The Islamic University–Gaza
Research and Postgraduate Affairs
Faculty of Commerce
Master of Accounting & Finance

الجامعـــة الإســلاميـة – غـــزة
شئون البحث العلمي والدراسات العليا
كلـيـــــــة التـجـــــــارة
ماجستـيـر المحاسـبة والتـمويـل

مدى العلاقة بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وأتعاب المدقق الخارجي "من وجهة نظر مدققي الحسابات"

The Relationship Between the Application of the Principles of Corporate Governance and the External Auditor Fees

إِعدَادُ البَاحِثَة

سلوى محمد صالح أبو شاويش

إِشرَافُ

الأستاذ الدُكتُور

ماهر موسى درغام

قُدمَ هَذا البحثُ اِستِكمَالاً لِمُتَطلباتِ الحُصولِ عَلى دَرَجَةِ الْمَاجِستِيرِ

فِي برنامج المحاسبة والتمويل بِكُليةِ التجارة فِي الْجَامِعَةِ الإسلاميةِ بِغَزة

ابريل/2017م – رجب/1438هـ

إقـــــرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

مدى العلاقة بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وأتعاب المدقق الخارجي " من وجهة نظر مدققي الحسابات"

The Relationship Between the Application of the Principles of Corporate Governance and the External Auditor Fees

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هو نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حيثما ورد، وأن هذه الرسالة ككل أو أي جزء منها لم يقدم من قبل الآخرين لنيل درجة أو لقب علمي أو بحثي لدى أي مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

Declaration

I understand the nature of plagiarism, and I am aware of the University's policy on this.

The work provided in this thesis, unless otherwise referenced, is the researcher's own work, and has not been submitted by others elsewhere for any other degree or qualification.

Student's name:	سلوى محمد أبو شاويش	اسم الطالب:
Signature:		التوقيع:
Date:	2017/00/00	التاريخ:

بسم الله الرحمن الرحيم

الجامعة الإسلامية غزة
The Islamic University of Gaza

عمادة البحث العلمي والدراسات العليا
هاتف داخلي: 1150

الرقم: Ref: ج س غ/35/
التاريخ: Date: 2017/04/26م

نتيجة الحكم على أطروحة ماجستير

بناءً على موافقة عمادة البحث العلمي والدراسات العليا بالجامعة الإسلامية بغزة على تشكيل لجنة الحكم على أطروحة الباحثة/ **سلوى محمد صالح ابوشاويش** لنيل درجة الماجستير في كلية **التجارة**/ قسم **المحاسبة والتمويل** وموضوعها:

مدى العلاقة بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وأتعاب المدقق الخارجي "من وجهة نظر مدققي الحسابات"

The Relationship between the Application of the Principles of Corporate Governance and the External Auditor Fees

وبعد المناقشة التي تمت اليوم **الاربعاء 29 رجب 1438**هـ الموافق **2017/04/26**م الساعة **الثالثة مساءً**، في قاعة **اجتماعات كلية التجارة** اجتمعت لجنة الحكم على الأطروحة والمكونة من:

أ. د. ماهر موسى درغام	**مشرفاً ورئيساً**	.....
أ. د. سالم عبدالله حلس	**مناقشاً داخلياً**	.....
أ. د. جبر ابراهيم الداعور	**مناقشاً خارجياً**	.....

وبعد المداولة أوصت اللجنة بمنح الباحثة درجة الماجستير في **كلية التجارة/قسم المحاسبة والتمويل**.

واللجنة إذ تمنحها هذه الدرجة فإنها توصيها بتقوى الله تعالى ولزوم طاعته وأن تسخر علمها في خدمة دينها ووطنها.

والله ولي التوفيق،،،

عميد البحث العلمي والدراسات العليا

أ. د. مازن إسماعيل هنية

عمادة البحث العلمي والدراسات العليا
Deanship of Research and Graduate Studies

ملخص الرسالة

هدفت هذه الدراسة إلى بحث مدى العلاقة بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات الذي يؤدي لإحكام الرقابة التي تقوم على النزاهة والشفافية والاحتياط اللازم ضد سوء الإدارة ومنع الفساد، وتأثير ذلك على أتعاب المدقق الخارجي، وقد أجريت الدراسة من وجهة نظر أصحاب شركات ومكاتب التدقيق الخارجي، وتم التطرق فيها لمبادئ حوكمة الشركات وأهدافها وأهميتها وعلاقتها بأتعاب المدقق الخارجي، واستخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة من خلال جمع البيانات من مصادرها الأولية والثانوية، حيث جمعت البيانات عن طريق استبانة أعدت خصيصاً لهذا الغرض وتم توزيع 60 استبانة على مجتمع الدراسة، واسترد 49 استبانة بنسبة 81.6%، وتم استخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) لتحليل البيانات واختبار الفرضيات.

وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية بدرجة كبيرة لتأثير تطبيق مبادئ حوكمة الشركات (ضمان وجود أساس لنظام فعال لحوكمة الشركات وحقوق المساهمين والمعاملة المتساوية للمساهمين ودور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات والافصاح والشفافية ومسئولية مجلس الإدارة) منفردة ومجتمعة وعلى أتعاب المدقق الخارجي.

وفي ضوء هذه النتائج اقترحت الدراسة عدة توصيات أهمها:

1. ضرورة تركيز اهتمام الشركات على تطبيق حوكمة الشركات إذ أن تطبيق هذه المبادئ من شأنها توفير الوقت على المدقق الخارجي وتحد من أتعابه.
2. ضرورة مسايرة النقابات والجمعيات المهنية للتطورات الخاصة بالمعايير المحاسبية وإجراءاتها.
3. مواكبة المدقق الخارجي لتطور التشريعات والقوانين الفلسطينية ذات العلاقة بحوكمة الشركات وتطبيقها في الشركات المساهمة العامة.

كلمات مفتاحية: مبادئ حوكمة الشركات، التدقيق الخارجي، أتعاب التدقيق.

Abstract

This study aimed to examine the relationship between applying the principles of corporate governance, which leads to controlling integrity, transparency and prevention of corruption, and the fees of external auditors. The study was conducted from the point of view of the owners of external auditing companies and offices. The researcher used the analytical descriptive approach to conduct the study through collecting data from primary and secondary sources. The data were collected by means of a specially prepared questionnaire. 60 questionnaires were distributed to the study population. 49 questionnaires were retrieved which constitutes 81.6%.Data was analyzed and hypotheses were tested by using statistical analysis program (SPSS).

The study revealed that there is a significant direct relationship of the effect resulted from applying the principles of corporate governance, whether as a whole or separately, on the fees of external auditors. These principles are: (the assurance that an infrastructure for corporate governance efficient system is available, shareholders rights, equal treatment of shareholders, the role of stakeholders in corporate governance, disclosure, transparency, and responsibility of the board of directors)

In light of the above findings, the study recommends the following;

1. There is a need for the companies to increase attention on applying corporate governance as the application of these principles will save time and external auditors' time and reduce their fees.
2. There is a need for trade unions and professional associations to keep pace with developments related to accounting standards and procedures.
3. External auditors should follow up the development of the Palestinian legislations and laws related to corporate governance and apply them in public stock companies.

Keywords: Corporate governance principles, external auditing, audit fees.

بِسۡمِ ٱللَّهِ ٱلرَّحۡمَٰنِ ٱلرَّحِيمِ

﴿ قَالُواْ سُبۡحَٰنَكَ لَا عِلۡمَ لَنَآ إِلَّا مَا عَلَّمۡتَنَآۖ إِنَّكَ أَنتَ ٱلۡعَلِيمُ ٱلۡحَكِيمُ﴾ [البَقَرَةِ ،32]

ٱلْإِهدَاْءُ

أهدي عملي هذا إلى أمي الحنون التي كانت وما زالت رمز التضحيات والعطاء.

أهدي عملي هذا لأبي العطوف الذي جعل مشواري العلمي ممكناً.

أهدي عملي هذا إلى أخوتي وأخواتي الأفاضل الذين كانوا خير عون لي لإخراج هذا العمل بالشكل المطلوب.

أهدي عملي هذا لكل من ساندني وآزرني للقيام بهذا البحث المتواضع.

شكرٌ وتقديرٌ

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه وسلم .

بعد الشكر لله العلي القدير على توفيقي في إتمام هذه الرسالة

أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى أستاذي ومشرفي على هذه الرسالة، **الأستاذ الدكتور: ماهر موسى درغام**، الذي كان عوناً لي في كل مراحل إعدادها وأحاطني بعلمه الغزير وسعة صدره ولم يدخر جهداً في توجيهي وإرشادي.

كما أتقدم كذلك بالشكر الكبير للجامعة الإسلامية بغزة ممثلة برئيسها والأساتذة الكرام لما قدموه لنا من العلم والمعرفة وكانوا دعما لنا في مسيرتنا التعليمية.

كما أخص بالشكر الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الذين تفضلوا بقبول مناقشة هذه الرسالة، **الأستاذ الدكتور: سالم عبد الله حلس مناقشاً داخلياً والأستاذ الدكتور: جبر ابراهيم الداعور مناقشاً خارجياً.**

والشكر موصول للأساتذة الأفاضل الذين تفضلوا بتحكيم الاستبانة من داخل وخارج الجامعة إذ أنهم لم يتوانوا في إعطاء النصح والإرشاد من خلال خبرتهم، وجزيل الشكر والاحترام أيضاً لكل من ساعدني وكان عوناً لي بإشارة أو عبارة أو تمكيني من توفير أي مادة علمية لإخراج هذا العمل بالشكل المناسب، والله من وراء القصد.

فهرس المحتويات

إقـــــرار ..... أ

ملخص الرسالة ..... **ب**

abstcrat ..... **ت**

ألآية القرآنية ..... **ث**

ألإهدَاْءُ ..... **ج**

شكرٌ وتقديرٌ ..... **ح**

فهرس المحتويات ..... **خ**

فهرس الجداول ..... **ر**

فهرس الأشكال والرسومات التوضيحية ..... **ز**

فهرس الملاحق ..... **س**

الفصل الأول المدخل إلى الدراسة والدراسات السابقة **1**

المبحث الأول المدخل إلى الدراسة 2

المقدمة: 2

مشكلة الدراسة: 3

أهداف الدراسة: 4

أهمية الدراسة: 5

فرضيات الدراسة: 5

نموذج الدراسة: 6

المبحث الثاني الدراسات السابقة **8**

أولاً: الدراسات العربية: 8

ثانياً: الدراسات الأجنبية: 13

ما يميز هذه الدراسة: 19

الفصل الثاني مبادئ الحوكمة وأتعاب التدقيق الخارجي **21**

المقدمة: 21
المبحث الأول مبادئ الحوكمة 23
تمهيد: 23
أولاً: تعريف حوكمة الشركات: 23
ثانياً: نشأة حوكمة الشركات:.....25
ثالثاً: أهمية حوكمة الشركات: 26
رابعاً: أهداف حوكمة الشركات: 27
خامساً: ضوابط حوكمة الشركات: 27
سادساً: مقومات حوكمة الشركات:..... 29
خصائص مبادئ حوكمة الشركات.....30
مبادئ حوكمة الشركات: 31
الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة: 33
:**المبحث الثاني أتعاب التدقيق 35**
تمهيد: 35
محددات أتعاب التدقيق الخارجي.....36
أشكال أتعاب التدقيق: 37
أولاً: الأتعاب الثابتة: 37
ثانياً: الأتعاب المتغيرة: 38
ثالثاً: الأتعاب الشرطية: 37
تدقيق الحسابات 38
مفهوم تدقيق الحسابات: 39
أهمية التدقيق: 42
أنواع التدقيق: 42
التطور التاريخي للتدقيق: 45

التدقيق الداخلي 47
التدقيق الخارجي في فلسطين: 47
الفصل الثالث الطريقة والإجراءات 50
المقدمة: 51
منهج الدراسة: 51
مجتمع الدراسة: 52
عينة الدراسة: 52
أداة الدراسة: 52
صدق الاستبانة: 53
ثبات الإستبانة Reliability: 59
الأساليب الإحصائية المستخدمة: 60
الفصل الرابع تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها 62
المقدمة: 63
الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق البيانات العامة والشخصية 63
اختبار فرضيات الدراسة 66
الفصل الخامس النتائج والتوصيات 89
العناوين المستقبلية المقترحة: 91
المصادر والمراجع 92
الملاحق 100

فهرس الجداول والأشكال

جدول (3.1): درجات مقياس ليكرت الخماسي 53

جدول (3.2): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "وجود أساس لنظام فعال لحوكمة الشركات" والدرجة الكلية للمجال 54

جدول (3.3): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "حقوق المساهمين" والدرجة الكلية للمجال 54

جدول (3.4): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "تحقيق المعاملة العادلة للمساهمين" والدرجة الكلية للمجال 55

جدول (3.5): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات" والدرجة الكلية للمجال 56

جدول (3.6): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "الإفصاح والشفافية" والدرجة الكلية للمجال 57

جدول (3.7): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "مسئولية مجلس الإدارة" والدرجة الكلية للمجال 58

جدول (3.8): معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الإستبانة والدرجة الكلية للإستبانة. 59

جدول (3.9): معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة 59

جدول (3.10): يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي 60

جدول (4.1): توزيع عينة الدراسة حسب التخصص 63

جدول (4.2): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي 64

جدول (4.3): توزيع عينة الدراسة حسب الموقع الوظيفي 64

جدول (4.4): توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق الخارجي 65

جدول (4.5): توزيع عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية 65

جدول (4.6): توزيع عينة الدراسة حسب عدد الدورات التدريبية 66

جدول (4.7): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "وجود أساس لنظام فعال لحوكمة الشركات" 67

جدول (4.8): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات مجال "حقوق المساهمين" 70

جدول (4.9):المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات مجال "تحقيق المعاملة العادلة للمساهمين" 72

جدول (4.10): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات مجال "دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات" 74

جدول (4.11): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات مجال "الإفصاح والشفافية" 77

جدول (4.12): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات مجال "مسئولية مجلس الإدارة" 79

جدول (4.13): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لجميع فقرات الاستبيان 82

جدول (4.14): نتائج اختبار "T لعينتين مستقلتين" – المؤهل العلمي 84

جدول (4.15): نتائج اختبار "التباين الأحادي" – الموقع الوظيفي 85

جدول (4.16): نتائج اختبار "التباين الأحادي" – سنوات الخبرة في مجال التدقيق الخارجي 86

جدول (4.17): نتائج اختبار "التباين الأحادي" – الشهادات المهنية 87

جدول (4.18): نتائج اختبار "التباين الأحادي" – عدد الدورات التدريبية 88

الأشكال:

شكل (1.1): يوضح نموذج الدراسة 7

فهرس الملاحق

ملحق رقم (1): الاستبانة ..... أ

ملحق رقم (2): أسماء المحكمين الذين تفضلوا بتحكيم الإستبانة ..... ز

الفصل الأول

المدخل إلى الدراسة والدراسات السابقة

المدخل إلى الدراسة

المقدمة:

تعد حوكمة الشركات Corporate Governance من المواضيع الهامة التي يتم تداولها حديثاً وتساهم في بناء البيئة التنظيمية للمؤسسات إذ تُحكم الرقابة وتضبط العمل وتمنع الفساد وتساعد على تطور المؤسسات واستمراريتها، وتجعلها تقدم المعلومات الخاصة بها بنزاهة وشفافية، مما تدعو أصحاب رؤوس الأموال لتوظيف أموالهم في هذه المؤسسات وعدم انتقالها عبر الحدود.

ولقد ظهر مصطلح حوكمة الشركات في العقود القليلة الماضية عند تزايد الأزمات المالية والاقتصادية التي حلت على الشركات العالمية الكبرى في الدول المتقدمة والنائية على حد سواء، وقد دعا الكثير من الاقتصاديين والمهنيين ممن أصابهم الضرر والإفلاس عقب هذه الأزمات والانهيارات إلى البحث عن وسائل وطرق يمنعون فيها أو يقللون من حدوث مثل هذه الأزمات في المستقبل وكان التوجه إلى وضع مبادئ أو توجيهات وتوصيات حوكمة الشركات التي اعتبرت حجر الأساس في الشركة (Zaman, et. al., 2011,p167)، حيث إن اتساع الشركات وانفصال الإدارة عن الملكية والذي أدى لضعف الرقابة على أطراف الشركة، دعى إلى ضرورة وجود توجيهات وتوصيات لتنظيم الأعمال في الشركات، من حيث المحافظة على شفافية المعاملات وحقوق جميع أطراف الشركة، إلا أن لوائح حوكمة الشركات هذه أو التوجيهات تكون إلزامية في بعض الدول وتوصيات بأفضل الممارسات في دول أخرى (Zaman, et. al., 2011,p 166).

إن الأزمة الإقتصادية التي حدثت هي نتاج للتصرفات اللامسئولة لإدارات المؤسسات المالية والمصرفية وهذه التصرفات نابعة من عدم الإلتزام بإحترام أخلاقيات الأعمال وعدم تطبيق القوانين (تيجاني والعايب،2009م، ص12).

وقد كان هناك سبب آخر بخلاف الفساد هو أتعاب المدقق الخارجي والذي لم يعطي أي اشارة عن حالة الشركات التي تضررت ومثال على ذلك ما حدث في الأزمة العالمية الكبرى أزمة الرهن العقاري والتي ظهرت على السطح عام 2007م وكان من آثارها إفلاس بنوك عالمية كبرى أهمها بنك Leiman Brathers الأمريكي في سبتمبر 2008م ثم توالت الانهيارات التي أصابت الكثير من البنوك بعد الإعلان عن إفلاسه وأيضاً شركات توظيف الأموال، وبنك الاعتماد والتجارة في مصر، وانهيار شركة Enrone للطاقة، وما تبعه من انهيار لشركة

Arther Andreson في أمريكيا في أوائل القرن الواحد والعشرين والتي أثرت على سمعة المحاسبة (Nelsson, et. al., 2015,p 3).

لذا فقد كانت الضغوط كبيرة جداً على مهنة المحاسبة والتدقيق الخارجي وخاصة في ضوء تواصل إفلاس الشركات العالمية الكبرى في جميع دول العالم والقضايا المرفوعة ضد المدققين الخارجيين إثر تهاونهم في بذل جهودهم وأداء واجباتهم وفق معايير آداب وسلوك المهنة وبسبب الفضائح المحاسبية تم تسليط الضوء للحاجة إلى حوكمة الشركات لتعزيز التقارير المالية والوثوق بعملية التدقيق (Nelsson, et. al., 2015,p 3).

على أثر ذلك زاد الاهتمام من قبل المهنيين ورجال الفكر والمستثمرين للوقوف على أسباب ذلك وإيجاد الحلول اللازمة. فقاموا بدراسة الأسباب والعوامل التي أدت لظهور هذه الأزمة فانقسموا إلى فرق وكل فريق عزا ذلك لعامل مختلف عن الآخر ولكنهم توصلوا إلى وجوب وجود ما يسمى حوكمة الشركات وخاصة في الشركات العالمية الكبرى. إذ تؤدي الحوكمة الفعالة للشركات إلى ضمان دقة التقارير المالية التي تساعد أصحاب المصالح لمعرفة طبيعة استثماراتهم، كما تؤدي إلى تخفيض تكلفة رأس المال وجذب الاستثمارات الأجنبية والمحلية ومكافحة الفساد (عيسى، 2008م، ص1) ومع وجود الأزمات المتتابعة ظهرت هناك حاجة ماسة لوجود دور للدولة كمنظم للحفاظ على التوازن الحساس بين الأطراف ذات المصالح المرتبطة بالشركة (الحجاج، 2012م، ص43) وتركز هذه الدراسة على إبراز العلاقة بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وأتعاب المدقق الخارجي في فلسطين.

لذلك فمن خلال هذه الدراسة استطعنا الوقوف على وجود علاقة بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وأتعاب المدقق الخارجي من خلال أراء المدققين الخارجيين بهدف الخروج بتوصيات بتعزيز تطبيق هذه المبادئ وإظهار مفهومها وتطوير البيئة القانونية والرقابية لزيادة القوة التنافسية في المؤسسات.

مشكلة الدراسة:

لقد كان ظهور مصطلح حوكمة الشركات إثر الفساد الذي استشرى في الشركات العالمية الكبرى في الدول المتقدمة والنامية والذي كان سببه اتساع حجم الشركات مما أدى إلى انفصال الملكية عن الإدارة إذ انهارت على أثره شركات عملاقة وكان من أسباب ذلك الفساد المحاسبي الذي تأثر بحجم الأتعاب ، كما وتأثرت الشركات الفلسطينية مثل سائر الأسواق العالمية التي تأثرت من انهيار الشركات العملاقة على أثر الفساد الذي انتشر فيها.

ولطالما تعتبر مهنة المحاسبة والتدقيق من أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثراً وتأثيراً بمبادئ وإجراءات الحوكمة وقد كان ذلك دافعاً حقيقياً نحو تأصيل وتطبيق مبادئ حوكمة الشركات للخروج منها برؤية جديدة لإحكام الرقابة وضبط العمل بفاعلية لتؤتي ثمارها بشفافية ومصداقية تطمئن المساهمين والمستثمرين وكل من لهم علاقة بذلك كما أن هذه المبادئ والإجراءات تلعب دوراً كبيراً في مجال تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق ولذا يمكن صياغة مشكلة الدراسة في السؤال الرئيس التالي:

ما مدى وجود علاقة بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وأتعاب مدقق الحسابات الخارجي في فلسطين؟

ويتفرع من السؤال الرئيس الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما مدى وجود علاقة بين ضمان وجود أساس لنظام فعال لحوكمة الشركات وأتعاب مدقق الحسابات الخارجي؟
2. ما مدى وجود علاقة بين حقوق المساهمين وأتعاب مدقق الحسابات الخارجي؟
3. ما مدى وجود علاقة بين المعاملة المتساوية للمساهمين وأتعاب مدقق الحسابات الخارجي؟
4. ما مدى وجود علاقة بين دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات وأتعاب مدقق الحسابات الخارجي؟
5. ما مدى وجود علاقة بين الافصاح والشفافية وأتعاب مدقق الحسابات الخارجي؟
6. ما مدى وجود علاقة بين مسئولية مجلس الإدارة وأتعاب مدقق الحسابات الخارجي؟

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى:

1. بيان تحقيق الهدف الرئيس ألا وهو مدى وجود علاقة بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وأتعاب مدقق الحسابات الخارجي.
2. التعرف على مفهوم حوكمة الشركات من خلال الدراسات الاقتصادية والمنظمات المعنية بالأمر.
3. التعرف على أهمية وخصائص ومحددات حوكمة الشركات من خلال الدراسات السابقة.
4. إلقاء الضوء على مبادئ حوكمة الشركات.
5. تقديم الإقتراحات والتوصيات المناسبة في هذا المجال.

6. تحليل ودراسة العلاقة بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وأتعاب المدقق الخارجي.
7. المساهمة في إثراء المكتبة الجامعية بالدراسات في مجال الحوكمة وأتعاب مدقق الحسابات.

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية هذه الدراسة من خلال تسليط الضوء على حوكمة الشركات وأهمية تطبيق مبادئها وتوجيهاتها وتوصياتها في بيئة الأعمال الفلسطينية لما لها من آثار على أتعاب المدقق الخارجي وفي جذب الاستثمارات المحلية والأجنبية لسوق العمل الفلسطيني، وتوفير بيئة عمل تتسم بالشفافية والمصداقية بعد حدوث الفساد والانهيار في الشركات العالمية الكبرى في الدول المتقدمة والنائية على حدٍ سواء، وإن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بصورة سليمة يؤدي إلى تحقيق الأهداف المرجوة من إنشاء الشركة ألا وهو زيادة الشفافية والموثوقية والعدالة للبيانات المالية الهامة لأصحاب المصالح وتوليد الأرباح وتقليل المخاطر وزيادة القيمة السوقية للسهم لأن هذه الأهداف هي المحددات لقرار الاستثمار أو الامتناع عنه، إذ يشكل تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات المساهمة العامة ميزة هامة للتنافس فيما بينها، وأن أتعاب المدقق التي تعتبر ثمن الخدمات التي يقدمها مدقق الحسابات أو ثمن المنتج الذي يقوم ببيعه للطرف الآخر ألا وهو الشركة، لها دور كبير في سوق العمل الفلسطيني إذ أن مدقق الحسابات يعتبر حلقة الوصل بين الشركة ومستخدمي البيانات بكافة أنواعهم، لذا فإن هذه الدراسة توفر مجالاً خصباً للكتابة فيه حيث أن الكتابات في موضوع حوكمة الشركات وعلاقتها بأتعاب المدقق الخارجي ما زالت محدودة.

فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى: لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مبادئ حوكمة الشركات وأتعاب المدقق الخارجي، وتتفرع منها الفرضيات التالية:

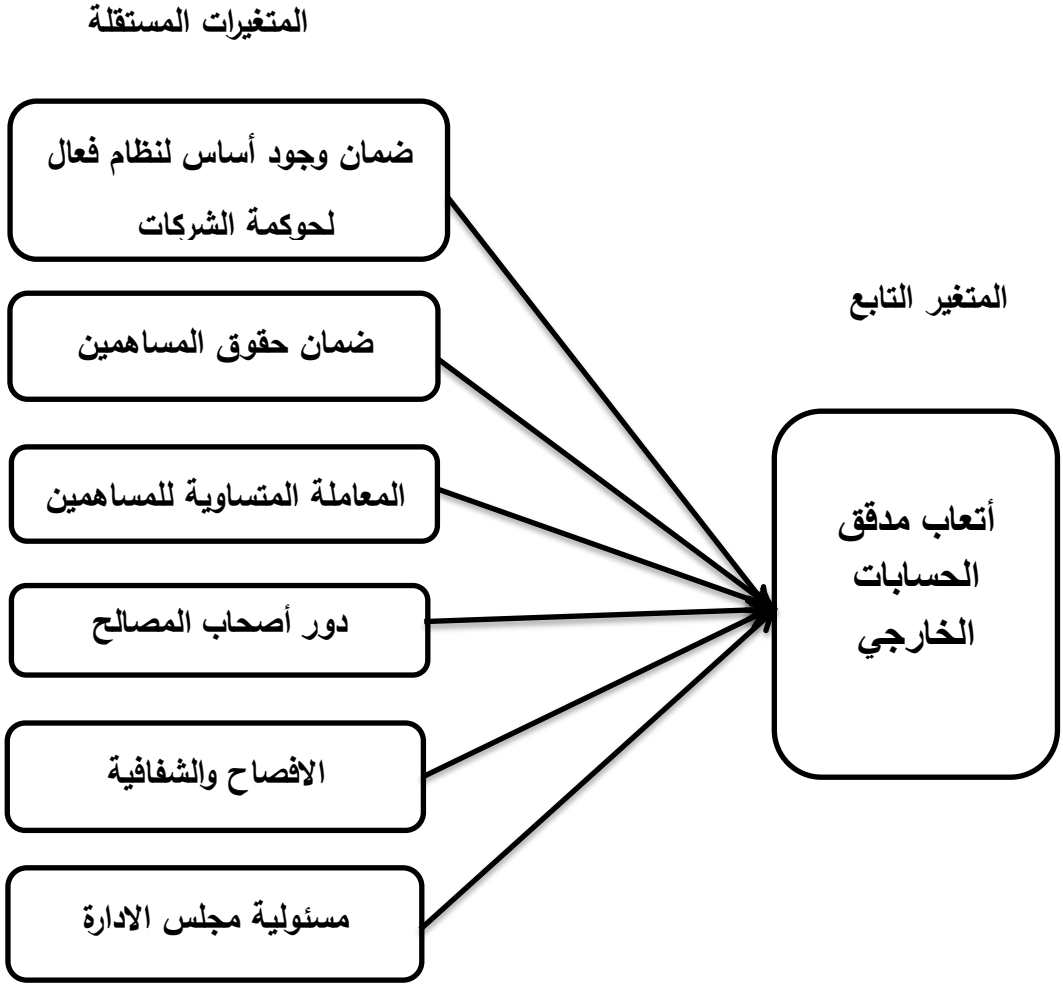
1- لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ضمان وجود أساس لنظام فعال لحوكمة الشركات وأتعاب مدقق الحسابات الخارجي.
2- لا يوجد علاقة ذات دلالة احصائية بين حقوق المساهمين وأتعاب مدقق الحسابات الخارجي.
3- لا يوجد علاقة ذات دلالة احصائية بين المعاملة المتساوية للمساهمين وأتعاب مدقق الحسابات الخارجي.

