



مجلة العلوم الاقتصادية

Journal homepage:

<http://scientific-journal.sustech.edu/>

المراجعة الداخلية كأحد آليات حوكمة الشركات ودورها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة في الشركات المساهمة العامة اليمنية

فهم سلطان محمد الحاج

جامعة العلوم والتكنولوجيا - الحديدة - اليمن

المستخلص

هدفت الدراسة إلى دراسة وتحليل مفهوم حوكمة الشركات ومفهوم فجوة التوقعات في المراجعة وبيان دور المراجعة الداخلية كأحد آليات حوكمة الشركات في محاولة تضيق فجوة التوقعات . تم إتباع كلاً من المنهج التاريخي والاستنباطي والاستقرائي والوصفي ولغرض جمع البيانات ميدانياً تم إعداد وتوزيع استبانة للفئة المستهدفة من المراجعين الداخليين والمحاسبين في الشركات المساهمة العامة اليمنية وخضعت للتحليل الإحصائي وفق برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS. توصلت الدراسة إلى أن استقلال وقوة نظام الرقابة الداخلية داخل الشركة وتأهيل وتدريب العاملين في المراجعة يساعد في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، اوصت الدراسة بأنه ينبغي تعيين المراجعين الداخليين وفقاً لمؤهلات مهنية ترتبط بتخصص المحاسبة والمراجعة ، كذلك العمل علي نشر الوعي داخل الشركات بمفهوم حوكمة الشركات وأهميته بين كافة العاملين، ومنح الرقابة الداخلية والتفتيش والمراجعة الاستقلال التام في جميع الشركات العامة المساهمة، وأن تكون لجنه المراجعة مستقلة وتتبع مجلس إشرافي مستقل.

ABSTRACT:

The study aimed to study and analyze the concept of corporate governance; and the concept of the expectations gap in auditing; as well as explaining the role of the internal audit as one of corporate governance mechanisms in an attempt to narrow the expectation gap. The study adopted the historical, deductive, inductive, and descriptive methods. To collect the data, a questionnaire had been prepared and distributed to a sample of internal auditors and accountants in the Yemeni public shareholding companies. The Statistical Package for Social Sciences (SPSS) had been used to compute and analyze the data. The study main findings indicated that the independence and strengthening of the internal control system within the company and the rehabilitation and training of personnel help to narrow the expectations gap in auditing. The study main recommendations call for appointing the internal auditors according to professional qualifications that related to the specialization in accounting and auditing. Also, the study calls for spreading the awareness of the concept of corporate governance and its importance among all companies' employees. Besides, full independence should be granted to the internal control, inspection and auditing in all public joint stock companies; while the audit committee should be independent and belongs to an independent supervisory board.

الكلمات المفتاحية: تعزيز أداء الشركات ، حماية حقوق المساهمين ، الإفصاح والشفافية ، فجوة التوقعات.

المقدمة :

إن تزايد الأزمات المالية والاقتصادية على المستوى المحلي والإقليمي والعالمي جعل مهنة المحاسبة والمراجعة تواجه أزمة المسؤولية والمصداقية وفقدان الثقة في السنوات الأخيرة مما أدى إلى تساؤل العديد من المستثمرين المحتملين والمساهمين والرأي العام من الذين أصابهم الضرر نتيجة إفلاس وانهيار الكثير من الشركات والبنوك عن دور مراقبي الحسابات وعدم التحذير بخصوص الحالة الاقتصادية لتلك الشركات ودور المراجعة الداخلية في تضيق تلك الفجوة. ولقد أثارت الأزمة المالية الراهنة اهتمام رجال الفكر والسياسة والمستثمرين على حد سواء، وسارع الكل لإبداء رأيه والتعبير عن خشيته من الفشل المؤسسي والذي ينعكس على كل من مستوى المعيشة ونوعية الحياة، وهما من أهم مسؤوليات الدولة المعاصرة، وهكذا بدأ البحث في العوامل التي دفعت إلى وقوع الأزمة والأسباب التي أدت إلى تفاقمها وانتشارها والآثار المترتبة عليها بالنسبة للدول النامية، فالبعض رأى أنها أزمة مالية بحثة بينما رأى آخرون أنها أزمة إدارة تسيير، في حين ردها آخرون إلى أزمة الرقابة بينما ركز فريق رابع على قلة تطبيق الحوكمة خاصة بالنسبة للشركات المساهمة العامة.

مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في وجود فجوة توقعات بين مراقبي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية في الشركات المساهمة العامة اليمنية وإن هذه الفجوة ما هي إلا زعزعة لثقة المستثمرين والأطراف الأخرى من مستخدمي القوائم المالية بالنسبة للخدمات التي تقدمها مهنة المحاسبة والمراجعة الأمر الذي ينعكس على مصداقيتهم في القوائم المالية التي تمثل مصدر المعلومات الأساسي لاتخاذ القرارات ودور المراجعة الداخلية في تضيق تلك الفجوة. وعليه يمكن صياغة مشكلة الدراسة بالتساؤل التالي: ما دور المراجعة الداخلية في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة في الشركات المساهمة العامة اليمنية؟

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى التعرف على دور المراجعة الداخلية كأحد آليات حوكمة الشركات في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة في الشركات المساهمة العامة اليمنية وذلك سعياً لتعزيز الثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة، ومن ثم تعزيز الثقة بالمعلومات المحاسبية التي تقدمها. ويتفرع من هذا الهدف الرئيسي الأهداف الفرعية التالية: دراسة مفهوم حوكمة الشركات وتحليلها، ودراسة مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة وتحليلها، ومعرفة دور المراجعة الداخلية كأحد آليات حوكمة الشركات في محاولة تضيق تلك الفجوة في ضوء نتائج الدراسة الميدانية وما ورد بالأدب المحاسبي.

أهمية الدراسة:

تبين من الدراسة أن الدراسات السابقة طبقت في بيئات أجنبية مثل أمريكا، استراليا، كندا، وسنغافورة وبعض الدول العربية مثل مصر والسعودية والسودان وندرة الدراسات الميدانية في هذا المجال في اليمن حسب الدراسة، فهذه الدراسة تتطوي على دراسة ميدانية في مجال الممارسة المهنية في اليمن وذلك سعياً لتعزيز الثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة، ومن ثم تعزيز الثقة بالمعلومات المحاسبية التي تقدمها. وتبرز أهمية هذه الدراسة على الشركات المساهمة العامة اليمنية من ضعف الوعي العام بأهمية حوكمة الشركات في مواجهة حالات الفساد ولا سيما الفساد المالي والمحاسبي الذي تعاني منه معظم الشركات المساهمة العامة اليمنية من جهة، وقصور الإطار القانوني والرقابي الذي ينظم أعمال تلك الشركات في إرساء المبادئ العامة للحوكمة من جهة أخرى.

منهجية الدراسة:

لغرض هذه الدراسة تم إتباع بعض المناهج العلمية منها المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة، والمنهج الاستنباطي لتحديد محاور الدراسة ووضع فرضياتها، والمنهج الاستقرائي لإختبار فرضيات الدراسة، والمنهج الوصفي لدراسة الحالة.

فرضيات الدراسة:

تحقيقاً لأهداف الدراسة تسعى الدراسة إلى وضع واختبار الفرضية الرئيسية الآتية: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة المراجعة الداخلية واستقلالها داخل الشركة و مستوى فجوة التوقعات في المراجعة. ويتفرع منها فرضيتان : استقلال وقوة المراجعة الداخلية يساعد في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، التأهيل والتدريب المستمر للمراجعين الداخليين يساعد في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.

