

## أثر تطبيق معايير الحوكمة في تقييم جودة المراجعة الداخلية في الجامعات اليمنية الأهلية

أحمد على قاسم محسن الوجيه<sup>(\*)</sup>

© 2020 University of Science and Technology, Sana'a, Yemen. This article can be distributed under the terms of the [Creative Commons Attribution License](#), which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original author and source are credited.

© 2020 جامعة العلوم والتكنولوجيا، اليمن. يمكن إعادة استخدام المادة المنشورة حسب رخصة مؤسسة المشاع الإبداعي شريطة الاستشهاد بالمؤلف والمجلة.

<sup>1</sup>ماجستير محاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية؛ مراجع داخلي، جامعة العلوم والتكنولوجيا، اليمن  
\* عنوان المراسلة: [a.alwajeeh2019@gmail.com](mailto:a.alwajeeh2019@gmail.com)

## أثر تطبيق معايير الحوكمة في تقييم جودة المراجعة الداخلية في الجامعات اليمنية الأهلية

### الملخص:

هدفت الدراسة الحالية إلى قياس أثر تطبيق معايير الحوكمة في تقييم جودة المراجعة الداخلية في الجامعات الأهلية اليمنية، ولتحقيق ذلك فقد اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي؛ واعتمد على الاستبانة لجمع البيانات من عينة شملت (68) مشاركاً، وبعد إجراء التحليل المناسب أظهرت النتائج أن تطبيق معايير الحوكمة كانت بمستوى متوسط عند وزن نسبي (64.9%)، وهناك تباين بسيط في مستوى التطبيق، حيث كان بعد الشفافية والإفصاح أكثر الأبعاد توفراً بمستوى متوسط عند وزن نسبي (65.1%)، يليه بعد المساءلة بمستوى متوسط عند وزن نسبي (64.8%)، وأخيراً الاستقلالية بمستوى متوسط عند وزن نسبي (64.3%)، كما أن هناك مستوى متوسطاً من الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية عند وزن نسبي (65%)، وكان مستوى الالتزام بأبعاد المراجعة على النحو التالي: إدارة أنشطة المراجعة الداخلية بمستوى متوسط عند وزن نسبي (67%)، إيصال النتائج بمستوى متوسط عند وزن نسبي (66%)، تقييم إدارة المخاطر والرقابة بمستوى متوسط عند وزن نسبي (64%)، تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بمستوى متوسط عند وزن نسبي (62%)، كما توصلت الدراسة إلى أن معايير الحوكمة مجتمعة (الشفافية والإفصاح، المساءلة، الاستقلالية) تزيد من جودة المراجعة الداخلية في الجامعات اليمنية الأهلية، وأن أعلى أبعاد معايير الحوكمة تأثيراً في جودة المراجعة الداخلية هو بعد الاستقلالية بدرجة (80.3%)، فالمساءلة بدرجة (71.7%)، وأخيراً الإفصاح والشفافية بدرجة (63.7%)، وكانت أهم الاستنتاجات أن تطبيق معايير الحوكمة يعزز جودة المراجعة الداخلية في الجامعات، من خلال زيادة القدرة على تقييم وإدارة المخاطر، وتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وتحسين القدرة على إدارة أنشطة المراجعة الداخلية وإيصال النتائج. وفي ضوء ذلك أوصت الدراسة بتبني معايير الحوكمة كمنهج متكامل لتحقيق جودة الأداء في الجامعات اليمنية الأهلية، والعمل على نشر ثقافة الحوكمة في الجامعات الأهلية لدى قياداتها والعاملين فيها، من خلال عقد الدورات والندوات والمؤتمرات حتى يتم تقبلها واستيعابها، وتضمن الحوكمة في بعض المساقات الدراسية ذات الصلة في تخصصات العلوم الإدارية والمحاسبية.

الكلمات المفتاحية: معايير الحوكمة، تقييم جودة المراجعة الداخلية، الجامعات اليمنية الأهلية.

## Impact of Applying Governance Standards in Evaluating the Quality of Internal Audit in Yemeni Private Universities

### Abstract:

The study aimed to measure the impact of applying governance standards in evaluating the quality of internal audit in Yemeni private universities. To achieve this, the researcher followed the descriptive and analytical approach and employed a questionnaire to collect data from a sample that included (68) participants. After conducting relative analysis, governance was at an average level of (64.9%). There was also a slight variation in the level of implementation, as the dimension of transparency and disclosure was the most frequent dimension, followed by accountability and independence. Further, there was a medium level of adherence to internal auditing standards at a relative weight (65%). The level of commitment to the audit dimensions was as follows: managing the internal audit activities (67%), communicating the results (66%), assessing the risk and control management (64%), and planning and implementing the audit process (62%). and The study also found that the combined governance standards (transparency and disclosure, accountability, independence) increase the quality of the internal audit in Yemeni private universities and the highest dimensions of governance standards affecting the quality of internal auditing are the dimension of independence (80.3%), accountability (71.7%), and disclosure and transparency (63.7%). In light of this, the study recommended adopting governance standards as an integrated approach to achieve quality performance in private Yemeni universities; spreading the culture of governance in private universities among their leaders and staff by holding training courses, seminars, and conferences in order to be accepted and absorbed. In addition, governance should be included in some related academic courses in the disciplines of administrative and accounting sciences.

**Keywords:** governance standards, internal audit quality assessment, private Yemeni universities.

## المقدمة:

تعد المراجعة الداخلية من الوسائل الفعالة لمراقبة الأداء، وتقليل الأخطاء والانحرافات المالية والإدارية، والأصل أن تكون ذات فاعلية وجودة عالية. فهناك العديد من المشكلات التي حدثت للشركات في الأسواق المالية العالمية في السنوات الأخيرة، أوصلها إلى حالة من الإفلاس والإعسار المالي، تلك الانهيارات وأزمة الثقة التي طال تأثيرهما على أغلب التعاملات في الأسواق العالمية، كان من أهم مسبباتها ضعف مستوى المراجعة الداخلية، والتضليل في المعلومات المقدمة للمستثمرين، كذلك غياب الإدارة السليمة، مما أدى إلى فقدان الثقة في مجالس إدارة الشركات، وكذلك إداراتها، والأنظمة الرقابية والمحاسبية المتبعة فيها، الأمر الذي انسحب تأثيره على مدى إقبال المستثمرين للاستثمار في تلك الشركات، وتلك الأحداث وغيرها جددت التساؤلات عن دور المراجعين الداخليين في اكتشاف الغش والتلاعب (دراوسي والهادي، 2012).

وفي العام 2002م صدر قانون أوكسلي الذي تناول في أحد مواده ضرورة إعادة الاعتبار للمراجعة الداخلية، وأن تؤدي بجودة عالية، وذلك من خلال الاهتمام باستقلاليتها، وتطويرها مهنيًا، وإيجاد معايير للمراجعة الداخلية، وإعادة هيكلتها، ورفع موقعها في الهيكل التنظيمي المعاصر. من المدير المالي، إلى مجلس الإدارة، أي (تحويل مهنة المراجعة الداخلية من نشاط تابع إلى مهنة تقييم مستقلة داخلية). (غنيمي، 2013).

وتعرف جودة المراجعة من الناحية المهنية على أنها قدرة المراجعة على اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية، وتقديم التوصيات لتقويمها، أو الحد منها، وكذلك تحقيق أقصى منفعة ممكنة للمنظمة، أما أكاديميًا فتعرف على أنها الالتزام بمعايير المراجعة، وقواعد السلوك المهني أثناء القيام بمهمة المراجعة (العبدلي، 2012). ومن هنا تكمن أهمية جودة المراجعة الداخلية في المنظمات، من خلال الدور الذي تلعبه في حماية مصالح جميع الجهات المهتمة بالمنشأة، هذا علاوة على دورها الهام في تحسين ملاءمة واعتمادية القوائم المالية من وجهة نظر المستخدمين (الوردات، 2006).

وترتبط المراجعة الداخلية سواء على المستوى المهني أو المستوى التنظيمي بالحوكمة ارتباطًا وثيقًا، حيث تعتبر المراجعة الداخلية هي إحدى آليات الحوكمة، ومن أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثيرًا وتأثرًا بها، فلا يمكن لمعايير الحوكمة أن تطبق بفاعلية وتؤتي ثمارها بدون دعم المراجعة الداخلية، كما أن معايير الحوكمة تلعب دورًا كبيرًا في مجال تطوير مهنة المراجعة الداخلية (أبو حمام، 2009).

ويؤكد دراوسي والهادي (2012) أن المراجعة الداخلية تطورت نتيجة لظهور مفهوم حوكمة الشركات، فبعد أن كانت داخل الشركة، وتقتصر خدماتها على الفحص والتقييم بهدف مساعدة أفراد الشركة على تنفيذ مسؤولياتهم بفاعلية، تطورت وأصبحت تركز وظيفتها على خدمات التأكيد الموضوعي والاستشاري، من أجل زيادة قيمة الشركة، والعمل على تحقيق أهدافها، وتقييم فاعلية إدارة المخاطر، والرقابة وحوكمة الشركات.

وفي ضوء ما تقدم تبرز الأهمية التي تحظى بها جودة المراجعة الداخلية في المحافظة على أصول الشركات، وتعظيم ثروة الملاك والحد من الفساد، ولأن الجامعات الأهلية تهدف إلى تحقيق الربح من خلال تقديم خدمات تعليمية، وهذا يقتضي تطور الحوكمة والأداء المؤسسي فيها، بما يضمن الشفافية في العمل والمساءلة عن الأداء والنتائج، والمشاركة المؤسسية لجميع الأطراف (صالح، 2010).

ومن خلال استعراض الدراسات السابقة التي تناولت معايير الحوكمة وجودة المراجعة الداخلية، ومنها دراسة ناصر الدين (2012) والتي من نتائجها أن للحوكمة في الجامعات معايير أساسية أهمها الشفافية والإفصاح، المساءلة، وكذلك دراسة العبدلي (2012) والتي أوصت بالاهتمام بالاستقلالية لأهميتها وتأثيرها الواضح والكبير على جودة المراجعة الداخلية في الشركات الكويتية عن بقية معايير الحوكمة الأخرى، ومن خلال ما سبق فقد هدفت الدراسة الحالية إلى تحديد أثر تطبيق معايير الحوكمة في تقييم جودة المراجعة الداخلية في الجامعات الأهلية اليمنية.

## مشكلة الدراسة وأسئلتها:

نتيجة للتوسع الكبير في مؤسسات التعليم العالي في الجمهورية اليمنية فقد تضاعف عدد الجامعات الأهلية خلال السنوات الأخيرة، وارتفع عدد الطلبة الملتحقون بها، وبالتالي كبر حجم المال المستثمر فيها، مما أدى إلى زيادة العمليات الإدارية والمالية وتنوعها، وزادت درجة تعقيدها، وما رافق ذلك من متطلبات لكي تتمكن الجامعات من تقديم الخدمات التعليمية للطلبة الدارسين فيها.

