دور المراجعة الداخلية في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات
دراسة ميدانيه على الشركات المسجلة بسوق الأوراق المالية الكويتي

أ.د. / إبراهيم نادر خاطر(*) د. / علاء فتحي(**)
الباحثة / فاطمه فهد المزين(***)

الملخص

تناولت الدراسة دور المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة، وذلك من خلال دراسة ميدانية على الشركات المقيدة بسوق الاوراق المالية في دولة الكويت، وقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم جمع البيانات من خلال قائمة استقصاء أعدت خصيصا لهذا الغرض، حيث تم قياس اتجاهات (394) مفردة، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تشمل وجود فروق معنوية لاتجاهات مفردات العينة نحو الدور المتوقع من جانب وتقييم الدور الحالي للمراجعة الداخلية من جانب اخر في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بين الاطراف ذات العلاقة عند مستوى (1%) و اخير تباين الدور المتوقع مقابل تقييم الدور الحالي للمراجعة الداخلية في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بسوق الأوراق المالية الكويتي عند مستوى(1%)

(*)أستـــاذ المحاسبة والمراجعة ، كليه التجارة والاعمال ، جامعه حلوان.
(**) استاذ مساعد المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة والأعمال ، جامعه حلوان.
(***)باحـــثه ماجستير محاسبه، كلية التجارة والاعمال ، جامعه حلوان.

Abstract

The study examined the role of internal auditing in activating the principles of governance, which through a field study on the companies listed in the stock market of Kuwait. The study used the analytical descriptive method. The data were collected through a survey questionnaire specially prepared for this purpose; the sample size was 394. Finally, The study found a significant differences in the attitudes of expected role and the evaluation of the current role of internal audit in the application of the principles of corporate governance at the level of 1% & the current role of internal audit in the application of the principles of corporate governance in stock market of Kuwait at the level of (1%).

المبحث الاول

منهجية الدراسة

مقدمة:

لقد صاحب التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية الحديثة العديد من التطورات والأحداث التي أثرت على طبيعة البيئة التنافسية للمنشآت الاقتصادية، بحيث جعلها تتسم بالتعقيد، مما أدى بمنشآت الأعمال الاتجاه نحو استخدام نماذج اعمال حديثة، تتواكب مع متطلبات البيئة التنافسية المعاصرة، وتزيد من قدرة المنشأة على الوفاء باحتياجات عملائها من منتجات تحقق التميز الدائم والمستمر، وتعمل على تخفيض تكلفة منتجاتها، بما يضمن نجاح المنشأة وإضافة قيمة لها بما ويعزز من قدرتها على الاستمرار والبقاء.

حيث ساهم استخدام هذه النماذج الحديثة، في تبنى منشآت الأعمال لبدائل واستراتيجيات مختلفة زادت من المخاطر التي تواجه أعمالها، وترتب على تتبع هذه المخاطر تكاليف إضافية، مما جعل منشآت الأعمال تقدم توقعات وتقديرات محاسبية مبنية على أحكام وآراء شخصية، ولكي تقدم منشآت الأعمال تقديرات وتوقعات صادقة، كان لابد عليها من دراسة الظروف والعوامل البيئية المحيطة المسببة لمخاطر الأعمال في المنشآت، سواء كانت عوامل داخلية أو خارجية.

وبذلك ذات الاهتمام من قبل الاطراف ذات العلاقة كالمساهمين و المديرين و المقرضين الى الاهتمام بتحقيق الادارة الرشيدة لمنشآت الاعمال و هو الامر الذى عرف بحوكمة الشركات.

اولاً : الدراسات السابقة:

لقد كان هناك اهتمام في الاسواق المالية سواء كانت المتقدمة او الناشئة بحوكمة الشركات والمراجعة الداخلية كأحد اليات الحوكمة ، من تلك الدراسات (Krishnan, & Visvanathan,2007) ، (Hoitash et. al.,2009) ، (سامي،2009) ، (مبارك،2009) ،(الحملاوي،2012) ، (Agyei-Mensah,2016) ، (Danescu, et. al;2015) (طرابلسي ، معطى الله 2016) و التى تشير الى اهمية دور المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات.

ثانياً: مشكلة الدراسة:

تعتبر المراجعة الداخلية أحد المحاور الهامة لمنظومة الحوكمة، وتأكيداً على الدور التأثيري للمراجعة الداخلية كأحد مكونات نظام الرقابة الداخلية، فلقد أصبحت منشآت الأعمال في الولايات المتحدة الأمريكية مطالبة بالتقرير عن أنشطة الرقابة الداخلية لديها، بالإضافة الي التقارير المالية لتحقيق الملاءمة مع متطلبات القسم 404 من قانون Sarbanes-Oxley، وبالتالي فإن أداء وظيفة المراجعة الداخلية غير الفعال قد ينظر إليه من جانب المراجع الخارجي للمنشأة علي أنه مؤشر علي وجود قصور أو ضعف في أنظمة الرقابة الداخلية للمنشأة، مما يؤثر على تعزيز أداء إدارة المخاطر.

(for more see: Abbott, Lawrence J., et al.2007; Hoitash, Rani, Udi Hoitash, and Jean C. Bedard,2008;Hammersley, Jacqueline S., Linda A. Myers, and Catherine Shakespeare,2008)

وقد أدى ذلك الى اهتمام الجهات المنظمة للأسواق المالية بالإضافة الى الحكومات والهيئات المهنية ذات العلاقة في مختلف دول العالم بحوكمة الشركاتCorporate Governance وذلك لمعالجة أسباب الفساد المالي

والأزمات والانهيارات المالية والعمل على تلافيها مستقبلا (Pollard, Randle B., and Tod Perry,2014)، وقد استجابت هيئات وضع المعايير لهذه التغيرات، فقد قامت لجنة COSO المنبثقة عن لجنة تريدواي Treadway التابعة لكل من المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA ومعهد المراجعين الداخليين IIA، بعمل إطار متكامل لقياس وادارة المخاطر للمنشأة ككل وهو ما يعرف بإدارة مخاطر المنشآت Enterprise Risk Management (ERM) (Hayne, Christie, and Clinton Free,2014)، وانطلاقا مما سبق يمكن تحديد المشكلة البحثية لهذه الدراسة في التساؤل التالي :

ما هو دور للمراجعة الداخلية في تعزيز تطبيق مبادئ الحوكمة ؟

ثالثا: فروض الدراسة:

في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافه يمكن للباحثة صياغة الفروض على النحو التالي:

الفرض الاول: لا يوجد اختلاف معنوي للدور المتوقع للمراجعة الداخلية في تحقق الحوكمة بشركات الكويتية بين الاطراف ذات العلاقة.

الفرض الثاني: لا يوجد اختلاف معنوي للتقييم الدور الفعلي للمراجعة الداخلية في تحقق الحوكمة بشركات الكويتية بين الاطراف ذات العلاقة.

الفرض الثالث لا يوجد اختلاف معنوي بين للدور المتوقع و تقييم الدور الفعلي (الحالى) للمراجعة الداخلية في تحقق الحوكمة بشركات الكويتية بين الاطراف ذات العلاقة.

رابعاً: أهداف الدراسة :

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في التعرف على دور المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة بالشركات المساهمة المسجلة في سوق الأوراق المالية بدولة الكويت . ويشتق من هذا الهدف العام الأهداف الفرعية التالية:

أ- تحليل ممارسات حوكمة الشركات ومبادئها ببيئة الاعمال بدولة الكويت.

ب- تحليل دور المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة المسجلة في سوق الأوراق المالية الكويتية.

ج- تحليل دور المراجعة الداخلية في تعزيز الحوكمة بالشركات المساهمة المسجلة في سوق الأوراق المالية الكويتية.

د- تقديم توصيات لتدعيم فعالية المراجعة الداخلية في تعزيز الحوكمة بالشركات المساهمة ببيئة الاعمال بدولة الكويت.

خامساً: أهمية الدراسة :

تستمد الدراسة أهميتها من أهمية المشكلة التي يتصدى لها والتي تتمثل في محاولة استضاح دور المراجعة الداخلية في الحوكمة بالشركات المساهمة المسجلة في سوق الأوراق المالية بدولة الكويت ، وتبرز أهمية الدراسة من خلال الآتي :

أ- تحديد العوامل المؤثرة في زيادة فعالية أداء المراجعة الداخلية وأثر ذلك على تحسين تطبيق الحوكمة ، كما أن البحوث في مجال الحوكمة والمراجعة الداخلية في الكويت لا تزال في مرحلة أولية .

ب- تحديد العوامل التي تؤدي إلى زيادة فعالية أداء فريق المراجعة الداخلية .