4- لا يوجد علاقة ذات دلالة احصائية بين دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات وأتعاب مدقق الحسابات الخارجي.
5- لا يوجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الافصاح والشفافية وأتعاب مدقق الحسابات الخارجي.
6- لا يوجد علاقة ذات دلالة احصائية بين مسئولية مجلس الادارة وأتعاب مدقق الحسابات الخارجي.

الفرضية الثانية: توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات درجات تقدير أفراد عينة الدراسة حول مدى العلاقة بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وأتعاب المدقق الخارجي تُعزى للمتغيرات (المؤهل العلمي، الموقع الوظيفي، عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق الخارجي، الشهادات المهنية، عدد الدورات التدريبية).

نموذج الدراسة:

وبناءً على مدونة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية "OECD" التي وضعت القواعد الخاصة بحوكمة الشركات ومن خلال هذا النموذج يتم اعتبار مبادئ الحوكمة متغيرات مستقلة وأتعاب مدقق الحسابات الخارجي متغير تابع وهي كالتالي:



شكل (1.1): يوضح نموذج الدراسة

الدراسات السابقة

أولاً: الدراسات العربية:

1. دراسة (خلف وفاضل، 2016م) بعنوان: "أثر تطبيق حوكمة الشركات على الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية".

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والبالغة 77 شركة، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي.

وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الشركات العراقية كان له دور وأثر على رفع الكفاءة لديها والتخلص من حالة الفشل، حيث تم اختبار كفاءة الشركات للتنبؤ بالفشل عن طريق خمس نسب مالية باستخدام نموذج التمان، وكذلك دور الشركات المدرجة في تحسين مؤشر سوق العراق للأوراق المالية نتيجة الإفصاح والشفافية في القوائم المالية.

وأوصت الدراسة بضرورة تبني نماذج الفشل المالي ومنها نموذج التمان، ليساعد كل الشركات على التنبؤ السنوي، وأن يتم الإفصاح عنه في تقرير خاص بالشركة يسمى (موقع الشركات المدرجة من الإفلاس المالي). وأن تسعى إدارة السوق وهيئة الأوراق المالية إلى تنظيم دورات مكثفة في تتخصص في مجال قضايا حوكمة الشركات المتعددة لارتباطها بكفاءة الشركات وتجاوزها مخاطر الفشل والسوق.

2. دراسة (الغزالي، 2015م) بعنوان: "دور تطبيق قواعد حوكمة الشركات في منع حدوث التعثر المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين".

هدفت هذه الدراسة للتعرف على دور تطبيق قواعد الحوكمة في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين في منع حدوث التعثر المالي، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وأجريت الدراسة على كامل المجتمع ومقداره 49 شركة وهي عدد الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها أن نسبة التزام الشركات بتطبيق معايير حوكمة الشركات بلغت 63.986% وهي نسبة مقبولة لتطبيق حوكمة الشركات كما أن أكثر المؤشرات تطبيقاً هو المؤشر الخاص باللوائح والقوانين الداخلية للشركة ثم يأتي المؤشر الخاص

بصلاحيات مجلس الإدارة يليه مؤشر المكافآت لأعضاء مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين كما أظهرت النتائج وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق الشركات المدرجة في بورصة فلسطين لقواعد حوكمة الشركات ومنع حدوث التعثر المالي لتلك الشركات.

وقد أوصت الدراسة بضرورة قيام بورصة فلسطين بعمل مقياس سنوي بمدى التزام الشركات بتطبيق مبادئ الحوكمة، وأن يكون هذا التصنيف متداولاً وميسراً لجميع الأطراف ذات العلاقة، وإدراج مقياس للتعثر المالي في القوائم المالية للشركات المدرجة يظهر في التقرير السنوي للشركات.

3. دراسة (انشاصي، 2015م) بعنوان: "دور حوكمة الشركات في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور حوكمة الشركات في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، كما أنها أجريت على عينة حجمها 34 من أصل 46 شركة المدرجة في بورصة فلسطين.

وتوصلت إلى وجود أثر إيجابي لتطبيق حوكمة الشركات على وظيفة المدقق الداخلي من خلال توفير الاستقلال المهني له، كما وتحقق قدراً ملائماً من الثقة والطمأنينة للمستثمرين ومستخدمي القوائم المالية من خلال الإفصاح والشفافية، وجود أساس للحوكمة في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين ولكنها تحتاج لتعزيز، وأن الحوكمة تهدف لإعادة توزيع الصلاحيات في الهياكل الإدارية.

وأوصت الدراسة بضرورة المحافظة على مستوى كافي وعادل من الإفصاح والشفافية عن المعلومات في التقارير المالية، ورفع مستوى الحوكمة في الشركات من خلال خطط التوظيف والتعيين للموارد البشرية، ضرورة اتباع وحدة التدقيق الداخلي لأعلى مستوى إداري في الشركة أو مجلس الإدارة، واعداد وتدريب المدقق الداخلي.

4. دراسة (المدهون، 2014م) بعنوان: "العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي: دراسة تطبيقية".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الداخليين والخارجيين على المصارف العاملة في قطاع غزة وقد بلغ حجم مجتمع الدراسة 50 مدقق داخلي وخارجي.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها أن اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي يخفض تكلفة التدقيق الخارجي، حيث يتم أخذ عمل المدقق الداخلي بالحسبان. مما يساهم في تخفيض ساعات العمل وبالتالي تقل الأتعاب. كما أن التزام المدقق الداخلي والخارجي بالتطوير المهني لمواكبة المستجدات يعزز العلاقة بينهم، كما يساعد في تعزيز نظام الرقابة الداخلية، من خلال التزام الطرفين ببذل العناية المهنية الواجبة عند دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، كما ويساعد التزام كل من المدقق الداخلي والخارجي بالتطوير المهني بتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، وذلك من خلال قيام المدقق الخارجي بالتقليل من اختباراته ونطاق اجراءاته.

وأوصت الدراسة بضرورة وجود قسم تدقيق داخلي فعال مؤهل ولديه المعرفة الكافية بالمعايير المهنية. وضرورة مواكبة المدقق الداخلي والخارجي المستجدات في بيئة الأعمال، والعمل على الاهتمام وتفعيل قسم التدقيق الداخلي ليزيد اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي، والحرص على التشاور بشأن ترتيبات المشاركة في الملفات وأوراق العمل.

5. دراسة (درغام، 2013م) بعنوان: "مدى التزام البنوك الفلسطينية بمبادئ حوكمة الشركات".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام البنوك الفلسطينية بمبادئ حوكمة الشركات، ولتحقيق هدف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي حيث يتم تناول ظواهر وممارسات موجودة ومتاحة للدراسة والقياس كما هي دون تدخل الباحث في مجرياتها، واعتمدت هذه الدراسة على البيانات الأولية عن طريق استبيانة تم توزيعها وكان حجم مجتمع الدراسة الذي خضع للشروط 30 تم حصر وتحليل محتواها باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS، بالاضافة للبيانات الثانوية المتمثلة في الكتب والمراجع والرسائل والمجلات العلمية.

وتوصلت الدراسة إلى أن البنوك الفلسطينية تلتزم مجتمعة بمبادئ حوكمة البنوك بدرجة كبيرة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$). وتلتزم البنوك الفلسطينية بمبدأ حماية حقوق المساهمين ومبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة بدرجة كبيرة جداً عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$).

وأوصت الدراسة بضرورة قيام الجهات الرقابية في الدولة الممثلة ببورصة فلسطين وسلطة النقد بالمزيد من الدور الرقابي على مؤسسات الدولة، وطرح مساق يتناول حوكمة الشركات في كليات التجارة والقانون.

6. دراسة (أبو النيل، 2013م) بعنوان: "دور حوكمة الشركات في تفعيل المراجعة الداخلية وأثر ذلك على أتعاب المراجعة الخارجية".

هدفت هذه الدراسة لمعرفة دور حوكمة الشركات في تفعيل التدقيق الداخلي في الاتجاه الذي يمكن أن يستفيد منه المراجع الخارجي ودوره في إضفاء الثقة على التقارير المالية محل التدقيق وأثر ذلك على الأتعاب، وقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي كما وأجريت الدراسة في البيئة المصرية وقد تم اجراء الدراسة على الشركات المقيدة في البورصة المصرية.

وتوصلت الدراسة إلى أن فعالية الحوكمة تزداد بزيادة فعالية التدقيق الداخلي من خلال دور كل طرف من أطراف الحوكمة وقواعدها ومبادئها، ودور التدقيق الداخلي والخارجي في الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، وأن التعاون بينهما يؤثر على توقيت ومدى طبيعة إجراءات التدقيق مما يضفي قيمة للوحدة الاقتصادية.

كما أوصت الدراسة بتدعيم وظيفة التدقيق الداخلي في المنشأة لتتمكن من القيام بمسئولياتها، وضرورة الأخذ بمدخل التدقيق الداخلي على أساس المخاطر واختيار الأسلوب المناسب للتعامل معها، وضرورة تبني آليات قانون (Sarbanes-Oxley) كاستراتيجية مقترحة لتطوير مهنة المحاسبة والتدقيق بما يتلاءم مع بيئتها.

7. دراسة (سليماني، 2013م) بعنوان: "دور أليات الحوكمة في تحسين الأداء المالي لشركات التأمين".

هدفت هذه الدراسة لمعرفة دور آليات الحوكمة في تحسين الأداء المالي لشركات التأمين، لما تلعبه هذه الآليات من دور كبير لتصبح أكثر جذباً للمستثمرين مما يزيد من رؤوس الأموال ووفرة الائتمان وخفض تكلفة التمويل، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي كما وأجريت هذه الدراسة على شركة التأمين CRMA السودانية.

وتوصلت الدراسة إلى أن حوكمة الشركات هي أداة فعالة للرقابة وأن مجلس الإدارة هي أهم آلية لأنه من الجهات المراقبة للإدارة والإشراف عليها وتقييمها، وأن المراجعة الداخلية هي الوسيلة الفعالة لتقييم الوظائف والأنشطة في الشركة كما وأن هناك علاقة ارتباط بين آليات الحوكمة والأداء المالي.

كما أوصت الدراسة بوجوب زيادة الدور الرقابي على شركات التأمين من قبل الشركات الدولية والزامها بتطبيق آليات الحوكمة، ووضع مقاييس للأداء المالي لشركات التأمين، ووجوب إشراف جهة حكومية على شركات التأمين وأنظمتها ومراقبة علاقتها بالمستأمنين.

8. دراسة (الحاج، 2012م) بعنوان: "آليات حوكمة الشركات ودورها في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة في الشركات المساهمة السودانية".

هدفت هذه الدراسة لتناول مشكلة وجود فجوة التوقعات في التدقيق بين المدققين الخارجيين ومستخدمي القوائم المالية في الشركات المساهمة العامة في السودان، وقد تم اتباع كل من المنهج التاريخي والاستقرائي والاستنباطي والوصفي في هذه الدراسة وقد كان حجم العينة 45 مفردة خضعت للتحليل من أصل 50 مفردة.

وتوصلت الدراسة إلى أن استقلال وقوة نظام الرقابة الداخلية داخل الشركة وتدريب وتأهيل وتدريب العاملين فيها والتزام إدارة الشركة بتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق واستقلال مراقب الحسابات في الشركة ساعد في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق.

كما أوصت الدراسة بنشر الوعي داخل الشركات بمفهوم حوكمة الشركات وأهميته لكافة العاملين، ومنح الرقابة الداخلية والتفتيش والتدقيق الاستقلال التام في جميع الشركات العامة المساهمة، وان يتم تعيين وعزل مراقب الحسابات الخارجي من قبل الجمعية العمومية للمساهمين والاستعانة بالجهات الاشرافية الخارجية.

9. دراسة (سويدان، 2009م) بعنوان: "بعض العوامل المحددة لأتعاب التدقيق: دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان".

استهدفت الدراسة معرفة أثر العديد من العوامل (حجم الشركة ودرجة تعقيد عملياتها ومخاطر التدقيق ونوع القطاع الذي تنتمي إليه الشركة وحجم مكتب الدقيق) على تحديد أتعاب التدقيق لعينة تكونت من 170 شركة من الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان لعام 2003م وتم استخدام نموذج الانحدار المتعدد.

وتوصلت الدراسة إلى أن حجم الشركة هو أهم العوامل المحددة لأتعاب التدقيق بغض النظر عن القطاع الذي تعمل به، كما وأن مكاتب التدقيق الكبيرة تتقاضي أتعاب أكبر من المكاتب التدقيق الصغيرة ويمكن أن يعود ذلك للفروق في جودة الأداء بينهما أو لتمتعها بمركزها الاحتكاري في سوق خدمات التدقيق، وأيضاً تعدد فروع الشركة يؤثر على الأتعاب فكلما زادت الفروع زادت الأتعاب تبعاً للجهد المبذول من المدقق في فروع الشركة.

وقد أوصت الدراسة بإجراء المزيد من الدراسات التي تأخذ بالاعتبار متغيرات أخرى لم تشملها الدراسة وأيضاً دراسة حول العلاقة بين درجة اعتماد المدقق على نظام التدقيق الداخلي وأتعاب المدقق الخارجي.

ثانياً: الدراسات الأجنبية:

1. دراسة **(Olarinoye and Ahmad, 2016):**

"Political Connections of Boards and the selection of Auditors in Nigeria"

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة العلاقات السياسية لأعضاء مجلس الإدارة واختيار مدققي الحسابات من قبل الشركات غير المالية المدرجة في نيجيريا. وتم الحصول على المعلومات المالية وغير المالية من 94 شركة غير مالية مدرجة في البورصة النيجيرية من عام 2008م إلى 2013م وقد تم استخدام التحليل باستخدام المنهج الوصفي التحليلي.

وتوصلت الدراسة وفقاً لنتائج التحليل أن الشركات المدرجة ومرتبطة سياسيا مع شركات التدقيق باستثناء الشركات الكبرى الأربعة بأن هناك تأثير للعلاقات السياسية لمجلس الإدارة واختيار مدققي الحسابات، وأنه من غير المرجح أن يقوم أعضاء مجلس الإدارة بتعيين شركة تدقيق من ضمن 4 شركات التدقيق الكبيرة لتدقيق شركاتهم، لأنهم أبعد عن التسامح بالنسبة لممارسة التلاعب بالأرباح، وكان هذا بسبب صعوبات التأثير على هذه الشركات لإصدار تقرير تدقيق الحسابات لصالحهم.

وأوصت الدراسة استخدام النتائج لإجراء التعديلات اللازمة في القوانين التي تستهدف الحد من تأثير المحسوبية السياسية على اختيار مدقق الحسابات. وأيضاً بالتنوع العرقي والجنسي عند اختيار المدقق الخارجي.

2. دراسة (Ismail, et. al., 2015):

"Audit Committee and Audit Fees in Malaysia"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور لجنة التدقيق وهي من آليات حوكمة الشركات ودور العلاقات السياسية في تحديد أتعاب التدقيق الخارجي في ماليزيا، وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، واعتمدت هذه الدراسة على البيانات التاريخية وبلغت عينة الدراسة 945 شركة للفترة الواقعة بين عامي 2005م –2009م وضمت العينة شركات مرتبطة سياسياً وشركات غير مرتبطة سياسياً، وقد أجريت هذه الدراسة للتحقق من أن التحديثات التي أجريت على أليات الحوكمة الداخلية قد أحدثت تغييراً.

وتوصلت الدراسة أن نتائج تحليل العلاقة بين آليات الحوكمة الداخلية وأتعاب المدقق الخارجي غير حاسمة، إذ أنها كانت متضاربة ولا يمكن الإعتماد عليها، كما توصلت إلى أن الشركات المرتبطة سياسياً تدفع أتعاب تدقيق أعلى من غيرها مما يعطي الحكومة دافعاً لتحسين النمو الاقتصادي.

وأوصت الدراسة بتوفير فرص البحث مرة أخرى مع وجود متطلبات أخرى غير خصائص لجنة التدقيق، وأيضاً توسيع فترة الاختبار أكثر من خمس سنوات لقياس الآثار طويلة المدى للحكم على أتعاب التدقيق.

3. دراسة (Nelsson, et. al., 2015):

"Ownership Structures Influence on Audit Fee".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العلاقة بين هياكل ملكية الشركات وأتعاب عملية التدقيق الخارجي وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وأجريت الدراسة على الشركات الماليزية المدرجة في بورصة ماليزيا وركزت الدراسة على مدى الاعتماد على المدقق الخارجي وتم استخدام نموذج الإنحدار المتعدد لعينة بلغ عددها 345 شركة. كما تبحث هذه الدراسة العلاقة بين هيكل الملكية وهيكل الادارية والملكية الأجنبية والملكية الحكومية مع أتعاب المدقق الخارجي وتم الحصول على البيانات المنشورة لتلك الشكات لعام 2010م.

وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية ذات دلالة احصائية بين أتعاب التدقيق الخارجي وشركات الملكية والملكية الأجنبية والملكية الحكومية ولكن لا توجد علاقة كبيرة مع الشركات التي لديها ملكية إدارية أي الشركات التي تنفصل فيها الملكية عن الإدارة.

وأوصت الدراسة بإجراء دراسة مستقبلية تشمل العينة فيها 400 شركة عامة باستثناء قطاع الخدمات المالية، وبتوسيع الفترة الزمنية أي لا تقتصر المدة على سنة واحدة ولكن تكون على مدى فترة زمنية معينة وأثار ذلك على تبديل المدقق الخارجي، وضرورة التمييز بين أتعاب التدقيق وأتعاب خدمات غير التدقيق.

4. دراسة (Martinez and Moraes, 2014)

Association Between Independent Auditor Fees and Firm Value: A Study of Brazilian Public Companies.

هدفت الدراسة لمعرفة العلاقة بين أتعاب المدقق الخارجي المستقل وقيمة الشركة السوقية، كما تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وتناولت أتعاب خدمات التدقيق وخدمات غير التدقيق في عينة الدراسة 300 شركة من الشركات العامة المدرجة في بورصة ساو باولو خلال الفترة من 2009م إلى 2011م لتحديد الجوانب التي تؤثر على القيمة السوقية والقيمة الدفترية للشركات، واستخلاص العوامل غير المباشرة التي تخلق القيمة.

وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة كبيرة بين أداء الشركة من ناحية، وأتعاب خدمات التدقيق من جهة وخدمات غير التدقيق من جهة أخرى، فقد كان هناك تأثير ايجابي لأداء الشركة وأتعاب خدمات التدقيق الخارجي وأن هناك تأثير سلبي لأداء الشركة وأتعاب الخدمات الإستشارية وأن السوق لا ينظر إلى هذه الخدمات على أنها قيمة مجمعة، فقد كانت النتائج هنا محدودة بقيود في قاعدة البيانات، وأيضا إلى الوضع البرازيلي الاقتصادي إذ أن المعلومات عن الأتعاب المدفوعة إلى مدقق الحسابات المستقل لخدمات التدقيق والخدمات الاستشارية تغطي فقط ثلاث سنوات، إلا أن التأثير له أهمية على الشركات الحديثة التي تمارس حوكمة الشركات.

وأوصت الدراسة بضرورة النظر بعناية من قبل مجلس الإدارة في تدقيق وتعيين المكافأة وطبيعة الخدمات المتعاقد عليها مع مدقق الحسابات الخارجي.

5. دراسة (Abbass and Aleqab, 2013):

"Internal Auditors Characteristics and Audit Fees: Evidence from Egyptian firms".

هدفت هذه الدراسة إلى بيان كيف يمكن لخصائص التدقيق الداخلي أن تؤثر على درجة اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي، ومن ثم التأثير على أتعاب المدقق الخارجي، وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وتم توزيع الاستبانات على مجتمع الدراسة المتمثل في

بعض المنشآت المصرية المقيدة في البورصة المصرية والبالغ عددها 78 واستخرجت البيانات الخاصة بأتعاب المدققين الخارجيين من تقاريرها المالية السنوية.

وتوصلت الدراسة إلى أنه كلما زاد الاهتمام بقسم التدقيق الداخلي من حيث التعامل مع مدققين مؤهلين ارتبط ذلك بأتعاب أقل للمدقق الخارجي لذا فإن الإدارة العليا تأخذ بنتيجة أعمال المدققين الداخليين وتعمل بتوصياتهم وتقدم لهم التدريب المهني والتعليم المناسب والمحافظة على استقلاليتهم.

وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالتدقيق الداخلي ودوره الفعال في مساعدة المدقق الخارجي ومساهمته في التقليل من تكلفة التدقيق الخارجي المقدمة من قبل المنشأة، كما وأوصت المدقق الخارجي بضرورة تقييم موضوعية وكفاءة وأداء المدقق الداخلي كما نصت عليه المعايير الدولية لتحديد درجة اعتماده على المدقق الداخلي.

6. دراسة (Elgammal, 2012) بعنوان:

"Determinants of Audit Fees: Evidence From Lebanon"

هدفت هذه الدراسة لمعرفة رأي المدققين الخارجيين والممثلين للشركات مثل (المحاسبين، المحللين الماليين، المدققين الداخليين) بالعوامل التي تحدد أتعاب التدقيق واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وأجريت في البيئة اللبنانية، وكان حجم العينة 80 استبانة تتضمن جميع العوامل والمتغيرات.

وتوصلت الدراسة إلى إتفاق شركات التدقيق والعملاء أن أكثر عامل يؤثر على حجم الأتعاب ما إذا كانت شركة التدقيق ضمن الأربع شركات الكبيرة وأقل عامل هو حجم شركة التدقيق من حيث عدد موظفيها.

وأوصت الدراسة أن الوضع في لبنان سيكون أفضل إذا الزم قانون الشركات العملاء بنشر الأتعاب التي تدفع للتدقيق في تقاريرهم السنوية ليتم استخدامها في تحديد العوامل المؤثرة في الأتعاب.

7. دراسة (Wood, 2007) بعنوان:

"Does Internal Auditing Affect the External Audit Fees"

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أثر جودة التدقيق الداخلي على أتعاب التدقيق الخارجي، وتم تطبيق التحليل الاحصائي على شركات التدقيق الخارجي الكبرى وعدة شركات مساهمة أخرى وبلغت العينة 245 شركة من الشركات محل التدقيق الخارجي من مختلف

الصناعات منها على سبيل المثال وليس الحصر شركات أغذية، وشركات سياحة، شركات أموال.

حيث توصلت من خلال التحليل الإحصائي إلى وجود علاقة عكسية بين جودة التدقيق الداخلي وأتعاب التدقيق الخارجي أي أنه كلما كان هناك تدقيق داخلي جيد ساعد ذلك في عمل التدقيق الخارجي واختصرت الكثير من أعمالها تبعاً للمسؤوليات المطلوبة منها مما يؤدي إلى تخفيض أتعاب التدقيق الخارجي.

وأوصت الدراسة بضرورة الرجوع إلى جمعية المحاسبين المعتمدة لتحديد حد أدنى لأتعاب المدقق الخارجي، وضرورة تطبيق تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق إذ أنها تؤثر في طبيعة النظام المحاسبي وعملية التدقيق ومن ثم يؤثر في أتعاب التدقيق.

8. دراسة (Larcker and Richardson, 2004):

"Fees Paid to Audit Firms, Accrual Choices, and Corporate Governance"

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة العلاقة بين أتعاب التدقيق على خدمات التدقيق وخدمات غير التدقيق وخيارات الاستحقاق وأن هذه العلاقة (إن وجدت) هي مدخلات هامة للمناقشة الجارية في المجتمعات التنظيمية والأكاديمية حول هيكل مهنة المحاسبة ومدى ملاءمة تقديم خدمات غير التدقيق من قبل شركات التدقيق الخارجي، وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وبلغ حجم العينة 5103 شركة من مختلف القطاعات الاقتصادية في شيكاغو، وتم اجراء التحليل على البيانات المالية لسنتين هما 2000م و2001م .

وتوصلت الدراسة إلى نتائج متباينة بالنسبة لخدمات تدقيق الحسابات الخارجي وغير التدقيق ومستحقات التدقيق وبقيت هذه القضية دون حل، وأن حوكمة الشركات هو مفتاح لفهم الخيارات على أساس الاستحقاق، وأن العلاقة سلبية بين استقلالية المدقق الخارجي وأرباح الشركات منخفضة القيمة في السوق المالي، وأن هذه النتائج تعتبر رد على استفسارات المساهمين، ووجود علاقة بين أتعاب التدقيق وحوكمة الشركات.

وأوصت الدراسة وفقاً للنتائج المتباينة أن يستمر البحث والدراسة في هذا الموضوع مع فترات مالية أطول لأن النتائج التي تم الوصول إليها من تحليل بيانات سنتين لا يمكن تعميمها على كل الشركات وعلى جميع البلاد التي شاركت في حلقة النقاش.

9. دراسة (Felix, et. al, 2001):

"The Contribution of Audits as a Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing This Contribution"

هدفت هذه الدراسة لفحص العلاقة بين المساعدة التي يمكن أن يقدمها التدقيق الداخلي للتدقيق الخارجي وتأثيرها على أتعاب التدقيق. وقد اعتمدت الدراسة على المعلومات المنشورة العامة ، حيث تم اختيار شركات التدقيق الست الكبرى، وشركات محل التدقيق وعددها 29 شركة من مجموع 1000 شركة تعمل في صناعات مختلفة، وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي ونموذج الانحدار خلال التحليل الإحصائي.

وتوصلت الدراسة إلى أن مساهمة التدقيق الداخلي من خلال تدقيق القوائم المالية يعتبر محدداً معنوياً في تحديد أتعاب التدقيق الخارجي. فكلما زادت مساهمة التدقيق الداخلي أدى إلى انخفاض أتعاب التدقيق الخارجي، مثال على ذلك إذا زادت مساهمة التدقيق الداخلي من صفر إلى 26.57% من القيام بتدقيق القوائم المالية فإن انخفاض أتعاب التدقيق الخارجي سيصل 18% تقريباً، أي أن العملاء بإمكانهم التأثير عن طريق مدى مساهمة التدقيق الداخلي بالاستثمار في جودة التدقيق الداخلي.

وأوصت الدراسة بإعادة هذا البحث مستقبلاً ومعرفة مقدار الأهمية النسبية لكل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأخذ الرقابة الداخلية بعين الاعتبار.