ويشير الصلاحي (2009) أن هناك العديد من نواحي الضعف في الجامعات اليمنية، منها غياب الاستقلالية للعمل الجامعي، وهذا بدوره سيؤثر على جودة المراجعة الداخلية.

وفي ظل المنافسة والحاجة إلى استيعاب أعداد جديدة من الطلبة تتزايد الضغوط لدى الإدارة لتفعيل المراجعة الداخلية محاسبيا وإداريا وتقليل الأخطاء، مما استدعى زيادة الاهتمام بجودة المراجعة الداخلية.

والمراجعة الداخلية أحد العناصر المهمة في المحافظة على مصالح كل الجهات ذات العلاقة في الجامعات، خاصة في ظل المشكلات المتعددة، وتضارب المصالح المنبثق عن نظرية الوكالة، وما ارتبط بها من إلقاء الضوء على المشكلات التي تنشأ نتيجة تداخل المصالح بين أعضاء مجالس إدارة الشركات وبين المالكين، والتي من أبرزها مشكلة الفساد المالي والإداري، الذي أدى إلى زيادة الاهتمام والتفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح والآليات التي تعمل على حماية مصالح المالكين وبقية أصحاب المصالح، وذلك بالحد من التلاعب المالي والإداري، الذي يحصل في تلك الشركات من قبل الإدارات التنفيذية، باعتبارها الجهة التي تمسك بزمام الأمور داخل الشركة. ويشير مسلم (2016) إلى أن الحكومة تشكل نظاما يتضمن مجموعة من المعايير التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء، عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفاعلة لتحقيق خطط وأهداف المؤسسة بشكل عام، وأن عدم تطبيق المنظمات معايير الحكومة له تأثيرات غير مرغوبة في العديد من الجوانب، ومنها التصرفات المهنية للمراجعين الداخليين، الأمر الذي ينعكس سلبا على جودة أدائهم لوظيفة المراجعة الداخلية، مما يقلل ثقة المستثمرين بالقوائم المالية، ويهدد مستقبل المنظمات في النمو والبقاء والاستمرار.

وفي ضوء ذلك يمكن تحديد مشكلة الدراسة من خلال التساؤلات التالية :

السؤال الأول: ما مستوى تطبيق معايير الحوكمة في الجامعات الأهلية مجال الدراسة؟

السؤال الثاني: ما مستوى توافر تقييم جودة المراجعة الداخلية في الجامعات الأهلية مجال الدراسة؟

السؤال الثالث: ما أثر تطبيق معايير الحوكمة في جودة المراجعة الداخلية في الجامعات اليمنية الأهلية؟ ويتفرع منه الأسئلة التالية :

1. ما أثر تطبيق معايير الحوكمة في إدارة أنشطة المراجعة الداخلية في الجامعات اليمنية الأهلية؟
2. ما أثر تطبيق معايير الحوكمة في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة في الجامعات اليمنية الأهلية؟
3. ما أثر تطبيق معايير الحوكمة في تقييم إدارة المخاطر والرقابة في الجامعات اليمنية الأهلية؟
4. ما أثر تطبيق معايير الحوكمة في إيصال النتائج في الجامعات اليمنية الأهلية؟
5. ما أثر تطبيق الشفافية والإفصاح في تقييم جودة المراجعة الداخلية في الجامعات اليمنية الأهلية؟
6. ما أثر تطبيق معيار المساءلة في تقييم جودة المراجعة الداخلية في الجامعات اليمنية الأهلية؟
7. ما أثر تطبيق معيار الاستقلالية في تقييم جودة المراجعة الداخلية في الجامعات اليمنية الأهلية؟

## أهداف الدراسة:

1. تحديد مستوى تطبيق معايير الحوكمة من وجهة نظر المديرين الماليين ورؤساء أقسام الحسابات ومديري المراجعة الداخلية في الجامعات الأهلية مجال الدراسة.
2. التعرف إلى مستوى توافر تقييم جودة المراجعة الداخلية في الجامعات الأهلية مجال الدراسة.
3. تحديد أثر تطبيق معايير الحوكمة بأبعادها (الشفافية والإفصاح، معيار المساءلة، الاستقلالية، الكفاءة والعناية المهنية) في تقييم جودة المراجعة الداخلية بأبعادها (إدارة أنشطة المراجعة الداخلية، تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، تقييم إدارة المخاطر والرقابة، إيصال النتائج) في الجامعات اليمنية الأهلية.

## أهمية الدراسة:

### الأهمية النظرية:

- تبيان أهمية معايير الحوكمة في الجامعات الأهلية لتحسين جودة المراجعة الداخلية وأثرها في الواقع.
- تأتي أهمية الدراسة من أهمية البيئة التي طبقت فيها وهي الجامعات الأهلية.
- قد تكون هذه الدراسة نقطة انطلاق لإجراء دراسات وأبحاث علمية مستقبلية مشابهة في مؤسسات أخرى أو مكملتها لهذه الدراسة.
- إثراء المكتبات المحلية وذلك لقلّة ونُدرة الدراسات والأبحاث العلمية التي تناولت مثل هذه المواضيع في مؤسسات التعليم العالي على المستوى المحلي.

### الأهمية العملية:

- تحليل واقع الجامعات الأهلية العاملة في اليمن فيما يتعلق بمستوى معايير الحوكمة وجودة المراجعة الداخلية وأثرها في الواقع.
- قد تساعد هذه الدراسة صناعات السياسات ومنتخذي القرارات في الجامعات الأهلية العاملة في اليمن في معالجة بعض القصور، فيما يتعلق بمتغيرات الدراسة بناء على التوصيات التي ستقدمها الدراسة.
- المساعدة في إنجاح المراجعة الداخلية في الجامعات الأهلية وبالتالي تقديمها واستمرارها في تقديم خدماتها للمجتمع.

## حدود الدراسة:

- ◀ الحدود المكانية: تم إجراء هذه الدراسة في الجامعات اليمنية الأهلية التي مركزها الرئيسي في العاصمة صنعاء.
- ◀ الحدود البشرية: مجتمع الدراسة هم المديرون الماليون ورؤساء أقسام الحسابات ومديرو المراجعة الداخلية في الجامعات اليمنية الأهلية، نظراً لتوافر الخبرة الكافية لديهم بأعمال المراجعة الداخلية وكذلك الحوكمة.
- ◀ الحدود الموضوعية: ستركز هذه الدراسة على أهم معايير الحوكمة وهي (الشفافية والإفصاح، المساءلة، والاستقلالية) في الجامعات اليمنية الأهلية كمتغيرات مستقلة.

## مصطلحات الدراسة:

- الشفافية والإفصاح: هي "عملية إيصال ونقل المعلومات التي أعدت في مرحلة القياس لمن يستخدمها ويوظفها ويحتاجها، سواء داخل المؤسسة أو خارجها، بحيث يجب مراعاة أهمية المعلومات التي يوضح عنها، والوقت الذي يتم الإفصاح وبأي وسيلة" (صديقي ومرزوقي، 2010، 3).
- ويمكن تعريفها إجرائياً: بأنها وجود سياسات واضحة للإفصاح السليم عن المعلومات التي يتطلبها عمل الأطراف ذات العلاقة بعمل الجامعة في الوقت المناسب، وأن تكون هذه المعلومات التي تم الإفصاح عنها تقدم صورة حقيقية عن الأحداث الاقتصادية في الجامعة، كذلك توفر تشريعات معتمدة تضمن الحق في الحصول على المعلومات بطرق سهلة وسريعة، منها الإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، وكذلك مالكي الأسهم في الجامعة.

- المساءلة : إحدى قواعد الحوكمة ومن أهم ركائزها الأساسية، والتي تضمن تطبيق كافة الإجراءات والتعليمات بشفافية ومصداقية، بما يسهم بوضع كل من له علاقة بالمؤسسة بصفة المسؤول عن أعماله مما يسهم في إنجاز الأعمال الموكلة إليه بسلاسة، بعيداً عن المناكفات الإدارية أو تعطيل الأعمال أو الإساءة للآخرين، تحت إطار احترام القوانين والأنظمة (أبو عرب، 2017)، ويمكن تعريفها إجرائياً: بأنها توافر أنظمة فعالة للرقابة والمساءلة، تؤكد أن أداء الجامعة يتم على النحو المطلوب، وأن الجامعة تعمل في ظل أنظمة وقوانين ولوائح يتم تطبيقها ومراجعتها بشكل دوري، مع تمكين الأطراف ذات العلاقة من الأفراد والمنظمات خارج الجامعة والطلبة وأعضاء هيئة التدريس والعاملين داخل الجامعة من الاطلاع على نتائج الأداء دون أن يؤدي ذلك إلى تعطيل العمل أو الإساءة إلى الغير.

- الاستقلالية : هي عدم وجود تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل، وأن يكون الموظف محايداً وبعيداً عن أي تأثيرات جانبية، ويتمتع باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بأعماله، وألا يكون له أي مصالح متعارضة، وأن يتجنب أي علاقات قد تبدو أنها تفقده موضوعيته واستقلاله عند القيام بأعماله (الغازمي، 2012). ويمكن تعريفها إجرائياً بعدم وجود هيمنة أو تأثيرات غير لازمة للعمل في الجامعة، وأن يكون الموظف محايداً وبعيداً عن أية تأثيرات جانبية، وألا يكون لديه أي مصالح متعارضة، وأن يتجنب أي علاقات قد تبدو أنها تفقده موضوعيته واستقلاله عند القيام بأعماله.

#### - جودة المراجعة الداخلية :

نشاط تقييمي مستقل يوجد في داخل الوحدة، لفحص وتقييم أنشطتها كخدمة للتنظيم ذاته، والمدققين الداخليين الموظفين بالمنشأة التي تخضع أنشطتها للفحص والتقييم، فهم لا يتمتعون بالاستقلال الذي يتمتع به المدقق الخارجي، حيث تربطهم بإدارة الوحدة علاقة تبعية وظيفية، إلا أنه يمكن اتخاذ بعض الإجراءات لمنح هؤلاء المدققين درجة معينة من الاستقلال، حيث يمكن مثلاً أن يرفع المدقق الداخلي تقريره مباشرة إلى نائب الرئيس للشؤون المالية، أو إلى لجنة التدقيق التابعة لمجلس الإدارة (غلاب، 2011، 62).

ويمكن تعريفها إجرائياً: بأنها تعظيم الأداء لنظام الرقابة الداخلية وملاءمة النظام المحاسبي، وتقييم وتطوير فعالية إدارة المخاطر المحيطة بالمنشأة، ومن ثم المساهمة في إضافة القيمة للمنشأة، وذلك من خلال حماية الأصول وخدمة الإدارة العليا في تحقيق أهدافها في الوصول إلى الكفاءة والفاعلية المناسبة.