ج- التحقق من جودة المراجعة الداخلية يسهم في إبداء الرأي عن مدى مصداقية القوائم المالية طبقا لمراجعي الحسابات

د- تحليل الوضع الحالي لوظيفة المراجعة الداخلية وما يجب القيام به لتحسين دورها في مجال الحوكمة .

سادساً: منهجية الدراسة :

يعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي Descriptive Analysis، ويتم ذلك من خلال الاعتماد على البحث المكتبي. للتوصل إلى التعريفات المختلفة لمفهوم المراجعة الداخلية، وتحديد التعريف الأكثر شمولًا، وحصر المحددات الجوهرية لنجاحها، ومدى وجود نموذج شامل ومحدد دورها داخل اليات الحوكمة ، مع تحديد أهم المشكلات التي تعوق استخدامها لرفع كفاءة وفعالية الحوكمة بالشركات المساهمة ، الى جانب البحث التطبيقي بالاطلاع على البيانات المحصلة من التقارير المالية، إضافة إلى البيانات المحصلة من قوائم الاستقصاء الموزعة على عينة البحث، ومعالجة تلك البيانات بالأساليب الكمية كإطار لاختبار فروض، والتوصل إلى نتائج وتوصيات من نتائج عمليات الاستدلال الإحصائي.

المبحث الثاني

حوكمة الشركات

مقدمة :

إن ما يشهده العالم الآن من تغيرات والتفاعلات متلاحقة قد عرضت الشركات لمدى من المخاطر المنتظمة systematic risk وغير المنتظمة unsystematic riskنتيجة التذبذبات التي تتعرض لها سواء من تقلبات الاقتصاد

او من تقلبات الاسواق المالية، ومن ثم كان لابد من تفعيل إسلوب حوكمة الشركات Corporate Governance وما يتبعها من إجراءات تستند على عدة مبادئ تدعو إلى الإدارة الصحيحة والرشيدة لمنشآت الاعمال في ظل تلك البيئة المعاصرة خاصة في ظل الانهيارات ، وغيرها من الممارسات الخاطئة فى قطاعات الأعمال والاقتصاد مما جعل الإخفاق فى جذب المستويات الكافية من رؤوس الاموال يهدد وجود المنشآت ذاتها، الأمر الذى سيكون له أثار شديدة الوطأة على الاقتصاديات، وإضاعة المكاسب الاجتماعية والاقتصادية، مما أفقد هذه الشركات مصداقية الجدوى المالية وافتقاد الشفافية فى كل ما يتصل بقوائمها المالية وإجراءاتها فى المحاسبة والمراجعة .

وبذلك يكون الافتقار الى معايير الحوكمة يشكل عقبة رئيسية أمام التنمية الإقتصادية فى الدول النامية ، ويحد من الإستثمار الأجنبي المباشر . كما يؤدى نقص شفافية المالية العامة الى إعاقة مشروعات معونات التنمية الدولية والتمويل الدولي(عبد العزيز السوداني،2005).

وتأسيساً على ما سبق يتبين ان منشآت الاعمال تواجه العديد من التحديدات فى ظل ارتفاع نطاق المخاطر المنتظمة و غير المنتظمة ، ولذا فقد اتجهت الجهات الإشرافية و الرقابية بالأسواق المالية للحوكمة كأداة رئيسية لإدارة المخاطر التي قد تتعرض لها المنشآت المقيدة بها بما يخدم ويحمى الاطراف ذات العلاقة، او بكلمات اخرى تكمن أهمية الحوكمة فى كونها عملية ضرورية لضمان تفعيل دور الجمعيات العامة لحملة الأسهم للاطلاع بمسئولياتهم ، وممارسة دورهم الرقابي على أداء مصدري الاوراق المالية ، وعلى أداء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين بها ،

وبما يؤدى إلى حماية حقوق أصحاب المصالح والأطراف المرتبطة بها(مجدى محمد سامى،2009).

اولا : نشأة وتطور الحوكمة:

على الرغم من أن موضوع الحوكمة ظهر بشكل رئيسي ضمن الأدب المالي، إلا أن موضوع الحوكمة يعد نقطة تقاطع بين مجالات مختلفة بما فيها الاقتصاد ونظرية المنظمة وعلم الاجتماع والسياسة ، الأمر الذي يعكس اثراء فكرى، لذا ينظر للحوكمة من منظورات مختلفة وقابلة للتطبيق على كافة مستويات التحليل الجزئى و الكلى، ويمكن ارجاع الظهور الاول لمفهوم الحوكمة الى بيرل ومينز Berle and Means عقب أزمة 1929م ،حيث ظهر بشكل ضمني مصاحباً لانفصال الملكية عن الإدارة ، او ما يعرف بمشكلة الوكالة ، وعلى مدى العقدين الماضيين اكتسبت قضايا الحوكمة اهتماماً متزايداً ، حيث ظهر المصطلح بشكل صريح فى المملكة المتحدة ضمن التقرير الشهير الذي أصدره Cadbury بعنوان "الجوانب المالية لحوكمة الشركات" وكان ذلك بداية الاهتمام بمفهوم الحوكمة بشكل صريح (عبد اللطيف محمد خليل،2003).

ثانيا: مفهوم الحوكمة:

هناك محاولات متعددة فى وضع مفهوم الحوكمة ، و لكن هناك تباين ،فهناك من يراه من وجهة النظر القانونية باعتباره العلاقات التعاقدية بين مختلف الأطراف ، بينما يراه آخرون من المنظور الإقتصادي بمعنى التركيز على كيفية تعظيم الربحية وقيمة الشركات في الأجل الطويل ، وعلى ذلك يمكن للباحث تقديم المحاولة التالية:

" الحوكمة : مجموعة من المبادئ والتنظيمات والممارسات التي قد تكون محاسبية أو غير محاسبية التي تحدد الحقوق والمسئوليات بين جماعات

المصالح الداخلية و الخارجية والتي تسعى لتحقيق الادارة الرشيدة للأعمال و الحد من مشكلة الوكالة من خلال تحقيق المصالح المشتركة للأطراف ذات العلاقة بغاية تعظيم قيمة المنشأة وحماية حقوق أصحاب المصالح وضمان حقوق الأقلية "

ويمكن تحليل هذا التعريف كما يلي :

1- **أن حوكمة الشركات مجموعة قواعد وإجراءات تحكم وتنظم العلاقة** بين كل من مجلس الإدارة، إدارة المراجعة الداخلية، والمراجعين الخارجيين وكذلك لجنة المراجعة.

2- **تساعد هذه القواعد والإجراءات على تحقيق الادارة الرشيدة للأعمال**

3- **الحد من تعارض المصالح بين الاطراف ذات العلاقة** ، وذلك من خلال منع استغلال الإدارة لسلطاتها في تحقيق أغراضها الشخصية على حساب المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى.

4- **تساعد هذه القواعد والإجراءات على زيادة الإفصاح والشفافية** فيما يخص جميع معاملات وتعاملات الشركة لجميع المستفيدين.

5- **تساعد هذه القواعد والإجراءات على تعظيم قيمة المنشأة** وذلك من خلال تعظيم أرباح المنشأة في الأجل الطويل وتدعيم موقفها التنافسي سواء على المستوى المحلى أو العالمي.

6- **تساعد هذه القواعد والإجراءات على حماية حقوق أصحاب المصالح وضمان حقوق الأقلية** ، وذلك من خلال التعامل بطريقة عادلة بالنسبة للمساهمين والعمال والدائنين وأصحاب المصالح الأخرى.

ثالثاً: مبادئ الحوكمة

هناك مجموعة من المبادئ الأساسية لترسيخ القواعد الحاكمة في ممارسة الادارة تشتمل على ما يلى:

المبدأ الأول: ضمان وجود أساس لإطار فعال للحوكمة

المبدأ الثاني: حماية حقوق المساهمين والوظائف الرئيسة لأصحاب الملكية

المبدأ الثالث: المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين

المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح في الحوكمة

المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية

المبدأ السادس: مسئوليات مجلس الإدارة

رابعاً: تجارب بعض الدول والمنظمات الدولية بشأن حوكمة الشركات:

أ- الولايات المتحدة الأمريكية:

نتيجة للعديد من الاستبيانات المتعاقبة تمكنت الهيئات التشريعية والقانونية الأمريكية من تحديد أسباب فشل الرقابة المالية في العديد من الشركات الأمريكية، وتحديد الإسهامات السياسية غير المشروعة وتقديم الرشاوى لبعض المسئولين في الحكومة، وقد أدى ذلك إلى ظهور قانون مكافحة ممارسات الفساد عام 1977 في أمريكا والذي تضمن قواعد محددة لصياغة ومراجعة نظم الرقابة الداخلية في الشركات(عاطف محمد أحمد،2003).