وفقاً لما تم استعراضه من خلال الدراسات السابقة نجد أن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات كان لها الأثر الكبير على المؤسسات والشركات، إذ أنها توفر الشفافية والمصداقية للبيانات المالية وتحافظ على حقوق أصحاب المصالح المختلفة، فقد توافقت العديد من الدراسات مع هذه الدراسة وكانت العلاقة إيجابية (طردية) بين مبادئ حوكمة الشركات وأتعاب المدقق الخارجي، وقد اختلفت مع دراسات أخرى وكانت العلاقة سلبية (عكسية).

ما يميز هذه الدراسة:

على الرغم من أهمية الدراسات السابقة التي تم استعراضها والتي تناولت مواضيع كثيرة ذات قيمة ولها علاقة بحوكمة الشركات منها التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق وفجوة التوقعات وجودة الأداء المهني لمدقق الحسابات وقد تشابهت هذه الدراسات مع هذه الدراسة في جزء منها.

ولكن تميزت هذه الدراسة بأن تناولت البيئة الفلسطينية وركزت على العلاقة بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وأتعاب المدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين، حيث أن

العوامل المحددة لأتعاب المدقق الخارجي متعددة وقد سبق دراستها، ولكن من خلال هذه الدراسة يتبين أهمية تطبيق مبادئ حوكمة الشركات والمزايا والمنافع التي تعود على الشركات وتؤثر على التنمية الاقتصادية وعلاقة تطبيقها بأتعاب المدقق الخارجي ومعرفة مدى هذه العلاقة، كما أنه موضوع حديث ولم يسبق لأي من الباحثين تناوله مما يعزز من واقع الحوكمة في السوق الفلسطيني مما يؤثر على المدقق الخارجي من نواحي عديدة منها الأتعاب، وحسب علم الباحثة وخاصة في فلسطين فإن هذا الموضوع لم يتم البحث فيه أو أن الموضوع لم يستوف حقه، وقد اجريت هذه الدراسة على مكاتب التدقيق الخارجي في قطاع غزة.

الفصل الثاني
مبادئ الحوكمة وأتعاب التدقيق الخارجي

المقدمة:

تعتبر حوكمة الشركات من الظواهر الحديثة التي ظهرت بعد اندلاع الأزمة المالية عام 1997م تلك الأزمة التي صنفت بأنها أزمة ثقة في المؤسسات والتشريعات التي تنظم نشاط الأعمال والعلاقات فيما بين منشآت الأعمال والحكومات، ففضيحة شركة Enrone الأمريكية للطاقة، وما تبعه من انهيار لشركة Arther Andreson (Nelsson, et. al., 2015,p 3) وكبرى الشركات العالمية كشركات Worldcom وTaico وOeilva نتيجة اكتشاف تلاعب في القوائم المالية لتلك الشركات باستخدام طرق محاسبية مختلفة كمحاسبة تمهيد الدخل Income Smoothing، وغسيل أو تنظيف القوائم المالية Big Bath، أدت إلى ظهور الحاجة الملحة لتبني ظاهرة حوكمة الشركات (الفرجات، والشبول، 2013م، ص 424).

وتحتل حوكمة الشركات الصدارة من حيث الأهمية في عالم المال والأعمال في الوقت الراهن، لما تعود به من نفع على الشركات والمجتمع بأسره، إذ تقوم الحوكمة بتنظيم العلاقة بين الأطراف الرئيسة داخل وخارج الشركة، وخاصة المساهمين ومجلس الإدارة وإدارة الشركة التنفيذية، بحيث تحدد الحوكمة مسؤوليات كل طرف وحقوقه. فالهدف من الحوكمة تعزيز مبادئ الشفافية والإفصاح والمساءلة والمسؤولية والعدالة، من خلال وضع مجموعة من القواعد أو التوجيهات التي يجب على الشركات التقيد بها. وقد وضعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مبادئ تعتبر مرجعية لكافة المؤسسات والشركات. وعليه لا بد من إحكام الرقابة على أداء مجالس إدارة الشركات من أجل حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح والمجتمع على نحو عام، من أجل النهوض بالتنمية الاقتصادية وتحقيق مستويات متقدمة من الاقتصاد (النعيمي، 2011م، ص 1).

فقد جعلت الأزمات المالية العديد من المهتمين إلى اتخاذ نظرة عملية جيدة لطريقة استخدام مبادئ حوكمة الشركات لمنع الفساد الإداري والأزمات المالية القادمة، فحوكمة الشركات ليست شيئ أخلاقي نقوم به فقط ولكن هذه المبادئ تفيد جميع منشآت الأعمال، لذا وجب عليها تنفيذها ولا تنتظر من الحكومات أن تفرضها عليها (يوسف، 2007م، ص15).

أن الحوكمة أكبر وأوسع من أن يتم تغطيتها من جميع الجوانب الخاصة بالحوكمة وعلاقتها بأتعاب المدقق الخارجي والتي تعتبر ثمن الخدمة أو المنتج التي يقدمها المدقق ألا وهي اجراءات التدقيق للقوائم المالية للشركة وكون الأتعاب تعتبر عائد لمكاتب التدقيق فهي تعتبر تكلفة على الشركات طالبة الخدمة أو المنتج وفقاً لمبدأ التكلفة والعائد (حلس، 2003م، ص 248-249) .

إن حوكمة الشركات في النهاية تعتمد على التعاون بين القطاع العام والقطاع الخاص، أما ما يتناسب مع العالم العربي وتحديثه فإن حوكمة الشركات تقوم بذلك عن طريق النظر في الهياكل الإقتصادية لمنشآت الأعمال العربية لخلق سوق تنافسية ولجذب الإستثمارات الأجنبية والمحلية، لتحقق التكامل في الأسواق العالمية (يوسف، 2007م، ص16).

لذا نتناول في البحث تعريف الحوكمة ونشأتها وأهميتها وأهدافها وضوابطها الداخلية والخارجية ونتعرف على مبادئ الحوكمة التي وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) وخصائصها، ومقوماتها والأطراف المعنية بتطبيق مبادئ الحوكمة وأتعاب المدقق الخارجي.

المبحث الأول
مبادئ الحوكمة

تمهيد:

ظهر الاهتمام بحوكمة الشركات نتيجة التطور الكبير في التجارة العالمية، مما دعى إلى إنفصال الملكية عن الإدارة وانتقال رؤوس الأموال بين الدول دون قيود الأمر الذي كان له تأثير على اقتصاد العديد من الدول المتقدمة والنامية عقب الانهيارات والأزمات و انتشار الفساد الذي حدث في الشركات الكبرى في دول آسيا وأمريكيا اللاتينية وروسيا، وتعتبر حوكمة الشركات حجر الأساس في تحسين وتطوير أداء الشركات كما وتسهم في التقليل من من مخاطر الفساد المالي والإداري (حسن ومحسن، 2016م، ص 488)، إذ أنها تمثل توجيهات وتوصيات من شأنها تحديد الصلاحيات والمسؤوليات لكافة أطراف الشركة "المساهمون ومجلس إدارة الشركة والإدارة التنفيذية وأصحاب المصالح" وتنظيم العلاقة بينهم، بهدف نمو الإقتصاد القومي والحفاظ على حقوق المساهمين وتعزيز الثقة بأعمال الشركات وشفافية ونزاهة القوائم المالية.

أولاً: تعريف حوكمة الشركات:

الحوكمة لغة: من حكم الشيء وأحكمه أي منعه من الفساد.
الحوكمة إصطلاحاً: هي القواعد والإجراءات التي تتبع لضبط وتنظيم العلاقات بين ملاك الشركة وإداراتها وأصحاب المصالح فيها من أجل تحقيق كفاءة الأداء والفعالية وحفظ حقوق كل منهم وتمكينهم من الرقابة وتقييم الأداء (عمر، 2008، ص3).

اختلفت التعريفات فلا يوجد اجماع حول تعريف واحد لحوكمة الشركات (Corporate Governance) فلكل مؤسسة تعريف يختلف عن تعريف المؤسسات الأخرى وذلك حسب وجهة نظر كل مؤسسة، وهناك بعض الكتاب من عرف حوكمة الشركات "بأنها تتضمن القواعد وممارسات السوق التي تحدد كيفية اتخاذ الشركات وخاصة شركات الاكتتاب العام لقراراتها والشفافية التي تحكم عملية اتخاذ القرار فيها، ومدى المسائلة التي يخضع لها مديرو ورؤساء تلك الشركات وموظفوها والمعلومات التي يفصحون عنها للمستثمرين والحماية التي يقدمونها لصغار المساهمين" (سليمان، 2006، ص 16).

وعرفت حوكمة الشركات بأنها "تهتم بتنظيم وتحديد الممارسات التي تقوم بها الإدارة من خلال مجموعة القوانين والإجراءات التي تعمل على تنظيم وتحديد الواجبات والمسؤوليات والحقوق بين الأطراف المختلفة للشركة بما يسهم في الحفاظ على حقوق المالكين حملة السندات والعاملين بالشركة وأصحاب المصالح الأخرى" (حسن ومحسن، 2016، ص 488)

فمؤسسة التمويل الدولية (IFC) تعرف الحوكمة بأنها: "النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها". كما وتعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) بأنها: "مجموعة من العلاقات التي تربط بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من أصحاب المصالح".

لذا تقوم الباحثة بتعريف الحوكمة وفق ما سبق بأنها "وجود نظم تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية في الشركة "أعضاء مجلس الإدارة، الإدارة التنفيذية، المساهمين، أصحاب المصالح" بهدف تحقيق الشفافية والعدالة ومكافحة الفساد وتحديد الحقوق والواجبات والمسؤوليات ومساءلة إدارة الشركة لحماية حقوق المساهمين والتأكد من أن الشركة تعمل على تحقيق أهدافها واستراتيجياتها طويلة المدى".

ثانياً: نشأة حوكمة الشركات:

ظهرت الحاجة إلى حوكمة الشركات في المؤسسات في الدول المتقدمة والنامية خلال العقود السابقة، خاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها دول العالم وظهور أزمة الثقة في المؤسسات والتشريعات التي تنظم النشاط الاقتصادي بين منشآت الأعمال. وقد كان ظهور نظام حوكمة الشركات من باب الحرص لدى عدد من المؤسسات الدولية التي تناولت تلك الأحداث بالدراسة والتحليل (خضر، 2012م، ص 92) مما استدعى وضع مبادئ للحوكمة لضبط عمل المنشآت والحفاظ على حقوق جميع أصحاب المصالح في الشركة.

وتزايدت أهمية الحوكمة نتيجة لاتجاه الكثير من دول العالم إلى النظم الاقتصادية الرأسمالية التي يُعتمد فيها بدرجة كبيرة على الشركات الخاصة لتحقيق معدلات نمو عالية، وقد أدى اتساع هذه المشروعات إلى انفصال الملكية عن الإدارة، ودعا ذلك إلى أن تبحث المنشآت عن مصادر للتمويل أقل تكلفة من الاستدانة، مما جعلها تتجه لأسواق رأس المال التي كانت في تحرر نوعاً ما في ذلك الوقت، مما أدى لتزايد انتقال رؤوس الأموال عبر الحدود بشكل كبير ودفع اتساع حجم الشركات وانفصال الملكية عن الإدارة إلى ضعف الرقابة على تصرفات

المديرين وخسارة معظم المساهمين في الكثير من الشركات ووقوع هذه الشركات في أزمات مالية نتيجة الفساد الذي استشرى بغياب الرقابة (يوسف، 2007م، ص5).

كما أن الفضيحة التي لحقت شركة انرون الأمريكية وورلد كوم 2001 إلى الإهتمام بحوكمة الشركات، بعد الأزمات التي مرت بهذه الشركات حيث ضللت المساهمين وكل الجهات العاملة بسوق الأوراق المالية والتي كانت إثر تساهل المدققين الخارجيين مع مجلس الإدارة، والتلاعب في التقارير المالية الصادرة عن الشركة وعدم المحافظة على حقوق الأقلية من المساهمين، الأمر الذي أدى إلى الانهيار، وقيام الجهات الرقابية الأمريكية بوضع قواعد قانون ساربانس أوكسلي عام 2002م لضبط عمل الشركات المساهمة العامة والرقابة عليها ومنع الفساد الاداري والمحاسبي فيها (Nelsson, et. al., 2015,p3) .

ثالثاً: أهمية حوكمة الشركات:

تعد حوكمة الشركات من أهم الإجراءات الضرورية واللازمة لحسن سير عمل الشركات وتأكيداً على نزاهة الإدارة فيها وكذلك للوفاء بالالتزامات والتعهدات ولضمان تحقيق الشركات أهدافها وبشكل قانوني واقتصادي سليم، واستمرار المسيرة الإقتصادية (حجاج، 2012، ص47) أي أن قوة ومتانة قطاع الشركات له تأثير إيجابي على نجاح الشركات ونمو الاقتصاد الكلي، إلى جانب تعزيز ثقة المستثمرين حيث تتضمن حوكمة الشركات مجموعة العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها وحملة الأسهم ومجموعة أصحاب المصالح الآخرين من داخل وخارج الشركة أي الأطراف المؤثرة في أداء الشركة (ناصر والنعيمي، 2012، ص3).

كما وتبرز أهمية الحوكمة كونها تعمل على زيادة كفاءة استغلال الموارد المتاحة للمنشأة وتعظيم قيمتها وتدعم مقدرتها التنافسية بما يجذب مصادر التمويل والتي تجعلها قادرة على خلق فرص جديدة مما يزيد من الكفاءة والتنمية الاقتصادية (محمد، 2009، ص25).

ويعتبر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات الجيدة من قبل الشركات ذاتياً يعد أكثر كفاءة وفاعلية ونجاعاً من فرضها بقوانين وتعليمات (الداعور وعابد، 2013م ص255) فهي تعتبر إجراءات وقائية لمنع الفساد وتعطي البيانات المالية النزاهة والشفافية مما يجعل لدى ملاك الشركات وغيرهم من مستخدمي هذه البيانات الثقة بمحافظة مجلس إدارة الشركات على أملاكهم.

وبوجود الرقابة والشفافية والنزاهة من جميع أطراف المنشأة يجعل عمل مدقق الحسابات يسير بطريقة سليمة ويوفر عليه الوقت والجهد في العمل المكلف به مما يؤثر على أتعاب التدقيق الخارجي والذي يعتبر ايراد بالنسبة لشركات ومكاتب التدقيق الخارجي.

وترى الباحثة أن أهمية حوكمة الشركات لا تقتصر على فرض القوانين والمبادئ الخاصة بها وتنفيذها فقط، ولكن يجب ايجاد البيئة المناسبة لتحقيق ذلك، كما يجب دعم ممارسات المحاسبة والتدقيق السليمة وتطوير ممارسات مجلس إدارة الشركات مما يؤدي لتراجع الفساد.

رابعاً: أهداف حوكمة الشركات:

تسعى حوكمة الشركات إلى تحقيق الأهداف الآتية (غالم وعدنان، 2012، ص10):

- تحقيق النزاهة والشفافية والعدالة وحماية حقوق المساهمين في الشركة ودعم قدرتها التنافسية، وهذا يتم من خلال وجود أنظمة وقواعد ومحددات تحقق هذه النزاهة والشفافية والعدالة.
- تنمية الاستثمارات من خلال تنمية ثقة المستثمرين في أسوق رأس المال.
- وجود أنظمة وضوابط وهياكل إدارية تمنح حق المساءلة لإدارة الشركة أمام الجمعية العمومية للحفاظ على حقوق المساهمين.
- مراعاة مصالح العمل والعمال وتوزيع الصلاحيات والمسؤوليات بما يضمن تعزيز الرقابة والضبط الداخلي.
- منع الواسطة والمحسوبية والحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة للشركة.
- تنمية الادخار وتشجيع الاستثمار المحلي والأجنبي وتعظيم الربحية وخلق فرص عمل جديدة.
- الالتزام بأحكام القانون والعمل على ضمان مراجعة الأداء المالي وتخفيض تكلفة التمويل.
- الإشراف على المسؤلية المجتمعية والقيام بممارسات يتم من خلالها خدمة البيئة المجتمع (إحمودة، 2015م ص14)

خامساً: ضوابط حوكمة الشركات:

تنقسم ضوابط حوكمة الشركات إلى قسمين ضوابط خارجية وضوابط داخلية:

1. الضوابط الخارجية: البيئة الاقتصادية العامة ومناخ الأعمال في الدولة:

تشير الضوابط الخارجية إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، والذي يمثل البيئة التي تعمل من خلاله الشركات والتي قد تختلف من شركة لأخرى حسب طبيعة ومجال عمل الشركة وتكون تابعة للدولة التي تصدرها حيث أن كل دولة لها قوانينها وتشريعاتها الخاصة بها والتي تشمل على (سليمان، 2006، ص20):

- القوانين واللوائح والتوجيهات التي تنظم العمل في الأسواق المالية.
- نظام مالي جيد يضمن توفير التمويل اللازم للمشروعات بالشكل المناسب الذي يشجع الشركة على الاستمرار بكفاءة والمنافسة الدولية.
- كفاءة الهيئات والأجهزة الرقابية مثل هيئات سوق رأس المال وفاعليتها وذلك عن طريق إحكام الرقابة على الشركات، والتحقق من دقة وسلامة البيانات والمعلومات التي تقوم بنشرها بشفافية ونزاهة، ووضع العقوبات المناسبة والتطبيق الفعلي لها في حالة عدم الالتزام.
- دور المؤسسات المهنية غير الحكومية مثل جمعيات المحاسبين والمدققين في ضمان إلتزام أعضائها بالنواحي السلوكية والمهنية والأخلاقية والتي تضمن عمل الأسواق بكفاءة.

وترجع أهمية هذه الضوابط إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد والإجراءات التي تضمن حسن إدارة الشركة والتي تقلل التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص حيث انهما الهدف الأساسي الذي تسعى الشركات لتحقيقه (ليلي وأمين، 2013م، ص601).

2. **الضوابط الداخلية: إجراءات الشركة الداخلية:**

تشير الضوابط الداخلية إلى القوانين والقواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات والمسؤوليات داخل الشركة بين أطرافها الثلاثة وهي: الجمعية العامة، ومجلس الإدارة في الشركة، والمديرين التنفيذيين الذين يقومون بتنفيذ الخطط الموضوعة من قبل مجلس الإدارة، والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف (أبو موسى، 2008، ص26) وتتكون داخل الشركات وتشمل:

- آلية توزيع السلطات داخل الشركة وفقاً للهيكل التنظيمي للشركة.
- الآلية والقواعد والأسس التنظيمية لكيفية اتخاذ القرارات الأساسية في الشركة وتنفيذها من قبل الإدارة التنفيذية.
- العلاقة الهيكلية بين الجمعية العمومية للشركة ومجلس إدارتها والمديرين التنفيذيين ووضع الآلية المناسبة لهذه العلاقة مما يخفف من التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة وصولاً لتكامل هذه المصالح لتصب جميعها في مصلحة الشركة.

وترى الباحثة أن وجود الضوابط ضمان لتنفيذ إدارة الشركة للقواعد والقوانين والأسس للمحافظة على الشركة وتقليل التعارض بين مصالح جميع الأطراف.

المقومات الأساسية لحوكمة الشركات:

لا بد لنظام حوكمة الشركات أن يتوفر به أربعة مقومات أساسية تكفل للشركة تحقيق أهدافها بإعتبارها شخصية معنوية مستقلة تسعى للمنافسة وهذه المقومات هي (بن درويش، 2007م، ص25-27):

1- **الإطار القانوني:** هو الذي يحدد مجموعة القوانين والتشريعات التي تعنى بحقوق المساهمين كحق التصويت وانتخاب مجلس الإدارة والمدقق الخارجي، وتنظيم مجلس الإدارة ولجانه وبيان صفات المجلس من حيث استقلاليته، وكذلك مسؤوليات الإدارة التنفيذية وحقوق أصحاب المصالح وواجباتهم.

ويجب أن يحدد الإطار القانوني لحوكمة الشركات الجهة الحكومية المكلفة بمراقبة تطبيق إجراءات الحوكمة داخل الشركات، كما لا يجب أن تكون مراقبة إجراءات حوكمة الشركات داخلية فهي بذلك لا تختلف عن الرقابة الداخلية التي لا يمكن أن تكون صمام أمان ضد الغش والفساد في الشركات حيث وصل الفساد للاتجار بقوانين مراقبة الشركات.

2- **الإطار المؤسسي:** هو الإطار الذي يتضمن المؤسسات الحكومية الرقابية التي تعمل على تنظيم عمل الشركات، مثل هيئة سوق الأوراق المالية وسلطات النقد بالدولة والبنوك المركزية، والهيئات الرقابية غير الحكومية المساندة للشركات وهي هيئات غير ربحية كالجمعيات المهنية والعلمية والجمعيات الأهلية لحماية المستهلك، كما يجب أن يتضمن أيضاً المؤسسات غير الحكومية وهادفة للربح مثل شركات ومكاتب التدقيق والمحاسبة والمحاماة وشركات الوساطة في سوق الأوراق المالية، ولا يقل أيضاً دور المؤسسات التعليمية كالجامعات أهمية عما سبق من مؤسسات إذ أنها ملزمة بتطوير ونشر ثقافة نظم حوكمة الشركات، لذا وجب على جميع هذه المؤسسات القيام بدورها بأمانة وبنزاهة وشفافية من أجل صالح الشركات والمجتمع والإقتصاد القومي.

3- **الإطار التنظيمي:** وجود نظام أساسي للشركة وأنظمة إدارية داخلية على درجة عالية من الكفاءة والفاعلية تحدد صلاحيات كل عضو في الشركة سواء كان من أعضاء مجلس الإدارة أو من أعضاء الإدارة أو من الموظفين، وأيضاً إجراء التدقيق الدائم وتعديله إذا اقتضى الأمر، مما يسهل على جميع المتعاملين داخل الشركة معرفة مسؤولياتهم وصلاحياتهم وذلك من أجل خدمة الشركة وتحقيق أهدافها.

4- **روح الانضباط والجد والاجتهاد** والحرص على مصلحة الشركة العامة وتشجيع العاملين فيها على المساهمة الفعالة بمختلف الطرق والإمكانيات بنزاهة وعدالة لتحسين وتطوير أدائها وتعظيم قيمتها وقدرتها التنافسية وتحقيق التنمية والاستقرار الاقتصادي، وذلك من خلال نشر ثقافة حوكمة الشركات داخل الشركة والعمل على تفعيلها بقدر الإمكان، من منطلق أن الشركة هي سفينة جميع الأطراف والتي تصل بهم لبر الأمان، لذا يجب على الجميع الحرص على سلامتها والعمل على تحسين قدراتها التنافسية وقدرتها على جذب الاستثمارات.

وتتميز مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات بعدد من الخصائص أهمها (خضر، 2012م، ص 109):

1. إن هذه المبادئ هي توجيهات وتوصيات ليست ملزمة بل إنها بمثابة مرجعية.
2. إنها دائمة التطور بطبيعتها، في ضوء التغيرات التي تطرا على الظروف المحيطة بحيث يكون الهدف منها التقريب بين الأطراف الرئيسة للشركة.
3. إنها لا توصي بنموذج وحيد سليم لحوكمة الشركات، ولكنها توصي ببعض الأساليب المشتركة التي يمكن أن يستوعبها أي نموذج في أي دولة.
4. إنها تترك للحكومات وأطراف السوق حرية تطبيق هذه المبادئ، مع الأخذ في الاعتبار التكلفة والعائد.

المبادئ التي تقوم عليها قواعد الحوكمة كما حددتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD):

تعتبر هذه المبادئ بمثابة الخريطة التوضيحية التي يجب أن تتبعها كل الجهات الرقابية على سوق رأس المال وأعضاء مجلس إدارة الشركات والإدارة التنفيذية للشركات، حيث تعمل جميع المؤسسات سواء كانت رقابية أو مؤسسات خاصة لخلق سوق نشط ذو كفاءة وآمن أي يكون ذو مقدرة على حماية حقوق المساهمين، مما يساعد على جذب الاستثمارات اللازمة لتنمية وتنشيط أسواق رأس المال.

وتتركز حوكمة الشركات في الشركات المساهمة أي الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية، وذلك لكبر حجم الإستثمارات فيها وانفصال الملكية عن الإدارة، إلا أنها يمكن أن تطبق أيضاً في المؤسسات غير المدرجة في السوق مثل الشركات المغلقة والمؤسسات والشركات الحكومية.

مبادئ حوكمة الشركات التي قامت بوضعها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) هي كالتالي:

نظراً للاهتمام المتزايد بمفهوم الحوكمة، فقد حرصت العديد من المؤسسات على دراسة هذا المفهوم وتحليله، ووضع معايير محددة لتطبيقه، ومن أبرز هذه المؤسسات: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) عام 1999م وتم تعديلها ومراجعتها عام 2004م، وبنك التسويات الدولية (BIS) ممثلاً في لجنة بازل، ومؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي.

ولقد توصلت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD، 2004م) في النهاية إلى وضع ستة مبادئ رئيسية لحوكمة الشركات، يعد أولها إطاراً عاماً ومبدأ ضروري لتطبيق المبادئ الخمسة الأخرى. وفيما يلي وصف مختصر لهذه المبادئ (درغام، 2013، ص451).

1. ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات:

يعتبر أهم العناصر التي يتم من خلاله ضمان تطبيق الحوكمة بتوفر إطار فعال من القوانين والتشريعات والأسواق المالية الفعالة، تكون متوافقة مع قواعد القانون وذات نزاهة وشفافية وقابلة للتنفيذ، وتوزيع الصلاحيات والمسؤوليات ورفع القيود عن نقل رؤوس الأموال عبر الحدود، ونزاهة الأسواق والتشجيع على قيام أسواق تتصف بالكفاءة والفاعلية.

كما ويجب أن يكون هذا الإطار ذا تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل، إذ أنه يحدد السلطات والمسؤوليات لكل جهة من الجهات المختلفة (الرقابية والتنظيمية والتنفيذية) والمحافظة على حقوق أصحاب المصالح مع عدم تضاربها مع المصلحة العامة للشركة، حتى تستطيع اتخاذ قراراتها بأسلوب مهني وموضوعي.

2. ضمان حقوق المساهمين:

إن أهم ما أكدت عليه قواعد حوكمة الشركات هو حقوق المساهمين التي من أبرزها التأكيد على وجود طرق مضمونة لتسجيل ملكية الأسهم، وإمكانية تحويل ملكية هذه الأسهم، والحصول على المعلومات الصحيحة اللازمة عن الشركة في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم وبشفافية ونزاهة. كما لديهم الحق في المشاركة والتصويت في الجمعية العامة للشركة، وإختيار مجلس إدارة الشركة والمشاركة في أرباح الشركة.

كما يجب على المساهمين أن يحصلوا على معلومات كافية وذلك لحماية حقوقهم حول أي قرارات يتم اتخاذها تتعلق بأي تغييرات جوهرية في الشركة مثل:

تعديل النظام الأساسي أو عقد التأسيس، إصدار أسهم إضافية، وأي عمليات استثنائية كبيع أصول الشركة أو الاندماج وإمكانية مساءلة مجلس الإدارة على أداء الشركة واتخاذه القرارات المتعلقة بها.

3. المعاملة المتساوية للمساهمين:

ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يضمن معاملة متساوية لكافة المساهمين، مساهمو الأقلية والمساهمون الأجانب، كما ينبغي أن يكون لكافة الأسهم الحقوق نفسها، ضمن نوع معين من الأسهم وتحقيق العوائد المناسبة لها، ويجب أن يحصل كافة المساهمين على تعويض مناسب عند تعرض حقوقهم للانتهاك، كما يجب حماية مساهمي الأقلية من إساءة الاستغلال من قبل أصحاب النسب الحاكمة لهم، والإفصاح لكافة المساهمين عن القرارات التي يتخذها مجلس الإدارة، وحصولهم على أي منافع مادية عن طريق قيام الشركة بالعمليات التي تجريها الشركة وتؤثر عليها مثل بيع أسهم أو بيع ممتلكات الشركة أو اندماج الشركة مع شركات أخرى، وأيضاً حقهم في التصويت.

4. دور أصحاب المصالح:

ينبغي أن يتم الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح والذين يتمثلون بالمساهمين ومجلس إدارة الشركة والإدارة التنفيذية والاعتراف بأصحاب المصالح التي ينشئها القانون نتيجة لاتفاقيات متبادلة داخل وخارج الشركة، وتعويض أصحاب المصالح عند انتهاك حقوقهم وانشاء قنوات اتصال بين أصحاب المصالح وخاصة الموظفين والعاملين ومجلس إدارة الشركة، وتزويهم بالمعلومات المناسبة وفي الوقت المناسب، والعمل على تشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصالح في زيادة الاستثمارات وانشاء الثروة وفرص العمل واستدامة الشركات على أسس وأساليب مالية ومحاسبية معتمدة.

5. الإفصاح والشفافية:

ينبغي في إطار حوكمة الشركات ضمان القيام بالإفصاح السليم وفي الوقت المناسب عن كافة المعلومات الجوهرية والمتعلقة بالشركة، ومتابعة تطبيقها وفق القواعد المعمول بها، بما في ذلك المركز المالي للشركة وحقوق الملكية وحوكمة الشركات. ومن أهم الأمور التي يجب الإفصاح عنها:

- التقارير المالية ونتائج عمليات الشركة، وأهداف الشركة وسياساتها.
- الملكيات الكبرى للأسهم وحقوق التصويت.

- سياسة المكافأة لأعضاء مجلس الإدارة والرؤساء التنفيذيين والمعلومات عن أعضاء مجلس الإدارة، بما في ذلك مؤهلاتهم وآلية وكيفية اختيارهم لهذه المراكز.
- العمليات ذات الصلة بأطراف من الشركة مثل المساهمين ومجلس الإدارة والإدارة التنفيذية وأصحاب المصالح في الشركة.
- عوامل المخاطرة المتوقعة.
- الموضوعات الخاصة بالعاملين وأصحاب المصالح الآخرين.
- هياكل حوكمة الشركات وإجراءاتها وتوصياتها.

ويجب على من يقوم بالتدقيق الخارجي أن يكون مستقل ومؤهل مهنياً وذو خبرة، وينبغي أن يكون قابلاً للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين وذلك للحفاظ على حقوقهم من الانتهاك والضياع.

6. مسئولية مجلس الإدارة:

ينبغي في إطار حوكمة الشركات ضمان التوجيه والارشاد الاستراتيجي للشركة من خلال انتخاب مجلس إدارة بناءً على المعرفة والخبرة، والرقابة الفعالة لمجلس الإدارة، ومحاسبته على مسئوليته أمام الشركة والمساهمين. ومن أهم مسئوليات مجلس الإدارة:

- إعداد استراتيجية الشركة وتوجيهها والإستمرار بتطويرها، وإعداد خطط العمل الرئيسة والموازنات التقديرية وسياسة المخاطر ووضع أهداف الأداء ومراجعة التنفيذ.
- الإشراف على متابعة ممارسات حوكمة الشركات وإجراء التعديلات والتغييرات إذا لزم الأمر.
- اختيار وتحديد مكافئات ورواتب والإشراف على كبار التنفيذيين بالشركة.
- مراعاة التناسب بين مكافآت كبار التنفيذيين بالشركة.
- ضمان الشفافية والنزاهة في عملية ترشيح مجلس الإدارة وانتخابه.
- رقابة وإدارة أي تعارض في مصالح الشركة وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين والتقريب بين وجهات نظرهم.
- ضمان نزاهة حسابات الشركة ونظم إعداد قوائمها المالية بما في ذلك التدقيق المستقل ووجود نظم لإدارة المخاطر والرقابة المالية ورقابة العمليات.
- الإشراف على عمليات الإفصاح بشفافية.

يتبين مما سبق أن مبادئ الحوكمة تتصف بالشمولية إذ أنها غطت أهم الجوانب الأساسية التي تحتاجها الشركة أو المنشأة للاستمرار والنجاح، كما أن العمل بهذه المبادئ في

المنشآت له نتائج ايجابية من حيث الرقابة على الإدارات وللمحافظة على حقوق المساهمين وخاصة الأقلية منهم وأصحاب المصالح ومساءلة الإدارات العليا، كما يتم تطبيق الأساليب والإجراءات المحاسبية وفق المعايير الدولية المعمول بها، لذا فإن هناك أطراف معينة في بيئة الشركة يهمها تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وهي المساهمون ومجلس إدارة الشركة والإدارة التنفيذية وأصحاب المصالح.

الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة:

تقوم حوكمة الشركات بتنظيم العلاقة بين الأطراف الرئيسية في الشركة، وتحديداً المساهمين وإدارة الشركة التنفيذية ومجلس الإدارة وأصحاب المصلحة في الشركة (راضي 2011م، ص 434).

1. **المساهمون:** للمساهمين دور مهم في تطبيق مفهوم حوكمة الشركات عن طريق اختيار مجلس إدارة كفوء يتبنى مصلحة الشركة على مصالحه الشخصية ويوجه الشركة للاتجاه المناسب بتعيين مدراء تنفيذيين أكفاء يكون لديهم الخبرة والمهارة في إدارة شئون الشركة ولديهم دراية بالمخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الشركات وطريقة التعامل معها، أي أن يكون هدفها الرئيس استمرارية الشركة والمحافظة على حقوق المساهمين وزيادة ثرواتهم (Adelopo, 2010, p 163).
2. **مجلس الإدارة:** يعتبر مجلس إدارة الشركة هي الجهة المسئولة أمام ملاك الشركة وهم المساهمون إذ أنه يقوم بالتخطيط ووضع الإسترتيجية لأعمال الشركة، لذا يجب أن يكون مجلس الإدارة ذا كفاءة وفعالية ويستطيع حماية حقوق المساهمين وذلك عن طريق تعيين مدراء تنفيذين ذوي مهارة وكفاءة وفعالية، والرقابة عليهم ليتمكنوا من المحافظة على استمرارية الشركة والنهوض بها والمحافظة على حقوق المساهمين وزيادة ثرواتهم (Adelopo, 2010, p 176).
3. **الإدارة:** المديرين التنفيذيين يتم تعيينهم من قبل مجلس إدارة الشركة، وهم الذين يقومون بتنفيذ الأعمال اليومية، ويكون لديهم الكفاءة والفعالية لتنفيذها، كما أنهم يقدمون التقارير الخاصة بالأداء للجهات العليا في الشركة وهم مجلس إدارة الشركة لأنها الجهة المسئولة أمام ملاك الشركة، ويكون هدف الإدارة الرئيس هو المحافظة على حقوق المساهمين وتعظيم أرباح

الشركة وهي مسئولة عن الإفصاح والشفافية في المعلومات المقدمة للمساهمين (نسمان، 2009م، ص17).

4. **أصحاب المصالح:** هم مجموعة أطراف تكون لهم مصالح في الشركة فمنهم أطراف من داخل الشركة كالموظفين والعاملين فيها ومنهم أطراف من خارج الشركة ومثال **على** ذلك العملاء والموردين والدائنين وأصحاب السندات والحكومة متمثلة في مصلحة الضريبة وغيرها وأيضاً المدققين الخارجيين والمحللين الماليين ويمكن أن تكون المصالح متباينة بين هذه الأطراف ويمكن أيضاً أن تكون متعارضة أحياناً لا أنها تصب جميعها في صالح الشركة (Abdul Wahab, et. al., 2014, p 397).

المبحث الثاني
أتعاب التدقيق

تمهيد:

تعتبر مهنة التدقيق منتج اقتصادي أو خدمة تقوم مكاتب التدقيق ببيعها أو تقديمها لزبائنها وهم إدارات الشركات أو مالكيها وذلك مقابل ثمن لهذه الخدمة أو المنتج ويعد هذا المقابل هو العائد لهذه المكاتب وبهذا يكون الهدف من افتتاح هذه المكاتب من قبل مدققي الحسابات المهنيين باعتبارها مشاريع تدر دخلاً على أصحابها حتى أنه وصل الحال بالكثير من المدققين بافتتاح شركات تدقيق حسابات بشكل رسمي وإن هدف افتتاح أي شركة هو تعظيم الأرباح أو الإيرادات عن طريق قيام المدقق بعمله في تدقيق حسابات الشركات في حين أنها تعتبر عبء وتكاليف يجب على الشركة التي تطلب هذا المنتج أو هذه الخدمة أي أنه يتم التعامل بالأتعاب وفق مبدأ العائد والتكلفة كما أنها عملية معقدة (حلس، 2006م، ص248-249).

فالأتعاب تكون ثمن خدمة التدقيق التي يقوم بها مدقق الحسابات بالإضافة لخدمات غير التدقيق كالخدمات الإستشارية (Kishore and Gupta, 2014, p3).

ويتم تحديد أتعاب المدقق عن طريق عقد اتفاق يتم بين الطرفين مدقق الحسابات من جهة والشركة الطالبة لخدمة التدقيق من جهة أخرى ممثلة بمجلس إدارة الشركة بناءاً على نوع التدقيق المطلوب والفترة الزمنية التي يتطلبها التدقيق وعدد المساعدين الذين تكون الحاجة إليهم للقيام بعملية التدقيق (المطارنة، 2009م، ص 84-85).

محددات أتعاب التدقيق الخارجي:

من حق مدقق الحسابات الخارجي أن يتقاضى أتعاب نظير الخدمات التي يقوم بها للعملاء بأمانة وموضوعية وفقاً للمعايير المعمول بها، وهذه الأتعاب يمكن أن تزيد أو تنخفض تبعاً لعوامل تؤثر فيها، وهذه العوامل هي:

1- تزيد أتعاب عملية التدقيق الخارجي بإزدياد خطر مقاضاة المدقق وتحمله المسؤولية.
2- تزيد أتعاب عملية التدقيق الخارجي بإزدياد التعقيدات فيها.
3- تحدد الأتعاب بحجم الطلب والعرض على التدقيق الخارجي (الجرد، 2008م ص23).

كما ويجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار مجموعة أمور عند الموافقة على الأتعاب وهي:

- الوقت اللازم للمدقق للقيام بالعمل المطلوب منه (المدة الزمنية).
- عدد الموظفين في فريق العمل الخاص به والذي هو بحاجة لعملهم معه مثل (المدققين المساعدين والمدققين والمبتدئين) وأجور كل نوع منهم.
- العمل المراد منه القيام به والمهارة اللازمة للقيام به ومعرفة ما إذا كان هناك خدمات أخرى مطلوب منه القيام بها كالاستشارات الضريبية أو أمور إدارية أخرى.
- التكاليف المباشرة كالمصروفات للتنقل وشراء القرطاسية المطلوبة وأجور الفريق العامل معه في هذا العمل والتكاليف غير المباشرة.
- شهرة وسمعة مكتب التدقيق وسنوات الخبرة.
- الوقت المطلوب من المدقق للقيام بالعمل المطلوب منه في نهاية السنة أو خلال أي وقت آخر.
- الوضع المالي للعميل وقدرته على الدفع مقابل للخدمة التي يطلبها من المدقق (حجاج وآخرون، 2002م، ص41).

أما فيما يتعلق بالعمولات فعلى المدقق الخارجي عدم دفع أي عمولات للحصول على العميل أو قبول عمولة عمولة لإحالة عميل إلى طرف ثالث أوقبول عمولات للتوصية بمنتجات أو خدمات العملاء الغير لأن ذلك يؤثر على الاستقلالية والموضوعية للمدقق.

كما ويجب أن تحدد أتعاب المدقق الخارجي باتفاق مكتوب بينه وبين العميل وبقرار من مجلس الإدارة ويتقاضى المدقق أتعابه بعد إنجاز عمله أي بعد تقديم الميزانية العمومية وبذلك تكون أتعاب المدقق الخارجي مبالغ مستحقة بالنسبة لحساب السنة المالية التي كانت محور عملية التدقيق.

أشكال أتعاب التدقيق:

الأتعاب أو مقابل الخدمة التي يقوم المدقق بتقديمها للشركة العميل موضع التدقيق تختلف باختلاف الشكل الذي تأخذه وهي كالتالي (المطارنة، 2009م، ص 85):

أولاً: الأتعاب الثابتة:

هذه الأتعاب التي يتم الاتفاق عليها مسبقاً وتتم وفق العقد المبرم بين الطرفين وتكون هذه الأتعاب ثابتة وغير قابلة للزيادة خلال فترة العمل ويتم احتسابها من قبل مدقق الحسابات وفقاً الاعتبارات السابقة الذكر والتي يجب على مدقق الحسابات أن يأخذها بعين الاعتبار.

ثانياً: الأتعاب المتغيرة:

هذه الأتعاب يتم تحديدها من قبل مدقق الحسابات وفقاً للوقت الذي يحتاجه للقيام بالعمل الموكل له من قبل الشركة ووفقاً للجهد المطلوب بذله فيه. ويقوم المدقق بتحديد أجر كل يوم أو كل ساعة عمل يتم استخدامها في انجاز العمل المطلوب منه انجازه.

ثالثاً: الأتعاب الشرطية:

هي الأتعاب التي يتوقف الحصول عليها وفق المنافع والنتائج التي تعود على العميل وهي الشركة طالبة الخدمة، ويتم تحديدها وفقاً لتحقيق أمر مستقبلي كأن تكون نسبة من صافي الدخل أو غيره وهو منافي للآداب المهنية وغير مسموح به في مهنة التدقيق لأنه في حالة حدوث هذا الأمر يعطى المدقق هذه الأتعاب وإذا لم يحدث هذا الأمر لا يتم اعطاء المدقق هذه الأتعاب، وهذا الأمر يجعل المدقق يتغاضى عن أمور بها تلاعب وغش وممارسات محاسبية معينة تضخم من صافي الدخل (الذنيبات، 2006م، ص 130).

تدقيق الحسابات:

ظهور مهنة تدقيق الحسابات وتطورها كان ضرورياً لأنها تقدم خدمة للاقتصاد الوطني، فقد صاحبت التطورات الكبيرة في حركة التجارة والاقتصاد العالمي وانضمام رؤوس الأموال من داخل وخارج البلاد بأعداد كبيرة لتكوين شركات مساهمة عامة، مما دعا إلى انفصال الملكية عن الإدارة وحاجة أصحاب المصالح من داخل وخارج الشركة حتى وإن كانت متعارضة إلى المعلومات والبيانات المالية للاطمئنان على استمرارية الشركة وتحقيق الأهداف المرجوة من إنشاء هذه الشركات (عمر، 2013م، ص 4).

كما أن لتدقيق الحسابات دور جوهري وفعال في مجال حوكمة الشركات إذ أنه يخفض من التعارض بين مجالس الإدارة والمساهمين، ويخفض من مشكلة عدم التماثل في المعلومات المحاسبية إذ أن مدقق الحسابات يجب أن يكون مستقل وحيادي في عمله حتى يتم الاعتماد على جودة المعلومات المالية التي تحتويها القوائم المالية المنشورة من حيث الإفصاح والشفافية من قبل الأطراف المختلفة ذات العلاقة (حسن ومحسن، 2016م، ص490).

لذا فإن مهنة تدقيق الحسابات تعتبر حلقة الوصل بين أصحاب المصالح داخل وخارج الشركة كما أن المدقق الخارجي لم يقتصر دوره على اكتشاف الغش فقط ولكنه دوره تعدى ذلك لمساعدة إدارة الشركة العليا في إتخاذ القرارات المناسبة والتي تخدم أهداف الشركة، وإظهار شفافية السوق عن طريق تعزيز ثقة السوق في تقارير الشركة إذ أن الإدارة العليا يمكنها شراء خدمات أخرى غير التدقيق من المدققين الخارجيين قد تساعد هؤلاء المدراء غير التنفيذيين للحفاظ على وظائفهم وبالتالي الحفاظ على قيمة رأس المال البشري الذي يعتبر الأساس في بناء المشروعات الإقتصادية (Adelopo, 2010, p 219).

مفهوم تدقيق الحسابات:

التدقيق هو عملية فحص للسجلات أو الحسابات أو أنه تلك الإجراءات التي يقوم بها شخص لديه المؤهلات والتدريب اللازم للقيام بهذا العمل ألا وهو التقرير بأن النفقات والمصروفات والايرادات لشركة ما قد تم قيدها في دفاتر الشركة بصورة صحيحة وإذا ما تم تقييم أصول الشركة بشكل عادل وأن الشخص الذي يقوم بهذا العمل يمكن أن يكون من داخل الشركة أو من خارجها ويكون الهدف الرئيس للقيام بهذا العمل هو معرفة ما إذا كانت الشركة تحفظ سجلاتها وبياناتها وحساباتها وتمسك دفاترها وفق مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً GAAp وما إذا كانت هذه الحسابات والسجلات تمثل وضع الشركة بشكل صحيح وعادل.

كما أنه يعتبر الشريان الأبهر الذي يغذي البيانات المالية فتصبح ذات قيمة وجودة ويتم اتخاذ القرارات وفقها لأنها تصبح ذات ثقة كأنها الجسد الذي يسير الدم في شراييه فينتعش بالحياة فتدقيق الحسابات علم وفن علم مبني على الأسس والمبادئ والمعايير وفن بالطريقة التي يتم بها تنفيذ هذا العلم (التميمي، 2013م، ص203).

وقد عرفت جمعية المحاسبين الأمريكية AAA مفهوم التدقيق: عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع أحداث اقتصادية وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بهذا التحقق.

ويعرف التدقيق الخارجي: بأنه الفحص والتأكد من الحسابات والبيانات والسجلات الخاصة بالشركة المشمولة بعملية التدقيق، وفحص أنظمة الرقابة الداخلية للشركة فحصاً انتقادياً منظماً للخروج برأي فني ومحايد عن عدالة القوائم المالية لتلك الشركة خلال فترة زمنية محددة يمكن أن تكون سنة أو نصف سنة أو ربع سنوية وتصور نتيجة أعمال تلك الشركة من ربح أو خسارة عن تلك الفترة (Arens, et. al, 2014).

كما يعرف التدقيق "بأنه عملية يبدي فيها الممارس استنتاجاً مصمماً لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين بإستثناء الجهة المسؤولة بشأن تقييم أوقياس موضوع مقابل المقاييس ونتيجة تقييم أو قياس الموضوع هي المعلومات التي تنجم عن تطبيق المقاييس مع الأخذ بعين الاعتبار أن هدف عملية التأكيد المعقولة هو تقليل مخاطر عملية التأكيد إلى مستوى مقبول في ظروف العملية كأساس لشكل إيجابي من التعبير عن استنتاج الممارس" (جمعة، 2009م، ص25).

ويعرف التدقيق "بأنه وبصورة رئيسية فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني" (نظمي والعزب، 2012م، ص12).

ويعرف التدقيق أيضاً "بأنه فحص القوائم المالية، ويشتمل على بحث وتقييم تحليلي وانتقاد للسجلات والإجراءات ونواحي الرقابة، مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة للخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي ونتائج العمليات خلال فترة معينة (الوقاد وودیان، 2010م، ص21).

ومن التعريفات السابقة يتبين أن التدقيق:

1- عملية منظمة أي أنها تتم وفق أسس معينة وخطة مسبقة يقوم بها المدقق الخارجي بشكل متسلسل ومرتب.

2- عملية موضوعية يتم فيها الحصول على الأدلة للتحقق من أن حسابات الشركة يتم اعدادها وفق المعايير المحاسبية والمبادئ المقبولة قبولاً عاماً.

3- الفحص فيها يكون انتقادياً منظماً للخروج برأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية خلال فترة زمنية محددة.

4- عملية يبدي فيها الممارس استنتاجاً لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين وتقليل المخاطر.

وأن التدقيق عملية فحص منظمة وموضوعية يتم الحصول فيها على أدلة اثبات للتحقق من أن حسابات الشركة يتم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية ويكون هذا الفحص انتقادي للخروج برأي فني محايد ومستقل عن نتيجة أعمال الشركة خلال فترة زمنية محددة.

أي أن الهدف من عملية التدقيق الخروج برأي محايد ومستقل ومن ثم اكتشاف الأخطاء والغش في الدفاتر أصبح يعد هدف ثانوي والمقصود هنا أن التدقيق صاحبه تطور في الأهداف مع الأخذ بعين الاعتبار نظام الرقابة الداخلية الموجود في الشركة.

لذا يتم تقسيم أهداف التدقيق إلى مجموعتين أهداف تقليدية وأهداف حديثة:

1-الأهداف التقليدية:

تتمثل الأهداف التقليدية في (مازون، 2011م، ص 8):

- التحقق من صحة ودقة السجلات المحاسبية والعمليات المثبتة فيها ومدى الاعتماد عليها للخروج بالنتائج الصحيحة.
- الخروج برأي فني محايد ومستقل يعتمد على أدلة الاثبات عن وضع الشركة لما هو موجود في القوائم المالية.
- اكتشاف الأخطاء المحاسبية والغش في الدفاتر والسجلات الخاصة بالشركة.
- الحد من ارتكاب هذه الأخطاء والغش من خلال وضع قيود واجراءات تمنع ذلك.
- وضع الخطط المستقبلية ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات من خلال رأي المدقق الفني والمحايد.

- مساعدة المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية باتخاذ القرارات المناسبة لتوجيه استثماراتهم الاتجاه الصحيح.
- مساعدة مصلحة الضرائب في تحديد الضريبة وفقاُ للدخل الخاضع للضريبة.

2-الأهداف الحديثة

تتمثل الأهداف الحديثة في (الحذوة، 2015م، ص 16):

- مراقبة سير الخطط الموضوعة والتأكد من مدى تحقيق الأهداف المرجوة منها وتحديد أي انحرافات وأسبابها والقيام بمعالجتها.
- التأكد من أن الشركة تقيدت بالطرق المحاسبية بما تنص عليه المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتأكد من أن الشركة تطبق هذه الطرق والسياسات من فترة لأخرى،
- تحقيق أقصى كفاءة وفعالية انتاجية ممكنة وذلك بالترشيد في النفقات والمصروفات في جميع نواحي النشاط.

أهمية التدقيق:

للتدقيق أهمية كبيرة في مجال استثمار رؤوس الأموال والاقتصاد والدوائر الحكومية ولدى جميع أصحاب المصالح رغم تعارض مصالحهم فالمعلومات التي يقوم التدقيق بتقديمها تكون معتمد عليها وذات موثوقية ومصداقية، وكثير من أصحاب المصالح يتخذون القرارات المصيرية وقرارات غاية في الأهمية، مثال على ذلك فالبنوك تقدم القروض للشركات بمبالغ كبيرة وفق المعلومات المنشورة عن هذه الشركات، وأيضاً المستثمر الذي يرغب باستثمار أمواله يتخذ قرارات الشراء والبيع وفقاً للمعلومات المقدمة من المدقق والرأي المحايد له، وأيضاً السلطات الضريبية تحتسب الضريبة من خلال معرفة الدخل الخاضع للضريبة، وبوجود أصحاب المصالح ذوي المصالح المتضاربة وجب أن يكون مدقق الحسابات شخص مستقل ومحايد.

كما أن مهنة التدقيق تعتبر منتج اقتصادي أو خدمة يقدمها شخص مؤهل ولديه تدريب عالي وكفاءة وتمثل الأتعاب ثمن هذا المنتج أي أنها العائد الذي يحصل عليه المدقق والفريق الذي يعمل معه نظير تقديم هذه الخدمة أو المنتج لذا يكون المستفيد وهو مدقق الحسابات لديه الرغبة بتعظيم هذه الأتعاب مع وجود الجودة بتدقيق الحسابات كونها الهدف الأساسي والرئيس لاستمرار مكاتب التدقيق وتقديم هذه الخدمة (حلس، 2003م، ص 248).

أنواع التدقيق:

إن أتعاب التدقيق لها أثر على نوع التدقيق فيتم تحديدها وفق نوع التدقيق المطلوب من قبل الشركة، لذا هناك أنواع متعددة من التدقيق، وتختلف حسب الغرض من هذا التدقيق أو الزاوية التي ينظر إليه منها مع بقاء مستوى الأداء في جميع الأنواع واحد وتصنف هذه الأنواع كالتالي (عبد الله، 2007م، ص 28):

أولاً: من حيث نطاق عملية التدقيق:

1- **تدقيق كامل:** هو نوع التدقيق الذي لا تضع الإدارة فيه شروط وقيود حول مجال المدقق وعمله، ولكن تكون مسئولية المدقق كاملة حول جميع البنود، كما لا يعني قيام المدقق بفحص جميع العمليات والبنود خلال الفترة المالية المحددة، وانما لديه حرية اختيار المفردات التي يتم اختبارها على أن يتضمن تقريره الفني والمحايد جميع القوائم المالية دون استثناء.

2- **تدقيق جزئي:** هو النوع الذي يكون فيه التدقيق محدود الهدف أو موجه لغرض ما كفحص بند معين خلال فترة معينة كفحص النقدية مثلاً أو المدينين أو فحص حسابات المخازن خلال هذه الفترة أو مراجعة جرد المخزون أو عمليات الشراء والبيع.

ليس الهدف من هذا النوع من التدقيق هو الحصول على تقرير فني محايد من المدقق عن عدالة القوائم المالية وانما يتم الحصول على تقرير الخطوات أو الاجراءات التي تم اتباعها عند التدقيق والنتائج التي توصل إليها، كما يجب أن يكون هناك عقد يبين المهمة المطلوب القيام بها وذلك لحماية نفسه من أي تقصير يوجه إليه.

ثانياً: من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق (المطارنة، 2009م، ص 27-30)

1- **تدقيق نهائي:** يتم هذا التدقيق بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية ويلجأ المدقق لهذا النوع من التدقيق في الشركات الصغيرة التي يستطيع فيها السيطرة على **حجم العمليات لأنها لا تكون كثيرة، ومن مزيا التدقيق النهائي:**

- الحد من احتمالات الغش والتلاعب أو تعديل البيانات المدققة إذ أنه يتم تسوية جميع الحسابات وإقفالها.
- عدم وجود ارتباك من وجود مدقق الحسابات وفريقه، إذ أن وجوده يقتصر على نهاية الفترة المالية، كما أن حاجته للسجلات والدفاتر تكون فقط بعد الانتهاء من عملية الإقفال.

- تقلل من احتمالات السهو من المدقق وفريقه في تتبع العمليات وإجراء الاختبارات.

ورغم هذه المزايا إلا أن هناك عيوب تؤخذ على التدقيق النهائي وهي:

- محدودية الفترة الزمنية اللازمة لعملية التدقيق النهائي.
- ان التدقيق بعد نهاية الفترة المالية واقفال الدفاتر والحسابات يتيح المجال للعاملين بالتقصير بأعمالهم وبتسوية الأخطاء خلال الفترة وقبل بدء عملية التدقيق.
- اكتشاف الغش والأخطاء في نهاية الفترة المالية لا يدع مجال لإمكانية علاج هذه الأخطاء لأنه تم اكتشافها بعد فترة طويلة من حدوثها فلا يكون هناك ضرورة لإيجاد حلول لذلك.
- يؤدي التدقيق في نهاية السنة المالية إلى ضغط كبير على المدقق والفريق المصاحب له وخاصة إذا كانت الشركات الخاضعة لهذا النوع من التدقيق متقاربة من حيث تواريخ نهاية الفترة المالية أو تكون في تاريخ واحد.

2- **تدقيق مستمر:** هذا النوع من التدقيق تتم فيه اجراءات الفحص والاختبار خلال الفترة المالية وفقاً لخطوات مدروسة وبشكل منتظم، ويقوم المدقق بهذا النوع من التدقيق في الشركات كبيرة الحجم ومتعددة العمليات التجارية، إذ يقوم المدقق بالتردد على الشركة بصورة اسبوعية أو شهرية، كما أنه يصعب تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى الكفاءة والفعالية لهذا النظام، إضافة لوجود عدد كبير من مساعدي المدقق، ولهذا النوع من التدقيق مزايا وعيوب وهي:

أ) مزايا التدقيق المستمر:

- استطاعة المدقق بالقيام بتدقيق أكثر تفصيلاً خلال فترة التدقيق وهي سنة مالية.
- كثرة تردد المدقق وفريقه من المساعدين يؤثر على انتظام العمل وسرعة انجازه وتخفيض فرص ارتكاب الأخطاء والغش.
- استطاعة المدقق من الانتهاء من التدقيق الختامي بوقت قصير.
- اكتشاف الأخطاء فور حدوثها ومعالجتها.
- تنظيم عمل المدقق وفريقه حيث يتم توزيع وقته ووقت فريقه على الشركات موضع التدقيق.

ب) عيوب التدقيق المستمر:

- احتمال تلاعب العاملين في الشركة في البنود أو الحسابات التي تم تدقيقها.
- تواجد المدقق وفريقه أو التردد باستمرار على الشركة موضع التدقيق يعيق قيام العاملين في هذه الشركة بأعمالهم.

- ارهاق المدقق وفريقه وذلك نتيجة طول فترة التدقيق وهي سنة مالية.
- امكانية حدوث صلات مع الموظفين لكثرة تردد المدقق وفريقه على الشركة قد تضر بمصالح العمل عند اكتشاف حالة غش قام بارتكابها أحدهم.

ثالثاً: من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق.

1- **تدقيق داخلي:** هذا النوع من التدقيق تقوم به جهة معينة من داخل الشركة موضع التدقيق وتكون دائرة معينة، حيث تتمتع بالاستقلالية ولها الحرية التامة للحكم والتصرف والتقييم والتحقق من خلال عملية التدقيق ويعتبر عمل دائم لأنه ينفذ من قبل الشركة.

والهدف من هذا التدقيق هو التأكد من الإجراءات المعمول بها ثابتة ومضمونة، وأن المعلومات والعمليات صادقة وصحيحة، والتنظيمات ذات كفاءة وفعالية.

2- **التدقيق الخارجي:** هذا النوع من التدقيق يقوم به من خارج الشركة، لفحص البيانات والعمليات في السجلات والدفاتر المحاسبية، والتحقق من الإجراءات المعمول بها، وأيضاً تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة، وذلك للخروج برأي فني محايد ومستقل حول صدق المعلومات المحاسبية وعدالة القوائم المالية، لتدع المجال للأطراف الخارجية وهم أصحاب المصالح مثال على ذلك المساهمين والعملاء والبنوك والدوائر الحكومية وجهات أخرى من استخدام هذه المعلومات.

رابعاً: من حيث درجة الإلزام (الصبان، 1997م، ص42-43).

1- **التدقيق الإلزامي:** يفرض القانون على الشركات أن تقوم بهذا النوع من التدقيق وتلزمها بتعيين مدقق خارجي لفحص حساباتها ودفاترها المحاسبية والتحقق من عدالة القوائم المالية وتقديم رأي فني محايد ومستقل للجهات المعنية، ومن يخالف ذلك يفرض عليه العقوبات المقررة.

2- **التدقيق الاختياري:** هذا النوع من التدقيق لا يقوم القانون بفرضه على الشركات، وإنما يتم ذلك بطلب من إدارة الشركة أو ملاكها، وبذلك يكون التدقيق محدود ومن واجب المدقق أن يقوم بذلك بحسب اتفاقه المسبق مع طالب الخدمة أو إجراءات التدقيق.

وتقوم الشركات بهذا النوع من التدقيق حتى تطمئن إدارة الشركة أو ملاكها على المركز المالي للشركة وصحة وصدق الإجراءات والعمليات المحاسبية، وبقيام المدقق بهذا العمل يعطي الثقة والمصداقية للمالكين بدقة البيانات والحسابات في الدفاتر والتي يتم تقديمها للجهات الخارجية المعنية ومنها مصلحة الضرائب.

خامساً: من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ (عبد الله، 2007م، ص30).

1- **فحص عادي (تفصيلي):** وهو التدقيق الذي يشمل جميع البنود المسجلة في دفاتر وسجلات الشركة والأعمال التي تمت خلال الفترة المالية، وهذا النوع يحتاج إلى وقت وجهد كبيرين من جهة المدقق ويكون عبء كبير على الشركة من حيث التكلفة، كما أن هذا النوع لا يمكن القيام به في الشركات العظمى والكبيرة لصعوبة القيام بذلك، ويقتصر استخدامه في الشركات الصغيرة.

2- **الفحص لغرض معين:** هذا النوع من التدقيق يقوم على أساس فحص عينة يختارها المدقق من دفاتر وسجلات الشركة، وبهذا تعمم نتائج الفحص على مجتمع الدراسة بالكامل لذا يجب الأخذ بعين الاعتبار قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية عند تحديد حجم العينة، أي أنه عند اكتشاف أخطاء وتلاعب في الدفاتر والسجلات يكون هناك ضعف في نظام الرقابة الداخلية ويجب على المدقق توسيع حجم العينة.

التطور التاريخي للتدقيق:

يرتبط التدقيق بنظرية الوكالة فعندما يوكل الطرف الأول وهو صاحب المشروع طرف آخر بإدارة مشروعه فإن الحاجة تدعو لوجود طرف ثالث حتى يطمئن صاحب المشروع بأن الموكل يقوم بعمله وفق الشروط المتفق عليها.

فقد ظهر التدقيق منذ القدم وكان لمصر السبق التاريخي في ظهور مهنة المحاسبة والتدقيق، فكانت الحضارات القديمة تمارس هذه المهنة بمسميات مختلفة، فقد كان الموظفون يحتفظون بسجلات الإيرادات ومجال صرفها، كما سجل التاريخ أن حكومتي مصر القديمة واليونان كانتا تستعينان بخدمات المحاسبين والمدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، فكانت تعين مدقق يستمع إلى السجلات والقيود المثبتة في الدفاتر والوقوف على صحتها وسلامتها فكلمة تدقيق audit مشتقة من الكلمة اللاتينية audiure بمعنى يستمع (محمود، وآخرون، 2011م ص16).

ونجد أن الفراعنة في مصر والإمبرطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانت تمارس هذه المهنة في العصر الروماني كانت تنفذ هذه المهنة من خلال موظفين مختصين هم القضاة الذين يتم تعيينهم من قبل الإمبراطور ويُكلَفون بالذهاب إلى مختلف القطاعات والمدن في روما لمراقبة نشاطات الإدارات العمومية ويتم ذلك بتوجيه الأسئلة الشفوية إلى هذه الإدارات

وفي نهاية الأمر يذهب القاضي للإمبراطور ويقدم تقريره الشفوي والذي عادة ما كان يهدف لفرض عقوبات.

كما نجد أنه في العصر الإسلامي أنه تمت ممارسة هذه المهنة فقد كان الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه يجعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاة وتدقيقها وكان غرضها اكتشاف الغش والأخطاء ومحاسبة المسؤولين عنها وكان الهدف منها في ذلك الوقت التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية (نظمي والعزب، 2012م ص11).

وفي القرن الخامس عشر ظهرت نظرية القيد المزدوج أدى إلى سهولة وتبسيط المحاسبة والتدقيق مما أدى لتطورها. ومع تطور النشاط الاقتصادي وتعقيداته أصبح هناك حاجة ماسة للمحاسبة والتدقيق، فقد أضحى هدف التدقيق أعم وأوسع مما استدعى معه التطوير في إجراءاته ووسائل ايصال النتائج للمستفيدين منها عن طريق تقرير ما إذا كانت البيانات المالية تعبر عن صورة صحيحة وعادلة عن نتائج العمليات في الفترة التي أعدت عنها وعن المركز المالي في نهاية هذه الفترة، بينما كان هدف التدقيق في مراحله الأولية وقائي وينحصر في اكتشاف الغش والأخطاء والتلاعب والاختلاس (جمعة، 2009م ص31). إذ أن الانسان كان يقوم بإدارة مشروعه بنفسه لصغر حجم المشاريع في القدم، ولكن مع كبر حجم المشروعات الاقتصادية وزيادة عدد أصحاب المشروع الواحد، كان لا بد من الفصل بين الإدارة والملكية وتفويض من يدير هذه المشروعات، فأصبح هناك حاجة وضرورة ملحة إلى رقابة من تم تفويضهم لإدارة هذه المشروعات.

التدقيق الداخلي:

إن المشروعات الكبيرة لا تعتمد على خدمات المدققين الخارجيين بشكل نهائي، لذا فهي تنشئ لديها قسم خاص بالتدقيق يقوم بتدقيق العمليات للمشروع ودفاتره وسجلاته ومستنداته بواسطة موظفين تابعين للمشروع بغرض اكتشاف الأخطاء والغش ومعالجتها ورفع الفعالية والكفاءة الانتاجية وتقديم البيانات الدقيقة للإدارة حتى يتم إتخاذ القرارات والمساعدة بالتخطيط بالوقت المناسب(جربوع 2003م ص21).

وتدقيق العمليات يتم بطريقة مستمرة فهي ليست مقتصرة على فترة معينة إذ أنها مجموعة من أوجه النشاط المستقلة للمنشأة لمقابلة احتياجات الإدارة من تقييم وتحسين وفعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات التحكم المؤسسي لذا ينصح بأن تكون إدارة التدقيق الداخلي مستقلة وتتبع الإدارة العليا، لأنها من المفروض أن تمهد الأرض وتعد العدة لسير عمليات المنشأة بشكل يقلل من ملاحظات المدقق الخارجي (الجرد، 2007م ص2).

فعملية التدقيق ترتكز على فرضية أساسية وهي أن البيانات المالية وغير المالية المعدة من قبل إدارة المنشأة تفتقر للموثوقية الكاملة التي تمثل أساس يعتمد عليه في عملية اتخاذ القرارات المختلفة، وبواسطته تتم خدمة الأطراف ذات العلاقة دون تحيز فالتدقيق الداخلي يمثل إحدى الركائز الأساسية لنظام الرقابة الداخلية.

من أجل القيام بعملية التقييم هناك أمور يجب أن تُؤخذ بعين الإعتبار وهي:

1- فيما إذا كان العمل المنجز من قبل التدقيق الداخلي قد تم عن طريق أشخاص ذوي كفاءة وتدريب ومهارة وأنه يوجد إشراف على هذا العمل.
2- فيما إذا تم الحصول على أدلة كافية ومناسبة للوثوق بالنتائج.
3- فيما إذا كانت النتائج مناسبة والتقارير تنسجم مع هذه النتائج.
4- فيما إذا تم القيام بالإجراءات اللازمة تجاه أية استثناءات تم تحديدها (الذنيبات، 2009م ص34).

ومن المنظمات والهيئات المهنية التي تركت بصمة في مهنة التدقيق الداخلي المعهد الأمريكي للمدققين (IIA) فقد أشار في معاييره الصادرة عن محددات حقائق جودة التدقيق الداخلي. إذ يجب أن يكون المدقق الداخلي مستقلاً ويتصف بالموضوعية والنزاهة وعدم التحيز أثناء تأدية أعمالهم، وأن يكون بمستوى إداري عالي داخل الشركة ليسمح لنشاط التدقيق الداخلي أن يقوم بمسؤولياته بإستقلالية وبجودة تامة، وأن يكون ذو معرفة ومهارة وكفاءة لتأدية مهامه بالشكل المطلوب.

التدقيق الخارجي في فلسطين:

مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات من المهن الخدماتية التي كان لها أثر بالغ الأهمية على الأداء المالي والاقتصادي الذي يعتبر عصب الحياة للمنشآت الاقتصادية والخدماتية، فالمدقق تقع عليه مسؤولية التحقق والتقرير بصحة وعدالة البيانات المالية المنشورة وسلامة المركز المالي للمنشأة برأي لا نقاش فيه.

ولقد عانت مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين وقبل قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية من تخلف من حيث مفهومها من الناحية العملية، بسبب وجود الاحتلال الاسرائيلي الذي أخضع هذه المهنة لقواعد وقوانين وتشريعات الاحتلال، والذي كان يضيق من مفهوم ودور المحاسب عامة ومدقق الحسابات خاصة وجعل دوره يقتصر على مسك الدفاتر والسجلات والقيام بالتدقيق من أجل الأغراض الضريبية لصالح الاحتلال، إذ أن الاحتلال كان يقوم بفرض الضرائب

الجائرة والجزافية على التجار الفلسطينيين دون أي اهتمام للنتائج التي يمكن أن تحل عليهم من ربح أو خسارة، وجشع الاحتلال في نهب أموال الشعب الفلسطيني.

كما أنه في الفترة الواقعة بين عامي (1967-1993م) غابت القوانين والتشريعات المهنية المنظمة لمهنة المحاسب ومدقق الحسابات، كما غابت المعايير المهنية التي لا يتم تطبيق هذه المهنة إلا بها، وأيضاً ضعف المؤهلات المهنية التي تمنح تراخيص ممارسة هذه المهنة بموجبها. فقد كانت تتم ممارسة مهنة المحاسبة في الضفة الغربية وفق القانون الأردني رقم (10) لسنة 1961م، وفي قطاع غزة كانت تمارس وفق القانون المصري.

ثم تم التوقيع على اتفاقية أوسلو عام 1993م الأمر الذي بدأت السلطة الوطنية الفلسطينية وقتها بالاهتمام بعلم ومهنة المحاسبة عامة، وعلم ومهنة تدقيق الحسابات خاصة، فبدأت بإنشاء مؤسساتها المهنية على أثره، ومن خلال هذه المؤسسات تم تعديل بعض القوانين الخاصة بهذه المهنة وفرض عليها البعض الآخر نتيجة الشروط التي كانت تفرضها الدول المانحة والمقرضة خوفاً من ضياع استثماراتها في المؤسسات الاقتصادية بغياب مهنة المحاسبة في ذلك الوقت، وفي عام 1997م صدر قانون رئاسي بالعمل بقانون تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات الأردني رقم (10) عام 1961م في كافة الأراضي الفلسطينية (الضفة الغربية وقطاع غزة). ثم أقر المجلس التشريعي عام 2004م قانون جديد لتنظيم هذه المهنة ويحمل رقم 9/2004 ونص القانون على إنشاء جسم حكومي عرف باسم مجلس تنظيم مهنة تدقيق الحسابات له جسم في الضفة الغربية ويقوم بدوره ولكن الإنقسام الذي حدث في قطاع غزة حال دون قيام هذا المجلس بدوره بشكل كامل (البحيصي، 2010م، ص1257).

كما أن هذا القانون جاء لتنظيم مهنة المحاسبة والرقي بها لجعلها في مصاف المهن والعلوم الأخرى (السرطاوي 2016م، ص19) ولكن بدراسة هذا القانون وجد به العديد من أوجه القصور والتعارض في نصوصه وتجعله غير صالح لتنظيم مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين فأوصي بضرورة استبداله بقانون آخر يكون أكثر ملائمة لتنظيم هذه المهنة (البحيصي، 2010م، ص24)

أما بالنسبة للجمعيات المهنية فقد تم إنشاء ثلاث جمعيات اثنتان منها في قطاع غزة وهما جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية والتي تأسست عام 1979م، وقد تم تسجيلها رسمياً في شهر يوليو عام 1980م وقد كان من أهدافها الأساسية العمل على رفع مستوى مهنة المحاسبة في قطاع غزة ووضع القواعد السليمة لمزاولتها وفقاً للأصول العلمية والعملية (جربوع، 2002م ص17) وجمعية مدققي الحسابات والتي تأسست عام 1997م، والثالثة في الضفة

الغربية وتأسست عام 1986م وكان مهمة هذه الجمعيات التطوير من قدرات المحاسبين ومدققي الحسابات إلى جانب الدور النقابي والمهني من حيث تطوير قدرات المحاسبين والمدققين، وهي جمعيات مهنية مستقلة إدارياً ومالياً ولها شخصية إعتبارية مستقلة.

أما بالنسبة لمهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات في الوقت الحاضر باتت ضعيفة فقد اقتصر دور المحاسبين ومدققي الحسابات على إعداد القوائم المالية والكشوفات الضريبية، الأمر الذي حول مكاتب تدقيق الحسابات إلى مخلصي ضرائب، دون الاعتبار لدور مهنة المحاسبة في عملية اتخاذ القرارات (البحيصي، 2010م، ص1257).

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

المقدمة:

يعتبر منهج الدراسة وإجراءاتها محوراً رئيساً يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة المتعلقة بموضوع الدراسة، وبالتالي تحقق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

وبناء على ذلك تناول هذا الفصل وصفاً للمنهج المتبع ومجتمع وعينة الدراسة، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطريقة إعدادها وكيفية بنائها وتطويرها، ومدى صدقها وثباتها، وينتهي الفصل بالمعالجات الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات واستخلاص النتائج، وفيما يلي وصف لهذه الإجراءات.

منهج الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة استخدم المنهج الوصفي التحليلي الذي يحاول من خلاله وصف الظاهرة موضوع الدراسة، وتحليل بياناتها، والعلاقة بين مكوناتها والآراء التي تطرح حولها والعمليات التي تتضمنها والآثار التي تحدثها.

ويعرف الحمداني (2006م، ص100) المنهج الوصفي التحليلي بأنه "المنهج الذي يسعى لوصف الظواهر أو الأحداث المعاصرة، أو الراهنة فهو أحد أشكال التحليل والتفسير المنظم لوصف ظاهرة أو مشكلة، ويقدم بيانات عن خصائص معينة في الواقع، وتتطلب معرفة المشاركين في الدارسة والظواهر التي ندرسها والأوقات التي نستعملها لجمع البيانات".

وقد استخدمت الباحثة مصدرين أساسين للمعلومات:

1. **المصادر الثانوية:** حيث اتجهت الباحثة في معالجة الإطار النظري للدراسة إلى مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدارسة، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.
2. **المصادر الأولية:** لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة تم جمع البيانات الأولية من خلال الإستبانة كأداة رئيسة للدراسة، صممت خصيصاً لهذا الغرض.

مجتمع الدراسة:

مجتمع الدراسة يعرف بأنه جميع مفردات الظاهرة التي يدرسها الباحث، وبناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها فإن المجتمع المستهدف يتكون من مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة.

عينة الدراسة:

قامت الباحثة باستخدام طريقة العينة العشوائية البسيطة، حيث تم توزيع 60 إستبانة على مجتمع الدراسة وقد تم استرداد 49 استبانة بنسبة 81.7%.

أداة الدراسة:

تم إعداد إستبانة حول "**مدى العلاقة بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وأتعاب المدقق الخارجي: دراسة تحليلية من وجهة نظر أصحاب مكاتب التدقيق في قطاع غزة**"، **حيث تتكون من قسمين رئيسيين:**

القسم الأول: وهو عبارة عن **البيانات العامة والشخصية** عن المستجيبين (التخصص، المؤهل العلمي، الموقع الوظيفي، عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق الخارجي، الشهادات المهنية، عدد الدورات التدريبية التي حصل المستجيب عليها في مجال عمله الحالي).

القسم الثاني: وهو عبارة عن **مجالات الدراسة**، ويتكون من 37 فقرة، موزع على 6 مجالات:

المجال الأول: وجود أساس لنظام فعال لحوكمة الشركات، ويتكون من (6) فقرات.

المجال الثاني: حقوق المساهمين، ويتكون من (5) فقرات.

المجال الثالث: تحقيق المعاملة العادلة للمساهمين، ويتكون من (5) فقرة.

المجال الرابع: دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات، ويتكون من (6) فقرات.

المجال الخامس: الإفصاح والشفافية، ويتكون من (7) فقرات.

المجال السادس: مسئولية مجلس الإدارة، ويتكون من (8) فقرات.

وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان حسب جدول (3.1):

جدول(3.1): درجات مقياس ليكرت الخماسي

الاستجابة	قليلة جداً	قليلة	متوسطة	عالية	عالية جداً
الدرجة	1	2	3	4	5

صدق الاستبانة:

صدق الاستبانة يعني "أن يقيس الاستبيان ما وضع لقياسه" (الجرجاوي، 2010م، ص105)، كما يقصد بالصدق "شمول الاستقصاء لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها" (عبيدات وآخرون، 2001م، ص 179). وقد تم التأكد من صدق الإستبانة بطريقتين:

1- صدق أداة الدراسة:

تم عرض الإستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من خمسة متخصصين في نفس المجال وهم أكاديميون ومهنيون وإحصائي، وأسماء المحكمين بالملحق رقم (2)، وقد استجابت الباحثة لآراء المحكمين وقامت بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية – أنظر الملحق رقم (1).

2- صدق المقياس:

أولاً: الاتساق الداخلي Internal Validity

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الإستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد قامت الباحثة بحساب الاتساق الداخلي للاستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الإستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه.

يوضح جدول (3.2) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "وجود أساس لنظام فعال لحوكمة الشركات" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول (3.2): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "وجود أساس لنظام فعال لحوكمة الشركات" والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (.Sig)
.1	وجود هيكل تنظيمي ووظيفي قوي وسليم يحدد الواجبات والمسؤوليات يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	.725	*0.000
.2	توفر متطلبات قانونية متوافقة مع مهنة المحاسبة والتدقيق وذات شفافية وقابلة للتنفيذ يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	.749	*0.000
.3	تحديد المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية مع المصلحة العامة بأسلوب مهني وموضوعي يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	.792	*0.000
.4	قيام الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية في الشركة بإصدار القرارات في الوقت المناسب يساعد المدقق على تقدير المخاطر التي تتعرض لها الشركة يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	.834	*0.000
.5	الالتزام بالأحكام المعمول بها وإقرار السياسات والخطط والإجراءات التي يتم وضعها يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	.650	*0.000
.6	حركة رؤوس الأموال دون قيود ونزاهة الأسواق والتشجيع على قيام أسواق تتصف بالشفافية والفاعلية يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	.705	*0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$.

يوضح جدول (3.3) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "حقوق المساهمين" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $0.05 \geq \alpha$ وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول (3.3): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "حقوق المساهمين" والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (.Sig)
.1	ترشيح أعضاء أكفاء من الجمعية العمومية للشركة أو خارجها لعضوية مجلس الإدارة يوفر الحماية للمساهمين مما يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	.708	*0.000
.2	قدرة المساهمين على محاسبة ومساءلة مجلس الإدارة على أدائه والقرارات التي يتخذها يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	.688	*0.000
.3	وجود آليات واضحة تتعلق بحق المساهمين بتفويض مساهم آخر بالتصويت	.761	*0.000

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
	نيابة عنه في اجتماعات الهيئة العامة يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.		
.4	الإفصاح المناسب للمساهمين عن أي معاملات غير عادية كالاندماج أو بيع نسبة كبيرة من الموجودات يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	.820	*0.000
.5	حصول إدارة الشركة على موافقة الجمعية العمومية للمساهمين عند وجود تعديلات جوهرية في أنظمتها الداخلية مما يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	.831	*0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

يوضح جدول (3.4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "تحقيق المعاملة العادلة للمساهمين" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول (3.4): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "تحقيق المعاملة العادلة للمساهمين" والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
.1	وجود آلية لتعويض صغار المساهمين والمساهمين الأجانب عن الأضرار والقرارات الخاطئة التي يتخذها كبار المساهمين يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	.764	*0.000
.2	إدراج اقتراحات المساهمين الخاصة بمواضيع معينة في جدول أعمال الجمعية العمومية ودراستها واتخاذ القرارات المناسبة بشأنها خلال فترة زمنية محددة يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	.848	*0.000
.3	الالتزام بالمسئولية تجاه حملة الأسهم وتحقيق العوائد المناسبة لهم والافصاح عن ذلك يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	.751	*0.000
.4	توفر الإفصاح التام للمساهمين من حيث المعلومات وخاصة المتعلقة بتعاملات الأطراف ذوي المصالح المشتركة مع الشركة يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	.723	*0.000
.5	الإفصاح لكافة المساهمين عن القرارات التي يقوم مجلس الإدارة باتخاذها، وأيضاً نشاط الشركة وأدائها يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	.800	*0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

يوضح جدول (3.5) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه

جدول (3.5): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات" والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
.1	تطبيق قوانين وتشريعات تضمن حقوق كافة الأطراف الخاصة بالشركة لبناء شركات تنافسية ومربحة وتساعد المدقق لأداء عمله بالوقت المناسب المقدر له يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	.676	*0.000
.2	حصول كافة أصحاب المصالح داخل وخارج الشركة على تعويضات مناسبة عند انتهاك حقوقهم يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	.735	*0.000
.3	دراسة خطط وتوقعات المستفيدين من أصحاب المصالح بعد إظهار نتائج عملية التدقيق السابقة يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	.807	*0.000
.4	العمل على تشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصالح في زيادة الاستثمارات وإنشاء الثروة وفرص العمل يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	.625	*0.000
.5	وجود أليات تمكن الموظفين من إيصال وجهات نظرهم للإدارة العليا يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	.778	*0.000
.6	وجود تعاون وتنسيق بين المدقق الخارجي وأقسام الشركة من حيث عرض البيانات بصورة سليمة، وعدالة القوائم المالية يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	.822	*0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

يوضح جدول (3.6) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "الإفصاح والشفافية" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول (3.6): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "الإفصاح والشفافية" والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
.1	دعم قنوات الاتصال التي تنشر المعلومات اللازمة لكافة أطراف أصحاب المصالح بشكل عادل للجميع وسماع شكاوى العاملين يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	.856	*0.000
.2	التزام الشركة بالعمل وفقاً لسياسة الإفصاح المتبعة من قبل مجلس الإدارة لتنظيم إجراءات الإفصاح عن المعلومات الجوهرية ومتابعة تطبيقها وفقاً للقواعد المعمول بها يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	.811	*0.000
.3	الالتزام بالإفصاح عن سياسة المنح والمكافآت التي ينالها أعضاء مجلس الإدارة، والمركز المالي للشركة يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	.871	*0.000
.4	إفصاح الشركة عن جميع بنود القوائم المالية ذات الأهمية النسبية، ونشاط الشركة وأدائها لمستخدمي القوائم المالية بمختلف فئاتهم يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	.814	*0.000
.5	الإفصاح عن التقارير المالية وجميع المعلومات والبيانات المتعلقة بالشركة، ونتائج أعمالها والمخاطر التي يمكن التنبوء بها، واتخاذ القرارات اللازمة في الوقت المناسب يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	.740	*0.000
.6	الإفصاح عن الملكيات الكبرى للأسهم وحقوق التصويت يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	.812	*0.000
.7	الإفصاح عن العمليات ذات الصلة بأطراف الشركة يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	.739	*0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$.

يوضح جدول (3.7) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "مسئولية مجلس الإدارة" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $0.05 \geq \alpha$ وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول (3.7): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "مسئولية مجلس الإدارة" والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
.1	انتخاب مجلس إدارة الشركة بناءً على المعرفة والخبرات العملية التي يمتلكونها في إدارة الشركات يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	.819	*0.000
.2	التزام مجلس الإدارة بوضع الأهداف والسياسات والاستراتيجيات في الشركة، والاستمرار بتطويرها والتزام الإدارة التنفيذية بها يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	.790	*0.000
.3	تطبيق المعايير الأخلاقية العالية، مع الأخذ بالاعتبار مصلحة جميع الأطراف داخل وخارج الشركة يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	.747	*0.000
.4	الإشراف على متابعة تطبيق قواعد حوكمة الشركات، وإجراء التعديلات والتغييرات إذا لزم الأمر يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	.762	*0.000
.5	تحديد المكافآت والأجور والرواتب والإشراف على كبار التنفيذيين بالشركة من قبل مجلس الإدارة، يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	.726	*0.000
.6	رقابة ومتابعة أي تعارض في مصالح الشركة وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	.857	*0.000
.7	مراعاة التناسب بين مكافآت كبار التنفيذيين، يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	.761	*0.000
.8	تقديم كافة التسهيلات اللازمة للمدقق، وإزالة أي معيقات قد يواجهها من قبل مجلس الإدارة، يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	.822	*0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$.

ثانياً: الصدق البنائي Structure Validity

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الإستبانة.

يبين جدول (3.8) أن جميع معاملات الارتباط في جميع مجالات الإستبانة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية $0.05 \geq \alpha$ وبذلك تعتبر جميع مجالات الإستبانة صادقه لما وضعت لقياسه.

جدول (3.8): معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الإستبانة والدرجة الكلية للإستبانة

المجال	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
وجود أساس لنظام فعال لحوكمة الشركات.	.839	*0.000
حقوق المساهمين.	.914	*0.000
تحقيق المعاملة العادلة للمساهمين.	.827	*0.000
دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات.	.900	*0.000
الإفصاح والشفافية.	.935	*0.000
مسئولية مجلس الإدارة.	.902	*0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$.

ثبات الإستبانة Reliability:

يقصد بثبات الاستبانة هو أن يعطي الاستبيان نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه عدة مرات متتالية، ويقصد به أيضا إلى أي درجة يعطي المقياس قراءات متقاربة عند كل مرة يستخدم فيها، أو ما هي درجة اتساقه وانسجامه واستمراريته عند تكرار استخدامه في أوقات مختلفة (الجرجاوي، 2010م، ص97).

وقد تحققت الباحثة من ثبات إستبانة الدراسة من خلال معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (3.9).

جدول (3.9): معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة

المجال	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	الصدق الذاتي*
وجود أساس لنظام فعال لحوكمة الشركات.	6	0.834	0.913
حقوق المساهمين.	5	0.820	0.906
تحقيق المعاملة العادلة للمساهمين.	5	0.833	0.913
دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات.	6	0.838	0.916
الإفصاح والشفافية.	7	0.911	0.955
مسئولية مجلس الإدارة.	8	0.911	0.954
جميع المجالات معاً	**37**	**0.968**	**0.984**

*الصدق الذاتي= الجذر التربيعي الموجب لمعامل ألفا كرونباخ

واضح من النتائج الموضحة في جدول (3.9) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة لكل مجال حيث تتراوح بين (0.820،0.911)، بينما بلغت لجميع فقرات الإستبانة (0.968). وكذلك قيمة الصدق الذاتي مرتفعة لكل مجال حيث تتراوح (0.906،0.954)، بينما بلغت لجميع فقرات الإستبانة (0.984) وهذا يعنى أن الثبات مرتفع ودال إحصائياً.

وبذلك تكون الإستبانة في صورتها النهائية كما هي في الملحق (1). وتكون الباحثة قد تأكدت من صدق وثبات إستبانة الدراسة مما يجعلها على ثقة تامة بصحة الإستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

اختبار التوزيع الطبيعي Normality Distribution Test :

تم استخدام اختبار كولمجوروف – سمرنوف Kolmogorov-Smirnov (K-S) Test لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (3.10).

جدول (3.10): يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

المجال	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)
وجود أساس لنظام فعال لحوكمة الشركات.	0.928	0.355
حقوق المساهمين.	0.601	0.863
تحقيق المعاملة العادلة للمساهمين.	0.694	0.721
دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات.	0.617	0.841
الإفصاح والشفافية.	0.702	0.707
مسئولية مجلس الإدارة.	0.801	0.543
جميع مجالات الاستبانة	**0.862**	**0.448**

واضح من النتائج الموضحة في جدول (3.10) أن القيمة الاحتمالية (.Sig) لجميع مجالات الدراسة أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وبذلك فإن توزيع البيانات لهذه المجالات يتبع التوزيع الطبيعي حيث تم استخدام الاختبارات المعلمية لتحليل الفقرات واختبار فرضيات الدراسة.

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم تفريغ وتحليل الإستبانة من خلال برنامج التحليل الإحصائي Statistical Package for the Social Sciences (SPSS).

وقد تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

1. النسب المئوية والتكرارات (Frequencies & Percentages): لوصف عينة الدراسة.
2. المتوسط الحسابي والمتوسط الحسابي النسبي والانحراف المعياري.
3. اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لمعرفة ثبات فقرات الإستبانة.
4. اختبار كولمجوروف – سمرنوف (K-S) Kolmogorov-Smirnov Test لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه.
5. معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient) لقياس درجة الارتباط: يقوم هذا وقد استخدمته الباحثة لحساب الاتساق الداخلي والصدق البنائي للاستبانة.
6. اختبار T في حالة عينة واحدة (T-Test) لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى الدرجة المتوسطة وهي 3 أم زادت أو قلت عن ذلك. ولقد استخدمته الباحثة للتأكد من دلالة المتوسط لكل فقرة من فقرات الاستبانة.
7. اختبار T في حالة عينتين (Independent Samples T-Test) لمعرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين مجموعتين من البيانات المستقلة.
8. اختبار تحليل التباين الأحادي(One Way Analysis of Variance - ANOVA) لمعرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر من البيانات. استخدمته الباحثة للفروق التي تعزى للمتغير الذي يشتمل على ثلاث مجموعات فأكثر.

الفصل الرابع
تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها

الفصل الرابع

تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها

المقدمة:

يتضمن هذا الفصل عرضاً لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، وذلك من خلال الإجابة عن أسئلة الدراسة واستعراض أبرز نتائج الإستبانة والتي تم التوصل إليها من خلال تحليل فقراتها، والوقوف على البيانات العامة والشخصية للمستجيبين التي اشتملت على (التخصص، المؤهل العلمي، الموقع الوظيفي، عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق الخارجي، الشهادات المهنية، عدد الدورات التدريبية التي حصل المستجيب عليها في مجال عمله الحالي تدقيق الحسابات)، لذا تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من إستبانة الدراسة، إذ تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS) للحصول على نتائج الدراسة التي تم عرضها وتحليلها في هذا الفصل.

الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق البيانات العامة والشخصية

وفيما يلي عرض لخصائص عينة الدراسة وفق البيانات العامة والشخصية

- **توزيع عينة الدراسة حسب التخصص**

جدول (4.1): توزيع عينة الدراسة حسب التخصص

التخصص	العدد	النسبة المئوية %
محاسبة	48	98.0
اقتصاد	1	2.0
المجموع	**49**	**100.0**

يتضح من جدول (4.1) أن ما نسبته 98.0% من عينة الدراسة تخصصهم محاسبة، بينما 2.0% تخصصهم اقتصاد. مما يدل على أن النسبة الكبرى من العينة تخصصهم محاسبة، ذلك لأن مهنة تدقيق الحسابات تعتمد على تخصص المحاسبة بشكل رئيسي، مما يجعلهم مؤهلين علمياً لممارسة هذه المهنة، وهذا ينعكس على إجاباتهم لاختبار فرضيات الدراسة.

- **توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي**

جدول (4.2): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية %
دبلوم	1	2.0
بكالوريوس	38	77.6
ماجستير	6	12.2
دكتوراه	4	8.2
المجموع	**49**	**100.0**

يتضح من جدول (4.2) أن ما نسبته 98% من أفراد عينة الدراسة مؤهلهم العلمي بكالوريوس، وماجستير، ودكتوراه، وأن ما نسبته 2.0% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي دبلوم، وهذا يدل على أن معظم عينة الدراسة مؤهلين علمياً بشكل كافي مما يعكس قدرتهم العالية والخلفية المهنية الخاصة بموضوع الدراسة مما يساهم في دقة الإجابات ويزيد من درجة الاعتماد عليها لاختبار فرضيات الدراسة.

- **توزيع عينة الدراسة حسب الموقع الوظيفي**

جدول (4.3): توزيع عينة الدراسة حسب الموقع الوظيفي

الموقع الوظيفي	العدد	النسبة المئوية %
مدير تنفيذي	3	6.1
مدير تدقيق	12	24.5
مشرف تدقيق	10	20.4
صاحب مكتب تدقيق أو شريك فيه	24	49.0
المجموع	**49**	**100.0**

يتضح من جدول (4.3) أن ما نسبته 6.1% من عينة الدراسة موقعهم الوظيفي مدير تنفيذي، 24.5% موقعهم الوظيفي مدير تدقيق، 20.4% موقعهم الوظيفي مشرف تدقيق، بينما 49.0% موقعهم الوظيفي صاحب مكتب تدقيق أو شريك فيه. وهذا يعتبر مؤشر جيد إذ أن معظم أفراد عينة الدراسة هي من أصحاب مكاتب التدقيق أو شركاء فيها مما يعني وجود تنوع في الوظائف يترتب عليه التنوع في الإجابات على الاستقصاء، مما يزيد من درجة الاعتماد على إجاباتهم لاختبار فرضيات الدراسة.

- **توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق الخارجي**

جدول (4.4): توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق الخارجي

عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق الخارجي	العدد	النسبة المئوية %
5 سنوات فأقل	9	18.4
من 6 إلى 10 سنوات	19	38.8
من 11 إلى 15 سنة	5	10.2
16 سنة فأكثر	16	32.6
المجموع	**49**	**100.0**

يتضح من جدول (4.4) أن ما نسبته81.6% من عينة الدراسة سنوات خبرتهم في مجال التدقيق الخارجي من 6 سنوات فأكثر. أي أن التنوع في سنوات الخبرة أدى لإعطاء آراء متنوعة وفقاً لمدة الخبرة لدى أفراد عينة الدراسة في مهنة تدقيق الحسابات، وهذا زاد من الاعتماد على إجاباتهم في اختبار فرضيات الدراسة والحصول على نتائج سليمة في ضوء الخبرات المتعددة.

- **توزيع عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية**

جدول (4.5): توزيع عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية

الشهادات المهنية	العدد	النسبة المئوية %
شهادة مدقق حسابات معتمد PCPA	15	30.6
شهادة مدقق حسابات عربي ACPA	18	36.8
غير ذلك	8	16.3
لا يوجد	8	16.3
المجموع	**49**	**100.0**

يتضح من جدول (4.5) أن ما نسبته 30.6% من عينة الدراسة حصلوا على شهادة مدقق حسابات معتمد PAPA، 36.8% حصلوا على شهادة مدقق حسابات عربي ACPA، بينما 16.3% حصلوا على شهادات مهنية أخرى، بينما 16.3% لم يحصلوا على أي شهادة مهنية. بالرغم من أن هناك نسبة ليست بقليلة ممن لا يحملون شهادات التدقيق والمفترض أن كل من يحصل على ترخيص لافتتاح مكتب تدقيق حسابات ومزاولة هذه المهنة أن يكون حاصلاً على شهادة مهنية تؤهله ومن يعمل معه في مكتب التدقيق، إلا أن الكم الأكبر من أفراد عينة الدراسة لديهم شهادات مهنية متخصصة تزيد من قدرتهم على أداء عملهم بشكل جيد

والإجابة على فقرات الاستبانة بمهنية مما يزيد من درجة الاعتماد على إجاباتهم لاختبار فرضيات الدراسة.

- **توزيع عينة الدراسة حسب عدد الدورات التدريبية التي حصل عليها المستجيب في مجال عمله الحالي**

جدول (4.6): توزيع عينة الدراسة حسب عدد الدورات التدريبية

عدد الدورات التدريبية	العدد	النسبة المئوية %
لا يوجد	17	34.7
من 1-5 دورات	15	30.6
6 دورات فأكثر	17	34.7
المجموع	**49**	**100.0**

يتضح من جدول (4.6) أن ما نسبته 34.7% من عينة الدراسة لم يحصلوا على أي دورات تدريبية في مجال عملهم الحالي، 30.6% يتراوح عدد الدورات التدريبية التي حصلوا عليها في مجال عملهم الحالي من 1-5 دورات، بينما 34.7% حصلوا على 6 دورات فأكثر. يتبين من ذلك أن هناك نسبة من أفراد عينة الدراسة لم تحصل على دورات تدريبية في مجال تدقيق الحسابات إذ أنه من المفترض على من يمتهن تدقيق الحسابات أن يكون قد حصل على عدد من الدورات بحد أدنى 3 دورات حتى يكون على خبرة ودراية بمهنة تدقيق الحسابات ومؤهلاً لهذا العمل، والتنوع في عدد الدورات أدى للتنوع في الآراء ما ينعكس على استجاباتهم بالثقة والمصداقية ويتم الاعتماد عليها في اختبار فرضيات الدراسة.

اختبار فرضيات الدراسة

لتحليل فقرات الاستبانة تم استخدام اختبار T لعينة واحدة لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. فإذا كانت Sig > 0.05 (Sig أكبر من 0.05) فإن متوسط آراء الأفراد حول الظاهرة موضع الدراسة لا يختلف جوهرياً عن موافق بدرجة متوسطة وهى 3، أما إذا كانت Sig < 0.05 (Sig أقل من 0.05) فان متوسط آراء الأفراد يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وفي هذه الحالة يمكن تحديد ما إذا كان متوسط الإجابة يزيد أو ينقص بصورة جوهرية عن درجة الموافقة المتوسطة. وذلك من خلال قيمة الاختبار فإذا كانت قيمة الاختبار موجبة فمعناه أن المتوسط الحسابي للإجابة يزيد عن درجة الموافقة المتوسطة والعكس صحيح.

- **الفرضية الأولى: 1-يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$ بين ضمان وجود أساس لنظام فعال لحوكمة الشركات وأتعاب مدقق الحسابات.**

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (4.7).

جدول (4.7): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات مجال "وجود أساس لنظام فعال لحوكمة الشركات"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (.Sig)	ترتيب المتوسط الحسابي
1.	وجود هيكل تنظيمي ووظيفي قوي وسليم يحدد الواجبات والمسؤوليات يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	4.00	0.84	80.00	8.32	*0.000	1
2.	توفر متطلبات قانونية متوافقة مع مهنة المحاسبة والتدقيق وذات شفافية وقابلة للتنفيذ يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	3.84	0.96	76.73	6.07	*0.000	3
3.	تحديد المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية مع المصلحة العامة بأسلوب مهني وموضوعي يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	3.70	0.99	73.91	4.79	*0.000	5
4.	قيام الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية في الشركة بإصدار القرارات في الوقت المناسب يساعد المدقق على تقدير المخاطر التي تتعرض لها الشركة يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	3.73	1.00	74.69	5.17	*0.000	4
5.	الالتزام بالأحكام المعمول بها وإقرار السياسات والخطط والإجراءات التي يتم وضعها يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	3.92	0.81	78.37	7.91	*0.000	2
6.	حركة رؤوس الأموال دون قيود ونزاهة الأسواق والتشجيع على قيام أسواق تتصف بالشفافية والفاعلية يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	3.67	1.11	73.47	4.26	*0.000	6
	جميع فقرات المجال معاً	**3.82**	**0.71**	**76.34**	**8.08**	***0.000**	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$.

من جدول (4.7) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى "وجود هيكل تنظيمي ووظيفي قوي وسليم يحدد الواجبات والمسؤوليات يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي" يساوي 4.00 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 80.00%، قيمة الاختبار 8.32 وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، ويتم تفسير هذه النتيجة بأن أتعاب مدقق الحسابات تتأثر ايجابياً أو سلبياً بوجود هيكل تنظيمي ووظيفي قوي وسليم يحدد الواجبات والمسؤوليات.
- المتوسط الحسابي للفقرة السادسة "حركة رؤوس الأموال دون قيود ونزاهة الأسواق والتشجيع على قيام أسواق تتصف بالشفافية والفاعلية يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي" يساوي 3.67 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 73.47%، قيمة الاختبار 4.26، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة وتفسر النتيجة حركة رؤوس الأموال دون قيود ونزاهة الأسواق وشفافيتها وفاعليتها تؤثر على أتعاب مدقق الحسابات.

بشكل عام إن المتوسط الحسابي يساوي 3.82، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 76.34%، قيمة الاختبار 8.08، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 والانحراف المعياري 0.71 لذلك يعتبر مجال "وجود أساس لنظام فعال لحوكمة الشركات" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال. ويتضح من ذلك أن جميع الفقرات في المحور الأول ألا وهو وجود أساس لنظام فعال لحوكمة الشركات وعلاقته بأتعاب مدقق الحسابات الخارجي كانت قيمتها الاحتمالية (.sig) تساوي 0.00 أي أن الموافقة كانت متقاربة بدرجة كبيرة من قبل أفراد عينة الدراسة إذ أن متوسطات موافقتهم تراوحت بين (4 و3.67) وهي متوسطات تقع في الفئة الرابعة من فئات المقياس الخماسي. ويوضح ذلك تفاوت موافقة أفراد عينة الدراسة ضمن هذه الفئة على قياس مدى وجود علاقة بين وجود نظام فعال لحوكمة الشركات واتعاب المدقق

الخارجي، وكما يتضح من النتائج أن درجة موافقة أفراد عينة الدراسة على فقرات المحور كانت كبيرة ويعني أن هناك التزام بهذا المبدأ من مبادئ حوكمة الشركات وعلاقته بأتعاب مدقق الحسابات، فإن تطبيق هذا المبدأ في الشركات من حيث التشريعات والقوانين والاجراءات والسياسات والتزامها بالخطط الموضوعة من شأنه أن يساعد المدقق الخارجي في عمله، بالتالي بقلل من الوقت اللازم له.

نتيجة الفرضية: يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$ بين ضمان وجود أساس لنظام فعال لحوكمة الشركات وأتعاب مدقق الحسابات.

وتعزو الباحثة ذلك إلى أن وجود هيكل تنظيمي قوي وسليم وقوانين وسياسات واجراءات وتحديد المسؤوليات للإدارات الاشرافية والتنفيذية من شأنه أن يزيد أو يقلل من الأعمال المطلوبة من مدقق الحسابات الخارجي مما لا يدع مجالاً للشك بتأثير ذلك على أتعابه فيمكن أن تزيد أو أن تقل وبهذا يتم قبول الفرضية، واتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (الغزالي، 2015م) التي توصلت إلى عدة نتائج منها أن نسبة التزام الشركات بتطبيق معايير حوكمة الشركات بلغت 63.986% وهي نسبة مقبولة لتطبيق حوكمة الشركات كما أن أكثر المؤشرات تطبيقاً هو المؤشر الخاص باللوائح والقوانين الداخلية للشركة، واختلفت مع دراسة (Larcker and Richardson, 2004) والتي توصلت لنتائج متباينة بالنسبة لخدمات تدقيق الحسابات الخارجي وغير التدقيق ومستحقات التدقيق وبقيت هذه القضية دون حل، وأن حوكمة الشركات هو مفتاح لفهم الخيارات على أساس الاستحقاق، وأن العلاقة سلبية بين استقلالية المدقق الخارجي وأرباح الشركات منخفضة القيمة في السوق المالي، وأن هذه النتائج تعتبر رد على استفسارات المساهمين ووجود علاقة بين أتعاب التدقيق وحوكمة الشركات..

الفرضية الأولى: 2-يوجد علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$ بين حقوق المساهمين وأتعاب مدقق الحسابات.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (4.8).

جدول (4.8): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات مجال "حقوق المساهمين"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (.Sig)	ترتيب المتوسط الحسابي
.1	ترشيح أعضاء أكفاء من الجمعية العمومية للشركة أو خارجها لعضوية مجلس الإدارة يوفر الحماية للمساهمين مما يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	3.84	0.87	76.73	6.70	*0.000	1
.2	قدرة المساهمين على محاسبة ومساءلة مجلس الإدارة على أدائه والقرارات التي يتخذها يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	3.61	0.95	72.24	4.50	*0.000	3
.3	وجود آليات واضحة تتعلق بحق المساهمين بتفويض مساهم آخر بالتصويت نيابة عنه في اجتماعات الهيئة العامة يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	3.60	0.92	72.08	4.57	*0.000	4
.4	الإفصاح المناسب للمساهمين عن أي معاملات غير عادية كالاندماج أو بيع نسبة كبيرة من الموجودات يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	3.71	1.08	74.29	4.63	*0.000	2
.5	حصول إدارة الشركة على موافقة الجمعية العمومية للمساهمين عند وجود تعديلات جوهرية في أنظمتها الداخلية مما يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	3.53	1.16	70.61	3.21	*0.001	5
	جميع فقرات المجال معاً	**3.66**	**0.76**	**73.24**	**6.07**	***0.000**	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$.

من جدول (4.8) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى "ترشيح أعضاء أكفاء من الجمعية العمومية للشركة أو خارجها لعضوية مجلس الإدارة يوفر الحماية للمساهمين مما يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي" يساوي 3.84 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 76.73%، قيمة الاختبار 6.70 وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة "حصول إدارة الشركة على موافقة الجمعية العمومية للمساهمين عند وجود تعديلات جوهرية في أنظمتها الداخلية مما يؤثر على أتعاب المدقق

الخارجي" يساوي 3.53 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 70.61%، قيمة الاختبار 3.21، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.001 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05 $\geq \alpha$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

بشكل عام إن المتوسط الحسابي يساوي 3.66، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 73.24%، قيمة الاختبار 6.07، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 والانحراف المعياري 0.76 لذلك يعتبر مجال "حقوق المساهمين" دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05 $\geq \alpha$ مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال. يتضح من تحليل جميع الفقرات للمحور الثاني وهو "حقوق المساهمين" أن أقصى حد للقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي (0.00) وهي أقل من (0.05) أي أن العلاقة قوية بين حقوق المساهمين وأتعاب مدقق الحسابات الخارجي، وقد تفاوتت موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة كبيرة فقد كانت متوسطات الفقرات تتراوح بين (3.84 و3.53) وجميعها تقع ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكرت الخماسي أي أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة بأن هناك علاقة بين حقوق المساهمين وأتعاب مدقق الحسابات الخارجي، إذ أن ترشيح أعضاء مجلس الإدارة من داخل أو خارج الجمعية العمومية وامكانية مساءلتهم، والحصول على الافصاح للمساهمين عن أي تعديلات في أنظمتها الداخلية مما يحد أو يمنع من ممارسات الإدارة الجزافية بحقوق المساهمين وتحافظ على حقوقهم.

نتيجة الفرضية: يوجد علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى دلالة 0.05 $\geq \alpha$ بين حقوق المساهمين وأتعاب مدقق الحسابات.

وتعزو الباحثة ذلك إلى وجود بيئة شاملة القوانين والإجراءات والضوابط التي تسعى للمحافظة على حقوق المساهمين والحد من إجراءات الإدارة المفاجئة، ونتيجة لما سبق يتم قبول الفرضية بوجود هذه العلاقة، واتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (درغام، 2013م) وكانت من نتائجها التزام البنوك الفلسطينية بمبادئ حوكمة الشركات مجتمعة ولكنه أخص بالأهمية مبدأ حماية حقوق المساهمين ومبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة بدرجة كبيرة جداً واختلفت مع دراسة (Larcker and Richardson, 2004) والتي توصلت لنتائج متباينة بالنسبة لخدمات تدقيق الحسابات الخارجي وغير التدقيق ومستحقات التدقيق وبقيت هذه القضية دون حل، وأن حوكمة الشركات هو مفتاح لفهم الخيارات على أساس الاستحقاق، وأن العلاقة سلبية بين

استقلالية المدقق الخارجي وأرباح الشركات منخفضة القيمة في السوق المالي، وأن هذه النتائج تعتبر رد على استفسارات المساهمين ووجود علاقة بين أتعاب التدقيق وحوكمة الشركات.

الفرضية الأولى: 3-يوجد علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$ بين المعاملة المتساوية للمساهمين وأتعاب مدقق الحسابات.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (4.9).

جدول (4.9):المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات مجال "تحقيق المعاملة العادلة للمساهمين"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (.Sig)	ترتيب المتوسط الحسابي
.1	وجود آلية لتعويض صغار المساهمين والمساهمين الأجانب عن الأضرار والقرارات الخاطئة التي يتخذها كبار المساهمين يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	3.63	0.88	72.65	5.02	*0.000	2
.2	إدراج اقتراحات المساهمين الخاصة بمواضيع معينة في جدول أعمال الجمعية العمومية ودراستها واتخاذ القرارات المناسبة بشأنها خلال فترة زمنية محددة يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	3.47	1.02	69.39	3.21	*0.001	5
.3	الالتزام بالمسئولية تجاه حملة الأسهم وتحقيق العوائد المناسبة لهم والافصاح عن ذلك يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	3.75	1.00	75.00	5.20	*0.000	1
.4	توفر الإفصاح التام للمساهمين من حيث المعلومات وخاصة المتعلقة بتعاملات الأطراف ذوي المصالح المشتركة مع الشركة يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	3.51	0.94	70.20	3.81	*0.000	4
.5	الإفصاح لكافة المساهمين عن القرارات التي يقوم مجلس الإدارة باتخاذها، وأيضاً نشاط الشركة وأدائها يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	3.55	1.00	71.02	3.85	*0.000	3
	جميع فقرات المجال معاً	**3.58**	**0.76**	**71.55**	**5.34**	***0.000**	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$.

من جدول (4.9) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة "الالتزام بالمسئولية تجاه حملة الأسهم وتحقيق العوائد المناسبة لهم والافصاح عن ذلك يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي" يساوي 3.75 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 75.00%، قيمة الاختبار 5.20 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05 $\geq \alpha$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية "إدراج اقتراحات المساهمين الخاصة بمواضيع معينة في جدول أعمال الجمعية العمومية ودراستها واتخاذ القرارات المناسبة بشأنها خلال فترة زمنية محددة يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي" يساوي 3.47 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 69.39%، قيمة الاختبار 3.21، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.001 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05 $\geq \alpha$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

بشكل عام إن المتوسط الحسابي يساوي 3.58، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 71.55%، قيمة الاختبار 5.34، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 والانحراف المعياري 0.76 لذلك يعتبر مجال "تحقيق المعاملة العادلة للمساهمين" دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05 $\geq \alpha$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال. يتضح مما سبق أن جميع الفقرات لهذا المحور ألا وهو "تحقيق المعاملة العادلة للمساهمين" قد حازت على موافقة أفراد عينة الدراسة وقد كانت هذه الموافقة بدرجة كبيرة إذ وقعت جميعها ضمن الفئة الرابعة فقد تراوحت متوسطات جميع الفقرات لهذا المحور بين (3.75 و3.47) وأيضاً كانت أقصى قيمة احتمالية (Sig) هي (0.001) وبالتالي أقل من (0.05) بدرجة كبيرة ويتضح من ذلك وجود علاقة قوية بين تحقيق المعاملة العادلة لحقوق المساهمين وأتعاب مدقق الحسابات الخارجي.

نتيجة الفرضية: يوجد علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى دلالة 0.05 ≥ α بين المعاملة المتساوية للمساهمين وأتعاب مدقق الحسابات.

وتعزو الباحثة ذلك إلى أن العدالة في المعاملة بين جميع المساهمين يعطي المساهمين الثقة والمصداقية بالبيانات والقرارات المتخذة من قبل إدارة الشركة وهذا يدل على كفاءة وفاعلية الشركة بجميع إداراتها لتحقيق العوائد المناسبة للمساهمين ودراسة اقتراحاتهم، ونتيجة لما سبق يتم قبول الفرضية، واتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة كدراسة (درغام، 2013م) وكانت من نتائجها التزام البنوك الفلسطينية بمبادئ حوكمة الشركات مجتمعة ولكنه أخص بالأهمية مبدأ حماية حقوق المساهمين ومبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة بدرجة كبيرة جداً، واختلفت مع دراسة (Nelsson, et. al.,2015) التي توصلت إلى وجود علاقة بين شركات الملكية والملكية الأجنبية والملكية الحكومية وبين اتعاب المدقق الخارجي ولكن لا توجد علاقة كبيرة مع شركات الملكية الإدارة.

الفرضية الأولى: 4-يوجد علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى دلالة 0.05 ≥ α بين دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات وأتعاب مدقق الحسابات.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (4.10).

جدول (4.10): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات مجال "دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب المتوسط الحسابي
.1	تطبيق قوانين وتشريعات تضمن حقوق كافة الأطراف الخاصة بالشركة لبناء شركات تنافسية ومربحة وتساعد المدقق لأداء عمله بالوقت المناسب المقدر له يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	3.90	0.92	77.96	6.84	*0.000	1
.2	حصول كافة أصحاب المصالح داخل وخارج الشركة على تعويضات مناسبة عند انتهاك حقوقهم يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	3.85	0.87	77.08	6.76	*0.000	2

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب المتوسط الحسابي
.3	دراسة خطط وتوقعات المستفيدين من أصحاب المصالح بعد إظهار نتائج عملية التدقيق السابقة يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	3.65	0.91	72.92	4.91	*0.000	5
.4	العمل على تشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصالح في زيادة الاستثمارات وإنشاء الثروة وفرص العمل يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	3.67	1.05	73.47	4.50	*0.000	4
.5	وجود أليات تمكن الموظفين من إيصال وجهات نظرهم للإدارة العليا يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	3.33	1.18	66.53	1.94	*0.029	6
.6	وجود تعاون وتنسيق بين المدقق الخارجي وأقسام الشركة من حيث عرض البيانات بصورة سليمة، وعدالة القوائم المالية يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	3.82	1.05	76.33	5.42	*0.000	3
	جميع فقرات المجال معاً	**3.70**	**0.74**	**74.04**	**6.62**	***0.000**	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$.

من جدول (4.10) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى "تطبيق قوانين وتشريعات تضمن حقوق كافة الأطراف الخاصة بالشركة لبناء شركات تنافسية ومربحة وتساعد المدقق لأداء عمله بالوقت المناسب المقدر له يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي" يساوي 3.90 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 77.96%، قيمة الاختبار 6.84 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة "وجود أليات تمكن الموظفين من إيصال وجهات نظرهم للإدارة العليا يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي" يساوي 3.33 أي أن المتوسط الحسابي

النسبي 66.53%، قيمة الاختبار 1.94، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.029 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05 $\geq \alpha$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

بشكل عام إن المتوسط الحسابي يساوي 3.70، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 74.04%، قيمة الاختبار 6.62، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 والانحراف المعياري 0.74 ذلك يعتبر مجال "دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات" دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05 $\geq \alpha$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال. يتضح مما سبق أن جميع فقرات المحور حازت على درجة موافقة كبيرة من خلال استجابات أفراد عينة الدراسة وكانت جميعها من الفئة الرابعة عند مستوى دلالة أقل من (0.05).

نتيجة الفرضية: يوجد علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى دلالة 0.05 $\geq \alpha$ بين دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات وأتعاب مدقق الحسابات.

وتعزو الباحثة ذلك إلى أن وجود قوانين وإجراءات تضمن حقوق الأطراف ذات العلاقة ووجود آلية لإيصال آراء الموظفين وأصحاب المصالح للإدارات العليا من شأنه النهوض بأعمال الشركة واستمراريتها، ونتيجة لما سبق يتم قبول الفرضية، واتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (أبو النيل، 2013م) التي توصلت نتائجها إلى أن فعالية الحوكمة تزداد من خلال دور كل طرف من أطراف الحوكمة ودور التدقيق الداخلي والخارجي في الرقابة الداخلية. كما اتفقت مع دراسة (الحاج، 2012م) بأن قوة الرقابة الداخلية وتدريب وتأهيل العاملين والتزام إدارة الشركة تكون بتفعيل وتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق.

الفرضية الأولى: 5-يوجد علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى دلالة 0.05 $\geq \alpha$ بين الافصاح والشفافية وأتعاب مدقق الحسابات.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (4.11).

جدول (4.11): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات مجال "الإفصاح والشفافية"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (.Sig)	الترتيب المتوسط الحسابي
.1	دعم قنوات الاتصال التي تنشر المعلومات اللازمة لكافة أطراف أصحاب المصالح بشكل عادل للجميع وسماع شكاوى العاملين يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	3.78	1.07	75.51	5.09	*0.000	4
.2	التزام الشركة بالعمل وفقاً لسياسة الإفصاح المتبعة من قبل مجلس الإدارة لتنظيم إجراءات الإفصاح عن المعلومات الجوهرية ومتابعة تطبيقها وفقاً للقواعد المعمول بها يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	3.63	1.05	72.65	4.20	*0.000	6
.3	الالتزام بالإفصاح عن سياسة المنح والمكافآت التي ينالها أعضاء مجلس الإدارة، والمركز المالي للشركة يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	3.82	0.86	76.33	6.66	*0.000	2
.4	إفصاح الشركة عن جميع بنود القوائم المالية ذات الأهمية النسبية، ونشاط الشركة وأدائها لمستخدمي القوائم المالية بمختلف فئاتهم يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	3.71	0.92	74.17	5.33	*0.000	5
.5	الإفصاح عن التقارير المالية وجميع المعلومات والبيانات المتعلقة بالشركة، ونتائج أعمالها والمخاطر التي يمكن التنبوء بها، واتخاذ القرارات اللازمة في الوقت المناسب يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	3.84	0.85	76.73	6.89	*0.000	1
.6	الإفصاح عن الملكيات الكبرى للأسهم وحقوق التصويت يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	3.58	1.03	71.67	3.93	*0.000	7
.7	الإفصاح عن العمليات ذات الصلة بأطراف الشركة يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	3.80	0.91	75.92	6.11	*0.000	3
	جميع فقرات المجال معاً	**3.74**	**0.77**	**74.78**	**6.71**	***0.000**	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$.

من جدول (4.11) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة "الإفصاح عن التقارير المالية وجميع المعلومات والبيانات المتعلقة بالشركة، ونتائج أعمالها والمخاطر التي يمكن التنبوء بها، واتخاذ القرارات اللازمة في الوقت المناسب يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي" يساوي 3.84 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 76.73%، قيمة الاختبار 6.89 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05 $\geq \alpha$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- المتوسط الحسابي للفقرة السادسة "الإفصاح عن الملكيات الكبرى للأسهم وحقوق التصويت يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي" يساوي 3.58 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 71.67%، قيمة الاختبار 3.93، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05 $\geq \alpha$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

بشكل عام إن المتوسط الحسابي يساوي 3.74، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 74.78%، قيمة الاختبار 6.71، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 والانحراف المعياري 0.77 لذلك يعتبر مجال "الإفصاح والشفافية" دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05 $\geq \alpha$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال.

نتيجة الفرضية: يوجد علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى دلالة 0.05 $\geq \alpha$ بين الافصاح والشفافية وأتعاب مدقق الحسابات.

وتعزو الباحثة ذلك إلى أن الالتزام والاهتمام بتطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية وهو من مبادئ حوكمة الشركات يقلل من عمليات الغش والتلاعب ويخدم مستخدمي التقارير المالية بجميع أنواعهم، ويتم التأكيد على وجود علاقة بين مبدأ الإفصاح والشفافية وأتعاب مدقق الحسابات الخارجي، ونتيجة لما سبق يتم قبول الفرضية، واتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (خلف وفاضل، 2016م) التي توصلت دراسته إلى أن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات

في الشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية كان لها دور وأثر على كفاءة هذه الشركات مما أثر على دور الشركات المدرجة في تحسين مؤشر سوق العراق للأوراق المالية ولكن يجب زيادة الإفصاح والشفافية في القوائم المالية، ودراسة (انشاصي،2015م) التي توصلت إلى وجود أثر إيجابي لتطبيق حوكمة الشركات على وظيفة المدقق الداخلي من خلال توفير الاستقلال المهني له، كما وتحقق قدراً ملائماً من الثقة والطمأنينة للمستثمرين ومستخدمي القوائم المالية من خلال الإفصاح والشفافية، بينما اختلفت مع دراسة (Ismail, et. al., 2015) التي توصلت نتائج التحليل إلى أن العلاقة بين آليات الحوكمة الداخلية وأتعاب التدقيق الخارجي غير حاسمة ومتضاربة وأن الشركات المرتبطة سياسياً تدفع أتعاب تدقيق خارجي أكثر من غيرها.

الفرضية الأولى: 6-يوجد علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$ بين مسئولية مجلس الادارة وأتعاب مدقق الحسابات.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (4.12).

جدول (4.12): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "مسئولية مجلس الإدارة"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	ترتيب الموسط الحسابي
.1	انتخاب مجلس إدارة الشركة بناءً على المعرفة والخبرات العملية التي يمتلكونها في إدارة الشركات يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	3.82	1.15	76.33	4.97	*0.000	1
.2	التزام مجلس الإدارة بوضع الأهداف والسياسات والاستراتيجيات في الشركة، والاستمرار بتطويرها والتزام الإدارة التنفيذية بها يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	3.78	0.98	75.51	5.51	*0.000	4
.3	تطبيق المعايير الأخلاقية العالية، مع الأخذ بالاعتبار مصلحة جميع الأطراف داخل وخارج الشركة يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	3.71	0.96	74.29	5.22	*0.000	7

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	ترتيب المتوسط الحسابي
.4	الإشراف على متابعة تطبيق قواعد حوكمة الشركات، وإجراء التعديلات والتغييرات إذا لزم الأمر يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	3.75	0.98	75.00	5.31	*0.000	5
.5	تحديد المكافآت والأجور والرواتب والإشراف على كبار التنفيذيين بالشركة من قبل مجلس الإدارة، يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	3.73	0.93	74.69	5.53	*0.000	6
.6	رقابة ومتابعة أي تعارض في مصالح الشركة وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	3.80	0.93	75.92	5.96	*0.000	3
.7	مراعاة التناسب بين مكافآت كبار التنفيذيين، يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	3.53	1.12	70.61	3.32	*0.001	8
.8	تقديم كافة التسهيلات اللازمة للمدقق، وإزالة أي معيقات قد يواجهها من قبل مجلس الإدارة، يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.	3.82	0.97	76.33	5.88	*0.000	1
	جميع فقرات المجال معاً	**3.74**	**0.79**	**74.84**	**6.60**	***0.000**	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$.

من جدول (4.12) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى "انتخاب مجلس إدارة الشركة بناءً على المعرفة والخبرات العملية التي يمتلكونها في إدارة الشركات يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي" يساوي 3.82 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 76.33%، قيمة الاختبار 4.97 وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة

الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة السابعة "مراعاة التناسب بين مكافآت كبار التنفيذيين، يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي" يساوي 3.53 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 70.61%، قيمة الاختبار 3.32 وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.001 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- بشكل عام إن المتوسط الحسابي يساوي 3.74، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 74.84%، قيمة الاختبار 6.60، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 والانحراف المعياري 0.79 لذلك يعتبر مجال "مسئولية مجلس الإدارة" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال.

نتيجة الفرضية: يوجد علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$ بين مسئولية مجلس الادارة وأتعاب مدقق الحسابات.

وتعزو الباحثة ذلك إلى التزام مجلس الإدارة بالمسؤولية وبالدور المنوط به إذ أنه آلية مهمة من حيث الرقابة والإشراف على الإدارات الأخرى في الشركة وبهذا يحد من حالات الغش بالإجراءات التي يطبقها والزام الإدارات بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات كما لديه علاقة مباشرة مع مدقق الحسابات إذ أنه الجهة المكلف بالتعامل معها وإزالة المعيقات التي تواجه المدقق الخارجي، وهذا كان رأي المهنيين المبحوثين، ونتيجة لما سبق نقبل الفرضية، فقد اتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (سليماني، 2013م) الذي توصلت دراسة إلى أن حوكمة الشركات هي أداة فعالة للرقابة وأن مجلس الإدارة هي أهم آلية لأنه من الجهات المراقبة للإدارة والإشراف عليها وتقييمها، ودراسة(Olarinoye and Ahmad, 2016) التي أشارت نتائجها إلى أن الشركات المدرجة ومرتبطة سياسيا مع شركات التدقيق باستثناء الشركات الكبرى الأربعة بوجود علاقة بين العلاقات السياسية لمجلس الإدارة واختيار مدقق الحسابات والتي تنعكس على أتعابه.

- **تحليل جميع فقرات الاستبانة**

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (4.13).

جدول (4.13): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لجميع فقرات الاستبيان

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (.Sig)	ترتيب المتوسط الحسابي
وجود أساس لنظام فعال لحوكمة الشركات.	3.82	0.71	76.34	8.08	*0.000	1
حقوق المساهمين.	3.66	0.76	73.24	6.07	*0.000	5
تحقيق المعاملة العادلة للمساهمين.	3.58	0.76	71.55	5.34	*0.000	6
دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات.	3.70	0.74	74.04	6.62	*0.000	4
الإفصاح والشفافية.	3.74	0.77	74.78	6.71	*0.000	3
مسئولية مجلس الإدارة.	3.74	0.79	74.84	6.60	*0.000	2
جميع فقرات الاستبانة	**3.72**	**0.67**	**74.13**	**7.43**	***0.000**	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$.

من جدول (4.13) تبين أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات يساوي 3.72 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 74.13%، قيمة الاختبار 7.43 وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر جميع الفقرات دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لجميع الفقرات قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على جميع الفقرات بشكل عام.

وتعزو الباحثة ذلك إلى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الشركات والمؤسسات وفقاً للتشريعات والقوانين التي من شأنها أن تلزم جميع الأطراف المسؤولة عن استمرارها. ونتيجة لما سبق يتم قبول الفرضية.

واتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (درغام، 2013م) وكانت من نتائجها التزام البنوك الفلسطينية بجميع مبادئ حوكمة الشركات ولكن أهمها مبدأ حماية حقوق المساهمين ومبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة بدرجة كبيرة جداً، واتفقت دراسة (Martinez and Moraes, 2014) وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة كبيرة بين أداء الشركة من ناحية، وأتعاب

خدمات التدقيق من جهة وخدمات غير التدقيق من جهة أخرى، فقد كان هناك تأثير ايجابي لأداء الشركة وأتعاب خدمات التدقيق الخارجي وأن هناك تأثير سلبي لأداء الشركة وأتعاب الخدمات الإستشارية وأن السوق لا ينظر إلى هذه الخدمات على أنها قيمة مجمعة، فقد كانت النتائج هنا محدودة بقيود في قاعدة البيانات، وأيضا إلى الوضع البرازيلي الاقتصادي إذ أن المعلومات عن الأتعاب المدفوعة إلى مدقق الحسابات المستقل لخدمات التدقيق والخدمات الاستشارية تغطي فقط ثلاث سنوات، إلا أن التأثير له أهمية على الشركات الحديثة التي تمارس حوكمة الشركات.

الفرضية الثانية: توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات درجات تقدير أفراد عينة الدراسة حول مدى العلاقة بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وأتعاب المدقق الخارجي تُعزى للمتغيرات (المؤهل العلمي، الموقع الوظيفي، عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق الخارجي، الشهادات المهنية، عدد الدورات التدريبية).

تم استخدام اختبار "T لعينتين مستقلتين" لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية وهو اختبار معلمي يصلح لمقارنة متوسطي مجموعتين من البيانات. كذلك تم استخدام اختبار "التباين الأحادي" لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية وهذا الاختبار معلمي يصلح لمقارنة 3 متوسطات أو أكثر.

- **توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات درجات تقدير أفراد عينة الدراسة حول مدى العلاقة بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وأتعاب المدقق الخارجي تُعزى إلى المؤهل العلمي.**

من النتائج الموضحة في جدول (4.14) تبين أن القيمة الاحتمالية (.Sig) المقابلة لاختبار" T لعينتين مستقلتين" أكبر من مستوى الدلالة 0.05 لجميع المجالات والمجالات مجتمعة معاً وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات والمجالات مجتمعة معاً تعزى إلى المؤهل العلمي. يتضح من ذلك أنه لا يوجد اختلاف يعزى للتأهيل العلمي فإن أفراد عينة الدراسة لديهم التأهيل العلمي الذي يمكنهم من القيام بعمل تدقيق الحسابات أي أن البيانات التي تم الحصول عليها موضع ثقة ومصداقية، حيث أن 90% من العينة هم حملة الشهادات الجامعية والدراسات العليا.

حيث كانت قيمة اختبار T= 0.714- والدالة الاحصائية (sig) = 0.479 أي أن ليس هناك اختلاف على استجابات المبحوثين يعزى للمؤهل العلمي حول مدى علاقة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وأتعاب مدقق الحسابات الخارجي.

جدول (4.14): نتائج اختبار "T لعينتين مستقلتين" – المؤهل العلمي

المجال	المتوسطات		قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)
	بكالوريوس فأقل	دراسات عليا		
وجود أساس لنظام فعال لحوكمة الشركات.	3.79	3.90	-0.429	0.670
حقوق المساهمين.	3.62	3.82	-0.729	0.470
تحقيق المعاملة العادلة للمساهمين.	3.58	3.57	0.035	0.972
دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات.	3.67	3.83	-0.623	0.536
الإفصاح والشفافية.	3.70	3.87	-0.606	0.547
مسئولية مجلس الإدارة.	3.68	4.00	-1.166	0.250
جميع المجالات معاً	**3.68**	**3.85**	**-0.714**	**0.479**

- **توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات درجات تقدير أفراد عينة الدراسة حول مدى العلاقة بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وأتعاب المدقق الخارجي تُعزى إلى الموقع الوظيفي.**

من النتائج الموضحة في جدول (4.15) تبين أن القيمة الاحتمالية (.Sig) المقابلة لاختبار" التباين الأحادي" أكبر من مستوى الدلالة 0.05 لجميع المجالات والمجالات مجتمعة معاً وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات والمجالات مجتمعة معاً تعزى إلى الموقع الوظيفي. يتضح من النتائج السابقة بأن:

قيمة الاختبار T= 0.602 ، وقيمة الدالة الإحصائية (Sig)= 0.617 وبالتالي ليس هناك اختلاف بين استجابات أفراد عينة الدراسة يعزى إلى الموقع الوظيفي حول مدى العلاقة بين تطبيق مبادئ الشركات وأتعاب المدقق الخارجي.

جدول (4.15): نتائج اختبار "التباين الأحادي" – الموقع الوظيفي

المجال	المتوسطات				قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig)
	مدير تنفيذي	مدير تدقيق	مشرف تدقيق	صاحب مكتب		
وجود أساس لنظام فعال لحوكمة الشركات.	3.44	3.84	3.93	3.81	0.349	0.790
حقوق المساهمين.	3.80	3.80	3.82	3.51	0.623	0.604
تحقيق المعاملة العادلة للمساهمين.	2.93	3.82	3.80	3.45	1.729	0.175
دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات.	3.04	3.80	3.90	3.65	1.136	0.345
الإفصاح والشفافية.	3.33	3.92	3.79	3.68	0.547	0.653
مسئولية مجلس الإدارة.	3.42	3.76	3.85	3.73	0.226	0.877
جميع المجالات معاً	**3.34**	**3.83**	**3.85**	**3.65**	**0.602**	**0.617**

- **توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات درجات تقدير أفراد عينة الدراسة حول مدى العلاقة بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وأتعاب المدقق الخارجي تُعزى إلى سنوات الخبرة في مجال التدقيق الخارجي.**

من النتائج الموضحة في جدول (4.16) تبين أن القيمة الاحتمالية (.Sig) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" أكبر من مستوى الدلالة 0.05 لجميع المجالات والمجالات مجتمعة معاً وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات والمجالات مجتمعة معاً تعزى إلى سنوات الخبرة في مجال التدقيق الخارجي. حيث إن:

قيمة الاختبار T= 0.364 ، وقيمة الدالة الإحصائية (Sig)= 0.780 على جميع مبادئ الحوكمة مجتمعة وبالتالي ليس هناك اختلاف بين استجابات أفراد عينة الدراسة يعزى إلى سنوات الخبرة في مجال تدقيق الحسابات حول مدى العلاقة بين تطبيق مبادئ الشركات وأتعاب المدقق الخارجي.

جدول (4.16): نتائج اختبار "التباين الأحادي" – سنوات الخبرة في مجال التدقيق الخارجي

المجال	المتوسطات				قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)
	5 سنوات فأقل	من 6-10 سنوات	من 11-15 سنة	من 15 سنة فأكثر		
وجود أساس لنظام فعال لحوكمة الشركات.	3.86	3.93	3.38	3.79	0.804	0.498
حقوق المساهمين.	3.89	3.66	3.05	3.73	1.406	0.253
تحقيق المعاملة العادلة للمساهمين.	3.56	3.81	3.26	3.41	1.161	0.335
دور أصحاب المصالح في حوكمة	3.67	3.76	3.57	3.69	0.099	0.960
الإفصاح والشفافية.	3.74	3.77	3.54	3.76	0.118	0.949
مسئولية مجلس الإدارة.	3.68	3.84	3.68	3.69	0.138	0.937
جميع المجالات معاً	**3.73**	**3.80**	**3.45**	**3.69**	**0.364**	**0.780**

- **توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات درجات تقدير أفراد عينة الدراسة حول مدى العلاقة بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وأتعاب المدقق الخارجي تُعزى إلى الشهادات المهنية.**

من النتائج الموضحة في جدول (4.17) تبين أن القيمة الاحتمالية (.Sig) المقابلة لاختبار" التباين الأحادي" أكبر من مستوى الدلالة 0.05 لجميع المجالات والمجالات مجتمعة معاً وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات والمجالات مجتمعة معاً تعزى إلى الشهادات المهنية. حيث إن:

قيمة الاختبار T= 2.807، وقيمة الدالة الإحصائية (Sig)= 0.051 على جميع مبادئ الحوكمة مجتمعة وبالتالي ليس هناك اختلاف بين استجابات أفراد عينة الدراسة يعزى إلى الشهادات المهنية حول مدى العلاقة بين تطبيق مبادئ الشركات وأتعاب المدقق الخارجي.

جدول (4.17): نتائج اختبار "التباين الأحادي" – الشهادات المهنية

المجال	المتوسطات				قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)
	PCPA	ACPA	غير ذلك	لا يوجد		
وجود أساس لنظام فعال لحوكمة الشركات.	3.94	3.85	4.02	3.29	1.982	0.130
حقوق المساهمين.	3.71	3.75	3.95	3.10	2.040	0.122
تحقيق المعاملة العادلة للمساهمين.	3.63	3.78	3.63	2.98	2.325	0.088
دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات	3.78	3.86	3.82	3.08	2.452	0.076
الإفصاح والشفافية.	3.80	3.86	4.01	3.09	2.634	0.061
مسئولية مجلس الإدارة.	3.79	3.78	4.11	3.19	2.069	0.118
جميع المجالات معاً	**3.78**	**3.82**	**3.95**	**3.13**	**2.807**	**0.051**

- **توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات درجات تقدير أفراد عينة الدراسة حول مدى العلاقة بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وأتعاب المدقق الخارجي تُعزى إلى عدد الدورات التدريبية التي حصل عليها المستجيب في مجال عمله الحالي.**

من النتائج الموضحة في جدول (4.18) تبين أن القيمة الاحتمالية (.Sig) المقابلة لاختبار" التباين الأحادي" أكبر من مستوى الدلالة 0.05 لجميع المجالات والمجالات مجتمعة معاً وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات والمجالات مجتمعة معاً تعزى إلى عدد الدورات التدريبية. حيث إن:

قيمة الاختبار T= 0.137 ، وقيمة الدالة الإحصائية (Sig)= 0.873 على جميع مبادئ حوكمة الشركات مجتمعة وبالتالي ليس هناك اختلاف بين استجابات أفراد عينة الدراسة يعزى إلى عدد الدورات التدريبية حول مدى العلاقة بين تطبيق مبادئ الشركات وأتعاب المدقق الخارجي.

جدول (4.18): نتائج اختبار "التباين الأحادي" – عدد الدورات التدريبية

المجال	المتوسطات			قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)
	لا يوجد	من 1-5 دورات	6 دورات فأكثر		
وجود أساس لنظام فعال لحوكمة الشركات.	3.99	3.78	3.68	0.852	0.433
حقوق المساهمين.	3.66	3.61	3.71	0.056	0.945
تحقيق المعاملة العادلة للمساهمين.	3.72	3.40	3.59	0.699	0.502
دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات.	3.72	3.53	3.83	0.660	0.522
الإفصاح والشفافية.	3.68	3.68	3.85	0.257	0.774
مسئولية مجلس الإدارة.	3.79	3.75	3.69	0.061	0.941
جميع المجالات معاً	**3.76**	**3.64**	**3.73**	**0.137**	**0.873**

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

من خلال تحليل هذه الدراسة تم الخروج بالنتائج والتوصيات التالية:

الفرضية	النتيجة	التوصية
لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ضمان وجود أساس لنظام فعال لحوكمة الشركات وأتعاب مدقق الحسابات الخارجي.	وجود أساس لنظام فعال لحوكمة الشركات من خلال النظم والقوانين والإجراءات التي يتم تطبيقها وتحديد مسؤوليات الإدارات الإشرافية والتنفيذية يزيد ذلك من أتعاب المدقق الخارجي.	ضرورة مواكبة المدقق الخارجي لتطور التشريعات والقوانين الفلسطينية ذات العلاقة بحوكمة الشركات وتطبيقها في الشركات المساهمة العامة.
لا يوجد علاقة ذات دلالة احصائية بين حقوق المساهمين وأتعاب مدقق الحسابات الخارجي.	المحافظة على حقوق المساهمين من خلال إجراءات وقائية والقوانين يؤدي ذلك لزيادة أتعاب المدقق الخارجي.	ضرورة الفصل بين ملكية الشركات وإداراتها للمحافظة على حقوق المساهمين.
لا يوجد علاقة ذات دلالة احصائية بين المعاملة المتساوية للمساهمين وأتعاب مدقق الحسابات الخارجي.	تحقيق المعاملة العادلة للمساهمين من خلال المحافظة على حقوق الأقلية وحقوق كبار المساهمين بالتساوي يزيد من ثقة المساهمين فيزيد ذلك من أتعاب المدقق الخارجي.	العمل على توفير استقرار الوضع الأمني والاقتصادي والسياسي.
لا يوجد علاقة ذات دلالة احصائية بين دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات وأتعاب مدقق الحسابات الخارجي.	المحافظة على حقوق أصحاب المصالح في حوكمة الشركات من خلال القوانين والتشريعات يزيد ذلك من أتعاب المدقق الخارجي.	تعزيز دور المدقق الخارجي في الشركات العامة حيث أنه حلقة الوصل بين ملاك الشركة وأصحاب المصالح وبين إدارة الشركة.
لا يوجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الافصاح والشفافية وأتعاب مدقق الحسابات الخارجي.	تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية في البيانات المالية والتقليل من الغش وخدمة مستخدمي هذه البيانات يؤثر ذلك على أتعاب المدقق الخارجي بالزيادة.	يتعين على النقابات والجمعيات المهنية من مسايرة التطورات الخاصة بالمعايير المحاسبية وإجراءاتها.
لا يوجد علاقة ذات دلالة احصائية بين مسئولية مجلس الادارة وأتعاب مدقق الحسابات الخارجي.	أداء مجلس الإدارة بمسؤوليته وقيامه بالأعمال المنوطة به من حيث الرقابة والإشراف وإلزام الإدارات القيام بأعمالها يؤدى ذلك لزيادة أتعاب المدقق الخارجي.	الزام الشركات المساهمة العامة بإصدار تقرير يختص بحوكمة الشركات في التقارير السنوية والالتزام بالمبادئ والمعايير الدولية لمنظمة التعاون الاقتصادي (OECD).
توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين	عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول	يتعين على الشركات والمؤسسات تركيز اهتمامها على تطبيق حوكمة الشركات إذ

الفرضية	النتيجة	التوصية
متوسطات درجات تقدير أفراد عينة الدراسة حول مدى العلاقة بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وأتعاب المدقق الخارجي تُعزى لمتغيرالمؤهل العلمي و الموقع الوظيفي و سنوات الخبرة في مجال التدقيق و للشهادات المهنية و عدد الدورات التدريبية.	مجالات حوكمة الشركات مجتمعة معاً وعلاقتها بأتعاب المدقق الخارجي تعزى إلى المؤهل العلمي والموقع الوظيفي و سنوات الخبرة في مجال التدقيق الخارجي والشهادات المهنية و عدد الدورات التدريبية.	أن تطبيق هذه المبادئ من شأنها توفير الوقت والجهد على المدقق الخارجي وتؤثر على أتعابه.
		طرح مادة دراسية من قبل النظام الأكاديمي خاصة بموضوع حوكمة الشركات لطلبة التجارة في الجامعات والكليات الفلسطينية.

العناوين المستقبلية المقترحة:

1- العلاقة بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وقيمة أتعاب المدقق الخارجي، وتطبيق الدراسة على الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة.

2- العلاقة بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وقيمة الشركات وتسعير مهنة التدقيق الخارجي، وتطبيق الرسالة على المصارف العاملة في قطاع غزة.

3- مدى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الجامعات والكليات الفلسطينية في قطاع غزة.

المصادر والمراجع

المصادر والمراجع

القرآن الكريم

أولاً: المراجع العربية:

أحمودة، حياة. (2015م). *حوكمة الشركات كأداة لضمان مصداقية القوائم المالية*: دراسة حالة المديرة العمالاتية للاتصالات بولاية إليز (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة حمة لخضر بالوادي، الجزائر.

ألفين، أرينز وجيمس، لوبك. (2002م). *المراجعة مدخل متكامل*. ترجمة الدسيطي، محمد محمد عبد القادر وحجاج، أحمد حامد، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.

انشاصى، رولا عبد المجيد. (2015م). *دور حوكمة الشركات في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي*: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين (رسالة ماجستير غير منشورة) الجامعة الاسلامية بغزة، فلسطين.

البحيصي، عصام محمد. (2010م). نحو تنظيم افضل لمهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات في فلسطين، دراسة تحليلية لقانون تنظيم مهنة تدقيق الحسابات، موقع الجامعة الالكتروني site.iugaza.edu.ps/ibuhaisi/files/2010/02/Profession_Regulation.doc.

البحيصي، عصام محمد. (2010م). نحو تطوير مهنة المحاسبة في فلسطين: تقييم الوضع الحالي للمهنة، *مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، 18* (2) 1249-1276.

بن درويش، عدنان بن حيدر. (2007م). *حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة*. اتحاد المصارف العربية.

التميمي، جمانة حنظل. (2013م). العوامل المؤثرة في العملية التدقيقية: دراسة ميدانية في الكليات والمراكز البحثية في جامعة البصرة، *مجلة جامعة البصرة، مجلة دورية نصف سنوية تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد، 5* (10) 194-219.

جربوع، يوسف محمود. (2003م). *أساسيات الإطار النظري في مراجعة الحسابات*. ط2. فلسطين.

جربوع، يوسف محمود. (2002م). *مراجعة الحسابات المتقدمة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية*. ط1. فلسطين.

الجرجاوي، زياد. (2010م). *القواعد المنهجية لبناء الاستبيان*. ط2، فلسطين: مطبعة أبناء الجراح.

الجرد، رشا. (2007م/2008م). حلقة بحث بعنوان: أثر جودة المراجعة الداخلية على تحديد أتعاب المراجع الخارجي، دراسة ميدانية في سوريا. *كلية الإقتصاد. جامعة دمشق، سوريا*.

جمعة، أحمد حلمي. (2009م). *المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث –الإطار الدولي.. أدلة ونتائج التطبيق*. ط1، الأردن، عمان، دار صفاء للنشر والتوزيع.

جمعة، أحمد حلمي. (2009م). *الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد –الداخلي –الحكومي –الإداري –الخاص –البيئي –المنشآت الصغيرة*. ط1، الأردن، عمان، دار صفاء للنشر والتوزيع.

الحاج، فهيم سلطان محمد. (2012م) *آليات حوكمة الشركات ودورها في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة في الشركات المساهمة العامة السودانية* (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.

الحذوه، زيد خضر. (2015م). *العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق. دراسة ميدانية على شركات التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية*، (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة الشرق الاوسط، الأردن.

حسن، بشرى عبد الفتاح محمد ومحسن، حسين جليل. (2016م). تأثير آليات حوكمة الشركات في ممارسات التحفظ المحاسبي. بحث تطبيقي في عينة المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، *مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية*، جامعة بغداد، العراق، *22* (93) 484-506.

حلس، سالم عبد الله. (2003م). *العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة في فلسطين. مجلة الجامعة الإسلامية، 11* (1) 248-275 غزة، فلسطين.

الحمداني، موفق. (2006م). *مناهج البحث العلمي*. ط1، الأردن، عمان: مؤسسة الوراق للنشر.

خضر، أحمد علي. (2012م). *حوكمة الشركات*. ط1، الاسكندرية، مصر: دار الفكر الجامعي.

خلف، ربيع وفاضل، عادل منصور. (2016م). أثر تطبيق حوكمة الشركات على كفاءة الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية. *مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية*، جامعة بغداد، العراق، (47) 51-79.

الداعور، جبر إبراهيم وعابد، محمد نواف. (2013م). مدى إلتزام المصرف العاملة في فلسطين بمتطلبات الحوكمة المتقدمة (دراسة ميدانية). *مجلة جامعة الأزهر بغزة، سلسلة العلوم الإنسانية، 15* (1) 243-280.

درغام، ماهر موسى. (2013م 17-18 ابريل). *مدى التزام البنوك الفلسطينية بمبادئ حوكمة الشركات*. ورقة مقدمة إلى المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية قسم العلوم المالية والمصرفية، جامعة اليرموك، اربد، الأردن.

الذنيبات، على عبد القادر. (2006م). *تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية ولأنظمة والقوانين المحلية*. نظرة وتطبيق، ط1. عمان: دائرة المكتبة الوطنية.

الذنيبات، علي عبد القادر. (2009م). *تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية*. نظرية وتطبيق، ط2. الأردن: دائرة المكتبة الوطنية.

راضي، محمد سامي. (2011م). *موسوعة المراجعة المتقدمة*. ط1. الاسكندرية: دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع.

السرطاوي، عبد الفتاح سعيد. (2016م) الواقع التنظيمي لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين، دراسة تحليلية للقوانين والتشريعات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات في فلسطين. *مجلة جامعة فلسطين التقنية للأبحاث، كلية الإقتصاد والأعمال، خضوري. 4* (1) 17-28.

سليمان، محمد مصطفى. (2006م). *حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري*. دراسة مقارنة، الاسكندرية، جمهورية مصر العربية: الدار الجامعية.

سويدان، ميشيل سعيد. (2009م). بعض العوامل المحددة لأتعاب التدقيق. دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان، *مقالة علمية في مجلة الإقتصاد والإدارة، 24* (1) 61 سنة النشر 2010.

الصبان، سمير، جمعة، إسماعيل، السوافيري، فتحي رزق. (1996م). *الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي*. ط1. الإسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع.

طالب، علاء فرحان و المشهداني، إيمان سيحان. (2011م). *الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف*. ط1. عمان: دار الصفا للنشر والتوزيع.

العايب، عبد الرحمن وتيجاني،بالرقي. (2009م 18-19 نوفمبر). *إشكالية حوكمة الشركات والزامية إحترام أخلاقيات الأعمال في ظل الأزمة الإقتصادية الراهنة*. ورقة مقدمة للملتقى

الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير قسم العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر.

عبد الله، خالد أمين. (2007م). *علم تدقيق الحسابات، الناحية النظري والعملية*. ط1. عمان: دار وائل للطباعة والنشر.

عبيدات، ذوقان وعدس، عبد الرحمن، وعبد الحق، كايد. (2001م). *البحث العلمي- مفهومه وأدواته وأساليبه*. ط1. عمان: دار الفكر للنشر والتوزيع.

علي،عبد الوهاب نصر وشحاتة،شحاتة السيد. (2006-2007م). *مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة*. ط1. مصر: جامعة الاسكندرية، الدار الجامعية.

عيسى، سمير كامل محمد. (2008م). العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات. دراسة تطبيقية، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، 45* (1) 20-30.

غالم، عبد الله وعدنان، بن الضيف محمد. (2012م 6-7مايو). *مداخلة خلال الملتقى الوطني* حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، بعنوان تفعيل دور الحوكمة كآلية للحد من الفساد المالي والإداري في الوطن العربي مع الإشار إلى تجارب دولية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

الغزالي، رامي حسن. (2015م). *دور تطبيق قواعد حوكمة الشركات في منع التعثر المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين* (رسالة ماجستير غير منشورة) الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين.

الفرجات، عيسى محمد والشبول، محمد قاسم. (2013م 17-18 ابريل). *حوكمة الشركات في الأردن (مدى تقيد البنوك العاملة في الأردن بتطبيق قواعد حوكمة الشركات)*. ورقة مقدمة إلى المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية، حول حاكمية الشركات والمسؤولية الإجتماعية، تجربة الأسواق الناشئة.

ليلى، قطاف وأمين، بن عواق. (2013م). *دراسة حول آثار تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في محاربة الفساد المالي والإداري*. بعض التجارب الدولية والإقليمية الرائدة. ورقة مقدمة إلى

المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية قسم العلوم المالية والمصرفية– جامعة اليرموك، اربد، الأردن.

مازون، محمد أمين. (2011م). *التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر* (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة الجزائر، الجزائر.

محمود، رأفت سلامة وكلبونة، أحمد يوسف وزريقات، عمر محمد. (2011م). *علم تدقيق الحسابات العملي*. ط1 عمان– الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.

المدهون، رغدة ابراهيم. (2014م). *العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي* (رسالة ماجستير غير منشورة). كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين.

المطارنة، غسان فلاح. (2009م). *تدقيق الحسابات المعاصر– الناحية النظر*ية. ط1 عمان– الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.

أبو موسى، أشرف درويش. (2008م). *حوكمة الشركات وأثرها على كفاءة سوق فلسطين للأوراق المالية* (رسالة ماجستير غير منشورة)، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين.

نسمان، ابراهيم اسحق. (2009م). *دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة* (رسالة ماجستير غير منشورة) كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فسطين.

نظمي، إيهاب والعزب، هاني. (2012م). *تدقيق الحسابات– الإطار النظري*. ط1 الأردن: دار وائل للنشر.

النعيمي، عبد الواحد والناصر، خالص. (2012م). *دور حوكمة الشركات في تطوير البيئة الاستثمارية واجتذاب الاستثمار الأجنبي في إقليم كوردستان العراق* مجلة جامعة نوروز، (صفر) دهوك ، العراق.

النعيمي، عبدالواحد غازي محمد. (2011م). *تفعيل نظام الرقابة الداخلية في ظل حوكمة الشركات* (رسالة ماجستير غير منشورة). كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق.

أبو النيل، سميرة عباس محمد. (2013م). *دور حوكمة الشركات في تفعيل المراجعة الداخلية وأثر ذلك على أتعاب المراجعة الخارجية*. دراسة ميدانية (رسالة ماجستير غير منشورة) مصر.

الوقاد، سامي محمد وورديان، لؤي محمد. (2010م). *تدقيق الحسابات (1)*. ط1 مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.

يوسف، محمد حسن. (2007م). *محددات الحوكمة ومعاييرها مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر*. ورقة منشورة في بنك الاستثمار القومي.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

Arens, A., Elder, R., and Beasley, M. (2014). *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*. Pearson Education International, New Jersey, USA.

Abbass, Dalia A. and Aleqab, Mahmoud M. (2013). Internal Auditors Characteristics and Audit Fees. Evidence from Egyptian Firms, *International Business Research*, *6* (4) 67-80.

Abdul Wahab, Effiezal Aswadi, Zain, Mazlina Mat, and James, Kieran. (2011). *Audit Fees In Malaysia: Does Corporate Governance Matter?*AAMJAF, *7*(1) 1-27.

Norziton, Ismail, Devi, Susela Selvaraj, and Chan, Wai Meng (2015). *Audit committee and Audit fees in Malaysia: The Modenating Role of Political conection.*Article in *Journal of Mamagement research*, *7* (11) 530-547.

Adelopo, Ismail. (2010). *Astudyof Audit Committees in UK Listed Companies*. Doctor of Philosophy, January 2010.

Felix, JR, and Gramling, A. (2001). The Contribution of Internal Audits as a Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing This Contribution, *Journal of Accounting Research. 39* (3) 31-53.

Gammal, Walid El. (2012). Determinants of Audit Fees: Evidence from Lebanon. *International Business Research; . 5* (11) 136-145.

Jenny, G., and L.S. Jean. (2002). The Influence of corporate governance mechanisms on the quality of financial reporting and auditing perceptions of auditors and directors in Singapore. *Accounting and Finance 42* (3).

Keung, C., R. Ashok, and T. Daneil. (2007). Sarbanes-Oxley: are audit committees up to the task? *Managerial Auditing, Bradfold, 22*, Iss.3.

Kishore, Kamal and Gupta, Priya. (2014). Coroporate Governance and Audit Fees: A Study of State Bank of India Groupe. Electronic copy available at: http://ssrn.com/abstract=2780953.

Larcker, Davidf and Richardson, Scotta. (2016). Fees Paid to Audit Firms, Accrual Choices, and Corporate Governance. *Journal of Accounting Research . 42* (3) 625-658.

Martinez, Antonio Lopo and Moraes, Arquimedes de Jesus. (2014). Association Between Independent Auditor Fees and Firm Value. *Journal of Modern Accounting and Auditing,* April 2014, *10* (4) 442-450.

Matthews, D, and Peel, MJ. (2003). Audit Fee Determinants and Large Auditor Premium in 1900. *Accounting and Business Research, (London, 33 (2).*

Nelson, Sherliza Puat. (2015). Ownership structures influence on audit fee, A Study of Brazilian Public Companies, *Journal of Modern Accounting and Auditing, April 2015, 10* (4) 457-478.

OECD, OECD *Principles of Corporate Governance*, 2004.

Olarinoye, Salau Abdulmalik and Ahmad, Ayoib Che. (2016). Political Connections of Boards and the Selection of Auditors in Nigeria. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 2016, 6 (S4)104-110.

Wood, David, Prawitt, Douglas F., and Sharp, Nathan Y. (2010). Does Internal Audit Contribution Affect the External Audit Fee? *Reconciling Archival and Experimental Research*, https://www.researchgate.net.

Zaman, Mahbub, Mohammed, Hudaib and Hanifa, Roszaini. (2011). Corporate Governance Quality, Audit Fees and Non-Audit Services Fees. *Article in Journal of Business Finance & Accounting, 38 (1)&(2) 165-197.* March 2011.

الملاحق

الملاحق

ملحق رقم (1): الاستبانة

الجامعة الإسـلامية -غـزة

عمـادة الدراسـات العليـــا

كـليـــــــة التجـــــــارة

ماجستير محاسبة وتمويل

استبانة لبيان مدى العلاقة بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وأتعاب المدقق الخارجي

دراسة تحليلية

الأخ الكريم/ الأخت الكريمة

تحية طيبة وبعد...

تعتبر هذه الاستبانة جزء من بحث بعنوان **مدى العلاقة بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وأتعاب المدقق الخارجي: دراسة تحليلية من وجهة نظر أصحاب مكاتب التدقيق في قطاع غزة.** وأرجو أن ما يتوصل إليه البحث من نتائج وتوصيات أن تخدم هذا القطاع وتساعده على العمل بصورة صحيحة وعلمية، كما يعتبر هذا البحث الأكاديمي استكمال للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل.

وننوه إلى أن كافة المعلومات والبيانات التي سيتم تدوينها وتجميعها لن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط.

وأكون ممتنة لو تكرمتم بإكمال الاستبيان المرفق الذي تم تصميمه من أجل البحث، كما أرجو من حضرتكم توخي الدقة والحذر عند تعبئة فقرات الاستبانة لما لذلك من أثر على نتائج هذا البحث.

ولكم فائق الشكر والاحترام

الباحثة

سلوى محمد أبو شاويش

الجزء الأول: يضم هذا الجزء من الاستبانة على الأسئلة العامة والشخصية التي ستساعد في تحليل الدراسة، الرجاء وضع علامة (x) في المكان المناسب أو ملء الفراغ حسب المطلوب:

1. التخصص

☐ محاسبة ☐ علوم مالية ومصرفية

☐ إدارة أعمال ☐ اقتصاد

☐ غير ذلك حدد .....

2. المؤهل العلمي

☐ دبلوم ☐ بكالوريوس

☐ ماجستير ☐ دكتوراه

☐ غير ذلك حدد.....

3. الموقع الوظيفي

☐ مدير تنفيذي ☐ مدير تدقيق

☐ مشرف تدقيق ☐ صاحب مكتب تدقيق أو شريك فيه

4. عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق الخارجي

☐ 5 سنوات فأقل ☐ من 6-10 سنوات

☐ من11-15 سنة ☐ من 15 سنة فأكثر

5. الشهادات المهنية

☐ شهادة مدقق حسابات فلسطيني معتمد PCPA ☐ شهادة مدقق حسابات عربي ACPA

☐ شهادة مدقق حسابات بريطاني ACCA ☐ غير ذلك حدد.....

6. عدد الدورات التدريبية التي حصلت عليها في مجال عملك الحالي..... دورة.

الجزء الثاني:

في هذا الجزء من الاستبانة سوف نرى مدى علاقة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بأتعاب المدقق الخارجي.

م	المحور الأول: العلاقة بين وجود أساس لنظام فعال لحوكمة الشركات وأتعاب المدقق الخارجي.	درجة الموافقة				
		عالية	عالية	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
.1	وجود هيكل تنظيمي ووظيفي قوي وسليم يحدد الواجبات والمسؤوليات يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.					
.2	توفر متطلبات قانونية متوافقة مع مهنة المحاسبة والتدقيق وذات شفافية وقابلة للتنفيذ يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.					
.3	تحديد المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية مع المصلحة العامة بأسلوب مهني وموضوعي يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.					
.4	قيام الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية في الشركة بإصدار القرارات في الوقت المناسب يساعد المدقق على تقدير المخاطر التي تتعرض لها الشركة يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.					
.5	الالتزام بالأحكام المعمول بها وإقرار السياسات والخطط والإجراءات التي يتم وضعها يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.					
.6	حركة رؤوس الأموال دون قيود ونزاهة الأسواق والتشجيع على قيام أسواق تتصف بالشفافية والفاعلية يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.					
	المحور الثاني: العلاقة بين حقوق المساهمين وأتعاب مدقق الحسابات .					
.7	ترشيح أعضاء أكفاء من الجمعية العمومية للشركة أو خارجها لعضوية مجلس الإدارة يوفر الحماية للمساهمين مما يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.					
.8	قدرة المساهمين على محاسبة ومساءلة مجلس الإدارة على أدائه والقرارات التي يتخذها يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.					
.9	وجود آليات واضحة تتعلق بحق المساهمين بتفويض مساهم آخر بالتصويت نيابة عنه في اجتماعات الهيئة العامة يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.					
.10	الإفصاح المناسب للمساهمين عن أي معاملات غير عادية كالاندماج أو بيع نسبة كبيرة من الموجودات يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.					
.11	حصول إدارة الشركة على موافقة الجمعية العمومية للمساهمين عند وجود تعديلات جوهرية في أنظمتها الداخلية مما يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.					

	المحور الثالث: العلاقة بين تحقيق المعاملة العادلة للمساهمين وأتعاب المدقق الخارجي.	درجة الموافقة				
		عالية جداً	عالية	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
.12	وجود آلية لتعويض صغار المساهمين والمساهمين الأجانب عن الأضرار والقرارات الخاطئة التي يتخذها كبار المساهمين يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.					
.13	إدراج اقتراحات المساهمين الخاصة بمواضيع معينة في جدول أعمال الجمعية العمومية ودراستها واتخاذ القرارات المناسبة بشأنها خلال فترة زمنية محددة يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.					
.14	الالتزام بالمسئولية تجاه حملة الأسهم وتحقيق العوائد المناسبة لهم والافصاح عن ذلك يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.					
.15	توفر الإفصاح التام للمساهمين من حيث المعلومات وخاصة المتعلقة بتعاملات الأطراف ذوي المصالح المشتركة مع الشركة يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.					
.16	الإفصاح لكافة المساهمين عن القرارات التي يقوم مجلس الإدارة باتخاذها، وأيضاً نشاط الشركة وأدائها يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.					
	المحور الرابع: العلاقة بين دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات وأتعاب المدقق الخارجي.					
.17	تطبيق قوانين وتشريعات تضمن حقوق كافة الأطراف الخاصة بالشركة لبناء شركات تنافسية ومربحة وتساعد المدقق لأداء عمله بالوقت المناسب المقدر له يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.					
.18	حصول كافة أصحاب المصالح داخل وخارج الشركة على تعويضات مناسبة عند انتهاك حقوقهم يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.					
.19	دراسة خطط وتوقعات المستفيدين من أصحاب المصالح بعد إظهار نتائج عملية التدقيق السابقة يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.					
.20	العمل على تشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصالح في زيادة الاستثمارات وإنشاء الثروة وفرص العمل يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.					
.21	وجود أليات تمكن الموظفين من إيصال وجهات نظرهم للإدارة العليا يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.					
.22	وجود تعاون وتنسيق بين المدقق الخارجي وأقسام الشركة من حيث عرض البيانات بصورة سليمة، وعدالة القوائم المالية يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.					

	المحور الخامس: العلاقة بين الإفصاح والشفافية وأتعاب المدقق الخارجي.	درجة الموافقة				
		عالية جداً	عالية	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
23.	دعم قنوات الاتصال التي تنشر المعلومات اللازمة لكافة أطراف أصحاب المصالح بشكل عادل للجميع وسماع شكاوى العاملين يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.					
24.	التزام الشركة بالعمل وفقاً لسياسة الإفصاح المتبعة من قبل مجلس الإدارة لتنظيم إجراءات الإفصاح عن المعلومات الجوهرية ومتابعة تطبيقها وفقاً للقواعد المعمول بها يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.					
25.	الالتزام بالإفصاح عن سياسة المنح والمكافآت التي ينالها أعضاء مجلس الإدارة، والمركز المالي للشركة يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.					
26.	إفصاح الشركة عن جميع بنود القوائم المالية ذات الأهمية النسبية، ونشاط الشركة وأدائها لمستخدمي القوائم المالية بمختلف فئاتهم يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.					
27.	الإفصاح عن التقارير المالية وجميع المعلومات والبيانات المتعلقة بالشركة، ونتائج أعمالها والمخاطر التي يمكن التنبوء بها، واتخاذ القرارات اللازمة في الوقت المناسب يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.					
28.	الإفصاح عن الملكيات الكبرى للأسهم وحقوق التصويت يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.					
29.	الإفصاح عن العمليات ذات الصلة بأطراف الشركة يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.					
	المحور السادس: العلاقة بين مسئولية مجلس الإدارة وأتعاب مدقق الحسابات.					
30.	انتخاب مجلس إدارة الشركة بناءً على المعرفة والخبرات العملية التي يمتلكونها في إدارة الشركات يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.					
31.	التزام مجلس الإدارة بوضع الأهداف والسياسات والاستراتيجيات في الشركة، والاستمرار بتطويرها والتزام الإدارة التنفيذية بها يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.					
32.	تطبيق المعايير الأخلاقية العالية، مع الأخذ بالاعتبار مصلحة جميع الأطراف داخل وخارج الشركة يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.					
33.	الإشراف على متابعة تطبيق قواعد حوكمة الشركات، وإجراء التعديلات والتغييرات إذا لزم الأمر يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.					

	البيـــــــــان	درجة الموافقة				
		عالية جداً	عالية	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
34.	تحديد المكافآت والأجور والرواتب والإشراف على كبار التنفيذيين بالشركة من قبل مجلس الإدارة، يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.					
35.	رقابة ومتابعة أي تعارض في مصالح الشركة وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.					
36.	مراعاة التناسب بين مكافآت كبار التنفيذيين، يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.					
37.	تقديم كافة التسهيلات اللازمة للمدقق، وإزالة أي معيقات قد يواجهها من قبل مجلس الإدارة، يؤثر على أتعاب المدقق الخارجي.					

وشكراً لحسؤون تعاونكم

ملحق رقم (2): أسماء المحكمين الذين تفضلوا بتحكيم الإستبانة

الاسم	المهنة
د. علي عبد الله شاهين	أكاديمي ومهني
د. حمدي شحدة زعرب	أكاديمي ومهني
د. اسكندر نشوان	أكاديمي ومهني
أ. حازم عليان	أكاديمي ومهني
د. علي الذنيبات	أكاديمي
د. سمير صافي	احصائي