### الخلافة النظرية:

#### أولاً: المراجعة الداخلية :

تعددت التعريفات لوظيفة المراجعة الداخلية في الأدب المحاسبي، وإن كانت متقاربة بدرجة كبيرة، ولكنها متدرجة بحسب التطور التاريخي الذي لحق بهذه الوظيفة، فتعرف بأنها: مجموعة من الأنظمة أو أوجه نشاط مستقل داخل الشركة، تتشبه الإدارة بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والاحصائية، والتأكد من كفاية الاحتياطات المستخدمة لحماية أصول وممتلكات الشركة، والتحقق من اتباع الموظفين للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم، وقياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء مهامها، واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها، وذلك حتى تصل الشركة إلى درجة الكفاءة الإنتاجية القصوى في ضوء القدرات الحالية (المدلل، 2007، 45).

وعرفت بأنها: "عمليات تتأثر بمجلس إدارة الشركة، يتم تصميمها لتعطي تأكيداً معقولاً حول تحقيق الشركة لأهدافها في النواحي التالية: كفاءة العمليات وفعاليتها، والاعتماد على التقارير المالية، والالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها" (الدهون، 2014، 22).

ومن تعريفات المراجعة الداخلية أيضاً: "هي مجموعة من المقاييس والطرق التي تتبناها المنشأة، بقصد حماية الأصول من نقدية وغيرها، وكذلك بقصد اختبار الدقة المحاسبية لما هو مقيد بالدفاتر" (السكري، 2015، 3).

ومن خلال ما سبق ورغم تعدد تعريفات المراجعة فإن جميع التعاريف تشير إلى أنها نشاط محاسبي يتم داخل المنظمة، يجب أن يتصف بالموضوعية والاستقلالية، لتقييم أنشطة المنظمة وحماية أصولها، من خلال التأكد من دقة الأنشطة، واتخاذ الإجراءات الوقائية التي تمنع وقوع التقصير في هذه الجوانب.

والجامعات الأهلية من خلال طبيعة عملها المتمثل في تقديم خدمة تعليمية مدفوعة الأجر، تحتاج لمثل هذه الأنشطة التي تراقب وتدعم عملياتها الداخلية، مما ينعكس إيجاباً على مستوى خدمتها المقدمة.

#### أهداف المراجعة الداخلية :

لقد حددت نشرة معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية هدف المراجعة الداخلية بأنه مساعدة جميع أعضاء المنشأة على تأدية مسؤولياتهم بفاعلية، وذلك من خلال القيام بتزويدهم بالتحليلات والتقويمات والتوصيات المنشورة والمعلومات التي تهم الأنشطة التي يتم مراجعتها (المدهون، 2014).

وفي هذا الإطار يشير السكري (2015) إلى أن هناك العديد من الأهداف التي تحققها المراجعة الداخلية منها:

- حماية أصول المنشأة من التلاعب، أو الاختلاس، أو سوء الاستعمال.
- اختيار الدقة الحسابية للبيانات والمعلومات المسجلة بالدفاتر.
- تنمية الكفاءة الإنتاجية في المشروع، والعمل على تحقيق أقصى حد لها، وتشجيع السير بالسياسات الإدارية المرسومة.

وعليه فيمكن القول إن المراجعة الداخلية تهدف إلى حماية المنظمة بشكل عام، من خلال منع التلاعب في أنشطة المنظمة وعلى رأسها الأنشطة المالية من خلال تحقيق الدقة في العمليات المحاسبية.

#### أنواع المراجعة الداخلية :

هناك العديد من الأنواع التي تندرج تحت إطار المراجعة الداخلية تتمثل فيما يلي (السكري، 2015) :

- المراجعة الإدارية : تهدف إلى تحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة، وضمان تنفيذ السياسات الإدارية حسب الخطة المرسومة، ووسائل تحقيق هذه الأهداف (الميزانية التقديرية، التكاليف المعيارية، الرسوم البيانية، البرامج التدريبية للموظفين).
- المراجعة المحاسبية : تهدف إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والحسابات، ودرجة الاعتماد عليها، ووسائل تحقيق هذه الأهداف (اتباع نظرية القيد المزدوج في أثبات العملية بالدفاتر، واستخدام حسابات المراجعة الإجمالية كحساب إجمالي المدينين والدائنين، واتباع نظام موازي في المراجعة الشهرية، نظام الجرد المستمر وغيرها من الوسائل).
- الضبط الداخلي : يهدف إلى حماية أصول المنشأة وموجوداتها من أي اختلاس، أو ضياع، أو سرقة، أو سوء استعمال، وكذلك تقسيم العمل، وتحديد الاختصاصات والمسؤوليات، والفصل بين المسؤوليات الوظيفية المختلفة.

نلاحظ مما سبق تعدد أنواع المراجعة الداخلية، ولكنها في الأساس تهتم بشقين: الأول العمليات الإدارية غير المالية، والتأكد من أنها تتم وفق لوائح المنظمة، والقسم الثاني يتعلق بالعمليات المالية التي تتم في المنظمة، والتأكد من أنها تتم وفق المعايير المحاسبية المعترف بها دولياً.

#### معايير المراجعة الداخلية :

ما كانت أنشطة المراجعة الداخلية تتم في بيئات ثقافية وقانونية متباينة، وتتم كذلك داخل منظمات تتباين في أهدافها وأحجامها وهيكلها، كما تتم من خلال أشخاص داخل وخارج المنظمة، وقد تؤثر تلك الظروف على ممارسة أنشطة المراجعة الداخلية في البيئات المختلفة (المدهون، 2014). فقد أصدر معهد



المراجعين الداخليين الأمريكي في نهاية عام 2003 مجموعة من المعايير المتعلقة بالمراجعة الداخلية وتكون من ثلاث مجموعات هي:

#### أولاً: المعايير الخاصة:

وتشمل هذه المجموعة عددا من الفقرات تتعلق بهدف وسلطة ومسؤولية دائرة المراجعة، والاستقلالية والموضوعية والاحتراف والعناية المهنية لإدارة المراجعة الداخلية.

#### ثانياً: معايير الأداء:

وتشمل فقرات تتعلق بما يلي: إدارة أنشطة المراجعة الداخلية، وتشمل التخطيط، والاتصال، والتصديق، وإدارة الموارد والسياسات، والإجراءات، والتنسيق، وتقرير مجلس الإدارة. وطبيعة العمل وتشمل فقرات تتعلق بإدارة المخاطر، والرقابة، والسيطرة، والتحكم. وخطة المهمات وتشمل اعتبارات تخطيط المهمة، وأهدافها، ونطاقها، وتخصيص الموارد اللازمة لها، وبرنامج تنفيذها. وتنفيذ وأداء المهمة، وتشمل تحديد المعلومات وتحليلها وتقييمها، وتسجيل المعلومات، والإشراف على المهمات. وإيصال النتائج والإبلاغ وتشمل، قواعد الاتصال وجودة الاتصال، والأخطاء، والحذف، والإفصاح عن عدم الالتزام بالمعايير، ونشر النتائج.

#### ثالثاً: معايير التنفيذ:

وهي المعايير الموضوعية التي يتم تطبيقها في بعض أنواع الأنشطة والمهام والوظائف للمراجعة الداخلية، وبذلك فهي مجموعات متعددة من معايير التنفيذ، تتعلق كل مجموعة بنوع من الأنواع الرئيسية لأنشطة المراجعة الداخلية. وقد وضعت هذه المعايير لضمان التأكيدات والأنشطة الاستشارية للمراجعة الداخلية، كما هو الحال في المعايير المتعلقة باكتشاف الغش على سبيل المثال، أي أن المعايير المميزة ومعايير الأداء تطبق على جميع خدمات وأنشطة المراجعة الداخلية، بينما تطبق معايير التنفيذ على ممارسات معينة ومحددة، أي أنها تبين كيفية تنفيذ المعايير المميزة ومعايير الأداء في تلك الحالات المحددة (جمعية المدققين الداخليين، 2012).

#### الحوكمة ومبادئها:

##### مفهوم الحوكمة:

بالرغم من الاستعمال الحديث لمصطلح الحوكمة إلا أن ظهوره يعود لزم من بعيد، فالأساس النظري والتاريخي للحوكمة يرجع أولاً لنظرية الوكالة التي يعود ظهورها أولاً للأمريكيين Means وBerls سنة 1932، اللذين لاحظا أن هناك فصلاً بين ملكية رأس المال الشركة وعملية الرقابة والإشراف داخل الشركات، وهذا الفصل له آثاره على مستوى أداء الشركة (فاتح وعيشي، 2008). وقد تعددت التعريفات المقدمة من الباحثين حول هذا المصطلح تبعاً لوجهات نظرهم المختلفة، حيث عرفت مؤسسة التمويل الدولية الحوكمة بأنها النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها (Alamgir, 2007, 7). وعرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بأنها: مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من أصحاب المصالح (Freeland, 2007, 8).

ومن خلال ما سبق فالحوكمة بشكل عام تهدف إلى الحفاظ على أداء المنظمة وتحسين ذلك الأداء من خلال معايير محددة تضمن في الأساس فصل العمليات الإدارية عن ملكية رأس المال، وتحقيق الرقابة والإشراف على الأداء، ومنع الانفراد في صناعة القرار داخل المنظمة لما لذلك من آثار سلبية على استمرار وبقاء المنظمة.

##### أهمية الحوكمة:

تعد الحوكمة من أهم العمليات الضرورية واللازمة للتأكد من حسن سير عمل الشركات، وتأكيد نزاهة الإدارة فيها، وذلك للوفاء بالالتزامات والتعهدات، ولضمان تحقيق المنشآت لأهدافها بشكل قانوني واقتصادي سليم، بالإضافة إلى ما توفره من وسائل ضبط تعمل على زيادة الجودة وتطوير الأداء مما يؤدي إلى الحفاظ على مصالح جميع الأطراف.

- وفي الجانب المحاسبي والرقابي تتحدد أهمية الحوكمة فيما يلي (أبو النيل، 2013) :
1. محاربة الفساد المالي والإداري في الشركات، وعدم السماح بوجوده أو تكراره مرة أخرى.
  2. تحقق ضمان النزاهة والحيادية والاستقامة لكافة العاملين في الشركة، بدءاً من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين حتى أدنى مستوى للعاملين فيها.
  3. تضاوي وجود أخطاء عمديه أو انحراف متعمد أو غير متعمد، ومنع استمراره أو العمل على تقليله إلى أدنى قدر ممكن، وذلك باستخدام النظم الرقابية المتطورة.
  4. تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والمراقبة الداخلية، وتحقيق فاعلية الإنفاق وربط الإنفاق بالإنتاج.
  5. تحقيق قدر كاف من الإفصاح والشفافية في الكشوفات المالية.
  6. ضمان أعلى قدر من الفاعلية للمراقبين الخارجيين للحسابات، والتأكد من كونهم على درجة عالية من الاستقلالية، وعدم خضوعهم لأية ضغوط من مجلس الإدارة أو من المديرين التنفيذيين.
- وعليه يمكن القول إن أهمية الحوكمة تتمثل في دعم أنشطة المراجعة الداخلية من خلال تعزيز دور المراجعين الخارجيين، وكذلك توفير البيئة التي تدعم تنفيذ أنشطة المراجعة الداخلية.