كما أصدرت بورصة نيويورك للأوراق المالية قواعد حوكمة الشركات في نوفمبر 2003، وقد وافق على هذه القواعد هيئة تداول الأوراق المالية SEC(U.S. Securities and Exchange Commission)

ب- المملكة المتحدة:

ظهرت فكرة حوكمة الشركات بصدور تقرير لجنة كادبورى في عام 1992 تحت عنوان: Report of the Committee on the Financial Aspects of

Corporate Governance والذي أشتمل على مجموعة من القواعد والإجراءات التي يجب إتباعها من قبل الشركات المدرجة في بورصة الأوراق المالية في لندن، وذلك من أجل إحكام الرقابة على أداء الشركات، وضمان الإفصاح والشفافية، وفى يوليو عام 1998 تم إصدار مجموعة من المعايير المتعلقة بحوكمة الشركات تحت عنوان:"Combined Corporate Governance Code " وتم تحديث هذه القواعد في يوليو 2003(The Combined Code on Corporate Governance – England, code of provision, July 2003).

ج- جمهورية مصر العربية:

تعتبر جمهورية مصر العربية من أوائل الدول العربية التى تقوم بإجراء تقييم لممارسة حوكمة الشركات، ففي عام2001 تم الانتهاء من تقرير قام به البنك الدولي بالتعاون مع وزارة التجارة الخارجية وهيئة سوق المال وبورصة الأوراق المالية، وذلك لتقييم حوكمة الشركات في مصر، وخلص التقرير إلى أن مفهوم ومبادئ حوكمة الشركات في مصر متواجدة في نسيج عدد من القوانين والتشريعات المصرية، وهناك ملخص منشور لنتائج هذا التقييم في التقرير السنوي للهيئة العامة لسوق المال عام 2001، حيث تم التقييم في ضوء 48 معيار تشمل المبادئ الدولية لحوكمة الشركات (الهيئة العامة لسوق المال، التقرير السنوي، 2001).

كما تم إصدار دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية فى أكتوبرعام 2005 (قرار مجلس المديرين رقم 332 لسنة 2005)، وكذلك إصدار القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات فى مصر نوفمبرعام 2006 (الهيئة العامة لسوق المال , القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات المقيدة ببورصتى القاهرة والإسكندرية , نوفمبر 2006)، كما تم إعادة إصدار دليل قواعد ومعايير حوكمة

الشركات بجمهورية مصر العربية فبرايرعام 2011 بعد إجراء عدد من التعديلات عليها(مركز المديرين، 2011).

المبحث الثالث

المراجعة الداخلية كاحد اليات حوكمة الشركات

مقدمة:

في هذا المبحث يسعى الباحث الى استعراض الاطار الفكري لعمليات المراجعة الداخلية في ضوء التطورات التى شهدتها بيئة الاعمال المعاصرة.

أولاً : التطور مهنة المراجعة الداخلية :

منذ إنشاء معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية عام 1941 وحتى اليوم مرت المراجعة الداخلية بتطور ملموس في مفهومها وأهدافها وأنشطتها ومعايير ممارستها المهنية(K.H. Spencer Pickett, 2005). حيث يظهر التطور التاريخي ان أنشطة المراجعة الداخلية قد انتقلت من مجرد فحص النشاط المالي إلى فحص النشاط التشغيلي كما انتقلت من تقييم أداء إدارة النشاط إلى تقييم القيمة الاقتصادية للمنشاة بدلالة مدى فعالية قرارات الاستثمار والتمويل من ناحية ومدى القدرة في التعامل مع المخاطر المالية ومخاطر الأعمال من ناحية أخرى، ومع ما بذل من محاولات جادة من قبل الجهات المهنية لتعظيم قيمة أنشطة المراجعة الداخلية وتطوير الدور التقليدي للمراجع الداخلي لضمان تحقيق جودة مقبولة في مخرجات الفحص والتحليل والتقييم للممارسات الإدارية وذلك في إطار مجموعة من المعايير المهنية للمراجعة الداخلية التي أقرها معهد المراجعين الداخليين The Institute of Internal Auditors : IIA عام1978، والتي تم تعديلها عام 1993 (Raghunandan et. al; 2001)، وقد عمل المعهد على تدعيم وتطوير المراجعة الداخلية عن طريق بذل الجهود المختلفة من أجل المضي

قدماً بهذه المهنة ، حيث تم في عام 1947 إصدار أول قائمة تتضمن مسئوليات المراجع الداخلي.

وفي عام 1957 تم إدخال تعديلات عليها وفي عام 1964 تم اعتماد دليل تعريف المراجعة الداخلية : على أنه مراجعة للأعمال والسجلات ، تتم داخل المنشأة بصفة مستمرة أحياناً، وبواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض ويختلف نطاق وأهداف المراجعة أو المراجعة الداخلية كثيراً في المنشآت المختلفة وقد تتميز وخاصة في المنشأة الكبيرة إلى أمور متعددة لا تتعلق مباشرة بالنواحي المالية.

وفي عام 2001 تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة المراجعة الداخلية وتم تعريف المراجعة الداخلية على أنها نشاط تأكيدي مستقل وموضوعي ونشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة للمنشأة ولتحسين عملياتها وهو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة الخطر، الرقابة والتوجيه (التحكم).

ثانياً :مفهوم المراجعة الداخلية :

لقد مر مفهوم المراجعة الداخلية بعدة مراحل وتطورات إلا أن الباحث سوف تستعرض التعريف المعاصر للمراجعة الداخلية، ومنها:

" نشاط استشاري وتأكيد موضوعي يتسم بالاستقلالية، بغرض إضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها. وتساعد المراجعة الداخلية المنشأة من خلال مدخل منتظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات الرقابة و ادارة المخاطر وممارسات الحوكمة ".

The Institute of Internal Auditing (IIA) Definition:
"Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to

evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes ".

ويتضح من هذا التعريف للمراجعة الداخلية ما يلى:

أ- تضمن التعريف اصطلاح نشاط استشاري consulting activity وذلك إشارة إلى الخدمات الاستشارية للمراجعة الداخلية بما يلبى احتياجات جميع العاملين بالمنشأة بصفة عامة والإدارة بصفة خاصة. لذلك أصبح ينظر للمراجعين الداخليين كمستشارين لديهم من الخبرة ما يمكنهم من مساعدة الإدارة في تقييم المخاطر وأنظمة الرقابة للتأكد من تخفيض درجة المخاطر التي تتعرض لها المنشأة إلى المستويات المقبولة.

ب- تضمن التعريف اصطلاح خدمة التأكيد assurance الأمر الذي يتطلب إجراء تغيير وتطوير الأساليب المستخدمة في المراجعة الداخلية أو استحداث أساليب جديدة للمراجعة الداخلية يمكن من خلالها توفير خدمة التأكيد للمنشأة.

ج- تساعد المراجعة الداخلية إدارة المنشأة على القيام بمسئولياتها من خلال فحص وتقييم وإبداء الرأي في السياسات والخطط والإجراءات.

د- تمثل المراجعة الداخلية أداه هامة لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال التحقق من أن التنفيذ تم وفقا لما هو وارد باللوائح والتعليمات.

ثالثاً : معايير المراجعة الداخلية :

تم اصدار المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية من قبل معهد المراجعين الداخليين IIA في الولايات المتحدة الأمريكية، تغطي النواحي الرئيسية والوظائف الرئيسية للمراجعة الداخلية على خمسة مجموعات من المعايير هي :

المجموعة الاولى : معايير الاستقلال Independence

المجموعة الثانية : معايير الحرفية المهنية Proficiency

المجموعة الثالثة : معايير نطاق العمل (الفحص) Scope of work

المجموعة الرابعة : معايير اداء وظيفة المراجعة الداخلية

Performance of Audit work

المجموعة الخامسة : معايير ادارة قسم المراجعة الداخلية

Management of internal Audit Deportment

رابعاً : معايير المراجعة الداخلية 2013:

ينص المعيار رقم 2100 .طبيعة العمل . الصادر عام 2013 عن معهد المراجعين الداخليين الأمريكي على أنه: "يتعين أن يقوم نشاط المراجعة الداخلية بتقييم عمليات الحوكمة، وإدارة المخاطر، والرقابة والمساهمة في تحسينها باستخدام مدخل منظم وواضح"، كما أوضح المعيار أن نشاط المراجعة الداخلية يضيف قيمة للمنشأة ولأصحاب المصالح المختلفة من خلال تقديم تأكيد موضوعي ملائم، ومن خلال المساهمة في تحسين كفاءة وفعالية عمليات الحوكمة، إدارة المخاطر والرقابة (The Institute of Internal Auditors;2013).