أدوات جمع البيانات: تم جمع البيانات بالأدوات الآتية: البيانات الأولية تم الاعتماد بدرجة أساسية على استمارة الاستبانة في جمع البيانات من العينة ، والبيانات الثانوية عن طريق المراجع ، والدوريات ، والرسائل الجامعية، والتقارير الرسمية. **حدود الدراسة:** الحدود المكانية دراسة حالة اليمن محافظة الحديدة أما الحدود الزمنية عام 2016م.

الدراسات السابقة:

دراسة : الواصل خيرى ، (2008م) :

توصلت الى أن المستثمرون يعتمدون على تقرير المراجع عند اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، فجوة التوقعات في المراجعة ناتجة عن قصور تقارير المراجعة في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، تعتمد ثقة المستثمرين في تقرير المراجع الخارجي على استقلاله وتأهيله العلمي والعملية .

دراسة : ابتسام زروق ، (2009م) :

توصلت إلى أن تطبيق مبادئ الحوكمة تساعد في إنتاج تقارير مالية أكثر شفافية وتؤدي الى زيادة ثقة المساهمين في الشركة، و تساعد على سرعة اكتشاف التلاعب والغش المالي والفساد الإداري ومحاربة الانحرافات.

دراسة : موسى كوكو ، (2010م) :

وتوصلت إلى أن تطبيق حوكمة الشركات أدى إلى تضيق فجوة التوقعات في المراجعة وساعد على تفعيل الرقابة التلقائية والذاتية لمهنة المراجعة والتزام الشركات بتطبيق حوكمة الشركات أدى إلى اطمئنان الأطراف الخارجية عن صدق وعدالة القوائم المالية فيها.

دراسة : فكري العبسي ، (2010م) :

توصلت الى وجود فروق جوهرية بين آراء أعضاء مجالس الادارات في البنوك التجارية العاملة في اليمن حول مدى توفر متطلبات الحوكمة، وجود فروق جوهرية بين آراء أعضاء لجان المراجعة حول مدى توفر متطلبات الحوكمة، لا توجد فروق جوهرية بين آراء المراجعين الداخليين في البنوك التجارية العاملة في اليمن حول مدى توفر متطلبات الحوكمة .

دراسة : ميرغني ، (2011م) :

والتي توصلت الى أن الإفصاح المحاسبي بالتقارير المالية للشركات المساهمة السودانية يعتبر المصدر الأساسي للمعلومات التي يعتمد عليها المستخدمون في اتخاذ قراراتهم، وأن تطبيق الآلية المحاسبية والإدارية المتمثلة في مجلس الإدارة ولجنة المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية كافية ومناسبة بشكل يدعم تطبيق حوكمة الشركات. وتختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة أنها طبقت في اليمن وركزت على آلية واحدة للحوكمة وهي المراجعة الداخلية.

هيكل الدراسة:

تتكون الدراسة من ثلاثة محاور تناول المحور الأول المقدمة وتعرض المحور الثاني للاطار النظري للدراسة وشمل مفهوم ومبادئ حوكمة الشركات، المراجعة الداخلية وفجوة التوقعات في المراجعة، أما المحور الثالث تناول الجانب العملي والمتمثل بتحليل أثر المراجعة الداخلية في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة بالشركات المساهمة العامة اليمنية وامكانية توظيف المراجعة الداخلية في تضيق فجوة التوقعات وأخيرا النتائج والتوصيات.

مفهوم ومبادئ حوكمة الشركات :

مفهوم حوكمة الشركات: هي اصطلاح يعني عملية التحكم والسيطرة من خلال قواعد وأسس الضبط بغرض تحقيق الرشد وهي كلمة مشتقة من الحكم أو المزيد من التدخل والسيطرة ويرى آخرون أنها كلمة تعني لغوياً نظام ومراقبة بصورة متكاملة وعلنية تدعيماً للشفافية والموضوعية والمسئولية (أوبكر ، مصطفى، 2005م، ص294).

ولقد نال موضوع حوكمة الشركات اهتمام الكثير من الباحثين في الفكر المحاسبي بعد أن استقرت مجموعة المبادئ التي أقرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لتحديد نطاقه وإرساء قواعده وكغيره من المفاهيم المتداولة في العلوم الاجتماعية فإنه يصعب تحديد مفهوم قاطع لحوكمة الشركات في ذات الوقت الذي يسهل وصفه بعدة خصائص كما يلي (العشماوي، محمد، 2006، ص 329): تعزيز أداء الشركات وتعظيم قيمتها السوقية، والمساءلة المحاسبية لأداء الشركة، تأكيد التفاعل بين الأنظمة الداخلية والخارجية لمنظمة الأعمال بالشركات(الصلاح، محمد، 2005م، ص 66)، توفير الضمانات التي تحد من الفساد المالي والإداري، وتجنب مساوئ وعيوب كل من هيكل الملكية المركزة وهيكل الملكية المشتتة(أحمد ، إبراهيم ، 2010 م)، بناء على ذلك نستنتج من الدراسة أن مفهوم حوكمة الشركات جاء استمراراً للبحث المتواصل عن تعزيز أداء الشركات، ومنها على سبيل المثال نظرية المنشأة، ونظرية الوكالة، والفصل بين الملكية والإدارة، وهيكل الملكية، وتمويل المنشآت، وعلاقة الإدارة بالمساهمين، وأصحاب المصالح وغيرها من النظريات(العشماوي ، محمد ، 2006 م ، ص 330).

تعريف الحوكمة: حتى عام 2003م تعددت التعريفات التي استعملت في ترجمة عبارة Corporate Governance ومن ذلك الإدارة الرشيدة، الإدارة الحكيمة، حوكمة الإدارة أو الحوكمة، وجاء مجمع اللغة العربية في بيانه المؤرخ في 20/5/2005م ليحسم الأمر باعتماد لفظ الحوكمة للمصطلح الانجليزي Corporate GOVERNANCE . وعرفت مؤسسة التمويل الدولية الحوكمة أنه: "النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها". كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أنها "مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين" (يوسف، محمد ، 2006م، ص 120). عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عام 2004م الحوكمة "إن حوكمة الشركات تتضمن مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها ومساهميها وذوي المصلحة الآخرين وتقدم حوكمة الشركات أيضا الهيكل الذي من خلاله توضع أهداف الشركة وتحدد وسائل انجاز تلك الأهداف والرقابة على الأداء" (يوسف، محمد (2006م ، ص 125). من خلال التعريفات السابقة للحوكمة تستنتج الدراسة تعريف إجرائي للحوكمة بالآتي: هي أسلوب منظم بمجموعة من القوانين والقواعد والإجراءات تساعد الإدارة في حسن استغلال الموارد المتاحة للشركة والحفاظ على أصولها وحقوق المساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين.

نشأة حوكمة الشركات: يعد مصطلح حوكمة الشركات من المصطلحات التي انتشرت على المستوى العالمي والإقليمي واختلف في ترجمتها بين ممارسة سلطة الإدارة الرشيدة، أو الإدارة الحكيمة، أو حوكمة الشركات(سرور، صفاء، 2005م، ص 276). كما أن الحوكمة قد تعني الرقابة أو السيطرة(حماد ، طارق، 2005م، ص 9). ويعود لفظ الحوكمة إلى كلمة إغريقية قديمة تعبر عن قدرة ربان السفينة الإغريقية ومهاراته في قيادة السفينة وسط الأمواج والأعاصير، والعواصف وما يمتلكه من قيم وأخلاق نبيلة وسلوكيات نزيهة شريفة في الحفاظ على أرواح وممتلكات الركاب ورعايتهم وحمايتهم للأمانات والبضائع التي في عهده فإذا ما وصل إلى ميناء المقصد وعاد إلى ميناء الإبحار بسلام سموه التجار القبطان المتحوم جيدا (good governor)، لذلك فإن الحوكمة بدأت في علوم البحار ومدارس التعليم والتدريب والقوانين البحرية(الخصيري ،محسن، 2005م، ص7)، ويستنتج من الدراسة أن الحوكمة ظهرت كممارسة من عقود بعيدة نتيجة الحاجة لها لضبط الأعمال، إلا أنها كمصطلح ظهرت في الفترة الحالية نتيجة زيادة الحاجة لها، بسبب التطورات الكبيرة في دنيا الأعمال،

وانفصال الملكية عن الإدارة، وما نتج بعد ذلك من انهيارات لبعض الشركات والاقتصاديات نتيجة الفساد المالي والإداري والمحاسبي، ما جعل العديد من المنظمات تنادي بوضع مبادئ ومعايير ملزمة للشركات والأفراد (المطيري، عبيد، سبتمبر 2003م، ص 3-4).