#### معايير الحوكمة :

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

وتسعى الحوكمة إلى حماية حقوق المساهمين، وتحقيق العدالة، وحماية مصالح الأطراف المختلفة، وتوفير المعلومات وسلامة قنوات الاتصال، وتحديد استراتيجية المنشأة (OECD, 2004).

وقد بينت العديد من الأدبيات أن الحوكمة تستند لغرض تحقيق أهدافها إلى مجموعة من المعايير الأساسية أهمها :

1. الإفصاح والشفافية : وتعرف بانها قيام المنظمات بتوفير المعلومات المتعلقة بنشاطها، ووضعها تحت تصرف المساهمين والمتعاملين في شكل مفتوح دون حجب لأي معلومة، عدا المعلومات التي قد تضر بمصالح المنظمة والتي يجوز للمنظمة التحفظ على سريتها (السعدني، 2007). وقد برزت أهميتها بعد تزايد الدور الاقتصادي لأسواق المال، وبعد أن أصبحت التقارير المالية المنشورة مصدراً هاماً للمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات (مطر، 2003). وتقدم المعلومات التي يتم الإفصاح عنها مع التقارير المالية في شكل إيضاحات أو جداول مرفقة أو في صلب القوائم المالية، إذ تعد هذه المعلومات جزءاً لا يتجزأ من هذه القوائم. ويجب الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة ونزيهة وصادقة، وبكل موضوعية وأمانة واستقامة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب ودون تأخير (Fawzy, 2003).
2. المساءلة : ويقصد بذلك أن تكون هناك متابعة وتقييم متواصل للإدارة من قبل الأطراف المعنية ذات العلاقة بالمنظمة، وهم حملة الأسهم والعاملين والمجتمع، وذلك عن طريق توفير هيكل رقابي داخل المنظمة ممثل بلجان المراجعة المستقلة، وأجهزة المراجعة الداخلية التي يتم تشكيلها للقيام بواجباتها بصورة مستقلة. فتحقيق استراتيجية المنظمة التي بنيت عليها أهدافها يتطلب إخضاع الأطراف الآتية للمسألة أمام أصحاب المصالح وهم : مجلس الإدارة، ولجنة المراجعة، والإدارة العليا، والمراجعة الداخلية، والمراجع الخارجي (Hermanson & Rittenberg, 2003).
3. الاستقلالية : إن الاستقلالية دعامة تهدف إلى تقليل أو إلغاء تضارب المصالح، وذلك بوساطة تشكيل اللجان المستقلة، وتعيين مراجع الحسابات، وعدم السماح بأي نفوذ من أي جهة للسيطرة، أو التأثير في قرارات مجلس الإدارة (خوري، 2003). وأكدت معايير المراجعة الداخلية التي أصدرها معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية على استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي في أداء أعماله، من حيث ارتباطه بأعلى جهة في المنظمة، وأن يتسم المدقق بالنزاهة والتجرد من أي تحيز وأي تعارض في المصالح (Mutchler, 2003).

4. المسؤولية : وتعني أن تكون للشركة رسالة أخلاقية يجب أن تؤديها في المجتمع، وأن يعترف المديرين بأن عليهم واجبات تجاه حماية البيئة وتجاه العاملين، وتحسين الخدمات المقدمة لهم (Schwartz & Carroll, 2003). وقد أوضح بنك (Credit Lyonnais S.A) المسؤولية بالفقرات الآتية : وجود الكفاءة والفاعلية لمجلس الإدارة، ووضع آليات تسمح بعقاب المديرين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة، والتصرف بشكل فعال ضد الأفراد الذين يتجاوزون حدودهم، والشفافية والعدالة في التعاملات في الأسهم من قبل أعضاء مجلس الإدارة.
5. العدالة : وتعني احترام الحقوق العائدة لأصحاب المصلحة في الشركة، وتوزيع المهام والواجبات والمسؤوليات بين العاملين على أساس العدل والمساواة بينهم (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2007). وفي هذا السياق أكدت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على ضرورة وضع نظم تمنع العاملين في داخل المنظمة بمن فيهم المديرين من الاستفادة من مناصبهم، وعلى أعضاء مجلس الإدارة أن يعلنوا عن أية مصالح مادية لهم في عمليات المنظمة (Catherine & Sullivan, 2003).
6. القوانين والأنظمة : وتعني تداخل معايير الحوكمة بالعديد من القوانين، مثل قوانين الشركات، وأسواق المال، والبنوك، والمحاسبة، والمراجعة، وغيرها من القوانين والتشريعات التي توضح حقوق المساهمين وواجباتهم، مثل حق التصويت، وحق انتخاب أعضاء مجلس الإدارة، وحق تعيين وعزل مراقب الحسابات، وحقوق المجتمع على المنظمة، وواجباته تجاهها، وتأتي أهمية التحكم المؤسسي من الناحية القانونية للتغلب على سلبيات تنفيذ التعاقدات التي تتم بين كافة الأطراف المعنية في المنظمة وبالشكل الذي يحمي حقوق كل طرف من الممارسات السلبية التي تنتهك صيغ العقود المبرمة (Zingales, 1997).

#### الحوكمة في الجامعات :

تعد حوكمة الجامعات من المفاهيم الحديثة التي حظيت باهتمامات كبيرة في الأعوام الأخيرة عبر استخدامها في تحقيق الجودة الشاملة والتميز في الأداء الجامعي، وهو المصدر المرجعية التي يُستند إليها في حكم الجامعة (Wang, 2010).

وتُعرف حوكمة الجامعات بأنها "مجموعة من القوانين والأنظمة والتعليمات، التي تهدف إلى تحقيق الجودة الشاملة والتميز في الأداء، عن طريق اختيار الاستراتيجيات المناسبة والفعالة، لتحقيق غايات الجامعة وأهدافها الاستراتيجية"، وهي بذلك تعني النظم التي تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء، كما تشمل مقومات تقوية الجامعة على المدى البعيد وتحديد المسؤول والمسؤولية (خورشيد ويوسف، 2009).

إن عملية النهوض بالتعليم العالي تتطلب منظومة متكاملة للحوكمة، تشمل جميع أطراف اتخاذ القرار في الجامعات، وتعد مفتاح الوصول إلى تعليم عال رفيع القيمة والمستوى والمضمون. ويقتضي النهوض بالوظيفة العلمية والتعليمية في أي جامعة تطوّر الحوكمة والأداء المؤسسي فيها، بما يضمن الشفافية في العمل والمساءلة عن الأداء والنتائج، والمشاركة المؤسسية لجميع الأطراف، وفق المرجعية التشريعية الناظمة للعمل، بحيث يسير القرار الأكاديمي حسب الأصول الأكاديمية، بدءاً من مجلس القسم، ومجلس الكلية، ومجلس العمداء، ومجلس الجامعة، وانتهاءً بمجلس الأمناء، وهذا ينطبق على الجامعات الرسمية والأهلية (صالح، 2010؛ ناصر الدين، 2012).

كما أن إرساء قواعد الحوكمة في إدارة شؤون الجامعات مع ترك مساحة لكل جامعة لبناء سمعتها وصورتها من خلال أدائها ومعاييرها الخاصة من شأنه الارتقاء بالنظامين التعليمي والإداري في الجامعة إلى مستويات أفضل. وبذلك تحتاج الحوكمة في الجامعات إلى إدارة التغيير أكثر من التغيير نفسه، لأن كثيراً من المتطلبات ليست بحاجة إلى تعديل التشريعات القانونية، بل تحتاج إلى تفعيل ما هو موجود وتطبيقها بشفافية، وذلك ضمن سياسة تعظيم الإنجاز وتوسيع باب المساءلة، ومراقبة الأداء للسير في إصلاح التعليم الجامعي، بمنهج رشيد تكون الواقعية من مقوماته، والرؤية المستقبلية من مستلزماته (خورشيد ويوسف، 2009).

## تطبيق الحوكمة في مؤسسات التعليم العالي:

عند الشروع في تطبيق قواعد الحوكمة في أية شركة أو مؤسسة ما، يتعين أخذ بيئة الشركة وطبيعتها وظروف العمل فيها بعين الاعتبار، فهذه المعايير سواء التي وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وضعت ليستدل بها القائلون على الشركات وتوجيههم في الاتجاه الصحيح، ولا تعني بالضرورة بأن على الشركة أن تلتزم حرفياً بما ورد في تلك المعايير، بل ينصح ويفضل أن يتم تطويعها بما يتلاءم مع الوضع الخاص للشركة. بالإضافة إلى ذلك، تعتبر هذه القواعد الحد الأدنى من الالتزام في الحوكمة، ويفضل أن تتخذ الشركات إجراءات وضوابط حوكمة إضافية حسب ما تراه مناسباً. بقي علينا أن نذكر أن شركات المساهمة العامة المدرجة في أسواق الإمارات المالية، ملزمة بتطبيق قواعد الحوكمة الموضوعية من قبل هيئة الأوراق المالية والسلع. ونحن نشجع الشركات الخاصة وخصوصاً الشركات العائلية الاسترشاد بقواعد الحوكمة المعدة من قبل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، لحين صدور قواعد حوكمة تضبط عمل هذا النوع من الشركات (مركز أبوظبي للحوكمة).

ويشير ناصر الدين (2012) إلى أن الحوكمة يمكن أن تطبق كمعيار لقياس الأداء بدلاً من المعايير البيروقراطية الرتبوية، يعني صياغة نظم تحكم القرارات والعلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء وعملية صنع القرار، إضافة إلى تحديد المسؤولية وأسلوب المساءلة. وهذا يعني ببساطة التركيز على النتيجة والتأثير النهائي وليس فقط المنتج، والتعرف بشفافية تامة إلى أي مدى تم تطبيق الصلاحيات الممنوحة لتحقيق ذلك. هذا سيكون عدلاً وانصافاً لأولئك القياديين الأفذاذ من مديري الجامعات الذين يملكون القدرات والخبرات والرؤية المستقبلية، بتقييم أدائهم على أفكارهم وما يحدثونه من تطوير ومبادرات، وليس أعمالاً روتينية يقوم بها أي أحد، ولا تتطلب تفكيراً إبداعياً ولا سمات مميزة.

إن تطبيق الحوكمة يستدعي بالضرورة التحول بالجامعات من التنظيم البيروقراطي إلى مؤسسات لا تهدف إلى الربحية، بحيث يكون هناك مجلس أمناء يتكون أعضاؤه من داخل الجامعة وخارجها. هذا التكوين الإداري سيجعل الجامعات أكثر التصاقاً بالمجتمع، وأكثر تفاعلاً واستجابة لمتطلباته؛ لأنه أكثر مرونة وواقعية، ويجلب موارد ومعلومات مهمة للجامعة، ويخرجها من عباءة التعقيد البيروقراطي إلى فسحة اقتناص الفرص والمنافسة والدراسة عن الأفضل. كما أن تقييم أداء الجامعة سيخضع لمعايير التأثير النهائي في المجتمع بجمبع مكوناته، وليس فقط تطبيق الإجراءات التي مضى عليها روح من الزمان دون تطوير.