كما ينص المعيار رقم 1200 (الخاص بالكفاءة وبذل العناية المهنية الواجبة) على أنه يجب على المراجعين الداخليين امتلاك المعرفة، المهارات، وأي كفاءات أخرى مطلوبة للوفاء بمسئولياتهم، حيث يجب أن يمتلك المراجع الداخلي المعرفة الكافية التي تمكنه من تقييم خطر الغش ولتقييم الأسلوب الذي تتبعه المنشأة لإدارة هذا الخطر، أما بذل العناية المهنية الواجبة فيتطلب مراعاة ما يلي: (حدود العمل الضروري لتحقيق أهداف المراجعة، الأهمية النسبية للأمور التي يطبق بشأنها إجراءات التأكيد، ملاءمة وفعالية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، إمكانية حدوث الأخطاء الجوهرية والغش وعدم الالتزام، ومقارنة تكاليف عمليات التأكيد بالمنفعة المتوقعة منها).

خامساً: اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية:

تقدم الفقرة 404 من SOX فرضت مسئوليات جديدة على كل من الإدارة والمراجع الخارجي، حيث فرضت على المراجع الخارجي ضرورة التقرير عن القوائم المالية للشركة محل المراجعة الى جانب التقرير عن اجراءات و ممارسات الرقابة الداخلية بالشركة ، بالإضافة الى ما تعرض له المراجع الخارجي من ارتفاع فى تكلفة الالتزام بمتطلبات SOX جعل المراجعين الخارجين بالبحث عن طرق فعالة لرقابة وتخفيض تكاليف المراجعة، وهو ما يمكن تحقيقه عندما يعتمد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية لمواجهة الزيادة في تكاليف عملية المراجعة ، لذلك رأي مجلس الرقابة المحاسبية على الشركات الأمريكية العامة (PCAOB) أن المراجع يجب عليه أن يحدد المناطق التي يكون الاعتماد على عمل أطراف أخرى عند فحصها ليس مناسبا فحسب بل يمثل أكفء طريقة لتنفيذ عملية المراجعة. وبالطبع تعتبر المراجعة الداخلية أحد الأطراف الأخرى المشار إليها، لذلك أشار مجلس الرقابة المحاسبية على الشركات الأمريكية العامة صراحة إلى أنه يجب على المراجعين الخارجيين أن يعتمدون على أعمال المراجعة الداخلية بصفة خاصة في مناطق المراجعة ذات الخطر المنخفض(Cohen,& Wright, 2002;Prawittet. al, 2009) (الرفاعي إبراهيم مبارك، 2012).

سادساً : لجنة المراجعة كإحدى آليات الحوكمة :

تعد لجنة المراجعة Audit committee هي احدي اللجان الرئيسية والتابعة لمجلس إدارة الشركة , وتتكون من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين والذين لا يقومون بأي أعمال تنفيذية بالمنشأة, ومن أهم أهدافها تفعيل أداء المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية في المنشأة, ومن ثم زيادة الثقة في القوائم المالية.

وتمثل لجان المراجعة أحد الأركان الرئيسية لحوكمة الشركات حيث تعتبر لجنة المراجعة أحد الضوابط الأساسية المانعة لحدوث الأخطاء نظرا لصلتها الوثيقة مع كل من المراجع الداخلي ومراقب الحسابات ومجلس الإدارة(حازم ياسين،2003)

تتضح أهمية لجان المراجعة في الشركات لما تقوم به من عدة أدوار لعل من أهمها دورها في تدعيم حياد واستقلال المراجع الخارجي وزيادة فعالية المراجعة الداخلية وما لذلك من أثر إيجابي علي تدعيم الثقة والمصداقية في التقارير المالية، ومن ثم المساهمة الفعالة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات، كما تساهم لجنة المراجعة بدور فعال تجاه إدارة المراجعة الداخلية من أجل زيادة فعالية المراجعين الداخليين وبالتالي المساهمة في تفعيل مفهوم ومبادئ حوكمة الشركات ، من خلال القيام بالآتي:

أ- أن تقوم لجنة المراجعة بفحص خطة عمل إدارة المراجعة الداخلية.

ب- أن تكون تبعية إدارة المراجعة الداخلية للجنة المراجعة وذلك بما يدعم من استقلالها وجعل موقفها ايجابي تجاه الإدارة.

ثالثاً : محددات المراجعة الداخلية فى ظل الحوكمة :

فى ظل حوكمة هناك عدداً من المحددات التي يجب مراعاتها فى طبيعة عمليات المراجعة الداخلية وطبيعة تكوينها وتشتمل على الآتي: (محمد طارق يوسف،2010)

أ- يتم تعيين رئيس المراجعة الداخلية من قبل مجلس الإدارة وبعد موافقة لجنة المراجعة التي تقوم بعملية الاختبار والاختيار وتحديد الرواتب والمكافآت وكافة الإجراءات اللازمة للتعيين.

ب- يتم عزل رئيس المراجعة الداخلية من قبل مجلس الإدارة وبعد توصية لجنة المراجعة بذلك.

ج- دوام الاتصال المباشر بين رئيس المراجعة الداخلية من جانب و مجلس الإدارة أو بلجنة المراجعة من جانب اخر.

د- قيام المراجعين الداخليين بالإضافة إلى لجنة المراجعة بأداء بعض الواجبات وإبلاغ مجلس الادارة مباشرة بنتائجها.

ه- تزويد مجلس الإدارة بتقارير عن اتصال ادارة المراجعة الداخلية بالإدارات الأخرى مما يمكنه من اتخاذ القرار السليم بشأن هذه التقارير.

و- بعض قواعد الحوكمة (باختلاف الدول) تجيز لمنشآت الاعمال أن توكل مهمة المراجعة الداخلية إلى مراجع خارجي إذا ما رأى أن وظيفة المراجعة الداخلية لا تؤدي عملها كما ينبغي وذلك لفترة محددة لحين الاطمئنان لعمل ادارة المراجعة الداخلية بفعالية وبشرط أن يكون المراجع الخارجي مستقلاً بخلاف المراجع الخارجي لذات المنشأة.

المبحث الرابع

الدراسة الميدانية

مقدمة

تشمل الدراسة الميدانية على استعراض كل من مجتمع وعينة الدراسة الى جانب كل من اساليب تجميع و تحليل البيانات لتحديد مدى قبول او رفض فرضى الدراسة في عمليات الاستدلال الإحصائي.

اولا: مجتمع الدراسة:

تمثل مجتمع الدراسة فى كافة الاطراف ذات العلاقة بالمراجعة الداخلية و ممارسات واليات الحوكمة و ادارة المخاطر بالشركات المقيدة والمتداولة في بورصة الكويت، وتتمثل تلك الاطراف في الفئات التالية:

1. اعضاء بورصة الكويت (المؤسسة المنظمة للسوق)
2. اعضاء هيئة سوق المال بدولة الكويت (المؤسسة الرقابية على السوق)
3. اعضاء ادارات المراجعة الداخلية بالشركات المقيدة ومتداولة في بورصة الكويت.
4. اعضاء مجلس اداره الشركات المقيدة و متداولة في بورصة الكويت.
5. اعضاء لجان المراجعة بالشركات المقيدة و متداولة في بورصة الكويت.
6. اعضاء مكاتب المراجعة الخارجية ذات العلاقة بالشركات المقيدة و متداولة بورصة الكويت.
7. اعضاء هيئة التدريس بالقطاع التجاري بمؤسسات التعليم بدولة الكويت.
8. المتداولون في بورصة الكويت (المستثمر الفرد – المستثمر المؤسسي)

ثانيا: حجم عينة الدراسة:

وفى ضوء تباين خصائص كل فئة من الفئات سالفة الذكر بين فئات محددة حجم المجتمع وفئات غير محددة حجم المجتمع، فان الباحثة تستند الى

فرضية المجتمع غير المحدود كأساس لتقدير حجم عينة الدراسة، وعلى ذلك يمكن تقدير حجم عينةالدراسة على النحو التالي (Lind,2008):

$$n_1 = \frac{Z^2 PQ}{D^2}$$

حيث:

- n_1 ← حجم العينة المبدئي.
- Z← القيمة الجدولية تحت منحني التوزيع الطبيعي وتساوي1,96.
- P← نسبة عدد المفردات التي تتوافر فيها الخاصية أو الخصائص موضوع البحث ويمكن إفتراض p = 50% للحصول علي أكبر حجم للعينة.
- Q←1 – p (50% = 50% –1)
- D← درجة الخطأ المسموح به تساوي 5%0

بتطبيق القانون:

$$n_1 = \left\{ \frac{\left[(0.5) \times (0.5) \times (1.96)^2 \right]}{(0.05)^2} \right\} \approx 384.16$$

فى ضوء نتائج تطبيق القانون الإحصائي، يكون الحد الادنى لحجم مفردات العينة هو 384 مفردة من الاطراف ذات العلاقة بعمليات المراجعة الداخلية أو ممارسات واليات الحوكمة أو ادارة المخاطر بالشركات المقيدة في بورصة الكويت.