أهمية حوكمة الشركات: تعد حوكمة الشركات من أهم العمليات الضرورية واللازمة لحسن سير عمل الشركات وتأكيد نزاهة الإدارة فيها وكذلك للوفاء بالالتزامات والتعهدات ولضمان تحقيق الشركات أهدافها بشكل قانوني واقتصادي سليم خاصة ما يتصل بتفعيل دور الجمعيات العمومية لحملة الأسهم للاضطلاع بمسئولياتهم وممارسة دورهم في الرقابة والإشراف على أداء الشركات وعلى أداء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين في هذه الشركات وبما يؤدي إلى الحفاظ على مصالح جميع الأطراف وهو ما يوضح أهمية الحوكمة في الشركات كما يتضح في النقاط التالية (السعدني، مصطفى، 2006م، ص 147): محاربة الفساد الداخلي في الشركات وعدم السماح بوجوده أو باستمراره بل القضاء عليه وعدم السماح بعودته مره أخرى، تحقيق وضمن النزاهة والحياد والاستقامة لكافة العاملين في الشركات بدأً من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين إلى أدنى عامل فيها، و حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى من احتمال تواطؤ كبار المساهمين مع الإدارة لتحقيق مصالحهم الشخصية دون اعتبار لمصالح غيرهم (صادق، محسن، 2010م، ص 195).

مبادئ حوكمة الشركات: نظراً للتزايد المستمر الذي يكتسبه مفهوم حوكمة الشركات من اهتمام في الوقت الحالي فقد حرصت العديد من المؤسسات الدولية و بورصات الأوراق المالية في العديد من الدول في تناول هذا المفهوم بالتحليل والدراسة وإصدار مجموعة من المبادئ التي تحكم التطبيق الجيد له وعلى رأس هذه المؤسسات كلٌّ من صندوق النقد الدولي والبنك الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والتي تسمى ب OECD والتي قامت بإصدار مبادئ حوكمة الشركات والتي تمثل أول لائحة دولية تم اعتمادها من قبل الحكومات عام 1999م وهي مجموعة من المبادئ لحوكمة الشركات حيث اشترطت توافرها لتحقيق أفضل ممارسة إدارية ومالية في الشركات وهي خمسة مبادئ وتم تعديلها في العام 2004م وأضيف مبدأ سادس يتعلق بالإطار العام للحوكمة، (خليفة، محمد، 2005م، ص 375) وتم وضعه في الأولوية رقم واحد ليكون هو المبدأ الأول وجاء تحت عنوان توافر إطار فعال لحوكمة الشركات وتحتوي هذه المبادئ على مجموعة من الإرشادات والإجراءات (يس، عمرو، 2006م، ص 183).

مبادئ حوكمة الشركات وفقاً لما أصدرته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تشمل الجوانب الستة التالية (سليمان، محمد 2006م)، ص ص 42-46):

المبدأ الأول: ضمان وجود إطار فعال Ensure the existence of an effective framework: لكي يتم وضع إطار لأساس فعال لحوكمة الشركات فإن من الضروري وجود أساس قانوني وتنظيمي ومؤسسي فعلاً يمكن لكافة المشاركين في السوق الاعتماد عليه في إنشاء علاقاتهم التعاقدية الخاصة. وعادة ما يحتوي إطار حوكمة الشركات على عناصر تشريعية وتنظيمية وترتيبات للتنظيم الذاتي والالتزامات الاختيارية (السعدني، مصطفى، 2006م، ص 159).

المبدأ الثاني: حماية حقوق المساهمين The Rights of Shareholders: التأكيد على حماية حقوق المساهمين وتسهيل ممارستهم لحقوقهم وتفعيل الوظائف الأساسية للملكية، وينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات حماية حقوق المساهمين (المليحي، هشام، 2006م، ص 78): تشمل الحقوق الأساسية للمساهمين على ما يلي: تأمين أساليب تسجيل الملكية، ونقل أو تحويل ملكية الأسهم، والحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة، والمشاركة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين، وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة، الحصول على حصص من أرباح الشركة.

المبدأ الثالث: المعاملة المتساوية للمساهمين The Equitable Treatment of shareholders:

التأكيد على المعاملة المتساوية للمساهمين ومنهم المساهمون الأقلية والمساهمون الأجانب حيث يجب أن يتمتع كافة المساهمين بفرص متساوية لدرء إهدار أو استغلال حقوقهم . كما ينبغي توفير الحماية للأقلية في مواجهة الأغلبية وذلك في الحالات التي يثار بشأنها الشك في وجود تصرفات غير قانونية تتعلق بعمليات اندماج أو استحواذ أو بيع أصول. (السعدني ، مصطفى، 2006، ص 163).

المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح المرتبطة بالشركة *The Role of Stakeholders in Corporate Governance*: مع تعدد أصحاب المصالح في الشركات ومع امتداد وتنوع هذه المصالح أصبحت مجموعات أصحاب المصالح تتكون من: الموردين، الموزعين، المتعاملين، العملاء، المستهلكين، الجهات الحكومية، الجهات الدولية، منظمات المجتمع المدني وغيرهم الكثير، أصبح هؤلاء من أكثر الجهات اهتماماً بالشركات ليس فقط لتأمين مصالحهم الحاضرة، ولكن هو الأهم لضمان استمرار هذه المصالح في المستقبل (الخصيري، محسن ، 2005، ص 136-137).

المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية *Disclosure and Transparency*: التأكيد على ضرورة الإفصاح الدقيق في التوقيت المناسب عن كافة الأمور المادية المتعلقة بالشركة وتشمل موقفها المالي ونتائج الأعمال وهيكل الملكية ومدى تطبيق مبادئ الحوكمة بها. وينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات تحقق الإفصاح الدقيق وفي الوقت الملائم (السعدني ، مصطفى ، 2006 ، ص 62).

المبدأ السادس: مسؤولية مجلس الإدارة *The Responsibilities of management Board*: التأكيد على ضرورة وجود رؤية استراتيجية للشركة وعلى وجود متابعة فعالة من مجلس الإدارة لإدارة الشركة التنفيذية وكذلك التأكيد على مسؤولية أعضاء مجلس الإدارة أمام الشركة والمساهمين (الصبان ، محمد، 1988م ، ص 205).

ثانياً: المراجعة الداخلية وفجوة التوقعات في المراجعة:

المراجعة *Audit* مشتقة من الكلمة اللاتينية *Audire* بمعنى يستمع لأن الحسابات كانت تقرأ على المراجع، وكان ذلك قديماً قبل ظهور قاعدة القيد المزدوج على يد العالم الإيطالي *Luca Paciolo* في عام 1494م. ليس هناك اتفاق موحد لمفهوم المراجعة حيث تباينت المفاهيم وفقاً للزاوية التي ينظر إليها فقد عرفها البعض على أنها عملية الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمنشأة التي تراجع حساباتها بقصد إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة ودقة هذه المعلومات ودرجة الاعتماد عليها وعن مدى دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي أعدتها المنشأة عن نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة وعن مركزها المالي (أبو طبل، عبد المنعم ، 1985م) المراجعة أصولها العلمية والعملية، (القاهرة: دار النهضة العربية).

المراجعة الداخلية: تلعب المراجعة الداخلية دوراً حيوياً في التأكيد على مدى بقاء ونمو واستمرار الشركات لما توفره من ضبط للأداء المالي والإداري وتعظيم قيمة المنشأة والحد من المخاطر المالية والتشغيلية، وتعمل على تقويم عملية الحوكمة في المنشأة وتقديم التوصيات المناسبة بشأنها لتحقيق العديد من الأهداف أهمها: التأكيد على فاعلية أداء الإدارات وتدعيم قواعد السلوك والقيم المناسبة داخل المنشأة، التنسيق للأنشطة وتوصيل المعلومات بين الإدارة والمراجعين الداخليين والخارجيين، وتوصيل المعلومات المتعلقة بالمخاطر وفعالية الرقابة للمستويات الإدارية (الضي، الباشا دفع الله ، 2011م، ص 71-72).

دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات: يتمثل دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات بالآتي (خليل ،عطا الله و العشماوي ، محمد، 2008م ، ص 181): عمل التقييمات المناسبة لتوفير التأكيد الموضوعي والمستقل على أن عمليات الحوكمة وإجراءاتها في الشركة كافية ومناسبة من حيث التصميم ومن أنه يتم تطبيقها بفعالية، وتوفير النصائح والإرشادات لإجراء التحسينات المحتملة في عمليات الرقابة والحوكمة وإجراءاتها لزيادة فعالية الشركة من خلال: وضع القيم والأهداف

في الشركة والعمل على توصيلها، متابعة مدى تحقيق وانجاز الأهداف في الشركة، التحقق من أن القيم قد تم المحافظة عليها في الشركة، ونستنتج من الدراسة : أن المراجعة الداخلية ضرورية لتحقيق أهداف حوكمة الشركات والالتزام بمبادئها وتطبيق معاييرها وذلك من خلال دورها الرقابي في المنشأة وهذا يساعد في تضيق فجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات والمستخدمين للقوائم المالية.

الرقابة الداخلية: هي عملية يقوم بها مجلس الادارة والادارة التنفيذية يتم تصميمها للحصول على تأكيد معقول لتحقيق مجموعة من الأهداف تتعلق بموثوقية التقارير المالية وكفاءة وفاعلية العمليات والالتزام بالتشريعات والنظم السارية وهذه الأهداف هي أهداف رئيسية في حوكمة الشركات (زين ،علي و حسني، محمد و صبيحي، عبدالجليل، 2009م، ص 83).

تستنتج الدراسة أن وجود نظام رقابة داخلية فعال كأداة من أدوات حوكمة الشركات يعمل على محاربة الفساد الاداري والمحاسبي ويضمن موثوقية التقارير المالية وتضيق فجوة التوقعات في المراجعة الى أدنى حد ممكن.

تعريف فجوة التوقعات: ان الكتاب والباحثين لم يتفقوا على مفهوم موحد لفجوة التوقعات في المراجعة فهم كذلك لم يتفقوا على تعريف واحد لها فمنهم من عرفها أنها "الفرق بين ما يقوم به أو يمكن أن يقوم به المراجعون وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به المراجعون على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم وعلى أساس معايير المراجعة المتعارف عليها مع ضرورة تحقيق الانسجام بين معايير المراجعة وأداء المراجعين والتوقعات المجتمعية لمهام المراجعين" (السقا، أحمد، أبو الخير، 2002م، ص 329). كذلك تم تعريف فجوة توقعات المراجعة بأنها "مساحة الاختلاف بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وتقرير مراقب حسابات أصحاب المصلحة في المشروع بشأن ما يحتاجونه من مراقب الحسابات وما يقدمه لهم الآن" (عبيد ، حسين، السيد ،شحاتة، 2007م، ص 22).

مستويات فجوة التوقعات: تتكون فجوة التوقعات في المراجعة من عدة مستويات كما يلي(متولي ،عصام الدين ، 2006 ، ص 196):

- التباين بين توقعات الرأي العام أي المستخدمين لأداء المراجع وبين ما يستطيع المراجع أن يقوم بأدائه بصورة معقولة وتسمى فجوة المعقولة.

- التباين بين الواجبات التي يتوقعها الرأي العام بشكل معقول من المراجع وبين أداء المراجع ويطلق عليه بفجوة الأداء والذي قسم إلى:

- الفجوة بين الواجبات المتوقعة بشكل معقول من المراجع وبين واجبات المراجع وفقاً لمعايير المهنة.

- الفجوة بين واجبات المراجع وفقاً لمعايير المهنة وبين الأداء الفعلي للمراجع.

دور المراجعة في تضيق فجوة التوقعات: تلعب المراجعة الداخلية دوراً فعالاً في تضيق فجوة التوقعات من خلال الالتزام باللوائح واجراءات نظام المراجعة الداخلية ومدى كفاية تطبيق تلك الاجراءات وبالتالي توفير تأكيد مناسب وموضوعي عن مدى الالتزام باللوائح والاجراءات بما يضمن صحة ودقة البيانات والمعلومات المحاسبية الظاهرة في القوائم المالية ويؤدي بدوره الى تضيق فجوة التوقعات في المراجعة في الشركات المساهمة العامة ويتطلب ذلك أن يكون منتسبي المراجعة الداخلية يتمتعون باستقلال تام ولا يخضعون لسلطة الادارة التنفيذية وعلى درجة عالية من الكفاءة والتأهيل والتدريب والاطلاع الدائم على كل جديد في معايير المراجعة.

تحليل البيانات واختبار الفرضيات :

مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات المساهمة العامة اليمنية. وكانت عينة الدراسة قصديه تمثلت بأعضاء مجلس الإدارة والمراجعين الداخليين وأعضاء لجان المراجعة والمحاسبين في عشر شركات شملت القطاع التجاري والقطاع الصناعي والمؤسسات المالية (البنوك و شركات التأمين) وهي تمثل نسبة 40% من مجتمع الدراسة. حيث تم توزيع عدد (120) استبانة شمل التوزيع المستويات الموضحة في عينة الدراسة وتم استرجاع (102) استبانة سليمة تم استخدامها في التحليل بيانها كالاتي:

جدول رقم (1) : عدد الاستبانات الموزعة والمعادة بعد تعبئتها.

| النسبة | العدد | البيان |
|--------|-------|---------------------------------------|
| %88 | 102 | استبانات تم إعادتها بعد تعبئتها كاملة |
| %12 | 18 | استبانات لم يتم إعادتها |
| %100 | 120 | إجمالي الاستبانات الموزعة |

من الجدول رقم (1) يتضح أن معدل الاستجابة بلغ 88% من الاستبانات الموزعة وأن 12% من الاستبانات لم يتم اعادتها ، وهذا المعدل جيد جداً في الدراسات الميدانية.

تصميم أداة الدراسة:

من اجل الحصول على البيانات لهذه الدراسة تم تصميم استبانة لدراسة المراجعة الداخلية ودورها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة بالتطبيق على الشركات المساهمة العامة اليمنية. وتم تقسيم الاستبانة الى ثلاثة اقسام:

القسم الأول: اشتمل على خطاب موجه للمستجيبين يبين هدف الدراسة وعنوانها.

القسم الثاني: وشمل البيانات الخاصة بأفراد عينة الدراسة: وهي متغيرات مستقلة تم وضعها في مستوى قياس (أسمى أو رتبي، أو كمية تتحول إلى متغيرات فئوية ترتيبية) وشملت البيانات الشخصية المتعلقة بوصف عينة الدراسة كالعمر والمؤهل العلمي ومجال التخصص وعدد سنوات الخبرة والوظيفة الحالية.

القسم الثالث: وشمل متغيرات الدراسة الأساسية: وهي محور واحد والذي من خلاله يتم التعرف على دور المراجعة الداخلية في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة. وقد تكون هذا القسم من عدد (10) عبارات تمثل فرضية الدراسة وقد اعتمدت الدراسة في إعداد هذا القسم على مقياس ليكرت (Likert Scale) الخماسي، وفقاً لما يلي:

تقيس فرضية الدراسة وهي (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة المراجعة الداخلية واستقلالها داخل الشركات ومستوى فجوة التوقعات في المراجعة) ويتكون محور هذه الفرضية من (10) عبارات.

جدول رقم (2) : الوزن والوسط المرجح لمقياس الدراسة

| الخيار | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |
|----------------|----------------|-----------|---------|------------|------------|
| الوزن | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| المتوسط المرجح | 1.79 | 1.8 - 2.5 | 2.6 - 3 | 3.1 - 4.19 | 4.2 - 5 |

المصدر: عز عبد الفتاح، باستخدام SPSS

من الجدول رقم (2) يلاحظ أن طول الفترة المستخدمة هي ناتج قسمة (4/5) أي حوالي (0.80) وقد حسب طول الفترة على أساس أن الأرقام 1 و 2 و 3 و 4 و 5 قد حصرت فيما بينها 4 مسافات. وأن " محايد " يميل إلى الموافقة بنسبة

(50%)، ويميل أيضاً إلى عدم الموافقة بنسبة (50%)، لذلك فإن درجة الموافقة عالية متوسطة. بناءً عليه كلما ارتفع الوزن المرجح عن (3) كانت هنالك موافقة وكلما قلّ الوزن المرجح عن (3) كانت هنالك عدم موافقة.

أسلوب التحليل الإحصائي المستخدم في الدراسة:

تم ترميز أسئلة الاستبانة ومن ثمّ تفرغ البيانات التي تمّ جمعها من خلال الاستبانة وذلك باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) Statistical Package for Social Sciences ومن ثمّ تحليلها من خلال مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة البيانات ونوع متغيرات الدراسة، لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فروض الدراسة، ولقد تمّ استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

- معامل ارتباط "بيرسون" (Pearson Correlation Factor): لمعرفة صدق الاتساق الداخلي بين المتغيرات المختلفة بعضها البعض.

- إجراء اختبار الثبات (Reliability Test): لأسئلة الاستبانة المكونة من جميع البيانات باستخدام "معامل الفا كرونباخ" (Cronbach's Alpha).

- أساليب الإحصاء الوصفي: وذلك لوصف خصائص مفردات عينة الدراسة من خلال عمل جداول تكرارية تشمل التكرارات والنسب المئوية والرسومات البيانية لمتغيرات (العمر والمؤهل العلمي ومجال التخصص وسنوات الخبرة والوظيفة الحالية)، للتعرف على الاتجاه العام لمفردات العينة بالنسبة لكل متغير على حدة، والانحراف المعياري لتحديد مقدار التشتت في إجابات المبحوثين لكل عبارة عن المتوسط الحسابي. كذلك حساب المتوسط المرجح لإجابات العينة باستخدام مقياس ليكارت الخماسي لقياس اتجاه آراء المستجيبين.

- أساليب الإحصاء الاستدلالية: وذلك لاختبار فرضية الدراسة، وتمثلت هذه الأساليب في استخدام اختبار (كاي تربيع)، وتم استخدام هذا الاختبار لاختبار الدلالة الإحصائية لفروض الدراسة عند مستوى معنوية 5% ويعني ذلك أنه إذا كانت قيمة مربع كاي المحسوبة عند مستوى معنوية اقل من 5% يرفض فرض العدم ويكون الفرض البديل (فرض الدراسة) صحيحاً. أما إذا كانت قيمة مربع كاي عند مستوى معنوية أكبر من 5% فذلك معناه قبول فرض العدم وبالتالي يكون الفرض البديل (فرض الدراسة) غير صحيح.

وفيما يلي تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضيات الدراسة.

الفرضية الأولى: استقلال وقوة المراجعة الداخلية يساعد في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة.

التوزيع التكراري لمحاوَر الفرضية

وفيما يلي التوزيع التكراري لإجابات الوحدات المبحوثة لجميع عبارات الفرضية:

جدول رقم (3 - أ): التوزيع التكراري لعبارات الفرضية الأولى

| العبارة | أوافق بشدة | أوافق | محايد |
|---|---------------------|---------------------|---------------------|
| توجد استقلالية تامة للمراجع الداخلي في ممارسة عمله | عدد 11 نسبة 10.8 | عدد 49 نسبة 48 | عدد 27 نسبة 26.5 |
| توجد اجراءات واضحة لعمل المراجعة الداخلية في الشركة | عدد 13 نسبة 12.7 | عدد 55 نسبة 53.9 | عدد 22 نسبة 21.6 |
| توفر إدارة الشركة المعلومات الكافية للمراجع الداخلي عند الطلب | عدد 19 نسبة 18.6 | عدد 50 نسبة 49 | عدد 23 نسبة 22.5 |
| يقوم المراجع الداخلي بمراجعة المحاضر التي تتعلق بتنفيذ أنشطة الشركة | عدد 16 نسبة 15.7 | عدد 52 نسبة 51 | عدد 25 نسبة 24.5 |

| | | | | | | |
|------|-----|------|-----|------|----|---|
| 18.6 | 19 | 62.7 | 64 | 11.8 | 12 | يقوم المراجع الداخلي بتجميع أدلة كافية عن بنود المراجعة |
| 22.6 | 116 | 52.9 | 270 | 13.9 | 71 | مجموع العبارات |

المصدر : اعداد الباحث من الدراسة الميدانية ، 2016م

جدول رقم : (3 - ب) التوزيع التكراري لعبارات الفرضية الأولى

| لا اوافق بشدة | | لا اوافق | | العبارة |
|---------------|------|----------|------|---|
| عدد | نسبة | عدد | نسبة | |
| 4 | 4.9 | 11 | 6.9 | توجد استقلالية تامة للمراجع الداخلي في ممارسة عمله |
| 4 | 7.8 | 8 | 17.6 | توجد اجراءات واضحة لعمل المراجعة الداخلية في الشركة |
| 3 | 4.9 | 7 | 8.8 | توفر إدارة الشركة المعلومات الكافية للمراجع الداخلي عند الطلب |
| 4 | 2.9 | 5 | 8.8 | يقوم المراجع الداخلي بمراجعة المحاضر التي تتعلق بتنفيذ أنشطة الشركة |
| 4 | 6.9 | 3 | 3.9 | يقوم المراجع الداخلي بتجميع أدلة كافية عن بنود المراجعة |
| 19 | 4.6 | 34 | 7.8 | مجموع العبارات |

المصدر : اعداد الباحث من الدراسة الميدانية ، 2016م

يتضح من الجدولين (3- أ) و (3- ب) ما يلي:

أن غالبية أفراد العينة يوافقون على وجود استقلاليه تامة للمراجع الداخلي في ممارسة عمله حيث بلغت نسبتهم (58.8) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (14.7) % . أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (26.5) %، أن غالبية أفراد العينة يوافقون على وجود اجراءات واضحة لعمل المراجعة الداخلية في الشركة حيث بلغت نسبتهم (66.6) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (11.7) % أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (21.6) % . أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن إدارة الشركة توفر المعلومات الكافية للمراجع الداخلي عند الطلب. حيث بلغت نسبتهم (67.6) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (9.8) % . أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (22.5) %، أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن المراجع الداخلي يقوم بمراجعة المحاضر التي تتعلق بتنفيذ أنشطة الشركة حيث بلغت نسبتهم (66.7) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (8.7) % . أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (24.5) %، أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن المراجع الداخلي يقوم بتجميع أدلة كافية عن بنود المراجعة حيث بلغت نسبتهم (74.5) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (7.8) % . أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (18.6) % . ويتضح أن غالبية أفراد العينة يوافقون على جميع عبارات الفرضية الأولى بنسبة (66.8) % بينما غير الموافقين (12.4) % والذين لم يبدوا إجابات محددة (22.9) % .

التحليل الوصفي واختبار الفروق لعبارات الفرضية الأولى:

فيما يلي تقدير المتوسط والانحراف المعياري لجميع محاور الدراسة لمعرفة اتجاه عينة الدراسة والأهمية النسبية لعبارات المقياس لكل محور واختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار (كاي تربيع) لدلالة الفروق.

جدول رقم (4) : الاحصاء الوصفي واختبار الفروق لعبارات الفرضية الأولى

| مستوى المعنوية | قيمة كاي تربيع | الانحراف المعياري | التفسير | المتوسط | عبارات الفرضية |
|----------------|----------------|-------------------|---------|---------|---|
| 0.000 | 64.1 | 0.962 | أوافق | 3.51 | توجد استقلاليه تامة للمراجع الداخلي في ممارسة عمله |
| 0.000 | 82.2 | 0.941 | أوافق | 3.64 | توجد اجراءات واضحة لعمل المراجعة الداخلية في الشركة |
| 0.000 | 98.7 | 0.409 | أوافق | 4.12 | توفر ادارة الشركة المعلومات الكافية للمراجع الداخلي عند الطلب |
| 0.000 | 75.5 | 0.931 | أوافق | 3.70 | يقوم المراجع الداخلي بمراجعة المحاضر التي تتعلق بتنفيذ أنشطة الشركة |
| 0.000 | 124.7 | 0.849 | أوافق | 3.75 | يقوم المراجع الداخلي بتجميع أدلة كافية عن بنود المراجعة |
| 0.000 | 78.8 | 0.205 | أوافق | 3.74 | الإجمالي |

المصدر : اعداد الباحث من الدراسة الميدانية ، 2016م

يتضح من الجدول رقم (4) ما يلي:

بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الاولى (3.51) بإنحراف معياري(0.962) كما بلغت قيمة كاي تربيع (64.1) بمستوى معنوية (0.000) وهذه القيمة أقل من مستوى المعنوية (5%) وعلية فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على وجود إستقلاليه تامة للمراجع الداخلي في ممارسة عمله، بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (3.64) بإنحراف معياري (0.941) كما بلغت قيمة كاي تربيع (82.2) بمستوى معنوية (0.000) وهذه القيمة أقل من مستوى المعنوية (5%) وعلية فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على وجود إجراءات واضحة لعمل المراجعة الداخلية في الشركة، بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (4.12) بإنحراف معياري (0.409) كما بلغت قيمة كاي تربيع (42.6) بمستوى معنوية (0.000) وهذه القيمة أقل من مستوى المعنوية (5%) وعلية فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن إدارة الشركة توفر المعلومات الكافية للمراجع الداخلي عند الطلب، بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (3.70) بإنحراف معياري(0.931) كما بلغت قيمة كاي تربيع (75.5) بمستوى معنوية (0.000) وهذه القيمة أقل من مستوى المعنوية (5%) وعلية فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن المراجع الداخلي يقوم بمراجعة المحاضر التي تتعلق بتنفيذ أنشطة الشركة، بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (3.75) بإنحراف معياري (0.849) كما بلغت قيمة كاي تربيع (124.7) بمستوى معنوية (0.000) هذه القيمة أقل من مستوى المعنوية (5%) وعلية فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن المراجع الداخلي يقوم بتجميع أدلة كافية عن بنود المراجعة، وبلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة لجميع عبارات الفرضية (3.74) بإنحراف معياري (0.205) كما بلغت قيمة كاي تربيع (78.8) بمستوى معنوية (0.000) وهذه القيمة أقل من مستوى المعنوية (5%) وعلية فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلال وقوة المراجعة الداخلية ومستوى فجوة التوقعات في المراجعة. وعلية فإن الجدول التالي يلخص نتائج الفرضية:

جدول رقم (5) : ملخص نتائج الفرضية الأولى

| مستوى المعنوية | قيمة كاي تربيع | التفسير | المتوسط العام | نسبة الموافقة | فرضية الدراسة |
|----------------|----------------|---------|---------------|---------------|--|
| 0.000 | 78.8 | أوافق | 3.74 | 66.8% | هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلال وقوة المراجعة الداخلية ومستوى فجوة التوقعات في المراجعة |

المصدر : اعداد الباحث من الدراسة الميدانية ، 2016م

ومما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة والتي نصت على (هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلال وقوة المراجعة الداخلية ومستوى فجوة التوقعات في المراجعة) قد تحققت في جميع عبارات الفرضية بنسبة موافقة بلغت (66.8%). الفرضية الثانية: التأهيل والتدريب المستمر للمراجعين الداخليين يساعد في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة. التوزيع التكراري لمحاوير الفرضية الثانية

وفيما يلي التوزيع التكراري لإجابات الوحدات المبحوثة لجميع عبارات الفرضية:

جدول رقم (6 - أ) : التوزيع التكراري لعبارات الفرضية الثانية

| العبارة | أوافق بشدة | أوافق | محايد |
|--|---------------------|----------------------|----------------------|
| تم تعيين المراجعين الداخليين وفقا لمؤهلات مهنية ترتبط بتخصص المحاسبة والمراجعة | عدد 19 نسبة 18.6 | عدد 60 نسبة 58.8 | عدد 11 نسبة 10.8 |
| يتم تدريب المراجعين الداخليين بصورة مستمرة | عدد 13 نسبة 12.7 | عدد 45 نسبة 44.1 | عدد 18 نسبة 17.6 |
| يوجد توصيف وظيفي دقيق لكافة الوظائف داخل الشركة | عدد 14 نسبة 10.8 | عدد 41 نسبة 48 | عدد 33 نسبة 26.5 |
| يقوم المراجع الداخلي بعملة بالكفاءة والعناية المهنية اللازمة | عدد 12 نسبة 12.7 | عدد 57 نسبة 53.9 | عدد 21 نسبة 21.6 |
| تتبع ادارة المراجعة الداخلية تنظيما مجلس إشرافي مستقل في الشركة | عدد 11 نسبة 13.7 | عدد 34 نسبة 40.2 | عدد 35 نسبة 32.4 |
| مجموع العبارات | عدد 68 نسبة 13.7 | عدد 237 نسبة 49.7 | عدد 118 نسبة 22.9 |

المصدر : اعداد الباحث من الدراسة الميدانية ، 2016م

جدول رقم (6 - ب) : التوزيع التكراري لعبارات الفرضية الثانية

| العبارة | لا أوافق | لا أوافق بشدة |
|--|---------------------|--------------------|
| تم تعيين المراجعين الداخليين وفقا لمؤهلات مهنية ترتبط بتخصص المحاسبة والمراجعة | عدد 7 نسبة 6.9 | عدد 5 نسبة 4.9 |
| يتم تدريب المراجعين الداخليين بصورة مستمرة | عدد 18 نسبة 17.6 | عدد 8 نسبة 7.8 |
| يوجد توصيف وظيفي دقيق لكافة الوظائف داخل الشركة | عدد 9 نسبة 8.8 | عدد 5 نسبة 4.9 |
| يقوم المراجع الداخلي بعملة بالكفاءة والعناية المهنية اللازمة | عدد 9 نسبة 8.8 | عدد 3 نسبة 2.9 |
| تتبع ادارة المراجعة الداخلية تنظيما مجلس إشرافي مستقل في الشركة | عدد 3 نسبة 3.9 | عدد 7 نسبة 6.9 |
| مجموع العبارات | عدد 46 نسبة 9.2 | عدد 28 نسبة 5.4 |

المصدر : اعداد الباحث من الدراسة الميدانية ، 2016م

يتضح من الجدولين (6- أ) و (6- ب) ما يلي:

أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن تعيين المراجعين الداخليين تم وفقاً لمؤهلات مهنية ترتبط بتخصص المحاسبة والمراجعة حيث بلغت نسبتهم (77.4%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (11.8)%. أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (10.8) %، أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن تدريب المراجعين الداخليين يتم بصورة مستمرة حيث بلغت نسبتهم (56.8) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (25.4) %. أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (17.6) %، أن غالبية أفراد العينة يوافقون على وجود توصيف وظيفي دقيق لكافة الوظائف داخل الشركة حيث بلغت نسبتهم (53.9) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (13.7) %. أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (32.4) %، أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن المراجع الداخلي يقوم بعمله بالكفاءة والعناية المهنية اللازمة حيث بلغت نسبتهم (67.7) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (11.7) %. أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (20.6) %، أن غالبية أفراد العينة يوافقون على أن إدارة المراجعة الداخلية تتبع تنظيمياً مجلس إشرافي مستقل في الشركة حيث بلغت نسبتهم (44.1) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (26.6) %. أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (34.3) %، وأن غالبية أفراد العينة يوافقون على جميع عبارات محور فرضية الدراسة حيث بلغت نسبتهم (63.4) % بينما بلغت نسبة غير الموافقين على ذلك (12.4) %. أما أفراد العينة والذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (22.9) %. ويتضح أن غالبية أفراد العينة يوافقون على جميع عبارات الفرضية الثانية بنسبة (63.4) % بينما غير الموافقين (14.6) % والذين لم يبدوا إجابات محددة (22) %.

التحليل الوصفي واختبار الفروق لعبارات الفرضية الثانية:

فيما يلي تقدير المتوسط والانحراف المعياري لجميع محاور الدراسة لمعرفة اتجاه عينة الدراسة والأهمية النسبية لعبارات المقياس لكل محور واختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام إختبار (كاي تربيع) لدلالة الفروق.

جدول رقم (7) : الاحصاء الوصفي واختبار الفروق لعبارات الفرضية الثانية

| عبارات الفرضية | المتوسط | التفسير | الانحراف المعياري | قيمة كاي تربيع | مستوى المعنوية |
|---|---------|---------|-------------------|----------------|----------------|
| تم تعيين المراجعين الداخليين وفقاً لمؤهلات مهنية ترتبط بتخصص المحاسبة والمراجعة | 3.79 | أوافق | 0.988 | 101.7 | 0.000 |
| يتم تدريب المراجعين الداخليين بصورة مستمرة | 3.36 | أوافق | 1.15 | 40.4 | 0.000 |
| يوجد توصيف وظيفي دقيق لكافة الوظائف داخل الشركة | 3.49 | أوافق | 1.02 | 48.5 | 0.000 |
| يقوم المراجع الداخلي بعمله بالكفاءة والعناية المهنية اللازمة | 3.65 | أوافق | 0.908 | 90.3 | 0.000 |
| تتبع إدارة المراجعة الداخلية تنظيمياً مجلس إشرافي مستقل في الشركة | 3.26 | أوافق | 1.06 | 34.1 | 0.000 |
| الإجمالي | 3.51 | أوافق | 0.226 | 78.9 | 0.000 |

المصدر : اعداد الباحث من الدراسة الميدانية ، 2016م

يتضح من الجدول رقم (7) ما يلي:

بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الاولى (3.79) بإنحراف معياري(0.988) كما بلغت قيمة كاي تربيع (101.7) بمستوى معنوية (0.000) وهذه القيمة أقل من مستوى المعنوية (5%) وعلية فإن ذلك يشير الى وجود فروق

ذات دلالة إحصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن تعيين المراجعين الداخليين يتم وفقاً لمؤهلات مهنية ترتبط بتخصص المحاسبة والمراجعة، بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (3.36) بإنحراف معياري (1.15) كما بلغت قيمة كاي تربيع (40.4) بمستوى معنوية (0.000) وهذه القيمة أقل من مستوى المعنوية (5%) وعلية فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن تدريب المراجعين الداخليين يتم بصورة مستمرة، بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (3.49) بإنحراف معياري (1.02) كما بلغت قيمة كاي تربيع (48.5) بمستوى معنوية (0.000) وهذه القيمة أقل من مستوى المعنوية (5%) وعلية فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على وجود توصيف وظيفي دقيق لكافة الوظائف داخل الشركة، بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (3.65) بإنحراف معياري (0.908) كما بلغت قيمة كاي تربيع (90.3) بمستوى معنوية (0.000) وهذه القيمة أقل من مستوى المعنوية (5%) وعلية فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن المراجع الداخلي يقوم بعملة بالكفاءة والعناية المهنية اللازمة، بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (3.26) بإنحراف معياري (1.06) كما بلغت قيمة كاي تربيع (34.1) بمستوى معنوية (0.000) وهذه القيمة أقل من مستوى المعنوية (5%) وعلية فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن ادارة المراجعة الداخلية تتبع تنظيمياً مجلس إشرافي مستقل في الشركة، وبلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة لجميع عبارات الفرضية (3.51) بإنحراف معياري (0.227) كما بلغت قيمة كاي تربيع (78.9) بمستوى معنوية (0.000) وهذه القيمة أقل من مستوى المعنوية (5%) وعلية فإن ذلك يشير الى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التأهيل والتدريب المستمر للمراجعين الداخليين ومستوى فجوة التوقعات في المراجعة). وعلية فإن الجدول التالي يلخص نتائج الفرضية:

جدول رقم (8) : ملخص نتائج الفرضية الأولى

| فرضية الدراسة | نسبة الموافقة | المتوسط العام | التفسير | قيمة كاي تربيع | مستوى المعنوية |
|---|---------------|---------------|---------|----------------|----------------|
| هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التأهيل والتدريب المستمر للمراجعين الداخليين ومستوى فجوة التوقعات في المراجعة | 77.4% | 3.51 | أوافق | 78.9 | 0.000 |

المصدر : اعداد الباحث من الدراسة الميدانية ، 2016م

ومما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة والتي نصت على (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التأهيل والتدريب المستمر للمراجعين الداخليين ومستوى فجوة التوقعات في المراجعة) قد تحققت في جميع عبارات الفرضية بنسبة موافقة بلغت (77.4%).

النتائج:

تعيين المراجعين الداخليين وفقاً لمؤهلات مهنية ترتبط بتخصص المحاسبة والمراجعة وتدريبهم بصورة مستمرة يؤدي الى تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، الاستقلالية التامة للمراجعة الداخلية في ممارسة عملها وتبعيتها تنظيمياً لمجلس إشرافي مستقل وتوافر إجراءات واضحة لعملها يساعد في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، توجد علاقة ارتباطية بين توافر توصيف وظيفي دقيق لكافة الوظائف داخل الشركة وتضيق فجوة التوقعات في المراجعة، قيام المراجع الداخلي بتجميع أدلة كافية عن بنود المراجعة يحد من فجوة التوقعات في المراجعة، وتوفير تقارير عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وتوفير المعلومات للأطراف المعنية يؤدي الى تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، ونلاحظ أن نتائج الدراسة

اختلفت عن الدراسات السابقة أنها تناولت المراجعة الداخلية كأحد آليات حوكمة الشركات بخلاف الدراسات السابقة والتي تناولت المراجع الخارجي والإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات ومتطلبات الحوكمة وخرجت بأن المستثمرون يعتمدون على تقرير المراجع عند اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، فجوة التوقعات في المراجعة ناتجة عن قصور تقارير المراجعة في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، تعتمد ثقة المستثمرين في تقرير المراجع الخارجي على استقلاله وتأهيله العلمي والعملية، تطبيق مبادئ الحوكمة تساعد في إنتاج تقارير مالية أكثر شفافية وتؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين في الشركة، و تساعد على سرعة اكتشاف التلاعب والغش المالي والفساد الإداري ومحاربة الانحرافات، أن الإفصاح المحاسبي بالتقارير المالية يعتبر المصدر الأساسي للمعلومات التي يعتمد عليها المستخدمون في اتخاذ قراراتهم، وأن تطبيق الآلية المحاسبية والإدارية المتمثلة في مجلس الإدارة ولجنة المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية كافية ومناسبة بشكل يدعم تطبيق حوكمة الشركات وهي تتفق مع نتائج الدراسة فيما يخص المراجعة الداخلية.

التوصيات:

ضرورة وجود حوكمة جيدة للشركات وأن يتم ذلك من خلال تفعيل أدوار منظومة كاملة من العاملين بالشركة والجهات الخارجية والتأكيد على دور كل منهم في إيجاد منهج كامل للحوكمة قائم على معايير مهنية وتشريعات وأحكام وقواعد سلوكية محددة، الاستقلال التام للمراجعة الداخلية وأن تتبع مجلس إشرافي مستقل، نشر الوعي بمفهوم حوكمة الشركات ومبادئها لدى جميع العاملين في الشركة من خلال ندوات ومؤتمرات تتم داخل الشركة، وجود لجنة مراجعة مستقلة ومحايده يكون جميع أعضائها مستقلون وذوي كفاءة عالية ومهنية، والإطلاع الدائم والمستمر من قبل المراجعين الداخليين ولجان المراجعة عن كل ما يصدر من جديد في معايير المراجعة ومفهوم حوكمة الشركات ومبادئها ومعاييرها.

المراجع :

1. أبو بكر، مصطفى، (2005م)، المتطلبات التنظيمية والإدارية لتوفير مقومات التطبيق الفعال للحوكمة، بحث مقدم إلى المؤتمر العالمي الخامس، حوكمة الشركات، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، ص 294. 8-10 ديسمبر .
2. العشاوي، محمد، (2006م)، التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الاقتصادي والهيكلية، القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ص 329.
3. الصلاح، محمد (2005م)، الاستفادة من أدوات الرقابة وإدارة المخاطر لخدمة حوكمة الشركات، المؤتمر العربي الأول، التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، الشارقة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ص 66.
4. أحمد، إبراهيم (2010م)، حوكمة الشركات ومسئولية الشركات عبر الوطنية وغسيل الأموال، (الإسكندرية: الدار الجامعية، ص 160 .
5. العشاوي، محمد، مرجع سابق، ص 330.
6. يوسف، محمد (2006م)، حوكمة الشركات والتشريعات اللازمة لسلامة التطبيق، ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الاقتصادي والهيكلية، القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ص 120.
7. يوسف، محمد، مرجع سابق، ص 125.
8. سرور، صفاء (2005م) دور المنهج الإسلامي في زيادة فاعلية حوكمة الشركات، الإسكندرية: المؤتمر العلمي الخامس، حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، سبتمبر، ص 276.
9. حماد، طارق، (2005م)، حوكمة الشركات المفاهيم والمبادئ والتجارب، الإسكندرية: الدار الجامعية، ص 9.
10. الخضيرى، محسن، (2005م)، حوكمة الشركات، القاهرة: مجموعة النيل العربية، ص 7.

11. المطيري، عبيد، (2003م)، تطبيق الإجراءات الحاكمة للشركات في المملكة العربية السعودية، المجلة العربية للعلوم الإدارية، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، العدد الثالث، المجلد العاشر، سبتمبر، ص 3-4.
12. السعدني، مصطفى، (2006م)، الشفافية والإفصاح في إطار حوكمة الشركات، القاهرة: ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الاقتصادي والهيكلية، نوفمبر، ص 147.
13. صادق، محسن، (2010م)، دور القياس المحاسبي في التطبيق الفعال لحوكمة الشركات في القطاع المصرفي، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة: جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، ص 195.
14. خليفة، محمد، (2005م)، الإشراف والحوكمة في البنوك، الشارقة: بحث مقدم إلى المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، 24-26 سبتمبر، ص 375.
15. يس، عمرو، نوفمبر، (2006م) دور المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، القاهرة: ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الاقتصادي والهيكلية، ص 183.
16. سليمان، محمد (2006م)، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد، المالي والإداري، (الإسكندرية: الدار الجامعية، ص 42-46.
17. السعدني، مصطفى، مرجع سابق، ص 159.
18. المليحي، هشام، (2006م) الانعكاسات المحاسبية لحوكمة الشركات على أسعار الأسهم، سوق الأوراق المالية المصري، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الأول، مارس، ص 78.
19. السعدني، مصطفى، مرجع سابق، ص 163.
20. الخضير، محسن، مرجع سابق، ص 136-137.
21. السعدني، مصطفى، مرجع سابق، ص 62.
22. الصبان، محمد، (1988م)، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة، (الإسكندرية: دار النهضة العربية، ص 205.
23. الضي، الباشا دفع الله (2011م)، دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، ص 71-72.
24. خليل، عطا الله و العشماوي، محمد، (2008م) حوكمة المؤسسة المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة، (القاهرة: مكتبة الحرية للنشر والتوزيع)، ص 181.
25. زين، علي و حسني، محمد و صبيحي، عبدالجليل، (2009م) مبادئ وممارسات حوكمة الشركات، القاهرة: بحوث وأوراق عمل ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الاقتصادي والهيكلية، منشورات المنظمة العربية للتنمية، ص 83.
26. محمد، معتز، (2011م)، الإفصاح المحاسبي بالتقارير ودوره في تفعيل حوكمة الشركات- دراسة ميدانية على عينة من الشركات المساهمة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية 2005-2008م، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا.
27. العبسي، فكري، (2010م)، متطلبات تطبيق آليات الحوكمة في البنوك التجارية العاملة في اليمن - دراسة نظرية تطبيقية، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة، مصر: جامعة أسيوط.

28. كوكو، موسى ، (2010م)، دور حوكمة الشركات في تضيق فجوة توقعات المراجعة في السودان - دراسة حالة ديوان المراجعة القومي، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة، الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا.
29. زروق، ابتسام، (2009م)، دور الحوكمة في الحفاظ على حقوق المساهمين، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة، الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا.
30. خيرى، الوثاق، (2008م)، تقرير المراجعة وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين - دراسة حالة بنك الثروة الحيوانية، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة، الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا.
31. السقا، أحمد، أبو الخير، (2002م)، مدثر مشاكل معاصرة في المراجعة، القاهرة: الدار الجامعية، ص 329.
32. عبيد ، حسين ، السيد ، شحاتة، (2006 - 2007م)، المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة، الإسكندرية: الدار الجامعية، ص22.
33. متولي ،عصام الدين ، (2006م)، دراسات في الاتجاهات المعاصرة في المراجعة ، (أم درمان: جامعة أم درمان الإسلامية ، ص 196.
34. أبو طبل، عبد المنعم ،(1985م) المراجعة أصولها العلمية والعملية، (القاهرة: دار النهضة العربية)، ص 26.