ومن هنا فإن توفير معايير الحوكمة المتمثلة في الإفصاح والشفافية في العمليات الإدارية والمالية وكذلك المساءلة والاستقلالية، يعمل على توفير بيئة تشجع على دعم تطبيق معايير المراجعة الداخلية، من تخطيط لأنشطة المراجعة وتنفيذها، وتقييم المخاطر إلى إيصال نتائج المراجعة إلى المعنيين بصورة تضمن عدم حدوث مفاجأة غير متوقعة، تؤثر على الأداء في الجامعات، وبالتالي ينعكس على مستوى الخدمة التعليمية المقدمة.

## الدراسات السابقة:

فيما يلي مجموعة من الدراسات السابقة والتي تم جمعها من قبل الباحث، وعرضها من الأحداث إلى الأقدم على النحو التالي:

دراسة الحدادي والعزيمي (2019): هدفت الدراسة التعرف إلى مستوى تطبيق مبادئ الحوكمة في الجامعات اليمينية من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس والقيادات الأكاديمية، واتبع البحث المنهج الوصفي / التحليلي، واستخدمت الاستبانة أداة للبحث، تكونت عينة الدراسة من (94) فرداً من القيادات الأكاديمية وأعضاء هيئة التدريس بجامعتي صنعاء والعلوم التكنولوجية، حيث بلغ عدد أفراد العينة لجامعة صنعاء (36) فرداً، وجامعة العلوم والتكنولوجيا 58 فرداً. وأظهرت النتائج أن درجة تقدير أفراد العينة لمستوى تطبيق مبادئ الحوكمة في جامعة صنعاء كانت منخفضة بمتوسط حسابي 2.1056، وجاء مجال العدالة في المرتبة الأولى، ومجال المشاركة في المرتبة الأخيرة. ودرجة تقدير أفراد العينة لمستوى تطبيق مبادئ الحوكمة في

جامعة العلوم والتكنولوجيا على تقدير عام عال بمتوسط حسابي 3.8198، وجاء مجال المسؤولية في المرتبة الأولى، ومجال المشاركة في المرتبة الأخيرة. وتوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات درجة تقدير أفراد العينة لصالح جامعة العلوم والتكنولوجيا في جميع مجالات الحوكمة.

دراسة عساف (2018): هدفت الدراسة التعرف إلى درجة تقدير أعضاء هيئة التدريس بالجامعات الفلسطينية لدى تطبيق مبادئ الحوكمة فيها، وعلاقتها بدرجة تقديرهم لمسؤوليتها الاجتماعية في مكافحة الفساد، ولتحقيق ذلك اتبع الباحث المنهج الوصفي / التحليلي بتطبيق استبانتين، شملت الأولى (43) فقرة موزعة على ثلاثة مجالات: (المساءلة والشفافية في أوجه المشاركة، العدالة والمساواة من أجل التمكين، الكفاءة والفاعلية)، والثانية شملت (25) فقرة لوصف مسؤولية الجامعات الاجتماعية في مكافحة الفساد، وتكونت العينة من 97 عضو هيئة تدريس، وخلصت الدراسة إلى أن درجة التقدير الكلية لدى تطبيق مبادئ الحوكمة كانت كبيرة عند وزن نسبي (75.24%)، حيث جاء مجال (الكفاءة والفاعلية) في المرتبة الأولى بوزن نسبي (76.63%)، ومجال (المساءلة والشفافية) في المرتبة الأخيرة بوزن نسبي (74.51%)، وأن درجة التقدير الكلية لأفراد العينة حول المسؤولية المجتمعية للجامعة في مكافحة الفساد كانت كبيرة عند وزن نسبي (77.11%)، ووجود علاقة طردية قوية ذات دلالة إحصائية بمعامل ارتباط 0.771 بين درجة تقدير أعضاء هيئة التدريس بالجامعات الفلسطينية لدى تطبيق مبادئ الحوكمة فيها، ودرجة تقديرهم لمسؤوليتها الاجتماعية في مكافحة الفساد.

دراسة مسلم (2016): هدفت هذه الدراسة إلى البحث في ممارسة مبادئ الحوكمة في جامعة العلوم والتكنولوجيا من وجهة نظر كل من القيادات الإدارية والأكاديمية، والاختلافات في ممارسة مبادئ الحوكمة، في ضوء متغيرات مختلفة مثل الجنس، والتخصص، وسنوات العمل. وتوصلت الدراسة إلى أن مستوى الممارسة الكلية لمعايير الحوكمة (مجالات الحوكمة، المسؤولية والمساءلة، الإفصاح والشفافية، الاستقلالية، ميثاق السلوك المهني وأخلاقيات العمل في جامعة العلوم والتكنولوجيا من وجهة نظر قياداتها الإدارية والأكاديمية) كان عالياً وبمتوسط بلغ (71.2%)، وأوصت الدراسة بنشر ثقافة الحوكمة في الجامعات لدى قياداتها ومنتسبيها، والعمل على توفير إطار واضح لمعايير الحوكمة.

دراسة البشتاوي (2014): هدفت إلى معرفة دور لجان الحوكمة وقيامها بوظائفها لتعزيز أداء المراجع الداخلي، وبما يضمن المحافظة على استقلاليته ومصالح جميع الأطراف ذات العلاقة معها على المحاسبين القانونيين المزاويلين للمهنة والذي يقدر عددهم بحدود (354) مراجعاً حسب بيانات جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين عام 2014، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعه من الاستنتاجات بينت أن هناك دوراً للجان الحوكمة في الأردن يؤدي إلى زيادة فعالية أداء المراجع الداخلي، من خلال زيادة فعالية أنظمة الضبط والرقابة الداخلية والرقابة الإدارية والمحاسبية.

دراسة ناصر الدين (2012): استقصت هذه الدراسة واقع تطبيق الحاكمية في جامعة الشرق الأوسط من وجهة نظر أعضاء الهيئتين التدريسية والإدارية العاملين فيها، وأشارت النتائج إلى أن واقع تطبيق الحوكمة في جامعة الشرق الأوسط، من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة ككل كان مرتفعاً بشكل عام.

دراسة العبدلي (2012): هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر تطبيق دعائم الحاكمية المؤسسية في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير لتطبيق مقومات الحوكمة (الإفصاح والشفافية والمساءلة والمسؤولية والعدالة والقوانين والأنظمة في جودة المراجعة الداخلية).

دراسة أبو ناهية (2012): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام معايير منهج سيجما في تحقيق جودة المراجعة الداخلية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة، وتوصلت إلى أن الجامعات تلتزم بتطبيق معايير جودة المراجعة الداخلية (الكفاءة والعناية المهنية وإدارة أنشطة المراجعة الداخلية)، وأن منهج سيجما يؤثر بشكل إيجابي في جودة المراجعة الداخلية في الجامعات الفلسطينية.

دراسة الطويل (2009): هدفت إلى التعرف على مدى فاعلية أداء أجهزة المراجعة الداخلية في الجامعات الفلسطينية، وذلك من خلال التعرف إلى مدى التزام أجهزة المراجعة الداخلية في الجامعات بالمعايير الصادرة عن مجلس المراجعين الداخليين، وتوصلت إلى أن المراجعين الداخليين يتمتعون بدرجة متوسطة من المعرفة الكافية بمعايير المراجعة الدولية، وأن المؤهل في مجال الرقابة الداخلية يسهم في فعالية المراجعة الداخلية.

دراسة Stewart وSubramaniam (2010): هدفت إلى اختبار أثر الحوكمة في اتخاذ المراجعين الداخليين لقراراتهم المرتبطة بأخلاقيات مهنة المراجعة، وقد وجدت الدراسة أن هناك علاقة مهمة بين جودة المراجعة الخارجية من جهة وبين اتخاذ المراجعين الداخليين لقراراتهم المتأثرة بأخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية من جهة أخرى، بينما لم تجد الدراسة مثل هذه العلاقة عند اختبارها بقيّة عناصر الحوكمة مثل دعم لجنة المراجعة، وتكامل الإدارة والسياسات المحاسبية، وهناك بعض الدراسات تناولت مفاهيم الحوكمة وأثرها في مهنة المحاسبة والمراجعة عموماً.

دراسة الرحاحلة (2005): هدفت إلى التعرف على مدى فاعلية أداء أجهزة المراجعة الداخلية في الجامعات الرسمية والخاصة الأردنية، وذلك من خلال التعرف إلى مدى التزام تلك الأجهزة بالمعايير الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين في عملها، وتأثير العوامل المتعلقة بالجامعة والعوامل الشخصية للعاملين على مدى الالتزام بتطبيق هذه المعايير.

دراسة الفرجات (2008): قد هدفت إلى التعرف على واقع وظيفية المراجعة الداخلية في الجامعات الأردنية الرسمية، وتقييم فاعليتها، وبيان المشكلات والمعوقات التي تواجهها، وبينت نتائج الدراسة أن وظيفية المراجعة الداخلية في الجامعات الرسمية تحقق درجة عالية من الفاعلية، وأن هناك فروقاً ذات دلالة إحصائية بين الجامعات الرسمية تبعاً لسنوات تأسيسها.

## التعليق على الدراسات السابقة:

من خلال استعراض الدراسات السابقة سواء المحلية والأجنبية تبين أن الدراسة الحالية تشابهت مع أغلب الدراسات من حيث المنهج المستخدم، وأداة الدراسة، وأيضاً تشابهت مع بعض الدراسات من حيث البيئة التي تم تطبيق الدراسة فيها المتمثلة في الجامعات، مثل دراسة الحدابي والعزيمي (2019)، ودراسة عساف (2018)، وكذلك دراسة مسلم (2016)، كما تشابهت أيضاً مع بعض الدراسات في المتغيرات التي تم بحثها، مثل دراسة البشتاوي (2014)، دراسة ناصر الدين (2012)، ودراسة العبدلي (2012)، واختلفت الدراسة عن هذه الدراسات من حيث دراسة أبعاد الحوكمة، وكذلك أبعاد جودة المراجعة الداخلية، إضافة إلى البيئة المتمثلة في الجامعات اليمنية الأهلية، حيث إن الدراسات التي تناولت المتغيرين كانت في بيئة صناعية ومصرفية.

## منهجية الدراسة وإجراءاتها:

### منهج الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة، وقام الباحث باستخدام المصادر الأولية والثانوية لجمع البيانات لإجراء الدراسة.

### مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة بالمديرين الماليين ورؤساء أقسام المحاسبة ومديري المراجعة الداخلية والمحاسبين والمراجعين الداخليين في الجامعات اليمنية الأهلية بأمانة العاصمة صنعاء وعددهم (75) من 21 جامعة معتمدة، وفقاً لموقع وزارة التعليم العالي اليمنية البوابة الإلكترونية للعام 2016م، وذلك بعد استبعاد الجامعات التي مركزها الرئيس في محافظة غير العاصمة صنعاء، كذلك استبعاد الجامعات التي تم إنشاؤها خلال هذا العام، ونظراً لصغر حجم المجتمع فقد تم استهدافه عن طريق الحصر الشامل، حيث تم توزيع (75) استبانة على مجتمع الدراسة، وبلغ المجموع الكلي للاستبانات المسترجعة (72) استبانة.