تم توزيع قوائم الاستقصاء على الفئات المستهدفة للعينة ، وبعد أن تم جمع الاستمارات ،تمت مراجعة كل قائمة استقصاء مستلمة من المستقصي منهم ، للتأكد من اكتمالها وصلاحيتها لإدخال البيانات والتحليل الإحصائي ، حيث تم استبعاد الاستمارات غير المكتملة ، والجدول التالي يوضح قوائم الاستقصاء الموزعة على مفردات العينة.

جدول رقم (1/أ)

بيان بقوائم الإستقصاء الموزعة على مفردات العينة

بيان	القوائم الموزعة	القوائم غير المستلمة	القوائم المستلمة	القوائم المستبعدة	القوائم الصالحة
العدد	450	27	423	29	394
%	100	6	94	6,44	87,55

المصدر : من اعداد الباحثة

من خلال الجدول السابق يتضح أن نسبة الاستجابة من جانب مفردات العينة تبلغ (94%)، وكانت نسبة القوائم الصالحة للتحليل الإحصائي تبلغ (87,55%) من إجمالي القوائم الموزعة والبالغة (450) قائمة استقصاء.

جدول رقم (1/ب)

بيان بقوائم الإستقصاء الموزعة طبقا الى فئات العينة

الفئة	العدد
أعضاء بورصة الكويت (المؤسسة المنظمة للسوق)	16
أعضاء هيئة سوق المال بدولة الكويت (المؤسسة الرقابية على السوق)	38
أعضاء إدارات المراجعة الداخلية بالشركات المقيدة ومتداولة في بورصة الكويت	12
أعضاء مجلس إدارة الشركات المقيدة ومتداولة في بورصة الكويت	5
أعضاء لجان المراجعة بالشركات المقيدة ومتداولة في بورصة الكويت	27

أعضاء مكاتب المراجعة الخارجية ذات العلاقة بالشركات المقيدة ومتداولة بورصة الكويت	44
أعضاء هيئة التدريس بالقطاع التجاري بمؤسسات التعليم بدولة الكويت	31
المتداولون في بورصة الكويت (المستثمر الفرد – المستثمر المؤسسي)	221
الإجمالي	**394**

المصدر: من إعداد الباحثة

ثالثا : نمط و عينة البحث:

بعد أن تم تحديد مجتمع وعينة الدراسة، سيتم اختيار مفردات العينة من الاطراف ذات العلاقة وفقاً لأسلوب العينة العشوائية البسيطة ، وفي هذا النوع من العينات يكون لكل مفردة من مفردات المجتمع نفس الفرصة للاختيار والظهور في العينة ، وقد قامت الباحثة بسحب العينة مع مراعاة ما يلى:

أ- تتوافر لكل المفردات (من مفردات مجتمع الدراسة) نفس الفرصة للظهور في العينة.

ب- الاختيار بشكل عشوائي دون تدخل أي شخصي من جانب الباحثة.

رابعا: بورصة الكويت

بورصة الكويت (حالياً) أو سوق الكويت للأوراق المالية(سابقاً)، هو سوق لتداول الاوراق المالية ويتضمن خمس أسواق وهي : السوق الرسمي، السوق الموازي، سوق الكسور، سوق الخيارات وسوق الآجل. تم تأسيس السوق بعد إصدار قانون تنظيم التداولات المالية في أكتوبر عام 1962، لكنه خضع للعديد من التعديلات أهمها في العامين 1983 و1984م، وقد كان اخرها فى عام 2010م.

خامساً : الاطار التشريعي والرقابي لحوكمة الشركات في دولة الكويت

لقد كان هناك جهود متزايد من جانب دولة الكويت نحو التطبيق الفعال آليات الحوكمة، و قد كان هناك العديد من الجهود المبذولة من الاطراف ذات العلاقة في هذا الصدد، خاصة فيما بعد صدور قانون الشركات الكويتي الجديد و قانون هيئة أسواق المال، ويمكن تصنيف الاطار التشريعي والرقابي لحوكمة الشركات في دولة الكويت الى مرحلتين كما يلى:

1) المرحلة ما قبل صدور قانون هيئة أسواق المال وقانون الشركات الجديد

- قانون الشركات التجارية الكويتي القديم 15/1960.
- التعليمات الصادرة من بنك الكويت المركزي بشأن مبادئ الإدارة السليمة للبنوك والمؤسسات المالية 2004.

(2) المرحلة ما بعد صدور قانون هيئة أسواق المال وقانون الشركات الكويتي الجديد

- قانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن إنشاء هيئة أسواق المال وتنظيم نشاط الأوراق المالية وتعديلاته.
- قانون الشركات الكويتي رقم 1 لسنة 2016
- تعليمات بنك الكويت المركزي بشأن قواعد ونظم الحوكمة في البنوك الكويتية 2012
- الكتاب الخامس عشر من اللائحة التنفيذية لهيئة أسواق المال بشأن قواعد حوكمة الشركات

سادسا: المراجعة الداخلية فى بيئة الاعمال الكويتية

نظراً لأهمية المراجعة الداخلية ، كأداة من أدوات الرقابة الداخلية في الشركات بشكل عام والشركات المساهمة بشكل خاص ، فإن الجهات الرقابية

المتمثلة في بنك الكويت المركزي لقطاع البنوك، وهيئة أسواق المال لقطاع الشركات المساهمة العامة المدرجة والمقفلة المرخص لها بمزاولة نشاط الأوراق المالية، تولي اهتماماً بالغاً بأنشطة المراجعة الداخلية في البنوك والشركات المساهمة، لما له من أثر في الحفاظ على مصالح المساهمين.

وفي هذا الصدد، أصدرت هيئة أسواق المال قواعد حوكمة الشركات بموجب القرار رقم 25 لسنة 2013 والتي يتعين تنفيذها واستمرارية الالتزام بها، وقد تضمنت هذه القواعد إلزامية إنشاء إدارة للمراجعة الداخلية في الشركات الخاضعة لرقابتها تتمتع بالاستقلالية التامة كإحدى ركائز التنظيم الإداري السليم.

وقد نصت قواعد الحوكمة أيضاً على إلزام الشركات بما يلي:

التأكد من مدى كفاية أنظمة الضبط والرقابة الداخلية لديها بالنسبة لجميع أنشطتها، حيث إن نظم الرقابة الداخلية تعمل على الحفاظ على سلامة الشركة ودقة بياناتها وكفاءة عملياتها من مختلف الجوانب بما يحقق مصالح المساهمين، وعلى ذلك يتطلب الأمر القيام بما يلي:

أ- أن تقوم إدارة المراجعة الداخلية في الشركة بإعداد تقرير داخلي يتضمن تقييم نظم الرقابة الداخلية المطبقة في الشركة، وتقوم الهيئة بالتأكد من قيام الشركة بإعداد هذا التقرير من خلال عمليات التفتيش الدوري.

ب- يجب تكليف مكتب مراجعة مستقل ومرخص للقيام بتقييم ومراجعة نظم الرقابة الداخلية (ICR) في الشركة وإعداد تقرير في هذا الشأن، على أن يتم موافاة الجهات الرقابية به بشكل سنوي.

ج- يجب تكليف مكتب مراجعة مستقل ومرخص آخر للقيام بمراجعة وتقييم أداء إدارة المراجعة الداخلية في الشركة وذلك بشكل دوري كل ثلاث

سنوات، على أن يتم موافاة كل من لجنة المراجعة ومجلس الإدارة بنسخة من هذا التقرير.

سابعا: اداة جمع البيانات:

تعتمد الدراسة على بيانات أولية تم الحصول عليها بصورة مباشرة من مفردات عينة الدراسة، عبر قياس اتجاهاتهم نحو العبارات ذات العلاقة بمشكلة البحث، و قد تم تقسيم قائمة الاستقصاء على النحو التالي:

جدول رقم (2)

محتويات قائمة الاستقصاء

المحور	العبارات
الدور المتوقع للمراجعة الداخلية في تحقق الحوكمة بشركات الكويتية	
– الجانب الرقابي	7-1
– جانب القياس و الافصاح	10-8
– التحسين المستمر و دعم الادارة الرشيدة	15-11
تقييم الدور الفعلى للمراجعة الداخلية في تحقق الحوكمة بشركات الكويتية	
– الجانب الرقابي	22-16

- جانب القياس و الافصاح	25-23
- التحسين المستمر و دعم الادارة الرشيدة	30-26

المصدر: من اعداد الباحثين.

