء من خلال عنصر أهلية المدقق الذي يتمثل بـ المستوى العلمي للمدقق الداخلي والشهادات المهنية والمعرفة والمهارات والخبرة الضرورية له، وتبين أن هنالك اهتمام بالتدقيق الداخلي للشركات المساهمة العامة من حيث عنصر جودة أداء العمل ونطاق العمل حيث كان ترتيبهما الثانية والثالثة بتأثيرهم على جودة التدقيق الداخلي وهذا مؤشر ايجابي إذ أن الحوكمة تؤثر على مستوى جودة أداء العمل ونطاق العمل لذا فإن تطبيق الحوكمة يؤدي إلى رفع مستوى جودة التدقيق الداخلي.

وفي ضوء نتائج الدراسة يوصي الباحث بعدة توصيات أهمها، ضرورة قيام هيئة سوق راس المال في بورصة فلسطين بزيادة الاهتمام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات لما لها من آثار مستقبلية متوقعة، والعمل على معرفة التطورات المفاهيمية الجديدة للحوكمة وعلاقتها بالتدقيق الداخلي للشركات من أجل

تحديد واضح لصلاحيات المدقق الداخلي والاهتمام أكثر بتطبيق حوكمة الشركات نظرا لتأثيرها الواضح على جودة التدقيق الداخلي, وضرورة الاهتمام أكثر بالتدقيق الداخلي خاصة في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، والاهتمام بأهلية المدقق وضرورة وضع أشخاص مؤهلين علميا وعمليا في مهنة التدقيق الداخلي لتأثيرها الواضح على مستوى الجودة للتدقيق وضرورة قيام المؤسسات المعنية كسلطة النقد، ووزارة الاقتصاد، وبورصة فلسطين بدور رقابي فاعل على الشركات المدرجة في البورصة، لضمان التزام هذه الشركات بتطبيق مبادئ الحوكمة.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات, مدونة الحوكمة الفلسطينية، التدقيق الداخلي, جودة التدقيق الداخلي, شركات المساهمة العامة في فلسطين.

The Effect of Applying corporate governance on the Internal Audit Quality for Companies Listed on the Palestinian Exchange

Prepared by: Safwat Salah Mujahed Mujahed

Supervisor: Dr.Kamel Abu-Kuwiek

Abstract:

This study aimed to identifying the effect of applying corporate governance on the internal audit quality for companies listed on the Palestinian Exchange.

The study was conducted (29) companies listed on the Palestine Stock Exchange out of (48) companies, In order to achieve the objectives of the study, the study was conducted on a sample of (23) companies listed on the Palestine Stock Exchange. The researcher used the descriptive approach, where the questionnaire was adopted as a data collection tool. The Statistical Package For The Social Sciences (SPSS) was used to analyze the results.

The study found the most important results:

The set of rules of governance (application of the rules of the general assembly meeting, the application of the rules of shareholders' rights, the application of the rules of management of the company, the application of the rules of auditing, the application of the rules of other stakeholders, and the application of the rules of disclosure and transparency) were all good in terms of their application in companies listed on the Palestine Stock Exchange, and The level of quality of internal audit according to (eligibility, objectivity, independence, quality of work performance and scope of work) was good, and it was found that the eligibility on the quality of internal audit was ranked first. Therefore, the strongest effect of governance on the quality of internal auditing was through the auditor's eligibility component, which is the level of the internal auditor's knowledge, the professional certificates, the knowledge, skills and experience necessary for him, and it was found an interest in the internal audit of the public shareholding companies in terms of the quality of the work performance and the scope of work. The second and third ranking were the impact on the quality of the internal audit. This is a positive sign as governance affects the quality of work performance and the scope of work. Therefore, the application of governance leads to increased quality of internal audit.

According to the study results, the researcher recommends several recommendations:

The need for the Capital Market Authority in the Palestine Stock Exchange to increase attention to the application of the rules of corporate governance because of the expected future effects, And to work on knowledge of the new conceptual developments of governance and its relationship with the internal audit of companies in order to clearly define the internal auditor's powers and more attention to the application of corporate governance due to its obvious impact on the quality of internal audit, And the need to pay more attention to internal auditing, especially in companies listed on the Palestine Stock Exchange, and attention to the eligibility of the auditor and the need to put persons qualified scientifically and practically in the profession of internal audit for its apparent impact on the quality of the audit, The concerned institutions such as the Monetary Authority, the Ministry of Economy and the Palestine Stock Exchange should play an effective supervisory role in the listed companies to ensure that these companies adhere to the principles of governance.

Keywords: Corporate Governance, Palestinian Governance Code, Internal Audit, Internal Audit Quality, Public Shareholding Companies in Palestine

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1.1 المقدمة:

تشير المعلومات والدراسات إلى أن انهيار كثير من الوحدات الاقتصادية في العالم، قد أدى إلى ضياع حقوق المستثمرين الحاليين وفقدان ثقة المستثمرين الجدد في هذه الشركات، لذا تزايدت أهمية الحوكمة في الآونة الأخيرة بشكل كبير، مما دعا إلى ضرورة التركيز على المدققين بالاضطلاع بدور حاكمي للحد من تلك الممارسات، كان الاهتمام بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات، لمعالجة السلبيات التي رافقت انهيار العديد من الوحدات الاقتصادية، وعلى ذلك جاء اهتمام العديد من الباحثين الاقتصاديين والكتاب والمحليلين وغيرهم في معرفة ما هي المجالات المتعددة التي تؤثر عليها الحوكمة والربط بينها. (حداد، 2012)

الحوكمة كمجموعة من العلاقات بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين، قد أثارت جدلاً واسعاً بين مؤيد ومعارض بتأثيرها على جودة التدقيق الداخلي، فالمؤيدون يرون أنها تؤثر تأثيراً إيجابياً على جودة التدقيق الداخلي باعتبار ما تحدده من علاقة بين أطراف الشركة المختلفة، أما المعارضون فلا يجدون أي إثبات على ذلك، بل يرون أن التكلفة العالية والخطر من هيمنة الرئيس على المجلس والاختلاف المحتمل بين الحوكمة والإدارة التنفيذية و احتمالية الأداء الصوري للمجلس يؤثر على أن إدارة الشركة محل التدقيق، ولا تضمن استقلالية المدقق الداخلي وتخلق نوعاً من العلاقة الشخصية التي تقسد عملية التدقيق، وتتيح للشركة إمكانية التلاعب بأرباحها مما يعكس فشل المدقق في إصدار الرأي المناسب. (شريف، 2015)

تتشكل الحوكمة من محاور رئيسية تشمل الإفصاح والشفافية، حقوق المساهمين، إدارة الشركة، أصحاب المصالح الأخرى، التدقيق، ومنها لجنة التدقيق الداخلي التي هي جزء مكمل لنظام الحوكمة

ومكّمل للهيكل التنظيمي، وأصبحت من أهم الإدارات في المؤسسات التي يمكن الاعتماد عليها في تنظيم حركة سير الأشياء، حسب المسارات التي تحدد لها لبلوغ الأهداف المطلوبة.

حاولت العديد من الدراسات تحديد مختلف العوامل المؤثرة في جودة التدقيق لدوره المؤثر في رفع درجة ثقة المستخدمين بالقوائم المالية، خاصة بعد سلسلة الانهيارات لمجموعة من الشركات الدولية العملاقة وما تلاها من أزمات مالية عالمية كان لها تأثير بشكل مباشر أو غير مباشر على سلوك المستثمرين. (مشتهى، 2014)

تظهر أهمية التدقيق من قبل المدقق الداخلي بأنه يشمل نطاق فحص وتقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية بالمنظمة وجودة الأداء عند تأدية الأنشطة المختلفة، ويهدف لتأدية خدمات التوكيد والأنشطة الاستشارية المختلفة، ووجد أيضا لتحسين وإضافة قيمة للعمليات في المؤسسة، وهو يساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها من خلال تطبيق أساليب آلية ومنضبطة من أجل تطوير وتقييم فعالية أنشطة إدارة المخاطر والضوابط والحاكمة المؤسسية، فالتدقيق يعمل في بيئة الشركة وقد يؤثر ويتأثر بها. (المجمع العربي للمحاسبين، 2016)

ولم تكن الدول العربية بمعزل عن ما تعرضت له مهنة التدقيق الداخلي، من مؤثرات سلبية انعكست على مستوى أداء المدقق الداخلي وعدم مراعاته للضوابط المهنية، مما شكل تحديا حقيقيا أمام جودة أداء هذه المهنة، لمدى ملاءمتها للمتطلبات المهنية التي تفرضها التطورات الدولية المعاصرة، ومنه تداعت الجهات الرقابية في هذه الدول إلى تطوير ووضع أدلة وقواعد إرشادية لحوكمة الشركات، تشمل قواعد إرشادية بغرض تعزيز الحوكمة في الشركات المساهمة العامة والخاصة في بعض منها. (الفيق، 2012)

أما في فلسطين فكان الاهتمام بالحوكمة والتدقيق الداخلي متأخرا للظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية، ففي عام 2004 بدأت مؤتمرات وورشات عمل حول الحوكمة وصولا إلى ما عملت عليه اللجنة الوطنية للحوكمة برئاسة هيئة سوق رأس المال الفلسطينية وهو إعداد وإصدار مدونة حوكمة الشركات الفلسطينية في نهاية العام 2009، لذا أولت المنظمات وظيفية التدقيق الداخلي اهتماما بالغا إيماننا منها بأهمية الخدمات التي تؤديها هذه الوظيفة، لذا أصبح تطوير أداء المدققين الداخليين والارتقاء بجودة التدقيق الداخلي أمرا في غاية الأهمية للوصول إلى الأهداف المنشودة لمنظمات الأعمال المعاصرة. ومن هنا جاءت هذه الدراسة التي تدرس تأثير تطبيق حوكمة الشركات على جودة التدقيق الداخلي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

2.1 أهمية الدراسة ومبرراتها:

1.2.1 أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من الهدف الذي تسعى إليه، كما تتبع أهميتها أيضاً من المجال الذي سنتناوله وهو (جودة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات) في فلسطين، والعوامل المؤثرة في جودة التدقيق من منطلق الحوكمة.

كما تتبع أهمية الدراسة من خلال المحاور التي تدرسها والتي تتمثل في الحوكمة والتدقيق الداخلي واللذان من المتوقع أن يؤثران على جودة المعلومة المحاسبية والإدارية وعلاقتها وأثرها على اتخاذ القرار، كما تكمن أهميتها في الاهتمام بجودة التدقيق الداخلي والعوامل المؤثرة فيه، والذي بدوره يؤدي إلى الارتقاء بمستوى الشركات ويزيد من مستوى الجودة والرقابة الداخلية والإفصاح والمصادقية في التقارير المالية، ويؤثر على صورة الشركة أمام المستثمرين والملاك والمستفيدين وغيرهم.

2.2.1 مبررات الدراسة:

تكتسب هذه الدراسة مبرراتها انطلاقاً من الاعتبارات الآتية:

1. الخصوصية التي يتمتع بها مجال التدقيق الداخلي عن غيره من المجالات من خلال الخدمات التي يقدمه خاصة في ظل الحالة الاقتصادية السائدة في فلسطين.
2. على الرغم من الاهتمام الواسع بموضوع الجودة بصفة عامة وجودة تدقيق الحسابات بصفة خاصة لكن هذا الموضوع لم ينل نصيبه من الدراسة والبحث على المستوى المحلي، وندرة ما كتب عن تأثير الحوكمة على التدقيق الداخلي في العالم العربي وفلسطين وخاصة عن تأثير مدونة الحوكمة الفلسطينية على التدقيق الداخلي تحديداً.

3.1 مشكلة الدراسة:

إن عدم تطبيق منظمات الأعمال للحوكمة له تأثيرات غير مرغوبة في العديد من الجوانب ومنها التصرفات المهنية للمدققين الداخليين، الأمر الذي ينعكس سلباً على جودة أدائهم لوظيفة التدقيق الداخلي مما يقلل من ثقة المستثمرين في القوائم المالية ويهدد مستقبل تلك المنظمات في النمو والبقاء والاستمرار (العبدلي، 2012).

وعلى هذا فان مشكلة الدراسة تكمن في البيئة التي يعمل بها التدقيق الداخلي لتحسين جودة مخرجاته وأثرها على شريحة المستفيدين.

وعلى هذا الأساس يمكن حصر مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي:

"هل يوجد تأثير لحوكمة الشركات على جودة التدقيق الداخلي المتمثل بـ: الأهلية، الموضوعية، الاستقلالية، جودة أداء العمل، نطاق العمل، للشركات المدرجة في بورصة فلسطين؟ "

ويتفرع عن هذا التساؤل الرئيس الأسئلة الفرعية التالية:

1. هل يوجد تأثير لحوكمة الشركات على أهلية المدقق الداخلي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين؟
2. هل يوجد تأثير لحوكمة الشركات على موضوعية المدقق الداخلي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين؟
3. هل يوجد تأثير لحوكمة الشركات على استقلالية المدقق الداخلي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين؟
4. هل يوجد تأثير لحوكمة الشركات على جودة أداء العمل للمدقق الداخلي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين؟
5. هل يوجد تأثير لحوكمة الشركات على نطاق عمل المدقق الداخلي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين؟

4.1 أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة بالشكل الرئيسي إلى:

قياس تأثير تطبيق مدونة الحوكمة الفلسطينية على جودة التدقيق الداخلي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

ومن خلال الهدف الرئيسي ولتحقيقه يمكن صياغة عدة أهداف فرعية على النحو التالي:

1. واقع تطبيق الحوكمة الفلسطينية وتسلط الضوء على مفهوم الحوكمة.
2. قياس تأثير تطبيق ضوابط وأهداف الحوكمة والالتزام بها على جودة التدقيق الداخلي.
3. الوقوف على أهمية التدقيق الداخلي والعوامل المحددة لجودته.
4. المساهمة في التعرف على كيفية تحسين جودة التدقيق الداخلي، وتضييق فجوة التوقعات في عملية التدقيق، والوصول بها إلى المستوى المطلوب.

5.1 حدود الدراسة:

تشتمل هذه الدراسة على الحدود الآتية:

- الحدود البشرية: الموظفون في المستويات الإدارية التنفيذية العليا في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

الحدود المكانية: الشركات المدرجة في بورصة فلسطين في الضفة الغربية في فلسطين.

- الحدود الزمنية: 2016 – 2017م

6.1 محددات الدراسة:

اقتصرت الدراسة على المحددات التالية:

- تقتصر الدراسة على فحص تأثير تطبيق حوكمة الشركات على جودة التدقيق الداخلي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين.
- عدم تعاون بعض إدارات الشركات مع الباحث لتسهيل مهمته وانتظار لفترات طويلة للحصول على تعبئة للاستبيان.
- تحفظ إدارات الشركات وتمنعها في كثير من الأحيان عن إعطاء بيانات إلى أطراف خارجية يحد من عمل الباحث
- اقتصرت الدراسة على 23 شركة، باستخدام الباحث العينة الموجهة الهادفة.
- سُح المصادر والمراجع والدراسات التي تناولت موضوع جودة التدقيق الداخلي.

الفصل الثاني

الإطار النظري

1.2 المحور الأول: الحوكمة

1.1.2 المقدمة

تعد حوكمة الشركات إحدى الأمور البحثية المهمة التي تهدف إلى الحفاظ على النظام المالي والإداري وضمان استقراره والحفاظ على رؤوس الأموال والممتلكات وعدم تعرضها للأزمات والانهيار، سواء كان لشركة كبيرة أو مؤسسة صغيرة، وقد زاد الاهتمام في الآونة الأخيرة على دراسة هذا الدور التي ساهمت فيه الحوكمة من وقاية الشركات من التعثر والإفلاس (السراجي، 2009).

وظهرت الحاجة إلى الحوكمة في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية خاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في عقد التسعينيات من القرن العشرين، وكذلك ما شهده الاقتصادي الأمريكي مؤخراً من انهيارات مالية ومحاسبية ولعل أبرز هذه الأزمات انهيار شركتي WorldCom, Enron في الولايات المتحدة عام 2001 (علاونة وعبد الكريم، 2013).

وقد جاءت أهمية الحوكمة كونها من أهم العمليات الضرورية اللازمة لتحسين عمل الشركات وتأكيد نزاهة الإدارة فيها، وكذلك للوفاء بالالتزامات والتعهدات ولضمان تحقيق الشركات لأهدافها بشكل قانوني واقتصادي سليم، كما أنها تعد أداة جيدة تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركات بأسلوب علمي وعملي، يؤدي إلى توفير أطر عامة لحماية أموال المساهمين، وتحقيق نظام بيانات ومعلومات عادلة وشفافة تحقق انسياب هذه البيانات والمعلومات على قدم المساواة بما يحقق توافر النزاهة في الأسواق ولأصحاب المصالح والعلاقات المرتبطة بالمشروعات والشركات، وفي نفس الوقت توفير أداة جيدة للحكم على أداء مجالس إدارة الشركات ومحاسبتهم (ميخائيل، 2005).

وتعد حوكمة الشركات إحدى الأدوات الفعالة لتشجيع الاستثمار في سوق الأوراق المالية، مما يؤثر على أسعار الأسهم حيث إن أسواق الأوراق المالية تحتاج إلى الكثير من المقومات اللازمة للمستثمرين في الوقت المناسب وبالتكلفة المناسبة (قدوري، 2012).

2.1.2 نشأة وتطور الحوكمة

تعود نشأة حوكمة الشركات إلى بدايات القرن الماضي وقد برزت أهمية حوكمة الشركات وضرورتها كنتيجة لتبعات ما يسمى مشكلة الوكالة (Agent Problem) الناتجة عن فصل الملكية عن الإدارة، ونتيجة لتنامي وتزايد وتوسع راس المال للشركات واعتمادها على راسمال ليس للمالك، ولتطور رأس المال في الشركات المساهمة العامة في الدول المتقدمة برزت مشكلة الوكالة التي تقوم على أساس أن المساهمين (Principals) في الشركات المساهمة العامة يوكلون مهمة إدارة الشركة إلى مجلس إدارة (Agent) يتم انتخابه، والذي بدوره يكون مسؤولاً عن الإدارة التنفيذية للشركة على افتراض أن مجلس الإدارة سيعمل كل جهده لتنفيذ أهداف المساهمين، ولكن الواقع أشار أنه ليس بالضرورة تطابق أهداف المساهمين وأهداف إدارة الشركة بالتالي تبرز مشكلة تضارب أو تعارض المصالح وهي ما تسمى (Agent Problem) حيث قد تكون أهداف إدارة الشركة ومصالحها تتمثل في تحقيق عوائد قصيرة الأجل على استثمارات الشركة بسبب ارتباط المنافع والمزايا التي يحصلون عليها بالأرباح المتحققة الأمر الذي لا يتماشى بالضرورة مع مصالح وأهداف المساهمين والمستثمرين الذين يرغبون في تحقيق نمو طويل الأمد للشركة، هذا بالإضافة إلى المشاكل التي صاحبت ضعف الشفافية والإفصاح وفي بعض الحالات الفساد الإداري والمالي تحديداً لدى الإدارة التنفيذية العليا، ومن هنا برزت أهمية حوكمة الشركات في كونها توضح العلاقة التي تدار بها هذه الشركات وتوفر للمساهمين والمستثمرين واصحاب العلاقة الآلية اللازمة لمعرفة ومتابعة كيفية إدارة الشركة من قبل الإدارة التنفيذية، من خلال الإفصاح والشفافية والوضوح التام في جميع ما يخص الشركة من تعاملات وعلاقات (هيئة سوق رأس المال الفلسطينية ، 2012).

وكانت البداية المعروفة لدى بعض المختصين بعد انهيار بنك الاعتماد والتجارة وإفلاس شركة ماكسويل في المملكة المتحدة، وتأثير ذلك على بورصة لندن للأوراق المالية عامي 1991-1992، وما صاحب ذلك من تشكيل لجنة لدراسة أسباب انهيار وإفلاس الشركة المسجلة ببورصة لندن برئاسة (Adrian Cadbury)، عضو مجلس العموم البريطاني، والتي أصدرت في 1 ديسمبر 1992 تقريراً عن حوكمة الشركات تحت مسمى لجنة (Cadbury)، وكذلك عند انفجار الأزمة المالية الآسيوية عام 1997، وما تبعها من الأزمات المالية في روسيا وأمريكا اللاتينية التي توجت بفضيحة شركتي (Worldcom, Enron) عام 2001، وما تلاها من سلسلة اكتشافات التلاعب في القوائم المالية للشركات، وأخيراً الأزمة المالية التي ظهرت في النصف الثاني من عام 2008، بعد انهيار إحدى كبرى الشركات العقارية في الولايات المتحدة الأمريكية وهو بنك (Lehman Brothers) وتبعها سلسلة من الانهيارات في الشركات الكبرى داخل الولايات المتحدة وخارجها حيث أثر سلوك تلك

الشركات على اقتصاد دولها إلى الحد الذي جعل الاقتصاديين يطلقون على تلك الأزمة "الأزمة المالية العالمية الكبرى الثانية بعد الأزمة المالية الأولى عام 1929 لتأثير كل منهما على دول العالم بدرجات مختلفة وليس تأثيراً محدوداً على المستوى المحلي للأزمة مثل انهيار بنك الاعتماد والتجارة في المملكة المتحدة عام 1991 وتأثيره على بورصة لندن أو تأثيره على المستوى الاقليمي مثل انهيار النمر الآسيوية وتأثيرها على دول جنوب شرق آسيا، وتلك الأزمات التي جعلت الخبراء يبحثون عن أدوات وآليات جديدة للرقابة والمتابعة والنظر إلى الحوكمة بنظرة جديدة على أنها صمام الأمان لحماية الشركات من الانهيار (يوسف، 2007).

3.1.2 مفهوم حوكمة الشركات

لغويا على المستوى المحلي لم يتوصل إلى مرادف محدد لمصطلح (Corporate governance) باللغة العربية، ولكن بعد العديد من المحاولات و المشاورات مع عدد من خبراء اللغة العربية و الاقتصاديين و القانونيين المهتمين بهذا الموضوع، استقر مجمع اللغة العربية بمصر على مصطلح " حوكمة الشركات". و الحوكمة لغويا معناها الحكم أو التحكم، أي السيطرة على الأمور بوضع ضوابط و قيود تحكم العلاقات داخل المنظمة (سليمان، 2008).

أما اصطلاحاً فقد تم الاتفاق عليها كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD بأنها: " مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين". (غادر، 2012).

وعرف مجمع المدققين الداخليين الأمريكيين الحوكمة بأنها: " عمليات تتم من خلال استخدام إجراءات بواسطة ممثلي أصحاب المصالح لتوفير إشراف على المخاطر وإدارتها، ومراقبة المخاطر، والتأكد من كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر، بالشكل الذي يؤدي إلى المساهمة المباشرة في انجاز أهداف وخطط المؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار أن أداء أنشطة الحوكمة تكون مسؤولية أصحاب المصالح في المؤسسة لتحقيق فعالية الوكالة" (المشهداني، 2012).

ويعرف خضر (2012) الحوكمة بأنها: مجموعة من القواعد التي تنظم العلاقات المتبادلة بين الشركة والأطراف أصحاب المصالح المختلفة في الشركة، في إطار من الشفافية والمسائلة، والتي يؤدي اتباعها إلى استدامة الأعمال ورفع كفاءة الشركة في إدارة عملياتها ويحسن قدرتها التنافسية بالأسواق.

إلا أن (Macey, 2008) عرفها بطريقة مختلفة نوعاً ما فذكر أن الحوكمة ببساطة هي: "الوفاء بالوعد"، وعرف الحوكمة السيئة بأنها عدم الوفاء بالوعد، ويقصد بالوعد هي الوعد التي قطعتها الإدارة على نفسها تجاه المستثمرين.

ويعرف (Ardalan, 2007) حوكمة الشركات بأنها عبارة عن فهم الترتيبات المؤسسية بالنسبة للعلاقات بين الجهات الاقتصادية المختلفة والمشاركين الذين قد يكون لها مصالح مباشرة أو غير مباشرة في شركة ما، مثل المساهمين وأعضاء مجلس الإدارة، المديرين، الموظفين، الدائنين، الموردين، والعملاء، والمجتمعات المحلية والحكومة.

وتعني نظام للتوجيه والتحكم والرقابة على نشاط الشركات المساهمة مبني على تنظيم عملية اتخاذ القرار في المؤسسات وتوزيع الصلاحيات والمسؤوليات فيما بين الأطراف الرئيسية في المؤسسة وذلك لخدمة مصالح المساهمين بشكل خاص وأصحاب المصالح بشكل عام (لطفي، 2005).

كما عرفها علي (2007) بأنها: مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة المؤسسة من ناحية، وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالمؤسسة مثل: حملة السندات، والعمال، الدائنين، المواطنين من ناحية أخرى.

كما عرفت أيضاً على أنها: النظام الذي تستخدمه المؤسسة في عملية الإشراف والرقابة على عملياتها، كما أنها تمثل النظام الذي يتم من خلاله توزيع الحقوق والمسؤوليات على مختلف الأطراف في المؤسسة، بما في ذلك مجلس الإدارة والمديرين وحملة الأسهم وأصحاب المصالح الأخرى، كما أنها تحدد القواعد والإجراءات الخاصة باتخاذ القرارات التي تتعلق بالمؤسسة، وبذلك يتحدد الإطار العام الذي يتم من خلاله تحديد أهداف المؤسسة والوسائل التي تستخدم في تحقيق تلك الأهداف والرقابة عليها (رضا وأحمد، 2013).

بناءً على التعريفات السابقة، ولإغراض الدراسة فقد اعتمد أن الحوكمة هي: استراتيجية تتبناها المنظمة في سعيها لتحقيق أهدافها الرئيسية وذلك ضمن منظور أخلاقي ينبع من داخلها، يعدها شخصية معنوية مستقلة وقائمة بذاتها ولها الهيكل الإداري والأنظمة واللوائح الداخلية، ما يكفل لها تحقيق تلك الأهداف بقدراتها الذاتية بمنأى من تسلط أي فرد فيها وبالقدر الذي لا يتعارض مع مصالح الأطراف الأخرى ذات علاقة وهذا قد تم اعتماده كتعريف إجرائي للحوكمة في هذه الدراسة.

4.1.2 أهمية الحوكمة أسبابها ومبرراتها

1.4.1.2 أسباب ظهور الحوكمة

يشير (قدوري، 2012) إلى سببين رئيسيين في ظهور الحوكمة:

1. ضعف النظام القانوني الذي لا يمكن معه إجراء تنفيذ العقود وحل النزاعات بطريقة فعالة، بالإضافة إلى ضعف نوعية المعلومات التي تؤدي إلى منع الإشراف والرقابة كما تعمل على انتشار الفساد وانعدام الثقة.
2. ظهور الكثير من قضايا الفساد المالي والإداري من خلال التلاعب والتضليل في التقارير المالية. ويضيف درويش (2007) أن أسباب الحاجة لحوكمة الشركات هي:

1. متطلبات المؤسسات الاستثمارية العالمية تستدعي مستوى عال من الحوكمة حتى تقبل توجيه استثماراتها.
2. حدوث حالات الإفلاس والتعثر المالي الناتج عن سوء الإدارة وإساءة استخدام السلطة دفع الجمهور العام للضغط على المشرعين لاتخاذ الإجراءات المناسبة لحماية مصالحهم.
3. التوجه إلى التخصصية استدعى وضع معايير تكفل سلامة أوضاع المؤسسات العامة محل التخصيص.
4. الحاجة إلى الاهتمام بجوانب آداب وسلوكيات المهن بما يحقق حماية لمصالح أفراد المجتمع، خصوصاً في القطاعات التي تمس شرائح عديدة من المجتمع مثل قضايا البيئة والصحة والسلامة.
5. العدد الكبير من حملة الأسهم، الأمر الذي يضعف من قدراتهم على تبني قواعد مشتركة لتنظيم عمل الشركة ومراقبة أدائها.
6. حماية حقوق صغار المساهمين والأطراف الأخرى ذات الصلة بالشركة من احتمال تواطؤ كبار المساهمين مع الإدارة لتحقيق مصالحهم الخاصة على حساب الباقي.
7. غياب التحديد الواضح لمسؤولية مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين أمام أصحاب المصالح والمساهمين.

2.4.1.2 أهمية حوكمة الشركات ومبرراتها

تكمن أهمية حوكمة الشركات في كونها عملية ضرورية لضمان تحقيق أهداف الشركات، لاسيما ما يتعلق بتنفيذ دور الجمعيات العامة للمساهمين للاضطلاع بمسئولياتهم، وحماية دورهم الرقابي على

أداء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين في هذه الشركات، بما يكفل حماية حقوق أصحاب المصالح. وتظهر أهمية الحوكمة فيما يلي (ميخائيل، 2005):

1. محاربة الفساد الداخلي في الشركات وعدم السماح بوجوده أو عودته مرة أخرى.
2. تحقيق ضمان النزاهة والحيادية والاستقامة لكافة العاملين في الشركات بدءاً من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين حتى أدنى العاملين فيها.
3. تفادي وجود أية أخطاء متعمدة أو انحراف متعمد كان أو غير متعمد ومنع استمراره.
4. محاربة الانحرافات وعدم السماح باستمرارها.
5. تقليل الأخطاء إلى أدنى قدر ممكن باستخدام النظم الرقابية التي تمنع حدوث مثل هذه الأخطاء.
6. تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والمراقبة الداخلية وتحقيق فاعلية الإنفاق وربط الإنفاق بالإنتاج.
7. تحقيق أعلى قدر من الفعالية لمراقبي الحسابات الخارجيين والتأكد من كونهم من أعلى درجة من الاستقلالية وعدم خضوعهم لأية ضغوط من مجلس الإدارة أو من المديرين التنفيذيين.

5.1.2 العوامل المؤثرة على الحوكمة

من أجل تطبيق قواعد حوكمة الشركات وتحقيق الاستفادة القصوى منها، لا بد من توفر مجموعة من العوامل التي تضمن التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات، ويقصد بهذه العوامل والمحددات (الأنظمة الإدارية، نظام الاكتتاب، معايير المحاسبة التي يجب اتباعها في إعداد القوائم المالية، والقوانين التجارية المرتبطة بالدولة، والقوانين المنظمة للتجارة، وغيرها من العوامل)، وبحسب العوامل والمحددات التي وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) فقد قسمت إلى قسمين رئيسيين هما: (OECD, 2004)

1.5.1.2 العوامل الخارجية

تتكون العوامل الخارجية من:

1. عناصر تنظيمية وتشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة التي تعمل من خلاله الشركات، وترجع أهميتها إلى أن وجودها يضمن تمثيل القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة وهي عبارة عن:

- القوانين المنظمة للسوق والنشاط الاقتصادي مثل قانون سوق المال، وقانون الشركات، وتنظيم المنافسة، ومنع الممارسات الاحتكارية، والقوانين المتعلقة بالإفلاس.

- كفاءة القطاع المالي وسوق المال في توفير التمويل اللازم للمشروعات بالشكل المناسب الذي يشجع الشركات على التوسع والمنافسة الدولية.
 - كفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية مثل هيئة سوق المال في إحكام الرقابة على الشركات.
 - دور المؤسسات ذاتية التنظيم غير الحكومية، التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة، ومن الجمعيات المهنية مثل جمعية المحاسبين والمدققين والشركات العاملة في الأسواق المالية.
2. عناصر خاصة وتشير إلى أصحاب المصالح والمؤسسات الخاصة والمهنيين من المحاسبين والمدققين والقانونيين (خليفة، 2005).

2.5.1.2 العوامل الداخلية

وهي القواعد والأسس التي تشتمل على القواعد والأساليب التي تطبق داخل الشركات والتي تتضمن وضع هياكل إدارية سليمة، والتي تحدد كيفية اتخاذ القرارات، وتوزيع السلطات داخل الشركات بين مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وحملة الأسهم، والتي يؤدي توفيرها إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف، وتحقيق مصالح المستثمرين على المدى الطويل (سليمان، 2009).

إن هذه العوامل سواء كانت خارجية أو داخلية فإنها تتأثر بالمحيط الخارجي الذي تعمل فيه الشركات والذي يشمل النظام الاقتصادي والسياسي والاجتماعي ودرجة الوعي لدى أفراد المجتمع بأهمية هذا المفهوم.

6.1.2 مبادئ حوكمة الشركات

تعد حوكمة الشركات بمثابة مجموعة من القواعد والمبادئ التي تحكم وتوجه وتسيطر على الإدارة، بما يعود بالفائدة على جميع الأطراف، وتستند تلك المبادئ إلى تجارب الدول الأعضاء في منظمة التعاون الاقتصادي "OCED"، حيث قامت المنظمة بإنشاء فريق عمل متخصص لوضع تلك المبادئ، كما تمت الاستفادة من إسهامات عدد من الدول غير الأعضاء وكذا إسهامات البنك الدولي.

وقد صدرت عام 1999م وتم التعديل عليها لتمثل المبادئ الدولية لحوكمة الشركات حسب "OCED" لعام 2004 النواحي التالية (عبد الملك، 2008):

أولاً: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات: حيث تعمل الحوكمة على ضمان شفافية وكفاءة الأسواق المالية بما يتوافق مع حكم القانون، مع تحديد وتوزيع واضح للمسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية.

ثانيا: حقوق المساهمين: يتعين أن يكفل إطار أساليب ممارسة حوكمة الشركات حماية المساهمين، حيث أن لهم حقوق ملكية معينة، وهي: الحق في تأمين طرق تسجيل الملكية، الحق في انتخاب أعضاء مجلس الإدارة، الحق في الحصول على نصيب من الأرباح، حق المشاركة في التصويت في الجمعيات العامة للمساهمين، الحق في نقل أو تحويل ملكية الأسهم، الحق في الحصول على مختلف المعلومات الضرورية المتعلقة بنشاط الشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة.

ثالثا: المعاملة المتكافئة للمساهمين: تضمن الحوكمة تحقيق المساواة في معاملة كافة المساهمين، بما فيهم الأقلية والمساهمين الأجانب، حيث يجب أن يحصل الجميع على الحقوق نفسها، كما ينبغي أن تتوفر للجميع القدرة على الحصول على المعلومات.

رابعا: دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات: يجب أن ينطوي إطار حوكمة الشركات على اعتراف بحقوق أصحاب المصالح التي تم إقرارها وفقا للقانون، وأن يعمل أيضا على تشجيع التعاون بينهم وبين الشركة، وتمكينهم من الاطلاع على المعلومات المطلوبة.

خامسا: الإفصاح والشفافية: تضمن حوكمة الشركات تحقيق الإفصاح الدقيق وفي الوقت الملائم بشأن كافة المسائل الخاصة بتأسيس الشركة، وهذا بتوفير معلومات عن: النتائج المالية والتشغيلية للشركة، أهداف الشركة، أعضاء مجلس الإدارة، الرواتب والمزايا الممنوحة لكبار المسؤولين، و هيكل وسياسات حوكمة الشركات.

وجدير بالذكر أنه يجب إعداد ومراجعة المعلومات وكذا الإفصاح عنها بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المحاسبية والمالية، وأيضا بمتطلبات عمليات المراجعة، بهدف إتاحة التدقيق الموضوعي للأسلوب المستخدم في إعداد القوائم المالية وصياغة التقارير المالية.

سادسا: مسؤوليات مجلس الإدارة: يجب أن يتيح أسلوب ممارسة حوكمة الشركات الإرشادية الاستراتيجية لتوجيه الشركات، كما يجب أن يكفل المتابعة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة، وأن يضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين.

لا ريب أن هذه المبادئ هي بمثابة نقاط مرجعية تضم عددا من العناصر المشتركة في ضوء حدوث تغيرات كبيرة في الظروف والتي تعد أساسا لحوكمة الشركات.

7.1.2 ركائز حوكمة الشركات

لقد أصاب العالم الفزع من حالات الانهيارات المالية والأزمات الاقتصادية التي شهدتها العديد من الدول في أسواق المال والشركات والبنوك، والتي كان أحد أهم أسبابها عدم الإفصاح الكامل وانعدام الشفافية فيما يتعلق بالمعلومات المحاسبية والمالية، هذا من جهة، ومن جهة أخرى تواطؤ بعض المسؤولين في الشركات مع أطراف ذات مصلحة واستغلال مناصبهم لتحقيق مآربهم.

ومن الطبيعي أن يتبع ذلك شيوع الإهمال والتفريط بشكل أو بآخر من إدارة شؤون هذه الشركات في مراجعة الحسابات والفساد المحاسبي بتواطؤ مكاتب المحاسبة مع الإدارة التنفيذية لإخفاء انحرافات واختلاساتها بالتلاعب في الحسابات (السراجي، 2009).

من هذا المنطلق أخذ موضوع حوكمة الشركات يتبوأ قمة اهتمامات العالم، باعتبارها أداة لمكافحة مظاهر الفساد ومختلف الممارسات غير الأخلاقية.

وترتكز الحوكمة على المحاور التالية (حماد، 2007):

أ. **السلوك الأخلاقي:** وهو الالتزام بالسلوك والقيم الأخلاقية داخل الشركة من نزاهة، أمانة، مصداقية، إفصاح، عدل وشفافية، وذلك للحفاظ على السمعة الاقتصادية الجيدة لها، ولضمان الالتزام السلوكي يجب:

- الالتزام بالأخلاق الحميدة.
- الالتزام بقواعد السلوك المهني.
- التوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بالشركة.
- الشفافية عند تقديم المعلومات.
- القيام بالمسئولية الاجتماعية والحفاظ على بيئة نظيفة.

ب. **الرقابة والمساءلة:** وهي التي تتعلق بتنفيذ دور المساهمين وأصحاب المصالح في حوكمة الشركات، من خلال قيامهم بالرقابة والمساءلة، حيث أن الأطراف الخاضعة للمساءلة المحاسبية أمام المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى تتمثل أساساً في مجلس الإدارة، اللجان التابعة له كلجنة التدقيق، الإدارة العليا، إدارة التدقيق الداخلي، التدقيق الداخلي.

ولتنفيذ دور أصحاب المصالح في نجاح الرقابة والمساءلة في الشركة يجب وضع:

- أطراف رقابية عامة: مثل هيئة سوق رأس المال, وزارة الاقتصاد, مراقب الشركات, البنك المركزي في حالة البنوك.
- أطراف رقابية مباشرة: مثل المساهمين, مجلس الإدارة, لجنة التدقيق, المدققين الخارجيين.
- أطراف أخرى: مثل الموردون, العملاء, المستهلكون, المودعون, المقرضون.

ج. إدارة المخاطر: وهي لحماية الشركة ومختلف أصحاب المصالح فيها, ولرفع أدائها المالي وتكون من خلال وضع نظام لإدارة المخاطر, الإفصاح وتوصيل المخاطر إلى المستخدمين وأصحاب المصالح.

8.1.2 حوكمة الشركات في الوطن العربي والدول المجاورة لفلسطين

تهدف قواعد وضوابط الحوكمة إلى تحقيق الشفافية والعدالة ومنح حق مساهلة إدارة المؤسسة، وبالتالي تحقيق الحماية والحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة بما يؤدي إلى تنمية الاستثمار وتشجيع تدفقه وتنمية المدخرات وتعظيم الربحية وإتاحة فرص عمل جديدة.

ففي الاردن قامت بإعداد دليل يحتوي على قواعد لحوكمة الشركات المساهمة المدرجة في البورصة بتاريخ 29/7/2008، يهدف إلى وضع إطار واضح ينظم العلاقات والإدارة فيها، ويحدد الحقوق والواجبات والمسؤوليات بما يحقق أهداف الشركة وغاياتها ويحفظ حقوق الأطراف ذوي المصالح المرتبطة بها، وتستند هذه القواعد بشكل أساسي إلى عدد من التشريعات من أهمها قانون الأوراق المالية والتشريعات الصادرة بمقتضاه وقانون الشركات الاردني إضافة إلى المبادئ الدولية التي وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (المناصير, 2013).

وفي مصر بدأ الاهتمام بالحوكمة في مصر عام 2001 بمبادرة من وزارة الاقتصاد والتجارة الخارجية آنذاك (وزارة التجارة حالياً)، حيث وجدت الوزارة إن برنامج الإصلاح الاقتصادي الذي بدأته مصر منذ أوائل التسعينات لا يكتمل إلا بوضع إطار تنظيمي ورقابي يحكم عمل القطاع الخاص في ظل السوق الحر (حداد, 2012).

وأشار تقرير منظمة الشفافية الدولية الذي صدر بيوم 26 سبتمبر 2007 أن البحرين تأتي في طليعة الدول العربية في ما يخص بتطبيق الحوكمة فقد احتلت المرتبة 46 عالمياً, وقد أصدرت مؤسسة نقد البحرين مؤخراً مسودة الإرشادات التي تحدد الحد الأدنى من المتطلبات الخاصة بمعايير الرقابة

العالمية على مستوى المصارف في البحرين، وتحدد هذه الإرشادات إطار حوكمة الشركات التي يتعين على المصارف المحلية المرخصة مراعاتها وتطبيقها سواء كانت هذه البنوك تقليدية أو إسلامية(حداد، 2012).

في المغرب، التي احتلت المرتبة 76 حسب تقرير المنظمة العالمية للشفافية والذي أشار على أنها ترسخ أنظمة حوكمة الشركات ضمن التكوين الجامعي وطرح مقرر دراسي في الدراسات العليا في جامعة الملك حسين الثاني عن حوكمة الشركات، وناقش هذا المقرر الدراسي فكرة حوكمة الشركات، وأسس نظم حوكمة الشركات، والتحديات الخاصة بحوكمة الشركات التي تواجهها الاقتصاديات الصاعدة، وتتضمن الموضوعات الواردة في البرنامج: حقوق الملكية، والإدارة، ودور الجهات التنظيمية في حوكمة الشركات، ودور البنوك في حوكمة الشركات (علي، 2007).

وأشار تقرير منظمة الشفافية الدولية في عام 2007 إلى تراجع الجزائر في الترتيب الدولي إلى مستوى أسوأ، لتحل في التقرير الجديد الرتبة 99 وجدت المنظمة بالنسبة للجزائر، أن حصيلة الربع الأول من سنة 2007 كارثي يكشف عن أن ظاهرتي الفساد والرشوة وصلت إلى مستويات قياسية وهذا لعدم إتخاذ الجزائر لأي خطوات في مجال الفساد المالي كالحوكمة، وكذلك لبعض الأسباب الأخرى والتي كانت نتيجة التحول من الاقتصاد المركزي إلى اقتصاد السوق بدون إيجاد هيكل عمومي، خاص (مشترك) لحوكمة الشركات العامة والخاصة، كون تلك الشركات وخصوصا العامة منها تشكل عبئا ثقيلا عن الخزينة جراء سوء الأداء ونفشي حالات الفساد المالي والإداري فيها، ما جعلها تستند على الدعم الحكومي، بدلا من تمتيتها للموارد المالية ما ينجم عنه هدر للأموال العامة (المشهداني، 2012)

9.1.2 حوكمة الشركات في فلسطين

تتنامى الاهتمام خلال السنوات الأخيرة في فلسطين بحوكمة الشركات في إطار الجهود المبذولة لنشر ثقافة الحوكمة في فلسطين فقد لعب مركز تطوير القطاع الخاص وجمعية رجال الأعمال الفلسطينيين دورا ريادياً في هذا المجال، فقد استمر التعاون منذ عام 2001 م بين مركز البحوث والدراسات الفلسطيني، ومركز تطوير القطاع الخاص التابع لجمعية رجال الأعمال الفلسطينيين في القدس، بهدف دعم برنامج حول الإطار القانوني والتنظيمي للقطاع الخاص الفلسطيني. وفي عام 2003 م، وفي إطار الجهود الدولية لنشر ثقافة الحوكمة، أطلق مركز المشروعات الدولية الخاصة

(CIPE – Center For International Private Enterprise) بالتعاون مع مبادرة شراكة الشرق الأوسط (MEPI – U.S.MIDDLE EAST PARTNERSHIP INITIATIVE) مشروعاً إقليمياً مدته عامين، يهدف إلى تحديث قطاع الأعمال والاقتصاد، وقد تم التركيز على قضية حوكمة الشركات بصفتها أساساً في تنمية القطاع الخاص والإصلاح المؤسسي (مدونة الحوكمة الفلسطينية، 2009).

ومن أهم نشاطات مركز تطوير القطاع الخاص، إعداد دراسة في عام 2003 تمحورت حول البنية الهيكلية للمنشآت التجارية ومستوى الحوكمة السائدة فيها، و في عام 2006 أنجزت دراسة بعنوان "تحديث الحوكمة في المنشآت التجارية الفلسطينية"، كما عقد المركز مجموعة من ورش العمل حول تحديث الحوكمة في المصارف التجارية، بالتعاون مع سلطة النقد الفلسطينية، بالإضافة إلى مجموعة من اللقاءات التثقيفية في الجامعات الفلسطينية.

حتى مارس 2008 م، وفي إطار برنامج ترويج وتشجيع القطاع الخاص الفلسطيني على تطبيق قواعد الحوكمة عقد مركز القطاع الخاص مؤتمراً في رام الله حول حوكمة الشركات في القطاعات البنكية كجزء من برنامج تعزيز الشفافية والمساءلة وأخلاقيات الأعمال التجارية في القطاع الخاص الفلسطيني، حضر المؤتمر أكثر من (100) مشارك يمثلون مدراء البنوك والشركات، ويعتبر هذا المؤتمر من بين أولى الخطوات التي اتخذتها سلطة النقد بهدف السعي الجاد لإلزام القطاع المصرفي بحوكمة أفضل (الداعور، 2013).

بدأ العمل المؤسسي في حوكمة الشركات منذ تأسيس هيئة سوق رأس المال الفلسطينية، وتشكيل اللجنة الوطنية للحوكمة في فلسطين، والتي تضم ممثلين عن جهات رقابية واقتصادية وقانونية وأكاديمية متنوعة، ويرأسها رئيس مجلس إدارة هيئة سوق رأس المال.

وعملت اللجنة الوطنية لحوكمة الشركات على تشكيل فريق فني للعمل على صياغة مدونة قواعد حوكمة الشركات وفقاً لأسس وخطة عمل وضعت من قبلها، وقد تمثل هدف الفريق في إعداد قواعد لحوكمة الشركات، بما يتفق والظروف والتشريعات السائدة في فلسطين، مع مراعاة المبادئ المستقرة في مجال حوكمة الشركات على الصعيدين الإقليمي والدولي.

وتم إصدار مدونة قواعد حوكمة الشركات في فلسطين نهاية العام 2009 بحيث أصبحت نافذة منذ ذلك التاريخ، وتعتبر اللجنة الوطنية لحوكمة الشركات الجهة العليا التي أقرت وأصدرت مدونة قواعد حوكمة الشركات، وحيث أن هذه المدونة تسري على الشركات المساهمة العامة والمؤسسات المالية التي تتطوي تحت اشراف هيئة سوق رأس المال ورقابتها، فإن الهيئة هي الجهة المخولة بمتابعة تنفيذ

والتزام الشركات بالقواعد الواردة في المدونة. وفيما يخص القطاع المصرفي، عملت سلطة النقد الفلسطينية على اصدار قواعد ارشادية لحوكمة البنوك العاملة في فلسطين.

منذ إصدار مدونة حوكمة الشركات، عملت هيئة سوق رأس المال وبصفتها الجهة المسؤولة عن تطبيق ما ورد في المدونة من قواعد بإيجاد البنية التحتية لتطبيق قواعد الحوكمة وتعزيز حوكمة الشركات المساهمة العامة وذلك من خلال التأكد من التزام الشركات بتطبيق القواعد الالزامية من خلال انفاذ القوانين والأنظمة والتعليمات ذات العالقة وفيما يخص القواعد الاختيارية والتي يحتاج تطبيقها الى جهود كبيرة واستخدام الأدوات والوسائل الفعالة بغرض اقناع بداية ووفقاً لمبدأ التدرج الشركات بأهميتها والانعكاس الإيجابي لتطبيقها على أداء الشركات ذاتها، عملت الهيئة بالتطبيق على تنفيذ التالي:

1. تحديد القواعد الاختيارية الأكثر أولوية في التطبيق والأقل جدلاً.
2. تحديد معوقات تطبيق تلك القواعد من قبل الشركات المساهمة العامة وذلك من خلال دراسة عينة الشركات المدرجة واستخلاص العبر وتحديد المعوقات التي تحول دون تطبيقها، ومن ثم عقد لقاءات عمل مع مجالس إدارات تلك الشركات لتذليل العقبات في تطبيق تلك القواعد.
3. تنفيذ مجموعة من برامج التوعية والتثقيف الخاصة بحوكمة الشركات.
4. تطوير وبناء أداة فاعلة لقياس مدى التزام الشركات المساهمة العامة بقواعد الحوكمة وذلك بالتعاون مع مؤسسة التمويل الدولية ويتوقع أن يتم الانتهاء منها في نهاية العام 2012، بحيث تتمكن الهيئة وبموجب هذه الأداة من قياس ومتابعة التزام الشركات المساهمة العامة بقواعد الحوكمة وبطريقة موضوعية تعتمد على أسس كمية وعلمية وفقاً لأفضل الممارسات الدولية في هذا المجال، ومن ثم تعمل الهيئة على نشر وتعميم نتائج الشركات من حيث الالتزام بتطبيق قواعد الحوكمة مما يوفر معلومات دقيقة وموثوقة لمستخدمي البيانات المالية والمستثمرين والمساهمين حول حوكمة الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين.
5. تكثيف التعاون والتنسيق مع الأطراف ذات العالقة بموضوع الحوكمة مثل سلطة النقد الفلسطينية ومعهد الحوكمة الفلسطينية ومؤسسة أمان وذلك بهدف تعزيز التعاون المشترك والتنسيق الفعال (هيئة سوق رأس المال، 2012).

مما سبق يلاحظ أن الهيئة اتخذت مجموعة من الخطوات العملية بهدف خلق البيئة والبنية التحتية اللازمة لتطبيق وإنفاذ قواعد الحوكمة من قبل الشركات المساهمة العامة، والتي يتوقع أن تظهر نتائجها الملموسة في الأمد المنظور، وبالتأكيد ما زال هناك العديد من الخطوات والأنشطة الواجب اتخاذها من قبل الهيئة وبالتنسيق والتعاون مع الأطراف ذات العالقة.

10.1.2 مدونة الحوكمة الفلسطينية

تتطبق قواعد الحوكمة على الشركات التي تتطوي تحت إشراف هيئة سوق رأس المال ورقابتها، وعليه تسري مدونة حوكمة الشركات على الشركات المسامة العامة (المدرجة وغير المدرجة)، وسوق فلسطين للأوراق المالية، وشركات الرهن العقاري، وشركات التأجير التمويلي، وشركات الأوراق المالية، مع الإشارة إلى ضرورة مراعاة مبادئ الحوكمة الصادرة لقطاعات معينة عن الجهات الرقابية المختصة عند متابعة تطبيق الشركات ذات العلاقة لهذه المدونة.

1.10.1.2 أهداف مدونة الحوكمة

قسمت مدونة حوكمة الشركات أهدافها التي تسعى إلى تحقيقها إلى مستويات عدة:

- على مستوى الشركة: تهدف إلى تحسين نوعية ممارسات مجلس الإدارة، وتحسين أداء الشركات، ورفع القدرة على المنافسة، ورفع قيمة الشركة وتعزيز ثقة أصحاب المصالح الآخرين في الشركة.
- على مستوى الاقتصاد بشكل عام: تهدف إلى تحسين المناخ الاستثماري، وتفعيل أداء السوق المالي وتوسيعه، ورفع القدرة التنافسية للاقتصاد، من خلال رفع ثقة المتعاملين بالشركة، وتعزيز قدرة البلد على مواجهة الأخطار (هيئة سوق رأس المال الفلسطينية، 2009).

2.10.1.2 قواعد مدونة حوكمة الشركات الفلسطينية:

تم الاسترشاد في إعداد المدونة بمبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الدولية (OECD)، بالإضافة إلى مدونات أخرى لحوكمة الشركات تم وضعها على الصعيدين الدولي والإقليمي، وتضمنت المدونة قواعد تعالج الجوانب الأساسية لحوكمة الشركات وفقاً للتعريف الواسع، والمتمثلة بالمبادئ التالية (هيئة سوق رأس المال الفلسطينية، 2009):

1. **اجتماعات الهيئة العامة:** يعرض المحور الأول ثلاثة عشرة فقرة، أُستند سبعة منها إلى قانون، بينما الستة الأخرى بقيت ضمن إطار التعليمات الغير ملزمة.
2. **حقوق المساهمين المتكافئة:** إن قواعد الحوكمة المنطوية تحت هذا البند كلها تتفق مع نص قانوني، وهي تكمن في القدره على استقطاب المستثمرين، مما يضمن سيولة في السوق المالي، ولهذا تركز قواعد الحوكمة على حماية حقوق المساهمين من خلال وضع الضوابط والآليات التي تحقق للمساهمين المعاملة المتكافئة والتمتع بحقوق الملكية والوقوف على كافة المعلومات عن الشركة وتوفير حقوق التصويت والمشاركة بالتغيرات الجوهرية في الشركة

3. إدارة الشركة: على نقيض لما جاء في المحور الثاني، فقد استندت ثلاثة عشرة فقرة في مجال

إدارة الشركة إلى قانون من بين اثنان و أربعون فقرة، مما يشكل مؤشراً واضحاً لضرورة سن

التشريعات الملزمة في إطار إدارة الشركات وكانت القوانين موزعة على شقين هم:

- مجلس الإدارة.
- الإدارة التنفيذية.

4. التدقيق: بالرغم من أهمية هذا الموضوع لضمان الشفافية، و النزاهة في الشركات؛ و خاصة

المساهمة العامة و المدرجة في السوق المالي، نجد أن هناك ستة بنود مستندة إلى قانون، بينما

هناك ثمانية بنود لا تتعدى صيغة النصيحة في إلزامها وتتضمن قواعد التدقيق عدة محاور هم:

- لجنة التدقيق.
- إدارة التدقيق الداخلي.
- مدقق الحسابات الخارجي.

5. الإفصاح والشفافية: بالرغم من أهمية الإفصاح و الشفافية في تطبيق حوكمة الشركات إلا أن

مدونة حوكمة الشركات تشير إلى المبدأين بشكل مقتضب، وتبرز أهمية الإفصاح المحاسبي في

الفهم السريع والدقيق لكافة البيانات المتعلقة بالأمر المادية للشركة، بما في ذلك الموقف المالي

وإداري وحقوق الملكية والرقابة على الشركة، بما يمكن المساهمين من ممارسة حقوقهم على

أسس عقلانية، حيث يساعد الإفصاح والشفافية على اجتذاب رؤوس أموال والحفاظ على حقوق

المساهمين مما يؤدي إلى زيادة الثقة بينهم وبين مجلس الإدارة، وعلى العكس من ذلك فإن

ضعف الإفصاح المحاسبي والشفافية يؤدي إلى غياب نزاهة السوق وإلى ممارسة سلوك غير

أخلاقي مما يزيد من التكلفة ويؤثر على الأرباح.

6. أصحاب المصالح الآخرين في الشركة: إن هذا المحور في المبادئ يعني بأصحاب المصالح؛

من الموظفين، و المتعاقدين، و الموردين، و كل من له منفعة من المتعاملين مع الشركة، إن هذا

المحور من القواعد شمل ثمانية بنود أستند خمسة منها إلى قانون.

3.10.1.2 الجهة المشرفة على تطبيق قواعد الحوكمة

تعتبر اللجنة الوطنية لحوكمة الشركات الجهة العليا التي أقرت وأصدرت مدونة قواعد حوكمة

الشركات، وحيث أن هذه المدونة تسري على الشركات المساهمة العامة والمؤسسات المالية التي

تتصوي تحت إشراف هيئة سوق رأس المال ورقابتها، وعليه فإن هيئة سوق رأس المال هي الجهة

المخولة بمتابعة تنفيذ الشركات بالقواعد الواردة في مدونة حوكمة الشركات في فلسطين وتعمل على تشجيع الشركات بالالتزام بكل ما ورد في المدونة، وبخاصة الأحكام غير الإلزامية الواردة في المدونة.

بالمقابل تقوم سلطة النقد بمتابعة تنفيذ القطاع المصرفي للتعليمات الإلزامية الخاصة به، بحيث ان سلطة النقد الفلسطينية عملت على اصدار قواعد ارشادية لحوكمة البنوك العاملة في فلسطين خاصة بهم (هيئة سوق رأس المال الفلسطينية، 2009).

2.2 المحور الثاني: التدقيق الداخلي

1.2.2 التدقيق

يلعب التدقيق دوراً مهماً في الحياة الاقتصادية، ولقد تطور بشكل مواز للتطور الوظيفي لمهنة المحاسبة وللتطور الاقتصادي في المنشآت.

ويعتبر التدقيق عملية منظمة هادفة تسعى للخروج بتأكيد معقول عن عدالة القوائم المالية ومصداقية الإبلاغ المالي، لذا فهي تقوم بخدمة العديد من الأطراف ذات العلاقة بالقوائم المالية (نشوان، 2010). سواءً أطراف من داخل المنشأة أو خارجها، وأن الأطراف التي تستفيد من تبني قراراتها المختلفة تستند تماماً بالأساس على تقرير المدقق بصفته رأياً فنياً محايداً ومستقلاً وهذا يفرض على المدقق عند إعداده لتقريره التحلي والتمسك بالمعايير المهنية التي يجب ان تتوافر في هذا المدقق وعملية التدقيق نفسها (IFAC, 2003)، وهناك نوعان من التدقيق الخارجي والداخلي:

2.2.2 التدقيق الخارجي

يهدف التدقيق إلى زيادة الموثوقية بالمعلومات المحاسبية التي تقدمها الشركات المساهمة من خلال القوائم المالية يتطلب الأمر اعتمادها من قبل شخص خارجي مؤهل علمياً وعملياً يسمى المدقق الخارجي، باعتباره الشخص المدرب والمؤهل لفحص القوائم المالية الختامية للمنشأة وكذلك تقييم مدى الاعتماد على المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً عند إعداد القوائم المالية (عميروش، 2011).

وقد تطورت أهداف التدقيق من البحث عن جميع الأخطاء وأعمال الغش المرتكبة إلى إبداء الرأي بمدى عدالة القوائم المالية محل الفحص في تبيانها لنتيجة عمل المنشأة المالي، مما أدى إلى ابتعاد المدقق عن دائرة الاهتمام بتصيد أخطاء الآخرين وتركيزه على الاهتمام بمصالح المنشأة وتحقيق أهدافها (قريط، 2008).

ولقد ازداد حرص الجهات المختصة بأهمية مواكبة مهنة التدقيق للتطورات العلمية والمهنية، إذ تسعى الجهات ذات العلاقة إلى تعزيز دور المهنة وذلك من خلال تطبيق المعايير المحاسبية التي تضيف على نهج محاسبي دقيق يضمن لها النجاح والاستمرارية في ظل التحديات الاقتصادية الكبيرة والأزمات المالية الحديثة التي زادت الحاجة إلى تحسين جودة التدقيق الخارجي في المنشآت (Basel committee, 2013) مع ضرورة وجود تعاون كامل بين عمل التدقيق الداخلي والخارجي للتأكد من مدى كفاية عمليات التدقيق وتقليل الجهود المزدوجة (حجازي، 2010).

ومن أجل إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية، يتوجب على المنشآت تعيين مدقق خارجي يقوم بفحص القوائم المالية والدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية، ومن ثم إبداء رأيه الفني المحايد في مدى عدالة وصدق تلك القوائم المالية، مع التزامه بالمبادئ المحاسبية ومعايير التدقيق المتعارف عليها، كما يجب أن يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية عن المنشأة التي يدقق حساباتها، لأن موضوع الاستقلالية هو الأساس في عملية التدقيق (الصوص، 2012).

3.2.2 التدقيق الداخلي

يعد ظهور التدقيق الداخلي حديثاً بالمقارنة مع التدقيق الخارجي، يحث دعت الحاجة إليه بسبب الفضائح والأزمات المالية التي حدثت في الآونة الأخيرة، وكبر حجم المنشآت وتعدد وتعقد عملياتها وتطور الأساليب التكنولوجية إلى الحد الذي أصبح معه من الصعب على الإدارة التعرف على نتائج الأعمال ومتابعتها أولاً بأول، لذلك أنشأ التدقيق الداخلي لمراجعة ما تقوم به المنشأة من أجل تحديد التهديدات المحتملة التي قد تؤثر على صحة وربحية المنشأة ككل، وتقديم اقتراحات للتخفيف من المخاطر المرتبطة بتلك التهديدات.

كانت أول ظهور للتدقيق الداخلي في عام 1929 بعد الأزمة الاقتصادية، حيث كانت المنشآت الأمريكية تستعمل خدمات مكاتب التدقيق الخارجي في التصديق على حسابات الميزانية والقوائم المالية، مما دفع المنشآت إلى البحث عن وسيلة لتخفيض المصاريف المنفقة على تلك المكاتب (Renad, 2010).

يعتبر التدقيق الداخلي بؤرة التركيز في هيكل الرقابة على الحماية المادية للأصول والتأكد من سلامة البيانات المالية، وتشجيع الالتزام بالسياسات المالية والإدارية، وفع الكفاءة التشغيلية (مجاهد، 2004)، كما يعد من الوسائل المهمة لإدارة المنشأة للتأكد والتحقق من التزام الوحدات الإدارية بالسياسات المالية والإدارية، والسياسات العامة المتبعة فيها، ويعتبر إقامة نظام سليم للتدقيق الداخلي والمحافظة عليه، والتأكد من سلامة تطبيقه التزاماً قانونياً يقع على عاتق المنشأة، ومصدر هذا الالتزام هو واجب

المنشأة القانوني بإمساك حسابات منتظمة، حيث إنه لا يمكن تصور وجود حسابات منتظمة بدونه، فضلاً عن الضرورة العملية لمثل هذا النظام لكي تؤدي المؤسسة أعمالها بطريقة سليمة وكفاءة (جربوع، 2002).

1.3.2.2 مفهوم التدقيق الداخلي

التدقيق الداخلي نشاط مستقل، موضوعي، يضمن الجودة، يهدف لتأدية خدمات التوكيد والأنشطة الاستشارية المختلفة ووجد لتحسين وإضافة قيمة للعمليات في المؤسسة. وهو يساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها من خلال تطبيق أساليب آلية ومنضبطة من أجل تطوير وتقييم فعالية أنشطة إدارة المخاطر والرقابة والتوجيه والضوابط وتحسين فعاليتها وقد اعتمد هذا المفهوم كتعريف إجرائي لهذه الدراسة (Institute Of Internal Auditors (IIA), 2010).

كما عرفه (الخطيب، 2010) بأنه: مجموعة من الأنظمة أو أوجه نشاط مستقل داخل المنشأة تنشئة الإدارة بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية، والتأكد من كفاية الاحتياطات المستخدمة لحماية أصول وممتلكات المنشأة، والتحقق من إتباع الموظفين للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم، وقياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء مهامها، واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها وذلك حتى تصل المنشأة إلى درجة الكفاءة الإنتاجية القصوى في ضوء القدرات الحالية.

كما عرف (عبد الله، 2009) التدقيق الداخلي بأنه مجموعة من أنظمة أو أوجه نشاط مستقل داخل المشروع تنشئة الإدارة للقيام بخدماتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية والتأكد من كفاية قيمة الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المشروع وفي التأكد من اتباع موظفي المشروع للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم، وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات الواجب إدخالها عليها، وذلك حتى يصل المشروع إلى درجة الكفاءة الإنتاجية القصوى.

كما عرف (حسن، 2005) بأنه نشاط تقويمي ومستقل داخل المنظمة لحمايتها والهادف إلى فحص وتقييم كفاية وفعالية نظام الرقابة الأخرى داخل المنظمة.

وأوضح (العبادي، 1999) إلى أن التدقيق الداخلي ظهر بداية بهدف اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب، ولكن حدثت تطورات مهمة على هذه الوظيفة اقتضتها التطورات المتلاحقة في مجال الأعمال.

وعرفه الذنبيات (2010) بأنه: وظيفة تدقيق داخلية مستقلة يقوم بها فرد أو أفراد أو جهاز من داخل المنشأة من أجل خدمة الإدارة عن طريق التأكد من كافة أنظمة الرقابة الداخلية أنها تعمل بشكل كفاء وفعال لتحقيق جميع أهداف النظام الرقابي كما حددتها الإدارة، وذلك باستخدام طريقة مخططة ومنظمة لتقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر والرقابة وعملية التحكم المؤسسي.

وقد بين (الكاشف، 2000) أن الدور التقليدي للمدقق الداخلي في التأكد من وجود نظام رقابة داخلية يعمل بكفاءة طوال الوقت والسعي لكشف الغش والاحتيال لم يعد دوراً ملائماً في ظل التغيرات الحديثة في بيئة الأعمال.

كما عرفته لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي بعد صدور قانون ساربينز أوكسلي (2002) والتي يطلق عليها لجنة (COSO – Committee Of Sponsoring Organizations) بأنه: عمليات تتأثر بمجلس إدارة المؤسسة والإدارة والأفراد الآخرين في المؤسسة، يتم تصميمها لتعطي تأكيداً معقولاً حول تحقيق المؤسسة لأهدافها في النواحي التالية: كفاءة العمليات وفعاليتها والاعتماد على التقارير المالية والالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها" (إبراهيم، 2009).

2.3.2.2 أهمية التدقيق الداخلي

تكمن أهمية التدقيق الداخلي وفقاً لتعريف التدقيق الداخلي لمعهد المدققين الداخليين في إضافة قيمة للمنشأة كهدف استراتيجي له وذلك من خلال دوره الاستشاري والموضوعي في تحسين زيادة فرص انجاز أهداف المنشأة، وتحسين الإجراءات والعمليات وتخفيض المخاطر إلى مستويات مقبولة، حيث ظهرت الحاجة للتدقيق الداخلي بصورة أكثر جدية خلال الأزمة الاقتصادية العالمية 1929-1933 وبعد الحرب العالمية نتيجة لإفلاح العديد من المنشآت وتحمل إدارات هذه المنشآت المسؤولية عن ذلك، فضلاً عن حاجة إدارات هذه المنشآت لمتابعة مدى فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية لديها، الامر الذي دفعها إلى إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي لتكون العين الساهرة لها في فحص وتقييم فعالية جميع أنظمة الرقابة لإنجاز مهامها من التحقق والتحليل والتقييم لجميع أوجه ومجالات النشاط والخطط والأهداف التي تسعى هذه المنشآت إلى تحقيقها، باعتبار أن وظيفة التدقيق الداخلي هي جزء من نظام الرقابة الداخلية حيث إنها تشكل بؤرة هذا النظام وصمام الأمان له، وخصوصاً بعد إبلاء هذه الوظيفة أهمية مميزة سعيًا إلى تحويل هذه الوظيفة من وظيفة رقابية في المنشأة إلى مهنة معترف بها من قبل المنظمات المهنية المحاسبية الدولية (بكري، 2000).

ويعتبر التدقيق الداخلي وسيلة استكشافية تحدد موضع الانحراف بين الواقع والوضع المحدد مسبقاً واكتشاف الأخطاء، وكونه أيضاً وسيلة وقائية تمنع وقوع الأخطاء والتضليل، لذلك يجب على المنشأة

أن تأخذ بتوصيات المدقق الداخلي ونتائج عمله للقيام بالتحسينات للمنشأة (Kagermann, et al, 2008)، ولقد ازدادت أهميته في وقتنا الحالي، وأصبح نشاطاً تقويمياً لكافة الأنشطة والعمليات في المنشأة، بهدف تطوير هذه الأنشطة ورفع كفاءتها الإنتاجية، وتعود أهمية هذه الوظيفة للخدمات التي تقدمها للإدارة في مختلف المجالات (الخطيب، 2010).

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

تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دوراً مهماً في عملية الحاكمة، إذ إنها تعزز هذه العملية، وذلك بزيادة قدرة الموظفين 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).

زادت أهمية وظيفة التدقيق الداخلي باعتبارها أداة تتيح للمنظمات إصلاح وتطوير نفسها ذاتياً، من خلال التقييم والتحليل والمشورة والدراسات والاقتراحات، حيث اعتبرت هذه الوظيفة صمام أمان بيد الإدارة، وتم وصفها بأنها " عيون الإدارة وآذانها" (Guy, et al, 1999).

وهناك مجموعة من العوامل التي ساعدت على زيادة أهمية وظيفة التدقيق الداخلي منها:

- زيادة اللامركزية 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 المعمول بها (عثمان، 1999).
- 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).
- شمول التنظيم الحديث لخطوط الاتصال الرأسية والأفقية وحاجة التغذية والتغذية العكسية (التعليقات والتقارير) إلى مسؤولين يتولون التدقيق لأجل اطمئنان الإدارة إلى سلامة هذه التقارير وواقعيتها (عثمان، 1999).

3.3.2.2 أهداف التدقيق الداخلي

تتم عملية التدقيق الداخلي في جميع مراحل النظام المحاسبي بهدف اكتشاف الأخطاء والغش، والتأكد من سلامة السجلات والبيانات المالية، والمحافظة على أصول المنشأة، والتحقق من مدى توافق النظام مع متطلبات الإدارة، ويمكن تركيز أهداف التدقيق الداخلي في هدفين رئيسيين هما كما يلي (المجمع العربي للمحاسبين، 2001):

أولاً: هدف الحماية: من خلال مراجعة الأحداث والوقائع الماضية للتحقق مما يلي:

1. دقة وتطبيق الرقابة المحاسبية، ومدى إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية.
2. أن أصول المنشأة قد تم المحاسبة عنها، وأنها محاطة بالحماية الكافية من السرقة والإهمال.
3. اختيار الرقابة الداخلية خاصة فيما يتعلق بالفصل بين وظائف الاحتفاظ والتنفيذ والمحاسبة.
4. تقييم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الأعمال بما يحقق تسلسل العمليات وعدم تكرار الأعمال.

ثانياً: هدف إنشاء: ويعني اقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص والمراقبة وتقديم النصح للإدارة، والتأكد من أن كل جزء من نشاط الخريطة التنظيمية للمنشأة موضع مراقبة، تقييم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعية.

ولقد حددت نشرة معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية هدف التدقيق الداخلي الرئيس بأنه مساعدة جميع أعضاء المنشأة على تادية مسؤولياتهم بفاعلية، وذلك من خلال القيام بتزويدهم بالتحليلات والتقويمات والتوصيات والمشورة والمعلومات التي تهم الأنشطة التي يتم مراجعتها، ويتم تحقيق هذا الهدف عن طريق مجموعة من الأعمال تشمل ما يلي (الخطيب، 2010):

1. مراجعة وتقويم متانة وكفاية تطبيق الرقابة المحاسبية والمالية، والرقابة على العمليات الأخرى، والعمل على جعلها أكثر فاعلية وبتكلفة معقولة.
2. التحقق من مدى الالتزام بسياسات المنشأة وخططها وإجراءاتها الموضوعية.
3. التحقق من مدى وجود الحماية الكافية لأصول المنشأة من جميع أنواع الخسائر.
4. التحقق من إمكانية الاعتماد أو الوثوق بالبيانات الإدارية التي تتولد داخل المنشأة.
5. تقويم نوعية الأداء المنفذ على مستوى المسؤوليات التي كلف العاملين بالقيام بها.
6. تقديم التوصيات المناسبة لتحسين عمليات المنشأة وتطويرها.
7. تقصي وتحديد أسباب المشكلات التي تحدث في المنشأة وتقدير الخسائر والأضرار الناجمة عنها، واقتراح ما من شأنه معالجتها ومنع حدوثها في المستقبل.
8. إجراء الدراسات والاختبارات الخاصة ببناء على طلب من الإدارة.

كما أضاف المطارنة إلى الأهداف السابقة ما يلي:

1. مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على الأسباب التي حالت دون تحقيق المنشأة لأهدافها الموضوعية.
2. تقييم النتائج التي تم التوصل إليها مقارنة مع الأهداف المرسومة.
3. العمل على تحقيق أقصى درجة ممكنة من الكفاية الإنتاجية والقضاء على الهدر والإسراف في جميع نشاطات المنشأة (المطارنة، 2009).

وقد ذكر جمعة (2009) العديد من أهداف التدقيق الداخلي أهمها ما يلي:

1. تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر.
2. تقييم وتحسين فعالية الرقابة الداخلية.
3. تقييم وتحسين فعالية عمليات التحكم المؤسسي.
4. اكتشاف الغش والأخطاء وضبط البيانات المحاسبية.

4.3.2.2 أنواع التدقيق الداخلي

تنفذ وظيفة التدقيق الداخلي عادة بعد تنفيذ العمليات المحاسبية، لذلك فإن منع واكتشاف وتصحيح الغش والخطأ في البيانات المحاسبية يمثل الهدف الأساسي للتدقيق الداخلي للتأكد من سلامة السجلات والبيانات المحاسبية على أصول المنشأة، (جمعة، 2005)، ويقسم التدقيق الداخلي إلى (إبراهيم، 2009):

1. التدقيق المالي: هو تحليل النشاط الاقتصادي للمنشأة وتقييم الأنظمة المحاسبية وأنظمة المعلومات والتقارير المالية، ومدى الاعتماد عليها، كما عرف بأنه: "تقييم مستقل للبيانات المحاسبية الماضية للتأكد من صحة وموثوقية هذه البيانات مثل فحص الحسابات المالية ونظام الرواتب والقوائم المالية السنوية (Kagermann, et al, 2008).
2. تدقيق الالتزام: ويقصد به مراجعة الضوابط الرقابية والمالية والتشغيلية للعمليات للحكم على جودة وملائمة الأنظمة التي وضعها للتأكد من الالتزام بالأنظمة التشريعات والسياسات والإجراءات. (Arens and Loebbeck, 2002).
3. التدقيق التشغيلي: ويقصد به المراجعة الشاملة للوظائف المختلفة داخل المنشأة، للتأكد من كفاءة وفعالية وملاءمة هذه الوظائف من خلال تحليل الهياكل التنظيمية وتقييم مدى كفاءة الأساليب الأخرى المتبعة، للحكم على مدى تحقيق أهداف المنشأة من خلال هذه الوظائف (العمرى وعبد المغني، 2006).

4. التدقيق الإداري: ويشمل عملية تقييم جودة أسلوب إدارة المخاطر والرقابة ضمن نطاق أهداف المنشأة (محسن، 2011).

5.3.2.2 نطاق التدقيق الداخلي

تطور التدقيق الداخلي كنتيجة طبيعية لتطور واتساع مهام وعمليات المنشآت والتوجه نحو العولمة وضرورة تحقيق متطلبات الجودة، فقد أصبح دور المدقق الداخلي ممتداً ليشمل المساعدة في إدارة المخاطر بشكل أكثر فعالية إضافة إلى دوره التقليدي (Kagermann, et al, 2008).

ووجهت معايير معهد المدققين الداخليين لعام 2000 المدققين الداخليين للقيام بعمليات رقابية إضافية للمساعدة في تطوير مفهوم الحوكمة وإدارة المخاطر سعياً لإضافة قيمة للمنشأة، كما وأكدت على ضرورة إيجاد توازن حقيقي بين مهام التدقيق التأكيدية والخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق الداخلي والتي تتطلب منه تبني استراتيجية واضحة يتم تحديدها بالتعاون مع لجنة التدقيق لإضافة قيمة للمنشأة، حيث إن لجنة التدقيق تقيس مدى الحاجة للخدمات التأكيدية ومن ثم التخطيط لها وإيجاد المصادر والموارد والآليات لتحقيق وتسهيل مهمة التدقيق (IIA, 2010).

ويشمل نطاق التدقيق الداخلي ما يلي (الوقاد وديان، 2010) ب:

- مراجعة إمكانية الاعتماد على نزاهة المعلومات المالية والتشغيلية والوسائل المستخدمة.
- مراجعة النظم الموضوعية للتحقق من الالتزام بتلك السياسات والإجراءات والقوانين واللوائح التي يكون لها تأثير جوهري على العمليات والتقارير.
- مراجعة وسائل المحافظة على الأصول، والتحقق من وجود الأصول، وتقييم مدى كفاءة استخدام هذه الأصول من الناحية الاقتصادية.
- مراجعة العمليات أو البرامج، للتحقق عن ما إذا كانت النتائج متمشية مع الأهداف الموضوعية، وما إذا كانت قد تم تنفيذها كما هو مخطط.

7.3.2.2 معايير التدقيق الداخلي

تعتبر معايير الممارسة المهنية الصادرة عن المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين (IIA - Institute of Internal Auditors) الأكثر انتشاراً وتطبيقاً في العالم، حيث تشكل أدلة إرشادية متكاملة تساعد في ضمان تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي بشكل فعال (المدلل، 2007).

وتنقسم معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي إلى مجموعتين كما يلي (Pickett, 2010):

أولاً: معايير الصفات:

تهتم هذه ال معايير بشخصية المدقق الداخلي، أو الجهة التي تنفذ عملية التدقيق الداخلي وتحتوي هذه المجموعة على أربعة معايير وهي كما يلي:

1. أهداف، مسؤوليات وصلاحيات التدقيق الداخلي.
2. الاستقلالية والموضوعية.
3. الكفاءة وبذل العناية المهنية الواجبة.
4. برنامج ضبط الجودة وتطوير عملية التدقيق الداخلي.

ثانياً: معايير الأداء

تتعلق معايير هذا القسم بوصف نشاط وطبيعة خدمة التدقيق الداخلي، وكيفية تنفيذ وأداء كل مهمة من مهام التدقيق الداخلي، ويتم من خلال هذه المعايير قياس أداء المدقق الداخلي باعتبارها الأساس التي يعتمد عليه، وتحتوي هذه المجموعة على سبعة معايير وهي كما يلي:

1. إدارة أنشطة التدقيق الداخلي.
2. طبيعة العمل.
3. تخطيط عملية التدقيق.
4. أداء وتنفيذ عملية التدقيق.
5. توصيل نتائج التدقيق الداخلي.
6. مراقبة تنفيذ التوصيات.
7. مستوى المخاطر المقبولة بعد تنفيذ التوصيات.

ثالثاً: الممارسة المهنية لتوصيل النتائج الخاصة بالتدقيق الداخلي

أصدر المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين المعيار رقم 2 الخاص بالممارسة المهنية لتوصيل النتائج الخاصة بالتدقيق الداخلي وقد تضمن (الوقاد وديان، 2010):

1. يجب إعداد تقارير مكتوبة موقعة بعد اكتمال فحص مدقق حسابات، وقد يتم إعدادها مكتوبة أو شفوية، ويتم توصيلها بصورة رسمية أو غير رسمية.
2. يلزم مناقشة النتائج والتوصيات مع المستويات الإدارية المعنية قبل إصدار التقرير النهائي المكتوب.

3. أن توصف التقارير التي يصدرها التدقيق الداخلي بالموضوعية والوضوح والاختصار .
4. يجب أن تعرض التقارير الغرض والنطاق والنتائج، كما ينبغي أن تحتوي على تعبيراً واضحاً لرأي مدقق داخلي.
5. أن تتطوي التقارير على توصيات بالتحسينات المستقبلية والأداء المرضي والتوصية بالعمل التصحيحي اللازم.
6. قد يتضمن التقرير وجهات نظر للأفراد محل تدقيق حسابات حول النتائج والتوصيات التي يحتويها تقرير التدقيق الداخلي.
7. يجب أن يفحص ويقيم مدير تدقيق الحسابات أو من ينوب عنه تقرير تدقيق حسابات قبل إصداره، كما يجب تحديد الأشخاص الذين سوف يوزع إليهم التقرير.

4.2.2 مفهوم جودة التدقيق الداخلي

عرفت الجودة على أنها مدى المطابقة مع المتطلبات، 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 والكفاءة المناسبة في العمليات والقيود وبشكل مستمر ضمن المنظمة لغرض خدمة أهدافها وحماية الأصول (القاضي، 2008).

كما تعرف جودة مهنة التدقيق بأنها: قدرة عملية التدقيق على اكتشاف والتقرير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، والحد من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمساهمين (Salhi, 2010).

كما يعرفها رحماني (2014) بأنها: أداء خدمات التدقيق بكفاءة وفعالية عالية وفقاً لمعايير والأحكام المهنية مع الاستقلالية في الإفصاح والتقرير عن الأخطاء والغش المكتشف وهذا من أجل تلبية توقعات واحتياجات جميع الأطراف المستفيدة من خدمات التدقيق.

كما عرفت أيضاً على أنها: الأداء بكفاءة وفعالية لعملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة والعمل على تلبية رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية (برير، 2013).

كما عرفت على أنها: مدة المطابقة مع المتطلبات، حيث تسعى المنظمات على 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 فيما يتعلق بجودة التدقيق الداخلي التي تستند إلى الأداء الجيد لنظام الرقابة الداخلية" (نور، 2012).

كذلك تعرف بأنها مساعدة الأفراد داخل التنظيم للقيام بالمسؤوليات المنوطة بهم بدرجة عالية من الكفاءة من خلال تحقيق الهدفين الرئيسيين للتدقيق الداخلي وهما (راضي، 1998):

- التقييم الدوري للسياسات الإدارية والإجراءات التنفيذية المتعلقة بها وإبداء الرأي حيالها بغرض تحسينها وتطويرها لتحقيق أعلى كفاءة إدارية.
 - التقييم الدوري للسياسات المالية والمحاسبية وكل المسائل المتعلقة بها والتأكد من أنها تسيير حسب الخطة الموضوعية دون انحراف.
- ويعرف الباحث جودة التدقيق الداخلي على أنها: الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي وقواعد السلوك المهني أثناء القيام بمهمة التدقيق، وقدرة التدقيق على اكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة، وتقديم التوصيات لمعالجتها، أو الحد منها، وإمكانية تحقيق أقصى منفعة ممكنة للشركة.

1.4.2.2 أهمية جودة التدقيق الداخلي

ترتبط أهمية جودة التدقيق من خلال أن مخرجات عملية التدقيق والمتمثلة في تقرير مدقق الحسابات حيث يعتمد الكثير من المستخدمين الخارجيين عليه في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم، وبالتالي فإن جودة التدقيق مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق ويمكن بيان هذه الأطراف كما يلي (Talyler & Glezen, 1994):

1. مدقق الحسابات: يهيمه أن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة وذلك من أجل تحسين سمعته وشهرته وموقفه التنافسي في مجال عمله.
2. إدارة الشركة: وهي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، وبالتالي فإن تنفيذ عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها، ويساعدها في وضع الخطط المستقبلية ومن ناحية أخرى فإن تقرير المراجع له ردود فعل في السوق مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بالشركة.
3. البنوك والدائنين: حيث يعتمدون وبشكل كبير على القوائم المالية المدققة وخاصة في منح القروض والتسهيلات البنكية، ومما لا شك فيه أن جودة عملية التدقيق سوف تؤثر بالإيجاب على جودة قراراتهم.

4. الجمعيات والمؤسسات المنظمة للمهنة" حيث تسعى إلى إلزام مكاتب المراجعة والتدقيق بتحقيق مستوى عالي من الجودة من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها، ووضعها في مكانها اللائق بين المهن الأخرى، وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة وللخدمات التي تقدمها.

5. الهيئات والأجهزة الحكومية: حيث أنها تعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات، وتسعى الأجهزة الحكومية أن تتم أعمال المراجعة والتدقيق وفقاً لمستوى عالي من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي، وجميع الأطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية التدقيق.

وإن اتباع نظام لتحقيق جودة أعمال التدقيق يحقق العديد من المزايا والخصائص تم تبيانها فيما يلي:

1. إعطاء تأكيدات معقولة بأن الخدمات والأعمال التي يؤديها المدقق الداخلي تتماشى مع المتطلبات المهنية أو معايير التدقيق المتعارف عليها، مع تقليل فرص ارتكاب الأخطاء في عملية التدقيق.
2. أن التدقيق الداخلي ذو الجودة العالية يمكن اعتباره جزء هام من نظام رقابة أصحاب المنشأة، وخاصة في حالة عدم مقدرتهم على الرقابة المباشرة على تصرفات الإدارة في إدارة المنشأة.
3. إن موضوع جودة التدقيق من الموضوعات الهامة والتي تؤدي إلى تقدم مهنة التدقيق مع ارتفاع مستوى الأداء المهني لمكاتب التدقيق أيضاً، كما أنه يساعد الجمعيات والمؤسسات المهنية من الرقابة والسيطرة على المهنة والنهوض بها وتحسين نظرة المجتمع لها مما ينعكس بالإيجاب على جميع أعضاء المهنة.
4. وعلى مستوى العالم العربي، وفي ظل اتجاه العالم نحو العولمة، وتطبيق اتفاقية تحرير التجارة العالمية، فإن ذلك يشكل تهديداً حقيقياً لقطاع الخدمات بما فيها خدمات مهنة المحاسبة وخاصة في الدول النامية إن لم تتواكب مع التطورات الحاصلة.

5.2.2 العلاقة بين الحوكمة والتدقيق الداخلي

يرى المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين (IIA) أنّ الحوكمة الجيدة تتوقف على المعلومات المتولدة عن الأطراف الأربعة التي تشكل نظام الحوكمة وهي: "مجلس الإدارة، والإدارة التنفيذية والمدققون الداخليون، ولجنة التدقيق"، وأنّ هذه العناصر الأربعة تشكل الفهم الداخليّ لأنشطة المنشأة مع التقويم الخارجيّ المستقل (Institute of Internal Auditors (IIA), 2002).

ومن ثم فإنّ إدارة التدقيق الداخليّ من الأطراف الرئيسيّة المعنيّة بتطبيق مفهوم الحوكمة، كما أكدت مبادئ وقواعد حوكمة الشركات على ضرورة تطوير وظيفة التدقيق الداخليّ، وتفعيل دوره في إطار آليات الحوكمة، مع التركيز على علاقته بلجنة التدقيق والمدقق الخارجي (Paape, et al, 2003).

وقد دعا الاتحاد الأوروبي لمعهد المدققين الداخليين عام (1999) إلى المشاركة في المناقشات حول دور التدقيق الداخلي في آليات حوكمة الشركات، وقرّر بأن يضع في مسار عمله العلاقة بين التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات (Glem, 2004).

فلفهم دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات لابدّ لنا من البحث في نقطتين أساسيتين، وهما:

- المتطلّبات الأساسية من التدقيق الداخلي في عملية الحوكمة.
- العلاقة بين التدقيق الداخلي وباقي أطراف الحوكمة.

1.5.2.2 المتطلّبات الأساسية من التدقيق الداخلي في عملية الحوكمة:

أكدت معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين الأمريكيّ على ضرورة أن يسهم نشاط التدقيق الداخلي في تحسين إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة حيث يشير المعيار (2130) إلى أنّه ينبغي أن يسهم نشاط التدقيق الداخلي في عمليّات الحوكمة بواسطة تقييم وتحسين عملية الحوكمة من خلال الآتي (Gramling, Maletta, Schneider, & Church, 2004):

- أ. التحقّق من وضع القيم والأهداف وتوصيلها.
- ب. مراقبة عملية إنجاز الأهداف.
- ج. التحقّق من المساءلة.
- د. التحقّق من الحفاظ على القيم في المنشأة.

وتعتبر بيئة النشاط الحاليّة وظيفة التدقيق الداخليّ وظيفه مساعدة للإدارة التنفيذية ولجنة التدقيق والإدارة العليا والمدقق الخارجيّ وأصحاب المصالح الآخرين إذا تمّ تجهيزها (بالموارد والأفراد) فإنّها ستقوم بدور هام ورئيسي في تعزيز وتفعيل الحوكمة، وبالرغم من أنّ مجلس الإدارة هو المسؤول عن عملية الحوكمة بالمنشأة إلاّ أنّه يعتمد على أطراف أخرى كالإدارة التنفيذية والمدراء والمدققين للمساعدة في القيام بمسؤولياته في الحوكمة، ومن ثمّ تعتبر التدقيق الداخليّ أحد الأطراف التي تساعد الإدارة العليا في عملية الحوكمة فهي مصدر هام للأطراف الأخرى المشتركة في عملية الحوكمة (وهي لجنة التدقيق- الإدارة العليا- المدقق الخارجيّ) في متابعة وتعزيز عملية الحوكمة بالمنشأة (Institute of Internal Auditors (IIA), 2003).

يرى المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين (IIA) بأنّ المتطلّبات الأساسية من وظيفة المراجعة الداخلية في عملية الحوكمة تتمثّل في (Paape & et, al., 2003):

(1) **متطلبات للإدارة العليا:** كخدمات تأكيد بشأن نظم الرقابة وخدمات استشارية بشأن التعامل مع المخاطر، وتتمثل متطلبات الإدارة من التدقيق الداخلي في:

- تقييم مستقل لنظام الرقابة الداخلية.
- المساعدة في إعداد التقارير عن الرقابة الداخلية.
- تقييم كفاءة العمليات.
- تحليل المخاطر.
- تأكيدات متعلقة بالمخاطر.
- إجراء التقييم الذاتي لكل من نظم الرقابة والمخاطر.

(2) **متطلبات للجنة التدقيق:** كخدمات تأكيد بشأن نظم الرقابة والمخاطر، وتتمثل متطلبات لجنة التدقيق من التدقيق الداخلي في:

- تأكيدات فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية، بما في ذلك تقييم مستقل لذلك النظام بالمنشأة ككل.
- تقييم مستقل عن الممارسات والعمليات المحاسبية الموجودة بالتقارير المالية.
- تحليل المخاطر بالتركيز على التقارير المالية والرقابة المحاسبية الداخلية.
- القيام ببعض عمليات الفحص الخاص.

(3) **متطلبات للإدارة التنفيذية:** كخدمات استشارية بشأن التعامل مع المخاطر.

كما أنه للتدقيق الداخلي دور هام في تقييم مدى التزام الإدارة التنفيذية بمبادئ الحوكمة وذلك من خلال إعطاء الثقة للمعلومات التي يحصل عليها مجلس الإدارة ولجنة التدقيق عن الحوكمة، فعلى المدقق الداخلي التركيز على تنفيذ هذه المبادئ أو الموثيق وليس على الاعتراف بالالتزام بها، ومن ثم على المدققين الداخليين توسيع أفقهم والإطلاع المستمر على التغييرات المتسارعة في القوانين والتشريعات والإرشادات وفهم ليس ماذا تعني الكلمة، ولكن كيف يتم تطبيقها (عيسى، 2008).

2.5.2.2. العلاقة بين التدقيق الداخلي وباقي أطراف الحوكمة:

يدعم كل طرف من أطراف حوكمة الشركات الأربع (المدققين الداخليين - المدققين الخارجيين - لجنة التدقيق - مجلس الإدارة) غيره من الأطراف في علاقة تكاملية متبادلة، فتلتزم معايير التدقيق الدولية المدققين الخارجيين بضرورة الاتصال بأطراف الحوكمة للتعامل مع موضوع التدقيق، وذلك في الأمور التي تستدعي انتباههم عند أداء مهام التدقيق، كما أنّ إصدارات معهد المدققين الداخليين توصي المدققين

الداخليين بمناقشة البنود الهامة مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، ومن ثم فإن أطراف الحوكمة يحصلون على المعلومات اللازمة لأداء مهامهم في حوكمة الشركات من مجموعتين من المدققين (عيسى، 2008).

ووفقاً للإحصائيات الحديثة فإن أكثر من نصف المنشآت الكبيرة التي أفلست منذ عام (1996) والبالغ عددها (673) منشأة، لم يقدم المدقق الخارجي في تقريره أي تحذيرات باحتمال فشل تلك الشركات، بل على العكس من ذلك أصدر بشأنها تقريراً نظيفاً (Institute of Internal Auditors (IIA),) (2002).

وتشير هذه الاحصائيات إلى أنه كلما كبر حجم المنشأة وازدادت درجة تعقيد نشاطها، كلما كان من الصعب على المدققين الخارجيين، الإدارة، واللجان تكوين صورة دقيقة للمخاطر التي تتعرض لها المنشأة وإجراءات الرقابة عليها وتطبيق الحوكمة عليها، وهنا يأتي دور التدقيق الداخلي ليقوم بمهامه من خلال علاقات تفاعلية بينها وبين باقي أطراف الحوكمة، على النحو الآتي:

1.2.5.2.2 العلاقة بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي:

تأتي أهمية العلاقة بين التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي بالنسبة لحوكمة الشركات من خلال اعتماد المدقق الداخلي على التدقيق الداخلي في تدقيق القوائم المالية وبمعنى آخر قرار الاعتماد (Reliance Decision) ، ويتأثر مدى الاعتماد على عمل التدقيق الداخلي بنزاهة الإدارة، فكلما زادت نزاهة الإدارة كلما زاد اعتماد المدقق الخارجي على عمل إدارة التدقيق الداخلي (كيرزان، 2013).

ويعتمد المدققون الخارجيين على عمل التدقيق الداخلي في كل من اختبار الرقابة الداخلية والاختبارات التفصيلية، بالإضافة إلى اعتمادهم عليها عند التخطيط للتدقيق الخارجي (كيرزان، 2013).

ويجب أن يعلم المدقق الخارجي وأن يكون له اتصال بتقارير التدقيق الداخلي ذات العلاقة وأن يتم إعلامه بأي أمور مهمة تصل إلى علم المدقق الداخلي والتي قد تؤثر على عمل المدقق الخارجي، وبالمثل يقوم المدقق الخارجي عادةً بإخطار المدقق الداخلي بأي أمور مهمة قد يكون لها أثر على التدقيق الداخلي.

ومن الجدير بالذكر أن عمل التدقيق الداخلي والذي يعتمد عليه المدقق الخارجي يتم أدائه بصفة مستقلة عن التدقيق الخارجي وليس بغرض تقديم مساعدة مباشرة لها.

2.2.5.2.2 العلاقة بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق:

لجنة التدقيق هي إحدى اللجان الرئيسية لمجلس الإدارة والمكوّنة من الأعضاء غير التنفيذيين بالمجلس، وينبغي النظر إلى تكوين لجان التدقيق على أنه تطوير لعملية التدقيق في معناها الواسع، فهذه اللجان يمكن أن تدعم موضوعية ومصداقية إعداد التقارير المالية، كما يمكن أن تساعد المدراء التنفيذيين في الوفاء بمسؤولياتهم، وتدعم وتقوّي دور المدراء غير التنفيذيين، وتدعم استقلالية المدققين وتحسّن من أعمال التدقيق، وتحسّن الاتّصال بين المدراء والمدققين والإدارة، بالإضافة إلى ذلك تساعد في إيجاد نوع من الرقابة من قبل المساهمين على الإدارة، ويمكن اعتبارها أداة مفيدة ومعاونة لمجلس الإدارة في مراقبة أداء المنشأة وتسيير نشاطها (السقا، 2002).

وقد وضع معهد المدققين الداخليين مادة في موقعه على الانترنت عن التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق بأنهما يعملان معاً نحو أهداف مشتركة كما يلي (حماد، 2007):

"إنّ مهام ومسؤوليات وأهداف لجنة التدقيق والتدقيق الداخليّ هما توأمان بوسائل عديدة، وبالتأكيد فإنّه مع زيادة حجم مسؤوليّة المنشأة فإنّ أهميّة لجان التدقيق والتدقيق والعلاقة بينهما سوف تزيد أيضاً، فلجنة التدقيق لها مسؤوليات رئيسية في التأكّد من أنّ الآليات داخل المنشأة تؤدّي وظيفتها بصفة مستمرة وبوضوح، وإحدى هذه الآليات القويّة والمتناغمة هي علاقة التعاون مع التدقيق الداخليّ، ومعهد المدققين الداخليين في نشرته عن وضع لجان التدقيق قد خطا خطوة نحو رفع مستوى نوع العلاقة بما يساعد لجان التدقيق والتدقيق الداخليّ على العمل معاً نحو تحقيق الأهداف المشتركة".

حيث تتحمّل إدارة التدقيق الداخليّ التزامات مباشرة تجاه لجنة التدقيق، ونعرض فيما يلي أهم مجالات خدمات التدقيق الداخليّ للجنة التدقيق (السقا، 2002):

أ- التقارير المالية والإفصاح المحاسبيّ: من المعروف أنّ مجلس الإدارة هو الذي يتحمّل المسؤولية الأولى عن إعداد التقارير المالية وما تتضمنه من مبادئ محاسبية، ويتّجه مجلس الإدارة إلى تشكيل لجنة التدقيق لمساعدته في الوفاء بهذه المسؤولية وذلك لتأمين خبرة معيّنة في القضايا الفنية المرتبطة بهذه التقارير، ورغم أنّ لجنة التدقيق تتلقى مساعدات هامة من المدقق الخارجيّ بهذا الخصوص، إلّا أنّه يتعيّن عليها البحث عن آليات أخرى مساعدة، وأحد هذه الآليات هي التدقيق الداخليّ، ومن ثمّ فإنّ هناك هدف ومصالحة مشتركة بين المدققين الداخليين ولجنة التدقيق فيما يتعلّق بالإفصاح المحاسبيّ والتقارير المالية.

ب- مدى ملائمة الرقابة المالية المحاسبية: تتحمل لجنة التدقيق مسؤولية خاصة في مجال ملائمة الرقابة الداخلية المحاسبية في المنشأة، فيتعيّن عليها البحث عن مساعدة أطراف متعدّدة كالتدقيق

الداخلي والإدارة الماليّة والتدقيق الخارجي، ويعتبر التدقيق الداخليّ في موقع متميّز لمساعدة لجنة التدقيق لارتباط عملها بمدى ملائمة وفعاليّة النظام الكليّ للرقابة الداخليّة.

ج- رقابة الانحرافات والمخالفات الماليّة: تشير إحدى الدراسات المسحيّة إلى أنّ 90% من المدققين الداخليين يعتمدون بمسؤولياتهم عن التقرير عن الانحرافات والمخالفات إلى لجنة التدقيق، وتظهر فعاليّة لجان التدقيق في مراقبة تصحيحات العيوب والأخطاء التي ترد في تقارير المدققين الداخليين.

د- أنشطة التدقيق: ينبغي أن يكون المدقق الداخليّ قادراً على الوفاء باحتياجات لجنة التدقيق من غير تلك التي تحصل عليها من المدقق الخارجيّ، ويجب أن يقدّم المدقق الداخليّ خدماته كجزء متكامل لبرنامج التدقيق الكليّ الذي يتمّ تنظيمه بواسطة لجنة التدقيق كما ينبغي على لجنة التدقيق أن تحدّد ما إذا كانت أنشطة التدقيق تتفدّ وفقاً لمعايير التدقيق.

حيث تكون لجنة التدقيق مسؤولة بصفة عامّة عن استعراض نظام وبرامج التدقيق الداخليّ ولدى استكمال عمليّات التدقيق الداخليّ تقوم لجنة التدقيق باستعراض أيّ نتائج مع المدقق الداخليّ كما يجب أن تستعرض أيّة توصيات أو إجراءات قامت بها إدارة المنشأة (مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2003).

3.2.5.2.2 العلاقة بين التدقيق الداخليّ ومجلس الإدارة:

أصبحت الإدارة تعتمد على التدقيق الداخليّ في تحسين عمليّة الحوكمة أكثر من أيّ وقت مضى، وذلك لما للمدققين الداخليين من دور محوريّ في التحقق، الاستشارة، وإدارة المخاطر.

وقد أشارت المعايير الدولية للممارسة المهنيّة للتدقيق الداخليّ إلى أنّه يمكن للمدققين الداخليين تقديم العون للإدارة ومجلس الإدارة في الوفاء بمسؤولياتهم في حوكمة الشركات، وذلك على النحو الآتي (Whitley, 2005):

- مساعدة مجلس الإدارة في التقييم الذاتي للحوكمة.
- تقديم أفكار أفضل لتنفيذ إجراءات الرقابة الداخليّة وعمليّة إدارة المخاطر للجنة التدقيق.
- البحث عن فرص أفضل لتحقيق الالتزام بغرض تخفيض التكلفة على المدى الطويل.
- فحص قواعد وآداب السلوك الأخلاقي بالمنشأة للتحقق من مدى كفايتها لتحقيق الهدف منها ومن أنّها بلّغت للعاملين.
- تنفيذ التدقيق السنويّ بالعناية اللازمة وإعداد تقرير بالنتائج يُرفع إلى لجنة التدقيق.
- مراعاة الإفصاح والشفافية عند إعداد وتنفيذ خطة التدقيق السنويّة.

وتحتاج إدارة التدقيق الداخلي لدعم من مجلس الإدارة والإدارة العليا لكي تستطيع القيام بذلك، فهذا الدعم ضروري لعدة أسباب (كراز، 2005):

- أ. خلق الجو المناسب للعمل معاً لتحقيق الأهداف الكلية للمنشأة ككل.
- ب. تكوين وحدة قوية للتدقيق الداخلي تجعل العاملين لديها راضين عن أنفسهم وعن الأعمال والخدمات التي يقدمونها وهذا ما يؤدي لزيادة فعالية وكفاءة هذه الخدمات.
- ج. إن سلوك العاملين تجاه التدقيق الداخلي ومن يقوم بها يصبح تعاونياً وإيجابياً عندما يدركون أن وحدة التدقيق الداخلي تحظى باهتمام الإدارة العليا.

4.2.5.2.2 العلاقة بين الحوكمة ولجنة التدقيق والتدقيق الداخلي

أكدت العديد من الدراسات والبحوث على أهمية العلاقة بين لجنة التدقيق والمدقق الداخلي والمدقق الخارجي ومجلس الإدارة، حيث تعمل لجنة التدقيق كحلقة وصل بين هذه الأطراف الثلاثة والتي تعتبر أطرافاً رئيسية في نظام حوكمة الشركات، من خلال ما سبق نجد علاقة متعددة الاطراف وهي العلاقة ما بين الحوكمة ولجنة التدقيق والتدقيق الداخلي.

تكمن العلاقة الموجودة بين حوكمة الشركات ولجنة التدقيق والتدقيق الداخلي في إسناد مهمة تقييم نشاط وظيفة التدقيق الداخلي للجنة التدقيق، ويكون ذلك عن طريق ما يلي: (KPMG, 2004)

1. الاهتمام بالكفاءات الموجودة داخل المؤسسة المشرفة على وظيفة التدقيق الداخلي.
2. الاهتمام بفعالية التدقيق الداخلي وبقدرته على تحقيق أهدافه وذلك من خلال دراسة: قدرة الوظيفة على التخطيط لنشاطاتها؛ قدرة الوظيفة على تنفيذ الخطة.
3. نوعية أو جودة تقارير التدقيق المعتمدة.
4. القدرة على تقديم الحلول والاقتراحات المناسبة.

التنظيم المعمول به والمتعلق بتسيير نشاط التدقيق الداخلي مثل: وجود ميثاق للتدقيق الداخلي؛ توفر عنصر الاستقلالية فيما يخص علاقة التدقيق بباقي الوظائف؛ وجود نظام للتوثيق يسمح بتوفير الحجج والبراهين اللازمة والخاصة بالاستنتاجات التي توصل إليها التدقيق الداخلي.

الدراسات السابقة

1.3 الدراسات باللغة العربية

1. دراسة (لخضر، 2017) بعنوان: " طبيعة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، إدارة المخاطر و الرقابة الداخلية في ظل المعيار رقم 2100 (طبيعة العمل)".

وجود نشاط فعال لضمان الجودة في أعمال التدقيق الداخلي، يهدف إلى ضمان مستوى عالي من عمل التدقيق الداخلي عن طريق تحسين أداء ونتائج التدقيق، والتأكد من تنفيذ أعمال التدقيق الداخلي بطريقة أكثر كفاءة وفعالية وأقل تكلفة، والتي قد تؤدي إلى توفير الوقت و تخفيض تكلفة التدقيق، تحسين قدرة إدارة التدقيق الداخلي، الحفاظ على درجة عالية من النزاهة والمسؤولية والكفاءة، تعزيز مصداقية وسمعة إدارة التدقيق الداخلي.

هدفت الدراسة إلى عدة أهداف أهمها إبراز مساهمة تطور مفهوم التدقيق الداخلي في تغيير وجهة النظر إلى نظام الرقابة الداخلية من مجرد امتثال للمعايير المعمول، إلى وسيلة لتمكين الشركات من عملية تحسين أداءها التنظيمي وتوضيح أبعاد جودة التدقيق الداخلي ودورها في تعزيز المساءلة والشفافية وتطبيق أفضل ممارسات نظام الحوكمة في الشركات وإبراز أهداف التدقيق الداخلي من خلال عملية الاتصال بالمكلفين بالحوكمة وأثر انعكاسات تقارير حوكمة الشركات في تطوير وظيفة التدقيق الداخلي بالشركات.

وتم الاعتماد على البحث المكتبي من خلال الإطلاع على مختلف الكتب، المقالات، إصدارات الهيئات المهنية المتخصصة التي لها علاقة بموضوع الدراسة وكذلك الاستفادة من الدراسات السابقة.

وتمت الدراسة في جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر وكانت الحدود الزمانية للدراسة 2017 وحاول من خلال دراسته الإجابة على المشكلة التالية: كيف يمكن أن تؤثر جودة التدقيق الداخلي في تحسين عمليات الحوكمة من خلال إحكام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر المرتبطة بنشاط الشركات.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أبرزها أن نشاط التدقيق الداخلي يعتبر بمثابة تأكيد مستقل وموضوعي استشاري لإضافة قيمة وتحسين تطبيق عمليات الحوكمة بالشركة، حيث تساعد وظيفة

التدقيق الداخلي الشركة في تحقيق أهدافها بإيجاد ثقافة واتجاه منظم وملتزم لتقييم وتحسين فعالية الرقابة الداخلية و إدارة المخاطر بالشركة، ويمثل الالتزام بجودة التدقيق الداخلي عنصراً مهماً في تطبيق نظام الحوكمة من خلال إحكام الرقابة الداخلية والقدرة على إدارة المخاطر التي تواجه الشركة، مما يساهم في تحقيق أهدافها وتعزيز وحماية قيمتها، ويوفر الالتزام بالجودة في أعمال التدقيق الداخلي ميزة تنافسية للشركة، حيث يمكن أن يكون باستطاعة الشركة ذات الرقابة الداخلية الفعالة، إدارة المخاطرة بشكل أفضل.

وقد أوصت الدراسة على أن الشركة يجب أن تجعل الرقابة الداخلية جزء من إدارة المخاطر، وعلى أن يكون كلاهما جزءاً لا يتجزأ من نظام الحوكمة؛ لتحقيق رقابة الجودة على أعمال التدقيق الداخلي، وينبغي العمل على ضمان الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي والسياسات المرسومة من طرف إدارة التدقيق الداخلي، وكذلك برامج التدقيق المخططة؛ من خلال إجراء عمليات تقييم مستمرة لعمل نشاط التدقيق الداخلي وسياساته وبرامجه؛ ومما لاشك فيه أن العمل على وجود سياسة لمراقبة جودة الأداء التي سوف تؤدي إلى ضمان جودة تنفيذ مهام التدقيق الداخلي.

2. دراسة (بلخادم، 2015) بعنوان: "أثر جودة التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات" دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة".

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر جودة التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات، حيث حدد جودة التدقيق الداخلي من خلال مدى الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي، وبذل العناية المهنية اللازمة في أداء أنشطة التدقيق الداخلي التأكيدية والاستشارية، لذا على المدقق الداخلي فحص وتقييم الأنظمة وتحديد مواطن القوة والضعف بها، حيث تؤدي جودة وظيفة التدقيق الداخلي دوراً مهماً في دعم التطبيق السليم لحوكمة الشركات، وباعتبار التدقيق الداخلي آلية من آلياتها أصدرت معايير دولية لجودة التدقيق الداخلي وتخص ضمان فعالية حوكمة الشركات.

وقد افترضت الدراسة عدة فرضيات هي جودة التدقيق الداخلي تؤدي إلى دعم حوكمة الشركات، وإصدار معايير دولية جديدة تخص جودة التدقيق الداخلي يؤثر إيجابياً في دعم حوكمة الشركات، وغياب لجنة التدقيق وإدارة المخاطر يؤثر على التطبيق السليم لحوكمة الشركات، وكانت الدراسة في سنة 2015 عبارة عن دراسة حالة لمؤسسة مطاحن الزيبان، القنطرة، الجزائر.

وتوصلت الدراسة إلى أن غياب كل من لجان التدقيق تؤثر على التطبيق الجيد لحوكمة الشركات، حيث تعتبر أداة التأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات، والإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي، والتي تؤدي إلى الحد من التقارير المالية الاحتيالية في المعلومات المالية التي تفصح عنها

المؤسسات، وغياب إدارة المخاطر تؤثر على تطبيق أحد ركائز حوكمة الشركات، كون التدقيق الداخلي يقوم بتحديد الأسباب والعوامل التي من الممكن أن تؤدي إلى حدوث بعض المخاطر مستقبلاً بالإضافة إلى فحص وتقييم فاعلية وكفاءة أنظمة الرقابة الداخلية، والعمل على تحسينها وتطويرها من أجل تدارك الأسباب والعوامل التي تؤدي إلى وقوع المخاطر بالمؤسسة.

وقد أوصت الدراسة على ضرورة اهتمام المدقق الداخلي بتطوير قدراته المعرفية والمهنية بصورة مستمرة ليظل مواكبا لكل ما يستجد من متطلبات ومعايير وقواعد تحكم سلوكه المهني وتنمي قدراته على أداء مهامه بكفاءة وفعالية، وزيادة الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي وتفعيل دوره لما له من أثر إيجابي في دعم إدارة المخاطر وإخضاع المدقق الداخلي وأسلوب عمله إلى عملية تقييم مستمرة لتحديد نقاط القوة والضعف في عمله، والاهتمام باللجان المنبثقة من الأعضاء غير التنفيذيين في مجلس الإدارة وضمان عملها بالشكل المطلوب لتدعيم عمل حوكمة الشركات، كلجنة التدقيق التي تعمل على ضمان سلامة عمل التدقيق الداخلي واختيار المدقق الخارجي والربط بين التدقيق الداخلي و الخارجي وضمان استقلالية كلا الطرفين، وزيادة التأكد من دقة وموضوعية التقارير المالية، وضرورة الإسراع بتفعيل الالتزام القانوني للمؤسسات الجزائرية بتطبيق مبادئ الحوكمة، والعمل على توفير الإطار المؤسسي والقانوني كبيئة مناسبة لذلك.

3. دراسة (أبو جراد، 2015) بعنوان: "العلاقة بين التحفظ في السياسات المحاسبية وتطبيق الحاكمية المؤسسية وأثرها على جودة الإفصاح في البنوك التجارية العاملة في فلسطين".

هدفت الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين التحفظ في السياسات المحاسبية وتطبيق حوكمة الشركات وأثرها على جودة الإفصاح في البنوك التجارية العاملة في فلسطين، حيث اتبع الباحث المنهج التحليلي، من خلال الاعتماد على القوائم المالية لاستخدام بيانات (7) بنوك وعلى مدى (7) سنوات لكل بنك من واقع قاعدة بيانات بورصة فلسطين.

توصلت الدراسة إلى أن المتوسط الحسابي العام لحوكمة الشركات في قطاع البنوك (62.33%)، وهذا يمثل درجة مرتفعة من حوكمة الشركات، ويلاحظ كذلك أن نتائج السنوات الخمسة الأخيرة جاءت متقاربة، مما يعني أن هناك ثباتاً في مستوى حوكمة الشركات، كما اظهرت أن أكثر قواعد الحوكمة المطبقة المتعلقة بأنظمة التدقيق بنسبة (81.63%)، يليها تطابق اللوائح والقوانين الداخلية للبنوك التجارية الفلسطينية مع قواعد حوكمة الشركات بنسبة (69.05%)، أما أقلها تطابقاً هي السياسات المستقبلية للبنوك التجارية الفلسطينية مع قواعد حوكمة الشركات بنسبة (45.83%)، كما أظهرت

النتائج وجود أثر واضح لنسبة تطابق المؤشرات الكلية مع قواعد حوكمة الشركات على جودة الإفصاح في البيانات المالية في البنوك التجارية.

أوصت الدراسة على تطبيق اجراءات رقابية اكثر صرامة على القطاع المصرفي في فلسطين لالزام شركاته بمستوى اعلى من التحفظ المحاسبي عند اعداد التقارير المالية، وقد اوصت ايضا على قيام بورصة فلسطين بتوفير قاعدة بيانات تاريخية سنوية عن مبادئ وقواعد الحوكمة المطبقة فعليا في المصارف الفلسطينية لتسهيل على الباحثين جمع المعلومات الفعلية والغير متحيزة، واعتماد نماذج لقياس التحفظ وجودة الافصاح يكونا مؤشرا للمستثمرين والمتعاملين لما في كل ذلك من مصداقية ومساعدة وتوجيه للاستثمار في المكان الامثل.

4. دراسة (أحلام، 2014) بعنوان: "أهمية التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر ومدى انعكاساته على حوكمة الشركات" دراسة ميدانية لعينة من شركات المساهمة -بسكرة-

هدفت الدراسة إلى التعرف على أهمية التدقيق الداخلي لإدارة المخاطر ومدى انعكاساته على حوكمة الشركات وخصوصاً في شركات المساهمة الجزائرية التي تعتبر محيط مليء بالمخاطر وسعيها المتواصل لتحقيق الشفافية والمصداقية، حيث أجريت الدراسة على عينة مكونة من (8) مؤسسات في ولاية بسكرة في الجزائر، تم اختيارها بعناية لتكون مجال للدراسة، وقد تم توزيع الاستبيان على مختلف هذه المؤسسات لجمع البيانات في سنة 2014، وقد استخدم المنهج الوصفي التحليلي .

توصلت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي له دور فعال في المؤسسة لذا فإن إدارة المخاطر تستفيد منه من خلال المعلومات التي يقدمها حول مواطن الضعف التي من الممكن أن تتعرض لها المؤسسة، كما أظهرت أن للتدقيق الداخلي دور كبير في المساهمة في تطبيق حوكمة الشركات حيث أنه يزودها بالمعلومات اللازمة، حيث إن التدقيق الداخلي يعمل على كشف أي ثغرات موجودة في النظام ومحاولة تصحيحها بتقديم اقتراحات، كما أظهرت أن المدقق الداخلي يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلي وفعاليتها من جهة أخرى حيث أنه يقدم تأكيد كافي حول المخاطر التي تهدد المؤسسة ويحدد التدقيق الداخلي مواطن الضعف ويحاول تقديم اقتراحات ونصائح تحتوي على مجموعة من التحسينات المقترحة ويأتي دور إدارة المخاطر في منع الأخطار من الوقوع وتفاديها بشكل يضمن حقوق جميع الأطراف داخل المؤسسة وبالتالي يكون الانعكاس على حوكمة الشركات.

وقد اوصت الدراسة على ضرورة الاهتمام اكثر بالتدقيق الداخلي خاصة في شركات المساهمة العامة، وضرورة وضع أشخاص مؤهلين علميا وعمليا في مهنة التدقيق، ومحاولة وضع ادارات خاصة

بالمخاطر مستقلة شأنها شأن التدقيق الداخلي، ومحاولة تدعيم حوكمة الشركات من خلال العمل بمبادئها.

5. دراسة (صيام، 2014) بعنوان: "العلاقة بين الحاكمية المؤسسية وجودة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين"

هدفت الدراسة إلى بيان معرفة مدى وجود علاقة بين عناصر حوكمة الشركات والتي تتكون من مجلس الإدارة ولجنة التدقيق الداخلي وبين جودة الأرباح، حيث تم استخدام نموذج الانحدار المتعدد لقياس تأثير العناصر الخاصة بحوكمة الشركات على جودة الأرباح، واشتملت عينة الدراسة على الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين للأوراق المالية للفترة من (2008-2013) حيث تم مسح التقارير المالية السنوية للوصول إلى المعلومات المطلوبة للدراسة.

توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مجلس إدارة الشركة وبين جودة الأرباح، ووجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين عدد أعضاء مجلس الإدارة وبين جودة الأرباح، بالإضافة إلى وجود علاقة طردية ذات دلالية إحصائية بين نشاط لجنة التدقيق الداخلي وجودة الأرباح.

وقد أوصت الدراسة عدة توصيات أهمها هي زيادة نشاط لجنة التدقيق الداخلي للشركات، وذلك بزيادة عدد الاجتماعات التي تعقدها هذه اللجنة سنويا، لما لها من تأثير إيجابي على جودة الأرباح، وببذل دور أكثر فعالية من قبل الهيئات والمنظمات الإشرافية الحكومية لرفع مستوى تطبيق قواعد ومبادئ الحوكمة في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، لما لذلك من توفير سمعة جيدة عن بورصة فلسطين، والذي بدوره يؤدي إلى جذب استثمارات خارجية لهذا السوق الذي يعاني من ضعف الاستقرار السياسي والاقتصادي، وفرض عقوبات على الشركات المخالفة لقواعد ومبادئ الحوكمة، وإعداد دراسات مقارنة حول مدى تطبيق الحوكمة في فلسطين مع الدول المتقدمة، للاستفادة منها في وضع أساليب جديدة تساعد على زيادة جودة الأرباح.

6. دراسة (بلفقيه، وباشيخ، 2014) بعنوان: "العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات، دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية"

هدفت الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية من خلال التعرف على أهم العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الداخلية ومدى انعكاسها على تحسين حوكمة الشركات، والتعرف على مدى تطبيق مفهوم رقابة جودة أعمال التدقيق

وضوابطها وأهدافها وأهمية الالتزام بها، فضلا عن العوامل المؤثرة فيها، والتعرف على أهم العوامل المؤثرة في موضوعية واستقلالية المراجعين الداخليين.

وقد فرضت الدراسة عدة فرضيات كانت أبرزها انه لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء أعضاء لجان المراجعة في الشركات السعودية المساهمة والمراجعين من حيث أهمية العوامل المؤثرة في كفاءة المراجعين الداخليين.

ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم الاعتماد على البيانات الأولية والثانوية، حيث صممت استبانته تتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها، وقد أجريت الدراسة على عينة مكونة من فئتين: (30) عضو من أعضاء لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية، و(62) مراجع، ليكون إجمالي العينة (92)، ولمعرفة ترتيب أهمية تلك العوامل استخدمت الدراسة المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري، كما استخدمت الدراسة اختبار مان-ويتني (Mann-Whitney) للتعرف على إذا كانت هنالك فروق ذات دلالة إحصائية بين اتجاهات أفراد عينة الدراسة باختلاف الوظيفة، كما اعتمد على أسلوب التحليل الوصفي لوصف متغيرات الدراسة وتحليلها والاختبار الإحصائي لتحليل البيانات.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن عامل "كفاءة المراجع الداخلي" هو أهم عامل مؤثر في جودة المراجعة الداخلية ويؤدي إلى تحسين حوكمة الشركات ويليه عامل "جودة تنفيذ المهام" ثم عامل "الموضوعية والاستقلالية"، كما أكدت الدراسة على وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين أعضاء لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية والمراجعين حول أهم عوامل جودة المراجعة الداخلية المؤدية إلى تحسين حوكمة الشركات.

وقد خلصت الدراسة إلى عدد من التوصيات أهمها: ضرورة إضافة منهج دراسي مستقل للمراجعة الداخلية بصورتها الحديثة في الجامعات السعودية، لتأهيل الكوادر بما يتوافق مع متطلبات سوق العمل، وإعداد وتطوير برامج تدريبية وبرامج تعليم مهني مستمر في مجال المراجعة الداخلية من أجل رفع المستوى العلمي والمهني لممارسي مهنة المراجعة الداخلية، وعقد المؤتمرات والندوات واللقاءات المهنية في مجال المراجعة الداخلية، والسعي في رفع مستوى الوعي لدى الأطراف ذات العلاقة بالمراجعة الداخلية.

7. دراسة (رقابية، 2014) بعنوان: "مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومة المالية في ظل حوكمة الشركات دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".

هدفت الدراسة إلى توضيح الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق، عن طريق التغذية العكسية في تقييم المعلومات المالية وتلبية الحاجات المتزايدة لمعلومات ذات مصداقية وصالحة لاتخاذ القرارات الملائمة، ونظرًا لضعف أنظمة الرقابة الداخلية والاعتماد المنخفض للتدقيق الداخلي والذي يعتبر من أهم وسائل دعم مهنة المحاسبة فإن الأمر يتطلب تحديدا دقيقا وشاملا لمختلف جوانب هذه المهنة باعتبارها أحد دعائم حوكمة الشركات.

ولتحقيق أهداف الدراسة فرضت الدراسة عدة فرضيات كانت الفرضية الأولى بانه لا توجد علاقة تأثير معنوية بين تدقيق الحسابات وحوكمة الشركات والفرضية الثانية: لا توجد علاقة تأثير معنوية بين جودة المعلومة المالية وحوكمة الشركات والفرضية الثالثة: لا توجد علاقة تأثير معنوية بين تدقيق الحسابات وجودة المعلومة المالية.

وكانت عينة الدراسة من المدراء والمسؤولين والمحاسبين والماليين للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، الحدود الزمنية 2014، وكان عدد العينة 50 ، وقد تم توزيع 37 مفردة على جميع أفراد العينة، لتكون منها 30 مفردة صالحة للتليل، واستخدم لتليلها الأساليب الإحصائية الوصفية واختبار (ت) (T-Test).

وقد توصلت الدراسة إلى انه وبشكل عام حوكمة الشركات هي نظام من خلاله تدار المؤسسة باعتبارها وكيل على حقوق أصحاب المصالح وذلك من خلال مجموعة من الآليات، كما أن عمل مدقق الحسابات يرتكز على عناصر أساسية يتحدد درجة تأثيرها على حوكمة الشركات منها (مدى موضوعية واستقلالية مدقق الحسابات وجودة أداء عمله). وأن نشاط التدقيق يساهم في تطبيق الحوكمة من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية، وتفاعلها الجيد مع أطراف حوكمة الشركات.

وقد أوصت على الإسراع بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات بعد تدعيمها بأطر قانونية وأحكام تنظيمية، والعمل على تحسين سير نظام الرقابة الداخلية بصفة عامة ونظام المعلومات المحاسبي بصفة خاصة بالمؤسسات، وتكييفه مع متطلبات الإطار الجديد للتسيير في الحصول على معلومات مالية ذات فعالية وجودة، واقتراح نماذج خاصة بكيفية تبني وتطبيق مفهوم حوكمة الشركات، مما يضيف الثقة في القوائم المالية ونظرة المساهمين الحاليين والمستقبليين .

8. دراسة (كيرزان، 2013) بعنوان: "مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المصارف السورية العامة والخاصة (دراسة مقارنة)".

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المصارف السورية العامة، والتعرف على مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المصارف السورية الخاصة.

ولتحقيق أهداف الدراسة فرضت الدراسة عدة فرضيات أبرزها أنه لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة بين مصارف القطاع الخاص ومصارف القطاع العام، وكانت عينة الدراسة تضم المصارف العامة السورية وبلغ حجم العينة 90 مفردة حيث تم توزيع 90 استبانته أعيد منها 77 استبانته استبعد منها 7 استبانته، والمصارف الخاصة حيث بلغ حجم العينة 60 مفردة حيث وزعت 60 استبانته في المصارف الخاصة السورية أعيد منها 53 استبانته استبعد منها 5 استبانته، واستخدم الدارس لأغراض تحقيق أهداف الدراسة، الأساليب الإحصائية الوصفية واختبار (ت) (T-Test).

وقد توصلت الدراسة إلى انه وبشكل عام يساهم التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المصارف السورية العامة والخاصة، إلا انه هناك فروقات في درجة المساهمة حيث تبين أن المساهمة في مصارف القطاع الخاص متوفرة بصورة أكثر من مصارف القطاع العام، وانه لا يضمن التدقيق الداخلي حماية كاملة لحقوق الأقلية من المساهمين من الممارسات الاستغلالية للمساهمين المسيطرين.

وقد أوصت على أن ضرورة تفعيل الحوكمة كوظيفة جديدة للتدقيق الداخلي في المصارف السورية العامة والخاصة، وإصدار التشريعات المناسبة، لتمكين إدارة التدقيق الداخلي على ممارسة الحوكمة في المصارف العامة لترقى إلى تسويتها في المصارف الخاصة، والإسراع في تشكيل لجان التدقيق ولجان الحوكمة في جميع المصارف، وإعطاءها دورها كما ورد في قرارات مجلس النقد والتسليف.

9. دراسة (المناصير، 2013) بعنوان: "أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على أداء شركات الخدمات المساهمة العامة الأردنية".

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على أداء شركات الخدمات المساهمة العامة الأردنية، كما هدفت إلى الوقوف على مدى تطبيق قواعد حوكمة الشركات عن طريق مقارنة إفصاحات شركات الخدمات الواردة في التقارير السنوية مع متطلبات الإفصاح الصادرة عن هيئة

الأوراق المالية، حيث قام الباحث باعتماد استبيان الإفصاح عن مدى تطبيق القواعد الإرشادية لحوكمة الشركات الصادرة عن هيئة الأوراق المالية كمؤشر لقياس تطبيق قواعد حوكمة الشركات، الذي يحتوي على أرفع قواعد (قواعد متعلقة بمجلس الإدارة، قواعد متعلقة باجتماعات الهيئة العامة، وقواعد متعلقة بحقوق المساهمين، وقواعد متعلقة بالإفصاح والشفافية)، وتم قياس أداء الشركات من خلال النسب المالية، حيث تعتبر هذه الدراسة مسح شامل لقطاع الخدمات من الشركات المساهمة العامة الأردنية والبالغ عددها (153) شركة خلال الأعوام من (2009-2011)، وتم استثناء (21) شركة لعدم وجود الحد الأدنى المقبول من البيانات، حيث بلغ عدد المشاهدات (396) مشاهدة.

توصلت الدراسة إلى أن مجموعة قواعد الحوكمة المتعلقة بالإفصاح والشفافية قد احتلت المرتبة الأولى من حيث التطبيق بين مجموعات قواعد حوكمة شركات الخدمات الأردنية، تلاها مجموعة قواعد الحوكمة المتعلقة بحقوق المساهمين، ثم مجموعة قواعد الحوكمة المتعلقة بمجلس الإدارة بالمرتبة الثالثة، بينما جاءت مجموعة القواعد المتعلقة باجتماعات الهيئة العامة بالمرتبة الأخيرة، حيث أشارت الدراسة إلى أن ما نسبته 85% من شركات الخدمات المساهمة العامة الأردنية تطبق قواعد حوكمة الشركات، كما توصلت الدراسة إلى أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق قواعد حوكمة الشركات ككل على أي من مؤشرات الأداء لشركات الخدمات المساهمة العامة الأردنية كالعائد على الأصل (ROA)، والعائد على حقوق الملكية (ROE)، والعائد للسهم الواحد (EPS)، ونسبة القيمة السوقية إلى الدفترية (M/B) وعلى القيمة السوقية إلى العائد (P/E) إلا أن مجموعة قواعد الحوكمة المتعلقة بحقوق المساهمين تساهم وترتبط بمتغيري العائد على الأصول (ROA) والعائد على السهم الواحد (EPS).

10. دراسة (العبدلي، 2012) بعنوان: "أثر تطبيق الحوكمة المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية".

برزت أهمية الحوكمة المؤسسية نتيجة الأزمات الاقتصادية والمالية التي عصفت بالكثير من المنظمات في مختلف أنحاء العالم. وتبين أن أهم أسباب الأزمات التي أدت إلى انهيار هذه المنظمات تعود إلى الفساد المالي والإداري وضعف الأنظمة الرقابية. ومن هنا نشأت الحاجة إلى وجود إجراءات يتم من خلالها وضع وتطوير تطبيقات يلتزم بها القائمون على إدارة تلك المنظمات من أجل الحفاظ على حقوق الأطراف المعنية وتحقيق المساءلة والرقابة بشكل أكثر فاعلية، إذ تؤدي الحوكمة الفعالة للشركات إلى ضمان دقة التقارير المالية كالتقرير عن إجراءات الرقابة الداخلية والتقرير عن النتائج المالية، وفعالية إجراءات الرقابة الداخلية.

هدفت الدراسة إلى قياس أثر تطبيق دعائم الحاكمية المؤسسية في جودة عملية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت المالية، تسعى من خلالها الى تسليط الضوء على مفهوم الحاكمية المؤسسية ودعائمها، والوقوف على أهمية التدقيق الداخلي والعوامل المحددة لجودته، واستكشاف الدور الذي تلعبه الحاكمية المؤسسية في تحسين جودة التدقيق الداخلي

تألف مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية لسنة 2012، حيث أجريت الدراسة على عينة مكونة من (114) مستجيباً من المديرين الماليين ورؤساء أقسام المحاسبة ومديري التدقيق الداخلي والعاملين في أقسام المحاسبة والتدقيق الداخلي في هذه الشركات، حيث تم توزيع استبانة حسب ما تقتضيه متغيرات الدراسة، كما تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي. وقد تكونت الاستبانة من جزأين هما: الجزء الأول، وخصص للتعرف على العوامل الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة، والجزء الثاني، الذي خصص للعبارات التي غطت متغيرات الدراسة والتي تقيس أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية في جودة التدقيق الداخلي.

توصلت الدراسة إلى وجود تأثير لتطبيق دعائم الحاكمية المؤسسية (الإفصاح والشفافية، والمساءلة، والمسؤولية، والعدالة، والاستقلالية، والقوانين والأنظمة) في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، وتوصلت أيضا الى ان التدقيق الداخلي يقوم بإضافة 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 الحوكمة.

وقد اوصت الدراسة على أهمية استمرار الشركات الصناعية الكويتية بالالتزام بتطبيق دعائم الحاكمية المؤسسية وذلك لتأثيرها الواضح في جودة التدقيق الداخلي، والعمل على تطوير كفاءة المدقق المهنية وتحسينها من خلال عقد البرامج التدريبية و تشجيعه على مواكبة آخر المستجدات في مجال عمله، والعمل على تعزيز تفعيل دور مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، ومنحهم الاستقلالية التي تساعدهم على القيام بالمهام المنوطة بهم، وأهمية قيام الشركات الصناعية الكويتية بوضع دليل لأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي، والقيام بتحديد السياسات الأخلاقية وتوزيعها عبر الشركة، ضرورة فهم ودراسة وتحليل العناصر المكونة لدعائم الحاكمية المؤسسية من جانب المدقق الداخلي، باعتبار ذلك أحد أهم المرتكزات الهامة لضمان نجاح عملية التدقيق.

11. دراسة (الدوغجي، 2011) بعنوان: "آليات حوكمة الشركات التي تؤثر في اتخاذ المدقق الداخلي للقرار الأخلاقي".

السلوك الأخلاقي يعد جوهر أي مهنة وسبب وجودها، وعليه فإن أي فشل في تطبيق أخلاقيات مهنة التدقيق سيؤثر على الاقتصاد الوطني، وفي ضوء ذلك وبسبب الضغوطات المالية فقد اتخذت عدة إجراءات منها إنشاء جمعيات ونقابات للمحاسبين والمدققين وإصدار ميثاق السلوك الأخلاقي ووضع عقوبات جزائية وغيرها. إن تلك الإجراءات تم وضعها لتشجيع الأشخاص للعمل بما فيه المصلحة العامة، فالمبادئ الأخلاقية مهمة جداً للمدققين الداخليين من ناحيتين أولهما أن المدقق الداخلي يواجه وبشكل متكرر معضلات أخلاقية تشكل تحدي كبير لمبادئه، والثاني هو انه وبسبب التشديد الحالي على حوكمة الشركات فإن للمدقق الداخلي دور أساسي في تحسين وتقوية أخلاقيات العمل وسلامة المنظمة.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تفاعل المدقق الداخلي مع بعض المعضلات الأخلاقية، وتحليل أثر ما إذا كان آلية حوكمة الشركات تأثيراً على اتخاذ المدقق الداخلي للقرارات الأخلاقية، وبيان هل لخبرة المدقق أثر على قراراته الأخلاقية. لذا فإن الدراسة تناولت مدى تفاعل المدقق الداخلي مع بعض المعضلات الأخلاقية التي تشكل تحدي كبير لمبادئه، وخصوصاً عندما يواجه ضغوطات الإدارة العليا عندما تطلب منه أن يتأقلم مع الوضع الموجود وان لا يسبب لهم أي مشكلات.

ولتحقيق أهداف الدراسة فرضت الدراسة أن المدقق الداخلي يتعامل مع المعضلات الأخلاقية بمهنية عالية وله دور أساسي في تحسين وتقوية أخلاقيات العمل وصولاً لنجاح الحوكمة مع أصحاب المصالح في الشركة.

وكانت عينة الدراسة تضم نحو ثلاثون شركة مساهمة عامة وخمسة وعشرون مدقق من المدققين الداخليين والخارجيين على حد سواء، وكانت حدود الدراسة المكانية بغداد، العراق، لسنة 2011 واتبع الدارس في تناوله لمشكلة الدراسة المنهج الاستنباطي من خلال الدراسة النظرية التحليلية بالشكل الذي يتسق مع طبيعة وأهداف وفرضيات الدراسة.

وقد توصلت الدراسة إلى وجود أن المدققين الداخليين كمجموعة يظهرون حساسية عالية للقضايا الأخلاقية من خلال تقييم موقفهم نحو عدم التصرف عندما يواجهون المعضلات الأخلاقية، وأن حوكمة الشركات تؤثر على قدرة المدققين الداخليين بالتصرف بشكل أخلاقي، عندما يكون هناك ضعف في استقلالية مجلس الإدارة، ولجنة التدقيق وان وجود لجنة تدقيق فعالة ونظام ضبط داخلي

وتنظيمي قوي وسلامة وصحة تصرفات الإدارة، يؤدي إلى مساعدة المدققين للتصرف بشكل أخلاقي عند مواجهة أي معضلة أخلاقية.

وقد أوصت على أن المدققين الداخليين يجب أن يلتزموا بمعايير الممارسة المهنية التي وضعها مجمع المدققين الداخليين الأمريكي، وأن يستخدم المدقق الداخلي حذره المهني عند التعامل مع بعض المجالات الأخلاقية بعد أن يتم تمييزها وأن تضم دائرة التدقيق الداخلي عناصر أكثر كفاءة بما يضمن حسن أدائها لعملها وإعادة التأهيل العلمي والعملية والمعرفي لأعضائها بما يستوعب أسس ومبادئ الحوكمة والتطورات الخاصة بها.

12. دراسة (أحمد، 2011) بعنوان: "دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية دراسة تطبيقية على شركات الأدوية المصرية".

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور لجان المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية في جمهورية مصر العربية، ولتحقيق هذه الهدف تم استقراء الدراسات المختلفة المرتبطة بكل من الحوكمة ولجان المراجعة والتقارير المالية، وتحليل العلاقة بين خصائص لجان المراجعة في شركات الأدوية المساهمة المدرجة بالبورصة المصرية وإمكانية حصول الشركات على تقرير نظيف كمقياس لجودة تقاريرها المالية.

توصلت الدراسة إلى ان حوكمة الشركات تحقق العديد من الفوائد عند تطبيقها ومنها تحقيق المساءلة والرقابة المحاسبية وتحقيق الإفصاح والشفافية والحد من الآثار السلبية لعملية إدارة الأرباح بالإضافة إلى التقييم الفعال والمستمر لأداء الشركة، كما أنها تساعد على حل الكثير من المشكلات وخاصة المشكلات المالية وفقدان الثقة في المعلومات المحاسبية، ووجود تأثير إيجابي لكل من استقلالية أعضاء لجنة المراجعة وحجمها والخبرة المالية لأعضائها في تقرير المراجعة الخارجية، وأنه لا يوجد أي تأثير لعدد مرات اجتماعات اللجنة في جودة التقارير المالية.

وقد اوصت الدراسة على ضرورة الإفادة من المزايا المتعددة التي تحققها حوكمة الشركات والتوسع في تطبيقها في الشركات المصرية، مع محاولة تطوير الدليل الخاص بحوكمة الشركات في مصر بما يتفق وظروف البيئة الاقتصادية المصرية ويحقق الاستفادة القصوى من تطبيق حوكمة الشركات، ضرورة توافر الخبرة المالية والمحاسبية لجميع أعضاء لجنة المراجعة، لما لذلك من أثر إيجابي في زيادة فاعلية لجان المراجعة في ممارسة دورها الرقابي والإشرافي، وضرورة الانتظام في إجراء الاجتماعات المنفصلة بين كل من لجنة المراجعة ومجلس الإدارة والمراجع الخارجي والمراجع الداخلي.

13. دراسة أبو هين (2005) بعنوان: "العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين".

هدفت الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين، وتحديد الأهمية النسبية لكل عنصر، والخروج بنتائج وتوصيات تساهم في رفع وتطوير أداء مكاتب المراجعة في فلسطين مع تقديم بعض الإرشادات للجمعيات والمؤسسات والمنظمة للمهنة، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم مراجعة الدراسات السابقة والمادة النظرية المتعلقة بالموضوع، وصياغة بعض الفرضيات لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على تساؤلاتها.

وقد اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي في البحث وقام الباحث بتصحيح وتوزيع استبانة علمية محكمة على مجتمع الدراسة والذي يتمثل في أصحاب مكاتب وشركات التدقيق العاملة في قطاع غزة، فلسطين، لسنة 2005 والمعتمدة لدى لجنة المكاتب التابعة لجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها:

1. يعتبر كلاً من التأهيل العلمي، والخبرة العملية، ومدى إلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها من العوامل الهامة والمؤثرة إيجابياً في جودة تدقيق الحسابات.
2. أظهرت النتائج أن ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب المراجعة يؤثر سلباً على جودة أعمال التدقيق، وخاصة المنافسة في تخفيض المراجع لأتعابه من أجل اجتذاب عملاء جدد.
3. إن تبني مكاتب المراجعة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة على أعمال المراجعة من شأنه أن يؤدي إلى تحسين جودة الخدمات المقدمة من قبل هذه المكاتب.
4. أظهرت النتائج أن المنظمات والجمعيات المهنية تلعب دوراً هاماً في التأثير بالإيجاب على جودة تدقيق الحسابات، مع ضرورة وجود إلزام قانوني من قبل هذه الجمعيات يلزم مكاتب المراجعة باتباع نظام خاص لرقابة الجودة مع فرض عقوبات على المخالفين لذلك.

2.3 الدراسات باللغة الأجنبية

1. دراسة (Uemura, 2016) بعنوان:

"The Attributes of Japanese Corporate Governance Influencing the Quality of Internal Controls"

هدفت الدراسة بشكل رئيسي لمعرفة العلاقة بين تحسن حوكمة الشركات بجعلها مستقلة واستقلال وخبرة المدقق الداخلي، على النحو الذي يحدده مجلس الإدارة، ومراقبة الجودة الداخلية، إذ يشير إلى أنه على الرغم من استقلال المدقق إلا أن الحوكمة الحالية لا تؤثر على جودة التدقيق الداخلي، والعامل الآخر عامل الخبرة المفروض في الحوكمة الحالية لا يؤثر على جودة التدقيق الداخلي، بعبارة أخرى ما سيكون لجعل الأحكام الجديدة للحوكمة اثر على جودة التدقيق الداخلي.

ولتحقيق أهداف الدراسة فرضت الدراسة عدة فرضيات أهمها الحوكمة المستقلة للشركات أفضل في الشركات ذات الرقابة الداخلية المنخفضة من تلك الشركات حيث الرقابة الداخلية العالية، وفي فرضية أخرى فرضت أن جودة التدقيق الداخلي في الشركات التي لديها أعلى مؤشرات حوكمة الشركات هي أفضل مما كانت عليه في تلك مع انخفاض مؤشرات حوكمة الشركات.

وحصل الدارس على عينة الدراسة عن طريق قواعد البيانات على الانترنت لتحديد البيانات المالية من 31 مارس، 2009 حتى 31 ديسمبر، 2011. بيانات مالية متاحة للشركات (9338 شركة)، تم اختيار عينة من هذه الشركات وهي 511 شركة يابانية التي تنتمي إلى التمويل والأوراق المالية، وقطاع التأمين، بسبب أن 510 من هذه الشركات لا توجد بيانات مالية متاحة لها على الانترنت، و493 من هذه الشركات لم تقدم بياناتها للعلن، وكشفت 139 شركة عيوب كبيرة في بياناتها المالية، في حين أن 23 شركة لم تكشف عن أية بيانات تتعلق بفعالية الرقابة الداخلية لأنهم لا يمكنهم تقييمها. واستخدم الإحصاء الوصفي وتحليل الانحدار في تحليل الدراسة واختبار الفرضيات.

وفي نتائج الدراسة قد توصلت إلى نتائج أبرزها، الشركات التي لديها تعزيز استقلالية المدقق الداخلي يكون لديها الدافع لتخفيف أي عواقب اقتصادية وخيمة، وان تعزيز استقلالية الحوكمة يعود بنتائج ممتازة للشركة، وأن خبرة المديرين الخارجيين (استقلالية الحوكمة) ومدققين الحسابات الداخليين ليس لديها تأثير على نوعية الضوابط الداخلية، على سبيل المثال، في بعض الأحيان الخبراء الذين يحملون السلطة يمكن أن يشكل خطرا جديا بان هناك احتمال أنه يلعب الخبير المالي دورا رئيسيا في الاحتيال المحاسبي، ثم أن الخبير نفسه قادر على التستر على الغش. في الواقع، في فضيحة محاسبية

أوليمبوس، كان الخبير المالي في موقف رفيع المستوى يشارك بكثافة في عملية الاحتيايل، ومنه لا الحكومة اليابانية ولا أولئك الذين وضع معايير للتدقيق وبعد تنقيح نظام الحوكمة يحسن من نوعية الضوابط الداخلية للكشف عن الغش في المحاسبة.

وقد أوصت على أنه في اليابان من المهم توفير الخبراء الماليين مع القوة والسلطة لتحسين نوعية الرقابة الداخلية على المدى القصير، نظرا إلى اختلاف في الأحكام بين قانون الأدوات المالية والبورصة، وهكذا تبين أن على المدقق الداخلي يجب أن يكون قادرا على المناقشة مع الخبراء الماليين على ما هو مطلوب لتحسين أي أوجه قصور مهمة يتم الكشف عنها في عملية التدقيق للرقابة الداخلية، فتح مجال للبحث في المستقبل، لمعرفة المشاكل ليس فقط في اليابان بل في كل الدول، وأيضا العوامل الرئيسية التي من شأنها تحسين فعالية الرقابة الداخلية.

2. دراسة (Jarrar, 2016) بعنوان:

" The Effect of Corporate Governance in Palestine on the Efficiency of Internal Audit: Empirical Evidence"

شهدت الحقائق الاقتصادية والمالية في فلسطين الكثير من التطور في الآونة الأخيرة. فضلا عن ظهور العديد من الاستراتيجيات والمفاهيم الحديثة في النظام الاقتصادي الفلسطيني فيما بعد إلى تأسيس الشركات العامة. وظهر هذه الشركات هو تطور جديد في الاقتصاد جلب تماما المفاهيم الاقتصادية المختلفة التي استخدمت في الشركات الفلسطينية وهكذا، فإن مفهوم المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات من الأمور الهام دراستها.

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر حوكمة الشركات في فلسطين على كفاءة التدقيق الداخلي من واقع الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، حيث تم صياغة عدة فرضيات لمعرفة العلاقة ما بين الحوكمة وكفاءة التدقيق الداخلي وهذا موضوع يتناول فرضية رئيسية واحدة مع اثنين من المتغيرات الرئيسية. المتغير الأول هو ثابت، يمثل تطبيق قواعد الحوكمة. المتغير الثاني هو تابع، يمثل فعالية وكفاءة التدقيق الداخلي.

أجريت الدراسة في سنة 2016 على عينة مكونة من (25) شركة فلسطينية مدرجة في بورصة فلسطين المدقق الداخلي موجود فيها، كما اشتملت على (5) شركات أخرى تعتمد على التدقيق الداخلي من قبل شركات خارجية، حيث بلغ حجم العينة النهائي (30) شركة مدرجة في بورصة

فلسطين، وقد استخدمت الاستبانة أداة لجمع البيانات، واستخدم المنهج الوصفي التحليلي للوصول إلى نتائج الدراسة.

توصلت الدراسة إلى أن هناك أثر لتطبيق متغيرات حوكمة الشركات كليا على كفاءة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين. وهذه القواعد هي (الإفصاح والشفافية والمساءلة والمسؤولية والعدالة والاستقلالية). وأن نتائج الدراسة تشير إلى أن هناك تأثير كبير لتطبيق متغيرات حوكمة الشركات بشكل فردي على كفاءة التدقيق الداخلي للشركات العامة المدرجة في بورصة فلسطين. وهكذا، فإن تأثير هذه المتغيرات يبدو يتناقض على التوالي كما يلي: الإفصاح والشفافية والعدالة والمساءلة، والاستقلالية والمسؤولية.

وقد أوصت الدراسة على أهمية تطبيق مبادئ حوكمة الشركات لما له من أثر واضح على جودة التدقيق الداخلي. وتوصي أيضا العمل بكفاءة على التنمية المهنية للمدققين وتحسين أدائها من خلال برامج التدريب، وكذلك لتشجيعهم على مواكبة التطورات وتوصي بشدة العمل على تعزيز وتفعيل دور مجلس الإدارة ولجنة المراجعة؛ وكذلك منحهم الاستقلالية. وبالتالي، فإنها سوف تكون قادرة على القيام بالمهام الموكلة إليهم.

3. دراسة (Danescu, et al., 2015) بعنوان:

"The valances of the internal audit in relationship with the internal control – corporate governance"

هدفت الدراسة بشكل رئيسي للتعرف على مدى التكافؤ ما بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية تحت إطار حوكمة الشركات، وتحليل أثر ما إذا كان لحوكمة الشركات تأثيراً على العلاقة بينهما والعكس تماما ما إذا كان للتدقيق الداخلي اثر على دعم حوكمة الشركات.

ولتحقيق أهداف الدراسة فرضت الدراسة عدة فرضيات أهمها التدقيق الداخلي، والذي هو مهنة موضوعية ومستقلة، هل يوفر الرقابة المعقولة للإدارة، وهل هذا ما يعطيه دورا أساسيا في إطار العلاقة وتحليلها.

وكانت عينة الدراسة تضم الشركات التي أودعت بياناتها المحاسبية والمالية للسلطة المالية في بلد موريس، رومانيا في الفترة 2011-2013 (9991 شركة للسنة المالية 2010، 8250 شركة للسنة 2011 و 8095 لسنة 2012).

وفي نتائج الدراسة قد توصلت إلى نتائج أبرزها أن ضمان تطبيق الحوكمة، والتي تعكسها الإدارة للشركة بالشكل الصحيح، يمكن أن يجعل من تنفيذ مهنة التدقيق الداخلي مهنة مستقلة والتي توفر الرقابة الداخلية المعقولة والمشورة للإدارة وللقيادة لتحقيق أهداف الشركة، ومهنة التدقيق الداخلي المستقلة له الدور الأساسي في تحليل وتقييم عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية، وكل ذلك يكون واضح في الشركات التي يكون حجمها أكبر من غيرها.

وقد أوصت على دراسة ومعرفة التطورات المفاهيمية والمنهجية الجديدة للحوكمة وعلاقتها بالتدقيق الداخلي للشركات من أجل تحديد واضح لصلاحيات الرقابة الداخلية، ومواصلة عملية البحث مع جوانب جديدة بشأن دور التدقيق الداخلي في الاقتراب من تحليل النظم والعمليات بداخل الشركة ومعرفة الأفاق الجديدة للحوكمة وخاصة على المستوى الأوروبي وما يليها العالمي.

4. دراسة (Dogan، 2015) بعنوان:

" Effects of Corporate Governance Components on Internal Audit Task: The Case of Lebanon"

تسعى هذه الدراسة لاستكشاف آثار مكونات حوكمة الشركات "على مهام التدقيق الداخلي في الشركات المتوسطة والكبيرة في القطاع المالي اللبناني، وتضمنت الدراسة عدة فرضيات كان أبرزها أن مجلس الإدارة له تأثير كبير على مهام التدقيق الداخلي. وأن مجلس الإدارة له تأثير كبير على استقلالية وموثوقية التدقيق الداخلي، لدى لجنة التدقيق تأثير كبير على فعالية مهام التدقيق الداخلي، وتأثير كبير على استقلال المدقق وأن إجراءات الإدارة العليا لها تأثير كبير على موثوقية مهام التدقيق الداخلي، وأن الإجراءات الإدارية العليا يكون لها تأثير كبير على مؤهلات المدقق الداخلي.

وقد جمع الدارس البيانات باستخدام توزيع استبيان شملت العينة 40 مدققي الحسابات، 8 شركة مراجعة الحسابات، 20 بنكاً، 10 جامعات، و 25 المحاسبين. ومن أصل 150 من الاستبيانات الموزعة، إن العينة المستخدمة لإجراء الدراسة تتكون من مجموعه 103 شملهم الاستطلاع، وكانت الحدود المكانية والزمانية للدراسة لبنان، 2015، وقد حلل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، من أجل تحديد العلاقة بين المتغيرات المستقلة والتابعة باتباع المنهج الوصفي التحليلي.

وأظهرت النتائج أن مكونات الحوكمة تؤثر على مهام التدقيق الداخلي. وعند النظر إلى المكونات بشكل منفصل، وجدت الإدارة العليا ولجنة التدقيق في التأثير هما الأهم في حين أن أقل تأثيراً على مهام التدقيق الداخلي من قبل المدققين الخارجيين ومجلس الإدارة.

وقد اوصى بالسماح للشركات لتوجيه حوكمة الشركات بطريقة أفضل. واستنادا إلى النتائج، من أجل تحسين حوكمة الشركات، ويجب التأكد من أن عمليات التدقيق الداخلية يجب أن لا تعمل تحت إشراف الإدارة العليا وان تكون مستقلة بحد ذاتها. على سبيل المثال، ينبغي أن توفر نتائج دقيقة وإعداد خطط الميزانية دون تأثير من الإدارة العليا. وبالإضافة إلى ذلك، يمكن تحقيق حوكمة أفضل إذا كان كل من التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي يقومان بتنسيق العمل بين بعضهما البعض. وهذا من شأنه توفير الوقت والمال للشركة.

5. دراسة (Deribe, and Regasa, 2014) بعنوان:

" Factors Determining Internal Audit Quality: Empirical Evidence from Ethiopian Commercial Banks"

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم دليلا على مسألة ما إذا كان للكفاءة والموضوعية والأداء والوصول إلى تكنولوجيا المعلومات اثر على تحديد نوعية التدقيق الداخلي، ودراسة العوامل التي تحدد جودة التدقيق الداخلي وعلاقتها بجودة التدقيق الداخلي في البنوك التجارية الإثيوبية، تحت تأثير البيئة الاقتصادية، والبيئات القانونية وغيرها، فضلا عن المخاطر الكامنة التي يمكن أن تؤثر على الاستقلال الفعلي للمدقق الداخلي.

فرضت الدراسة عدة فرضيات كانت الفرضية الرئيسية، أن هناك علاقة إيجابية بين كفاءة المدققين الداخليين ونوعية التدقيق الداخلي. وقد اعتمد في دراسته منهج البحث الكمي من خلال توظيف البحث المسحي كإستراتيجية للدراسة، وقد استخدم الدراسة الكمية من خلال توزيعه الاستبيانات على 160 من المدققين الداخليين الأثيوبيين في سنة 2014 مستعرضا أيضا 15 بنك من البنوك التجارية الإثيوبية .

وفي نتائج الدراسة قد توصلت إلى نتائج أبرزها أن عامل أداء المدققين الداخليين (performance) هو العامل الأكثر أهمية الذي يؤثر على جودة التدقيق الداخلي في البنوك التجارية الإثيوبية. وان اختصاص المدققين الداخليين هو أحد العوامل والمحددات الرئيسية التي تؤثر على جودة التدقيق الداخلي في البنوك التجارية الإثيوبية.

والمثير للدهشة، أن موضوعية المدققين الداخليين ليس العامل الذي يحدد جودة التدقيق الداخلي في البنوك التجارية الإثيوبية.

وقد أوصت على أن البنوك التجارية الإثيوبية يجب أن تعمل لضمان توافر العوامل الرئيسية لتحقيق جودة المراجعة الداخلية، وهذه الدراسة لها أهمية كبيرة على هيكل حوكمة الشركات داخل المنظمة، والبنوك التجارية الإثيوبية على وجه التحديد، وأن هذه الدراسة تركز فقط على القطاع المصرفي، وبالتالي من الممكن للدراسات المستقبلية معرفة صفات التدقيق الداخلي الجيد للقطاعات الأخرى.

6. دراسة (Zaharia, et al, 2014) بعنوان:

"The Role of Internal Audit regarding the Corporate Governance and the Current Crisis"

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور التدقيق الداخلي بشأن حوكمة الشركات والأزمات الحالية ومدى تفاعل المدقق الداخلي مع هذا الدور، وتحليل أثر ما إذا كان لآلية حوكمة الشركات تأثيرًا على المدقق الداخلي بزيادة كفاءة رصد المخاطر التي تتحملها المجالس، وتحسين وضع إدارة المخاطر وضمان مراقبة فعالة للمخاطر التي تواجه الشركات.

ولتحقيق أهداف الدراسة فرضت الدراسة عدة فرضيات أهمها ليس للتدقيق الداخلي شأن في حوكمة الشركات والأزمات الحالية، ولا يوجد أثر لآلية حوكمة الشركات تأثيرًا على المدقق الداخلي بزيادة كفاءة إدارة المخاطر.

وكانت عينة الدراسة تضم استبيان على 78 شركة في عام 2010، 84 شركة لعام 2011 و86 شركة لعام 2012، شركات مساهمة عامة عالمية ومدققين داخليين وخارجيين على حد سواء، وكانت حدود الدراسة المكانية بوخارست، رومانيا.

وفي نتائج الدراسة قد توصلت إلى أن التدقيق له الأثر الكبير على تحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة، وأن للتدقيق الداخلي الدور الكبير بشأن حوكمة الشركات ودعم وجودها في الشركة، وأن الأهمية الممنوحة للتدقيق الداخلي ليست مؤثرة، إذا لم تقترن بالأحكام التشريعية الشاملة التي تنظم ذلك.

وقد أوصت الدراسة على أنه يجب على الأقل من معايير التدقيق الدولية وتحت ضغط الرأي العام الذي لا مفر منه، أن يكون للتدقيق الداخلي واجب، وهو تحقيق فائض من الشفافية في العالم، وأن أهمية قصوى يجب أن تعطى للتدقيق الداخلي على المستوى الأوروبي لما له من آثار تعود بالفائدة على كل من الشركات وغيرها من ذوي العلاقة.

7. دراسة (Grabmann and Hofer, 2014) بعنوان: " IMPACT FACTORS ON THE DEVELOPMENT OF INTERNAL AUDITING IN THE 21ST CENTURY"

هدفت الدراسة الى تبيان العلاقة ما بين التدقيق الداخلي والعوامل الداخلية التي نشأت من التطورات الاقتصادية، والعلاقة ما بين التدقيق الداخلي وتلك المرتبطة بالسوق (الخارجية)

ولتحقيق هذه الأهداف قام الباحث باستعراض الأدبيات السابقة فقط، ليعطي نتائج عن العوامل المؤثرة في التدقيق الداخلي، ومنها خلص الى انها كانت مصنفة في ستة اتجاهات، تنقسم الى قسمين عوامل داخلية (الحوكمة والتنظيم و الإدارة)، وخارجية (تكنولوجيا المعلومات والقوانين والمدققين الخارجيين)

وفي نتائج الدراسة تبين ان تأثير الحوكمة كان من خلال التأثير على ثقافة الشركة من المبادئ الأخلاقية وزيادة قوة المساهمين والنزاهة الأخلاقية وإدارة المخاطر القانونية، وان تطوير فهم جديد للتدقيق الداخلي، يتمثل فيأن تنوع التغييرات زاد من متطلبات وتوسع دور المدققين الداخليين.

وقد اوصى بتركيز المزيد من البحوث بشأن كيف وإلى أي مدى تؤثر العوامل بجودة التدقيق بحد ذاتها وتقييمها حسب اطار منظم.

8. دراسة (Gajevszky, 2014) بعنوان:

"Audit Quality and Corporate Governance: Evidence from Bucharest stock exchange"

هدفت هذه الدراسة على دراسة العلاقة بين جودة التدقيق وسمات حوكمة الشركات في حالة رومانيا للشركات المدرجة بالسوق المالي، وفرضت الدراسة عدة فرضيات لمعرفة العلاقة ما بين الحوكمة والتدقيق الداخلي وكانت فيها جودة التدقيق كمتغير تابع، وسلسلة من عناصر حوكمة الشركات كمتغيرات مستقلة، في حين أن حجم الشركة على افتراض انه ثابت، أبرزها أن هناك علاقة وثيقة بين جودة المراجعة ووجود مجلس إدارة مستقل.

تكونت عينة كاملة من الشركات المدرجة في بوخارست للأوراق المالية في الفترة 2008-2012، تم إلغاء المؤسسات المالية كالبنوك لاعتبارات التجانس، وأن تكون كيانات موجودة في بوخارست للأوراق المالية في كل من هؤلاء الخمسة سنوات، واستخدم الدارس المنهج الوصفي في التحليل للخروج بالنتائج والتوصيات.

وفي نتائج الدراسة قد توصلت إلى نتائج أبرزها إلى وجود علاقة إيجابية قوية بين جودة التدقيق الداخلي ووجود لجنة للتدقيق الداخلي على مستوى الشركات، ومع ذلك، وفي حالة رومانيا، تشير النتائج إلى أنه لا يوجد أي ارتباط بين جودة المراجعة ومجلس إدارة عليا مستقل، وكذلك الملكية الإدارية المستقلة، هذا وكل المتغيرات الأخرى التي تم العثور عليها ليس لديها تأثير كبير على جودة التدقيق الداخلي.

وتؤكد النتائج المذكورة أعلاه تأثير حوكمة الشركات على جودة عملية إعداد التقارير المالية، خاصة في الاقتصاديات الناشئة (البلدان النامية)، والتي تتميز ببنية تحتية أقل من البلدان المتطورة ولها حاجة حقيقية لتحقيق الشفافية مما يعني أن آلية حوكمة الشركات أقوى بسبب الحاجة لها أكثر من غيرها، وكل هذه الحاجة هي لتحقيق وضع اقتصادي ممتاز للسوق.

وقد أوصت الدراسة على أن يفتح المجال أمام الباحثين والدارسين للبحث عن هذا الموضوع لما له من أهمية قصوى ولما تساهم هذه الدراسة في الأدبيات الموجودة في المناطق التي فيها الاقتصاديات ناشئة وفي طور التقدم.

9.دراسة (Abdullah ,2014) بعنوان: " Redefining internal audit performance: Impact on corporate governance"

تهدف الدراسة الى بحث فعالية التدقيق الداخلي وتأثيره على حوكمة الشركات, باستخدام نهج أساليب مقارنة مختلطة، وإخراج النتائج من بيانات الاستبانات التي تم جمعها من أعضاء الشركات من معهد المدققين الداخليين لتتم مقارنة النتائج مع وجهات نظر رؤساء التدقيق التنفيذيين الذين تم عمل مقابلات معهم من شركات عامة مدرجة في السوق المالي الأسترالي في سنة 2014.

فرضت الدراسة عدة فرضيات كان أبرزها انه يوجد علاقة بين المستويات العالية لأداء التدقيق الداخلي في إطار تطبيق نظام حوكمة الشركات، وانه لن يكون هناك علاقة بين عدد أعضاء فريق التدقيق مع أداء التدقيق الداخلي الشامل وفي فرضية اخرى فرض انه هنالك ارتباط بالمستويات العالية من الخبرة المهنية لأعضاء فريق التدقيق مع ارتفاع أداء التدقيق الداخلي الشامل.

وفي نتائج الدراسة تبين ان المقابلات المتعمقة بينت أهمية التدقيق الداخلي في الرقابة وتشير النتائج أيضا إلى أن مستوى مشاركة الحوكمة في كل مرحلة من مراحل عملية التدقيق يسهم في زيادة الفعالية الشاملة.

وقد اوصت الدراسة بفعالية اللجان للتدقيق ضمن ما يسمى الحوكمة، وأن يكون العمل على زيادة التعاون بين الإدارات المختلفة للاستفادة من الخبرات والتجارب لإنتاج تدقيق داخلي فعال، وفي النهاية خلق تأثير إضافي للتعاون من خلال حوكمة الشركات.

10. دراسة (Zhang، 2013) بعنوان:

" Corporate Governance, Internal Control and the Role of Internal Auditors – A Survey of Chinese Manager.

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور التدقيق الداخلي فيما يخص حوكمة الشركات. عن طريق آراء مديري الشركات الصينية. وفرضت الدراسة عدة فرضيات لمعرفة وفحص دور التدقيق الداخلي فيما يخص حوكمة الشركات في الشركات الصينية المدرجة كان هدفها شرح نظام حوكمة الشركات الصينية وقانون الشركات ولمناقشة المهام المتغيرة للمراجعة الداخلية فيما يتعلق بالشركات.

أجريت الدراسة على عينة مكونة من (100) شركة صينية مدرجة في بورصة الصين في سنة 2013، وقد استخدمت الاستبانة أداة لتحقيق أهداف الدراسة.

توصلت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي جزءا هاما من الفريق الاستشاري وأن التدقيق الداخلي في الصين قد تأثر بشكل كبير من قبل التطورات الأخيرة في الحوكمة، ووظيفة التدقيق الداخلي قد تغيرت نحو مزيد من المشاركة في إدارة المخاطر والرقابة الداخلية، كما أشارت النتائج إلى أن الشركات الصينية قد اعترفت بالدور الكبير الذي تلعبه وظيفة التدقيق الداخلي، وقدمت على نحو متزايد إلى الموارد اللازمة لتحسين نوعية وخبرة مدققي الحسابات الداخلية.

وقد اوصت الدراسة بعمل وتوسيع الدراسة بحيث تدرج الشركات المدرجة في بورصة شنجن في العينة ومن المؤمل أن نتائج هذه الدراسة توفير نظرة ثاقبة عن تصورات مديري الشركات لمستقبل التدقيق الداخلية وعلاقته بالحوكمة للشركات.

11. دراسة (Mahzan and Yan ,2013) بعنوان:

" Harnessing the benefits of Corporate Governance and Internal Audit Advice to SME"

الشركات الصغيرة والمتوسطة تشكل العمود الفقري لاقتصاد العديد من الدول المتقدمة. في ماليزيا، سجلت الشركات الصغيرة والمتوسطة ما مجموعه 645136 من الشركات العاملة في ماليزيا، وهو ما يمثل 97.3% من إجمالي المنشآت التجارية.

هدفت الدراسة الى معرفة كيف يمكن تسخير وتعزيز حوكمة الشركات في الشركات الصغيرة والمتوسطة من خلال ضمان التدقيق الداخلي لمساعدة الشركات الصغيرة والمتوسطة لتحقيق أهدافها.

وقد جمع الباحث البيانات عن طريق مراجعة الأدبيات السابقة (فقط من خلال تحليل الآداب موجودة)، حدد من التقارير والدراسات السابقة التي بحثت في فشل المشاريع الصغيرة والمتوسطة من خلال عدة عوامل منها انخفاض الإنتاجية، ونقص التمويل، فضلا عن المهارات غير الكافية والقدرات.

ان الأدبيات السابقة لحوكمة الشركات تفترض أن الشركات قد تحقق الكفاءة الاستراتيجية والتكتيكية والتشغيلية من خلال تبني مبادئ حوكمة الشركات الجيدة والتي تشمل إدارة المخاطر والرقابة الآلية.

وبناء على النتائج التي استخلصها الباحث من استعراض الأدبيات الموجودة، فقد وجد أن الوضع الراهن لحوكمة الشركات في الشركات الصغيرة والمتوسطة ليست مثيرة للإعجاب على الإطلاق، وذلك أساسا بسبب قلة الوعي وكذلك ارتفاع تكلفة تنفيذ الحوكمة.

ومع ذلك، لا تزال تعتبر الحوكمة هامة؛ ومن هنا قال الباحث بأن مجموعة منفصلة من إطار حوكمة الشركات قد تعمل على نحو أفضل للشركات الصغيرة والمتوسطة، على غرار اعتماد مجموعة منفصلة من معايير التقارير المالية الدولية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

3.3 ملخص الدراسات السابقة

الرقم	اسم الباحث، وعنوان الدراسة	هدف الدراسة	أسلوب الدراسة	متغيرات الدراسة	أهم النتائج
1.	لخضر (2017) بعنوان: " طبيعة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، إدارة المخاطر و الرقابة الداخلية في ظل المعيار رقم 2100 (طبيعة العمل)".	هدفت الدراسة الى معرفة كيف يمكن أن تؤثر جودة التدقيق الداخلي في تحسين عمليات الحوكمة من خلال إحكام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر المرتبطة بنشاط الشركات.	وتم الاعتماد على البحث المكتبي من خلال الإطلاع على مختلف الكتب، المقالات وكذلك الاستفادة من الدراسات السابقة.	جودة التدقيق، حوكمة الشركات	أن نشاط التدقيق الداخلي يعتبر بمثابة تأكيد مستقل وموضوعي استشاري لإضافة قيمة وتحسين تطبيق عمليات الحوكمة بالشركة
2.	بلخادم (2015) بعنوان: أثر جودة التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات" دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان الفنترة.	هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر جودة التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات، حيث حدد جودة التدقيق الداخلي من خلال مدى الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي، وبذل العناية المهنية اللازمة في أداء أنشطة التدقيق الداخلي التأكيدية والاستشارية	المنهج الوصفي التحليلي	جودة التدقيق، حوكمة الشركات	أن غياب كل من لجان التدقيق تؤثر على التطبيق الجيد لحوكمة الشركات، حيث تعتبر أداة التأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات
3.	أبو جراد (2015) بعنوان: العلاقة بين التحفظ في السياسات المحاسبية وتطبيق الحاكمية المؤسسية وأثرها على جودة الإفصاح في البنوك التجارية العاملة في فلسطين	التعرف على العلاقة بين التحفظ في السياسات المحاسبية وتطبيق حوكمة الشركات وأثرها على جودة الإفصاح في البنوك التجارية العاملة في فلسطين	المنهج التحليلي	التحفظ في السياسات المحاسبية، جودة الإفصاح المحاسبي	أن المتوسط الحسابي العام لحوكمة الشركات في قطاع البنوك (62.33%)، وهذا يمثل درجة مرتفعة من حوكمة الشركات، ويلاحظ كذلك أن نتائج السنوات الخمسة الأخيرة جاءت متقاربة

الرقم	اسم الباحث، وعنوان الدراسة	هدف الدراسة	أسلوب الدراسة	متغيرات الدراسة	أهم النتائج
4.	أحلام (2014) بعنوان: أهمية التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر ومدى انعكاساته على حوكمة الشركات " دراسة ميدانية لعينة من شركات المساهمة -بسكرة-	الوقوف على أهمية التدقيق الداخلي لإدارة المخاطر ومدى انعكاساته على حوكمة الشركات وخصوصاً في شركات المساهمة التي تعتبر محيط مليء بالمخاطر وسعيها المتواصل لتحقيق الشفافية والمصادقية	المنهج الوصفي التحليلي	التدقيق الداخلي، إدارة المخاطر، حوكمة الشركات.	أن التدقيق الداخلي له دور فعال في المؤسسة لذا فإن إدارة المخاطر تستفيد منه من خلال المعلومات التي يقدمها حول مواطن الضعف التي من الممكن أن تتعرض لها المؤسسة، كما أظهرت أن للتدقيق الداخلي دور كبير في المساهمة في تطبيق حوكمة الشركات
5.	صيام (2014) بعنوان: العلاقة بين الحاكمية المؤسسية وجودة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين	بيان معرفة مدى وجود علاقة بين عناصر حوكمة الشركات والتي تتكون من مجلس الإدارة ولجنة التدقيق الداخلي وبين جودة الأرباح	مسح التقارير المالية السنوية للوصول إلى المعلومات المطلوبة	الحاكمية المؤسسية، جودة الأرباح	وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مجلس إدارة الشركة وبين جودة الأرباح، ووجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين عدد أعضاء مجلس الإدارة وبين جودة الأرباح، بالإضافة إلى وجود علاقة طردية ذات دلالية إحصائية بين نشاط لجنة التدقيق الداخلي وجودة الأرباح.
6.	بلفقيه، وباشيخ، (2014) بعنوان: "العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات، دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية"	التعرف على العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية من خلال التعرف على أهم العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الداخلية ومدى انعكاسها على تحسين حوكمة الشركات	أسلوب التحليل الوصفي	جودة المراجعة الداخلية، حوكمة الشركات	وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين أعضاء لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية والمراجعين حول أهم عوامل جودة المراجعة الداخلية المؤدية إلى تحسين حوكمة الشركات

الرقم	اسم الباحث، وعنوان الدراسة	هدف الدراسة	أسلوب الدراسة	متغيرات الدراسة	أهم النتائج
7.	رقايقية (2014) بعنوان: مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومة المالية في ظل حوكمة الشركات "دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"	توضيح الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق، عن طريق التغذية العكسية في تقييم المعلومات المالية وتلبية الحاجات المتزايدة لمعلومات ذات مصداقية وصالحة لاتخاذ القرارات الملائمة،	المنهج الوصفي التحليلي	جودة المعلومات المالية، حوكمة الشركات	انه وبشكل عام حوكمة الشركات هي نظام من خلاله تدار المؤسسة باعتبارها وكيل على حقوق أصحاب المصالح وذلك من خلال مجموعة من الآليات، كما أن عمل مدقق الحسابات يركز على عناصر أساسية يتحدد درجة تأثيرها على حوكمة الشركات منها (مدى موضوعية واستقلالية مدقق الحسابات وجودة أداء عمله).
8.	كيرزان، (2013) بعنوان: "مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المصارف السورية العامة والخاصة (دراسة مقارنة)"	مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المصارف السورية، والتعرف على مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المصارف السورية الخاصة	المنهج الوصفي التحليلي	التدقيق الداخلي، الحوكمة في المصارف السورية	يساهم التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المصارف السورية العامة والخاصة، إلا انه هناك فروقات في درجة المساهمة حيث تبين أن المساهمة في مصارف القطاع الخاص متوفرة بصورة أكثر من مصارف القطاع العام، وانه لا يضمن التدقيق الداخلي حماية كاملة لحقوق الأقلية من المساهمين من الممارسات الاستغلالية للمساهمين المسيطرين

الرقم	اسم الباحث، وعنوان الدراسة	هدف الدراسة	أسلوب الدراسة	متغيرات الدراسة	أهم النتائج
9.	المناصير (2013) بعنوان: أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على أداء شركات الخدمات المساهمة العامة الأردنية	معرفة أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على أداء شركات الخدمات المساهمة العامة الأردنية، كما هدفت إلى الوقوف على مدى تطبيق قواعد حوكمة الشركات عن طريق مقارنة افصاحات شركات الخدمات الواردة في التقارير السنوية مع متطلبات الإفصاح الصادرة عن هيئة الأوراق المالي	المنهج الوصفي التحليلي	قواعد حوكمة الشركات، أداء الشركات	إلى أن مجموعة قواعد الحوكمة المتعلقة بالإفصاح والشفافية قد احتلت المرتبة الأولى من حيث التطبيق بين مجموعات قواعد حوكمة شركات الخدمات الأردنية، تلاها مجموعة قواعد الحوكمة المتعلقة بحقوق المساهمين، ثم مجموعة قواعد الحوكمة المتعلقة بمجلس الإدارة بالمرتبة الثالثة
10.	العبدلي (2012) بعنوان: أثر تطبيق الحوكمة المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.	قياس أثر تطبيق دعائم الحوكمة المؤسسية في جودة عملية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت المالية	المنهج الوصفي التحليلي	الحاكمية المؤسسية، جودة التدقيق الداخلي	وجود تأثير لتطبيق دعائم الحوكمة المؤسسية (الإفصاح والشفافية، والمساءلة، والمسؤولية، والعدالة، والاستقلالية، والقوانين والأنظمة) في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية
11.	الدوججي، (2011) بعنوان: "آليات حوكمة الشركات التي تؤثر في اتخاذ المدقق الداخلي للقرار الأخلاقي".	مدى تفاعل المدقق الداخلي مع بعض المعضلات الأخلاقية، وتحليل أثر ما إذا كان لآلية حوكمة الشركات تأثيراً على اتخاذ المدقق الداخلي للقرارات الأخلاقية	المنهج الاستنباطي	آليات حوكمة الشركات، اخلاق المدقق الداخلي	وجود أن المدققين الداخليين كمجموعة يظهرون حساسية عالية للقضايا الأخلاقية من خلال تقييم موقفهم نحو عدم التصرف عندما يواجهون المعضلات الأخلاقية، وأن حوكمة الشركات تؤثر على قدرة

الرقم	اسم الباحث، وعنوان الدراسة	هدف الدراسة	أسلوب الدراسة	متغيرات الدراسة	أهم النتائج
					المدققين الداخليين بالتصرف بشكل أخلاقي
12.	أحمد (2011) بعنوان: دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية "دراسة تطبيقية على شركات الأدوية المصرية".	هدفت الدراسة الى تبيان دور لجان المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية في جمهورية مصر العربية	استقراء الدراسات المختلفة المرتبطة بكل من الحوكمة ولجان المراجعة والتقارير المالية	لجان المراجعة كدعائم للحوكمة، جودة التقارير المالية	وجود تأثير إيجابي لكل من استقلالية أعضاء لجنة المراجعة وحجمها والخبرة المالية لأعضائها في تقرير المراجعة الخارجية، وأنه لا يوجد أي تأثير لعدد مرات اجتماعية اللجنة في جودة التقارير المالية.
13.	أبو هين (2005) بعنوان: "العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين"	هدفت الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين، وتحديد الأهمية النسبية لكل عنصر	المنهج الوصفي التحليلي	العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات	إن تبني مكاتب المراجعة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة على أعمال المراجعة من شأنه أن يؤدي إلى تحسين جودة الخدمات المقدمة من قبل هذه المكاتب. وأظهرت النتائج أن المنظمات والجمعيات المهنية تلعب دوراً هاماً في التأثير بالإيجاب على جودة تدقيق الحسابات، مع ضرورة وجود إلزام قانوني من قبل هذه الجمعيات يلزم مكاتب المراجعة باتباع نظام خاص لرقابة الجودة مع فرض عقوبات على المخالفين لذلك.

الرقم	اسم الباحث، وعنوان الدراسة	هدف الدراسة	أسلوب الدراسة	متغيرات الدراسة	أهم النتائج
14.	(Uemura, 2016) بعنوان: "The Attributes of Japanese Corporate Governance Influencing the Quality of Internal Controls"	العلاقة بين تحسن حوكمة الشركات بجعلها مستقلة واستقلال وخبرة المدقق الداخلي، على النحو الذي يحدده مجلس الإدارة، ومراقبة الجودة الداخلية	المنهج الوصفي التحليلي	حوكمة الشركات، خبرة المدقق الداخلي	توصلت إلى نتائج أبرزها، ان الشركات التي لديها تعزيز استقلالية المدقق الداخلي بسبب إدارات لديها الدافع لتخفيف أي عواقب اقتصادية وخيمة، وإذا كان من الممكن تعزيز استقلالية الحوكمة يعود بنتائج ممتازة للشركة
15.	(Jarrar, 2016) بعنوان: " The Effect of Corporate Governance in Palestine on the Efficiency of Internal Audit: Empirical Evidence"	أثر حوكمة الشركات في فلسطين على كفاءة التدقيق الداخلي من واقع الشركات المدرجة في بورصة فلسطين	المنهج الوصفي التحليلي	الحوكمة الفلسطينية ، كفاءة التدقيق الداخلي	هناك أثر لتطبيق متغيرات حوكمة الشركات على كفاءة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين. وهذه القواعد هي (الإفصاح والشفافية والمساءلة والمسؤولية والعدالة والاستقلالية). وأن نتائج الدراسة تشير إلى أن هناك تأثير كبير لتطبيق متغيرات حوكمة الشركات بشكل فردي على كفاءة التدقيق الداخلي للشركات العامة المدرجة في بورصة فلسطين.

الرقم	اسم الباحث، وعنوان الدراسة	هدف الدراسة	أسلوب الدراسة	متغيرات الدراسة	أهم النتائج
16.	(Danescu, et al., 2015) بعنوان: "The valances of the internal audit in relationship with the internal control – corporate governance"	مدى التكافؤ ما بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية تحت إطار حوكمة الشركات، وتحليل أثر ما إذا كان لحوكمة الشركات تأثيراً على العلاقة بينهما والعكس تماماً ما إذا كان للتدقيق الداخلي أثر على دعم حوكمة الشركات	المنهج الوصفي التحليلي	التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية، حوكمة الشركات	أن ضمان تطبيق الحوكمة، والتي تعكسها الإدارة للشركة بالشكل الصحيح، يمكن أن يجعل من تنفيذ مهنة التدقيق الداخلي مهنة مستقلة والتي توفر الرقابة الداخلية المعقولة والمشورة للإدارة وللقيادة لتحقيق أهداف الشركة، ومهنة التدقيق الداخلي المستقلة له الدور الأساسي في تحليل وتقييم عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية، وكل ذلك يكون واضح في الشركات التي يكون حجمها أكبر من غيرها
17.	(Dogan, 2015) بعنوان: " Effects of Corporate Governance Components on Internal Audit Task: The Case of Lebanon"	استكشاف آثار مكونات حوكمة الشركات "على مهام التدقيق الداخلي في الشركات المتوسطة والكبيرة في القطاع المالي اللبناني	المنهج الوصفي التحليلي	مكونات حوكمة الشركات، مهام التدقيق الداخلي	مكونات الحوكمة تؤثر على مهام التدقيق الداخلي. وعند النظر إلى المكونات بشكل منفصل، وجدت الإدارة العليا ولجنة التدقيق في التأثير هما الأهم في حين أن أقل تأثيراً على مهام التدقيق الداخلي من قبل المدققين الخارجيين ومجلس الإدارة

الرقم	اسم الباحث، وعنوان الدراسة	هدف الدراسة	أسلوب الدراسة	متغيرات الدراسة	أهم النتائج
18.	(Deribe, and Regasa, 2014) بعنوان: " Factors Determining Internal Audit Quality: Empirical Evidence from Ethiopian Commercial Banks"	تقديم دليلا على مسألة ما إذا كان للكفاءة والموضوعية والأداء والوصول إلى تكنولوجيا المعلومات اثر على تحديد نوعية التدقيق الداخلي، ودراسة العوامل التي تحدد جودة التدقيق الداخلي وعلاقتها بجودة التدقيق الداخلي في البنوك التجارية الإثيوبية	المنهج الوصفي التحليلي	جودة التدقيق، المؤثرات على جودة التدقيق	أن عامل أداء المدققين الداخليين (performance) هو العامل الأكثر أهمية الذي يؤثر على جودة التدقيق الداخلي في البنوك التجارية الإثيوبية. وان اختصاص المدققين الداخليين هو أحد العوامل والمحددات الرئيسية التي تؤثر على جودة التدقيق الداخلي في البنوك التجارية الإثيوبية
19.	(Zaharia, et al, 2014) بعنوان: "The Role of Internal Audit regarding the Corporate Governance and the Current Crisis"	التعرف على دور التدقيق الداخلي بشأن حوكمة الشركات والأزمات الحالية ومدى تفاعل المدقق الداخلي مع هذا الدور، وتحليل أثر ما إذا كان لآلية حوكمة الشركات تأثيراً على المدقق الداخلي بزيادة كفاءة رصد المخاطر التي تتحملها المجالس، وتحسين وضع إدارة المخاطر وضمان مراقبة فعالة للمخاطر التي تواجه الشركات	المنهج الوصفي التحليلي	حوكمة الشركات، تفاعل المدقق الداخلي	أن التدقيق له الأثر الكبير على تحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة، وان للتدقيق الداخلي الدور الكبير بشأن حوكمة الشركات ودعم وجودها في الشركة، وأن الأهمية الممنوحة للتدقيق الداخلي ليست مؤثرة، إذا لم تقترن بالأحكام التشريعية الشاملة التي تنظم ذلك.
20.	(Hofer and Grabmann, 2014) بعنوان: "IMPACT FACTORS ON THE DEVELOPMENT OF INTERNAL AUDITING IN THE 21ST CENTURY"	هدفت الدراسة الى تبيان العلاقة ما بين التدقيق الداخلي والعوامل الداخلية التي نشأت من التطورات الاقتصادية.	استعراض الأدبيات السابقة فقط	التدقيق الداخلي، العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق	تأثير الحوكمة كان من خلال التأثير على ثقافة الشركة من المبادئ الأخلاقية وزيادة قوة المساهمين والنزاهة الأخلاقية وإدارة المخاطر القانونية. والنتيجة الأساسية

الرقم	اسم الباحث، وعنوان الدراسة	هدف الدراسة	أسلوب الدراسة	متغيرات الدراسة	أهم النتائج
					أن تتوع التغييرات زاد من متطلبات وتوسع دور المدققين الداخليين.
21.	(Gajevszky, 2014) بعنوان: "Audit Quality and Corporate Governance: Evidence from Bucharest stock exchange"	العلاقة بين جودة المراجعة وسمات حوكمة الشركات في حالة رومانيا للشركات المدرجة بالسوق المالي	الوصفي التحليلي	جودة المراجعة، سمات حوكمة الشركات	وجود علاقة إيجابية قوية بين جودة التدقيق الداخلي ووجود لجنة للتدقيق الداخلي على مستوى الشركات، ومع ذلك، وفي حالة رومانيا، تشير النتائج إلى أنه لا يوجد أي ارتباط بين جودة المراجعة ومجلس إدارة عليا مستقل، وكذلك الملكية الإدارية المستقلة، هذا وكل المتغيرات الأخرى التي تم العثور عليها ليس لديها تأثير كبير على جودة التدقيق الداخلي
22.	دراسة (Abdullah, 2014) بعنوان: "Redefining internal audit performance: Impact on corporate governance"	الدراسة تهدف الى بحث فعالية التدقيق الداخلي وتأثيره على حوكمة الشركات.	باستخدام نهج أساليب مقارنة مختلطة، وإخراج النتائج من بيانات الاستبانات التي تم جمعها	فعالية التدقيق الداخلي، حوكمة الشركات	وفي نتائج الدراسة تبين ان المقابلات المتعمقة بينت أهمية التدقيق الداخلي في الرقابة وتشير النتائج أيضا إلى أن مستوى مشاركة الحوكمة في كل مرحلة من مراحل عملية التدقيق يسهم في زيادة الفعالية الشاملة.

الرقم	اسم الباحث، وعنوان الدراسة	هدف الدراسة	أسلوب الدراسة	متغيرات الدراسة	أهم النتائج
23.	(Zhang ، 2013) بعنوان: " Corporate Governance, Internal Control and the Role of Internal Auditors – A Survey of Chinese Manager.	دور التدقيق الداخلي في ما يخص حوكمة الشركات. عن طريق آراء مديري الشركات الصينية.	المنهج الوصفي التحليلي	التدقيق الداخلي، حوكمة الشركات	التدقيق الداخلي جزءا هاما من الفريق الاستشاري وأن التدقيق الداخلي في الصين قد تأثر بشكل كبير من قبل التطورات الأخيرة في الحوكمة، ووظيفة التدقيق الداخلي قد تغيرت نحو مزيد من المشاركة في إدارة المخاطر والرقابة الداخلية
24.	(Mahzan and Yan ,2013) بعنوان: " Harnessing the benefits of Corporate Governance and Internal Audit Advice to SME"	معرفة كيف يمكن تسخير وتعزيز حوكمة الشركات في الشركات الصغيرة والمتوسطة من خلال ضمان التدقيق الداخلي لمساعدة الشركات الصغيرة والمتوسطة لتحقيق أهدافها	المنهج الوصفي التحليلي	حوكمة الشركات، التدقيق الداخلي في الشركات الصغيرة والمتوسطة	وجد أن الوضع الراهن لحوكمة الشركات الصغيرة والمتوسطة ليست مثيرة للإعجاب على الإطلاق، وذلك أساسا بسبب قلة الوعي وكذلك ارتفاع تكلفة تنفيذ الحوكمة

4.3 محاور الدراسات السابقة

كانت الدراسات السابقة تتمحور حول الفئات التالية:

1. تأثير تطبيق الحوكمة على جودة التدقيق الداخلي للشركات: والدراسات التي كانت تتضمن هذا المحور دراسة العبدلي، ودراسة Danescu.
2. تأثير تطبيق الحوكمة على خبرة وكفاءة المدقق الداخلي للشركات: والدراسات التي كانت تتضمن هذا المحور دراسة Uemura، دراسة Jarrar، دراسة Dogan، ودراسة Zaharia.
3. تأثير تطبيق الحوكمة على اداء الشركات: والدراسات التي كانت تتضمن هذا المحور دراسة رقابية، دراسة المناصير، ودراسة Yan and Mahzan.

4. تأثير تطبيق الحوكمة على جودة الإفصاح وجودة الأرباح للشركات: ومن الدراسات التي كانت تتضمن هذا المحور دراسة ابو جراد، دراسة صيام، ودراسة أحمد.

5. تأثير جودة التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات: ومن الدراسات التي كانت تتضمن هذا المحور دراسة لخضر، دراسة بلخادم، دراسة أحلام، دراسة بلفيقيه وباشيخ، دراسة كيرزان، دراسة Gajevszky، دراسة Abdullah، ودراسة Zhang.

6. العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الداخلي للشركات: ومن الدراسات التي كانت تتضمن هذا المحور دراسة أبو هين، دراسة الدوغجي، دراسة Deribe and Regasa، ودراسة Hofer and Grabmann.

5.3 ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة

تعتبر هذه الدراسة من الدراسات النوعية التي تقدم للشركات المعرفة والمعلومات الحديثة في كيفية تطوير أدائها من أجل تحقيق نمو اقتصادي على المستوى الذاتي والمستوى المجتمعي.

من خلال العرض السابق لمحاوَر الدراسات السابقة ونتائجها في مجال الحوكمة والتدقيق الداخلي يتبين أن معظم الدراسات السابقة تناولت دراسة تأثير الحوكمة على أداء الشركات والإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية وجودة الأرباح، والحد من التأثير على موثوقية البيانات المالية وكذلك على كفاءة التدقيق الداخلي ولكن لم تتناول تأثير تطبيق حوكمة الشركات على جودة التدقيق الداخلي سوى دراستين، وعلى ذلك فإن ما يميز الدراسة عن الدراسات الأخرى هي:

1. تتميز بمعرفة مدى تطبيق الحوكمة في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين لتستعرض أهم المؤشرات التي يتم استخدامها في معرفة وتحديد كم هي درجة التطبيق والمتغيرات التي يمكن عندها إيجاد كم تؤثر في جودة التدقيق الداخلي.

2. تتميز هذه الدراسة بقياس تأثير تطبيق مدونة الحوكمة الفلسطينية لعام 2009 على جودة التدقيق للشركات المدرجة في بورصة فلسطين، وذلك من خلال تسليطها الضوء على مفهوم الحوكمة ومؤشراتها.

3. تتميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في متغيراتها حيث تناول المتغير المستقل (اجتماعات الهيئة العامة، وحقوق المساهمين، وإدارة الشركة، والتدقيق، وأصحاب المصالح الأخرى، والإفصاح والشفافية)، بينما المتغير التابع فقد تناول (الأهلية والموضوعية، والاستقلالية، وجودة أداء العمل، ونطاق العمل).

4. تتميز هذه الدراسة كونها تدرس محورين (الحوكمة، والتدقيق) واللذان من المتوقع أن يؤثران على جودة المعلومة المحاسبية والإدارية للشركات وعلاقتها وأثرها في اتخاذ القرار من الإدارة وكذلك المستثمرين.

طريقة وإجراءات الدراسة

1.4 منهجية الدراسة:

استخدم الباحث في هذه الدراسة المنهج الوصفي الذي يقوم على وصف خصائص ظاهرة معينة وجمع معلومات عنها دون تحيز، الذي يهدف إلى توفير البيانات والحقائق عن المشكلة موضوع الدراسة، لتفسيرها والوقوف على دلالاتها، كما تم اعتماد المنهج التاريخي في استعراض الدراسات السابقة والاستفادة منه في استخراج أنموذج الدراسة والعوامل المؤثرة في جودة التدقيق الداخلي، وتم تطوير مقياس بهدف قياس مدى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في فلسطين لدى الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

2.4 فرضيات الدراسة:

ولأجل تحقيق أهداف الدراسة فقد تم وضع الفرضية الرئيسية التالية:

"لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لحوكمة الشركات على جودة التدقيق الداخلي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين"

وينبثق عن الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الأولى: "لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لحوكمة الشركات على أهلية المدقق الداخلي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين"

الفرضية الثانية: "لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لحوكمة الشركات على موضوعية المدقق الداخلي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين"

الفرضية الثالثة: "لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لحوكمة الشركات على استقلالية المدقق الداخلي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين"

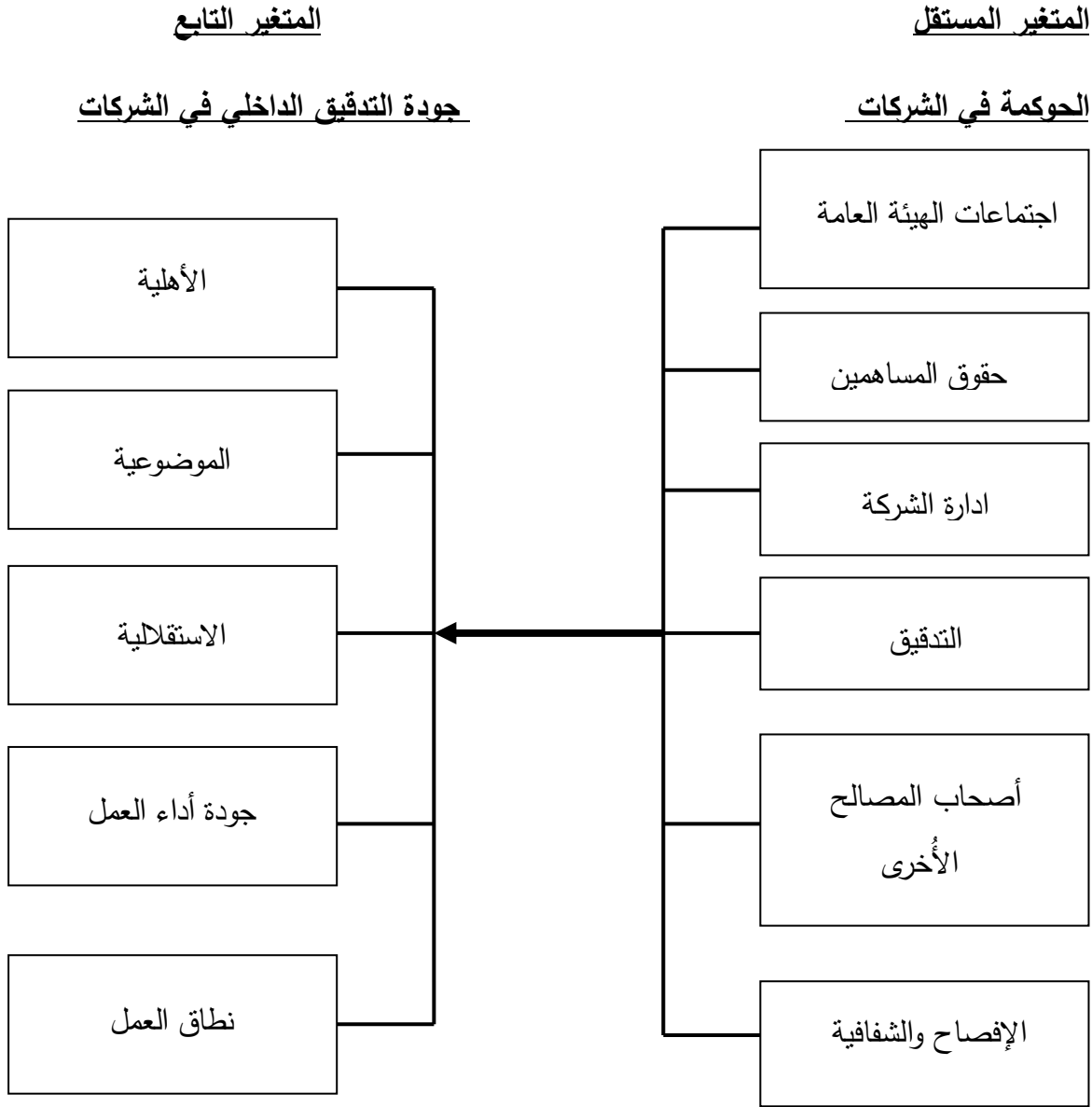
الفرضية الرابعة: "لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لحوكمة الشركات على جودة أداء العمل للمدقق الداخلي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين"

الفرضية الخامسة: "لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لحوكمة الشركات على نطاق عمل المدقق الداخلي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين"

3.4 أنموذج الدراسة:

الشكل رقم (1.4) يوضح أنموذج الدراسة:

شكل رقم (1.4): أنموذج الدراسة



4.4 الأساليب الإحصائية:

لقد قام الباحث بتفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج (SPSS) وتم استخدام الاختبارات الإحصائية التالية:

1. التكرارات والنسب المئوية.
2. المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية.
3. اختبار كرونباخ ألفا لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.
4. معامل ارتباط سبيرمان براون لمعرفة ثبات فقرات الأداة.
5. معامل الارتباط بيرسون (Person correlation) لمعرفة صدق فقرات الاستبانة.
6. اختبار الانحدار المتعدد لمعرفة تأثير المتغيرات المستقلة على المتغيرات التابعة.

5.4 مجتمع الدراسة:

تكون مجتمع الدراسة من الشركات المدرجة في بورصة فلسطين والبالغ عددها 48 شركة بتاريخ 2017/3/20 من (موجودة ومتوفرة على موقع بورصة فلسطين وتم اخذ العدد بتاريخ 2017/3/20 من الموقع الإلكتروني: www.pex.ps)، وتم استثناء الشركات التي مجال عملها في البنوك والخدمات المالية والتأمين والبالغ عددها 14 شركة لأن لها مدونة حوكمة خاصة بها تختلف عن المدونة التي تجرى عليها الدراسة، والشركات التي تم إدراجها في بورصة فلسطين حديثاً، وأيضاً استثنيت الشركات الموقوفة عن التداول خلال السنة والبالغ عددها (2) شركة، والشركات التي مقرها خارج الضفة الغربية (غزة) والبالغ عددها شركة واحدة، لذا فإن مجتمع الدراسة الخاضع للبحث يتكون من (29) شركة مدرجة في بورصة فلسطين.

6.4 عينة الدراسة:

تكونت عينة الدراسة من (23) شركة من الشركات المدرجة في بورصة فلسطين بنسبة 10% هامش خطأ (موجودة ومتاحة عبر الموقع الإلكتروني: <http://www.surveysystem.com/sscalc.htm>) ، تم اختيار مفردات العينة بالطريقة القصدية (الهادفة)، حيث تم توزيع (115) استبانته على المبحوثين من الإدارات العليا للشركات، وتم استرجاع (112) استبانته، بنسبة استرجاع بلغت (97.4%).

7.4 وصف أداة الدراسة:

قام الباحث بإعداد أداة الدراسة والتي كانت عبارة عن استبيان مقسم إلى جزأين، الجزء الأول عبارة عن بيانات عامة (متغيرات ديموغرافية: الجنس، العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة)، والجزء الثاني مكون من عبارات تقيس حوكمة الشركات والتدقيق الداخلي، حيث تم تقسيم الجزء الخاص بحوكمة الشركات إلى ستة أبعاد هي:

1- مدى تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة، حيث تكون من (7) عبارات.

2- مدى تطبيق قواعد حقوق المساهمين، والذي تكون من (8) عبارات.

3- مدى تطبيق قواعد إدارة الشركة، وتكون من (9) عبارات.

4- مدى تطبيق قواعد التدقيق، وتكون من (7) عبارات.

5- مدى تطبيق قواعد أصحاب المصالح الأخرى، وتكون من (7) عبارات.

6- مدى تطبيق قواعد الإفصاح والشفافية، وتكون من (8) عبارات.

حيث كونت مجتمعة (46) عبارة تقيس الأهداف التي وضعت من أجلها. وتم الاعتماد على مدونة الحوكمة الفلسطينية في صياغة عبارات هذا المجال.

في حين تكون الجزء الخاص بجودة التدقيق الداخلي من خمسة محاور وهي:

1- الأهلية، وتكونت من (5) عبارات.

2- الموضوعية، تكونت من (4) عبارات.

3- الاستقلالية، تكونت من (3) عبارات.

4- جودة أداء العمل، تكونت من (4) عبارات.

5- نطاق العمل، تكونت من (5) عبارات.

حيث كونت مجتمعة (21) عبارة تقيس الأهداف التي وضعت من أجلها. واعتمد الباحث على معايير الممارسة المهنية الصادرة عن المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين (IIA) والدراسات السابقة، أنظر: ملحق رقم (1).

8.4 صدق أداة الدراسة:

1.8.4 صدق مجال تطبيق حوكمة الشركات في فلسطين

تم التحقق من صدق الأداة بحساب معامل الارتباط بيرسون (Person correlation) لفقرات المجال الأول مع الدرجة الكلية للمجال، وذلك كما هو موضح في الملحق رقم (3).

حيث تبين أن جميع قيم مصفوفة ارتباط فقرات كل محور مع الدرجة الكلية للمحور دالة إحصائياً، مما يشير إلى قوة الاتساق الداخلي لفقرات كل محور من محاور مجال تطبيق حوكمة الشركات في فلسطين، وهذا بالتالي يعبر عن صدق فقرات كل محور في قياس ما صيغت من أجل قياسه.

2.8.4 الصدق البنائي لمجال تطبيق حوكمة الشركات في فلسطين:

للتحقق من ذلك قام الباحث بحساب معامل ارتباط بيرسون بين الدرجة الكلية لكل محور والمحاور الأخرى مع الدرجة الكلية للمجال والجدول رقم (1.4) يوضح ذلك.

جدول رقم (1.4)

نتائج معامل الارتباط بيرسون (Person correlation) لمصفوفة ارتباط درجة كل محور من محاور المجال مع الدرجة الكلية للمجال.

الرقم	المحاور	معامل ارتباط بيرسون (r)	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1.	مدى تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة	.810**	.000
2.	مدى تطبيق قواعد حقوق المساهمين	.856**	.000
3.	مدى تطبيق قواعد إدارة الشركة	.897**	.000
4.	مدى تطبيق قواعد التدقيق	.708**	.000
5.	مدى تطبيق قواعد أصحاب المصالح الأخرى	.760**	.000
6.	مدى تطبيق قواعد الإفصاح والشفافية	.773**	.000

** دالة إحصائياً عند $(\alpha=0.01)$ ، * دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $(\alpha = 0.05)$

تشير المعطيات الواردة في الجدول السابق إلى أن جميع قيم مصفوفة ارتباط درجة كل محور من محاور المجال مع الدرجة الكلية للمجال دالة إحصائياً، مما يشير إلى قوة الاتساق الداخلي لفقرات الأداة وأنها تشترك معا في قياس تأثير تطبيق حوكمة الشركات في فلسطين على جودة التدقيق الداخلي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين، على ضوء المقياس الذي تم اعتماده.

3.8.4 صدق مجال جودة التدقيق الداخلي

تشير المعطيات الواردة في الملحق رقم (4) إلى أن جميع قيم مصفوفة ارتباط فقرات كل محور مع الدرجة الكلية للمحور دالة إحصائياً، مما يشير إلى قوة الاتساق الداخلي لفقرات كل محور من محاور مجال جودة التدقيق الداخلي، وهذا بالتالي يعبر عن صدق فقرات كل محور في قياس ما صيغت من أجل قياسه.

4.8.4 الصدق البنائي لمجال جودة التدقيق الداخلي:

للتحقق من ذلك قام الباحث بحساب معامل ارتباط بيرسون بين الدرجة الكلية لكل محور والمحاور الأخرى مع الدرجة الكلية للمجال والجدول رقم (2.4) يوضح ذلك.

جدول رقم (2.4)

نتائج معامل الارتباط بيرسون (Person correlation) لمصفوفة ارتباط درجة كل محور من محاور المجال مع الدرجة الكلية للمجال.

الرقم	المحاور	معامل ارتباط بيرسون (ر)	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1.	الأهلية	.719**	.000
2.	الموضوعية	.765**	.000
3.	الاستقلالية	.500**	.000
4.	جودة أداء العمل	.869**	.000
5.	نطاق العمل	.796**	.000

** دالة إحصائياً عند $(\alpha=0.01)$ ، * دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $(\alpha=0.05)$

تشير المعطيات الواردة في الجدول السابق إلى أن جميع قيم مصفوفة ارتباط درجة كل محور من محاور المجال مع الدرجة الكلية للمجال دالة إحصائياً، مما يشير إلى قوة الاتساق الداخلي لفقرات

الأداة وأنها تشترك معا في قياس تأثير تطبيق حوكمة الشركات في فلسطين على جودة التدقيق الداخلي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين، على ضوء المقياس الذي تم اعتماده.

5.8.4 الصدق البنائي للأداة:

للتحقق من ذلك قام الباحث بحساب معامل ارتباط بيرسون بين الدرجة الكلية لكل مجال مع الدرجة الكلية للأداة والجدول رقم (3.4) يوضح ذلك.

جدول رقم (3.4)

نتائج معامل الارتباط بيرسون (Person correlation) لمصفوفة ارتباط درجة كل مجال من مجالات الأداة مع الدرجة الكلية للأداة.

الرقم	المجالات	معامل ارتباط بيرسون (ر)	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1.	تطبيق حوكمة الشركات في فلسطين	.927**	.000
2.	جودة التدقيق الداخلي	.941**	.000

** دالة إحصائياً عند $(\alpha=0.01)$ ، * دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $(\alpha=0.05)$

تشير المعطيات الواردة في الجدول السابق إلى أن جميع قيم مصفوفة ارتباط فقرات أداة الدراسة مع الدرجة الكلية للأداة دالة إحصائياً، مما يشير إلى قوة الاتساق الداخلي لفقرات الأداة وأنها تشترك معا في قياس تأثير تطبيق حوكمة الشركات في فلسطين على جودة التدقيق الداخلي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين، على ضوء المقياس الذي تم اعتماده.

9.4 ثبات أداة الدراسة:

1.9.4 الثبات بطريقة كرونباخ ألفا

قام البحث بحساب الثبات بطريقة الاتساق الداخلي وبحساب معادلة الثبات كرونباخ ألفا، وذلك كما هو موضح في الجدول (4.4).

جدول رقم (4.4)

نتائج معامل كرو نباخ ألفا لثبات أداة الدراسة

المجال	عدد الحالات	عدد الفقرات	قيمة ألفا
تطبيق حوكمة الشركات في فلسطين	112	46	0.961
جودة التدقيق الداخلي	112	21	0.872
الدرجة الكلية للأداة (جميع فقرات الاستبانة)	112	67	0.963

تشير المعطيات الواردة في الجدول السابق أن جميع قيم معاملات ثبات ألفا كرونباخ لجميع مجالات الدراسة وكذلك للدرجة الكلية مرتفعة، مما يشير إلى أن الاستبانة تتمتع بدرجة عالية جداً من الثبات وقابلة لاعتمادها لتحقيق أهداف الدراسة.

2.9.4 الثبات بطريقة التجزئة النصفية

حيث تعمل هذه الطريقة على حساب معامل الارتباط بين درجات نصفي المقياس، حيث يتم تجزئة المقياس إلى نصفين متكافئين، حيث يتم إيجاد مجموع درجات المبحوثين لكل نصف من المقياس، ثم حساب معامل الارتباط بينهما، وتم استخدام معادلة سبيرمان براون للتصحيح، ومعادلة جتمان، وقد توصل الباحث إلى ما يلي:

جدول (5.4)

طريقة التجزئة النصفية

المجال	عدد الفقرات	معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح لسبيرمان براون	معامل الارتباط المصحح لجتمان
تطبيق حوكمة الشركات في فلسطين	46	0.801	0.890 ^(**)	0.889
جودة التدقيق الداخلي	21	0.782	0.878	0.870 ^(*)
الدرجة الكلية للأداة	67	0.858	0.923	0.923 ^(*)

^(*) يتم اعتماد معامل جتمان في حال عدم تساوي نصفي المقياس

^(**) يتم اعتماد معامل سبيرمان براون في حال تساوي نصفي المقياس

يتضح من الجدول أن معاملات الارتباط وكذلك معاملات الثبات لكل مجالات الدراسة وكذلك لجميع فقرات الأداة عالية، مما يشير إلى أن المقياس على درجة عالية من الثبات، وهو يعطى درجة من الثقة عند استخدام المقياس كأداة للقياس في البحث الحالي، وهو يعد مؤشراً على أن المقياس يمكن أن يعطي النتائج نفسها إذا ما أعيد تطبيقه على العينة وفى ظروف التطبيق نفسها.

10.4 قياس المتغيرات

1.10.4 فئات مقياس أداة الدراسة:

تم حساب فئات مقاييس أداة الدراسة لتحديد مستوى الحكم على متغيرات الدراسة، هل هي مرتفعة أم منخفضة، أم متوسطة؟ حيث استخدمت الدراسة مقياس متدرج من خمسة حقول، وبالتالي يتم حساب فئات المقياس الخماسي كما يلي:

$$\text{مدى المقياس} = \text{الحد الأعلى للمقياس} - \text{الحد الأدنى للمقياس} = (5-1) = 4$$

$$\text{قسمة المدى على الحد الأعلى} = 4 \div 5 = 0.80$$

2.10.4 مقياس ليكرت الخماسي:

إذا كانت الاستجابات هي خمسة اختيارات مثل (دائماً، غالباً، أحياناً، نادراً، مطلقاً) فإنه عادة ما تدخل القيم (الأوزان) كما في الجدول رقم (6.4):

جدول (6.4)

مقياس ليكرت الخماسي

التوافر	دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	مطلقاً
الدرجة	5	4	3	2	1

يكون الوزن النسبي لكل درجة (20%)، بمعنى أن (مطلقاً) يكون وزنها النسبي (20%)، بينما (دائماً) (100%)، ليصار بعد ذلك إلى حساب المتوسط الحسابي (المتوسط المرجح)، وحيث أن طول الفترة يساوي (0.80) فإنه يتم تحديد الاتجاه حسب قيم المتوسط المرجح كما في الجدول (7.4).

جدول (7.4)

مقياس أداة الدراسة متدرج من خمسة حقول

المستوى	المتوسط المرجح
مطلقاً	1.79 – 1.00
نادراً	2.59 – 1.80
أحياناً	3.39 – 2.60
غالباً	4.19 – 3.40
دائماً	5.00 – 4.20

3.10.4 تصنيف المتوسطات الحسابية:

تلخيص لمقياس التحليل المستخدم في الدراسة لذا تم تحويل مقياس أداة الدراسة إلى درجات أكثر تعبيراً ووضوح ليتم منها اختبار وتحليل البيانات بصورة صحيحة، كما هي في الجدول (8.4)

جدول (8.4)

مفاتيح التصحيح

المتوسط الحسابي	درجة تأثير تطبيق الحوكمة على جودة التدقيق الداخلي
2.33-1.00	ضعيفة
3.67-2.34	متوسطة
5.00-3.68	كبيرة

11.4 خصائص عينة الدراسة

تكونت عينة الدراسة من (112) من العاملين في الإدارات العليا في الشركات الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين، حيث تم اختيارهم بطريقة العينة القصدية، والجدول (9.4) يوضح خصائص العينة الديموغرافية.

جدول (9.4)

خصائص العينة الديموغرافية

المتغير	مستويات المتغير	العدد	النسبة %
الجنس	ذكر	83	74.1
	أنثى	29	25.9
	المجموع	112	100.0
العمر	25 سنة فأقل	5	4.5
	26 - 30 سنة	19	17.0
	31 - 35 سنة	40	35.7
	36 - 40 سنة	32	28.5
	41 سنة فأكثر	16	14.3
	المجموع	112	100.0
	المؤهل العلمي	دبلوم متوسط	1
دبلوم عالي		1	0.9
بكالوريوس		84	75.0
ماجستير		24	21.4
دكتوراه		2	1.8
المجموع		112	100.0
التخصص العلمي	محاسبة	69	61.6
	علوم مالية ومصرفية	14	12.5
	إدارة أعمال	23	20.5
	اقتصاد	1	0.9
	غير ذلك	5	4.5
	المجموع	112	100.0
المسمى الوظيفي	مدير عام	22	19.6
	مدير مالي	22	19.6
	محاسب	39	34.8
	مدقق داخلي	21	18.8
	غير ذلك	8	7.1
	المجموع	112	100.0

المتغير	مستويات المتغير	العدد	النسبة %
سنوات الخبرة	5 سنوات فأقل	11	9.8
	6 - 10 سنوات	39	34.8
	11 - 15 سنة	36	32.1
	16 - 20 سنة	14	12.5
	20 سنة فأكثر	12	10.7
	المجموع	112	100.0

يتبين من الجدول (9.4) أن نسبة الذكور بلغت (74.1%)، في حين بلغت نسبة الإناث (25.9%). ويتبين أن الغالبية من العاملين في الإدارات العليا من الذكور. أما بالنسبة لمتغير العمر كانت النسبة الأعلى لفئات الأعمار فئة الذين أعمارهم (31 - 35 سنة)، تلاها الفئة العمرية (36 - 40 سنة)، في حين تلاها الفئة العمرية (25 - 30 سنة)، وتلاها الفئة العمرية (41 سنة فأكثر)، وجاءت الفئة العمرية (25 سنة فأقل) النسبة الأقل لمتغير العمر. أما بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي كانت النسبة الأعلى فئة الذين مؤهلهم العلمي (بكالوريوس)، تلاها فئة المؤهل العلمي (ماجستير)، في حين تلاها المؤهل العلمي (دكتوراه)، وجاءت الفئتين (دبلوم متوسط ودبلوم عالي) النسبة الأقل لمتغير المؤهل العلمي. وأما بالنسبة لمتغير التخصص العلمي كانت النسبة الأعلى فئة الذين تخصصهم (محاسبة)، تلاها فئة التخصص (إدارة أعمال)، في حين تلاها الذين تخصصهم (علوم مالية ومصرفية)، وجاء التخصص (اقتصاد) والتخصص (غير ذلك) النسبة الأقل لمتغير التخصص العلمي. أما بالنسبة للمسمى الوظيفي فكانت النسبة الأعلى الفئة الوظيفية (محاسب)، تلاها الفئتين (مدير عام والمدير المالي)، في حين تلاها الفئة الوظيفية (مدقق داخلي)، وجاءت نسبة الفئة الوظيفية (غير ذلك) الأقل نسبة من بين فئات المسمى الوظيفي. وأما بالنسبة لسنوات الخبرة كانت النسبة الأعلى للذين خبرتهم (6 - 10 سنوات)، تلاها الذين خبرتهم (11 - 15 سنة)، وتلاها فئة الذين خبرتهم (16 - 20 سنة)، في حين كانت الفئة التي تلاها فئة الذين خبرتهم (20 سنة فأكثر)، وجاءت النسبة الأقل للذين خبرتهم (5 سنوات فأقل).

الفصل الخامس

تحليل البيانات وعرض النتائج ومناقشتها

1.1.5 درجة تطبيق حوكمة الشركات في فلسطين

للكشف عن مدى تطبيق الحوكمة وللتحقق من الفرضيات استخدم الباحث الأساليب الإحصائية المناسبة كما يلي:

1.1.1.5 تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة

للكشف عن مدى تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة، استخدم الباحث المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والأوزان النسبية.

جدول (1.5)

مدى تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة

رقم الفقرة	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب	درجة التطبيق
1	يتم إرسال دعوة لاجتماع الهيئة العامة، قبل أربعة عشر يوماً على الأقل من موعد اجتماع الهيئة العامة العادية وغير العادية.	4.92	0.27	98	1	كبيرة
2	يناقش المساهمين تقرير مدقق الحسابات الخارجي في اجتماع الهيئة العامة.	4.86	0.40	97	3	كبيرة
3	يحق للمساهمين الاستفسار من مدقق الحسابات عن القضايا التي طرحت في التقرير المالي.	4.80	0.44	96	6	كبيرة
4	تقوم الشركة بترتيب الاجتماع (مكانه، مواعده، زمانه) بالشكل المناسب.	4.88	0.33	98	2	كبيرة
5	يقوم مجلس الإدارة بإرفاق جدول أعمال تفصيلي بالدعوة لاجتماع الهيئة العامة (مصحوباً بالبيانات المالية المبسطة التي يفهمها الجميع).	4.83	0.40	97	4	كبيرة
6	يتم توضيح حقوق المساهمين بما فيهم الذين يملكون مجتمعين % 10 على الأقل من أسهم الشركة.	4.73	0.57	95	5	كبيرة
7	يوضح رئيس اجتماع الهيئة العامة للمساهمين عند بدء الاجتماع بأنه يحق لكل مساهم إثارة الأسئلة والاستفسارات خلال الاجتماع.	4.83	0.42	97	4	كبيرة
	الدرجة الكلية لمدى تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة	4.84	0.41	97		كبيرة

يتضح من الجدول (1.5) أن مدى تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة كان بدرجة كبيرة، حيث كانت أكثر الفقرات أهمية بالنسبة لمدى تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة الفقرة (1) التي جاءت في المرتبة الأولى، والتي نصها (يتم إرسال دعوة لاجتماع الهيئة العامة، قبل أربعة عشر يوماً على الأقل من موعد اجتماع الهيئة العامة العادية وغير العادية)، بمتوسط حسابي (4.92)، تلاها في المرتبة الثانية الفقرة (4) التي نصها (تقوم الشركة بترتيب الاجتماع (مكانه، مواعده، زمانه) بالشكل المناسب)، بمتوسط حسابي (4.88)، وجاءت في المرتبة الثالثة الفقرة (2) التي نصها (يناقش المساهمين تقرير مدقق الحسابات الخارجي في اجتماع الهيئة العامة) بمتوسط حسابي (4.86).

أما أقل الفقرات أهمية بالنسبة لمدى تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة فقد جاءت في المركز الأخير الفقرة (3) التي نصها (يحق للمساهمين الاستفسار من مدقق الحسابات عن القضايا التي طرحت في التقرير المالي) بمتوسط حسابي (4.80)، وجاءت في المركز الأول قبل الأخير الفقرة (6) التي نصها (يتم توضيح حقوق المساهمين بما فيهم الذين يملكون مجتمعين % 10 على الأقل من أسهم الشركة) بمتوسط حسابي (4.73)، أما المركز الثاني قبل الأخير فاحتلته الفقرتان (5، 7) والتي نصهما على التوالي (يقوم مجلس الإدارة بإرفاق جدول أعمال تفصيلي بالدعوة لاجتماع الهيئة العامة (مصحوباً بالبيانات المالية المبسطة التي يفهمها الجميع))، (يوضح رئيس اجتماع الهيئة العامة للمساهمين عند بدء الاجتماع بأنه يحق لكل مساهم إثارة الأسئلة والاستفسارات خلال الاجتماع) بمتوسط حسابي (4.83).

2.1.1.5 تطبيق قواعد حقوق المساهمين

للكشف عن مدى تطبيق قواعد حقوق المساهمين، استخدم الباحث المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والأوزان النسبية.

جدول (2.5)

مدى تطبيق قواعد حقوق المساهمين

رقم الفقرة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب	درجة التطبيق
8	يوجد سهولة في معاملات ملكية الأسهم بين المساهمين (نقل وتحويل).	4.71	0.51	94	2	كبيرة
9	يحصل المساهمون على المعلومات المتعلقة بالشركة (بصفة دورية ومنظمة وبسهولة).	4.60	0.54	92	6	كبيرة
10	يقوم المساهمون بالمشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العمومية بشكل عادل.	4.74	0.46	95	1	كبيرة
11	يحق للمساهمين مساعلة مجلس الإدارة.	4.66	0.64	93	4	كبيرة
12	يحق للمساهمين اقتراح الحلول المناسبة لمجلس الإدارة.	4.67	0.58	93	3	كبيرة
13	يطلع المساهمون على أي عمليات غير عادية يمكن أن تؤدي إلى التأثير على الشركة.	4.60	0.64	92	6	كبيرة
14	يتم معاملة جميع المساهمين من نفس الفئة بالتساوي.	4.64	0.63	93	5	كبيرة
15	يتم حماية حقوق الأقلية من المساهمين من جميع النواحي.	4.67	0.66	93	3	كبيرة
	الدرجة الكلية لمدى تطبيق قواعد حقوق المساهمين	4.66	0.58	93		كبيرة

يتضح من الجدول (2.5) أن مدى تطبيق قواعد حقوق المساهمين كان بدرجة كبيرة، حيث كانت أكثر الفترات أهمية بالنسبة لمدى تطبيق قواعد حقوق المساهمين الفقرة (10) التي جاءت في المرتبة الأولى، والتي نصها (يقوم المساهمون بالمشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العمومية بشكل عادل)، بمتوسط حسابي (4.74)، تلاها في المرتبة الثانية الفقرة (8) التي نصها (يوجد سهولة في معاملات ملكية الأسهم بين المساهمين (نقل وتحويل))، بمتوسط حسابي (4.71)، وجاءت في المرتبة الثالثة الفقرة (15) التي نصها (يتم حماية حقوق الأقلية من المساهمين من جميع النواحي) بمتوسط حسابي (4.67).

أما أقل الفقرات أهمية بالنسبة لمدى تطبيق قواعد حقوق المساهمين فقد جاءت في المركز الأخير الفقرتان (39، 13) التي نصها على التوالي (يحصل المساهمون على المعلومات المتعلقة بالشركة بصفة دورية ومنتظمة وبسهولة))، (يطلع المساهمون على أي عمليات غير عادية يمكن أن تؤدي إلى التأثير على الشركة) بمتوسط حسابي (4.60)، وجاءت في المركز الأول قبل الأخير الفقرة (14) التي نصها (يتم معاملة جميع المساهمين من نفس الفئة بالتساوي) بمتوسط حسابي (4.64)، أما المركز الثاني قبل الأخير فاحتلته الفقرة (11) والتي نصها (يحق للمساهمين مساهمة مجلس الإدارة)، بمتوسط حسابي (4.66).

3.1.1.5 تطبيق قواعد إدارة الشركة

للكشف عن مدى تطبيق قواعد إدارة الشركة، استخدم الباحث المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والأوزان النسبية.

جدول (3.5)
مدى تطبيق قواعد إدارة الشركة

رقم الفقرة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب	درجة التطبيق
16	يتولى إدارة الشركة مجلس إدارة عدد أعضائه من 5 إلى 11.	4.93	0.26	99	1	كبيرة
17	مدة عمل مجلس الإدارة لا تزيد عن أربعة سنوات.	4.76	0.65	95	4	كبيرة
18	يراعي مجلس الإدارة المعاملة المتساوية لكل فئة من فئات المساهمين (وبطريقة عادلة).	4.61	0.68	92	7	كبيرة
19	يلتزم المجلس بالقوانين والأنظمة مع الحرص على مصالح الأطراف ذات المصلحة.	4.64	0.57	93	6	كبيرة
20	يعمل المجلس ضمن خطة استراتيجية شاملة للإشراف والرقابة.	4.73	0.52	95	5	كبيرة
21	يعمل مجلس الإدارة على تحقيق القدر اللازم للمساهمة من خلال نظام فعال.	4.59	0.59	92	8	كبيرة
22	يتم التحديد الدقيق للإفصاح عن الهدف والتشغيل وإجراءات العمل الخاصة.	4.64	0.53	93	6	كبيرة
23	يتم التحديد الدقيق لهيكل مجلس الإدارة.	4.79	0.45	96	2	كبيرة
24	يقوم المجلس بالإشراف على عملية الإفصاح.	4.77	0.46	95	3	كبيرة
	الدرجة الكلية لمدى تطبيق قواعد إدارة الشركة	4.72	0.52	94		كبيرة

يتضح من الجدول (3.5) أن مدى تطبيق قواعد إدارة الشركة كان بدرجة كبيرة، حيث كانت أكثر الفقرات أهمية بالنسبة لمدى تطبيق قواعد إدارة الشركة الفقرة (16) التي جاءت في المرتبة الأولى، والتي نصها (يتولى إدارة الشركة مجلس إدارة عدد أعضائه من 5 إلى 11)، بمتوسط حسابي (4.93)، تلاها في المرتبة الثانية الفقرة (23) التي نصها (يتم التحديد الدقيق لهيكل مجلس الإدارة)، بمتوسط حسابي (4.79)، وجاءت في المرتبة الثالثة الفقرة (24) التي نصها (يقوم المجلس بالإشراف على عملية الإفصاح) بمتوسط حسابي (4.77).

أما أقل الفقرات أهمية بالنسبة لمدى تطبيق قواعد إدارة الشركة فقد جاءت في المركز الأخير الفقرة (21) التي نصها (يعمل مجلس الإدارة على تحقيق القدر اللازم للمساءلة من خلال نظام فعال) بمتوسط حسابي (4.59)، وجاءت في المركز الأول قبل الأخير الفقرة (18) التي نصها (يراعي مجلس الإدارة المعاملة المتساوية لكل فئة من فئات المساهمين وبطريقة عادلة) بمتوسط حسابي (4.61)، أما المركز الثاني قبل الأخير فاحتلته الفقرتان (19، 22) والتي نصها على التوالي (يلتزم المجلس بالقوانين والأنظمة مع الحرص على مصالح الأطراف ذات المصلحة)، (يتم التحديد الدقيق للإفصاح عن الهدف والتشغيل وإجراءات العمل الخاصة) بمتوسط حسابي (4.64).

4.1.1.5 تطبيق قواعد التدقيق

للكشف عن مدى تطبيق قواعد التدقيق، استخدم الباحث المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والأوزان النسبية.

جدول (4.5)

مدى تطبيق قواعد التدقيق

رقم الفقرة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب	درجة التطبيق
25	توفر لجنة التدقيق خطة عمل واضحة لاعتمادها من مجلس الإدارة.	4.67	0.54	93	5	كبيرة
26	ترفع لجنة التدقيق التقارير إلى مجلس الإدارة عن كل الأمور التي تدخل ضمن صلاحياته.	4.72	0.49	94	3	كبيرة
27	تتمتع لجنة التدقيق بالاستقلالية عن إدارة الشركة مما يمكنها من ممارسة دورها بفعالية.	4.77	0.50	95	1	كبيرة

رقم الفقرة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب	درجة التطبيق
28	تقوم إدارة التدقيق الداخلي بتحديد هيكل التدقيق الداخلي ونطاقه.	4.72	0.49	94	3	كبيرة
29	تناقش إدارة التدقيق الداخلي تقاريرها مع الدوائر التي تم تدقيقها.	4.75	0.53	95	2	كبيرة
30	تقيم إدارة التدقيق الداخلي تقييماً داخلياً من قبل لجنة التدقيق.	4.69	0.55	94	4	كبيرة
31	تقيم إدارة التدقيق الداخلي تقييماً خارجياً مرة كل ثلاث سنوات على الأقل.	4.42	0.79	88	6	كبيرة
الدرجة الكلية لمدى تطبيق قواعد التدقيق		4.68	0.56	94	كبيرة	

يتضح من الجدول (4.5) أن مدى تطبيق قواعد التدقيق كان بدرجة كبيرة، حيث كانت أكثر الفقرات أهمية بالنسبة لمدى تطبيق قواعد التدقيق الفقرة (27) التي جاءت في المرتبة الأولى، والتي نصها (تتمتع لجنة التدقيق بالاستقلالية عن إدارة الشركة مما يمكنها من ممارسة دورها بفعالية)، بمتوسط حسابي (4.77)، تلاها في المرتبة الثانية الفقرة (29) التي نصها (تناقش إدارة التدقيق الداخلي تقاريرها مع الدوائر التي تم تدقيقها)، بمتوسط حسابي (4.75)، وجاءت في المرتبة الثالثة الفقرتان (26، 28) التي نصها على التوالي (ترفع لجنة التدقيق التقارير إلى مجلس الإدارة عن كل الأمور التي تدخل ضمن صلاحياته)، (تقوم إدارة التدقيق الداخلي بتحديد هيكل التدقيق الداخلي ونطاقه) بمتوسط حسابي (4.77).

أما أقل الفقرات أهمية بالنسبة لمدى تطبيق قواعد التدقيق فقد جاءت في المركز الأخير الفقرة (31) التي نصها (تقيم إدارة التدقيق الداخلي تقييماً خارجياً مرة كل ثلاث سنوات على الأقل) بمتوسط حسابي (4.42)، وجاءت في المركز الأول قبل الأخير الفقرة (25) التي نصها (توفر لجنة التدقيق خطة عمل واضحة لاعتمادها من مجلس الإدارة) بمتوسط حسابي (4.67)، أما المركز الثاني قبل الأخير فاحتلته الفقرة (30) والتي نصها (تقيم إدارة التدقيق الداخلي تقييماً داخلياً من قبل لجنة التدقيق) بمتوسط حسابي (4.69).

5.1.1.5 تطبيق قواعد أصحاب المصالح الأخرى

للكشف عن مدى تطبيق قواعد أصحاب المصالح الأخرى، استخدم الباحث المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والأوزان النسبية.

جدول (5.5)

مدى تطبيق قواعد أصحاب المصالح الأخرى

رقم الفقرة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب	درجة التطبيق
32	يتم تسهيل مهام أصحاب المصالح وفقاً لإحكام القانون، مثل توفير ظروف عمل ملائمة.	4.62	0.60	92	4	كبيرة
33	يتم تطوير آليات مشاركة جميع العاملين لتحسين الأداء.	4.54	0.60	91	6	كبيرة
34	يتم تصميم هيكل فعال كفاء للحماية من الإعسار المالي للشركات.	4.51	0.62	90	7	كبيرة
35	يتم الاتصال مع أصحاب المصالح لإيجاد طرق مختلفة لتأمين تدفق رأس المال الخارجي والداخلي إلى الشركات.	4.58	0.67	92	5	كبيرة
36	توجد آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة لتوفير استمرارية الشركة.	4.67	0.51	93	3	كبيرة
37	يوجد نظام مالي متوافق مع الأنظمة والقوانين المعمول بها من لجنة الحوكمة.	4.74	0.48	95	1	كبيرة
38	يوجد نظام إداري متوافق مع الأنظمة والقوانين المعمول بها من لجنة الحوكمة.	4.69	0.60	94	2	كبيرة
الدرجة الكلية لمدى تطبيق قواعد أصحاب المصالح الأخرى		4.62	0.58	92	كبيرة	

يتضح من الجدول (5.5) أن مدى تطبيق قواعد أصحاب المصالح الأخرى كان بدرجة كبيرة، حيث كانت أكثر الفقرات أهمية بالنسبة لمدى تطبيق قواعد أصحاب المصالح الأخرى الفقرة (37) التي جاءت في المرتبة الأولى، والتي نصها (يوجد نظام مالي متوافق مع الأنظمة والقوانين المعمول بها من لجنة الحوكمة)، بمتوسط حسابي (4.74)، تلاها في المرتبة الثانية الفقرة (38) التي نصها (يوجد نظام إداري متوافق مع الأنظمة والقوانين المعمول بها من لجنة الحوكمة)، بمتوسط حسابي (4.69)، وجاءت في المرتبة الثالثة الفقرة (36) التي نصها (توجد آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة لتوفير استمرارية الشركة) بمتوسط حسابي (4.67).

أما أقل الفقرات أهمية بالنسبة لمدى تطبيق قواعد أصحاب المصالح الأخرى فقد جاءت في المركز الأخير الفقرة (34) التي نصها (يتم تصميم هيكل فعال كفاء للحماية من الإعسار المالي) بمتوسط حسابي (4.51)، وجاءت في المركز الأول قبل الأخير الفقرة (33) التي نصها (يتم تطوير آليات مشاركة جميع العاملين لتحسين الأداء) بمتوسط حسابي (4.54)، أما المركز الثاني قبل الأخير فاحتلته الفقرة (35) والتي نصها (يتم الاتصال مع أصحاب المصالح لإيجاد طرق مختلفة لتأمين تدفق رأس المال الخارجي والداخلي إلى الشركات) بمتوسط حسابي (4.58).

6.1.1.5 تطبيق قواعد الإفصاح والشفافية

للكشف عن مدى تطبيق قواعد الإفصاح والشفافية، استخدم الباحث المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والأوزان النسبية.

جدول (6.5)

مدى تطبيق قواعد الإفصاح والشفافية

رقم الفقرة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب	درجة التطبيق
39	يتم الإفصاح عن المعلومات المهمة بصورة عادلة ونزيهة وصادقة.	4.79	0.43	96	4	كبيرة
40	يتم الإفصاح عن المعلومات المهمة في الوقت المناسب (دون تأخير).	4.79	0.45	96	4	كبيرة
41	يتم توضيح أسماء مالكي النسب الكبيرة من أسهم الشركة.	4.84	0.41	97	1	كبيرة
42	يتم تقديم معلومات عن ما يتعلق بالمديرين التنفيذيين.	4.74	0.48	95	5	كبيرة
43	يتم الإفصاح عن جميع البيانات المالية بالقدر الكافي.	4.81	0.46	96	3	كبيرة
44	يتم الإفصاح عن كيفية اختيار مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين.	4.71	0.54	94	7	كبيرة
45	يتم الإفصاح عن مكافأة مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين.	4.83	0.40	97	2	كبيرة
46	يتم الإفصاح عن فاعلية نظام الرقابة الداخلية وإظهار فاعليته وقوته.	4.73	0.54	95	6	كبيرة
	الدرجة الكلية لمدى تطبيق قواعد الإفصاح والشفافية	4.78	0.46	96		كبيرة

يتضح من الجدول (6.5) أن مدى تطبيق قواعد الإفصاح والشفافية كان بدرجة كبيرة، حيث كانت أكثر الفقرات أهمية بالنسبة لمدى تطبيق قواعد الإفصاح والشفافية، الفقرة (41) التي جاءت في المرتبة الأولى، والتي نصها (يتم توضيح أسماء مالكي النسب الكبيرة من أسهم الشركة)، بمتوسط حسابي (4.84)، تلاها في المرتبة الثانية الفقرة (45) التي نصها (يتم الإفصاح عن مكافأة مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين)، بمتوسط حسابي (4.83)، وجاءت في المرتبة الثالثة الفقرة (43) التي نصها (يتم الإفصاح عن جميع البيانات المالية بالقدر الكافي) بمتوسط حسابي (4.81).

أما أقل الفقرات أهمية بالنسبة لمدى تطبيق قواعد الإفصاح والشفافية فقد جاءت في المركز الأخير الفقرة (44) التي نصها (يتم الإفصاح عن كيفية اختيار مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين) بمتوسط حسابي (4.71)، وجاءت في المركز الأول قبل الأخير الفقرة (46) التي نصها (يتم الإفصاح عن فاعلية نظام الرقابة الداخلية وإظهار فاعليته وقوته) بمتوسط حسابي (4.73)، أما المركز الثاني قبل الأخير فاحتلته الفقرة (42) والتي نصها (يتم تقديم معلومات عما يتعلق بالمديرين التنفيذيين) بمتوسط حسابي (4.74).

والجدول رقم (7.5) يوضح ترتيب مجالات حوكمة الشركات في فلسطين حسب أهميتها اعتماداً على المتوسطات الحسابية.

جدول (7.5)

الدرجة الكلية لمجالات تطبيق حوكمة الشركات في فلسطين

الترتيب	درجة التطبيق	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المجال	الرقم
1	كبيرة	97	0.41	4.84	تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة	1
5	كبيرة	93	0.58	4.66	تطبيق قواعد حقوق المساهمين	2
3	كبيرة	94	0.52	4.72	تطبيق قواعد إدارة الشركة	3
4	كبيرة	94	0.56	4.68	تطبيق قواعد التدقيق	4
6	كبيرة	92	0.58	4.62	تطبيق قواعد أصحاب المصالح الأخرى	5
2	كبيرة	96	0.46	4.78	تطبيق قواعد الإفصاح والشفافية	6
كبيرة		96	0.52	4.72	الدرجة الكلية	

يتضح من خلال الجدول السابق أن درجة تطبيق حوكمة الشركات في فلسطين كانت كبيرة لجميع المجالات، حيث جاء في المركز الأول مجال تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة بمتوسط حسابي بلغ (4.84)، تلاه في المركز الثاني مجال تطبيق قواعد الإفصاح والشفافية بمتوسط حسابي بلغ (4.78)، ثم جاء في المركز الثالث مجال تطبيق قواعد إدارة الشركة بمتوسط حسابي بلغ (4.72)، وجاء في المركز الرابع مجال تطبيق قواعد التدقيق بمتوسط حسابي بلغ (4.68)، ثم جاء في المركز الخامس مجال تطبيق قواعد حقوق المساهمين بمتوسط حسابي بلغ (4.66)، وحل في المركز السادس والأخير مجال تطبيق قواعد أصحاب المصالح الأخرى بمتوسط حسابي بلغ (4.62).

2.1.5 مستوى جودة التدقيق الداخلي

للكشف عن مستوى جودة التدقيق الداخلي وللتحقق من الفرضيات استخدم الباحث الأساليب الإحصائية المناسبة كما يلي:

1.2.1.5 الأهلية

للكشف عن مستوى الأهلية للمدقق الداخلي، استخدم الباحث المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والأوزان النسبية.

جدول (8.5)

مستوى أهلية المدقق الداخلي

رقم الفقرة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب	درجة التطبيق
1	يسهم المستوى التعليمي للمدقق في تحسين جودة أدائه.	4.77	0.48	95	4	كبيرة
2	يسهم التعليم المستمر للمدقق في تحسين جودة أدائه المهني.	4.87	0.34	97	2	كبيرة
3	تسهم الخبرة المهنية بأعمال التدقيق الداخلي في تحسين جودة أداء المدقق الداخلي.	4.89	0.34	98	1	كبيرة
4	تسهم المعرفة بعمليات وإجراءات العمل بالشركة في تحسين جودة أداء المدقق الداخلي.	4.82	0.41	96	3	كبيرة
5	تسهم الشهادات المهنية مثل شهادة مدقق داخلي في تحسين جودة أدائه.	4.75	0.46	95	5	كبيرة
الأهلية		4.82	0.41	96		كبيرة

يتضح من الجدول (8.5) أن أهلية المدقق الداخلي كانت بدرجة كبيرة، حيث كانت أكثر الفقرات أهمية بالنسبة لأهلية المدقق الداخلي، الفقرة (3) التي جاءت في المرتبة الأولى، والتي نصها (تسهم الخبرة المهنية بأعمال التدقيق الداخلي في تحسين جودة أداء المدقق الداخلي)، بمتوسط حسابي (4.89). أما أقل الفقرات أهمية بالنسبة لأهلية المدقق الداخلي فقد جاءت في المركز الأخير الفقرة (5) التي نصها (تسهم الشهادات المهنية مثل شهادة مدقق داخلي في تحسين جودة أدائه) بمتوسط حسابي (4.75).

2.2.1.5 الموضوعية

للكشف عن مستوى الموضوعية للمدقق الداخلي، استخدم الباحث المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والأوزان النسبية.

جدول (9.5)

مستوى الموضوعية

رقم الفقرة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب	درجة التطبيق
6	يساعد رفع تقرير التدقيق الداخلي إلى الإدارة العليا على تحسين جودة أداء وظيفة التدقيق.	4.66	0.59	93	1	كبيرة
7	تساهم طريقة تعيين المدققين الداخليين في تحسين جودة التدقيق.	4.62	0.62	92	2	كبيرة
8	يسهم قيام أعضاء خارجيين في أداء مهمات التدقيق الداخلي في تحسين جودة أداء وظيفة التدقيق الداخلي.	4.51	0.78	90	3	كبيرة
9	يسهم ارتباط المدقق الداخلي بالإدارة العليا في الارتقاء بمستوى أدائه.	4.27	1.11	85	4	كبيرة
الموضوعية		4.51	0.78	90		كبيرة

يتضح من الجدول (9.5) أن الموضوعية بالنسبة لجودة التدقيق كانت بدرجة كبيرة، حيث كانت أكثر الفقرات أهمية بالنسبة للموضوعية، الفقرة (6) التي جاءت في المرتبة الأولى، والتي نصها (يساعد رفع

تقرير التدقيق الداخلي إلى الإدارة العليا على تحسين جودة أداء وظيفة التدقيق)، بمتوسط حسابي (4.66). أما أقل الفقرات أهمية بالنسبة للموضوعية فقد جاءت في المركز الأخير الفقرة (9) التي نصها (يسهم ارتباط المدقق الداخلي بالإدارة العليا في الارتقاء بمستوى أدائه) بمتوسط حسابي (4.27).

3.2.1.5 الاستقلالية

للكشف عن مستوى الاستقلالية للمدقق الداخلي، استخدم الباحث المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والأوزان النسبية.

جدول (10.5)

مستوى الاستقلالية

رقم الفقرة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب	درجة التطبيق
10	يتعرض المدقق لأية تأثيرات عند القيام بتنفيذ الأعمال.	4.41	1.07	88	3	كبيرة
11	يؤدي المدقق الأعمال بنزاهة وتجرد من أي تحيز وتعارض في المصالح.	4.70	0.71	94	1	كبيرة
12	يتجنب العاملون العلاقات التي قد تفقد الموضوعية وتعرضهم لهيمنة أطراف أخرى.	4.50	0.82	90	2	كبيرة
	الاستقلالية	4.54	0.86	91		كبيرة

يتضح من الجدول (10.5) أن الاستقلالية بالنسبة لجودة التدقيق كانت بدرجة كبيرة، حيث كانت أكثر الفقرات أهمية بالنسبة للاستقلالية، الفقرة (11) التي جاءت في المرتبة الأولى، والتي نصها (يؤدي المدقق الأعمال بنزاهة وتجرد من أي تحيز وتعارض في المصالح)، بمتوسط حسابي (4.70). أما أقل الفقرات أهمية بالنسبة للاستقلالية فقد جاءت في المركز الأخير الفقرة (10) التي نصها (يتعرض المدقق لأية تأثيرات عند القيام بتنفيذ الأعمال) بمتوسط حسابي (4.41).

4.2.1.5 جودة أداء العمل

للكشف عن مستوى جودة أداء العمل للمدقق الداخلي، استخدم الباحث المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والأوزان النسبية.

جدول (11.5)

مستوى جودة أداء العمل

رقم الفقرة	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب	درجة التطبيق
13	تمكن دقة وكفاءة برامج التدقيق الداخلي من تحسين جودة أداء وظيفة التدقيق الداخلي.	4.75	0.55	95	2	كبيرة
14	يسهم بذل المدقق الداخلي العناية المهنية اللازمة عند أداء مهام عمله في تحسين جودة أداء وظيفة التدقيق الداخلي.	4.73	0.52	95	3	كبيرة
15	يساعد دعم الإدارة العليا لوظيفة التدقيق الداخلي على تحسين أدائه.	4.76	0.51	95	1	كبيرة
16	تؤدي كفاية مدى ونطاق عمل التدقيق الداخلي إلى تحقق جودة أداء وظيفة التدقيق الداخلي.	4.68	0.59	94	4	كبيرة
جودة أداء العمل		4.73	0.54	95		كبيرة

يتضح من الجدول (11.5) أن جودة أداء العمل بالنسبة لجودة التدقيق كانت بدرجة كبيرة، حيث كانت أكثر الفقرات أهمية بالنسبة لجودة أداء العمل، الفقرة (15) التي جاءت في المرتبة الأولى، والتي نصها (يساعد دعم الإدارة العليا لوظيفة التدقيق الداخلي على تحسين أدائه)، بمتوسط حسابي (4.76). أما أقل الفقرات أهمية بالنسبة لجودة أداء العمل فقد جاءت في المركز الأخير الفقرة (16) التي نصها (تؤدي كفاية مدى ونطاق عمل التدقيق الداخلي إلى تحقق جودة أداء وظيفة التدقيق الداخلي) بمتوسط حسابي (4.68).

5.2.1.5 نطاق العمل

للكشف عن مستوى نطاق العمل للمدقق الداخلي، استخدم الباحث المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والأوزان النسبية.

جدول (12.5)

مستوى نطاق العمل

رقم الفقرة	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب	درجة التطبيق
17	يتم فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية سواء كان ذلك يشمل جوانب محاسبية أو غير محاسبية بالمنشأة.	4.60	0.58	92	3	كبيرة
18	يتم فحص المعلومات التي تنتجها نظم الرقابة المحاسبية لتحديد مدى مصداقيتها.	4.72	0.47	94	1	كبيرة
19	يتم فحص الجوانب الإدارية والعمليات.	4.71	0.53	94	2	كبيرة
20	يتم تقييم نظم إدارة المخاطر سواء كان ذلك يشمل جوانب محاسبية أو غير محاسبية.	4.60	0.61	92	3	كبيرة
21	يتم تقييم نظام الحوكمة سواء كان ذلك يشمل جوانب محاسبية أو غير محاسبية.	4.54	0.68	91	4	كبيرة
نطاق العمل		4.63	0.57	93		كبيرة

يتضح من الجدول (12.5) أن نطاق العمل بالنسبة لجودة التدقيق كانت بدرجة كبيرة، حيث كانت أكثر الفقرات أهمية بالنسبة لنطاق العمل، الفقرة (18) التي جاءت في المرتبة الأولى، والتي نصها (يتم فحص المعلومات التي تنتجها نظم الرقابة المحاسبية لتحديد مدى مصداقيتها)، بمتوسط حسابي (4.72). أما أقل الفقرات أهمية بالنسبة لنطاق العمل فقد جاءت في المركز الأخير الفقرة (21) التي نصها (يتم تقييم نظام الحوكمة سواء كان ذلك يشمل جوانب محاسبية أو غير محاسبية) بمتوسط حسابي (4.54).

والجدول رقم (13.5) يوضح ترتيب مجالات جودة التدقيق الداخلي حسب أهميتها اعتماداً على المتوسطات الحسابية.

جدول (13.5)

الدرجة الكلية لمجالات جودة التدقيق الداخلي

الرقم	المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	درجة التطبيق	الترتيب
1	الأهلية	4.82	0.41	96	كبيرة	1
2	الموضوعية	4.51	0.78	90	كبيرة	5
3	الاستقلالية	4.54	0.86	91	كبيرة	4
4	جودة أداء العمل	4.73	0.54	95	كبيرة	2
5	نطاق العمل	4.63	0.57	93	كبيرة	3
	الدرجة الكلية	4.65	0.63	93	كبيرة	

يتضح من خلال الجدول السابق أن مستوى جودة التدقيق الداخلي كان كبيراً لجميع المجالات، حيث جاء في المركز الأول مجال الأهلية بمتوسط حسابي بلغ (4.82)، تلاه في المركز الثاني مجال جودة أداء العمل بمتوسط حسابي بلغ (4.73)، ثم جاء في المركز الثالث مجال نطاق العمل بمتوسط حسابي بلغ (4.63)، وجاء في المركز الرابع مجال الاستقلالية بمتوسط حسابي بلغ (4.54)، ثم جاء في المركز الخامس والأخير مجال الموضوعية بمتوسط حسابي بلغ (4.51).

2.5 اختبار فرضيات الدراسة

لاختبار فرضيات الدراسة استخدم الباحث تحليل الانحدار المتعدد (Stepwise) والذي يعمل على ترتيب المتغيرات حسب أهميتها في تفسير المتغير التابع.

الفرضية الرئيسية: "لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لحكومة الشركات على جودة التدقيق الداخلي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين"

ولفحص الفرضية الرئيسية يمكن صياغة الفرضيات الفرعية التالية:

1.2.5 "لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لحوكمة الشركات على أهلية المدقق الداخلي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين"

تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد بطريقة Stepwise كما هو موضح في الجداول (14.5):

جدول (14.5)

نتائج تحليل التباين للانحدار المتعدد التدريجي

الدالة الإحصائية	قيمة ف	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين
0.000*	98.497	5.894	1	5.894	الانحدار
		0.060	110	6.583	مجموع مربعات البواقي
			111	12.477	المجموع

* دالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

من خلال النتائج الواردة في الجدول (14.5) يتبين ثبات صلاحية النموذج لاختبار الفرضية حيث بلغت (F) المحسوبة (98.497) وقيمة احتمالية (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (ألفا = 0.05)، وهي تدل على قدرة تنبؤيه مرتفعة.

جدول (15.5)

تحليل الانحدار المتعدد التدريجي لمعاملات الانحدار

القيمة الاحتمالية Sig.	قيمة اختبار T	معاملات الانحدار	المتغيرات المستقلة
0.039	2.092	0.840	المقدار الثابت
0.000	9.925	0.823	مدى تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة
معامل التحديد المُعدّل = 0.468		معامل التحديد = 0.472	

تبين من الجدول (15.5) أن المتغيرات المؤثرة على المتغير التابع (أهلية المدقق الداخلي) كان المتغير "مدى تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة". بينما تبين ضعف تأثير المتغيرات "مدى تطبيق قواعد حقوق المساهمين، مدى تطبيق قواعد إدارة الشركة، مدى تطبيق قواعد التدقيق، مدى تطبيق قواعد أصحاب المصالح الأخرى، مدى تطبيق قواعد الإفصاح والشفافية" لذلك تم استبعادها. وقد تم رفض الفرضية الصفرية. وقد بلغت قيمة معامل الارتباط (0.687)، ومعامل التحديد المُعدّل

(0.468) وهذا يعني أن (46.8%) من التغيير في أهلية المدقق الداخلي (المتغير التابع) تم تفسيره من خلال العلاقة الخطية:

$$\text{أهلية المدقق الداخلي} = (0.840 + 0.823 * \text{مدى تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة})$$

2.2.5 "لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لحكومة الشركات في فلسطين على موضوعية المدقق الداخلي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين"

تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد بطريقة Stepwise كما هو موضح في الجداول (16.5):

جدول (16.5)

نتائج تحليل التباين للانحدار المتعدد التدريجي

الدلالة الإحصائية	قيمة ف	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين
0.000*	29.242	7.024	2	14.048	الانحدار
		0.240	109	26.182	مجموع مربعات البواقي
			111	40.230	المجموع

* دالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

من خلال النتائج الواردة في الجدول (16.5) يتبين ثبات صلاحية النموذج لاختبار الفرضية حيث بلغت (F) المحسوبة (29.242) وقيمة احتمالية (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (ألفا) = (0.05)، وهي تدل على قدرة تنبؤيه مرتفعة.

جدول (17.5)

تحليل الانحدار المتعدد التدريجي لمعاملات الانحدار

القيمة الاحتمالية Sig.	قيمة اختبار T	معاملات الانحدار	المتغيرات المستقلة
0.232	-1.202-	-0.977-	المقدار الثابت
0.000	4.480	0.395	مدى تطبيق قواعد أصحاب المصالح الأخرى
0.001	3.273	0.289	مدى تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة
معامل التحديد المعدل = 0.337		معامل التحديد = 0.349	

تبين من الجدول (17.5) أن المتغيرات المؤثرة على المتغير التابع (موضوعية المدقق الداخلي) كانت المتغيرات " مدى تطبيق قواعد أصحاب المصالح الأخرى، مدى تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة". بينما تبين ضعف تأثير المتغيرات " مدى تطبيق قواعد حقوق المساهمين، مدى تطبيق قواعد إدارة الشركة، مدى تطبيق قواعد التدقيق، مدى تطبيق قواعد الإفصاح والشفافية" لذلك تم استبعادها. وقد تم رفض الفرضية الصفرية. وقد بلغت قيمة معامل الارتباط (0.591)، ومعامل التحديد المُعدّل (0.337) وهذا يعني أن (33.7%) من التغير في موضوعية المدقق الداخلي (المتغير التابع) تم تفسيره من خلال العلاقة الخطية:

$$\text{موضوعية المدقق الداخلي} = ((-0.977) + 0.395 * \text{مدى تطبيق قواعد أصحاب المصالح الأخرى} + 0.289 * \text{مدى تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة})$$

3.2.5 "لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لحكومة الشركات في فلسطين على استقلالية المدقق الداخلي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين"

تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد بطريقة Stepwise كما هو موضح في الجداول (18.5):

جدول (18.5)

نتائج تحليل التباين للانحدار المتعدد التدريجي

الدلالة الإحصائية	قيمة ف	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين
0.001 *	11.213	3.029	1	3.029	الانحدار
		0.270	110	29.717	مجموع مربعات البواقي
			111	32.746	المجموع

* دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

من خلال النتائج الواردة في الجدول (18.5) يتبين ثبات صلاحية النموذج لاختبار الفرضية حيث بلغت (F) المحسوبة (29.242) وبقية احتمالية (0.001) وهي أقل من مستوى الدلالة (ألفا) = (0.05)، وهي تدل على قدرة تنبؤيه مرتفعة.

جدول (19.5)

تحليل الانحدار المتعدد التدريجي لمعاملات الانحدار

القيمة الاحتمالية Sig.	قيمة اختبار T	معاملات الانحدار	المتغيرات المستقلة
0.322	0.995	0.850	المقدار الثابت
0.001	3.349	0.590	مدى تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة
معامل التحديد المعدل = 0.084		معامل التحديد = 0.093	

تبين من الجدول (19.5) أن المتغيرات المؤثرة على المتغير التابع (استقلالية المدقق الداخلي) كانت المتغيرات "مدى تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة". بينما تبين ضعف تأثير المتغيرات "مدى تطبيق قواعد أصحاب المصالح الأخرى، مدى تطبيق قواعد حقوق المساهمين، مدى تطبيق قواعد إدارة الشركة، مدى تطبيق قواعد التدقيق، مدى تطبيق قواعد الإفصاح والشفافية" لذلك تم استبعادها. وقد تم رفض الفرضية الصفرية. وقد بلغت قيمة معامل الارتباط (0.304)، ومعامل التحديد المعدل (0.084) وهذا يعني أن (8.4%) من التغير في استقلالية المدقق الداخلي (المتغير التابع) تم تفسيره من خلال العلاقة الخطية:

$$\text{استقلالية المدقق الداخلي} = ((0.850) + (0.590 * \text{مدى تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة}))$$

4.2.5 "لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لحوكمة الشركات في فلسطين على جودة أداء العمل للمدقق الداخلي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين"
تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد بطريقة Stepwise كما هو موضح في الجداول (20.5):

جدول (20.5)

نتائج تحليل التباين للانحدار المتعدد التدريجي

الدلالة الإحصائية	قيمة ف	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين
0.000*	49.741	5.939	2	11.878	الانحدار
		0.119	109	13.014	مجموع مربعات البواقي
			111	24.892	المجموع

* دالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

من خلال النتائج الواردة في الجدول (20.5) يتبين ثبات صلاحية النموذج لاختبار الفرضية حيث بلغت (F) المحسوبة (49.741) وبقيمة احتمالية (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (ألفا= 0.05)، وهي تدل على قدرة تنبؤية مرتفعة.

جدول (21.5)

تحليل الانحدار المتعدد التدريجي لمعاملات الانحدار

القيمة الاحتمالية Sig.	قيمة اختبار T	معاملات الانحدار	المتغيرات المستقلة
0.150	-1.448-	-0.830-	المقدار الثابت
0.000	6.428	0.859	مدى تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة
0.001	3.586	0.304	مدى تطبيق قواعد أصحاب المصالح الأخرى
معامل التحديد المُعدَّل = 0.468		معامل التحديد = 0.477	

تبين من الجدول (21.5) أن المتغيرات المؤثرة على المتغير التابع (جودة أداء العمل للمدقق الداخلي) كانت المتغيرات "مدى تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة، ومدى تطبيق قواعد أصحاب المصالح الأخرى". بينما تبين ضعف تأثير المتغيرات "مدى تطبيق قواعد حقوق المساهمين، ومدى تطبيق قواعد إدارة الشركة، ومدى تطبيق قواعد التدقيق، ومدى تطبيق قواعد الإفصاح والشفافية" لذلك تم استبعادها. وقد تم رفض الفرضية الصفرية. وقد بلغت قيمة معامل الارتباط (0.691)، ومعامل التحديد المُعدَّل (0.468) وهذا يعني أن (46.8%) من التغير في جودة أداء العمل للمدقق الداخلي (المتغير التابع) تم تفسيره من خلال العلاقة الخطية:

$$\text{جودة أداء العمل للمدقق الداخلي} = ((-0.830) + (0.859 * \text{مدى تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة}) + (0.304 * \text{مدى تطبيق قواعد أصحاب المصالح الأخرى}))$$

5.2.5 "لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لحوكمة الشركات في فلسطين على نطاق العمل للمدقق الداخلي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين"

تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد بطريقة Stepwise كما هو موضح في الجداول (22.5):

جدول (22.5)

نتائج تحليل التباين للانحدار المتعدد التدريجي

الدالة الإحصائية	قيمة ف	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين
0.000*	45.196	5.801	2	11.601	الانحدار
		0.128	109	13.990	مجموع مربعات البواقي
			111	25.591	المجموع

* دالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

من خلال النتائج الواردة في الجدول (22.5) يتبين ثبات صلاحية النموذج لاختبار الفرضية حيث بلغت (F) المحسوبة (45.196) وقيمة احتمالية (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (ألفا=0.05)، وهي تدل على قدرة تنبؤيه مرتفعة.

جدول (23.5)

تحليل الانحدار المتعدد التدريجي لمعاملات الانحدار

القيمة الاحتمالية Sig.	قيمة اختبار T	معاملات الانحدار	المتغيرات المستقلة
0.314	-1.012-	-0.601-	المقدار الثابت
0.000	4.739	0.417	مدى تطبيق قواعد أصحاب المصالح الأخرى
0.000	4.940	0.685	مدى تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة
معامل التحديد المعدل = 0.443		معامل التحديد = 0.453	

تبين من الجدول (23.5) أن المتغيرات المؤثرة على المتغير التابع (نطاق العمل للمدقق الداخلي) كانت المتغيرات "مدى تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة، ومدى تطبيق قواعد أصحاب المصالح الأخرى". بينما تبين ضعف تأثير المتغيرات "مدى تطبيق قواعد حقوق المساهمين، ومدى تطبيق قواعد إدارة الشركة، ومدى تطبيق قواعد التدقيق، ومدى تطبيق قواعد الإفصاح والشفافية" لذلك تم استبعادها. وقد تم رفض الفرضية الصفرية. وقد بلغت قيمة معامل الارتباط (0.673)، ومعامل التحديد المعدل (0.443) وهذا يعني أن (44.3%) من التغير في نطاق العمل للمدقق الداخلي (المتغير التابع) تم تفسيره من خلال العلاقة الخطية:

نطاق العمل للمدقق الداخلي = ((-0.601) + 0.685) * مدى تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة)
+ (0.417 * مدى تطبيق قواعد أصحاب المصالح الأخرى))

3.5 مناقشة النتائج ومقارنتها مع الدراسات السابقة

1.3.5 مدى تطبيق الحوكمة في فلسطين

لقد تبين أن مجموعة قواعد الحوكمة (تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة، تطبيق قواعد حقوق المساهمين، تطبيق قواعد إدارة الشركة، تطبيق قواعد التدقيق، تطبيق قواعد أصحاب المصالح الأخرى، وتطبيق قواعد الإفصاح والشفافية) جاءت جميعها بدرجة كبيرة من حيث تطبيقها في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، كما في جدول (7.5). حيث احتلت المرتبة الأولى تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة، تلاها في المرتبة الثانية تطبيق قواعد الإفصاح والشفافية، وجاء في المرتبة الثالثة قواعد تطبيق إدارة الشركة، أما المرتبة الرابعة فاحتلتها تطبيق قواعد التدقيق، بينما المرتبة الخامسة فاحتلتها تطبيق قواعد حقوق المساهمين، وحلت في المرتبة الأخيرة تطبيق قواعد أصحاب المصالح الأخرى.

ويفسر الباحث هذه النتيجة إلى أن الشركات المدرجة في بورصة فلسطين تكون حريصة على اطلاع أعضاء هيئتها العامة على كل الخطط والتطورات والنظرات المستقبلية للشركة، حيث يتم اتباع النظام الداخلي للشركة، سواءً من حيث توجيه الدعوات أو من حيث مناقشة التقارير المالية والاستفسارات التي تكون لدى أعضاء الهيئة العامة، وهذا بدوره يؤدي بشكل تلقائي إلى تحقيق قواعد الإفصاح والشفافية، حيث يتم اطلاع الهيئة العامة على كافة المجريات والتطورات الحاصلة في الشركة، من هنا وبناءً على تطبيق القاعدتين السابقتين اجتماع الهيئة العامة والإفصاح والشفافية، هذا يؤدي إلى تطبيق قواعد إدارة الشركة بشكل فعال وناجح. ويرى الباحث أيضاً أن تطبيق قواعد التدقيق يؤدي إلى عدم ضياع حقوق المساهمين ويضمن لهم حقوقهم، ويؤدي إلى ازدهار وتطور الشركة. وهي تتوافق مع الدراسات التي محاورها الثالث والرابع والذي تم ذكرهم سابقاً في محاور الدراسات السابقة، واتفقت هذه النتيجة مع دراسة (أحمد، 2011) التي توصلت إلى أن حوكمة الشركات تحقق العديد من الفوائد عند تطبيقها ومنها تحقيق المساءلة والرقابة المحاسبية وتحقيق الإفصاح والشفافية والحد من الآثار السلبية لعملية إدارة الأرباح بالإضافة إلى التقييم الفعال والمستمر لأداء الشركة، كما أنها تساعد على حل الكثير من المشكلات وخاصة المشكلات المالية وفقدان الثقة في المعلومات المحاسبية، ووجود تأثير

إيجابي لكل من استقلالية أعضاء لجنة التدقيق وحجمها والخبرة لأعضائها. وقد اختلفت هذه النتيجة مع دراسة (المناصير، 2013) من حيث ترتيب مجموعة قواعد الحوكمة، حيث بينت دراسة المناصير أن مجموعة قواعد الحوكمة المتعلقة بالإفصاح والشفافية قد احتلت المرتبة الأولى من حيث التطبيق بين مجموعات قواعد حوكمة شركات الخدمات الأردنية، تلاها مجموعة قواعد الحوكمة المتعلقة بحقوق المساهمين، ثم مجموعة قواعد الحوكمة المتعلقة بمجلس الإدارة بالمرتبة الثالثة، بينما جاءت مجموعة القواعد المتعلقة باجتماعات الهيئة العامة بالمرتبة الأخيرة.

2.3.5 جودة التدقيق الداخلي

لقد تبين من خلال الدراسة الحالية أن مستوى جودة التدقيق الداخلي حسب (الأهلية، الموضوعية، الاستقلالية، جودة أداء العمل، ونطاق العمل) كان بدرجة كبيرة، كما في جدول (8.5) حيث جاءت في المرتبة الأولى الأهلية، تلاها في المرتبة الثانية جودة أداء العمل، ثم جاءت في المرتبة الثالثة نطاق العمل، وجاءت في المرتبة الرابعة الاستقلالية، أما الموضوعية فجاءت في المرتبة الأخيرة.

ويفسر الباحث هذه النتيجة إلى أن المدقق الداخلي كلما كان مستواه التعليمي مرتفعاً، وكلما كان لديه خبرة مهنية بأعمال التدقيق، والمعرفة بعمليات وإجراءات العمل في الشركة، فإن هذه العوامل تؤدي إلى تحسين جودة أدائه المهني وبالتالي تؤدي بشكل تلقائي إلى جودة أداء العمل. وهذا ينعكس بدوره على كافة جوانب ونطاق العمل، سواءً من حيث تقييم الرقابة الداخلية التي تشتمل على فحص المعلومات التي تنتجها الرقابة المحاسبية، أو فحص الجوانب الإدارية. وبناءً على هذه المعطيات فإن المدقق الداخلي يتمتع باستقلالية كاملة عند قيامه بتنفيذ أعماله، من هنا فإنه يتمتع بالنزاهة ويكون متجرداً من التحيز. وكذلك فإن المدقق الداخلي ومن خلال ذلك يتمتع بالموضوعية عند القيام بأعماله، ليسهم ذلك كله في زيادة مستوى جودة التدقيق الداخلي. وهي تتوافق مع الدراسات التي محورها المحور الخامس الذي تم ذكره سابقاً في محاور الدراسات السابقة، واتفقت هذه النتيجة مع دراسة (بلفقيه، وباشيخ، 2014) التي توصلت إلى أن عامل "كفاءة المدقق الداخلي" هو أهم عامل مؤثر في جودة التدقيق الداخلي ويؤدي إلى تحسين حوكمة الشركات.

3.3.5 تأثير الحوكمة على جودة التدقيق الداخلي

1.3.3.5 الحوكمة وأهلية المدقق الداخلي

بناءً على النتائج أظهرت إن المتغيرات المستقلة المتمثلة بقواعد حوكمة الشركات التي أثرت على أهلية المدقق الداخلي، هي: " مدى تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة". وأن النسبة (46.8%) التي تفسر التغيرات الحادثة في أهلية المدقق الداخلي ترجع إلى الالتزام بمدى تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة.

ويفسر الباحث هذه النتيجة إلى أن الهيئة العامة في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين تمثل الرقابة الشاملة لأداء الشركة، من هنا فإن تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة كان له الدور الكبير في تطبيق الحوكمة في الشركات، والذي بدوره أثر على أهلية المدقق الداخلي. وقد اتفقت هذه النتيجة مع دراسة (العبدلي، 2012) التي توصلت إلى وجود تأثير لتطبيق دعائم الحوكمة (الإفصاح والشفافية، والمساءلة، والمسؤولية، والعدالة، والاستقلالية، والقوانين والأنظمة) في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية. وهي تتوافق مع الدراسات التي محاورها المحور الخامس والسادس والذي تم ذكرهم سابقاً في محاور الدراسات السابقة، واتفقت مع دراسة (أحلام، 2014) التي بينت أن للتدقيق الداخلي دور كبير في المساهمة في تطبيق حوكمة الشركات حيث أنه يزودها بالمعلومات اللازمة، حيث إن التدقيق الداخلي يعمل على كشف أي ثغرات موجودة في النظام ومحاولة تصحيحها بتقديم اقتراحات. كذلك اتفقت مع دراسة (Deribe, and Regasa,) (2014) التي توصلت إلى نتائج أبرزها أن عامل أداء المدققين الداخليين (performance) هو العامل الأكثر أهمية الذي يؤثر على جودة التدقيق الداخلي في البنوك التجارية الإثيوبية. وأن اختصاص المدققين الداخليين هو أحد العوامل والمحددات الرئيسية التي تؤثر على جودة التدقيق الداخلي في البنوك التجارية الإثيوبية.

2.3.3.5 الحوكمة وموضوعية المدقق الداخلي

بناءً على النتائج أظهرت إن المتغيرات المستقلة المتمثلة بقواعد حوكمة الشركات التي أثرت على موضوعية المدقق الداخلي، هي: " مدى تطبيق قواعد أصحاب المصالح الأخرى، ومدى تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة". وأن النسبة (33.7%) التي تفسر التغيرات الحادثة في موضوعية المدقق

الداخلي ترجع إلى الالتزام بمدى تطبيق قواعد أصحاب المصالح الأخرى، ومدى تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة.

ويفسر الباحث هذه النتيجة إلى أن اجتماع الهيئة العامة بشكل مستمر يؤدي إلى حرص المدقق الداخلي على العمل بشكل موضوعي وبدون تحيز وذلك لأنه يخضع لرقابة من الهيئة العامة، بالتالي فإن تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة أثر على موضوعية المدقق الداخلي. وكذلك فإن أصحاب المصالح الأخرى وبحكم تعاملهم المباشر مع الشركة جعل تطبيق قواعد أصحاب المصالح الأخرى ذو أهمية بالنسبة لموضوعية المدقق الداخلي وأثر فيها. وهي تتوافق مع الدراسات التي محاورها المحور الخامس والسادس والذي تم ذكرهم سابقا في محاور الدراسات السابقة، واتفقت هذه النتيجة مع دراسة (بلفقيه، وباشيخ، 2014) التي بينت أن عامل "كفاءة المدقق الداخلي" هو أهم عامل مؤثر في جودة التدقيق الداخلي ويؤدي إلى تحسين حوكمة الشركات ويليه عامل "جودة تنفيذ المهام" ثم عامل "الموضوعية والاستقلالية". واختلفت مع دراسة (Deribe, and Regasa, 2014) التي بينت أن موضوعية المدققين الداخليين ليس العامل الذي يحدد جودة التدقيق الداخلي في البنوك التجارية الإثيوبية.

3.3.3.5 الحوكمة واستقلالية المدقق الداخلي

بناءً على النتائج أظهرت إن المتغيرات المستقلة المتمثلة بقواعد حوكمة الشركات التي أثرت على استقلالية المدقق الداخلي، هي: "مدى تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة". وأن النسبة (8.4%) التي تفسر التغيرات الحادثة في استقلالية المدقق الداخلي ترجع إلى الالتزام بمدى تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة.

ويفسر الباحث هذه النتيجة إلى أن الهيئة العامة ومن خلال اجتماعاتها فإنها توجه النصائح والإرشادات والتوجيهات للمدقق الداخلي، والذي بدوره يأخذ بهذه التوجيهات والإرشادات والنصائح بشكل جزئي، حيث ظهر أن تأثير تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة أثر بنسبة منخفضة بلغت (8.4%) على استقلالية المدقق الداخلي. وهي تتوافق مع الدراسات التي محاورها المحور الأول والثاني والخامس والذي تم ذكرهم سابقا في محاور الدراسات السابقة، واتفقت هذه النتيجة مع دراسة (بلفقيه، وباشيخ، 2014) التي توصلت إلى أن عامل "كفاءة المدقق الداخلي" هو أهم عامل مؤثر

في جودة التدقيق الداخلي ويؤدي إلى تحسين حوكمة الشركات ويليه عامل "جودة تنفيذ المهام" ثم عامل "الموضوعية والاستقلالية". واتفقت أيضاً مع دراسة (العبدلي، 2012) التي توصلت إلى وجود تأثير لتطبيق دعائم الحوكمة (الإفصاح والشفافية، والمساءلة، والمسؤولية، والعدالة، والاستقلالية، والقوانين والأنظمة) في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية. كذلك اتفقت مع دراسة (Jarrar, 2016) التي توصلت إلى أن هناك أثر لتطبيق متغيرات حوكمة الشركات كلياً على كفاءة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين. وهذه القواعد هي (الإفصاح والشفافية والمساءلة والمسؤولية والعدالة والاستقلالية). وأن نتائج الدراسة تشير إلى أن هناك تأثير كبير لتطبيق متغيرات حوكمة الشركات بشكل فردي على كفاءة التدقيق الداخلي للشركات العامة المدرجة في بورصة فلسطين.

4.3.3.5 الحوكمة وجودة أداء العمل للمدقق الداخلي

بناءً على النتائج أظهرت إن المتغيرات المستقلة المتمثلة بقواعد حوكمة الشركات التي أثرت على جودة أداء العمل للمدقق الداخلي، هي: "مدى تطبيق قواعد أصحاب المصالح الأخرى، ومدى تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة". وأن النسبة (46.8%) التي تفسر التغيرات الحادثة في جودة أداء العمل للمدقق الداخلي ترجع إلى الالتزام بمدى تطبيق قواعد أصحاب المصالح الأخرى، ومدى تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة.

ويفسر الباحث هذه النتيجة إلى أن دعم الهيئة العامة بشكل مستمر للمدقق الداخلي يؤدي إلى تحسين جودة أدائه المهني وبالتالي يؤدي إلى جودة أداء العمل، من هنا فإن تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة أثر في جودة أداء العمل للمدقق الداخلي. أما بالنسبة لأصحاب المصالح الأخرى وبحكم تعاملهم المباشر مع الشركة يؤدي إلى توفير ظروف عمل ملائمة، حيث إن أصحاب المصالح الأخرى يوفران برامج التدقيق ذات الدقة والكفاءة، جعل تطبيق قواعد أصحاب المصالح الأخرى مهماً بالنسبة لتحسين أداء المدقق الداخلي وبالتالي أثر في جودة أداء العمل. وهي تتوافق مع الدراسات التي محورها هو المحور الثالث الذي تم ذكره سابقاً في محاور الدراسات السابقة، واتفقت هذه النتيجة مع دراسة (رفايقية، 2014) التي توصلت إلى أنه وبشكل عام فإن حوكمة الشركات هي نظام من خلاله تدار المؤسسة باعتبارها وكيل على حقوق أصحاب المصالح وذلك من خلال مجموعة من الآليات،

كما أن عمل مدقق الحسابات يركز على عناصر أساسية يتحدد درجة تأثيرها على حوكمة الشركات منها (مدى موضوعية واستقلالية مدقق الحسابات وجودة أداء عمله). وأن نشاط التدقيق يساهم في تطبيق الحوكمة من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية، وتفاعلها الجيد مع أطراف حوكمة الشركات.

4.3.3.5 الحوكمة ونطاق العمل للمدقق الداخلي

بناءً على النتائج أظهرت إن المتغيرات المستقلة المتمثلة بقواعد حوكمة الشركات التي أثرت على نطاق العمل للمدقق الداخلي، هي: " مدى تطبيق قواعد أصحاب المصالح الأخرى، ومدى تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة". وأن النسبة (44.3%) التي تفسر التغيرات الحادثة في نطاق العمل للمدقق الداخلي ترجع إلى الالتزام بمدى تطبيق قواعد أصحاب المصالح الأخرى، ومدى تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة.

ويفسر الباحث هذه النتيجة إلى أن وجود آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة لتوفير استمرارية الشركة، بالتالي فإن تطبيق قواعد أصحاب المصالح الأخرى يؤثر على نظم إدارة المخاطر سواء كان ذلك يشمل جوانب محاسبية أو غير محاسبية، وعلى فحص الجوانب الإدارية والعمليات. والذي بدوره يؤثر على نطاق العمل للمدقق الداخلي، أما بالنسبة لاجتماع الهيئة فإن مجال عمل الشركة وحجمه يؤدي إلى نطاق عمل واسع، بحيث كلما زاد حجم الشركة زاد عدد اجتماعات الهيئة العامة للشركة، بالتالي فإن تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة يؤثر في نطاق العمل من ناحية التقييمات للعمليات المحاسبية وغير المحاسبية. وهي تتوافق مع الدراسات التي محاورها المحور الاول والخامس والذي تم ذكرهم سابقا في محاور الدراسات السابقة، واتفقت هذه النتيجة مع دراسة (بلخادم، 2015) التي توصلت إلى أن غياب إدارة المخاطر تؤثر على تطبيق أحد ركائز حوكمة الشركات، كون التدقيق الداخلي يقوم بتحديد الأسباب والعوامل التي من الممكن أن تؤدي إلى حدوث بعض المخاطر مستقبلاً بالإضافة إلى فحص وتقييم فاعلية وكفاءة أنظمة الرقابة الداخلية، والعمل على تحسينها وتطويرها من أجل تدارك الأسباب والعوامل التي تؤدي إلى وقوع المخاطر بالمؤسسة. واتفقت مع دراسة (أحلام، 2014) التي بينت أن التدقيق الداخلي يقدم تأكيد كافي حول المخاطر التي تهدد المؤسسة ويحدد أيضاً مواطن الضعف ويحاول تقديم اقتراحات ونصائح تحتوي على مجموعة من التحسينات المقترحة ويأتي دور إدارة المخاطر في منع الأخطار من الوقوع وتفاديها بشكل يضمن

حقوق جميع الأطراف داخل المؤسسة وبالتالي يكون الانعكاس على حوكمة الشركات. واتفقت كذلك مع دراسة (العبدلي، 2012) التي توصلت إلى أن التدقيق الداخلي يقوم بإضافة 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 الحوكمة.

الاستنتاجات والتوصيات

بعد إجراء هذه الدراسة والتي هدفت إلى معرفة تأثير تطبيق حوكمة الشركات على جودة التطبيق الداخلي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين، تم التوصل إلى الاستنتاجات التالية:

1. إن مجموعة قواعد الحوكمة (تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة، تطبيق قواعد حقوق المساهمين، تطبيق قواعد إدارة الشركة، تطبيق قواعد التدقيق، تطبيق قواعد أصحاب المصالح الأخرى وتطبيق قواعد الإفصاح والشفافية) جاءت جميعها بدرجة كبيرة من حيث تطبيقها في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

2. تبين أن تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة حصلت على اهتمام كبير من حيث تطبيق قواعد الحوكمة في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، تلاها من حيث الاهتمام تطبيق قواعد الإفصاح والشفافية، وجاء بعدها قواعد تطبيق إدارة الشركة، ثم جاء تطبيق قواعد التدقيق بدرجة اهتمام أقل، بينما جاء تطبيق قواعد حقوق المساهمين في المراكز الأخيرة من حيث الاهتمام، وحلت في المرتبة الأخيرة من حيث الاهتمام تطبيق قواعد أصحاب المصالح الأخرى.

3. إن مستوى جودة التدقيق الداخلي حسب (الأهلية، الموضوعية، الاستقلالية، جودة أداء العمل ونطاق العمل) كان بدرجة كبيرة في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

4. تبين أن الأهلية تتأثر بالحوكمة، وأن درجة التأثير للأهلية على جودة التدقيق الداخلي جاءت في المرتبة الأولى، لذا فإن التأثير الأقوى للحوكمة على جودة التدقيق الداخلي جاء من خلال عنصر أهلية المدقق الذي يتمثل بـ المستوى العلمي للمدقق الداخلي والشهادات المهنية والمعرفة والمهارات والخبرة الضرورية له.

5. كان هنالك اهتمام بالتدقيق الداخلي للشركات المساهمة العامة من حيث عنصر جودة أداء العمل ونطاق العمل حيث كان ترتيبهما الثانية والثالثة بتأثيرهم على جودة التدقيق الداخلي وهذا مؤشر ايجابي إذ أن الحوكمة تؤثر على مستوى جودة أداء العمل ونطاق العمل لذا فإن تطبيق الحوكمة يؤدي إلى رفع مستوى جودة التدقيق الداخلي.

6. إن أقوى المتغيرات المستقلة المتمثلة بقواعد حوكمة الشركات التي أثرت على استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي، هي: "مدى تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة"، وبناء عليه فقد ظهر أيضا تأثير حوكمة الشركات على جودة التدقيق الداخلي من خلال تأثير الحوكمة على استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي.

التوصيات

في ضوء نتائج الدراسة يوصي الباحث بما يلي:

1. ضرورة قيام هيئة سوق راس المال في بورصة فلسطين بزيادة الاهتمام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات لما لها من أثار مستقبلية متوقعة.
2. العمل على معرفة التطورات المفاهيمية الجديدة للحوكمة وعلاقتها بالتدقيق الداخلي للشركات من أجل تحديد واضح لصلاحيات المدقق الداخلي والاهتمام أكثر بتطبيق حوكمة الشركات نظرا لتأثيرها الواضح على جودة التدقيق الداخلي.
3. ضرورة الاهتمام أكثر بالتدقيق الداخلي خاصة في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، والاهتمام بأهلية المدقق وضرورة وضع أشخاص مؤهلين علميا وعمليا في مهنة التدقيق الداخلي لتأثيرها الواضح على مستوى الجودة للتدقيق.
4. زيادة الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي وتفعيل دوره لما له من أثر إيجابي في دعم إدارة المخاطر وإخضاع المدقق الداخلي وأسلوب عمله إلى عملية تقويم مستمرة لتحديد نقاط القوة والضعف في عمله.
5. الاهتمام أكثر بنقاط الضعف في تطبيق الحوكمة والإحاطة بكيفية تطبيقها على أرض الواقع، وبخاصة تلك الشركات التي تعرضت لأزمات مختلفة (إدارية ومالية).
6. ضرورة قيام اللجنة الوطنية للحوكمة في فلسطين بتطوير مقياس موحد لقياس مدى التزام الشركات المدرجة في بورصة فلسطين بمتطلبات قواعد حوكمة الشركات، وتعاون كل الأطراف ذات المصلحة من أجل تهيئة بيئة مناسبة لتطبيق أسس وقواعد ومعايير الحوكمة.
7. ضرورة قيام المؤسسات المعنية كسلطة النقد، ووزارة الاقتصاد، وبورصة فلسطين بدور رقابي فاعل على الشركات المدرجة في البورصة، لضمان التزام هذه الشركات بتطبيق مبادئ الحوكمة.

المصادر والمراجع

المراجع باللغة العربية

1. إبراهيم، نبيل (2009)، اختبار تجريبي لقياس مدى فاعلية الأساليب الهيكلية لنظام الرقابة الداخلية في سد فجوة احتياجات مستخدمي التقارير المالية في ظل بيئة قانون سارينز - أوكسلي"، بحث منشورة، أكاديمية الشروق.
2. أبو جراد، رجب، (2015)، العلاقة بين التحفظ في السياسات المحاسبية وتطبيق الحاكمية المؤسسية وأثرها على جودة الإفصاح في البنوك التجارية العاملة في فلسطين"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
3. أبو هين، إياد (2005)، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين، دراسة حالة مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
4. أحلام، عون (2014)، "أهمية التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر ومدى انعكاساته على حوكمة الشركات " دراسة ميدانية لعينة من شركات المساهمة -بسكرة-"، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة محمد خيضر - بسكرة، الجزائر.
5. أحمد، سامح (2011) "دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية دراسة تطبيقية على شركات الأدوية المصرية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد7، العدد 1، ص43- 66.
6. برير، أحمد (2013)، جودة المراجعة مدخلاً لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.
7. بكري، علي (2000)، دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الاقتصادية في منظمات الأعمال، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد3.
8. بلخادم، حنان (2015)، "أثر جودة التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات " دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان الفنترة"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

9. بلقيشه، محمد، وباشيخ، عبداللطيف، (2014)، العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات: دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز للاقتصاد والإدارة، مجلد 28، العدد 2.
10. جريوع، يوسف (2002)، مراجعة الحسابات المتقدمة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، ط1، فلسطين.
11. جمعة، أحمد (2005)، المدخل في التدقيق الحديث، ط2، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان.
12. جمعة، أحمد (2009)، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد: الداخلي، الحكومي، الإداري، الخاص، البيئي، المنشآت الصغيرة، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
13. حجازي، وجدي (2010)، أصول المراجعة الداخلية، مدخل عملي تطبيقي، ط1، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية.
14. حداد، مناور، (2012)، دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية "المؤتمر العلمي الأول" حول حوكمة الشركات ودورها في الإصلاح الاقتصادي، جامعة دمشق كلية الاقتصاد.
15. حسن، مصطفى (2005)، تقييم مدى استيعاب البيئة المصرية لدور التدقيق الداخلية في الرقابة على تحقيق نظم الجودة: منظور نظرية انتشار الابتكار، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني، المجلد الأربعين، سبتمبر، ص 137 - 174.
16. حمّاد، طارق عبد العال. (2007)، حوكمة الشركات "شركات قطاع عام وخاص ومصارف- المفاهيم- المبادئ- التجارب- المتطلبات"، كلية التجارة، جامعة عين شمس، الدار الجامعية، مصر.
17. خضر، أحمد (2012)، حوكمة الشركات، دار الفكر الجامعي، مصر.
18. الخطيب، خالد (2010)، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن.
19. الخطيب، خالد، والرفاعي، خليل (1998)، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات: مدخل نظري وعملي، ط1، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان.

20. خليفة، محمد (2005)، **الإشراك والحوكمة في البنوك**، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، مصر.
21. الداعور، جبر (2013)، **مدى التزام المصارف العاملة في فلسطين بمتطلبات الحوكمة المتقدمة** "دراسة ميدانية"، **مجلة جامعة الأزهر بغزة**، سلسلة العلوم الإنسانية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، المجلد (15)، العدد1، ص 243 - 280.
22. درويش، عدنان (2007)، **حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية**.
23. الدوغجي، علي، (2011)، **آليات حوكمة الشركات التي تؤثر في اتخاذ المدقق الداخلي للقرار الأخلاقي**، **مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية**، المجلد 16، العدد 59.
24. الذنبيات، علي (2010)، **تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق**، ط3، دائرة المكتبة الوطنية، عمان، الأردن.
25. راضي، محمد (1998)، **تحليل العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة** دراسة تطبيقية علي جمهورية مصر العربية"، **المجلة العربية للمحاسبة**، البحرين، المجلد الثاني، العدد الأول، ص 33 - 77.
26. رحمانى، موسى (2014)، **مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية للمراجعة**، **مجلة العلوم الإنسانية**.
27. رضا، سامح، وأحمد. رياض، (2013)، **دور حوكمة الشركات في تحسين التقارير المالية للحد من الأزمات المالية**، المنظمة العربية للتنمية للنشر، مصر.
28. رقايقية، فاطمة، (2014)، **مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومة المالية في ظل حوكمة الشركات** (دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية)، **المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية**، العدد 1.
29. السراجي، محمد عباس(2009)، **الحوكمة في مواجهة أزماتنا الاقتصادية**، جريدة اليمن، أبريل 2009.
30. السقا، السيد أحمد، (2002)، **مشاكل معاصرة في التدقيق**، كلية التجارة، جامعة طنطا.

31. سليمان، محمد (2009)، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، مصر.
32. سليمان، محمد ، (2008)، حوكمة الشركات: دور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
33. الشراوي، محمد، (2010)، مقدمة في التدقيق الداخلي، الإسكندرية، مصر.
34. شريف، عمر، (2015)، التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الاداء في المؤسسة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 7، جامعة سطيف.
35. الصوص، إباد (2012)، مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي: دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
36. صيام، محمود (2014)، "العلاقة بين الحاكمية المؤسسية وجودة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
37. العبادي، مصطفى (1999)، تطور التدقيق الداخلية بين النظرية والممارسة العملية في ضوء التحديات الاقتصادية والاجتماعية التي تواجه الوحدات الاقتصادية: دراسة ميدانية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، العدد الأول، يناير، ص 640-670.
38. عبد الله، خالد (2009)، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
39. عبد الملك، أحمد رجب (2008) ، دور حوكمة الشركات في تحديد السعر العادل للأسهم في سوق الأوراق المالية- دراسة تحليلية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد (1)، المجلد 45، الإسكندرية، جانفي.

40. العبدلي، محمد (2012)، أثر تطبيق الحوكمة المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط.

41. عثمان، عبد الرزاق (1999)، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، ط2، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل.

42. علاونة، سعيد، وعبد الكريم، نصر (2013)، مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد مدونة الحوكمة، المؤتمر الثالث للعلوم المصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية تجربة الأسواق الناشئة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية قسم العلوم المالية والمصرفية، جامعة اليرموك، إربد، الأردن، (1)، ص 471-480.

43. علي، عبد الوهاب (2007)، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصر، الدار الجامعية، الإسكندرية.

44. العماوي، محمد عيسى، قواعد الحوكمة في قانون الشركات الأردني، مدونة المحامي محمد عماوي القانونية، عمان، الأردن.

45. العمري، أحمد، وعبد المغني (2006)، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثاني، العدد الثالث، ص 342-370.

46. عميروش، أبو بكر (2011)، دور المدقق في تقييم المخاطر وتحسين نظم الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر.

47. عيسى، سمير كامل محمد (2008)، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات، مجلة كلية التجارة للبحوث الإسكندرية، العدد 1 مجلد رقم 45.

48. غادر، محمد (2012)، محددات الحوكمة ومعاييرها، المؤتمر العلمي - عولمة الإدارة في عصر المعرفة، طرابلس، لبنان.

49. القيق، امير (2012)، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة "دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
50. القاضي، حسين (2008)، التدقيق الداخلي، ط1، منشورات جامعة دمشق، دمشق، سوريا.
51. قدوري، مبروك (2012)، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على جودة الإفصاح المحاسبي: دراسة ميدانية لواقع البنوك والمؤسسات الاقتصادية في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.
52. قريط، عصام (2008)، الخدمات الاستشارية وأثرها على الحياد المدقق في الأردن، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، المجلد الرابع والعشرون، العدد الأول، ص 5-25.
53. الكاشف، محمود (2000)، نحو إطار متكامل لتطوير فاعلية التدقيق الداخلية كنشاط مضيف للقيمة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، العدد الرابع، أكتوبر، 40-72.
54. كزاز، شادي. (2005)، كفاءة وفعالية إدارة الرقابة الداخلية (المراجعة الداخلية) في سورية مع التطبيق العملي على بعض مؤسسات التجارة الداخلي، رسالة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.
55. كيرزان، فاتن، (2013)، مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المصارف السورية العامة والخاصة (دراسة مقارنة)، المنارة، المجلد 19، العدد 4.
56. لطفی، أمين، (2005)، مراجعة وتدقيق المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية.
57. لخضر، أوصيف، (2017)، طبيعة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، إدارة المخاطر و الرقابة الداخلية في ظل المعيار رقم 2100 (طبيعة العمل)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 17.
58. مجاهد، محمد (2004)، استخدام تحليل المسار في قياس أثر متغيرات الهيكل التنظيمي على عوامل استقلال إدارة استقلال إدارة المراجعة الداخلية بهدف تفعيل دورها في ضبط أداء

الشركات: تطبيقية، المجلة المصرية للدراسات التجارية جامعة المنصورة، مصر، العدد اثنائي، ص 195 - 220.

59. المجمع العربي للمحاسبين، (2001)، مفاهيم التدقيق المتقدمة، المجمع العربي للمحاسبين، الأردن، عمان.

60. محسن، محمود (2011)، مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية "دراسة تطبيقية على مكاتب الحسابات العاملة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

61. محمود ، الطحان وآخرون (1994)، أساسيات المراجعة، دار الكتب المصرية، القاهرة.

62. المدلل، يوسف (2007)، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري "دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

63. مركز المشروعات الدولية الخاصة (2003)، غرفة التجارة الأمريكية - واشنطن، ترجمة سمير كريم، دور لجنة المراجعة في حوكمة الشركات.

64. مشتهي، صبري، (2014)، تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي وانعكاس ذلك على رأي مدقق الحسابات الخارجي، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 22، العدد 2.

65. المشهداني، عمر (2012)، تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها" إطار مقترح، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد2، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.

66. المطارنة، غسان (2009)، تدقيق الحسابات المعاصرة- الناحية النظرية، ط1، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان.

67. المناصير، عمر (2013)، "أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على أداء شركات الخدمات المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الهاشمية، الزرقاء، الأردن.

68. ميخائيل، أشرف (2005)، تدقيق الحسابات في إطار منظومة حوكمة الشركات، بحوث وأوراق عمل المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات المنعقد بالقاهرة.
69. نشوان، اسكندر (2010)، جودة خدمة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر مراجعي الحسابات الفلسطينية، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، مصر، العدد الأول، السنة الرابعة عشر، ص 169 - 224.
70. نور، عبد الناصر (2012)، استخدام منهج سيجما ستة Six Sigma في ضبط جودة التدقيق الداخلي " دراسة ميدانية على المستشفيات الخاصة الحائزة على جائزة الجودة والتميز في محافظة عمان، المؤتمر العلمي السنوي الحادي عشر نكاء الأعمال واقتصاد المعرفة، جامعة الزيتونة الأردنية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية.
71. هيئة سوق رأس المال الفلسطينية، (2012)، الملامح الرئيسية لحوكمة الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، البيرة، فلسطين.
72. هيئة سوق رأس المال الفلسطينية، (2009)، حوكمة الشركات في فلسطين لنستثمر الحوكمة في بناء مؤسساتنا، البيرة، فلسطين.
73. الوقاد، سامي، وديان، لؤي (2010)، تدقيق الحسابات 1، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان.
74. يوسف، محمد (2007)، حوكمة الشركات بين النظرية والتطبيق، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، مصر.

المراجع باللغة الأجنبية

1. Abdullah, R. (2014). Redefining internal audit performance: Impact on corporate governance". Thesis of master. Edith Cowan University.
2. Archambeault, Deborah S., (2002). "The relation between Corporate Governance Strength and Fraudulent Financial Reporting: Evidence from SEC Enforcement Cases", USA: Prentice-Hall International, Inc.
3. Ardalan, Kavous (2007). Corporate governance: a paradigmatic look. *International Journal of Social Economics*, 34 (8): 506 – 524.

4. Arens, Alvin, and Loebbecke, James, (2002). **Audit: An Integrated Approach**, Eighth Edition.
5. Basel committee on banking supervision., (2013), **External audits of bank, Bank for International Settlements**, available at (www.bis.org).
6. Danescu, Tatiana, Prozan, Mihaela, and Prozan, Roxana, (2015), **The valances of the internal audit in relationship with the internal control – corporate governance**, **Procedia Economics and Finance**, 4th World Conference on Business, Economics and Management.
7. Deribe, Wubishet, and Regasa, Dereje, (2014), Factors Determining Internal Audit Quality: Empirical Evidence from Ethiopian Commercial Banks, **Research Journal of Finance and Accounting**, Vol.5, No.23.
8. Dogan, N. (2015). **Effects of Corporate Governance Components on Internal Audit Task: The Case of Lebanon**. Master thesis. Lebanese American University.
9. Gajevszky, Andra, (2014), Audit Quality and Corporate Governance: Evidence from Bucharest stock exchange, The Academy of Economic Studies, Bucharest, Romania, The Institute of Doctoral Studies, **Journal of Economic and Social Development**, Vol.1, No.2.
10. Glem, Irvin N. (2004). **Internal Audit's Role in Governance, Risk and Control**, **CIA Review**, p.115.
11. Grabmann and Hofer (2014). Impact Factors on the Development of Internal Auditing in the 21st Century. **ACRN Journal of Finance and Risk Perspectives** Vol. 3, Issue 3, p. 67 – 80. ISSN 2305-7394.
12. Grambling, A., Maletta, M., Schneider, A., and Church, B., (2004), The role of internal audit function in corporate governance a synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research, **Journal of Accounting Literature**, Vol (23), No.(2), Los Angeles, Calif, P194-244.
13. Guy, Dan M., Alderman, Wayne C., and Winters, Alan J. (1999) **Auditing**. 5th Edition, Harcourt Brace & Company, USA
14. IFAC., (2003), **International Standards on Auditing (ISAs)**, available at: <http://www.ifac.org/IAASB/>.

15. Institute of Internal Auditors (IIA), (2002), **Internal Auditors: Integral to Good Corporate Governance**, p.4.
16. Institute of Internal Auditors, (2003), "**Code of Ethics and Standards for The Professional Practice of Internal Auditing**", available at: <http://www.theiia.org>.
17. Institute of Internal Auditors., (2010), **Internal Auditing's role in risk management**.
18. Jarrar, S. T. (2016). The Effect of Corporate Governance in Palestine on the Efficiency of Internal Audit: Empirical Evidence. **International Journal of Economics and Finance**; Vol. 8, No. 5; ISSN 1916-971X E-ISSN 1916-9728.
19. kagermann H, Kinney, Weber P, (2008), **Internal audit handbook management with the sap-audit Roadmap**, Germany, Spring 1 – Verilog Heidelberg, pp20.
20. KPMG, (2004), "**New Strategy and best Practice in Internal Audit- An emerging model for building organizational value focusing on risk**" available at: www.kpmg.com.
21. Macey, J. (2008). **Corporate Governance: Promises Kept, Promises Broken**. New Jersey: Princeton University Press.
22. Mahzan, N., Yan, C., (2013), **Harnessing the benefits of Corporate Governance and Internal Audit: Advice to SME**. The 5th Indonesia International Conference on Innovation, Entrepreneurship, and Small Business. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*. 156 – 165
23. OECD, 2004, **Principles of Corporate Governance**, Edition 2004, Paris Cedex 16, France.
24. Paape, L., Johan, S. and Pin S., (2003). The Relationship Between the Internal Audit Function and Governance in the EU-a Survey, **International Journal of Auditing**, Vol. 7, Iss. 3, p.38.
25. Paape, L., Scheffe, A. and Snoep, P. (2003), 'The relationship between the internal audit function and corporate governance in the EU- a survey,' **International Journal of Auditing**, Vol.7, No. 3, pp. 247-262.

26. Pickett, k, h, (2010), **The internal audit handbook**, 3 Th ed. Chichester .John wily and sons. USA.
27. Renad, J., (2010), **Internal audit: theory and practice**, 7th edition, Eyrolles group, Paris, France.
28. Salhi, Mahdi, (2010). **An Investigation of the Effects of Audit Quality On occural Reliability Of Listed Companies on Tahrn Stock Exchange**, Islamic University Review Of International Comparative Management.
29. Taylor, D,H and Glezen,W,G., (1994), **Auditor's Legal Liability Towards The Third Party, Auditing Integrated Concepts And Procedures** ,Sixth Edition, pp 145-151.
30. Uemura, Hiroshi, (2016), The Attributes of Japanese Corporate Governance Influencing the Quality of Internal Controls, School of Economics and Management, Kochi University of Technology, Kochi, Japan, Red fame Publishing, **Applied Finance and Accounting**. Vol.2, No.1.
31. Whitley, J. (2005). Internal Auditing's Role in Corporate Governance, **The Internal Auditor**. Vol.62, Iss.5.
32. Zaharia, Dragos, Lazar, Andreea, and Tilea Doina, (2014), **The Role of Internal Audit regarding the Corporate Governance and the Current Crisis**, Procedia-Social and Behavioral Sciences, 5th World Conference on Educational Sciences.
33. Zhang, J., (2013), Corporate Governance, Internal Control and the Role of Internal Auditors – A Survey of Chinese Managers, **International Review of Business Research Papers**, Vol. 9, No.6, pp.155-163.

المراجع الالكترونية (الشبكة العنكبوتية)

1. https://ar.wikipedia.org/wiki/التدقيق_الداخلي.
2. <http://www.pex.ps>, (أكتوبر, 2016).
3. www.paaa.ps, (سبتمبر, 2016).
4. <https://ar.wikipedia.org/wiki/حوكمة>.
5. <http://www.hawkama.ps>.
6. <http://www.pgi.ps>.

7. <https://bop.ps/ar/ir/corporate-governance>.
8. <http://www.abahe.co.uk/internal-audit.html>.
9. <http://www.internalauditor.me>.
10. <http://auditarabia.net>.
11. IFAC., International Standards on Auditing (ISAs), available at:<http://www.ifac.org/IAASB/>
12. <https://na.theiia.org/Pages/IIAHome.aspx>.
13. <http://www.surveysystem.com/sscalc.htm>.
14. <http://www.amawi.info/?p=21>

مراجع أُخرى

1. دليل الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، 2016.
2. قانون الشركات رقم 21 لعام 1964، فلسطين.
3. قانون مهنة تدقيق الحسابات الأردني رقم (32)، لسنة 1985.
4. قانون مزاول مهنة تدقيق الحسابات رقم (9)، لسنة 2004.
5. قانون هيئة الرقابة العامة رقم 17 لسنة 1997.
6. مدونة الحوكمة الفلسطينية، فلسطين، 2009.
7. النظام الأساسي لجمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية.

الملاحق

ملحق رقم (1)
الاستبانة

بسم الله الرحمن الرحيم



جامعة القدس

كلية الدراسات العليا

معهد الإدارة والاقتصاد

أخي المبحوث الكريم / أختي المبحوثة الكريمة:

تحية طيبة وبعد،

يهدف هذا الاستبيان إلى عمل دراسة حول:

تأثير تطبيق حوكمة الشركات في فلسطين على جودة التدقيق الداخلي للشركات

المدرجة في بورصة فلسطين

وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في تخصص المحاسبة والضرائب من معهد الإدارة والاقتصاد – جامعة القدس، لذا أمل منكم المساعدة في انجاز هذه الدراسة عن طريق تعبئة الاستبانة بكل دقة وموضوعية وشفافية، ويتشرف باختياركم لتعبئة هذه الاستبانة لما عرف عنكم من الصدق والأمانة، بالرغم من أن تعبئة الاستبانة طوعية وليست اجبارية، والتعهد بأن تستخدم هذه المعلومات لأغراض البحث العلمي فقط، لا يطلع عليها احد، وسيتم التعامل معها بسرية تامة.

أرجو أن تتقبلوا فائق التحية والاحترام

ولكم جزيل الشكر والتقدير

الباحث: صفوت صلاح مجاهد مجاهد

الجزء الأول: بيانات عامة

الرجاء وضع رقم الإجابة المناسبة في المربع المقابل، أو أكمل الفراغات بالشكل الذي ينطبق عليك:

1	الجنس	()	1. ذكر 2. أنثى
2	العمر	()	1. 25 سنة فأقل 2. 26-30 سنة 3. 31-35 سنة 4. 36-40 سنة 5. 41 سنة فأكثر.
3	المؤهل العلمي	()	1. دبلوم متوسط 2. دبلوم عالي 3. بكالوريوس 4. ماجستير 5. دكتوراه
4	التخصص العلمي	()	1. محاسبة 2. علوم مالية و مصرفية 3. إدارة أعمال 4. اقتصاد 5. غير ذلك / حدد:
5	المسمى الوظيفي	()	1. مدير عام 2. مدير مالي 3. محاسب 4. مدقق داخلي 5. غير ذلك / حدد:
6	سنوات الخبرة	()	1. 5 سنوات فأقل 2. 6-10 سنوات 3. 11-15 سنة 4. 16-20 سنة 5. أكثر من 20 سنة

الجزء الثاني:

القسم الأول: تطبيق حوكمة الشركات في فلسطين

الرجاء وضع علامة (✓) في المكان الملائم، بما يتطابق مع وجهة نظرك.

الرقم	الفقرات	دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	مطلقاً
<p>مدى تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة: : التي تضمن شفافية وكفاءة الأسواق المالية بما يتوافق مع حكم القانون، مع تحديد وتوزيع واضح لمسؤوليات الجميع في اجتماعات الهيئة العامة.</p>						
1	يتم إرسال دعوة لاجتماع الهيئة العامة، قبل أربعة عشر يوماً على الأقل من موعد اجتماع الهيئة العامة العادية وغير العادية.					
2	يناقش المساهمين تقرير مدقق الحسابات الخارجي في اجتماع الهيئة العامة.					
3	يحق للمساهمين الاستفسار من مدقق الحسابات عن القضايا التي طرحت في التقرير المالي.					
4	تقوم الشركة بترتيب الاجتماع (مكانه، موعده، زمانه) بالشكل المناسب.					
5	يقوم مجلس الإدارة بإرفاق جدول أعمال تفصيلي بالدعوة لاجتماع الهيئة العامة (مصحوباً بالبيانات المالية المبسطة التي يفهمها الجميع).					
6	يتم توضيح حقوق المساهمين بما فيهم الذين يملكون مجتمعين % 10 على الأقل من أسهم الشركة.					
7	يوضح رئيس اجتماع الهيئة العامة للمساهمين عند بدء الاجتماع بأنه يحق لكل مساهم إثارة الأسئلة والاستفسارات خلال الاجتماع.					
<p>مدى تطبيق قواعد حقوق المساهمين: : تعمل على حماية المساهمين، حيث أن لهم حقوق ملكية معينة، ويضمن تحقيق المساواة في معاملة كافة المساهمين.</p>						
8	يوجد سهولة في معاملات ملكية الأسهم بين المساهمين (نقل وتحويل).					
9	يحصل المساهمون على المعلومات المتعلقة بالشركة (بصفة دورية ومنتظمة ويسهولة).					

الرقم	الفقرات	دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	مطلقاً
10	يقوم المساهمون بالمشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العمومية بشكل عادل.					
11	يحق للمساهمين مساءلة مجلس الإدارة.					
12	يحق للمساهمين اقتراح الحلول المناسبة لمجلس الإدارة.					
13	يطلع المساهمون على أي عمليات غير عادية يمكن أن تؤدي إلى التأثير على الشركة.					
14	يتم معاملة جميع المساهمين من نفس الفئة بالتساوي.					
15	يتم حماية حقوق الأقلية من المساهمين من جميع النواحي.					
<p>مدى تطبيق قواعد إدارة الشركة: : تتكفل المتابعة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة، وأن يضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين، ويوجه الشركة لما يلزم للإستراتيجية.</p>						
16	يتولى إدارة الشركة مجلس إدارة عدد أعضائه من 5 إلى 11.					
17	مدة عمل مجلس الإدارة لا تزيد عن أربعة سنوات.					
18	يراعي مجلس الإدارة المعاملة المتساوية لكل فئة من فئات المساهمين (وبطريقة عادلة).					
19	يلتزم المجلس بالقوانين والأنظمة مع الحرص على مصالح الأطراف ذات المصلحة.					
20	يعمل المجلس ضمن خطة إستراتيجية شاملة للإشراف والرقابة.					
21	يعمل مجلس الإدارة على تحقيق القدر اللازم للمساءلة من خلال نظام فعال.					
22	يتم التحديد الدقيق للإفصاح عن الهدف والتشغيل وإجراءات العمل الخاصة.					
23	يتم التحديد الدقيق لهيكل مجلس الإدارة.					
24	يقوم المجلس بالإشراف على عملية الإفصاح.					

الرقم	الفقرات	دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	مطلقاً
مدى تطبيق قواعد التدقيق: : تضمن الشفافية، والنزاهة في الشركات؛ وخاصة المساهمة العامة و المدرجة في السوق المالي.						
25	توفر لجنة التدقيق خطة عمل واضحة لاعتمادها من مجلس الإدارة.					
26	ترفع لجنة التدقيق التقارير إلى مجلس الإدارة عن كل الأمور التي تدخل ضمن صلاحياته.					
27	تتمتع لجنة التدقيق بالاستقلالية عن إدارة الشركة مما يمكنها من ممارسة دورها بفعالية.					
28	تقوم إدارة التدقيق الداخلي بتحديد هيكل التدقيق الداخلي ونطاقه.					
29	تناقش إدارة التدقيق الداخلي تقاريرها مع الدوائر التي تم تدقيقها.					
30	تقيم إدارة التدقيق الداخلي تقييماً داخلياً من قبل لجنة التدقيق.					
31	تقيم إدارة التدقيق الداخلي تقييماً خارجياً مرة كل ثلاث سنوات على الأقل.					
مدى تطبيق قواعد أصحاب المصالح الأخرى: وتعني مبادئ أصحاب المصالح؛ من الموظفين، والمتعاقدين، والموردين، و كل من له منفعة من المتعاملين مع الشركة.						
32	يتم تسهيل مهام أصحاب المصالح وفقاً لإحكام القانون، مثل توفير ظروف عمل ملائمة.					
33	يتم تطوير آليات مشاركة جميع العاملين لتحسين الأداء.					
34	يتم تصميم هيكل فعال كفاء للحماية من الإعسار المالي للشركات.					
35	يتم الاتصال مع أصحاب المصالح لإيجاد طرق مختلفة لتأمين تدفق رأس المال الخارجي والداخلي إلى الشركات.					
36	توجد آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة لتوفير استمرارية الشركة.					
37	يوجد نظام مالي متوافق مع الأنظمة والقوانين المعمول بها من لجنة الحوكمة.					

الرقم	الفقرات	دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	مطلقاً
38	يوجد نظام إداري متوافق مع الأنظمة والقوانين المعمول بها من لجنة الحوكمة.					
<p>مدى تطبيق قواعد الإفصاح والشفافية: : تعمل على توفير المعلومات عن النتائج المالية والتشغيلية للشركة، أهداف الشركة، أعضاء مجلس الإدارة، الرواتب والمزايا الممنوحة لكبار المسؤولين، و هياكل وسياسات حوكمة الشركات.</p>						
39	يتم الإفصاح عن المعلومات المهمة بصورة عادلة ونزيهة وصادقة.					
40	يتم الإفصاح عن المعلومات المهمة في الوقت المناسب (دون تأخير).					
41	يتم توضيح أسماء مالكي النسب الكبيرة من أسهم الشركة.					
42	يتم تقديم معلومات عن ما يتعلق بالمديرين التنفيذيين.					
43	يتم الإفصاح عن جميع البيانات المالية بالقدر الكافي.					
44	يتم الإفصاح عن كيفية اختيار مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين.					
45	يتم الإفصاح عن مكافأة مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين.					
46	يتم الإفصاح عن فاعلية نظام الرقابة الداخلية وإظهار فاعليته وقوته.					

القسم الثاني: جودة التدقيق الداخلي

الرجاء وضع علامة (✓) في المكان الملائم، بما يتطابق مع وجهة نظرك.

الرقم	الفقرات	دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	مطلقاً
<p>المحور الأول: الأهلية: هي المستوى العلمي للمدقق الداخلي والشهادات المهنية والمعرفة والمهارات والخبرة الضرورية له.</p>						
1	يسهم المستوى التعليمي للمدقق في تحسين جودة أدائه.					
2	يسهم التعليم المستمر للمدقق في تحسين جودة أدائه المهني.					
3	تسهم الخبرة المهنية بأعمال التدقيق الداخلي في تحسين جودة أداء المدقق الداخلي.					
4	تسهم المعرفة بعمليات وإجراءات العمل بالشركة في تحسين جودة أداء المدقق الداخلي.					

الرقم	الفقرات	دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	مطلقاً
5	تسهم الشهادات المهنية مثل شهادة مدقق داخلي في تحسين جودة أدائه.					
المحور الثاني: الموضوعية: هي سلوك ذهني ينبغي على المدقق الداخلي أن يحافظ عليه عند أداء المهمات لا يكون للمدقق الداخلي أي ارتباط شخصي أو مهني بالجهة موضع التدقيق.						
6	يساعد رفع تقرير التدقيق الداخلي إلى الإدارة العليا على تحسين جودة أداء وظيفة التدقيق.					
7	تساهم طريقة تعيين المدققين الداخليين في تحسين جودة التدقيق.					
8	يسهم قيام أعضاء خارجيين في أداء مهمات التدقيق الداخلي في تحسين جودة أداء وظيفة التدقيق الداخلي.					
9	يسهم ارتباط المدقق الداخلي بالإدارة العليا في الارتقاء بمستوى أدائه.					
المحور الثالث: الاستقلالية هي التحرر من الشروط والظروف التي تهدد قدرة نشاط التدقيق الداخلي أو الرئيس التنفيذي للتدقيق على الاضطلاع بمسؤوليات التدقيق الداخلي على نحو غير متحيز.						
10	يتعرض المدقق لأي تأثيرات عند القيام بتنفيذ الأعمال.					
11	يؤدي المدقق الأعمال بنزاهة وتجرد من أي تحيز وتعارض في المصالح.					
12	يتجنب العاملون العلاقات التي قد تفقدهم الموضوعية وتعرضهم لهيمنة أطراف أخرى.					
المحور الرابع: جودة أداء العمل: هي دقة وكفاية برامج التدقيق الداخلي ونطاق التدقيق في الشركة محل التدقيق.						
13	تمكن دقة وكفاءة برامج التدقيق الداخلي من تحسين جودة أداء وظيفة التدقيق الداخلي.					
14	يسهم بذل المدقق الداخلي العناية المهنية اللازمة عند أداء مهام عمله في تحسين جودة أداء وظيفة التدقيق الداخلي.					
15	يساعد دعم الإدارة العليا لوظيفة التدقيق الداخلي على تحسين أدائها.					
16	تؤدي كفاية مدى ونطاق عمل التدقيق الداخلي إلى تحقق جودة أداء وظيفة التدقيق الداخلي.					

الرقم	الفقرات	دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	مطلقاً
	المحور الخامس: نطاق العمل: يتسع باتساع المنشأة يشمل كل من فحص وتقييم نظم الرقابة بالمنشأة وفحص المعلومات التي تنتجها نظم الرقابة وقد تشمل فحص الجوانب غير المحاسبية/المالية.					
17	يتم فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية سواء كان ذلك يشمل جوانب محاسبية أو غير محاسبية بالمنشأة.					
18	يتم فحص المعلومات التي تنتجها نظم الرقابة المحاسبية لتحديد مدى مصداقيتها.					
19	يتم فحص الجوانب الإدارية والعمليات.					
20	يتم تقييم نظم إدارة المخاطر سواء كان ذلك يشمل جوانب محاسبية أو غير محاسبية.					
21	يتم تقييم نظام الحوكمة سواء كان ذلك يشمل جوانب محاسبية أو غير محاسبية.					

❖ برأيك رتب عناصر جودة التدقيق الداخلي التالية حسب الأهمية: (من 1 - 5)

الأهلية الموضوعية الاستقلالية جودة أداء العمل نطاق العمل

❖ برأيك كيف كانت الاستبانة:

لا	نعم	رأيك
		(1) غير كافية
		(2) مملة
		(3) مبهمة
		(4) صعبة
		(5) غير مفيدة
		(6) غير مفهومة

شكراً لحسن تعاونكم

ملحق رقم (2): قائمة بأسماء المحكمين

7- د. إبراهيم عوض: جامعة القدس أبو ديس.

8- د. مجدي الكبيجي: جامعة القدس المفتوحة.

9- د. ياسر شاهين: جامعة فلسطين الأهلية.

ملحق رقم (3)

نتائج معامل الارتباط بيرسون (Person correlation) لمصفوفة ارتباط كل فقرة من فقرات
محاور تطبيق حوكمة الشركات في فلسطين مع الدرجة الكلية للمجال.

الرقم	الفقرات	معامل ارتباط بيرسون (ر)	القيمة الاحتمالية (Sig.)
تطبيق حوكمة الشركات في فلسطين			
أولاً: مدى تطبيق قواعد اجتماع الهيئة العامة			
1.	يتم إرسال دعوة لاجتماع الهيئة العامة، قبل أربعة عشر يوماً على الأقل من موعد اجتماع الهيئة العامة العادية وغير العادية.	.516**	0.000
2.	يناقش المساهمين تقرير مدقق الحسابات الخارجي في اجتماع الهيئة العامة.	.605**	0.000
3.	يحق للمساهمين الاستفسار من مدقق الحسابات عن القضايا التي طرحت في التقرير المالي.	.745**	0.000
4.	تقوم الشركة بترتيب الاجتماع (مكانه، مواعده، زمانه) بالشكل المناسب.	.690**	0.000
5.	يقوم مجلس الإدارة بإرفاق جدول أعمال تفصيلي بالدعوة لاجتماع الهيئة العامة (مصحوباً بالبيانات المالية المبسطة التي يفهمها الجميع).	.667**	0.000
6.	يتم توضيح حقوق المساهمين بما فيهم الذين يملكون مجتمعين % 10 على الأقل من أسهم الشركة.	.747**	0.000
7.	يوضح رئيس اجتماع الهيئة العامة للمساهمين عند بدء الاجتماع بأنه يحق لكل مساهم إثارة الأسئلة والاستفسارات خلال الاجتماع.	.774**	0.000
ثانياً: مدى تطبيق قواعد حقوق المساهمين			
8.	يوجد سهولة في معاملات ملكية الأسهم بين المساهمين (نقل وتحويل).	.537**	0.000
9.	يحصل المساهمون على المعلومات المتعلقة بالشركة (بصفة دورية ومنتظمة وبسهولة).	.593**	0.000
10.	يقوم المساهمون بالمشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العمومية بشكل عادل.	.748**	0.000
11.	يحق للمساهمين مساعلة مجلس الإدارة.	.746**	0.000
12.	يحق للمساهمين اقتراح الحلول المناسبة لمجلس الإدارة.	.865**	0.000

الرقم	الفقرات	معامل ارتباط بيرسون (ر)	القيمة الاحتمالية (Sig.)
.13	يطلع المساهمون على أي عمليات غير عادية يمكن أن تؤدي إلى التأثير على الشركة.	.812**	0.000
.14	يتم معاملة جميع المساهمين من نفس الفئة بالتساوي.	.853**	0.000
.15	يتم حماية حقوق الأقلية من المساهمين من جميع النواحي.	.862**	0.000
ثالثاً: مدى تطبيق قواعد إدارة الشركة			
.16	يتولى إدارة الشركة مجلس إدارة عدد أعضائه من 5 إلى 11.	.720**	0.000
.17	مدة عمل مجلس الإدارة لا تزيد عن أربعة سنوات.	.622**	0.000
.18	يراعي مجلس الإدارة المعاملة المتساوية لكل فئة من فئات المساهمين (ويطريقة عادلة).	.819**	0.000
.19	يلتزم المجلس بالقوانين والأنظمة مع الحرص على مصالح الأطراف ذات المصلحة.	.888**	0.000
.20	يعمل المجلس ضمن خطة استراتيجية شاملة للإشراف والرقابة.	.772**	0.000
.21	يعمل مجلس الإدارة على تحقيق القدر اللازم للمساءلة من خلال نظام فعال.	.792**	0.000
.22	يتم التحديد الدقيق للإفصاح عن الهدف والتشغيل وإجراءات العمل الخاصة.	.739**	0.000
.23	يتم التحديد الدقيق لهيكل مجلس الإدارة.	.796**	0.000
.24	يقوم المجلس بالإشراف على عملية الإفصاح.	.625**	0.000
رابعاً: مدى تطبيق قواعد التدقيق			
.25	توفر لجنة التدقيق خطة عمل واضحة لاعتمادها من مجلس الإدارة.	.795**	0.000
.26	ترفع لجنة التدقيق التقارير إلى مجلس الإدارة عن كل الأمور التي تدخل ضمن صلاحياته.	.807**	0.000
.27	تتمتع لجنة التدقيق بالاستقلالية عن إدارة الشركة مما يمكنها من ممارسة دورها بفعالية.	.781**	0.000
.28	تقوم إدارة التدقيق الداخلي بتحديد هيكل التدقيق الداخلي ونطاقه.	.819**	0.000
.29	تناقش إدارة التدقيق الداخلي تقاريرها مع الدوائر التي تم تدقيقها.	.856**	0.000

الرقم	الفقرات	معامل ارتباط بيرسون (ر)	القيمة الاحتمالية (Sig.)
30	تقيم إدارة التدقيق الداخلي تقيماً داخلياً من قبل لجنة التدقيق.	.904**	0.000
31	تقيم إدارة التدقيق الداخلي تقيماً خارجياً مرة كل ثلاث سنوات على الأقل.	.799**	0.000
خامساً: مدى تطبيق قواعد أصحاب المصالح الأخرى			
32	يتم تسهيل مهام أصحاب المصالح وفقاً لإحكام القانون، مثل توفير ظروف عمل ملائمة.	.718**	0.000
33	يتم تطوير آليات مشاركة جميع العاملين لتحسين الأداء.	.787**	0.000
34	يتم تصميم هيكل فعال كفاء للحماية من الإعسار المالي للشركات.	.771**	0.000
35	يتم الاتصال مع أصحاب المصالح لإيجاد طرق مختلفة لتأمين تدفق رأس المال الخارجي والداخلي إلى الشركات.	.696**	0.000
36	توجد آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة لتوفير استمرارية الشركة.	.765**	0.000
37	يوجد نظام مالي متوافق مع الأنظمة والقوانين المعمول بها من لجنة الحوكمة.	.802**	0.000
38	يوجد نظام إداري متوافق مع الأنظمة والقوانين المعمول بها من لجنة الحوكمة.	.786**	0.000
سادساً: مدى تطبيق قواعد الإفصاح والشفافية			
39	يتم الإفصاح عن المعلومات المهمة بصورة عادلة ونزيهة وصادقة.	.761**	0.000
40	يتم الإفصاح عن المعلومات المهمة في الوقت المناسب (دون تأخير).	.814**	0.000
41	يتم توضيح أسماء مالكي النسب الكبيرة من أسهم الشركة.	.828**	0.000
42	يتم تقديم معلومات عن ما يتعلق بالمديرين التنفيذيين.	.803**	0.000
43	يتم الإفصاح عن جميع البيانات المالية بالقدر الكافي.	.878**	0.000
44	يتم الإفصاح عن كيفية اختيار مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين.	.762**	0.000
45	يتم الإفصاح عن مكافأة مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين.	.762**	0.000
46	يتم الإفصاح عن فاعلية نظام الرقابة الداخلية وإظهار فاعليته وقوته.	.792**	0.000

ملحق رقم (4)

نتائج معامل الارتباط بيرسون (Person correlation) لمصفوفة ارتباط كل فقرة من فقرات
محاوَر جودة التدقيق الداخلي مع الدرجة الكلية للمجال.

الرقم	الفقرات	معامل ارتباط بيرسون (r)	القيمة الاحتمالية (Sig.)
جودة التدقيق الداخلي			
أولاً: الأهلية			
1.	يسهم المستوى التعليمي للمدقق في تحسين جودة أدائه.	.851**	0.000
2.	يسهم التعليم المستمر للمدقق في تحسين جودة أدائه المهني.	.856**	0.000
3.	تسهم الخبرة المهنية بأعمال التدقيق الداخلي في تحسين جودة أداء المدقق الداخلي.	.829**	0.000
4.	تسهم المعرفة بعمليات وإجراءات العمل بالشركة في تحسين جودة أداء المدقق الداخلي.	.817**	0.000
5.	تسهم الشهادات المهنية مثل شهادة مدقق داخلي في تحسين جودة أدائه.	.788**	0.000
ثانياً: الموضوعية			
6.	يساعد رفع تقرير التدقيق الداخلي إلى الإدارة العليا على تحسين جودة أداء وظيفة التدقيق.	.738**	0.000
7.	تساهم طريقة تعيين المدققين الداخليين في تحسين جودة التدقيق.	.727**	0.000
8.	يسهم قيام أعضاء خارجيين في أداء مهمات التدقيق الداخلي في تحسين جودة أداء وظيفة التدقيق الداخلي.	.822**	0.000
9.	يسهم ارتباط المدقق الداخلي بالإدارة العليا في الارتقاء بمستوى أدائه.	.787**	0.000
ثالثاً: الاستقلالية			
10.	يتعرض المدقق لأية تأثيرات عند القيام بتنفيذ الأعمال.	.625**	0.000
11.	يؤدي المدقق الأعمال بنزاهة وتجرد من أي تحيز وتعارض في المصالح.	.427**	0.000
12.	يتجنب العاملون العلاقات التي قد تفقد الموضوعية وتعرضهم لهيمنة أطراف أخرى.	.555**	0.000
رابعاً: جودة أداء العمل			

القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل ارتباط بيرسون (ر)	الفقرات	الرقم
0.000	.835**	تمكن دقة وكفاءة برامج التدقيق الداخلي من تحسين جودة أداء وظيفة التدقيق الداخلي.	.13
0.000	.893**	يسهم بذل المدقق الداخلي العناية المهنية اللازمة عند أداء مهام عمله في تحسين جودة أداء وظيفة التدقيق الداخلي.	.14
0.000	.890**	يساعد دعم الإدارة العليا لوظيفة التدقيق الداخلي على تحسين أدائه.	.15
0.000	.890**	تؤدي كفاية مدى ونطاق عمل التدقيق الداخلي إلى تحقق جودة أداء وظيفة التدقيق الداخلي.	.16
خامساً: نطاق العمل			
0.000	.791**	يتم فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية سواء كان ذلك يشمل جوانب محاسبية أو غير محاسبية بالمنشأة.	.17
0.000	.818**	يتم فحص المعلومات التي تنتجها نظم الرقابة المحاسبية لتحديد مدى مصداقيتها.	.18
0.000	.853**	يتم فحص الجوانب الإدارية والعمليات.	.19
0.000	.882**	يتم تقييم نظم إدارة المخاطر سواء كان ذلك يشمل جوانب محاسبية أو غير محاسبية.	.20
0.000	.839**	يتم تقييم نظام الحوكمة سواء كان ذلك يشمل جوانب محاسبية أو غير محاسبية.	.21