وقد تم استبعاد (3) استبانات نظرا لعدم اكتمال تعبئة المعلومات فيها. وبذلك خضعت للتحليل (68) استبانة أي بنسبة (90 %) من الاستبانات الموزعة.

#### أداة الدراسة :

استخدم الباحث الاستبيان كأداة لجمع البيانات الميدانية من مفردات العينة، تم تصميم استمارة الاستبيان من خلال العودة إلى الدراسات التي بحثت متغيرات الدراسة، سواء بشكل مستقل أو منفرد، مثل دراسة مسلم (2016)، ناصر الدين (2012)، وأبونا هنية (2012)، الطويل (2009)، وتكون الاستبيان من مجموعتين من الأسئلة، تتعلق المجموعة الأولى بالبيانات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة، وتتكون من (العمر، الجنس، المؤهل الدراسي، التخصص، المركز الوظيفي، سنوات العمل). أما المجموعة الثانية فتحثوي على (46) فقرة الجزء الأول منه يتناول معايير الحوكمة، والجزء الثاني يتناول جودة المراجعة الداخلية، كما أعتمد الباحث مقياس ليكرت الخماسي، وهو أحد أنواع مقاييس الاتجاهات، وهذا المقياس متدرج من (5) نقاط، حيث تشير القيمة (1) إلى أن الجامعات الأهلية تطبق معايير الحوكمة بدرجة صغيرة جدا، في حين تشير القيمة (5) إلى أن الجامعات الأهلية تطبق معايير الحوكمة بدرجة كبيرة جدا. في حين تم تخصيص القيم (2)، (3)، (4) للإجابات البديلة البينية.

وقد استخدمت الاستبانة مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) المكون من خمس رتب تتراوح بين كبيرة جداً إلى ضعيفة جداً لتحديد الدرجة، بحيث أعطيت درجة معينة لكل استجابة كما يظهر في جدول (1).

جدول (1): أوزان الخيارات في مقياس ليكرت الخماسي

التوافر الدرجة	كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	ضعيفة	ضعيفة جداً
5	4	3	2	1	

وبالتالي تتراوح الدرجة على المقياس للاستبانة الأولى بين (23- 115 درجة)، وبين (21-105) للثانية، وفي هذه الدراسة تم اعتماد الوسط الحسابي للمقياس، بحيث تشير الدرجة المنخفضة إلى تدني الموافقة على ما جاء في الفقرة من وجهة نظر أفراد العينة، بينما تدل الدرجات المرتفعة على ارتفاع درجة الموافقة، وتحدد درجة التقدير من خلال مدى تدرج ليكرت الخماسي هو (4=1-5) وطول الفترة (0.8) بوزن نسبي (16 %).

#### صدق أداة الدراسة وثباتها :

##### أ) الصدق الظاهري :

لاختبار مدى صلاحية الاستبانة، عرض الباحث الاستبانة بشكلها الأولي على مجموعة من المحكمين، بهدف الحكم على صلاحيتها لجهة قياس ما صيغت من أجل قياسه، وانسجام اتجاهات أسئلتها وترتيبها وملاءمة طول فقراتها. والتأكد من وضوح وسلامة صياغتها وكفاية خياراتها، وقد استجاب الباحث للتعليمات التي اتفق عليها غالبية المحكمين، واسترشد ببضوية التعليقات، حيث كان عدد الفقرات (51) فقرة وأصبحت جاهزة للتطبيق بعدد (64) فقرة.

##### ثبات أداة الدراسة :

##### أولاً / اختبار ثبات ومصداقية أداة الدراسة :

لمعرفة نسبة ثبات أداة جمع البيانات ومصداقية إجابات العينة على فقرات الاستبيان قام الباحث بإجراء اختبار كرونباخ (ألفا) وذلك للتأكد من نسبة ثبات الاستبيان وصدق آراء العينة فيه :

جدول (2): نتائج اختبار كرونباخ (ألفا) لأداة الدراسة

عدد الفقرات	ابعاد المتغيرات	درجة الثبات Alpha	درجة المصدقية $\frac{1}{2}$ Alpha
13	معياري الشفافية والإفصاح.	% 90.9	% 95.3
6	معياري المساءلة.	% 88.1	% 93.9
6	معياري الاستقلالية.	% 87.4	% 93.5
25	معايير الحوكمة	% 94.9	% 97.4
5	إدارة أنشطة المراجعة الداخلية.	% 94.6	% 97.3
5	تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.	% 92.9	% 96.4
7	تقييم إدارة المخاطر والرقابة.	% 94.5	% 97.2
4	إبصال النتائج.	% 94.6	% 97.3
21	المراجعة الداخلية	% 97.4	% 98.7

يتضح من الجدول (2) أن قيمة معامل الثبات لأداة جمع البيانات كانت بنسبة (94.9%) لمعايير الحوكمة، وأما المراجعة الداخلية فكانت (97.4%)، وهذا يعني أن نسبة الثبات عالية، في إشارة واضحة إلى مدى التناسق الداخلي بين الإجابات الواردة في قائمة الاستبيان، وكانت نسبة المصدقية للإجابات تتراوح بين (97.4%) (98.7%)، وهذا يعني أن درجة مصداقية الإجابات ممتازة، بما يشير إلى إمكانية الاعتماد عليها في إجراء التحليلات الإحصائية الأخرى، وأن النتائج التي سترد لاحقاً قابلة للتعميم على مجتمع الدراسة.

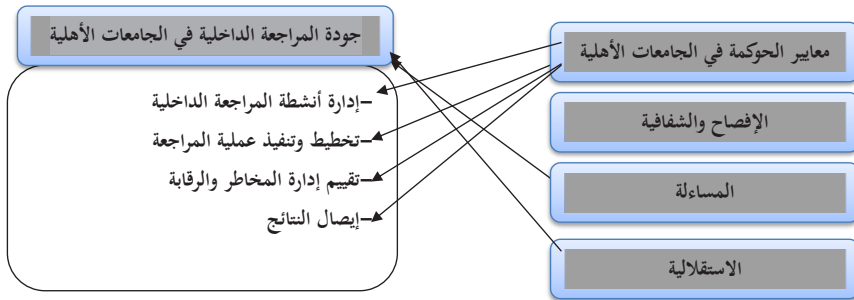
#### مصادر وطرق جمع البيانات:

المصادر الثانوية: وتتمثل فيما توفر لدى الباحث من الدراسات السابقة من الكتب ورسائل الماجستير والمجلات المنشورة فيما يخص متغيرات الدراسة.

المصادر الأولية: وتتمثل في المعلومات التي تم جمعها من عينة الدراسة باستخدام الاستبيان الذي تم تصميمه بالرجوع إلى الدراسات السابقة.

#### الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم استخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS v21) لتحليل بيانات الدراسة، وللتأكد من ثبات ومصدقية أداة الدراسة، والإحصاءات الوصفية والتي تشمل (التكرارات والنسب المئوية، المتوسط الحسابي المرجح، الانحراف المعياري)، أيضاً الأساليب الإحصاءات الاستدلالية (تحليل الانحدار الخطي البسيط).



شكل (1): النموذج المعرفي للدراسة



## نتائج الدراسة ومناقشتها:

### نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة :

أولاً: السؤال الأول: ما مستوى تطبيق معايير الحوكمة في الجامعات الأهلية مجال الدراسة؟

لمعرفة مستوى تطبيق معايير الحوكمة في الجامعات الأهلية، ومعرفة نقاط القوة والضعف لكل بعد من الأبعاد، تم استخدام التحليل الإحصائي (T)، لعينة واحدة (One Sample T-test)؛ لمعرفة المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة، والانحراف المعياري لإجاباتهم عن المتوسط.

جدول (3): مستوى تطبيق معايير الحوكمة في الجامعات الأهلية مجال الدراسة

الرتبة	ابعاد	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الدرجة الدنيا	الدرجة العليا	التقدير اللفظي
1	معيار الشفافية والإفصاح	3.2543	0.72133	65.1 %	62 %	68 %	متوسط
2	معيار الاستقلالية	3.2418	0.89033	64.8 %	61 %	69 %	متوسط
3	معيار المساءلة	3.2153	0.92709	64.3 %	60 %	69 %	متوسط
	تطبيق معايير الحوكمة	3.2432	0.76374	64.9 %	61 %	68 %	متوسط

يتضح من الجدول (3) أن مستوى تطبيق معايير الحوكمة كان متوسطاً، حيث كان المتوسط (3.2432)، وقد اختلفت الدراسة هذه مع دراسة عساف (2018)، حيث كان مستوى تطبيق الحوكمة في الجامعات الفلسطينية عالياً بنسبة (75.24%)، وكذلك كانت أبعاد معايير الحوكمة متوسطة، وكان ترتيبها حسب الأكثر تطبيقاً معايير الشفافية والشفاح (3.2543)، يليه معيار الاستقلالية (3.2418)، وأخيراً معيار المساءلة (3.2153)، والنتيجة تشير إلى أن الجامعات مازالت تحتاج إلى مزيد من الاهتمام بالحوكمة بجميع أبعادها، وقد يعود هذا إلى أن الحوكمة مازالت حديثة على البيئة اليمنية خصوصاً التعليمية منها.

ثانياً: السؤال الثاني: ما مستوى جودة المراجعة الداخلية في الجامعات الأهلية اليمنية؟

لمعرفة مستوى تطبيق جودة المراجعة الداخلية في الجامعات الأهلية، ومعرفة مستوى تطبيق كل بعد من الأبعاد، تم استخدام التحليل الإحصائي (T)، لعينة واحدة (One Sample T-test)؛ لمعرفة المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة، والانحراف المعياري لإجاباتهم عن المتوسط.

جدول (4): مستوى تطبيق جودة المراجعة في الجامعات الأهلية اليمنية

الرتبة	ابعاد	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الدرجة الدنيا	الدرجة العليا	التقدير اللفظي
1	إدارة أنشطة المراجعة الداخلية	3.3286	1.04952	67 %	62 %	72 %	متوسط
2	تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة	3.1114	1.06357	62 %	57 %	67 %	متوسط
3	تقييم إدارة المخاطر والرقابة	3.2080	1.01119	64 %	59 %	69 %	متوسط
4	إيصال النتائج	3.3051	1.11121	66 %	61 %	71 %	متوسط
	جودة المراجعة الداخلية	3.2391	95423.	65 %	60 %	69 %	متوسط

يتضح من الجدول (4) أن مستوى جودة المراجعة الداخلية كانت (3.2391) بمستوى متوسط، وكذلك كانت أبعاد جودة المراجعة الداخلية كان مستواها متوسطاً، وكان أعلاها تطبيق بعد إدارة أنشطة المراجعة الداخلية (3.3086)، وتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة (3.1114)، وتقييم إدارة المخاطر والرقابة (3.2080)، وأخيراً إيصال النتائج (3.3051). وقد يعزى السبب في ذلك إلى حداثة هذا القطاع من التعليم في الجمهورية اليمنية، فالمراجعة الداخلية غير موجودة في الهيكل الإداري لبعض الجامعات الأهلية، وهذا يعود إلى عدم تطبيق معايير الحوكمة، فاللوائح والقوانين غير واضحة إن لم تكن غير موجودة، كذلك ضعف الشفافية والتقييم والمساءلة في هذه الجامعات.

ثالثاً: السؤال الثالث: ما أثر تطبيق معايير الحوكمة في جودة المراجعة الداخلية في الجامعات اليمنية الأهلية؟

ولإجابة عن هذا السؤال والأسئلة المتفرعة منه تم استخدام تحليل الانحدار البسيط، وقد تم تقسيم الأسئلة الفرعية من (1) إلى (4)، وهي التي تجيب على أثر معايير الحوكمة في أبعاد جودة المراجعة والأسئلة من (5) إلى (7) تجيب عن أثر أبعاد الحوكمة في جودة المراجعة على النحو التالي:  
أ. الإجابة على السؤال الثالث والأسئلة الفرعية (4-1):

ما أثر تطبيق معايير الحوكمة في جودة المراجعة الداخلية وأبعادها في الجامعات اليمنية الأهلية؟  
وتم ذلك من خلال الانحدار الخطي البسيط والجدول (5) يوضح ذلك.

جدول (5): نتائج تحليل الانحدار للإجابة عن السؤال الرئيسي والأسئلة الفرعية (4-1)

مستوى دلالة T	قيمة T المحسوبة	معامل الانحدار $\beta$	مستوى دلالة F	قيمة F المحسوبة	معامل التحديد $R^2$	الارتباط R	الفرضيات الفرعية من 1 إلى 4
0.000	11.133	0.808	0.000	123.942	0.653	0.808	يوجد أثر جودة المراجعة الداخلية
0.000	9.082	0.740	0.000	82.486	0.548	0.740	ذو دلالة إحصائية إدارة أنشطة المراجعة الداخلية
0.000	9.139	0.742	0.000	83.516	0.551	0.742	لتطبيق معايير تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة
0.000	10.278	0.785	0.000	105.645	0.615	0.785	الحوكمة في جودة تقييم إدارة المخاطر والرقابة
0.000	7.834	0.694	0.000	61.375	0.482	0.694	المراجعة الداخلية إيصال النتائج بأبعادها

درجة الحرية (بين المجاميع 1 - البواقي 66 - المجموع 67)

يتضح من البيانات الواردة في الجدول (5) أن هناك أثراً ذو دلالة إحصائية لتطبيق معايير الحوكمة في جودة المراجعة الداخلية في الجامعات اليمنية الأهلية، فقد بلغ معامل الارتباط R (0.808) عند مستوى دلالة (0.05)، أما معامل التحديد  $R^2$  يفسر ما نسبته (0.653) من التباين في ما قيمته (0.653)، من التغيرات في جودة المراجعة الداخلية في الجامعات اليمنية الأهلية ناتج عن تطبيق معايير الحوكمة، كما بلغت قيمة درجة التأثير  $\beta$  (0.808)، أي أن الزيادة بدرجة واحدة في تطبيق معايير الحوكمة يؤدي إلى تطوير أداء جودة المراجعة الداخلية في الجامعات اليمنية الأهلية بقيمة (0.808)، ويؤكد معنوية هذا الأثر قيمة F المحسوبة والتي بلغت (123.942)، وهي دالة عند مستوى دلالة (0.01)، كما يتضح من البيانات الواردة في الجدول أن هناك أثراً ذو دلالة إحصائية لتطبيق معايير الحوكمة في إدارة أنشطة المراجعة الداخلية في الجامعات اليمنية الأهلية، فقد بلغ معامل الارتباط R (0.740) عند مستوى دلالة (0.05)، أما معامل التحديد  $R^2$  يفسر ما نسبته (0.548) من التباين في ما قيمته (0.548) من التغيرات في إدارة أنشطة المراجعة الداخلية في الجامعات اليمنية الأهلية ناتج عن تطبيق معايير الحوكمة، كما بلغت قيمة درجة التأثير  $\beta$  (0.740)، أي أن الزيادة بدرجة واحدة في تطبيق معايير الحوكمة يؤدي إلى تطوير إدارة أنشطة المراجعة الداخلية في الجامعات اليمنية الأهلية بقيمة (0.740)، ويؤكد معنوية هذا الأثر قيمة F المحسوبة والتي بلغت (82.486) وهي دالة عند مستوى دلالة (0.05)، وبالمثل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معايير الحوكمة في تخطيط وتنفيذ عملية المراجع في الجامعات اليمنية الأهلية، فقد بلغ معامل الارتباط R (0.742) عند مستوى دلالة (0.05)، أما معامل التحديد  $R^2$  يفسر ما نسبته (0.551) من التباين في ما قيمته (0.551) من التغيرات في تخطيط وتنفيذ عملية المراجع في الجامعات اليمنية الأهلية

نتاج عن تطبيق معايير الحوكمة، كما بلغت قيمة درجة التأثير  $\beta$  (0.742)، أي أن الزيادة بدرجة واحدة في تطبيق معايير الحوكمة يؤدي إلى تطوير تخطيط وتنفيذ عملية المراجع في الجامعات اليمنية الأهلية بقيمة (0.742)، ويؤكد معنوية هذا الأثر قيمة F المحسوبة والتي بلغت (83.516)، وبالمثل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معايير الحوكمة في تقييم إدارة المخاطر والرقابة في الجامعات اليمنية الأهلية، فقد بلغ معامل الارتباط R (0.785) عند مستوى دلالة (0.05)، أما معامل التحديد  $R^2$  يفسر ما نسبته (0.615) من التباين في ما قيمته (0.615) من التغيرات في تقييم إدارة المخاطر والرقابة في الجامعات اليمنية الأهلية ناتج عن تطبيق معايير الحوكمة، كما بلغت قيمة درجة التأثير  $\beta$  (0.785) أي أن الزيادة بدرجة واحدة في تطبيق معايير الحوكمة يؤدي إلى تطوير تقييم إدارة المخاطر والرقابة في الجامعات اليمنية الأهلية بقيمة (0.785)، ويؤكد معنوية هذا الأثر قيمة F المحسوبة والتي بلغت (105.645) وأخيرا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معايير الحوكمة في إيصال النتائج في الجامعات اليمنية الأهلية، فقد بلغ معامل الارتباط R (0.694) عند مستوى دلالة (0.05)، أما معامل التحديد  $R^2$  يفسر ما نسبته (0.482) من التباين في ما قيمته (0.482) من التغيرات في إيصال النتائج في الجامعات اليمنية الأهلية ناتج عن تطبيق معايير الحوكمة، كما بلغت قيمة درجة التأثير  $\beta$  (0.694)، أي أن الزيادة بدرجة واحدة في تطبيق معايير الحوكمة يؤدي إلى تطوير إيصال النتائج في الجامعات اليمنية الأهلية بقيمة (0.694)، ويؤكد معنوية هذا الأثر قيمة F المحسوبة والتي بلغت (105.645)، وهذا يعني قبول الفرضية الرئيسية التي تنص أن "هناك أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معايير الحوكمة في جودة المراجعة الداخلية بأبعادها في الجامعات اليمنية الأهلية". وهذا يتفق مع دراسة البشتاوي (2014)، ودراسة ناصر الدين (2012)، ودراسة العبدلي (2012) في أن الحوكمة تؤثر بشكل إيجابي في جودة المراجعة الداخلية، مع اختلاف أبعاد المتغيرات التي تم تناولها في كل دراسة.

ب. الإجابة على الأسئلة الفرعية (7-5) :

"هل هناك أثر ذو دلالة إحصائية لأبعاد الحوكمة في جودة المراجعة الداخلية في الجامعات اليمنية الأهلية؟"

جدول (6): نتائج تحليل الانحدار للإجابة على الأسئلة الفرعية (7-5)

مستوى دلالة T	قيمة T المحسوبة	معامل الانحدار $\beta$	مستوى دلالة F	قيمة F المحسوبة	معامل التحديد $R^2$	الارتباط R	الفرضيات الفرعية من 5 إلى 7
0.000	10.133	0.637	0.000	44.989	.405	0.637	يوجد أثر ذو دلالة الشفافية والإفصاح
0.000	8.348	0.717	0.000	69.683	.514	0.717	إحصائية لأبعاد المساءلة
0.000	10.957	0.803	0.000	120.066	.645	0.803	الحوكمة في جودة المراجعة الداخلية الاستقلالية

درجة الحرية (بين المجاميع 1 - البواقي 66 - المجموع 67)

يتضح من البيانات الواردة في الجدول (6) أن هناك أثرا ذو دلالة إحصائية لتطبيق الشفافية والإفصاح في جودة المراجعة الداخلية في الجامعات اليمنية الأهلية، فقد بلغ معامل الارتباط R (0.637) عند مستوى دلالة (0.05)، أما معامل التحديد R Square يفسر ما نسبته (0.405) من التباين في ما قيمته (0.405) من التغيرات في جودة المراجعة الداخلية في الجامعات اليمنية الأهلية ناتج عن تطبيق الشفافية والإفصاح، كما بلغت قيمة درجة التأثير  $\beta$  (0.637)، أي أن الزيادة بدرجة واحدة في تطبيق الشفافية والإفصاح يؤدي إلى تطوير أداء جودة المراجعة الداخلية في الجامعات اليمنية الأهلية بقيمة (0.637)، ويؤكد معنوية هذا الأثر قيمة F المحسوبة والتي بلغت (44.989)، وهي دالة عند مستوى دلالة (0.05)، كما يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق المساءلة في جودة المراجعة الداخلية في الجامعات اليمنية الأهلية، فقد بلغ معامل الارتباط R (0.717) عند مستوى دلالة (0.05)، أما معامل التحديد R Square يفسر ما نسبته (0.514) من التباين في ما قيمته (0.514) من التغيرات في جودة المراجعة الداخلية في الجامعات اليمنية

الأهلية ناتج عن تطبيق المساءلة، كما بلغت قيمة درجة التأشير  $\beta$  (0.717) أي أن الزيادة بدرجة واحدة في المساءلة يؤدي إلى تطوير أداء جودة المراجعة الداخلية في الجامعات اليمنية الأهلية بقيمة (0.717)، ويؤكد معنوية هذا الأثر قيمة F المحسوبة والتي بلغت (69.683) وهي دالة عند مستوى دلالة (0.05)، كما يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق الاستقلالية في جودة المراجعة الداخلية في الجامعات اليمنية الأهلية، فقد بلغ معامل الارتباط R (0.803) عند مستوى دلالة (0.05)، أما معامل التحديد R Square يفسر ما نسبته (0.645) من التباين في ما قيمته (0.645) من التغيرات في جودة المراجعة الداخلية في الجامعات اليمنية الأهلية ناتج عن تطبيق الاستقلالية، كما بلغت قيمة درجة التأشير  $\beta$  (0.803)، أي أن الزيادة بدرجة واحدة في تطبيق الاستقلالية يؤدي إلى تطوير أداء جودة المراجعة الداخلية في الجامعات اليمنية الأهلية بقيمة (0.803)، ويؤكد معنوية هذا الأثر قيمة F المحسوبة والتي بلغت (120.066)، وهي دالة عند مستوى دلالة (0.05)، "هناك أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق الاستقلالية في جودة المراجعة الداخلية في الجامعات اليمنية الأهلية".

### الاستنتاجات:

- تلتزم الجامعات اليمنية الأهلية بمعايير الحوكمة بمستوى متوسط، وهناك تباين بسيط في مستوى التطبيق، حيث كان بعد الشفافية والإفصاح أكثر الأبعاد توفراً، يليه بعد المساءلة.
- وأخيراً الاستقلالية، كما أن هناك مستوى متوسط من الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية، وكان مستوى الالتزام بأبعاد المراجعة على النحو التالي: (إدارة أنشطة المراجعة الداخلية، تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، تقييم إدارة المخاطر والرقابة، إيصال النتائج).
- تطبيق معايير الحوكمة مجتمعة (الشفافية والإفصاح، المساءلة الاستقلالية) تزيد من جودة المراجعة الداخلية في الجامعات اليمنية الأهلية، من خلال زيادة القدرة على تقييم وإدارة المخاطر والرقابة، زيادة القدرة على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، إدارة أنشطة المراجعة الداخلية، زيادة القدرة على إيصال النتائج.

### التوصيات:

في ضوء نتائج الدراسة، يوصي الباحث بما يلي:

- الاهتمام بتبني معايير الحوكمة كمنهج متكامل لتحقيق جودة الأداء في الجامعات اليمنية الأهلية.
- نشر ثقافة الحوكمة في الجامعات الأهلية لدى قياداتها وكافة منتسبيها بشكل عام، والعمل على توفير إطار واضح لمعايير الحوكمة في الجامعات الأهلية لتحسين أبعاد الحوكمة.
- زيادة الاهتمام بالالتزام بمعايير المراجعة الداخلية، لأن ذلك يمكن الجامعة من تحقيق رقابة فاعلة على الأداء المالي والإداري.
- العمل على تحسين معايير المراجعة من خلال الاهتمام بإيصال النتائج وتقييم وإدارة المخاطر وتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.
- قيام الجامعات الأهلية بتضمين الحوكمة في بعض المساقات الدراسية ذات الصلة في الجامعات اليمنية الأهلية وذلك في تخصصات العلوم الإدارية والمحاسبية.
- ضرورة قيام إدارة الجامعات اليمنية الأهلية بنشر مفهوم الحوكمة من خلال عقد الدورات والندوات والمؤتمرات حتى يمكن تقبله واستيعابه من قبل العاملين فيها.

### المراجع:

- أبو النيل، سميرة عباس محمد (2013). دور حوكمة الشركات في تفعيل جودة المراجعة الداخلية وأثر ذلك على أتعاب المراجعة الخارجية: دراسة نظرية ميدانية (رسالة ماجستير)، جامعة بنها، مصر.
- أبو حماد، ماجد إسماعيل محمد (2009). أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح وجودة التقارير المالية: دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية (رسالة ماجستير)، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

- أبو عرب، هبة حمادة (2017). دور تطبيق قواعد الحوكمة في زيادة القدرة التنافسية لمؤسسات التعليم العالي: دراسة تطبيقية على الكليات التقنية بمحافظة غزة. المؤتمر العلمي الثاني الاستدامة وتعزيز البيئة الإبداعية للقطاع التقني، 4-5 نوفمبر، كلية فلسطين التقنية، دير البلح، فلسطين.
- أبو ناهية، جيهان صلاح الدين (2012). مدى استخدام معايير منهج سيجما ستة Six sigma لتحقيق جودة التدقيق الداخلي- دراسة حالة الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة (رسالة ماجستير)، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- البشتاوي سليمان (2014). دور الحاكمية المؤسسية في تعزيز أداء المدقق الداخلي من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين، مجلة دراسات: العلوم الإدارية، 41 (2)، 361-343.
- جمعية المدققين الداخليين (2012). الإطار المهني الدولي لممارسة أعمال التدقيق الداخلي، لبنان: مؤسسة الأبحاث.
- الحدادي، داود عبد الملك، والعريزي، محمود عبده حسن (2019). مستوى تطبيق مبادئ الحوكمة في الجامعات اليمنية: دراسة مقارنة بين الجامعات الخاصة والحكومية، المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي، 12 (39)، 62-31.
- خورشيد، معتز، ويوسف، محسن (2009). حوكمة وتعزيز قرارات منظومة التعليم العالي والبحث العلمي في مصر، الإسكندرية: مكتبة الإسكندرية.
- خوري، نعيم سابا (2003). مهنة المحاسبة بين التعثر المالي والتحكم المؤسسي في الشركات، جريدة البيان، (607)، الإمارات العربية المتحدة.
- دراوسي، مسعود، والهادي، ضيق الله محمد (2012). فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، 6-7 مايو، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.
- الراحلة، محمد ياسين (2005). فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية والخاصة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية، المجلة الأردنية لإدارة الأعمال، 1 (1)، 77-59.
- السعداني، مصطفى حسن بسيوني (2007). مدى ارتباط الشفافية والإفصاح للتقارير المالية وحوكمة الشركات، المؤتمر الدولي حول مهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة، 4-5 ديسمبر، جمعية المحاسبين ومدققي الحسابات في دولة الإمارات.
- السكري، شريف عبد الحميد (2015). المعايير الدولية الحديثة للرقابة والمراجعة الداخلية، صنعاء، اليمن: مركز سبيد.
- صالح، محمد غراية (2010). مدى تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية من مبادئ حوكمة الشركات في شركة بئر المدور المساهمة المحدودة (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
- صديقي، مسعود، ومرزوقي، مرزوقي (2010). التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول والموجود (أسباب التباين وتقييم التناقض)، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، 2 (1)، 86-75.
- الصلاح، فؤاد (2009). التعليم العالي في اليمن خصائصه ومشكلاته، قراءة تحليلية من منظور سوسيولوجي، مجلة كلية الآداب والعلوم الإنسانية، 33 (1)، 231-211.
- الطويل، عصام محمد (2009). مدى فاعلية أجهزة المراجعة الداخلية في الجامعات الفلسطينية لقطاع غزة في ظل معايير المراجعة الدولية: دراسة تطبيقية (رسالة ماجستير غير منشورة)، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- الغازمي، جمال عبيد محمد (2012). دور حوكمة الشركات في رفع القدرة التنافسية للشركات الكويتية (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.

- العبدلي، محمد عبدالله (2012). أثر تطبيق الحوكمة في جودة المراجعة الداخلية : دراسة تطبيقية (رسالة ماجستير منشورة)، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
- عساف، محمود عبد المجيد (2018). مدى تطبيق مبادئ الحوكمة في الجامعات الفلسطينية وعلاقته بمسؤوليتها الاجتماعية في مكافحة الفساد، المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي، 11 (37)، 30-3.
- غلاب، فاتح (2011). تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة (رسالة ماجستير في الاقتصاد)، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر.
- غنيمي، سامي (2013). مدى إيجابية الأزمة المالية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات في منظمات الأعمال: دراسة تحليلية. المجلة المصرية للدراسات التجارية، (2)، 1-47.
- فاتح، دبله، وعيشي، بن بشر (2008). حوكمة الشركات كأداة لضمان صدق المعلومة المالية والأنظمة المحاسبية وأثرها على مستوى أداء الأسواق، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الثالث لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، عمان، الأردن.
- الفرجات، عيسى (2008). تقييم فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية (رسالة ماجستير غير منشورة)، عمان، الأردن.
- المدلل، يوسف سعيد (2007). دور وظيفة المراجعة الداخلية في ضبط الاداء المالي والاداري: دراسة تطبيقية (رسالة ماجستير غير منشورة)، الجامعة الاسلامية، غزة.
- المدھون، إبراهيم (2014). دور المدقق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر في المصارف العاملة في قطاع غزة: دراسة تطبيقية (رسالة ماجستير)، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين.
- مسلم، بسام (2016). مستوى ممارسة معايير الحوكمة الجيدة في الجامعات اليمنية الخاصة: دراسة ميدانية في جامعة العلوم والتكنولوجيا، مجلة الدراسات الاجتماعية، 22 (49)، 233-282.
- مطر، محمد (2003). دور الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في تعزيز وتفعيل التحكم المؤسسي. وقائع المؤتمر العلمي المهني الخامس حول التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة، 24-25 سبتمبر، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، عمان، الأردن.
- ناصر الدين، يعقوب عادل (2012). واقع تطبيق الحاكمية في جامعة الشرق الأوسط من وجهة نظر أعضاء الهيئتين التدريسية والإدارية العاملين فيها، مجلة اتحاد الجامعات العربية، (62)، 341-374.
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (2007). دليل قواعد سلوك وآداب المهنة. استرجع من <http://www.socpa-org.sa/rule/index-htm>
- الوردات، خلف عبدالله (2006). التدقيق الداخلي، عمان، الأردن: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.

Alamgir, M. (2007). *Corporate governance: A risk perspective*. Paper presented at a conference about Corporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability and Development, May 27-8, Egyptian Banking Institute, Cairo.

Catherine, L., & Sullivan, J. (2003). *Afforesting the corporate governance in the development and rising and transitional economies*. Retrieved from [www.cipe.org/topic/governance](http://www.cipe.org/topic/governance)

Fawzy, S. (2003). *Assessment of corporate governance in Egypt* (Working Paper No. 82). The Egyptian Centre for Economic Studies, Cairo, Egypt.

- Freeland, C. (2007). *Basel committee guidance on corporate governance for banks*. Paper presented at a conference about Corporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability and Development, May 27-8, Egyptian Banking Institute, Cairo.
- Hermanson, D. R., & Rittenberg, L. E. (2003). Internal audit and organizational governance. *Research Opportunities in Internal Auditing*, 1(1), 25-71.
- Mutchler, J. F. (2003). Independence and objectivity: a framework for research opportunities in internal auditing. In A. A. Gramling & S. Ramamoorti (eds.). *Research opportunities in internal auditing* (pp. 231-268). Lake Mary, Florida: Institute of Internal Auditors.
- OECD, O. (2004). The OECD principles of corporate governance. *Contaduría y Administración*, (216), 183-194.
- Schwartz, M. S., & Carroll, A. B. (2003). Corporate social responsibility: A three-domain approach. *Business Ethics Quarterly*, 13(4), 503-530.
- Stewart, J., & Subramaniam, N. (2010). Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 25(4), 328-360.
- Wang, L. (2010). Higher education governance and university autonomy in China. *Globalisation, Societies and Education*, 8(4), 477-495.
- Zingales, L. (1997). *Corporate governance* (Working paper No. 6309). National Bureau of Economic Research, Cambridge.