ثامنا: التحليل الوصفي:

1- الدور المتوقع من المراجعة الداخلية في تحقق الحوكمة بشركات الكويتية:

أ- الدور الرقابي للمراجعة الداخلية:

جدول رقم (3)

مخرجات الاحصاء الوصفي للدور المتوقع للمراجعة الداخلية في الجانب الرقابي

م	العبارة	المتوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	معامل الاختلاف
1	يجب ان تقوم المراجعة الداخلية بإبلاغ أعضاء مجلس الإدارة عن نتائج عمليات المراجعة بدقة وفي الوقت المناسب.	4.119593	0.482815	0.1172
2	يجب ان تقوم المراجعة الداخلية بعقد اجتماعات ولقاءات بشكل دوري مع مجالس الإدارة الشركة	3.80916	0.84317	0.221353
3	يجب ان تقوم المراجعة الداخلية بعقد اجتماعات ولقاءات بشكل دوري مع لجنة المراجعة بالشركة	3.603053	0.77602	0.215384
4	يجب ان تقوم المراجعة الداخلية بعقد اجتماعات ولقاءات بشكل دوري مع المراجع الخارجي للشركة	3.803053	0.769038	0.202216
5	يجب ان تتحقق المراجعة الداخلية من وجود معايير ملائمة و كافية وعادلة لقياس مستويات الإنجاز للأهداف الوظيفية	3.403053	0.775938	0.228012
6	يجب ان تتحقق المراجعة الداخلية من فعالية أداء إدارات الشركة والمساءلة التنظيمية بها	3.603053	0.780038	0.216494

7	يجب ان تعمل المراجعة الداخلية في تحسين الممارسات الإدارية داخل الشركات	3.603053	0.776038	0.215384
	الدور الرقابي المتوقع للمراجعة الداخلية	3.706289	0.679119	0.183234

المصدر: من اعداد الباحثين بناء على مخرجات التحليل الإحصائي لحزمة البرامج الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS

من خلال الجدول السابق يتبين ان هناك اتفاق عام على اهمية الدور الرقابي المتوقع للمراجعة الداخلية وهو الامر الذى يظهر بارتفاع معامل الاتفاق بين مفردات عينة الدراسة بمقدار (81,68%) حيث كانت اكثر العبارات اتفاق بين مفردات عينة البحث العبارة رقم (1) و التى تشير الى دور المتوقع للمراجعة الداخلية في إبلاغ أعضاء مجلس الإدارة عن نتائج عمليات المراجعة بدقة وفي الوقت المناسب.

ب- جانب القياس و الافصاح

يمكن استعراض معالم الاحصاء الوصفي من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (4)

مخرجات الاحصاء الوصفي للدور المتوقع للمراجعة الداخلية فى جانب القياس و الافصاح

م	العبارة	المتوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	معامل الاختلاف
8	يجب ان تتحقق المراجعة الداخلية من مدى ملائمة اساليب القياس المحاسبي مع بيئة الاعمال و في ضوء الاعراف و المعايير المهنية ذات العلاقة	3.534351	0.853842	0.241584
9	يجب ان تعمل المراجعة الداخلية على تحسين عمليات الإفصاح والاتصال في الشركة على كافة المستويات الادارية	3.516539	0.863285	0.245493
10	تعمل المراجعة الداخلية على زيادة درجة الشفافية والدقة والوضوح في التقارير المالية للشركات المقدمة للأطراف الخارجية.	2.852417	1.531506	0.536915
	جانب القياس و الافصاح	3.301103	1.032676	0.312827

المصدر: من اعداد الباحثين بناء على مخرجات التحليل الإحصائي لحزمة البرامج الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSSم.من خلال الجدول السابق يتبين ان هناك اتفاق عام على اهمية الدور المتوقع للمراجعة الداخلية فى جانب القياس و الافصاح وهو الامر الذى يظهر من ارتفاع معامل الاتفاق بين مفردات عينة الدراسة بمقدار (68,72%) حيث كانت اكثر العبارات اتفاق بين مفردات العينة العبارة رقم (8) و التى تشير الى الدور المتوقع للمراجعة الداخلية في التحقق من ملائمة اساليب القياس المحاسبي مع بيئة الاعمال و في ضوء الاعراف والمعايير المهنية ذات العلاقة.

ج- جانب التحسين المستمر و دعم الادارة الرشيدة

يمكن استعراض معالم الاحصاء الوصفي من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (5)

مخرجات الاحصاء الوصفي للدور المتوقع للمراجعة الداخلية فى جانب التحسين المستمر و دعم الادارة الرشيدة

م	العبارة	المتوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	معامل الاختلاف
11	يجب ان تقوم المراجعة الخارجية بمد المراجع الخارجي بالمعلومات الضرورية التي تساعد في تفعيل الحوكمة.	2.597964	1.45553	0.560258
12	يجب ان تقوم المراجعة الخارجية بمد لجنة المراجعة بالمعلومات الضرورية التي تساعد في تفعيل الحوكمة.	2.768448	1.538559	0.555748
13	يجب ان تقوم المراجعة الخارجية بمد الإدارة بالمعلومات الضرورية التي تساعد في تفعيل الحوكمة.	2.875318	1.568903	0.545645
14	يجب ان تعمل المراجعة الداخلية على ضمان وجود إطار فعّال لحوكمة الشركات	2.768448	1.538559	0.555748

15	يجب ان تعمل المراجعة الداخلية على تقديم التوصيات والمقترحات التي تساعد على تحسين حوكمة الشركات	2.788804	1.521505	0.545576
	الجانب التحسين المستمر و دعم الادارة الرشيدة	2.759796	1.424176	0.516044

المصدر: من اعداد الباحثين بناء على مخرجات التحليل الإحصائي لحزمة البرامج الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS

من خلال الجدول السابق يتبين ان معدل اتفاق على اهمية الدور المتوقع للمراجعة الداخلية فى جانب التحسين المستمر و دعم الادارة الرشيدة هو (48,4%) و قد كانت حيث اكثر العبارات اتفاق بين مفردات عينة البحث العبارة رقم (15) و التى تشير الى دور المتوقع للمراجعة الداخلية فى تقديم التوصيات والمقترحات التي تساعد على تحسين حوكمة الشركات

2- تقييم الدور الفعلي للمراجعة الداخلية في تحقق الحوكمة بشركات الكويتية:

أ- **الدور الرقابي للمراجعة الداخلية:**

يمكن استعراض معالم الاحصاء الوصفي من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (6)

مخرجات الاحصاء الوصفي للتقييم دورالمراجعة الداخلية فى الجانب الرقابى

م	العبارة	المتوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	معامل الاختلاف
16	يجب ان تقوم المراجعة الداخلية بإبلاغ أعضاء مجلس الإدارة عن نتائج عمليات المراجعة بدقة وفي الوقت المناسب.	1.709746	1.043235	0.61017
17	يجب ان تقوم المراجعة الداخلية بعقد اجتماعات و لقاءات بشكل دوري مع مجالس الإدارة الشركة	1.699746	1.033335	0.607935

18	يجب ان تقوم المراجعة الداخلية بعقد اجتماعات و لقاءات بشكل دوري مع لجنة المراجعة بالشركة	1.773537	1.038598	0.585608

المصدر: من اعداد الباحثين بناء على مخرجات التحليل الإحصائي لحزمة البرامج الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS

تابع جدول رقم (6)

مخرجات الاحصاء الوصفي للتقييم دورالمراجعة الداخلية فى الجانب الرقابى

19	يجب ان تقوم المراجعة الداخلية بعقد اجتماعات و لقاءات بشكل دوري مع المراجع الخارجي للشركة	1.760814	1.027078	0.583297
20	يجب ان تتحقق المراجعة الداخلية من وجود معايير ملائمة و كافية وعادلة لقياس مستويات الإنجاز للأهداف الوظيفية	1.745547	1.023393	0.586288
21	يجب ان تتحقق المراجعة الداخلية من فعالية أداء إدارات الشركة و المساءلة التنظيمية بها	2.035623	1.087383	0.534177
22	يجب ان تعمل المراجعة الداخلية في تحسين الممارسات الإدارية داخل الشركات	1.760814	1.049194	0.595857
	تقييم الدور الرقابي	1.782261	0.980442	0.550112

المصدر: من اعداد الباحثين بناء على مخرجات التحليل الإحصائي لحزمة البرامج الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS

من خلال الجدول السابق يتبين ان هناك اختلاف فى تقييم الدور الرقابي الحالي للمراجعة الداخلية وهو الامر الذى يظهر بانخفاض معامل الاتفاق بين مفردات عينة الدراسة ليسجل (44,99%) حيث كانت اكثر العبارات اتفاق بين مفردات

العينة العبارة رقم (21) و التى تشير الى وجوب التحقق من فعالية أداء إدارات الشركة و المسائلة التنظيمية من خلال المراجعة الداخلية.

ب- جانب القياس و الافصاح

يمكن استعراض معالم الاحصاء الوصفي من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (7)

مخرجات الاحصاء الوصفي للدور الحالي للمراجعة الداخلية فى جانب القياس و الافصاح

م	العبارة	المتوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	معامل الاختلاف
23	يجب ان تتحقق المراجعة الداخلية من مدى ملائمة اساليب القياس المحاسبي مع بيئة الاعمال و في ضوء الاعراف و المعايير المهنية ذات العلاقة	1.801527	1.057673	0.587098
24	يجب ان تعمل المراجعة الداخلية على تحسين عمليات الإفصاح والاتصال في الشركة على كافة المستويات الادارية	1.938931	1.055276	0.544257
25	تعمل المراجعة الداخلية على زيادة درجة الشفافية و الدقة والوضوح في التقارير المالية للشركات المقدمة للأطراف الخارجية.	1.768448	1.042379	0.589431
	جانب القياس و الافصاح	1.836302	0.97069	0.528611

المصدر: من اعداد الباحثين بناء على مخرجات التحليل الإحصائي لحزمة البرامج الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS

من خلال الجدول السابق يتبين ان هناك اختلاف فى تقييم مهام المراجعة الداخلية فيما يتعلق بجانب القياس والافصاح وهو الامر الذى يظهر من انخفاض معامل الاتفاق بين مفردات العينة بمقدار (47,14%) ،وقد كانت اكثر العبارات اتفاق بين مفردات عينة البحث العبارة رقم (24) و التى تشير الى دور المراجعة الداخلية فى تحسين عمليات الإفصاح والاتصال في الشركة على كافة المستويات الادارية.

ج- جانب التحسين المستمر و دعم الادارة الرشيدة

يمكن استعراض معالم الاحصاء الوصفي من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (8)

مخرجات الاحصاء الوصفي للدور الحالي للمراجعة الداخلية فى جانب التحسين المستمر و دعم الادارة الرشيدة

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف
26	يجب ان تقوم المراجعة الخارجية بمد المراجع الخارجي بالمعلومات الضرورية التي تساعد في تفعيل الحوكمة.	1.989822	0.981928	0.493475
27	يجب ان تقوم المراجعة الخارجية بمد لجنة المراجعة بالمعلومات الضرورية التي تساعد في تفعيل الحوكمة.	1.722646	1.03358	0.599995
28	يجب ان تقوم المراجعة الخارجية بمد الإدارة بالمعلومات الضرورية التي تساعد في تفعيل الحوكمة.	1.740458	1.027091	0.590127
29	يجب ان تعمل المراجعة الداخلية على ضمان وجود إطار فعّال لحوكمة الشركات	1.745547	1.035782	0.593385

المصدر: من اعداد الباحثين بناء على مخرجات التحليل الإحصائي لحزمة البرامج الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS

تابع جدول رقم (8)

مخرجات الاحصاء الوصفي للدور الحالي للمراجعة الداخلية فى جانب التحسين المستمر و دعم الادارة الرشيدة

30	يجب ان تعمل المراجعة الداخلية على تقديم التوصيات والمقترحات التي تساعد على تحسين حوكمة الشركات	1.755725	1.04069	0.592741
	الجانب التحسين المستمر و دعم الادارة الرشيدة	1.79084	0.959867	0.535987

المصدر: من اعداد الباحثين بناء على مخرجات التحليل الإحصائي لحزمة البرامج الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS

من خلال الجدول السابق يتبين ان هناك اختلاف فى تقييم الدور الحالى للمراجعة الداخلية فى جانب التحسين المستمر و دعم الادارة الرشيدة حيث سجل (46,41%) و قد كانت اكثر العبارات اتفاق بين مفردات العينة العبارة رقم (26) و التى تشير الى دور المراجعة الداخلية فى مد المراجع الخارجي بالمعلومات الضرورية التي تساعد في تفعيل الحوكمة .

تاسعا: اختبار الفروض :

أ- **اختبار الفرض الاول:**

يمكن استعراض صياغة الفرض في صورة العدم على النحو التالي:

لا يوجد اختلاف معنوي للدور المتوقع للمراجعة الداخلية في تحقق الحوكمة بشركات الكويتية بين الاطراف ذات العلاقة.

و باستخدام Kruskal Wallis Test تظهر لنا المخرجات التالية

جدول رقم (9)

مخرجات اختبار الفرض الاول

Test Statistics[a,b]

	E
Chi-Square	135.712
df	6
Asymp. Sig.	.000

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: TYPES

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي لحزمة البرامج الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS

من خلال الجدول السابق نجد ان قيمة كا^2 المحسوبة هو (135,712) وتلك القيمة معنوية عند مستوى معنوية (1%) و هو الامر الذى يشير الى وجود فروق معنوية لاتجاهات مفردات العينة نحو الدور المتوقع للمراجعة الداخلية في تطبيق مبادئ حوكمة بسوق الأوراق المالية الكويتي، وبذلك يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل.

ب- <u>اختبار الفرض الثاني:</u>

يمكن استعراض صياغة الفرض في صورة العدم على النحو التالي:

لا يوجد اختلاف معنوي للتقييم الدور الفعلي للمراجعة الداخلية في تحقق الحوكمة بشركات الكويتية بين الاطراف ذات العلاقة.

و باستخدام Kruskal Wallis Test تظهر لنا المخرجات التالية

جدول رقم (10)

مخرجات اختبار الفرض الثانى

Test Statistics[a,b]

	C
Chi-Square	163.201
df	6
Asymp. Sig.	.000

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: TYPES

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي لحزمة البرامج الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS

من خلال الجدول السابق نجد ان قيمة كا^2 المحسوبة هو (163,201) وتلك القيمة معنوية عند مستوى معنوية (1%) و هو الامر الذى يشير الى وجود فروق معنوية لاتجاهات مفردات العينة نحو الدور الحالى للمراجعة الداخلية في تطبيق مبادئ حوكمة بسوق الأوراق المالية الكويتي، وبذلك يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل.

ج- <u>اختبار الفرض الثالث :</u>

يمكن استعراض صياغة الفرض في صورة العدم على النحو التالي:

لا يوجد اختلاف معنوي بين للدور المتوقع و تقييم الدور الفعلي (الحالى) للمراجعة الداخلية في تحقق الحوكمة بشركات الكويتية بين الاطراف ذات العلاقة.

و باستخدام Friedman Test تظهر لنا المخرجات التالية

جدول رقم (11)

مخرجات اختبار الفرض الثالث

Test Statistics[a]

N	393
Chi-Square	321.323
df	1
Asymp. Sig.	.000

a. Friedman Test

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي لحزمة البرامج الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS

من خلال الجدول السابق نجد ان قيمة كا^2 المحسوبة هو (321,323) وتلك القيمة معنوية عند مستوى (1%) و هو الامر الذى يشير الى وجود فروق معنوية لاتجاهات مفردات عينة البحث بين الدور المتوقع و الدور الحالى للمراجعة الداخلية في تطبيق مبادئ حوكمة بسوق الأوراق المالية الكويتي، وبذلك يتم رفض فرض العدم و قبول الفرض البديل.

المبحث الخامس

النتائج و التوصيات

النتائج:

أ- هناك اهتمام متزايد من جانب هيئة سوق المال و ادارة بورصة الكويت و البنك المركزي الكويتي نحو تطبيق حوكمة الشركات، وقد ظهر ذلك جليا من خلال البناء التشريعي و الذى يشمل قانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن إنشاء هيئة أسواق المال وتنظيم نشاط الأوراق المالية وتعديلاته، قانون الشركات الكويتي رقم 1 لسنة 2016، تعليمات بنك الكويت المركزي بشأن قواعد ونظم الحوكمة في البنوك الكويتية الصادر فى 2012 ، الكتاب الخامس عشر من اللائحة التنفيذية لهيئة أسواق المال بشأن قواعد حوكمة الشركات الصادر فى 2015.

ب- هناك فروق معنوية لاتجاهات مفردات العينة نحو الدور المتوقع للمراجعة الداخلية في تطبيق مبادئ حوكمة بسوق الأوراق المالية الكويتي، عند مستوى معنوية (1%).

ج- هناك فروق معنوية لاتجاهات مفردات العينة نحو الدور الحالى للمراجعة الداخلية في تطبيق مبادئ حوكمة بسوق الأوراق المالية الكويتي، عند مستوى معنوية (1%).

د- هناك فروق معنوية لاتجاهات مفردات العينة بين الدور المتوقع و الدور الحالي للمراجعة الداخلية في تطبيق مبادئ حوكمة بسوق الأوراق المالية الكويتي، عند مستوى معنوية (1%).

التوصيات

أ- على الرغم من التحسن الكبير الذي شهدته جهود الجهات التنظيمية والرقابية فيما يتعلق بالحوكمة بدولة الكويت، فإنه لا يخفى أنه لا تزال

هناك حاجة لترسيخ ثقافة ومفاهيم الحوكمة والإفصاح والشفافية عند العديد من الفئات ذات العلاقة بالمراجعة الداخلية وحوكمة الشركات، و على الاخص المتداولين فى بورصة الكويت.

ب- يمكن ترسيخ ممارسات الحوكمة لدى الشركات الكويتية من خلال تطوير الأطر وقواعد قانونية وتشريعية الحالية، الى جانب العمل على رفع التوعية لدى الاطراف ذات العلاقة بفوائد الحوكمة الفعالة وبالأطر التنظيمية والتشريعية التي تنظمها.

قائمة المراجع

- حازم ياسين(2003)," دورالأجهزة الرقابية في تفعيل الإطار المحاسبي لحوكمة الشركات "، **ورشة عمل حول الإطار المحاسبي والإفصاح لهيكل حوكمة الشركات في مصر**، مركز المشروعات الدولية الخاصة، جمهورية مصر العربية, يناير.
- الرفاعي ابراهيم مبارك(2009)،" جودة المراجعة الداخلية و دورها في تفعيل حوكمة الشركات : دراسة تطبيقه علي الشركات السعودية المساهمة"، **المجلة العلمية التجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا ، المجلد 2، العدد 2 ، يونية ، ص ص591-660.
- الرفاعي إبراهيم مبارك(2012)، " تأثير مصدر أنشطة المراجعة الداخلية على مدى اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية :دراسة تجريبية"، **مجلة التجارة والتمويل** ، كلية التجارة – جامعة طنطا ، العدد 1 ، ص ص 1-43.
- سليم طرابلسي (2016)، خير الدين معطى الله،" المراجعة الداخلية كآلية لإرساء وتعزيز حوكمة الشركات–دراسة ميدانية"، **مجلة الواحات للبحوث و الدراسات**، جامعة غرداية، المجلد 9 العدد 2، ص ص 449-482.
- صلاح محمد حسني الحملاوي(2012)،" دور المراجعة الداخلية فى زيادة فعالية الحوكمة بالبنوك المصرية"، **الدراسات والبحوث التجارية**، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد 1، الجزء 1 ،يناير، ص ص 1-42.

- عاطف محمد أحمد(2003)، " دراسة اختبارية لآثار آليات حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية وفعالية عملية تدقيق الحسابات في الأردن ", **مجلة الدراسات المالية والتجارية**, كلية التجارة ببني سويف، جامعة القاهرة, العدد الأول, مارس.
- عبد العزيز السوداني (2005)، " أثر جودة الحوكمة العامة على النمو الإقتصادي العربي " ، **مؤتمر حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية** ، المؤتمر الخامس ، كلية التجارة جامعة الاسكندرية ، الجزء الأول ، 8 – 10 سبتمبر.
- عبد اللطيف محمد خليل(2003)، " دور المحاسب الإداري فى إطار حوكمة الشركات: دراسة تحليلية ميدانية فى بيئة الأعمال المصرية " ، **مجلة الدراسات والبحوث التجارية** ، كلية التجارة . بنها ، السنة الثالثة والعشرون ، العدد الثاني، ص ص 353–402.
- قانون رقم 108 لسنة 2014 بتعديل بعض أحكام القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن إنشاء هيئة أسواق المال وتنظيم نشاط الأوراق المالية بتاريخ 23 يوليو 2014 م ونشر في الجريدة الرسمية بتاريخ 10 أغسطس .
- قانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن إنشاء هيئة أسواق المال وتنظيم نشاط الأوراق المالية بتاريخ 21 فبراير 2010 م ونشر في الجريدة الرسمية بتاريخ 28 فبراير.
- قانون رقم 22 لسنة 2015 بتعديل بعض أحكام القانون رقم 7 لسنة 2010 بشأن إنشاء هيئة أسواق المال وتنظيم نشاط الأوراق المالية بتاريخ 4 مايو 2015 م ونشر في الجريدة الرسمية بتاريخ 10 مايو.

- قرار رقم 25 لسنة 2013 الصادر في 27 يونيو 2013 بشأن " قواعد حوكمة الشركات الخاضعة لرقابة أسواق المال" ، مجلس مفوضي هيئة أسواق المال في دولة الكويت ، يونيو.
- قرار مجلس المديرين رقم 332 لسنة 2005 الصادر عن وزارة الإستثمار بشأن "إصدار دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية" ، القاهرة ، أكتوبر.
- مجدى محمد سامى (2009)، " دور لجان المراجعة فى حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة فى بيئة الأعمال المصرية " ، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، العدد 2 ، المجلد 46 ، يوليو ، ص ص 1-42.
- مجدي محمد سامي (2009)،" دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات : دراسة ميدانية في شركات التأمين"، **المجلة العلمية التجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا ، العدد 1، يناير، ص ص 65-112.
- محمد طارق يوسف (2010)، " إرشادات الحوكمة في البنوك طبقا لأفضل لممارسات الدولية والاقليمية والمحلية " ، **ورقة عمل**.
- مركز المديرين – وزارة الإستثمار(2011)، " **دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية** " ، القاهرة ، فبراير.
- الهيئة العامة لسوق المال (2006)،"**القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات المقيدة ببورصتي القاهرة والإسكندرية**" ، جمهورية مصر العربية، نوفمبر.

- الهيئة العامة لسوق المال (2001) " **التقرير السنوي 2001** "، جمهورية مصر العربية.

- Abbott, L. J., Parker, S., Peters, G. F., & Rama, D. V. (2007) "Corporate governance, audit quality, and the Sarbanes-Oxley Act: Evidence from internal audit outsourcing.",**The Accounting Review** ,Vol.82, No.4 ,pp 803-835.
- Agyei-Mensah, B. K. (2016), " Internal control information disclosure and corporate governance: evidence from an emerging market ", **Corporate Governance**, Vol.16, No.1,pp. 79-95.
- Cohen, J., Krishnamoorthy, G., & Wright, A. M., (2002)"Corporate governance and the audit process", **Contemporary accounting research**, vol. 19, no.4,pp. 573-594.
- Danescu, T., Prozan, M., & Prozan, R. D. (2015)," The Valances of the Internal Audit in Relationship with the Internal Control–Corporate Governance", **Procedia Economics and Finance**, vol.26, pp.960-966.
- Hammersley, Jacqueline S., Linda A. Myers, and Catherine Shakespeare (2008),"Market reactions to the disclosure of internal control weaknesses and to the characteristics of those weaknesses under section 302 of the Sarbanes Oxley Act of 2002." ,**Review of Accounting Studies** , Vol.13, No.1 ,pp.141-165.
- Hayne, Christie, and Clinton Free (2014) "Hybridized professional groups and institutional work: COSO and the rise of enterprise risk management." **Accounting, Organizations and Society** , Vol. 39, No.5,pp309-330.

- Hoitash, Rani, Udi Hoitash, and Jean C. Bedard (2008) "Internal control quality and audit pricing under the Sarbanes-Oxley Act." **Auditing: A Journal of Practice & Theory** , Vol.27, No.1 ,pp.105-126.
- Hoitash,U., Hoitash, R., & Bedard, J. C.,(2009) "Corporate governance and internal control over financial reporting: A comparison of regulatory regimes", **The accounting review**, vol.84, no.3, pp. 837-867
- http://www.sec.gov
- http://www.theiia.org
- K.H. Spencer Pickett,(2005)" **The Essential Handbook of Internal Auditing**", London, John Wiley & Sons, Ltd.
- Krishnan, G. V., & Visvanathan, G., (2007)" Reporting Internal Control Deficiencies in the Post-Sarbanes-Oxley Era: The Role of Auditors and Corporate Governance" **International Journal of Auditing**, Vol.11 , No.2, pp 73-90.
- Lind, Douglas A., Marshal, William G., and Wathen Samuel A.(2008),**"Statistical Techniques in Business & Economics: With Global Data Sets**",Thirteen Ed., McGraw-Hill.
- Pollard, Randle B., and Tod Perry.(2014) "'Grade Incomplete': Examining the Securities and Exchange Commission's Attempt to Implement Credit Rating and Certain Corporate Governance Reforms of Dodd-Frank.", **working paper**, Kelley School of Business Research Paper ,No.21 .
- Prawitt, D. F., Smith, J. L., & Wood, D. A. (2009),"Internal audit quality and earnings management", **The Accounting Review**, vol.84, no.4, pp.1255-1280.

- Raghunandan, Kannan; Rama, Dasaratha V.; Read, William J., (2001)" Audit committee composition, "gray directors," and interaction with internal auditing" , **Accounting Horizons**, Vol.15.No2, pp 105-118.
- The Combined Code on Corporate Governance – England(2003), code of provision, July.
- The Institute of Internal Auditors(2013), International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing .