

إقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

العلاقة بين تطبيق إطار حوكمة الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي

دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة في قطاع غزة

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

DECLARATION

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

Student's name

اسم الطالب: آدم صابر ساجد

Signature

التوقيع: [Signature]

Date:

التاريخ: 2015/7/11



الجامعة الإسلامية - غزة
عمادة الدراسات العليا
كلية التجارة
قسم المحاسبة والتمويل

العلاقة بين تطبيق إطار حوكمة الشركات و جودة الأداء المهني

للمراجع الخارجي

(دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة في قطاع غزة)

**The Relationship between Corporate-Governance Application and
Professional Performance Quality for External Auditors
(An Empirical Study on Audit Firms in the Gaza Strip)**

إعداد الطالب

أكرم صابر السحار

إشراف الأستاذ الدكتور

علي عبد الله شاهين

قدمت هذه الخطة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل

1436هـ - 2015م



هاتف داخلي 1150

مكتب نائب الرئيس للبحث العلمي والدراسات العليا

الرجوع ع/35/ Ref

2015/01/20

التاريخ Date

نتيجة الحكم على أطروحة ماجستير

بناءً على موافقة شئون البحث العلمي والدراسات العليا بالجامعة الإسلامية بغزة على تشكيل لجنة الحكم على أطروحة الباحث/ أكرم صابر أحمد السحار لنيل درجة الماجستير في كلية التجارة/ قسم المحاسبة والتمويل وموضوعها:

العلاقة بين تطبيق إطار حوكمة الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي

دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة في قطاع غزة

وبعد المناقشة العلنية التي تمت اليوم الثلاثاء 29 ربيع أول 1436 هـ، الموافق 2015/01/20م الساعة الواحدة ظهراً بمبنى القدس، اجتمعت لجنة الحكم على الأطروحة والمكونة من:

.....

مشرفاً ورئيساً

أ.د. علي عبد الله شاهين

.....

مناقشاً داخلياً

أ.د. سالم عبد الله حلس

.....

مناقشاً خارجياً

د. صبري ماهر مشتهى

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

واللجنة إذ تمنحه هذه الدرجة فإنها توصيه بتقوى الله ولزوم طاعته وأن يسخر علمه في خدمة دينه ووطنه.

والله ولي التوفيق ،،،

مساعد نائب الرئيس للبحث العلمي و للدراسات العليا

.....
أ.د. فؤاد علي العاجز



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قال تعالى :

﴿ قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ ﴾

صدق الله العظيم

(سورة البقرة ، آية 32)

إهداء

إلى والدي الحبيب أطال الله في عمره وشفاه من مرضه

إلى والدتي صاحبة القلب الكبير النابض بالحياه والمفعم بالحب والحنان رمز العطاء والطهر النابض في قلبها.

إلى زوجتي العزيزة رفيقة دربي وشريكة حياتي وأم أطفالي باعثة العزم والنصيحة والمثابرة

إلى أبنائي وبناتي إلى زينة الحياة الدنيا وبلسمها وبراعم شوقها وأملها المستقبلي، الذين قرأت في عيونهم كلمات جددت آمالي في حياة أفضل

إلى أشقائي وشقيقاتي أهديهم محبتي وإخلاصي

إلى الأحبة والأصدقاء إلى كل من قدم لي العون والمساعدة في إنجاز هذه الرسالة

إلى أعزائي وأحبتي جميعا

أهدي هذه الدراسة

شكر وتقدير

الحمد لله والشكر لله على توفيقى في إنجاز هذه الدراسة، فإننى أتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان إلى مشرفى الأستاذ الدكتور/ علي عبد الله شاهين الذي تكرم مشكوراً بالإشراف على هذه الدراسة، ودوام متابعتة وتشجيعه لي حتى الانتهاء من كتابة الدراسة، منذ أن كانت فكرة حتى أصبحت حقيقة رأيت النور برعايته المباركة وتوجيهاته الرشيدة.

كما أتقدم بالشكر و عظيم الامتنان إلى هيئة التدريس في الجامعة الإسلامية بغزة. ولا يفوتني أن أتقدم بالشكر والامتنان إلى إدارة هذا الصرح العلمي الكبير الجامعة الإسلامية بغزة التي أعتز بدراستي فيها، ولإدارة كلية التجارة وقسم الدراسات العليا في الجامعة. كما أشكر الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة الموقرة على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة ولما قدموه من توجيهات وملاحظات ساهمت في إثراء هذه الدراسة، كما أتوجه بالشكر والتقدير إلى السادة المحكمين الأفاضل الذين تفضلوا بتحكيم الإستبانة وللإخوة مراجعي الحسابات في قطاع غزة لتفضلهم وتخصيص جزء من وقتهم الثمين لتعبئة الإستبانة .

إليهم جميعاً خالص الشكر والتقدير

الفهارس

أولاً : فهرس المحتويات

رقم الصفحة	البيان	مسلسل
أ	آية قرآنية	.1
ب	إهداء	.2
ت	شكر وتقدير	.3
ث	فهرس المحتويات	.4
خ	فهرس الجداول	.5
ذ	فهرس الأشكال	.6
ذ	فهرس الملاحق	.7
ر	قائمة الاختصارات	.8
ز	ملخص الدراسة بالعربية	.9
س	ملخص الدراسة بالإنجليزية	.10
الفصل الأول : الإطار العام للدراسة		
2	تمهيد	1-1
2	مشكلة الدراسة	2-1
3	فرضيات الدراسة	3-1
4	متغيرات الدراسة	4-1
5	نموذج الدراسة	5-1
5	أهمية الدراسة	6-1
5	أهداف الدراسة	7-1
6	مصطلحات الدراسة	8-1
7	حدود الدراسة	9-1
8	الدراسات السابقة	10-1
18	ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة	11-1

رقم الصفحة	البيان	مسلسل
الفصل الثاني : الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات		
21	المبحث الأول : مفهوم وأهمية الحوكمة	1-2
21	تمهيد	1-1-2
22	مفهوم حوكمة الشركات	2-1-2
23	أهداف حوكمة الشركات	3-1-2
25	خصائص حوكمة الشركات	4-1-2
26	أهمية حوكمة الشركات	5-1-2
27	الأطراف المعنية بتطبيق قواعد حوكمة الشركات	6-1-2
29	محددات حوكمة الشركات	7-1-2
	المبحث الثاني : مبادئ ومقومات حوكمة الشركات	2-2
31	تمهيد	1-2-2
31	مبادئ حوكمة الشركات	2-2-2
40	الأطراف الخاضعة للمساءلة والمحاسبة	3-2-2
40	مقومات حوكمة الشركات	4-2-2
41	دعائم حوكمة الشركات	5-2-2
	المبحث الثالث: حوكمة الشركات في فلسطين	3-2
43	تمهيد	1-3-2
44	الجهود المبذولة في إرساء قواعد الحوكمة في فلسطين	2-3-2
46	أهم معوقات تطبيق الحوكمة في فلسطين	3-3-2
الفصل الثالث: جودة الأداء المهني للمراجع ودورها في حوكمة الشركات		
	المبحث الأول: جودة الأداء المهني (المفهوم والأهداف)	1-3
48	تمهيد	1-1-3
48	مفهوم جودة الأداء المهني	2-1-3
52	أهمية جودة الأداء المهني	3-1-3

رقم الصفحة	البيان	مسلسل
55	الإرشادات والمعايير الصادرة من الجهات المهنية لرقابة جودة عملية المراجعة	4-1-3
58	أهداف جودة الأداء المهني للمراجع	5-1-3
	المبحث الثاني : مقومات الأداء المهني السليم لمراجع الحسابات	2-3
59	تمهيد	1-2-3
60	المقومات الذاتية (الداخلية المرتبطة بشخص المراجع)	2-2-3
64	المقومات التنظيمية المختصة بمكتب المراجعة	3-2-3
66	المقومات الخارجية المحيطة ببيئة عمل المراجع	4-2-3
	المبحث الثالث: العلاقة التكاملية بين جودة الأداء المهني للمراجع وحوكمة الشركات	3-3
70	تمهيد	1-3-3
71	دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات	2-3-3
72	علاقة الحوكمة بنظرية الوكالة وجودة الأداء المهني	3-3-3
73	علاقة الحوكمة بالموضوعات ذات الصلة بعملية المراجعة	4-3-3
74	علاقة المراجع الخارجي بالأطراف المرتبطة بالحوكمة	5-3-3
78	متطلبات حوكمة الشركات ومساهمتها في تحسين جودة الأداء المهني	6-3-3
80	الدور الحوكمي لمراجع الحسابات	7-3-3
83	الدور المتوقع من تطبيق حوكمة الشركات وأثره في تحسين جودة الأداء المهني	8-3-3
الفصل الرابع : الطريقة والإجراءات		
85	تمهيد	1-4
85	منهجية الدراسة	2-4
85	مجتمع الدراسة	3-4
86	عينة الدراسة	4-4
86	أداة الدراسة	5-4

رقم الصفحة	البيان	مسلسل
87	خطوات بناء الإستبانة	6-4
87	صدق الإستبيان	7-4
94	ثبات الإستبانة	8-4
95	الأساليب الإحصائية المستخدمة	9-4
الفصل الخامس : تحليل البيانات واختبار الفرضيات		
98	تمهيد	1-5
98	الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق البيانات العامة	1-5
101	اختبار فرضيات الدراسة	2-5
الفصل السادس : النتائج والتوصيات		
121	النتائج	1-6
123	التوصيات	2-6
124	دراسات مستقبلية مقترحة	3-6
المراجع والمصادر		
125	المراجع العربية	
132	المراجع الأجنبية	
135	الملاحق	

ثانياً : فهرس الجداول

رقم الصفحة	العنوان	مسلسل
87	درجات مقياس ليكرت الخماسي	جدول 1-4
89	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول تطبيق مبدأ وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات والدرجة الكلية للمجال	جدول 2-4
90	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني تطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين والدرجة الكلية للمجال	جدول 3-4

رقم الصفحة	العنوان	مسلسل
91	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث تطبيق مبدأ دور أصحاب المصالح والدرجة الكلية للمجال	جدول 4-4
92	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية والدرجة الكلية للمجال	جدول 5-4
93	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الخامس تطبيق مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة والدرجة الكلية للمجال	جدول 6-4
94	معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الإستبانة والدرجة الكلية للإستبانة	جدول 7-4
95	معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة	جدول 8-4
96	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي	جدول 9-4
98	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	جدول 1-5
99	توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية	جدول 2-5
99	توزيع عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية	جدول 3-5
100	توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي	جدول 4-5
100	توزيع عينة الدراسة حسب عدد السنوات التي قضاها المستجيب في عمله	جدول 5-5
102	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig) لكل فقرة من فقرات المجال الأول تطبيق مبدأ وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات .	جدول 6-5
104	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig) لكل فقرة من فقرات المجال الثاني تطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين	جدول 7-5
107	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig) لكل فقرة من فقرات المجال الثالث دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات	جدول 8-5
109	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig) لكل فقرة من فقرات المجال الرابع تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية	جدول 9-5
111	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig) لكل فقرة من فقرات المجال الخامس تطبيق مسؤوليات مجلس الإدارة	جدول 10-5

رقم الصفحة	العنوان	مسلسل
113	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig) لجميع فقرات الاستبيان	جدول 5-11
115	نتائج اختبار T لعينتين مستقلتين - المؤهل العلمي	جدول 5-12
116	نتائج اختبار T لعينتين مستقلتين - الفئة العمرية	جدول 5-13
117	نتائج اختبار التباين الأحادي - الشهادات المهنية	جدول 5-14
118	نتائج اختبار التباين الأحادي - المسمى الوظيفي	جدول 5-15
119	نتائج اختبار التباين الأحادي - عدد السنوات التي قضاها المستجيب في عمله الحالي	جدول 5-16

ثالثاً: فهرس الأشكال

رقم الصفحة	العنوان	مسلسل
5	نموذج الدراسة	شكل 1-1
26	خصائص حوكمة الشركات	شكل 1-2
29	الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	شكل 2-2
30	شكل توضيحي لمحددات حوكمة الشركات	شكل 2-3

رابعاً : فهرس الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
135	كشف بأسماء المحكمين	1
136	الإستبانة الموجهة إلى مجتمع الدراسة	2
146	كشف بأسماء مجتمع الدراسة	3

رقم الصفحة	قائمة الاختصارات
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
IFC	International Financial Corporation مؤسسة التمويل الدولية
BIS	Bank for International Settlements بنك التسويات الدولية
IOSCO	International Organization of Securities Commissions المنظمة الدولية للجان والأوراق المالية
GAAS	Auditing Standards (GAAS) معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً
IFAC	International Federation of Accountants الإتحاد الدولي للمحاسبين
N Y S E	New York Stock Exchange بورصة نيويورك للأوراق المالية
S E C	Securities and Exchange Commission هيئة تداول الأوراق المالية
IIA	International Internal Auditing المراجعة الداخلية الدولية
IAS	International Accounting Standards معايير المحاسبة الدولية

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع. دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعين في قطاع غزة، حيث تم التطرق إلى تحليل المفاهيم المتعلقة بحوكمة الشركات وأهدافها ومبادئها ومدى ارتباطها بمفهوم جودة الأداء المهني ومقوماته المهنية السليمة وإظهار العلاقة التكاملية والتبادلية بين الحوكمة وجودة الأداء المهني للمراجع. ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في جمع البيانات من مصادرها الأولية والثانوية حيث تم جمع البيانات من خلال استبانة أعدت خصيصاً لهذا الغرض وتم توزيعها على مجتمع الدراسة من المراجعين العاملين في مكاتب المراجعة في قطاع غزة والحاصلين على رخصة المزاولة من جمعية مدقي الحسابات الفلسطينية، وتم استخدام برنامج التحليل الإحصائي (spss) في تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

وقد توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها إن وجود إطار فاعل للحوكمة يؤثر على الأداء المهني للمراجع ويؤدي إلى تسهيل مراجعة ومتابعة الخطط المتعلقة بأنظمة الرقابة الداخلية وتقدير المخاطر، كما أن قيام المراجع بأداء مهني ذو جودة عالية يحقق مجموعة من الأهداف التي ترتبط بوجود إطار فاعل لحوكمة الشركات والمتمثل بالحفاظ على حقوق المساهمين والأطراف الأخرى المتعاملة مع الشركة والحرص على الإفصاح والشفافية في عرض المعلومات وتحديد مسؤوليات مجلس الإدارة .

وكان أهم توصيات الدراسة ضرورة نشر وغرس مفاهيم و ثقافة حوكمة الشركات لدى المراجعين ومتابعة تطبيقها، إلى جانب العمل نحو تطبيق إطار متكامل لحوكمة الشركات يعزز الجوانب المتعلقة بجودة الأداء المهني، مع توعية مُراجعي الحسابات بضرورة اتساع النطاق التأكيدي في تقرير المراجع ليشمل الجوانب التي تظمن الأطراف الخارجية وصغار المساهمين، وضرورة توسيع ثقافة الحوكمة للفئات ذات العلاقة من خلال الوسائل المهنية والعلمية اللازمة لذلك، وإبراز الجوانب التكاملية بين أعمال المراجعة والحوكمة.

Abstract

This study aims at identifying the relationship between corporate-governance application and professional performance quality for auditors through applying it to offices of auditors in the Gaza Strip. The study touches upon the concepts of corporate-governance and its aims and principles, as well as its relationship with the concept of professional performance quality and sound constituents thereof. The study shows the complementary relationship between corporate-governance and professional performance quality for auditors.

To achieve the objectives of the study, the researcher has used the descriptive analytical approach in collecting data from basic and secondary sources. Data was collected through a questionnaire that was specifically prepared for this purpose. The questionnaire was distributed for the study population, i.e. auditors working in the Gaza Strip who are licensed by the Palestinian Association of Certified Public Accountants. The SPSS was used in data analysis and testing hypotheses.

The study has reached the following findings:

- The existence of an effective framework of corporate-governance affects the professional performance of auditors. It facilitates reviewing and following up the plans relating to interior control systems and threats analyses.
- A high-standard professional performance by auditors achieves a set of objectives that are linked with the existence of an effective framework of corporate-governance, i.e. maintaining the rights of stakeholders and other parties that deal with a company and disclosing information in a transparent way, as well as allocating the responsibilities of administration.

-

The study has reached the following recommendations:

- It is necessary to enhance the concept and culture of corporate-governance among auditors. It is also important to follow up its application.
- There should be work towards applying a comprehensive framework of corporate-governance that enhances the aspects which are related to professional performance quality.
- Auditors need to know the necessity of broadening the affirmative aspects in auditors' reports to include the aspects that reassure the external parties and junior stakeholders.
- The concept of corporate-governance should be expanded to reach the relevant segments through professional and scientific tools and the complementary relationship between audit and corporate-governance.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

- 1.1 مقدمة
- 1.2 مشكلة الدراسة
- 1.3 فرضيات الدراسة
- 1.4 متغيرات الدراسة
- 1.5 نموذج الدراسة
- 1.6 أهمية الدراسة
- 1.7 أهداف الدراسة
- 1.8 مصطلحات الدراسة
- 1.9 حدود الدراسة
- 1.10 الدراسات السابقة
- 1.11 ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

1-1 مقدمة

شهدت السنوات الأخيرة اعترافاً متزايداً بأهمية حوكمة الشركات corporate Governance خصوصاً بعد مسلسل الانهيارات الاقتصادية والأزمات والفضائح المالية التي طالت كبريات الشركات في مختلف دول العالم (العبادي، 2012: 38). وما تبعها من انهيار شركة (آرثر أندرسون) للمراجعة والتي كانت من أضخم شركات المراجعة بل الأولى من حيث الحجم والانتشار (الصغير، 2008: 191). مما جعل المؤسسات المالية الدولية تقرر وضع مجموعة من الضوابط والمعايير في صورة مبادئ لتكفل حسن الأداء لمثل هذه الشركات، كما تعمل على توفير الرقابة الفعالة لملاكها وأصحاب المصالح بها، وكانت الضوابط والمعايير قد أطلق عليها مصطلح " حوكمة الشركات " .

ومما لا شك فيه أن هناك علاقات متشابكة ومتبادلة بين أداء المراجع وحوكمة الشركات، فهذه الحوكمة تتضمن الضوابط والمعايير الواجبة التطبيق في الواقع الميداني والتي ينعكس فحواها بشكل مباشر أو غير مباشر على المعاملات المالية للشركات والنشاط المحاسبي فيها وقوائمها المالية التي تخضع لعملية المراجعة، وبمعنى آخر أنها تؤثر وتتأثر بصورة أو بأخرى على الأداء المهني لمراجع الحسابات والذي ينبغي أن يرتقي بأدائه إلى درجة عالية من الجودة، تتلاءم و متطلبات الحوكمة (غنام، 2006: 225). وذلك بدءاً من عملية التخطيط لعملية المراجعة وتحديد إستراتيجية المراجعة الملائمة وكذلك عند قبوله للعميل.

إن الإطار العام لحوكمة الشركات يتطلب أن يكون تعيين مراجع الحسابات المستقل والمؤهل وذو الكفاءة المهنية من قبل الهيئة العامة للمساهمين حتى يتمكن من إبداء الرأي الفني المحايد والموضوعي في مدى صدق وعدالة القوائم المالية للشركة في التعبير عن كل جوانبها الهامة بعيداً عن أي مؤثرات أخرى (علي، وشحاتة، 2007: 99).

وحيث أن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية كغيرها من المؤسسات، تسعى لمواكبة التطورات العالمية والتغلب على التحديات المعاصرة، والحفاظ على الشفافية والمصادقية أمام أصحاب المصالح، الأمر الذي يتعين أن تعمل على تطبيق إطار حوكمة الشركات، التي تساهم في زيادة نموها وتطوير أدائها وزيادة فاعليتها وأنشطتها.

ومن هنا فإنه يجب على المراجعين تطوير أداءهم المهني والعلمي لمواكبة مثل هذه التطورات في مواجهة المخاطر التي تتعرض لها الشركات والمنظمات في ظل مفهوم وإطار الحوكمة. وبالتالي تبرز الحاجة الماسة لدراسة " العلاقة بين تطبيق إطار حوكمة الشركات و جودة الأداء المهني للمراجع " .

1-2 مشكلة الدراسة

من اهتمامات المراجع عند أدائه لعملية المراجعة أن يكون مستوى جودة الأداء المهني مرتفعاً، ويعتمد ذلك على عوامل عدة من أهمها: مدى التزام المراجع بالحد الأدنى من المتطلبات المهنية

والتنظيمية، وتطبيق معايير الجودة الدولية، والاهتمام بالمستوى الفني، ومواكبة التطورات والتحديات المعاصرة في العالم، واكتساب المهارات الجديدة للتعامل مع المستجدات الحالية والمحتملة للتطورات الدولية الأخيرة، وصولاً لآليات عمل قادرة على استشراف المستقبل في ظل التغيرات المتسارعة محلياً و إقليمياً، ومن بين هذه المستجدات تطبيق الشركات لإطار حوكمة الشركات، حيث أن الحاجة ازدادت لاحقاً للحوكمة في بيئة الأعمال الفلسطينية- خصوصاً - في ظل ظهور الأسواق المالية وسلطة النقد ومدونة حوكمة الشركات، والذي أدى إلى أن الحوكمة تساعد في جذب الاستثمار الأجنبي، حيث أن الاستثمار الأجنبي منخفض جداً، وتتنامى الحاجة إلى تطبيق الحوكمة للحفاظ على بقاء الشركات وحمايتها من الإفلاس، من خلال السيطرة فعلاً على نظام المحاسبة في الشركة لمنع التلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية وكل ما يتعلق بالأمور المالية في الشركة. ومن هنا يبرز دور المراجع بتحديد مدى مسؤوليته عند تطبيق إطار حوكمة الشركات، ومدى علاقتها بجودة الأداء المهني.

وبالتالي فإن مشكلة الدراسة تتمثل في السؤال الرئيسي التالي :

"هل يوجد علاقة بين تطبيق إطار حوكمة الشركات و جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في قطاع غزة؟" وتتفرع من هذا السؤال الأسئلة التالية:

1. هل يوجد علاقة بين تطبيق مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات و جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في قطاع غزة؟
2. هل يوجد علاقة بين تطبيق مبدأ الحفاظ على حقوق المساهمين وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في قطاع غزة؟
3. هل يوجد علاقة بين تحقيق مبدأ دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركة و جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في قطاع غزة؟
4. هل يوجد علاقة بين تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية و جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في قطاع غزة؟
5. هل يوجد علاقة بين تطبيق مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة و جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في قطاع غزة.

1-3 فرضيات الدراسة

الفرضية الأولى:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات وتحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في قطاع غزة .

الفرضية الثانية:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين وتحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في قطاع غزة.

الفرضية الثالثة:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مبدأ دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركة وتحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في قطاع غزة.

الفرضية الرابعة:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية وتحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في قطاع غزة.

الفرضية الخامسة:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة وتحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في قطاع غزة.

الفرضية السادسة:

لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى $0.05 \leq \alpha$ بين متوسطات استجابة المبحوثين حول العلاقة بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركة وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي تعزى للبيانات العامة (المؤهل العلمي، الفئة العمرية، الشهادة المهنية، المسمى الوظيفي ، عدد السنوات التي قضاها المستجيب في عمله الحالي).

1-4 متغيرات الدراسة

أولاً : المتغيرات المستقلة

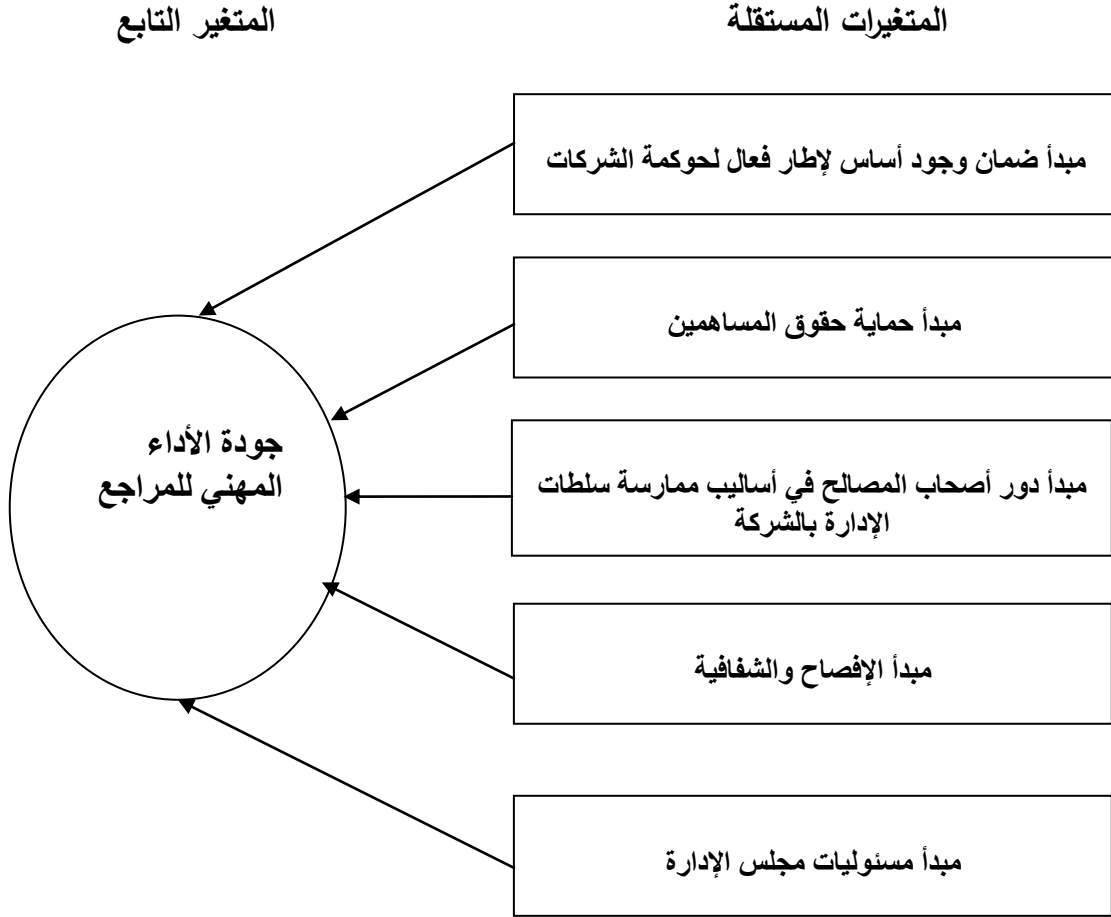
1. مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات.
2. مبدأ حماية حقوق المساهمين.
3. مبدأ دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركة.
4. مبدأ الإفصاح والشفافية.
5. مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة.

ثانياً : المتغير التابع

1. جودة الأداء المهني للمراجع.

شكل (1-1)
نموذج الدراسة

5-1 نموذج الدراسة



6-1 أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة بالنظر إلى أهمية حوكمة الشركات في تطوير جودة الأداء المهني للمراجع، وفي التأكيد على أهمية تطبيق حوكمة الشركات في البيئة الاقتصادية الفلسطينية، وما يترتب عليه من استفادة أصحاب المصالح في الاعتماد على تقرير المراجع، حيث أن دعم وتحسين جودة الأداء المهني للمراجع سيؤدي إلى الاعتماد على تقرير المراجع، مما يساهم في مساعدة المراجعين على أداء دورهم المهم في تحقيق جودة الأداء المهني وتطوير مهنة مراجعة الحسابات.

7-1 أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

1. بيان أهمية الإطار العام لحوكمة الشركات والتعرف على دعائمها ومبادئها وآلياتها.
2. إلقاء الضوء على مفهوم جودة الأداء المهني للمراجع والمفاهيم المتعلقة بها.

3. تحديد مقومات الأداء المهني السليم للمُراجع والتي تدعم من أداء المراجعة بدرجة عالية من الجودة
4. قياس مدى العلاقة بين تطبيق إطار حوكمة الشركات وجودة عملية المراجعة الخارجية في مكاتب المراجعة في قطاع غزة.
5. الوقوف على الجوانب الأساسية المساعدة على تحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي.

1-8 مصطلحات الدراسة

فيما يأتي أهم المصطلحات الواردة في هذه الدراسة:-

- **حوكمة الشركات:** عبارة عن النظام الذي يمكن من خلاله مباشرة ومراقبة عمليات الشركة، بحيث يحتوي هذا النظام على توزيع متنسق للحقوق والمسؤوليات بين الأطراف المهتمة بالشركة، وكذلك شرح إجراءات وقواعد اتخاذ القرارات المتعلقة بالشركة (راضي، 2011: 414)
- **ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات :** ويشمل وضع الأنظمة والقوانين التي تعزز تطبيق حوكمة الشركات والتي تبين مسؤوليات وواجبات الأطراف المعنية في المنظمة (غادر، 2012: 19)
- **حماية حقوق المساهمين :** ويشمل حق نقل الملكية، واختيار مجلس الإدارة، ومراجعة القوائم المالية، وحق الحصول على عائد الأسهم، وحق التصويت والمشاركة في اجتماعات الهيئة العامة. (مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2004)
- **دور أصحاب المصالح الأخرى:** وتعني ضمان حقوق أصحاب المصالح الأخرى من أي انتهاكات، وحققهم في الحصول على المعلومات المطلوبة التي لها علاقة بحقوقهم في المنظمة، ويقصد بأصحاب المصالح البنوك، والعاملين، والموردين، وحملة السندات، والعملاء وغيرهم. (قباجة وآخرون، 2008: 44، 45)
- **الإفصاح والشفافية:** وتعني الإفصاح عن المعلومات الجوهرية في الوقت الملائم بثقة ومصداقية عالية، وتشمل المعلومات المالية، والمعلومات الإستراتيجية (الخطط، والأهداف، والمخاطر) والمعلومات حول الأداء، والمعلومات حول الملكية من اندماج وشراء لشركات أخرى. (القاضي وبهلول، 2010).
- **مسؤوليات مجلس الإدارة:** وتشمل مسؤوليات وواجبات مجلس الإدارة في الإشراف على الإدارة التنفيذية، وتشكيل اللجان، وكيفية اختياره لأعضائها (مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2004).
- **جودة الأداء المهني:** هو ذلك الأداء الجيد الذي من خلاله ترتفع نسبة احتمال اكتشاف الأخطاء والمخالفات ذات الأهمية النسبية والمتمثل بالتزام المُراجع بالمعايير المهنية للمراجعة،

وقواعد آداب السلوك المهني وإرشادات المراجعة والقواعد والإجراءات التي تصدرها المنظمات المعنية بمهنة المراجعة، والمحافظة على حياد ونزاهة واستقلال مراجع الحسابات، وحصول المراجع على كمية كبيرة من الأدلة التي تدعم رأيه وتؤدي إلى فعالية عملية المراجعة ودقة المعلومات التي يوفرها المراجع للأطراف ذات العلاقة (Watts & Zmmenses).

- **المراجع الخارجي:** الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول للممارسة مهنة المراجعة ويكون طرف خارجي مستقل أو يكون عضواً في مكتب أو شركة مؤهلة للقيام بدور المحاسبين القانونيين وتتوفر فيهم صفة الاستقلالية، ويكلف خصيصاً للقيام بهذه المهمة بهدف التقرير ما إذا كانت الشركة محل المراجعة تحفظ حساباتها وبياناتها وتمسك دفاترها وسجلاتها وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً، وفحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات الخاصة بالشركة محل المراجعة فحصاً انتقادياً منظماً بقصد الخروج برأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك الشركة في فترة زمنية معينة ومدى تصورها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة (القاضي، 2008: 109).

9-1 حدود الدراسة

لكل دراسة عملية أو نظرية حدود مكانية، وحدود زمنية، وكذلك حدود بشرية حيث كانت على النحو التالي:

- **الحدود المكانية:** اقتصرَت الدراسة على مراجعي الحسابات المزاولين للمهنة في قطاع غزة.
- **الحدود البشرية:** تتمثل الحدود البشرية لهذه الدراسة في مراجعي الحسابات الخارجيين الحاصلين على رخصة مزاولة المهنة والمزاولين لها.

10-1 الدراسات السابقة

أولاً: الدراسات العربية

1. دراسة المشهداني (2012) بعنوان: " تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها: إطار مقترح "

هدفت الدراسة إلى إبراز دور حوكمة المؤسسات، من خلال تحديد مختلف المبادئ والقواعد الجيدة لإدارة المؤسسات، مع بيان الاتجاهات الحديثة للتدقيق وخاصة ما يتعلق بوضع معايير لتدقيق حوكمة الشركات، استناداً إلى معايير التدقيق المتعارف عليها، وتوصلت الدراسة إلى أن الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات سيساعد على جذب الاستثمارات ودعم الأداء الاقتصادي والقدرة على المنافسة في المدى الطويل، بالإضافة إلى أن تحمل المسؤولية وقبول المحاسبة والشفافية تجاه المساهمين وأصحاب المصلحة لا يقتصر على تحسين سمعة الشركة وجذب الاستثمارات فقط بل يعطيها ميزة تنافسية. وقد أوصت الدراسة بضرورة قيام الإدارة العليا بتنفيذ سياسات من شأنها منع أو تقييد الممارسات والعلاقات، وضرورة أن تلعب مهنة المحاسبة والتدقيق دوراً بارزاً في دراسة حوكمة الشركات وإدخال مادة حوكمة الشركات ضمن المناهج الدراسية لطلبة المحاسبة. و الاستفادة من معايير التدقيق ومعايير الحوكمة في وضع مجموعة من المعايير خاصة بتدقيق حوكمة الشركات، ووضع نموذج محدد لتقرير تدقيق حوكمة الشركات. و التأكيد على الشفافية في نظم المحاسبة والتدقيق من أجل الحصول على تقارير مالية تتمتع بمصداقية ودرجة ثقة عالية، إلى جانب ضرورة قيام القطاع الخاص للاستفادة من الممارسات الأفضل مع التركيز على القيم لتحقيق الأرباح المالية وترسيخ المسؤولية الاجتماعية والأخلاقية في المجتمع.

2. دراسة العبادي (2012) بعنوان: " دراسة تجريبية لقياس مدى تأثير آليات الحوكمة في دعم الأداء المهني لمؤسسات المراجعة "

هدفت الدراسة إلى قياس مدى الإسهام لتطبيق الآليات الداخلية لحوكمة الشركات في تدعيم الأداء المهني لمؤسسات المراجعة، سعياً إلى تحقيق هدف الدراسة، واتبعت الدراسة المنهج الاستقرائي، وعمل دراسة تجريبية لاستطلاع آراء مزاوولي مهنة المراجعة، وأعضاء هيئة التدريس في الجامعات اليمنية. وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها : تعتبر خصائص آليات الحوكمة والمهام الموكلة إليها، معايير يمكن للمراجع الخارجي الاعتماد عليها عند تقييمه لمدى فاعلية آليات الحوكمة. وقد أوصت الدراسة بضرورة تأكد مؤسسات المراجعة من توفر الاستقلالية والخبرة والإضلاع على آليات الحوكمة بالمهام والمسئوليات المناطة بها، وضرورة السعي نحو تفعيل دور حوكمة الشركات، وتعديل القوانين المنظمة للشركات، بالإضافة إلى تبني قانون أكسلي كإستراتيجية مقترحة لتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة.

3. دراسة الطويل (2012) بعنوان: " تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة "

هدفت الدراسة إلى التعرف على تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة، وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن هناك بعض المتغيرات لها تأثير ايجابي على جودة المراجعة مثل كبر حجم مكتب المراجعة، كما أن هناك بعض المتغيرات التي لها آثار سلبية مثل كثرة الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكاتب المراجعة وتقديم الخدمات الاستشارية.

وتوصلت بأن من أكثر وسائل تحسين جودة المراجعة أهمية هو وجود معايير للرقابة على جودة المراجعة، يليها إلزام مكاتب المراجعة بأن يجتاز مراجعوها عدداً من ساعات التعليم المهني المستمر. وأوصت الدراسة بعدة توصيات أهمها: ضرورة وجود دور قوي وفعال للحكومة والجهات المهنية المنظمة لمهنة المراجعة في قطاع غزة في وضع معايير للرقابة على جودة أداء المراجعين، وتوعية جميع الأطراف بأهمية جودة المراجعة وجعلها الأساس عند اختيار المراجع، وضرورة توعية مكاتب المراجعة بأهمية الرقابة على جودة المراجعة والعمل على وجود معايير للرقابة عليها.

4. دراسة أبو يوسف،(2011) بعنوان: " تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فاعلية رقابة جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 220- دراسة تطبيقية "

هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم التدقيق والتدقيق الخارجي وفعالية تدقيق الحسابات وأهميته ومفهوم الجودة وأهميتها ومكوناتها ومقاييس تكوينها، والوقوف على مدى توفر عناصر رقابة جودة التدقيق الخارجي في الواقع العملي لمكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة. واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: أن مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة ملتزمة بتوفير متطلبات تحسين فعاليات رقابة جودة التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (220).

وأوصت الدراسة بالعديد من التوصيات أهمها: تعزيز العمل بمقتضيات اللائحة التنفيذية لقانون مزاوله مهنة التدقيق في فلسطين، وتشكيل لجنة مشتركة من مجلس مهنة التدقيق وجمعية مدققي الحسابات لمتابعة أداء مكاتب التدقيق وتفعيل دور الجامعات الفلسطينية والجهات المهنية في نشر تحديثات المعايير الدولية للتدقيق.

5. دراسة أبو الفتوح، النجار (2010) بعنوان: " أثر مكونات هيكل حوكمة الشركات على جودة المراجعة: دراسة تطبيقية "

هدفت الدراسة إلى توضيح أثر مكونات هيكل (آليات) حوكمة الشركات على جودة المراجعة في ظل المتطلبات التنظيمية والمعايير المهنية، وذلك عن طريق صياغة مفهوم واضح ومحدد لحوكمة

الشركات ووضعه محل التطبيق في بيئة الأعمال المصرية، وتوضيح الدور المتوقع من مكونات هيكل حوكمة الشركات وأثره في تحقيق جودة المراجعة.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: عدم وجود اتفاق على مفهوم واضح للحوكمة، ووجود ارتباط وثيق بين التطبيق السليم للحوكمة وجودة المراجعة، وأن الضعف في تطبيق هيكل الحوكمة يؤدي إلى القصور في جودة المراجعة، والتطبيق السليم لحوكمة الشركات يؤدي إلى دعم الاقتصاد وزيادة النمو في سوق الأوراق المالية، كما أن الحوكمة لها أهمية في حماية جميع أصحاب المصالح، وأهمية دور لجنة المراجعة في حماية المراجع الخارجي.

وأوصت الدراسة بعدة توصيات أهمها: تطوير المناهج العلمية بالجامعات، وعقد دورات ومؤتمرات وبرامج تدريبية من قبل المهتمين بحوكمة الشركات، وإنشاء جمعية حماية حقوق المستثمر في مصر، وتشغيل سلوك الأمانة المهنية للمراجع الخارجي، والعمل على تأكيد استقلالية المراجعين وتطوير المعايير المؤيدة لذلك، وضرورة تشجيع الشركات العائلية وذات الاكتتاب المغلق إلى شركات مساهمة حتى يمكن الاستفادة من نتائج تطبيق آليات الحوكمة.

6. دراسة القاضي، بهلول (2009) بعنوان: " مقومات حوكمة الشركات المساهمة في سورية من وجهة نظر المراجعين والمستثمرين "

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على واقع حوكمة الشركات في سورية و تقديم مقترحات لمتخذي القرار تبين أهمية تبني مقومات حوكمة الشركات لما لها من ضرورة في رفع مستوى المناخ الاستثماري.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: أن مقومات الحوكمة المستخلصة من الأدبيات المتاحة ضرورية خصوصاً في ظل الوعي المالي والمهني المحدود، ووجود الصعوبات الروتينية التي تحول دون تأسيس شركات المساهمة.

وأوصت الدراسة بضرورة أن يتضمن قانون الشركات بعض المبادئ العامة لتدعيم الحوكمة في سورية، وإعداد برامج للتوعية المالية لرفع الوعي المالي وتدعيم الثقة بالشركات المساهمة، وتدعيم مهنة المحاسبة والعمل على توسيع المنافسة في القطاعين العام والخاص وتبسيط الإجراءات للحد من الفساد الإداري في الكثير من الدوائر والمؤسسات ، وتقوية الإعلام الاقتصادي .

7. دراسة خليل (2009) بعنوان: " مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين "

هدفت الدراسة إلى التعرف على العلاقات التأثيرية لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات في فلسطين على فجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية في بيئة مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين، وخصوصاً بعد ازدياد الاهتمام بتطبيق حوكمة الشركات في فلسطين، واعتمدت الدراسة

على المنهج الوصفي التحليلي في جمع البيانات من مصادرها الأولية والثانوية، والدراسات السابقة في إعداد استبانة.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: أن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يحقق قدراً ملائماً من الثقة والطمأنينة للمستثمرين ومستخدمي القوائم المالية، ومدى اعتمادهم على التقارير المالية التي أعدت وروجعت وفقاً لمبادئ وآليات حوكمة الشركات، وهو ما يعني تضيق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة بين مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية في فلسطين .
وأن مبدأ الإفصاح والشفافية ومبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة من أهم المبادئ التي تؤثر على تضيق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة .

وقد أوصت الدراسة بضرورة التوسع في تطبيق مبادئ الحوكمة والزام الشركات المساهمة بها، وقيام المراجع بتقديم إفصاح كافي عن عمليات كبار المساهمين والأطراف ذات العلاقة ومدى الالتزام بحوكمة الشركات، وقيام الجهات الرسمية والمنظمات المهنية بالعمل على تدعيم مبادئ الحوكمة واستقلال مراجع الحسابات، والعمل على مراجعة التشريعات ذات الصلة بحوكمة الشركات وتوعية المجتمع بها.

8. دراسة العتيبي (2009) بعنوان: " جودة المراجعة كأحد دعائم آليات الحوكمة "

هدفت الدراسة إلى توضيح دور حوكمة الشركات في ضوء العلاقة بين أطر الحوكمة وجودة المراجعة واستعراض الأدبيات المحاسبية التي تتعلق بقياس جودة المراجعة، بالإضافة لبيان الجهود والتشريعات التي قامت بها الجهات المهنية والمشرعون تجاه جودة المراجعة.
ولتحقيق أهداف الدراسة تم تحليل أبعاد جودة المراجعة وأثرها على دعائم آليات الحوكمة وقد تم الاستناد إلى المنهج الوصفي التحليلي.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: أن مفهوم الحوكمة جاء من أجل المساهمين من أجل الحد من التصرفات السلبية للمدراء، وإن الحوكمة تهدف لتعظيم ثروة الأطراف أصحاب المصلحة بالمنشأة ولقياس جودة أي مراجعة فقد ارتأت الأدبيات إلى منهجين شائعين لقياسهما، أحدهما مباشر يستخدم المنهج السلوكي للمراجع، والأخر غير مباشر عن طريق استخدام وسائل بديلة منها حجم المكتب وسمعة المراجع وفترة التعاقد مع العميل، وأوصت الدراسة بعدة توصيات أهمها: الاسترشاد بالجوانب الفكرية لحوكمة الشركات، وضرورة الاهتمام بجودة عملية المراجعة، وبذل الجهد وإعطاء مزيد من الوقت لأداء عملية المراجعة.

9. دراسة سعيد (2009) بعنوان: " الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سورية"

هدفت الدراسة إلى التعرف على مفاهيم حوكمة الشركات ومبادئها الرئيسية وعلاقتها بمختلف فروع الاقتصاد، وأثرها على مهنة المراجعة، كما تناولت النقاط التشريعية المعمول بها في سورية والتي تمثل بيئة مناسبة لحوكمة الشركات، كما عملت الدراسة على تقييم واقع مهنة المراجعة في سورية. وكان من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن علاقة المراجع في سوريا مع مجلس الإدارة تتأثر بشكل عالي لوجود لجنة المراجعة، كما أن علاقة المراجع تتأثر بشكل متوسط مع الإدارة التنفيذية والمراجعين الداخليين، كما أن تقديم خدمات أخرى بخلاف عملية المراجعة تؤثر بشكل متوسط على قرار المراجع بقبول عملية المراجعة، وأن حجم الاختبارات التي يقوم بها المراجع تتأثر بشكل متوسط مع قيامه بتقديم خدمات أخرى غير المراجعة، كما أن استبدال المراجع بعد مضي خمس سنوات سوف يؤثر بشكل منخفض على عملية المراجعة، وأن تطبيق حوكمة الشركات سوف يؤثر بشكل متوسط على مسؤوليات المراجعين ويزيد من التزامهم بمعايير المراجعة الدولية ويزيد من استقلالهم.

وأوصت الدراسة بعدة توصيات من أهمها: أن يتم اعتماد حوكمة الشركات كمنظومة عامة للاقتصاد الوطني وأن يتم وضع لائحة التزام من قبل الشركات المساهمة العامة بقواعد حوكمة الشركات وأن يتم تقييمها من قبل هيئات خاصة، والعمل على تطوير مهنة المراجعة في سورية مع الأخذ بعين الاعتبار متطلبات حوكمة الشركات وتأثيراتها، وإقامة الدورات التدريبية والندوات والمؤتمرات المهنية والعلمية بغرض التعريف بمفهوم وآليات الحوكمة.

10. دراسة النواس (2008) بعنوان: " أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات : أنموذج مقترح "

هدفت الدراسة إلي بيان أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات وذلك من خلال نموذج متكامل يستند على مجموعة من المعطيات والمفاهيم والأهداف والمبادئ التي تتفاعل فيما بينها مع بيان القيود التي تحكم الأنموذج المقترح.

وتوصلت الدراسة إلي نتائج أهمها: أن حوكمة الشركات تعد نظاماً يركز على مجموعة من القواعد والمقومات الأساسية المتمثلة في الهيكل التنظيمي ونظام الإدارة كما أن وضع وتطوير معايير حوكمة الشركات تتأثر بالظروف البيئية المحيطة، ويتطلب نجاح حوكمة الشركات وتحقيق مبادئها وأهدافها توفر مجموعة من الأركان المتمثلة بلجنة التدقيق والإدارة والتدقيق الداخلي والخارجي، كما أن التزام مراجعي الحسابات بمبادئ التدقيق المقبولة قبولاً عاماً وبقواعد السلوك المهني يؤدي إلى تحقيق أهداف حوكمة الشركات ويعد تطبيقاً لمبادئها، وأن تحقيق جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات يهدف إلى

رفع كفاءة وفعالية أداء مُراجع الحسابات في ظل حوكمة الشركات يتطلب الالتزام بمجموعة من المعايير الصادرة من قبل الجهات ذات العلاقة.

وكان من أهم توصيات الدراسة: ضرورة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بالشكل الذي يحقق الأهداف التي تقوم على أسس علمية وعملية سليمة، والأخذ بعين الاعتبار عند تطبيق مبادئ حوكمة الشركات أثر المتغيرات البيئية، ولتحقيق أداء ذو كفاءة وفعالية من قبل مُراجع الحسابات يتطلب الأخذ بالاعتبار المبادئ والاعتبارات الخاصة بحوكمة الشركات فضلاً عن التوفيق والتنسيق ما بين معايير جودة الأداء وقواعد ومبادئ السلوك المهني.

11. دراسة أبو موسى (2008) : بعنوان: " حوكمة الشركات وأثرها على كفاءة سوق فلسطين للأوراق المالية "

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى التزام الشركات المساهمة المدرجة في السوق المالي الفلسطيني بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، كما تم معرفة مدى ملائمة القوانين والأنظمة والتعليمات المنظمة لعمل السوق المالي مع مبادئ حوكمة الشركات، كما اهتمت الدراسة ببيان أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على أداء وكفاءة السوق المالي.

وكان من أهم نتائج الدراسة: أن الشركات المدرجة في السوق المالي تلتزم بتطبيق بعض مبادئ حوكمة الشركات التزاماً جزئياً ولا تلتزم بتطبيق البعض الآخر، كما أن الإطار القانوني والرقابي المنظم لعمل السوق المالي الفلسطيني تتلاءم إلى درجة معقولة مع مبادئ حوكمة الشركات وبينت الدراسة وجود علاقة طردية بين تطبيق حوكمة الشركات وأداء وكفاءة السوق المالي.

وقد أوصت الدراسة بضرورة نشر ثقافة الحوكمة لدى المستثمرين والمراجعين والشركات وغيرها من الجهات ذات العلاقة، والإسراع في إعداد لائحة الحوكمة في فلسطين والتي تشمل على مبادئ وقواعد محلية لضبط عمل الشركات.

12. دراسة خليل (2007) بعنوان: " إطار مقترح لنطاق مسؤولية المراجع الخارجي في ظل الالتزام بتطبيق قواعد ومعايير الحوكمة بالشركات المصرية "

هدفت الدراسة إلى تقييم مدى كفاية نطاق مسؤولية المراجع الخارجي في ظل الالتزام بتطبيق الحوكمة وفقاً للمعايير المهنية للمراجعة في تلبية احتياجات المستخدمين ، وصياغة إطار مقترح لنطاق مسؤولية المراجع في ظل الالتزام بتطبيق الحوكمة يلبي احتياجات الأطراف المرتبطة بالحوكمة، ويراعي في ذات الوقت حدود وضوابط الممارسة المهنية للمراجعة .

وكان أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أن نطاق مسؤولية المراجع تقتصر على توصيل تلك الموضوعات التي تلفت انتباهه أثناء أداء المراجعة وفقاً لمعايير المهنة إلى الأطراف الداخلية، في حين توجهت الاتجاهات الفكرية نحو إبداء الرأي حولها في التقرير الذي يعد لكافة الأطراف ذات

المصلحة، كما بينت أن هناك فجوة بين نطاق مسؤولية المُراجع وفقاً لاحتياجات الأطراف المرتبطة بالحوكمة وبين نطاق مسؤولية المُراجع وفقاً للمعايير المهنية.

وأوصت الدراسة بضرورة إصدار دليل للرقابة الداخلية على غرار ما تم بالنسبة لدليل قواعد ومعايير الحوكمة وإلزام كافة الشركات المسجلة بالبورصة المصرية بتطبيقه ليكون أساس لدراسة المُراجع وفهمه للرقابة الداخلية بالشركات كأحد جوانب حوكمة الشركات، كما أوصت بضرورة صياغة وإصدار معيار مراجعة مصري يتضمن نطاق حدود مسؤولية المُراجع المصري في ظل الالتزام بتطبيق الحوكمة.

13. دراسة حبوش (2007) : بعنوان: " مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات "

هدفت الدراسة إلى توضيح مدى التزام الشركات العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي. وقد خلصت الدراسة لعدة نتائج أهمها: التزام الشركات المساهمة العامة بالمبادئ المتعارف عليها لحوكمة الشركات مع أن التزامها بتلك المبادئ جميعها وحدة واحدة جاء بمستوى متوسط ويتفاوت مستوى الالتزام من مبدأ إلى آخر. كما لا توجد في فلسطين لجان مُراجعة في الشركات المساهمة العامة باستثناء البنوك الخاضعة لرقابة سلطة النقد الفلسطينية .

وقدمت الدراسة مجموع من التوصيات أهمها: الإسراع في إصدار إرشادات عن طريق الجمعيات المهنية حول تكوين لجان مُراجعة في الشركات المساهمة العامة، ومنع التعامل في أسهم تلك الشركات في سوق الأوراق المالية إذا لم تقم بتكوين لجان مُراجعة بها. كما يجب على الشركات المساهمة العامة العاملة في فلسطين مراعاة الاختيار المناسب للمراجعين الداخليين والمُراجعين الخارجيين، ويجب أن يكون لديهم الإلمام الكافي بأنشطة تلك الشركات والمخاطر التي تواجهها والقوانين التي تطبق عليها، وذلك حتى يمكنهم من ممارسة أدائهم بكفاءة عالية وللمساهمة في تحسين جودة التقارير المالية.

14. دراسة غنام (2006) بعنوان: " المدخل الملائم لتقييم الأداء الخدمي لمراجع الحسابات لمسايرة متطلبات حوكمة الشركات "

هدفت الدراسة إلى تحليل وتطوير مداخل تقييم الأداء الخدمي لمُراجع الحسابات وبما يلاءم أداء خدمة المُراجعة في البيئة المصرية، وتحقيق متطلبات حوكمة الشركات، وكذلك إجراء دراسة ميدانية لمدى إيجابية المدخل المقترح لتقييم الأداء الخدمي لمهنة المُراجعة.

وتوصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها: وجود حاجة ملحة إلى أسلوب لتقييم الأداء الخدمي للمُراجع لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات. كما يوجد مدخلين لقياس وتقييم جودة الخدمة وهما مدخل الأداء الفعلي ومدخل جودة الخدمة. و أن المحاولات السابقة في مجال تقييم الأداء الخدمي لمُراجع الحسابات

وهي أسلوب الشريك الثاني أو مراجعة النظراء، يشوبها كثير من أوجه القصور. وأن نجاح مدخل المراجعة اللاحقة يتوقف على استقلالية وحياد فريق العمل وعدم خضوعه لتبعية أصحاب النفوذ للمهنة، وذلك بجانب تمتع أفرادها بقدر مناسب من العلم والخبرة والتفرغ لأداء مهنة المراجعة اللاحقة، وليس من خلال المراجعة المتبادلة.

وفي ضوء النتائج السابقة قدمت الدراسة عدة توصيات أهمها: ضرورة الاهتمام بتقييم الأداء الخدمي لمهنة المراجعة لتحقيق متطلبات مستخدمي القوائم المالية وإضفاء الثقة و مسايرة لمبادئ حوكمة الشركات. وأن يقوم مدخل المراجعة اللاحقة على ركائز أساسية أهمها تفرغ أعضاء المراجعة اللاحقة، والقيام بعمل الاختبارات لمراجعة بعض العمليات لعملاء منشأة المراجعة. وعدم تطبيق المداخل الأخرى لتقييم الأداء الخدمي التي أوصت بها بعض التنظيمات المهنية في الدول الكبرى للرقابة على جودة الأداء المهني، لكونها تنطوي على بعض العيوب وأوجه القصور الواضحة. وإصدار تشريع أو إرشاد ملزم بضرورة تقييم الأداء الخدمي لممارسة المهنة من أجل تحقيق الرقابة على جودة ذلك الأداء في بيئة المراجعة المصرية.

ثانياً: الدراسات الأجنبية

1. دراسة (Aytakin,et.al.,2013) بعنوان: " حوكمة الشركات: دراسة مقارنة للممارسات في

تركيا وكندا"

Corporate Governance: A comparative Study of Practice in Turkey and Canada.

هدفت الدراسة إلى تحليل تطور حوكمة الشركات في تركيا، ومقارنتها مع كندا، التي طبقت أفضل أنظمة حوكمة الشركات في العالم. بغرض تحديد نقاط القوة الحالية ونقاط الضعف في النظام التركي وتحديد ما إذا كانت [تركيا] تمضي قدماً أسرع من حيث ممارسات حوكمة الشركات من [كندا]. وأهم نتائج الدراسة أن تركيا قد حسنت مبدأ حوكمة الشركات بشكل مستمر من حيث التنمية والفعالية والكفاءة إلى جانب وجود تغيير إيجابي في الاتجاه نحو تطوير حوكمة الشركات خلال الأزمة المالية 2008-2009 ، كما تأثرت ممارسة حوكمة الشركات وسمعتها في كندا بشكل سلبي. وكان من أهم توصيات الدراسة أنه ينبغي على الباحثين والممارسين إيلاء اهتمام خاص لمجلس التنمية وسير عمله من أجل تطوير حوكمة الشركات في [تركيا]، وأيضاً في [كندا].

2. دراسة (Yeganeh,et,al,2010) بعنوان " العلاقة بين آراء مراجعي الحسابات وحوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية"

The relationship between auditor's Opinions, Corporate Governance and Accounting information quality.

هدفت الدراسة إلى الوقوف على تأثير جودة آليات حوكمة الشركات على رأي المراجع المستقل.

وقد توصلت الدراسة أن نظام حوكمة الشركات هو النظام الأمثل للشركات وذلك بالتأكد من أن الشركات استخدمت أصولها بفعالية حيث تبين أن العملاء الذين لديهم نظام حوكمة شركات قوي يمكنه توفير المعلومات المحاسبية بجودة عالية. ولذلك مع زيادة جودة المعلومات المحاسبية سوف يتم تخفيض احتمال وقوع مخالفات و احتيال وتضليل للبيانات المالية. وأشارت النتائج التي تم التوصل إليها أنه يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الحوكمة في الشركات وتمثيل رأي غير متحفظ لمراجعي الحسابات.

3. دراسة (Jackson,et,al,2008) بعنوان " علاقة التغيير الإلزامي للمراجع بجودة المراجعة"

"Mandatory auditing firm relation and audit quality."

هدفت الدراسة إلى التعرف على تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة المراجعين في بيئة العمل الاسترالية، وذلك من خلال دراسة عاملي مستوى الموضوعية والعقلانية من جهة والميل للتقاضي من جهة أخرى.

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: أن تعاضم جودة المراجعة مرتبطة بتعاضم حجم وقدرات مكتب المراجعة، وأن المكاتب التي تميل للتقاضي غالباً ما تخسر جزءاً من حصتها السوقية، والتغيير الإلزامي للمراجع يترتب عليه تخفيض التكاليف الإضافية على العميل الناتجة عن التبديل للحد الأدنى وكذلك يعطي فرص لمكاتب التدقيق الأخرى لتوسيع قاعدة معرفتها وقدراتها. وأوصت الدراسة بضرورة التأكيد على التغيير الإلزامي للمراجع لما له من تأثير إيجابي على جودة المراجعة.

4. دراسة (Garrit,2007) بعنوان " دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات المداخل

الكمية والوصفية حول تأثير الخصائص التنظيمية.

The role of internal auditing in corporate governance qualitative and quantitative insights on the influence of organizational characteristics.

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات بصفتها مدخلاً كمياً ونوعياً حول تأثير الخصائص التنظيمية.

وتوصلت الدراسة إلى أن المستوى العام للإنتاج يمكن أن يزداد من خلال القيام بمراجعة حسابات الشركة الداخلية والخارجية، كما أن توقعات الإدارة العليا لها تأثير هام على المراجعة الداخلية، وعليه فإن المراجعة الداخلية قادرة على مقابلة معظم توقعات الإدارة العليا والتي بدورها توفر الدعم والمساند للمراجعة الداخلية.

وأوصت الدراسة بالتأكيد على زيادة دور الرقابة على المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات المعاصرة

5. دراسة (Brown,Caylor,2004) بعنوان: " حوكمة الشركات وأدائها "

"Corporate Governance and Firm performance."

هدفت الدراسة إلى الوقوف على العلاقة بين حوكمة الشركات وأدائها، وتم إتباع المنهج الوصفي التحليلي حيث تم الربط بين فئات الحوكمة ومقاييس الأداء المعتمدة من معهد جو للإدارة. وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات التي تتمتع بمستوى حوكمة أفضل نسبياً وأكثر ربحية وأعلى قيمة وتدفع أموالاً أكثر لحملة الأسهم، كما أن رسوم الاستشارات التي تدفع للمراجعين الخارجيين أقل من الأتعاب التي تدفع لهم وهذا مرتبط بشكل كبير بضعف الأداء للشركات.

6. دراسة (Imhaff, and Eugene,2003) بعنوان " جودة المحاسبة والمراجعة وحوكمة

الشركات "

"Accounting Quality, Auditing and Corporate Governance."

هدفت الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين جودة المراجعة وحوكمة الشركات في أمريكا. وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج بشأن دعم جودة ونزاهة التقارير المالية في المستقبل وأوصت الدراسة بمنع المراجعين الذين كانوا يعملون مديريين أو أعضاء مجالس إدارة أو مراجعين سابقين في نفس شركة العميل من مراجعة هذه الشركة، فضلاً عن التغيير الإلزامي لمكتب المراجعة كل 3 سنوات وهذا ما أشار إليه قانون ساربنس أكسلي، ويجب أن يكون إلزامياً من قبل SEC، ويفضل أن يقوم AICPA بدور الريادة في هذا المجال وإلزام جميع الشركات المسجلة ببورصة الأوراق المالية SEC بذلك والاهتمام بضرورة تطوير مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وذلك لتحقيق شفافية عالية في التقارير المالية.

7. دراسة (Goodwin and Seow,2002) بعنوان " تأثير آليات حوكمة الشركات على جودة

التقارير المالية والمراجعة: تصورات مُراجعي الحسابات والإدارة في سنغافورة"

"The influence of Corporate Governance Mechanisms on the Quality of financial reporting and Auditing: Perceptions of Auditor's and Directors in Singapore "

هدفت الدراسة إلى التعرف على آليات حوكمة الشركات الست وتأثيرها على جودة التقارير المالية ومراجعتها.

وكان من أهم نتائج الدراسة أن أنشطة حوكمة الشركات التي يهتم بها المراجع على الترتيب هي المتعلقة بكل من مجلس الإدارة ولجنة المراجعة، وأن مراجعي الحسابات يستخدمون معلومات الحوكمة بدرجة أكثر في مرحلة تخطيط المراجعة مقارنة بمرحلتها الاختبار الميداني والفحص، كما أن دور وأهمية حوكمة الشركات تختلف في تأثيرها على عملية المراجعة وفقاً لاختلاف حالات التعاقد والعميل.

وأوصت الدراسة بأهمية تطبيق حوكمة الشركات وذلك لأنها تلعب دوراً قوياً في حالات الغش وعند تقديم خدمات الضرائب وخدمات التأكيد الأخرى، نظراً لاعتماد هذه الخدمات على تأكيدات الإدارة. كما أوصت بالتأكيد على دور المراجعة الداخلية ولجان المراجعة في عملية الحوكمة وفي تحقيق جودة التقارير المالية بالإضافة إلى أهمية القواعد الأخلاقية في ذلك.

8. دراسة (Cohen and Hanno,2000) بعنوان " أثر أنشطة حوكمة الشركات وأنشطة

فلسفة رقابة الإدارة على أحكام مراجعي الحسابات"

Auditor's Consideration of Corporate Governance and Management Control philosophy on preplanning and planning Judgments."

هدفت الدراسة إلى بيان آثار أنشطة حوكمة الشركات وأنشطة فلسفة رقابة الإدارة على أحكام مراجعي الحسابات المتعلقة بقبول العميل وبالاختبارات الأساسية، واعتمدت الدراسة في وصف أنشطة حوكمة الشركات وأنشطة رقابة الإدارة على أمثلة تقرير لجنة حماية التنظيمات الإدارية 1992. Coso. وكان من أهم نتائج الدراسة أن أحكام مراجعي الحسابات سواء أكانت مرتبطة بقبول العميل أم بالاختبارات الأساسية ستكون أكثر إيجابية في حالة قوة أنشطة حوكمة الشركات ورقابة الإدارة مقارنة بحالة ضعف أنشطة حوكمة الشركات ورقابة الإدارة إلا أن أحكام قبول العميل تتأثر بدرجة كبيرة بفلسفة رقابة الإدارة مقارنة بتأثيرها بحوكمة الشركات، أيضاً فإن تقييم مراجعي الحسابات لخطر الرقابة وكذلك أحكامه المرتبطة بمدى الاختبارات الأساسية تتأثر بدرجة أكثر بفلسفة رقابة الإدارة مقارنة بتأثيرها بحوكمة الشركات، أيضاً تشير النتائج إلى اختلاف أحكام مراجعي الحسابات حول توقيت الاختبارات الأساسية، حيث اتفق مراجعي الحسابات حول تعديل مدى هذه الاختبارات في ضوء تقييمهم لخطر الرقابة، في حين اختلفوا حول تعديل توقيت إجراء هذه الاختبارات.

11-1 ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

ولعل أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة أنها تدرس العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات و جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات لدى كافة مكاتب وشركات المراجعة المعتمدة في قطاع غزة بشكل مباشر (حصر شامل) حيث يعتقد الباحث عدم وجود دراسة سابقة في فلسطين تتناول العلاقة بين الحوكمة وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي، وحيث أن هذه الدراسة تبحث في

وجود علاقة بين تطبيق إطار حوكمة الشركات على جودة الأداء المهني للمراجع من خلال تحليل المقومات الأساسية التي تحكم الإطار المهني للحوكمة، ثم محاولة الربط بين مكونات هذه الحوكمة وجودة الأداء المهني للمراجع بغرض تحقيق التكامل بين أهداف المهنة والوقوف على العلاقة التبادلية التي تحكم أطرافها مهنيًا وعلميًا، الأمر الذي سوف يعمل على تشخيص تلك العلاقات وتحليل أبعادها وصولاً إلى تطوير الأداء المهني في فلسطين، وبالتالي فإن نتائج هذه الدراسة سوف تسهم في تعزيز مفاهيم الحوكمة وربطها مع جودة الأداء المهني للمراجع في بيئة الأعمال الفلسطينية.

الفصل الثاني

الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

المبحث الأول: مفهوم وأهمية الحوكمة

1-1-2 تمهيد

2-1-2 مفهوم حوكمة الشركات

3-1-2 أهداف حوكمة الشركات

4-1-2 خصائص حوكمة الشركات

5-1-2 أهمية حوكمة الشركات

6-1-2 الأطراف المعنية بتطبيق قواعد حوكمة الشركات

7-1-2 محددات حوكمة الشركات

المبحث الثاني: مبادئ وأركان ومقومات حوكمة الشركات

1-2-2 تمهيد

2-2-2 مبادئ حوكمة الشركات

3-2-2 الأطراف الخاضعة للمساءلة والمحاسبة

4-2-2 مقومات حوكمة الشركات

5-2-2 دعائم حوكمة الشركات

المبحث الثالث: حوكمة الشركات في فلسطين

1-3-2 تمهيد

3-3-2 الجهود المبذولة في إرساء قواعد الحوكمة في فلسطين

4-3-2 أهم معوقات تطبيق الحوكمة في فلسطين

المبحث الأول مفهوم وأهمية الحوكمة

2-1-1 تمهيد

بدأ الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات كنتيجة منطقية لحدوث حالات الانهيار المالي في دول شرق آسيا خلال العقد الأخير من القرن العشرين ثم تزايد هذا الاهتمام بعد ظهور حالات من الإخفاقات والفضائح المالية والمحاسبية المؤثرة خصوصاً في بيئة الأعمال بالولايات المتحدة الأمريكية مع بداية القرن الحادي والعشرين خلال عامي 2001 ، 2002 مثل شركة (انرون) وشركة (وورد كوم) وانهيار شركة (آرثر أندرسون) للتدقيق، وأزمة الرهن العقاري عام 2007 وأزمة الديون الأوروبية الحالية (علي وشحاتة، 2007 : 15).

وترجع هذه الانهيارات في معظمها إلى الفساد الإداري والمحاسبي بصفة عامة والفساد المالي بصفة خاصة، مع مراعاة أن الفساد المحاسبي يرجع في أحد جوانبه الهامة إلى دور مُراجعي الحسابات وتأكيدهم على صحة البيانات المالية وما تتضمنه من معلومات محاسبية مختلفة عن الواقع والحقيقة (غادر، 2012: 4). بالإضافة إلى غياب النزاهة والشفافية والمساءلة، والافتقار إلى الحوكمة في القطاعين العام والخاص.

ونتيجة لظهور وحدوث حالات الفشل في الأعمال وانهيار الشركات الكبرى والفضائح المالية، تم اتخاذ العديد من الإجراءات والقوانين للحد من وقوع هذه الفضائح مرة أخرى، وكان من ضمنها قانون ساربنس أوكسلي (Sarbanes - Oxley) وتطبيق قواعد ومبادئ حوكمة الشركات في الوحدات الاقتصادية المختلفة مثل لجنة كادبوري Cadbury Committee والتي تم تشكيلها لوضع إطار لحوكمة الشركات عام 1992 في المملكة المتحدة، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) التي قامت بوضع مبادئ حوكمة الشركات عام 1999، وصندوق المعاشات العامة في الولايات المتحدة الأمريكية، وكذلك لجنة Blue Ribbon في الولايات المتحدة الأمريكية والتي أصدرت مقترحها عام 1999. كما تم إنشاء المعهد البرازيلي لحوكمة الشركات، وفي [تركيا] تم إنشاء المعهد التركي لحوكمة الشركات عام 2002، وأيضاً تم تسليط الضوء على ممارسات المُراجعين وإلى المناداة بتحسين جودة المُراجعة والأداء المهني للمُراجع لتتلافى عدم حدوث مثل هذه الفضائح مرة أخرى.

وأشار (علي وشحاتة، 2007: 15) بأن الحوكمة تتم من خلال مجموعة من القواعد والنظم القانونية والمحاسبية والمالية والاقتصادية، وأيضاً من خلال التعليمات والتوجيهات التي تصدرها الإدارة لتنفيذ وأداء العمل في كافة الأنشطة داخل الشركة بصورة سليمة مما يؤدي إلى حصول المنشأة على حقوقها كافة وسداد التزاماتها مع التزام مجلس الإدارة والعاملين في قطاع المحاسبة والمُراجعة والرقابة

والتفتيش الداخلي وما يتصل بمراجعي الحسابات الخارجيين بتلك القواعد الحوكمية، وما يجب عمله نحو إيضاح نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي بصورة صادقة وعادلة لمستخدمي القوائم المالية (العبدلي، 2012: 15).

وإضافة لما سبق فإن نظام حوكمة الشركات يشمل كل الآليات الضرورية لتحقيق أهداف الشركة، وتحقيق الشفافية والوضوح للتقارير المالية والتي يتم تقديمها للأطراف الخارجية ومتابعة الأنشطة في الشركة بما يحقق أهدافها. فضلاً عن أحكام الرقابة على تصرفات الشركة ووضع الضوابط للممارسات السليمة للقائمين على إدارتها، الأمر الذي يحافظ على حقوق حملة الأسهم وحملة السندات وأصحاب المصالح وغيرهم (راضي، 2011: 418).

2-1-2 مفهوم حوكمة الشركات

كانت كلمة الحوكمة سابقاً مصطلحاً غريباً غير واضح المعالم، ولكنها اليوم أصبحت أكثر انتشاراً في أدبيات الأعمال المعاصرة، ويتسابق الباحثون إلى دراسة الحوكمة وأثرها على العديد من المتغيرات في بيئة الأعمال، حيث أن "مصطلح الحوكمة هو: الترجمة المختصرة التي راجت للمصطلح Corporate Governance، أما الترجمة العلمية لهذا المصطلح والتي تم الاتفاق عليها فهي أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة" (غادر، 2012: 12). وعلى الرغم من رواج تداول مصطلح حوكمة الشركات Corporate Governance في العديد من المجالات المعرفية والبحوث العلمية والإصدارات الدولية، إلا أنه لا يوجد حتى الآن تعريف موحد متفق عليه بين كافة الاقتصاديين والقانونيين والمحللين الماليين لمفهوم حوكمة الشركات، حيث يتناول الباحثون مفهوم حوكمة الشركات طبقاً لمجال ونطاق دراسة كل منهم.

ويعتبر مفهوم حوكمة الشركات الصادر عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية Organization For Economic Co-Operation and Development (OECD) من أكثر مفاهيم حوكمة الشركات انتشاراً وقبولاً بين الأطراف المهتمة بقضية حوكمة الشركات، حيث تعرف على أنها " النظام الذي يمكن من خلاله مباشرة ومراقبة عمليات الشركة، بحيث يحتوي هذا النظام على توزيع متنسق للحقوق والمسئوليات بين الأطراف المهتمة بالشركة، وكذلك شرح إجراءات وقواعد اتخاذ القرارات المتعلقة بالشركة (راضي، 2011: 414).

وفي هذا الصدد فقد عرفتها مؤسسة التمويل الدولية International Financial Corporation (IFC) بأنها النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركة والتحكم في أعمالها (غادر، 2012: 12)، كما عرفها (حماد، 2005) بأنها النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسئولية والنزاهة والشفافية.

كما يمكن تعريف الحوكمة كما ورد في تقرير (1992) Cadbury committee الصادر عام 1992 في المملكة المتحدة بالنظام السليم للرقابة المالية وغيرها الذي بواسطته يتم توجيه الشركة ومراقبتها.

ويرى (Adrian) أن الحوكمة هي النظام الذي يوجه ويضبط أعمال الشركة، حيث يصف ويحدد الحقوق والمسؤوليات بين مختلف الأطراف في الشركة مثل مجلس الإدارة، الإدارة، المساهمين، والأطراف ذوي العلاقة، ويضع القواعد والإجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات بشؤون الشركة، كما يضع الأهداف والإستراتيجيات اللازمة لتحقيقها وأسس المتابعة لتقويم الأداء (صالح والنجار، 2010: 451). ويرى (سليمان 2006: 15،16) أن الحوكمة عبارة عن الآتي:

- نظام متكامل للرقابة المالية وغير المالية الذي عن طريقه يتم إدارة الشركة والرقابة عليها.
 - مجموعة من الطرق والتي يمكن من خلالها أن يتأكد المستثمرون من تحقيق ربحية معقولة لاستثماراتهم .
 - مجموعة من القواعد والحوافز التي تهدي بها إدارة الشركات لتعظيم ربحية الشركة وقيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين.
 - مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية، وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة (مثل حملة السندات، العمال، الدائنين، المواطنين) من ناحية أخرى.
- ويتبين من التعريفات السابقة ما يلي:-

- الحوكمة نظام يتم من خلاله إدارة الشركة ومراقبتها وتوجيه أعمالها.
- الحوكمة مجموعة من القواعد والمعايير التي تصف وتحدد العلاقة و المسؤوليات بين مختلف الأطراف في الشركة.
- الحوكمة مجموعة من القواعد والإجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون الشركة. وبالتالي فإنه يمكن القول بأن حوكمة الشركات تتمثل في وجود وتطبيق مجموعة الأنظمة والقواعد والمبادئ الخاصة بالرقابة على أداء الشركات، وكيفية اتخاذ تلك الشركات لقراراتها وتنظيم العلاقة بين الإدارة وأصحاب المصالح، والإفصاح والشفافية في المعلومات باعتبارها مطلباً أساسياً للمستثمرين فضلاً عن أنها تعد حماية لصغار المساهمين الذين لا يسعون إلى ممارسة حقوقهم في الحوكمة، بل يكونوا مهتمين بالحصول على معاملة عادلة من المساهمين ومن إدارة الشركة.

2-1-3 أهداف حوكمة الشركات

تعمل حوكمة الشركات على تحقيق عدة أهداف تسعى معظم الشركات بل والدول إلى تطبيقها، ووضعت التشريعات المختلفة اللازمة لها. ولقد اختلفت المفاهيم المستخدمة للتعبير عن هذه الأهداف

منها المنافع أو الدوافع أو البواعث ولكنها تدخل جميعها ضمن الأهداف والتي يمكن التعبير عنها كما يلي (خليل، 2005: 16):

- 1- تحسين القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية وزيادة قيمتها.
 - 2- فرض الرقابة الفعالة على أداء الشركات وتدعيم المساءلة المحاسبية بها.
 - 3- ضمان مراجعة الأداء التشغيلي والمالي والنقدي للشركات.
 - 4- تقويم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة بها.
 - 5- تعميق ثقافة الالتزام بالقوانين والمبادئ والمعايير المتفق عليها.
 - 6- تعظيم أرباح الشركات.
 - 7- زيادة ثقة المستثمرين في أسواق المال لتدعيم المواطنة الاستثمارية.
 - 8- الحصول على التمويل المناسب والتنبؤ بالمخاطر المتوقعة.
 - 9- تحقيق العدالة والشفافية ومحاربة الفساد.
 - 10- مراعاة مصالح الأطراف المختلفة وتفعيل التواصل معهم.
- ويوضح (راضي، 2011، 439) أن حوكمة الشركات تهدف إلى تحقيق ما يلي:
- 1- تحقيق العدالة والتركيز على الإفصاح والشفافية وحق المساءلة وتأكيداً على كفاءة ونزاهة أعضاء مجلس الإدارة.
 - 2- حماية المساهمين بصفة عامة سواء أقلية أو أغلبية وتعظيم عائدهم.
 - 3- منع المتاجرة بالسلطة في الشركات.
 - 4- ضمان احترام دور أصحاب المصالح كافة.
 - 5- مراعاة مصالح المجتمع والعمال.
 - 6- تدفق الأموال المحلية والدولية وتشجيع جذب الاستثمار.
 - 7- منع تعرض الشركات للكوارث.
 - 8- وضع منظومة المحاسبة والمساءلة لجميع الأطراف المرتبطة بالشركة.
 - 9- رفع الكفاءة الاقتصادية للشركة من خلال توفير الظروف اللازمة ومقومات النجاح (الإصلاح الداخلي - تخفيض تكلفة رأس المال).
- ويضيف (الطرمان، 2009: 34، 35) إلى الأهداف السابقة ما يلي : -
- 1- تعظيم أداء الشركات.
 - 2- وضع الأنظمة الكفيلة بتجنيب أو تقليل الغش وتضارب المصالح وجميع التصرفات غير المقبولة مادياً وإدارياً وأخلاقياً .
 - 3- وضع أنظمة الرقابة على إدارة الشركة وأعضاء مجلس إدارتها.

4- وضع أنظمة يتم بموجبها القيام بإدارة الشركة وفقاً لهياكل تحدد وتوزع كل من الحقوق والمسؤوليات (مجلس إدارة ومساهمين).

5- وضع القواعد والإجراءات الكفيلة والضرورية المتعلقة بسير العمل داخل الشركة يتضمن تحقيق أهداف حوكمة الشركات.

أما المعهد القانوني للمحاسبين الإداريين فيرى أن الحوكمة الجيدة تعمل على تحقيق ما يأتي (كاتيرن وآخرون، 2003: 4):

- 1- تخفيض المخاطر.
 - 2- تعزيز الأداء.
 - 3- تحسين الوصول إلى الأسواق المالية.
 - 4- زيادة القابلية التسويقية للسلع والخدمات.
 - 5- تحسين القيادة.
 - 6- إظهار الشفافية وقابلية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.
- وبالتالي يمكن القول أن الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات سيساعد على الإصلاح المالي والإداري والحد من الفساد وكذلك زيادة ثقة المستثمرين الحاليين والمرتقبين، واستقطاب المزيد من الاستثمارات ودعم الأداء الاقتصادي والقدرة التنافسية في المدى الطويل.

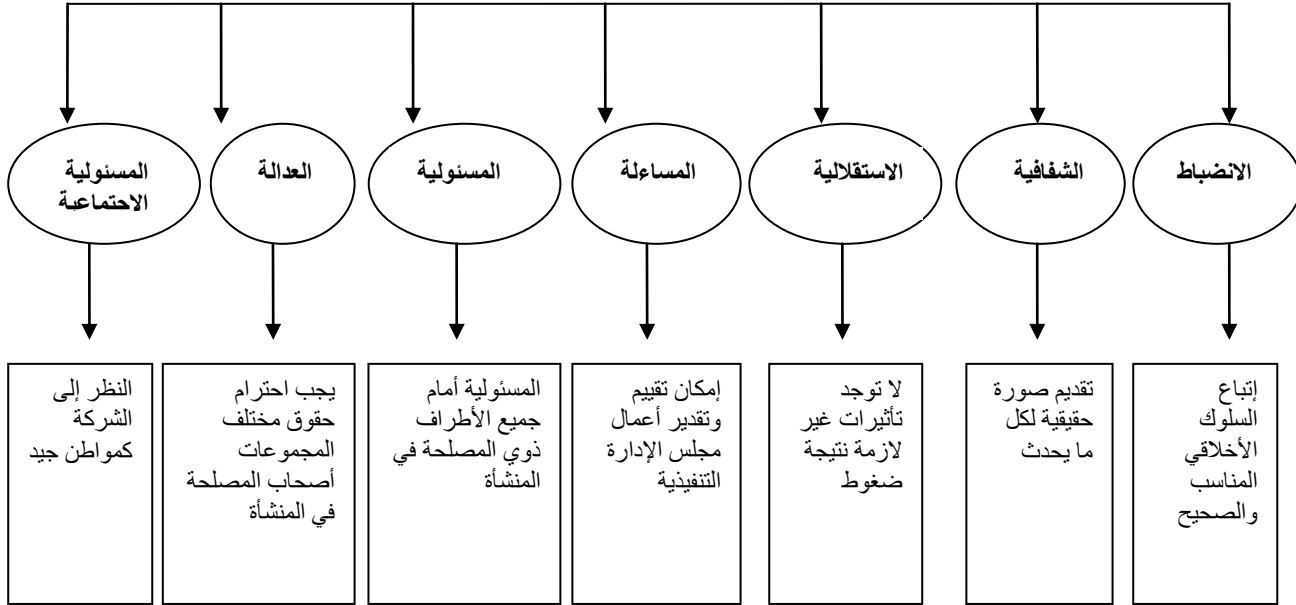
2-1-4 خصائص حوكمة الشركات:

هناك مجموعة من الخصائص والسمات التي يجب أن تتوفر في الشركات وتساعد على تكامل الجوانب الفكرية الخاصة بها، كما تساعد على تحقيق أهدافها ومزاياها المتعددة وذكر (المشهداني، 2012: 223) أهم الخصائص التي يجب أن تتصف بها الحوكمة الجيدة للشركات:

- 1- الانضباط : الانضباط الذاتي والالتزام بالقوانين.
- 2- الشفافية : تقديم صورة حقيقة لكل ما يحدث.
- 3- الاستقلالية : وتشمل استقلالية مجلس الإدارة واللجان المختلفة.
- 4- المساءلة: إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة.
- 5- العدالة: المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة.
- 6- المسؤولية : يجب احترام حقوق مختلف المجموعات صاحبة المصلحة في الشركة.
- 7- المسؤولية الاجتماعية: النظر إلى الشركة كمواطن جيد.

الشكل (1-2)
خصائص حوكمة الشركات

والشكل التالي يوضح خصائص حوكمة الشركات



المصدر: حماد، 2005، ص 23

2-1-5 أهمية حوكمة الشركات

أصبحت حوكمة الشركات موضوعاً رئيسياً في الاقتصاد الذي تتزايد عولمته يوماً بعد يوم، ولكي تحافظ الشركات على قدرتها التنافسية وتجذب رؤوس الأموال وتضمن الاستدامة ومكافحة الفساد. يجب أن تكون للشركات تشريعات للحوكمة الجيدة، لقد أصبحت الآن حوكمة الشركات تحتل بالنسبة للاقتصاد القومي العالمي نفس قدر الأهمية الذي تحتله حكومات الدول. (<http://www.howkama.net.13/1/2014>) كما ترجع أهمية حوكمة الشركات إلى أن التطبيق الجيد لمبادئها التي تساعد على تحقيق معدلات مرتفعة ومتواصلة، فهذا التطبيق الجيد يؤدي من ناحية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي، وتعميق سوق المال وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات نمو القطاع الخاص ويدعم قدراته التنافسية، ويساعد المشروعات في الحصول بسهولة على التمويل اللازم لها، وتوليد الأرباح وخلق فرص عمل جديدة (عبداً الله، 2009)، وتعمل الحوكمة أيضاً على محاربة الفساد الداخلي في الشركات وعدم السماح بوجوده والقضاء عليه نهائياً، وضمان تحقيق النزاهة والحيادة والاستقامة لكافة العاملين في الشركة، من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين حتى أدنى العاملين فيها، وتفادي وجود أية أخطاء عمدية أو انحراف متعمد كان أو غير متعمد ومحاربة

الانحرافات وعدم السماح باستمرارها، والعمل على تقليل الأخطاء إلى أدنى قدر ممكن باستخدام النظم الرقابية الفعالة التي تمنع حدوث مثل هذه الأخطاء، وتحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والرقابة الداخلية، وتحقيق أعلى قدر من الفعالية لمراجعي الحسابات الخارجيين وتحقيق أعلى درجة من الاستقلالية والفهم، وعدم خضوعهم لأيّة ضغوط من مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين (على وشحاتة، 2007: 24).

ويمكن القول بأن للحوكمة أهمية كبيرة تعود على الشركات التي تطبق قواعد ومبادئ الحوكمة بشكل جيد، حيث تمكنها من رفع الكفاءة الاقتصادية وتحديد أهدافها وسبل تحقيقها، وتجنبها احتمالات تعرضها إلى الأزمات والفضائح المالية والمخاطر المختلفة بما في ذلك تعرضها للدعاوي القانونية، وزيادة ثقة المستثمرين، وانفتاحها على الأسواق المالية العالمية وجذب الاستثمارات المحلية والأجنبية وزيادة قدرتها على المنافسة العالمية وبالتالي زيادة معدلات النمو وتحقيق التنمية الاقتصادية. كما يمكن الإشارة إلى أهمية الحوكمة بالنسبة للمساهمين، حيث أنها تساعد في ضمان الحقوق لكافة المساهمين وخاصة حقوق الأقلية من حملة الأسهم، وتحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار في الشركات من خلال الإفصاح الكامل والشفافية في إظهار المعلومات والوضع المالي الحقيقي للشركة.

2-1-6 الأطراف المعنية بتطبيق قواعد حوكمة الشركات

يمكن تقسيم الأطراف الرئيسية المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات إلى أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتتوثر في التطبيق السليم لمفهوم وقواعد حوكمة الشركات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد وذلك على النحو الآتي :

1- المساهمون : Shareholders

وهم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم، وأيضاً تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم (علي وشحاتة، 2007: 20). حيث يلعب المساهمون دوراً هاماً في تطبيق مفهوم الحوكمة من خلال اختيارهم لمجلس إدارة فعال يستطيع أن يتولى المسؤولية الكاملة ويقود الشركة في الطريق المناسب، حيث يتولى المجلس تغيير مديرين تنفيذيين لهم الكفاءة والخبرة وعلى معرفة وثيقة بالمخاطر المالية التي تتعرض لها الشركة، وكذلك تعيين المراجعين الداخليين، كما يتولى المساهمون تعيين مراجع حسابات بغرض تقييم المعلومات المالية وتحديد صدق وعدالة القوائم المالية وإبداء الرأي الفني المحايد فيها (راضي، 2011: 434).

2- مجلس الإدارة : Board of Director

وهم من يمثلون المساهمين، وأيضاً الأطراف الأخرى، مثل أصحاب المصالح ومجلس الإدارة، ويقوم باختيار المديرين التنفيذيين الذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم، كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة، وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.

إن إطار حوكمة الشركات يجب أن يؤمن توجيهياً إستراتيجية للشركة وتطبيق رقابة فعالة من قبل الإدارة التنفيذية العليا، وهذا يعني أن أعضاء مجلس الإدارة يجب أن يعملوا على أساس معلومات شاملة، وبنية حسنة وبحذر شديد، ولصالح الشركة ومساهميها كما أن على مجلس الإدارة أن يؤمن الالتزام بالقوانين المرعية آخذين بعين الاعتبار معاملة المساهمين على أساس متساوٍ وممارسة الحكم الموضوعي المستقل على الإدارة والوصول إلى المعلومات الدقيقة والهامّة في الوقت المناسب (قباجة، 2008: 41).

3- الإدارة Management

تعتبر الإدارة هي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، وتعتبر إدارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤولياتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

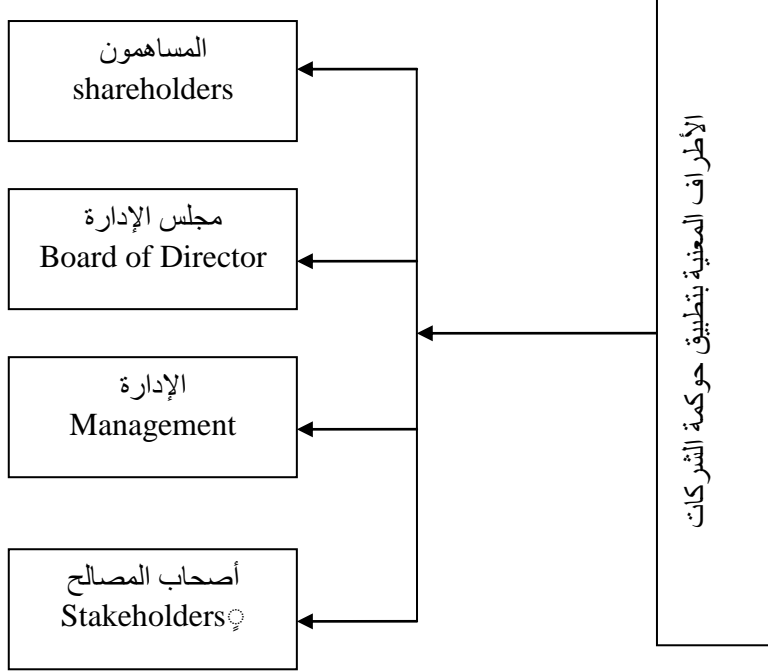
وتعتبر الوظيفة الأساسية لمديري الشركات المقيدة بالبورصة هي الإشراف على إدارة الشركة للغرض الذي تأسست من أجله، وذلك من خلال ما يعرضونه من تقارير دورية على مجلس الإدارة تتضمن كافة المعلومات المتعلقة بنشاط الشركة (علي وشحادة، 2007: 21).

4- أصحاب المصالح Stackholders

وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، فالدائنون على سبيل المثال يهتمون بمقدرة الشركة على السداد، في حين يهتم العمال والموظفين على مقدرة الشركة على الاستمرار (سليمان، 2006: 18).

هذا ويمكن توضيح الأطراف المذكورة من خلال الشكل الآتي:

شكل (2-2) المصدر (قباجة، 2008)
الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات



7-1-2 محددات حوكمة الشركات

بعض المحددات الداخلية والخارجية التي تؤثر على تطبيق حوكمة الشركات أهمها (خليل، 2005: 17):

1. المحددات الخارجية

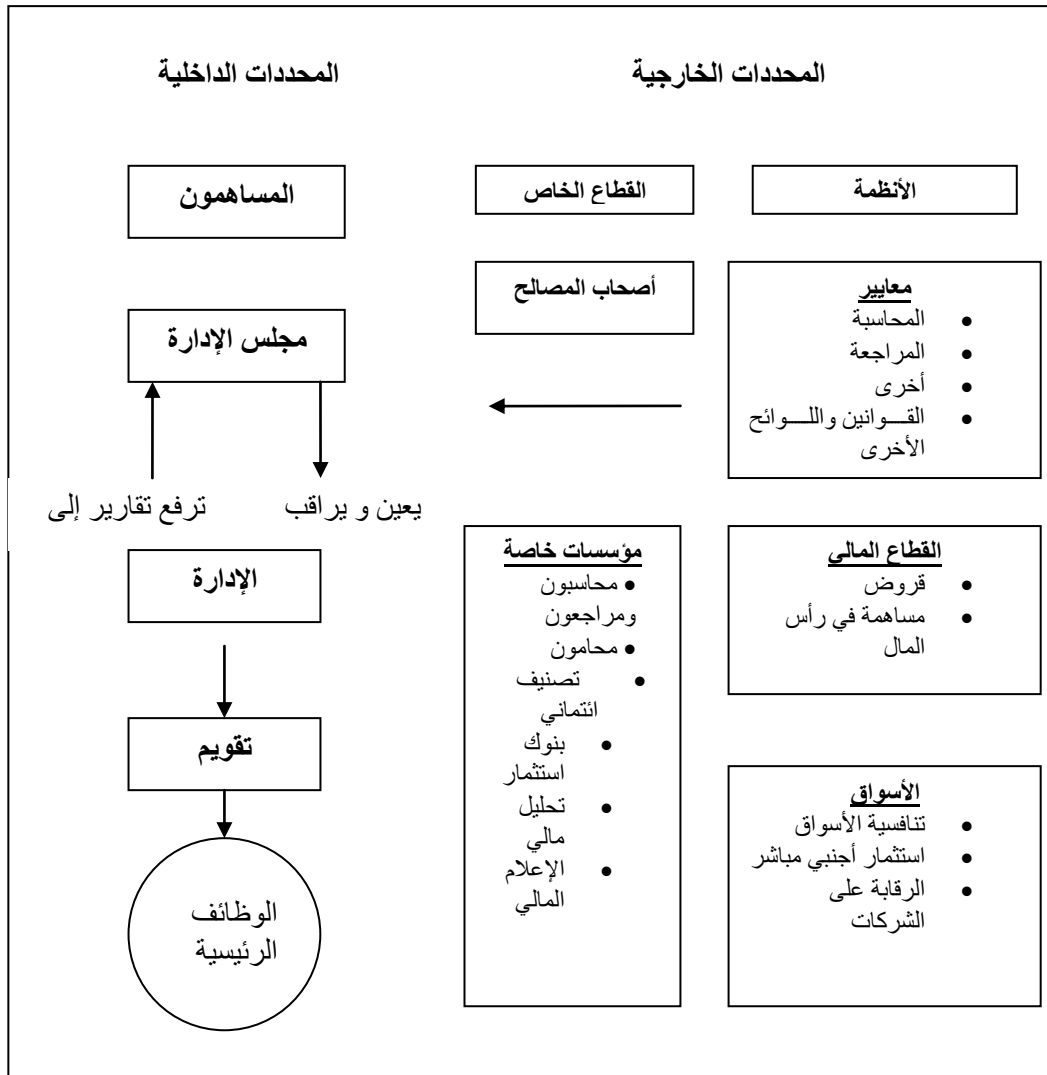
- تشير تلك المحددات إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، والذي يشمل على سبيل المثال:
- القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي (مثل قوانين سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس)
 - كفاءة القطاع المالي (البنوك وسوق المال)
 - كفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية (هيئة سوق المال و البورصة) في إحكام الرقابة على الشركات.
 - المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة ومنها على سبيل المثال جمعية المحاسبين والمراجعين والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية وغيرها.
 - المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والمراجعة والتصنيف الائتماني والاستشارات المالية والاستثمارية.

2. المحددات الداخلية

وتشير تلك المحددات إلى القواعد والأساليب التي تطبق داخل الشركة، والتي تضمن وضع هياكل إدارية سليمة توضح كيفية اتخاذ القرارات داخل الشركات وتوزيع مناسب للسلطات والواجبات بين الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات مثل مجلس الإدارة والإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح، وذلك بالشكل الذي لا يمنع وجود تعارض في المصالح بين هؤلاء الأطراف، بل يؤدي إلى تحقيق مصالح المستثمرين على المدى الطويل (سلميان، 2006). هذا ويظهر الشكل الآتي محددات حوكمة الشركات

شكل (2-3) المصدر (راضي، 2011: 445)

محددات حوكمة الشركات



المبحث الثاني

مبادئ ومقومات حوكمة الشركات

2-2-1 تمهيد

تعاظم الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود الماضية وخاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شاهدها عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في عقد التسعينات من القرن العشرين، وكذلك ما شهده الاقتصاد الأمريكي مؤخراً من تداعيات الانهيارات المالية والمحاسبية لعدد من أقطاب الشركات الأمريكية العالمية خلال عام 2002 (أبو العطا، 2003).

وبناءً على ما تقدم وتحقيقاً لأهداف الدراسة يناقش هذا المبحث المبادئ والمقومات وأركان ودعائم حوكمة الشركات.

2-2-2 مبادئ حوكمة الشركات

نظراً للاهتمام المتزايد بمفهوم حوكمة الشركات، فقد حرصت العديد من المنظمات الدولية على دراسة هذا المفهوم وتحليله ووضع مجموعة من المبادئ والقواعد والمعايير محدودة لتطبيقه. ومن المنظمات الدولية التي لها الدور الرائد في هذا المجال البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، وبنك التسويات الدولي (BIS) الممثل في لجنة بازل، والمنظمة الدولية للأوراق المالية (IOSCO)، وبورصة الأوراق المالية بنيويورك، ولجنة كادبوري (Cadbury Commission) أو ما يعرف بكود كادبوري في المملكة المتحدة، ولجنة كينج (King Committee) في جنوب أفريقيا، ولجنة فينتو (Viento Commission) بفرنسا. ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) وتتناول هذه الدراسة مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) بشيء من التفصيل لأهميتها ولكونها الأساس الذي استندت إليه الدراسة لقياس مدى علاقتها بجودة الأداء المهني للمراجع.

أولاً: مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)

منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية Organization For Economic Co-Operation and Development وتعرف اختصاراً بـ(OECD)، هي منظمة دولية مكونة من مجموعة من البلدان المتقدمة التي تقبل مبادئ الديمقراطية التمثيلية واقتصاد السوق الحر. نشأت في سنة 1947م عن منظمة الاقتصادي الأوربي (OEEC)، للمساعدة على إدارة خطة مارشال لإعادة إعمار أوروبا بعد الحرب العالمية الثانية. و بعد فترة تم توسيعها لتشمل عضويتها بلدان غير أوروبية، وفي ديسمبر سنة 1960م ظهرت تحت مسمى منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (خضر، 2012: 109).

في الاجتماع الذي عقد على المستوى الوزاري في الفترة من 27 إلى 28 أبريل عام 1998م، طلب مجلس منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) من المنظمة أن تقوم بالاشتراك مع الحكومات الوطنية وغيرها من المنظمات الدولية والقطاع الخاص، بوضع مجموعة من المعايير والإرشادات عن حوكمة الشركات، ولتحقيق هذا الهدف قامت المنظمة بإنشاء فريق عمل مخصص لمهمة وضع مبادئ غير ملزمة لحوكمة الشركات تمثل وجهات نظر الدول الأعضاء في هذا الصدد.

وقد وافق الوزراء على مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات في اجتماع مجلس المنظمة على المستوى الوزاري في 27، 26 مايو 1999م (حماد، 2005: 39).

أصبحت هذه المبادئ تشكل أساساً لمبادرات الحوكمة في كل من دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وغيرها من الدول على حدٍ سواء، حيث تمت الموافقة عليها من جانب منتدى الاستقرار المالي كواحد من المعايير الإنثي عشر للمنظمة المالية السليمة، كما أنها تشكل الأساس لعنصر الحوكمة في تقارير البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، وقد وافق المجلس (OECD) على المستوى الوزاري في اجتماعه في العام 2002م على إجراء مسح للتطورات في بلدان (OECD) وتقييم مبادئ الحوكمة على ضوء التطورات التي حصلت عليها، وقد عهدت المهمة إلى المجموعة التوجيهية في (OECD) حول الحوكمة التي تتألف من ممثلين عن الشركات في البلدان الأعضاء في (OECD)، إضافة إلى البنك الدولي، وبنك التسويات وصندوق النقد الدولي بصفتهم مراقبين في المجموعة.

ونتيجة الاستشارات والمشاركات مع العديد من الأطراف المعنية، والندوات التي عقدت في روسيا وأسيا وشرق أوروبا وأمريكا اللاتينية، وبالتعاون مع البنك الدولي وبلدان أخرى ليست أعضاء في منظمة (OECD)، تم وضع مسودة نسخة لمبادئ الحوكمة على الموقع الإلكتروني، لتلقي تعليقات الجمهور عليها، وقد نتجت عنها ردود كثيرة، وكانت النتيجة ضرورة إعادة النظر في مبادئ الحوكمة للعام 1999م، لكي تأخذ بعين الاعتبار الاهتمامات والتطورات الجيدة (قباجة وآخرون، 2008: 40، 41). وبعد المشاورات العامة المكثفة قد وافقت الدول الأعضاء في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) على هذه الصياغة المعدلة للمبادئ في 22 أبريل 2004 وتتكون هذه المبادئ من ستة مبادئ أساسية ويندرج تحت كل منها مجموع من المبادئ التفصيلية كما يلي (سليمان، 2006: 43):

1- ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات

2- حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية.

3- المعاملة المتساوية للمساهمين.

4- دور أصحاب المصالح.

5- الإفصاح والشفافية.

6- مسئوليات مجلس الإدارة.

المبدأ الأول: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات

يجب أن يتضمن إطار حوكمة الشركات كلاً من تعزيز شافية الأسواق وكفاءتها، كما يجب أن يكون متناسفاً مع أحكام القانون، وأن يصاغ بوضوح تقسيم المسؤوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة (غادر، 2012: 19).

ويتحقق هذا المبدأ من خلال الإجراءات التالية (خليل، 2009: 32):

- وضع إطار الحوكمة بحيث يكون ذا تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل، ونزاهة السوق.
- يجب أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية للحوكمة متوافقة مع أحكام القانون وقابلة للتنفيذ.
- ينبغي أن يكون توزيع المسؤوليات وفق اختصاص تشريعي ما، ومحدد بشكل يتضمن خدمة المصالح العامة.
- أن يكون لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية، فضلاً عن أحكامها وقراراتها ينبغي أن تكون في الوقت المناسب وشفافة مع توفير الشرح التام لها.

المبدأ الثاني: حماية حقوق المساهمين

ينص المبدأ الثاني من مبادئ حوكمة الشركات على الآتي:

" ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يوفر الحماية للمساهمين وأن يسهل لهم ممارسة حقوقهم " (مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2004)

1- ينبغي أن تتضمن الحقوق الأساسية للمساهمين الحق في الآتي:

- طرق مضمونة لتسجيل الملكية
 - إرسال أو تحويل الأسهم
 - الحصول على المعلومات المادية وذات الصلة بالشركة في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم.
 - المشاركة والتصويت في الجمعية العامة للمساهمين.
 - انتخاب أو عزل أعضاء مجلس الإدارة.
 - نصيب من أرباح الشركة.
- 2- ينبغي أن يكون للمساهمين الحق في المشاركة في الحصول على المعلومات الكافية عن القرارات التي تخص أي تغييرات أساسية في الشركة مثل تعديل النظام الأساسي، والترخيص بإصدار أسهم إضافية، العمليات الاستثنائية.

3- ينبغي أن يكون للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين وينبغي أن يحاطوا علماً بالقواعد التي تحكم اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين بما في ذلك إجراءات التصويت.

4- ينبغي السماح للأسواق للسيطرة على الشركات بالعمل بطريقة تتميز بالكفاءة والشفافية.

5- ينبغي تسهيل ممارسة المساهمين لحقوق الملكية كافة بما في ذلك المستثمرون المؤسسون.

المبدأ الثالث : المعاملة المتساوية للمساهمين

ينص المبدأ الثالث من مبادئ حوكمة الشركات على الأتي :

" ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يضمن معاملة متساوية لكافة المساهمين بما في ذلك مساهمي الأقلية والمساهمين الأجانب وينبغي أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعال عن انتهاك حقوقهم "

إن ثقة المستثمرين بأن رأس المال الذي يقدمونه يتم حمايته من إساءة الاستخدام أو إساءة التخصيص من جانب مديري الشركة أو مجلس الإدارة أو المساهمين من ذوي النسب الحاكمة في الشركة، من العوامل الهامة في أسواق رأس المال، حيث تكون هناك فرص أمام مجالس إدارة الشركة والمديرين والمساهمين ذوي النسب الحاكمة للقيام بنواحي نشاط تعمل على زيادة مصالحهم الخاصة على حساب المساهمين غير المسيطرين.

وإحدى الطرق التي يمكن للمساهمين أن يحفظوا بها حقوقهم هي قدرتهم على اتخاذ الإجراءات القانونية والإدارية ضد إدارة الشركة ومجلس الإدارة، وقد أظهرت التجربة أن أحد المحددات الرئيسية لدرجة احترام حقوق المساهم هي ما إذا كانت هناك طرق فعالة للحصول على تعويض للشكاوي وبتكلفة معقولة وبدون تأخير، كما تزداد ثقة المستثمرين الأقلية عندما يوفر النظام القانوني آليات لمساهمي الأقلية، لرفع دعاوي قانونية إذا ما توافرت لديهم أسس معقولة للاعتقاد بأن حقوقهم قد تم انتهاكها. ويعتبر النص على آليات التنفيذ هذه من المسئوليات الرئيسية للمشرعين والمنظمين (سليمان، 2006: 49).

وهناك مجموعة من الإرشادات التي يجب الأخذ بها عند تطبيق المبدأ الثالث المتعلق بالمعاملة المتساوية لجميع المستثمرين وهي:

- ينبغي معاملة المساهمين كافة حملة نفس طبقة الأسهم معاملة متساوية.
- ينبغي منع التداول بين الداخليين والتداول الصوري والشخصي.
- ينبغي أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة والتنفيذيين الرئيسيين بالشركة أن يفصحوا لمجلس الإدارة عما إذا كانت لهم سواء بشكل مباشر أو غير مباشر أم بالنيابة عن طرف ثالث أي مصلحة مادية في أي عملية أو موضوع يمس الشركة بطريقة مباشرة.

المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات

ينص المبدأ الرابع من مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على الآتي:

" يجب على إطار حوكمة الشركات أن يعترف بحقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون، أو تنشأ نتيجة لاتفاقيات متبادلة، وأن يعمل على تشجيع التعاون النشط من الشركات وأصحاب المصالح في خلق الثروة وفرص العمل واستدامة الشركات السليمة مالياً "

هناك مجموعة من الإرشادات التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند الالتزام بتطبيق هذا المبدأ كما أوردتها (قباجة وآخرون، 2008: 44،45):

- احترام حقوق أصحاب المصالح التي نصت عليها القوانين، أو التي جاءت نتيجة اتفاقيات متبادلة.
- يجب أن يكون لدى أصحاب المصالح الفرصة للحصول على تعويض فاعل في حالة انتهاك حقوقهم.
- يجب السماح بإنشاء وتطوير آليات تعزيز وزيادة مشاركة الموظفين.
- أن يكون لديهم حرية الحصول على معلومات ملائمة وذات علاقة وكافية، وموثوق بها على أساس منتظم وفي الوقت المناسب.
- أن يكونوا قادرين على إيصال اهتمامهم حول الممارسات غير القانونية أو غير الأخلاقية إلى مجلس الإدارة بحرية، كما يجب ألا تتعرض حقوقهم للخطر نتيجة قيامهم بهذا العمل.
- يجب أن يلحق بإطار الحوكمة إطار فعال أو كفاء بالنسبة للعجز عن وفاء الديون (الإفلاس) وتنفيذ فاعل وملزم لحقوق الدائنين.

المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية

ينص المبدأ الخامس والخاص بالإفصاح والشفافية " يجب في إطار حوكمة الشركات أن يضمن القيام بالإفصاح السليم الصحيح في الوقت المناسب عن الموضوعات الهامة بالشركة كافة بما في ذلك المركز المالي، والأداء، وحقوق الملكية، وحوكمة الشركات "

أ- يجب أن يتضمن الإفصاح، ولا يقتصر على المعلومات الآتية:

- النتائج المالية ونتائج معاملات الشركة.
- أهداف الشركة
- الملكيات الكبرى للأسهم وحقوق التصويت.

- سياسة مكافأة أعضاء مجلس الإدارة والتففيذين الرئيسيين، والمعلومات عن أعضاء مجلس الإدارة، بما في ذلك مؤهلاتهم، وعملية الاختيار والمديرين الآخرين في الشركة، وما إذا كان يتم النظر إليهم باعتبارهم مستقلين.
 - العمليات المتصلة بأطراف من الشركة.
 - عوامل المخاطرة المتوقعة.
 - الموضوعات الخاصة بالعاملين وأصحاب المصالح الآخرين.
 - هياكل أو سياسات الحوكمة، وبصفة خاصة ما يحتويه أي نظام أو سياسة لحوكمة الشركات والعمليات التي يتم تنفيذها بموجبها.
- ب- يجب إعداد المعلومات والإفصاح عنها طبقاً للمستويات النوعية المرتفعة للمحاسبة والإفصاح المالي وغير المالي.
- ج- يجب على المراجعين الخارجين أن يكونوا قابلين للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين، عليهم واجب بالنسبة للشركة هو أن يقوموا بممارسة كافة ما تقتضيه العناية والأصول المهنية في عملية المراجعة.
- د- في قنوات بث المعلومات يجب أن توفر فرصة متساوية وفي التوقيت المناسب مع كفاءة التكلفة لمستخدمي المعلومات ذات الصلة.
- هـ- يجب استكمال إطار حوكمة الشركات بمنهج فعال يتناول ويشجع على تقديم التحليلات أو المشورة عن طريق المحللين، والسماصرة، ووكالات التقييم والتصنيف وغيرها، والمتعلقة بالقرارات التي يتخذها المستثمرون، بعيداً عن أي تعارض هام في المصلحة قد يؤدي إلى الإضرار بنزاهة ما يقومون به من تحليل أو ما يقدمونه من مشورة.
- إذن الإفصاح والشفافية يعتبران من أهم ركائز نظام الحوكمة، وذلك لأهميته القصوى في تمكين إدارة الشركة والأطراف الأخرى في تحقيق التوازن المستهدف فيما بين مصالحهما أولاً ومن ثم تمكينهم كذلك من تحقيق الفائدة القصوى من البيانات المالية المنشورة، وذلك في اتخاذ القرارات وقد أثبتت دراسات بعض الباحثين أمثال (Castellano,2002) أن حرص الشركة على توفير إفصاح طوعي أو اختياري Voluntary Disclosure بالإضافة إلى الإفصاح الإلجباري يعزز نظام الحوكمة فيها كما يعزز ثقة الجمهور بالشركة، وينعكس بالإيجاب على سمعتها وقيمتها السوقية، ومن ثم على أسعار أسهمها في أسواق المال أما (Prowes,1997) فقد كشف في دراسة له بأن الإفصاح الاختياري في البيانات المالية للشركات المساهمة ينعكس إيجابياً على نظام حوكمة الشركات ومن ثم يؤدي إلى توفير عنصر الكفاءة لأسواق المال.

المبدأ السادس: مسئوليات مجلس الإدارة

ينص المبدأ السادس من مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي(مركز المشروعات الدولية الخاصة،2004) على الآتي:

" في إطار حوكمة الشركات يجب أن يضمن التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة، والرقابة الفعالة لمجلس الإدارة على إدارة الشركة، ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسئولياته أمام الشركة والمساهمين. ويتحقق المبدأ بالآتي:

- أ- يجب على أعضاء مجلس الإدارة أن يعملوا على أساس من المعلومات الكاملة، بحسن النية مع العناية الواجبة، وبما يحقق أفضل مصلحة للشركة والمساهمين.
- ب- إذا كانت قرارات مجلس الإدارة ستتوفر في مختلف مجموعات المساهمين بطرق مختلفة، فإن على مجلس الإدارة أن يعامل المساهمين كافة معاملة عادلة.
- ج- يجب على مجلس الإدارة أن يطبق معايير أخلاقية عالية، و يأخذ في عين الاعتبار مصالح واهتمامات أصحاب المصالح في الشركة.
- د- يجب على مجلس الإدارة أن يقوم بوظائف رئيسية معينة تتضمن:-
 - استعراض وتوجيه إستراتيجية الشركة، وخطط العمل الرئيسية، وسياسة المخاطر والموازنات التقديرية، وخطط العمل السنوية، ووضع أهداف الأداء ومراقبة التنفيذ، وأداء الشركة مع الإشراف على المصروفات الرأسمالية الرئيسية، وعمليات الاستحواذ والتخلي عن الاستثمار.
 - الإشراف على فعالية ممارسات حوكمة الشركة وإجراء التغييرات إذا لزم الأمر.
 - اختيار وتحديد مكافآت ومرتببات، والإشراف على كبار التنفيذيين بالشركة، واستبدالهم إذا لزم الأمر مع الإشراف على تخطيط تداول المناصب.
 - مراعاة التناسب بين مكافآت كبار التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة ومصالح الشركة والمساهمين في الأجل الطويل.
 - ضمان الشفافية في عملية ترشيح وانتخابات مجلس الإدارة التي يجب أن تتم بشكل رسمي.
 - رقابة وإدارة أي تعارض محتمل في مصالح إدارة الشركة، وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين، بما في ذلك الأطراف ذات صلة القرابة.
 - ضمان نزاهة حسابات الشركة، ونظم إعداد قوائمها المالية بما في ذلك المراجعة المستقلة، مع ضمان وجود نظم سليمة للرقابة، وعلى وجه الخصوص وجود نظم لإدارة المخاطر، والرقابة المالية، ورقابة العمليات، والالتزام بالقانون والمعايير ذات الصلة.
 - الإشراف على عمليات الإفصاح والاتصالات.
- هـ- يجب على مجلس الإدارة أن يكون قادراً على ممارسة الحكم الموضوعي المستقل على مستوى الشركة ويتم ذلك من خلال تكليف عدد من أعضاء مجلس الإدارة من غير موظفي الشركة

ذوي القدرة على ممارسة الحكم المستقل، للقيام بالمهام التي يحتمل وجود تعارض في المصالح وذلك بهدف:-

- ضمان نزاهة القوائم المالية والتقارير المالية وغير المالية، واستعراض عمليات التداول مع الأطراف ذات القرابة، وترشيح أعضاء لمجلس الإدارة والوظائف التنفيذية الرئيسية، وتحديد مكافآت أعضاء مجلس الإدارة.
- عندما يتم إنشاء لجان لمجلس الإدارة، يجب على مجلس الإدارة أن يحدد بشكل جيد، وأن يفصح عن صلاحياتها وتشكيل وإجراءات عملها.
- يجب أن تكون لدى أعضاء مجلس الإدارة القدرة على إلزام أنفسهم بمسؤولياتهم بطريقة فعالة.
- حتى لا يمكن لأعضاء مجلس الإدارة أن يقوموا بمسؤولياتهم فإنه يجب أن تتاح لهم المعلومات الصحيحة كافة ذات الصلة في الوقت المناسب.

ثانياً: مبادئ لجنة بازل المصرفية العالمية (Basel Committee)

وضعت لجنة بازل في العام 1998م إرشادات خاصة بالحوكمة في المؤسسات المصرفية والمالية، تركزت في النقاط التالية (كافي، 2013: 242)

- تحديد قيم الشركة وموائيق الشرف للتصرفات السليمة وغيرها من المعايير للتصرفات الجيدة والنظم التي يتحقق باستخدامها تطبيق هذه المعايير.
- وضع إستراتيجية للشركة تكون معدة جيداً والتي بموجبها يمكن قياس نجاحها الكلي ومساهمة الأفراد في ذلك.
- القيام بالتوزيع السليم للمسؤوليات ومراكز اتخاذ القرار متضمناً تسلسلاً وظيفياً للموافقات المطلوبة من الأفراد للمجلس.
- وضع آلية للتعاون الفعال بين مجلس الإدارة ومُدققي الحسابات والإدارة العليا.
- توافر نظام ضبط داخلي قوي يتضمن مهام التدقيق الداخلي والخارجي وإدارة مستقلة للمخاطر عن خطوط العمل مع مراعاة تناسب السلطات مع المسؤوليات.
- مراقبة خاصة لمراكز المخاطر في الواقع التي يتصاعد فيها تضارب المصالح، بما في ذلك علاقات العمل مع المقترضين المرتبطين بالمصرف وكبار المساهمين والإدارة العليا، أو متخذي القرارات الرئيسية في المؤسسة.
- تحديد الحوافز المالية والإدارية للإدارة العليا التي تحقق العمل بطريقة سليمة، وأيضاً بالنسبة للمديرين أو الموظفين سواء كانت في شكل تعويضات أو ترقية أو عناصر أخرى.
- تدفق المعلومات بشكل مناسب داخلياً أو خارجياً.

ثالثاً: مبادئ مؤسسة التمويل الدولية:

وضعت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي في العام 2003م موجّهات وقواعد ومعايير عامة نراها أساسية لدعم الحوكمة في المؤسسات على تنوعها، وسواء كانت مالية أو غير مالية. وذلك على مستويات أربعة:

1. الممارسات المقبولة للحكم الجيد.
2. خطوات إضافية لضمان الحكم الجيد الجديد.
3. إسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محلياً.
4. القيادة العليا.

رابعاً: مبادئ معهد التمويل الدولي في مجالات حوكمة الشركات

تناول معهد التمويل الدولي (IIF,2002,pp11-19) مبادئ حوكمة الشركات في خمسة مجالات هي:

- 1- حماية حقوق المساهمين
- 2- هيكل ومسئوليات مجلس الإدارة
- 3- المحاسبة والمراجعة
- 4- الشفافية في هيكل الملكية والرقابة
- 5- البيئة التنظيمية

واهتم معهد التمويل الدولي بوضع الخطوط الإرشادية لتحقيق التطبيق العملي لهذه المبادئ في صورة مجموعة من الآليات يتم تطبيقها بما يتناسب مع الظروف البيئية الخاصة بكل دولة (درويش، 2007:42).

في ضوء ما سبق يتبين تعدد مبادئ حوكمة الشركات عن جهات متعددة، ولكن أفضلها المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات وذلك لجودة وخصائص تلك المبادئ، بالإضافة لتوقيت إصدارها الذي توافّق مع ضغوط الأسواق نحو وجود معايير يمكن الاستناد إليها في مجال التجارة الدولية، لتحافظ على الاستقرار بالأسواق وتدعم الشفافية في المعاملات التجارية.

2-2-3 الأطراف الخاضعة للمساءلة والمحاسبة

إن الأطراف التي تخضع للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين وأصحاب المصالح هم (خليل، 2009: 29):

- 1- مجلس الإدارة
- 2- اللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة وخاصة لجنة المراجعة.
- 3- الإدارة العليا.
- 4- إدارة المراجعة الداخلية.
- 5- المراجع الخارجي.
- 6- المشرعون.
- 7- الجمعيات المهنية والنقابات.

2-2-4 مقومات حوكمة الشركات

تركز حوكمة الشركات على أربعة مقومات أساسية هي (درويش، 2007: 45):

1- الإطار القانوني:

إن وجود إطار قانوني يحدد حقوق المساهمين، واختصاصات كل طرف من الأطراف الأساسية المعنية بالشركة، وبصفة خاصة المؤسسين والجمعية العمومية للمساهمين والمساهم الفرد ومجلس الإدارة ولجانته الرئيسية ومراجع الحسابات، وكذلك عقوبات انتهاك هذه الحقوق والتقصير في المسؤوليات وتجاوز تلك الاختصاصات، كما يجب أن يحدد الإطار القانوني للحوكمة، الجهة الحكومية المنوط بها مراقبة تطبيق إجراءات الحوكمة، ولا يجب أن يترك نظام الحوكمة بكامله للشركات واعتباره شأنًا داخلياً لها، لأنه لن يختلف حينئذ عن الرقابة الداخلية، ولن يحقق أهداف الحوكمة، فالرقابة ليست صمام أمان من الغش والاحتيال في الشركات، خاصة وأنه يوجد أدلة على الاتجار بقوانين مراقبة الشركات.

2- الإطار المؤسسي

وهو الإطار الذي يتضمن المؤسسات الحكومية الرقابية المنظمة لعمل الشركات، مثل الهيئة العامة لسوق المال، والرقابة المالية للدولة، والبنوك المركزية، والهيئات الرقابية والهيئات غير الحكومية المساندة للشركات دون استهداف الربح كالجمعيات المهنية والعلمية والجمعيات الأهلية المعنية كجمعية حماية المستهلك، وكذلك المؤسسات غير الحكومية الهادفة للربح مثل شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة والمحاماة، والتصنيف الائتماني والتحليل المالي وشركات الوساطة في الأوراق المالية وغيرها، ولا يقل دور المؤسسات العلمية كالجامعات أهمية عن دور المؤسسات تلك، إذ يقع عليها

عبء تطوير نظم الحوكمة ونشر ثقافتها، وينبغي أن تقوم جميع المؤسسات بأدوارها بكفاءة وأمانة ونزاهة وشفافية من أجل صالح الشركة والاقتصاد القومي عامة.

3- الإطار التنظيمي

يتضمن عنصرين هما: النظام الأساسي للشركة والهيكل التنظيمي لها موضحاً أسماء واختصاصات رئيس وأعضاء ولجان مجلس الإدارة، وكذلك أسماء واختصاصات المديرين التنفيذيين.

4- الحرص على المصلحة العامة للشركة

توفر روح الانضباط والجد والاجتهاد والحرص على المصلحة العامة للشركة، وتشجيع العاملين فيها على المساهمة الفعالة بكل الإمكانيات في تحسين أدائها وتعظيم قيمتها وقدرتها التنافسية، وذلك بنشر ثقافة الحوكمة في الشركة والعمل على تفعيلها بقدر الإمكان من منطلق أن الشركة هي سفينة جميع الأطراف إلى بر الأمان، ومن مصلحة الجميع الحرص على سلامتها والعمل على تحسين قدرتها التنافسية.

ويضيف (حجازي، بدون: 95) المقومات التالية التي تمثل الدعائم الأساسية التي ينبغي توافرها لتدعيم ونجاح حوكمة الشركات وهي:

- 1- توفر القوانين واللوائح الخاصة بضبط الأداء الإداري للوحدة الاقتصادية.
- 2- وجود لجان أساسية ومنها لجنة مُرَاجَعَة تابعة لمجلس الإدارة لمتابعة أداء الوحدة الاقتصادية.
- 3- وضع السلطات والمسؤوليات بالهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية.
- 4- فعالية نظام التقارير، وقدرته على تحقيق الشفافية والإمداد بالمعلومات.
- 5- وجود الجهات الرقابية على أداء الوحدة الاقتصادية.

2-2-5 دعائم حوكمة الشركات

هناك قواعد لحوكمة الشركات تمثل دعائم ومبادئ عامة تعزز من تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، وتنمي الأمانة والسلوك المهني في هذه الشركات.

ويمكن توضيح هذه القواعد بما يلي (إسماعيل، 2010: 19-20):

1- الشفافية

وهي دعامة مهمة لضمان النزاهة والثقة في إجراءات إدارة الشركة أو المؤسسة وإدارة أفرادها، واتخاذ القرارات فيها، وتؤمن هذه الدعامة توصيل معلومات صحيحة وواضحة وكاملة إلى كل الأطراف ذات المصلحة.

2- المساءلة:

وهي قاعدة تقتضي لمحاسبة الذين يتخذون القرارات في الشركة أو المؤسسة والذين ينفذون الأعمال، وعن نتائج قراراتهم وأعمالهم.

3- المسؤولية:

وهي مرتبطة بدعامة المساءلة على سوء الإدارة، أو القيام بإجراءات غير صحيحة، وهي بطبيعة الحال تتدرج ضمن خط تفويض السلطات في كل شركة أو مؤسسة.

4- العدالة:

وهي الاحترام والاعتراف بحقوق كل الأطراف ذات المصالح، وعلى قدم المساواة، ومن هذه الأطراف مصالح الأقلية.

5- الاستقلالية:

وهي الآلية التي تقلل أو تلغي تضارب المصالح مثل الهيمنة من رئيس قوي للشركة، أو مساهم كبير على مجلس الإدارة، وهذه الآلية تقوم على أسس تشكيل مجلس الإدارة واللجان المنبثقة من مجلس الإدارة، وتعيين مدقق الحسابات الخارجي، حيث لا تسمح بأي نفوذ لأحد على قرارات مجلس الإدارة وأعمال الشركة.

المبحث الثالث

حوكمة الشركات في فلسطين

2-3-1 تمهيد

أدت العولمة والتقدم السريع في وسائل الاتصالات الحديثة، إلى خلق جو جديد من التنافس على المستويين المحلي والخارجي بالنسبة للشركات العاملة في فلسطين، حيث يوجد اهتمام واسع النطاق بقضايا الحوكمة في المجتمع الفلسطيني، سواء في المؤسسات الحكومية، أو في مؤسسات المجتمع المدني أو في الشركات على اختلاف أنواعها. ويعود السبب الرئيسي لهذا الاهتمام أن الفلسطينيين أصبح لديهم الوعي الكامل بمدى أهمية وتطبيق الحوكمة وقدرتها على جذب الاستثمار بأنواعه كافة على المستويين المحلي والخارجي، وهذا يؤدي إلى تحقيق رفع المستوى الاقتصادي بمعدلات عالية.

في سياق الاهتمام المتزايد والمستمر بين مختلف دول العالم بقضايا الحوكمة لم تكن فلسطين بعيدة عن هذا التوجه، فقد تطرق العديد من الاقتصاديين والمحللين والخبراء الفلسطينيين إلى أهمية ومدى تأثير مفهوم حوكمة الشركات من النواحي الاقتصادية والقانونية والاجتماعية بغرض تحقيق الكفاءة والتنمية الاقتصادية المطلوبة.

كما يوجد اهتمام كبير من قبل مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية والشركات التجارية لقضايا الحوكمة التي تخضع لمجموعة من الأطر التشريعية القديمة المنظمة للأداء في فلسطين، فقد مرت فلسطين بظروف اقتصادية وسياسية غير اعتيادية و تمثلت هذه الأطر في تطبيق قانون الشركات الأردني رقم 12 لسنة 1964، وقانون الشركات الفلسطيني رقم 18 لسنة 1928 في قطاع غزة، ونظراً لقدم هذه القوانين وعدم تناسبها مع الظروف المستجدة في آليات عمل المنشآت الاقتصادية المعاصرة، مما شكل عائقاً أمام خلق الاستثمار وجذب التمويل، ثم تلا ذلك قيام السلطة الوطنية الفلسطينية بإصدار العديد من القوانين التي تتسجم مع مبادئ حوكمة الشركات، منها قانون الشركات لسنة 2008 الذي يضمن عدد من النصوص التي تدخل ضمن قواعد حوكمة الشركات المعمول بها دولياً (خليفة، 2013: 13).

وعلى الرغم من الاهتمام الواسع بتطبيق حوكمة الشركات الفلسطينية، فإن تبني الحوكمة يتطلب مشاركة الجهات بما في ذلك الشركات المساهمة والخاصة بغرض تطبيقها ولضمان الشفافية والإفصاح والمساءلة، إذ أن الضعف في تطبيق الحوكمة يؤدي إلى الضعف في أداء تلك الشركات، وبالتالي ضعف في قدرتها التنافسية محلياً دولياً (قباجة وآخرون، 2008: 24).

2-3-2 الجهود المبذولة في إرساء قواعد الحوكمة في فلسطين

في إطار نشر ثقافة الحوكمة والمفاهيم المتعلقة بها، وبيان المزايا التي تعود على الشركات المطبقة لقواعد الحوكمة في فلسطين، قامت العديد من المؤسسات الإشرافية والرقابية بالعديد من الجهود لتفعيل وإرساء قواعد الحوكمة وهي:-

- اللجنة الوطنية للحوكمة
- سلطة النقد الفلسطينية
- مؤسسة أمان
- معهد الحوكمة الفلسطيني

ومما يلي بيان بالجهود المبذولة من قبل الجهات المذكورة:

أولاً: جهود اللجنة الوطنية للحوكمة

في إطار الجهود المبذولة في إرساء قواعد الحوكمة في فلسطين، قامت هيئة سوق المال الفلسطينية وبعد التنسيق المباشر مع بورصة فلسطين وسلطة النقد ومؤسسة التمويل الدولية بتشكيل اللجنة الوطنية للحوكمة، لإعداد مدونة خاصة بحوكمة الشركات المساهمة العامة، ولتحقيق هذا الغرض تم إعداد مدونة لقواعد حوكمة الشركات في فلسطين بالاستناد إلى القوانين والأنظمة السارية المعمول بها في فلسطين، وتم إقرارها من قبل مجلس الوزراء الفلسطيني في تشرين الثاني 2009، وأصبحت منذ ذلك التاريخ هي الإطار المرجعي لقياس مدى التزام الشركات الفلسطينية المدرجة وغير المدرجة بمبادئ الحوكمة، والتي شملتها مدونة قواعد حوكمة الشركات والتي تسري على تلك الشركات وبورصة فلسطين، وشركات الرهن العقاري، وشركات التأجير التمويلي وشركات الأوراق المالية، وتشمل هذه المدونة مجموعة من قواعد حوكمة الشركات التي تنقسم إلى مايلي:

1- قواعد إلزامية التطبيق (إجبارية)

وهي القواعد التي تستند إلى نصوص تشريعية صريحة، ويكون التطبيق إلزامياً من قبل الشركات تحت طائلة المسؤولية القانونية، وتمت صياغة هذه المدونة بلغة تفيد الإلزام من خلال سن وإقرار قواعد الحوكمة وإجبار الشركات على تنفيذها.

2- قواعد طوعية التطبيق

وهي القواعد التي تنسجم مع الممارسات الدولية في مجال حوكمة الشركات، ويكون التطبيق طوعياً من قبل الشركات دون أن يفرض تنفيذها بشكل إلزامي بل استرشادي وأخلاقي، ويعود ذلك لحدائثة مفهوم الحوكمة، مقابل تجذر مفاهيم وممارسات تاريخية في أداء الشركات، مما استلزم قيام برامج التوعية، واستخدام المؤشرات العلمية والعملية لقياس مدى الالتزام والعمل على ضم بعض القواعد الطوعية إلى القواعد الإلزامية (اللجنة الوطنية للحوكمة، 2009: 15).

ومن جهة أخرى، فإن المأمول به أن تسعى الشركات الفلسطينية وأن يسعى المساهمون بها إلى العمل على تطبيق هذه القواعد والالتزام بها لما تحققه من مصالح عديدة ليست على الشركات التي تطبقها فقط وإنما للمناخ الاستثماري العام في فلسطين، بالإضافة إلى ضرورة قيام مراجعي الحسابات بحث مديري الشركات على الالتزام بهذه القواعد، ورصد مدى تحقق ذلك.

ثانياً: جهود سلطة النقد الفلسطينية

في إطار حوكمة النظام المصرفي، تقوم سلطة النقد الفلسطينية بالعمل على ضمان سلامة العمل المصرفي، والحفاظ على الاستقرار النقدي وتشجيع النمو الاقتصادي في فلسطين وقد تمثل ذلك في اعتماد سلطة النقد لمجموعة من القرارات والتعليمات والنظم التي تصب في إطار الحوكمة الجيدة وأهمها مما يلي (جودة، 2008: 60):

- إلزام المصارف الفلسطينية بتشكيل لجان مراجعة
- استحداث وظيفة مراقب في الهيكل التنظيمي للمصارف الفلسطينية
- إصدار دليل الحوكمة للمصارف في فلسطين

ثالثاً: جهود مؤسسة أمان

في مجال تشجيع الشركات الفلسطينية على تطبيق مبادئ وقواعد الحوكمة في عملها، تعتبر مؤسسة أمان من أجل النزاهة والمساءلة، وهي من المؤسسات الفلسطينية التي أخذت على عاتقها نشر مفهوم الحوكمة وتطبيقها، ولتحقيق هذا الهدف قامت بالعديد من النشاطات أهمها (قباجة وآخرون، 2008: 26):

- إطلاق مشروع إصدار شهادة النزاهة للشركات الفلسطينية في العام 2007، من خلال برنامج تعزيز قيم النزاهة ومبادئ الشفافية ونظم المساءلة في القطاع الخاص الفلسطيني، والذي تم تنفيذه بالتعاون مع مركز التجارة الفلسطيني " بال تريد ".
- تطوير مدونة السلوك الخاصة بالشركات المساهمة العامة، والتي تهدف إلى توجيه هذه الشركات نحو تعزيز الحوكمة الرشيدة.
- عقد مجموعة من الاجتماعات و ورش العمل على صعيد المسؤولين وذوي العلاقة فيما يخص حوكمة الشركات.

رابعاً: جهود معهد الحوكمة الفلسطيني

تأسس معهد الحوكمة الفلسطيني في ابريل 2011 بهدف نشر الحوكمة في منشآت القطاع الخاص والمؤسسات الحكومية ذات العلاقة، وذلك وفقاً للمبادئ المتعارف عليها دولياً، والعمل على تطوير مناخ استثماري جاذب وتعزيز القدرة التنافسية لدى المنشآت التجارية، وتعميق التزامها بالنزاهة والممارسات العملية. كما قام المعهد خلال العام 2012 بدراسة ميدانية استهدفت تقييم أوضاع الحوكمة في الشركات المساهمة العامة، خاصة تلك المدرجة في بورصة فلسطين، وتتضمن عملية

التقييم مدى إلزام الشركات بالأحكام الرئيسية الواردة في مدونة حوكمة الشركات الفلسطينية (معهد الحوكمة الفلسطيني، 2013).

2-3-3 أهم معوقات تطبيق الحوكمة في فلسطين

من المعلوم أن الاقتصاد الفلسطيني يخضع لقيود ومعوقات عديدة منها ما نجم عن سياسات الاحتلال الإسرائيلي القمعية، وتردد وتأخر الدول المانحة عن سداد التزاماتها المالية للسلطة الوطنية، وعدم اكتمال بناء المؤسسات العامة وتواضع أدائها، وعدم اكتمال إصدار أو تعديل منظومة القوانين اللازمة، وغياب رؤية سياسية واضحة لشكل ومستقبل الاقتصاد الفلسطيني وما يترتب على ذلك من ضعف واضح في مجال رسم وتنفيذ السياسات الاقتصادية، هذا ويشير بعض الباحثين إلى معوقات في مستوى تطبيق المؤسسات والشركات في فلسطين لمبادئ وقواعد الحوكمة الرشيدة بالشكل المطلوب، ويعود ذلك للأسباب الآتية (قباجة وآخرون، 2008: 26):

- الضعف في مجالات المحاسبة، والتدقيق والإفصاح والإدارة .
 - قلة الشركات التي من الممكن تصنيفها بشكل واقعي إلى مجموعة الشركات المساهمة العامة.
 - الطابع الفردي والعائلي لأغلبية المنشآت التجارية.
 - غياب نسبي لمجموعة من المفاهيم المركزية للحوكمة.
- كما أضاف (عورتاني، 2008) بعض الصعوبات في هذا المجال منها:
- 1- ضعف إيصال المعلومات الجديدة لأعضاء مجالس الغرف التجارية لأنهم في مواقعهم منذ فترة طويلة ولا يتأقلمون مع الواقع الجديد.
 - 2- قلة عدد الشركات المساهمة المدرجة في السوق المالي، مما يؤدي إلى عدم المنافسة في جذب الاستثمارات الداخلية والخارجية.
 - 3- أغلب الشركات في فلسطين مملوكة للعائلة، ويؤثر أفراد العائلة على الإدارة.
 - 4- عدم تطوير قانون الشركات، و الضوابط واللوائح الداخلية الصادرة بمقتضاه.
 - 5- ضعف الوعي الاستثماري لدى أصحاب الأموال رغم ما يقوم به سوق فلسطين للأوراق المالية من ندوات توعية وبخاصة صغار المستثمرين وحماية حقوقهم.
 - 6- عدم وجود مؤسسات تهتم بمتابعة مدى الالتزام بتطبيق قواعد الحوكمة للشركات وتقييم هذه المؤسسات لها.
 - 7- ضعف مهنة المراجعة ومعاييرها في فلسطين، مما يؤثر سلباً على أداء الشركات المساهمة فيها.

الفصل الثالث

”جودة الأداء المهني للمراجع ودورها

في حوكمة الشركات”

- المبحث الأول: جودة الأداء المهني للمراجع (المفهوم والأهداف)
 - 1-1-3 تمهيد
 - 2-1-3 مفهوم جودة الأداء المهني
 - 3-1-3 أهمية جودة الأداء المهني
 - 4-1-3 الإرشادات والمعايير الصادرة من الجهات المهنية لرقابة جودة عملية المراجعة
 - 5-1-3 أهداف جودة الأداء المهني للمراجع
- المبحث الثاني: مقومات الأداء المهني السليم لمراجع الحسابات.
 - 1-2-3 تمهيد
 - 2-2-3 المقومات الذاتية
 - 3-2-3 المقومات التنظيمية المختصة بمكتب المراجعة
 - 4-2-3 المقومات الخارجية المحيطة ببيئة عمل المراجع
- المبحث الثالث: العلاقة التكاملية بين جودة الأداء المهني للمراجع والحوكمة.
 - 1-3-3 تمهيد
 - 2-3-3 دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات
 - 3-3-3 علاقة الحوكمة بنظرية الوكالة وجودة الأداء المهني
 - 4-3-3 علاقة الحوكمة بالموضوعات ذات الصلة بعملية المراجعة
 - 5-3-3 علاقة المراجع الخارجي بالأطراف المرتبطة بالحوكمة
 - 6-3-3 متطلبات حوكمة الشركات ومساهمتها في تحسين جودة الأداء المهني
 - 7-3-3 الدور الحوكمي لمراجع الحسابات
 - 8-3-3 الدور المتوقع من تطبيق حوكمة الشركات وأثره في تحسين جودة الأداء المهني.

المبحث الأول

جودة الأداء المهني (المفهوم والأهداف)

3-1-1 تمهيد

يمثل مستوى جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي أحد أبرز الموضوعات الخاضعة للبحث والدراسة، خاصة بعد فشل العديد من الشركات الكبرى على مستوى العالم، لذا تعتبر جودة الأداء المهني أبرز محددات المراجعة ومدخلاً للتطوير والتحسين بهدف الارتقاء بالخدمات التي يقدمها مراجع الحسابات للعملاء من شركات ومنشآت اقتصادية، وكافة المستفيدين من هذه الخدمات، والضمان الأقوى لبقاء مكاتب المراجعة في عملها واستمراريتها مستقبلاً (عوض، 2008: 190)، وهذا يتطلب من المراجع الخارجي بذل العناية المهنية اللازمة والملائمة والالتزام بمعايير الرقابة على جودة الأداء المهني الصادرة من المنظمات المهنية، لإنجاز عملية المراجعة بمستوى ترضى عنه كافة الأطراف الطالبة للخدمة على نفس القدر سواء كان الطالب إدارة المنشآت لأغراض اتخاذ القرارات، أو الأطراف الخارجية الأخرى حتى يمكن الارتقاء بمستوى الخدمات المقدمة.

لذا بات من الضروري أن تقوم المهنة ببذل كل ما تستطيع لتطور وتواكب التغيرات المتلاحقة في بيئة الأعمال، وهذا يتطلب من مكاتب مراجعة الحسابات العاملة أن تعمل على إعداد المراجعين العاملين بها جيداً من الناحية العلمية والعملية.

3-1-2 مفهوم جودة الأداء المهني

تعتبر جودة الأداء المهني للمراجع من الركائز الأساسية التي تهتم بها مكاتب المراجعة، حيث أنها تلعب دوراً رئيسياً في مختلف خطوات ومراحل عملية المراجعة التي يقوم بها المراجع، باعتبارها أحد العناصر الهامة في عملية المراجعة والتي تنعكس من خلال التأهيل العلمي والخبرات المهنية للمراجع وإدراكه الواسع بالعلوم السلوكية واستخدامه للأساليب الكمية، وحيث أن ممارسة مهنة المراجعة تحتاج دائماً إلى قيام المراجع ببذل العناية المهنية المطلوبة في كافة مراحل عملية المراجعة بداية من مرحلة تخطيط أعمال المراجعة، ثم مرحلة تنفيذ هذه الأعمال، ونهاية بمرحلة التقرير الذي يوضح فيه المراجع نتيجة أعمال المراجعة.

وبرغم الاتفاق على أهمية الدور الذي يلعبه الأداء المهني للمراجع في الكثير من أعمال ومراحل المراجعة، إلا أنه لم يتبلور لها تعريف علمي واضح وشامل ومحدد لمفهوم جودة الأداء المهني للمراجع من جانب المنظمات المهنية والكتاب (مجاهد، 2011: 19). حيث تناولها كلاً منهم حسب منظور معين كما يأتي:-

أولاً: مفهوم جودة الأداء المهني للمراجعة من حيث علاقتها باكتشاف المخالفات والأخطاء.

يشير هذا المفهوم إلى احتمالية قيام المراجع باكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية والإبلاغ عنها، ويعتبر De Angelo من أوائل الباحثين والذين عملوا على وضع تعريف لجودة الأداء المهني للمراجعة حيث عرفها أنها الاحتمال المشترك لقيام المراجع باكتشاف الأخطاء الهامة في النظام المحاسبي للعميل والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره. وعرفها (1988) Palmrose وفقاً لمستوى الضمان حيث أن الهدف من عملية المراجعة هو تقديم ضمان عن القوائم المالية وجودة الأداء المهني للمراجع و احتمال أن القوائم المالية لا تتضمن تحريفات مادية. ويعتمد هذا التعريف على نتائج عملية المراجعة، حيث أن موثوقية القوائم المالية التي تمت مراجعتها تعكس جودة الأداء المهني للمراجع وأشار Davidson and Neu (1993) أن تعريف جودة الأداء المهني للمراجعة اعتماداً على قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والحد من التحريفات المادية والتلاعب في التقرير عن الدخل، كما اقترح Lam and Chang (1994) أن جودة الأداء المهني للمراجع يجب أن تحدد لكل مهمة مراجعة على حده، بدلاً من تحديدها على أساس مكتب المراجع (عوض، 2008: 41)، كما أشار Julia & Tobedt & Rimma بأنها احتمال أن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية يتم اكتشافها والتقرير عنها من خلال منشأة المراجعة. ويتفق مع المفهوم الذي قدمه De Angelo العديد من الباحثين فقد أوضح Watts & Zmmenes أن الأداء الجيد للمراجع هو ذلك الأداء الذي من خلاله ترتفع نسبة احتمال اكتشاف الأخطاء والمخالفات ذات الأهمية النسبية، وكلما زاد الاحتمال زادت جودة الأداء المهني، وهذا ويرى بعض الباحثين " أبو العزم " أن مفهوم De Angelo مفهوماً نظرياً لجودة الأداء المهني يصعب وضعه موضع التنفيذ العملي، لأن تقدير درجة كشف الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية ومن ثم التقرير عنها يتوقف على أمرين: أولهما أن يكون في الإمكان تقدير حجم الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية مقدماً قبل القيام بعملية المراجعة، والأمر الثاني: يتعلق باكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية أثناء القيام بعملية المراجعة، ومن ثم يتم استخراج نسبة الأخطاء المكتشفة إلى الأخطاء المقدرة. لكن من المؤكد أنه يوجد صعوبة في تقدير حجم الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية قبل القيام بعملية المراجعة، وبالتالي يصعب تقدير درجة الجودة وفقاً لهذا المفهوم.

ثانياً: مفهوم جودة الأداء المهني للمراجعة من حيث علاقتها بمخاطر المراجعة

أورد بعض الباحثين أن هناك علاقة عكسية بين كل من جودة المراجعة ومخاطر المراجعة، أي أن المراجع يسعى إلى تخفيض مخاطر المراجعة إلى الحد الأدنى لتحقيق أعلى مستوى من الجودة في الأداء المهني للمراجعة حيث يبين Willingnam and Jacobson بأن أفضل وسيلة لتعريف جودة الأداء المهني للمراجعة هي ربطها بمخاطر المراجعة حيث أكد أن الجودة تتوفر عندما يقل خطر المراجعة المقبول إلى أقصى درجة ممكنة. ومن جانب آخر عرف Knapp, 1991 جودة الأداء

المهني للمراجع من خلال مفهوم مخاطر المراجعة على أنها تخفيض المراجع لخطر الاكتشاف والذي يؤدي إلى تخفيض خطر المراجعة النهائي وعليه فإن المراجع سوف يسعى بدوره للإفصاح والتقرير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية.

ثالثاً: مفهوم جودة الأداء المهني للمراجعة من حيث علاقتها باهتمام المشاركين في بيئة المراجعة يرى (الطويل،2012: 25) أن مفهوم جودة الأداء المهني هو مفهوم ذو أوجه متعددة وهو محل اهتمام كل المشاركين في بيئة المراجعة، وقد أوضحت أن هناك خمس مجموعات أساسية تهتم بمفهوم جودة الأداء المهني للمراجعة وهي:

- معدو القوائم المالية
- المستخدمون الخارجيون
- المنظمون للمهنية مثل المحاكم الدستورية والتشريعية
- أعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة
- أعضاء مكاتب المحاسبة

ومن جهة أخرى أوضح(عهد وحسام،2008: 120،121) أن مفهوم جودة الأداء المهني للمراجع لها أكثر من وجه نظر من حيث الفئات المستفيدة من المراجعين ومعدّي القوائم المالية ومستخدمي القوائم المالية، حيث يتحدد مفهوم جودة الأداء المهني بمستويين حسب الآتي:

المفهوم العام والذي يتحدد من خلال وجهة نظر العموم من مستخدمي القوائم المالية، ويعبر عن خصائص الرأي المهني للمراجع، والذي يحقق إشباعاً لاحتياجات المستخدمين في حدود القيود العملية والاقتصادية لبيئة المراجعة.

المفهوم التشغيلي والذي يتحدد من خلال نظر المراجعين فيما يتعلق بأداء مهمة المراجعة من حيث درجة الالتزام بالمعايير المهنية، ومدى الالتزام بالخطط والبرامج والموازنات الموضوعية، واتجاه ودرجة اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي توجد في القوائم المالية والتقرير عنها.

رابعاً: مفهوم جودة الأداء المهني من حيث البعد الزمني

قسم Simunic & Stein جودة الأداء المهني للمراجعة إلى نوعين:

- **جودة قبلية للمراجعة**

ويتحدد هذا النوع من الجودة عند التعاقد مع العميل وتعرف بأنها احتمال أن يكشف تقرير المراجع عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية.

- **جودة بعدية للمراجعة**

ويتحدد هذا النوع من الجودة بعد إصدار المراجع لتقريره، وتعرف بأنها احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية بخلاف التي تم التقرير عنها، ويعتمد ذلك بدرجة أساسية على

استقلال المراجع ومقدرته في تحمل الضغوط التي يمارسها العميل أو الإدارة، والتي تتوقف بدورها على عوامل اقتصادية خاصة بالعقد والعميل مثل حجم المنشأة وحالتها.

خامساً: مفهوم جودة الأداء المهني للمراجعة من حيث علاقتها بالمعايير الدولية والمهنية

يتبنى هذا المفهوم العديد من الباحثين والمنظمات المهنية، حيث يقوم هذا المفهوم على أساس أن الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني التي تصدرها المنظمات الدولية والمهنية يحقق جودة عالية للأداء المهني للمراجعة (علي وشحاته، 2007: 392). وعادة ما تتركز برامج مراجعة الجودة لهذه المنظمات حول مدى التزام المراجع بالمعايير المهنية المتعارف عليها GAAS الخاصة بالمراجعة والتي وضعت لضمان الحد الأدنى من جودة الأداء المهني للمراجع عند إنجاز أعمال المراجعة (المبروك، 2008).

هذا ويعني مفهوم جودة الأداء المهني أنه إذا التزم المراجع بالمعايير المهنية الخاصة بالمراجعة فإنه سوف يحقق مستوى جيد من جودة الأداء المهني. فقد ذكر (Carcelo) وآخرون أن مدى معرفة والالتزام المراجع بهذه المعايير يعتبر من أكثر خصائص جودة الأداء المهني، وأن معايير الأداء المهني وقواعد وآداب سلوك المهنة والالتزام بها يساهم في تعزيز جودة هذا الأداء التي تعتبر خط الدفاع الأول ضد مسؤوليات وإهمال و تقصير المراجع أثناء قيامه بمهام المراجعة. ومن جانب آخر يضيف (Wilox) أن مفهوم جودة الأداء المهني للمراجع تعبر عن الأداء الجيد الذي يجب أن يتبع في عملية المراجعة للوصول إلى الكفاءة المناسبة للوفاء بمتطلبات العمل والمجتمع كالإفصاح وصدور التقارير في الوقت المناسب.

وبناءً على ما سبق يتضح أن تعدد المفاهيم واختلاف وجهات النظر حول مفهوم جودة الأداء المهني أدى إلى غياب تعريف موحد لجودة الأداء المهني ويرجع ذلك كما ذكر Suttons, 1999 إلى الأدوار المختلفة للأطراف ذات المصلحة في سوق المراجعة، كما أن جودة الأداء المهني تعتبر هيكل كامن متعدد الأبعاد، ولذلك يصعب تعريفه أو تقييمه أو قياسه إلى حد ما.

ولتوضيح هذه الأبعاد فقد أشار Herrbeach, 2001 أن وجود وتبرير عملية المراجعة يعتمد بشكل كبير على مجموعات من العوامل المتعلقة بعمل المراجع، وهي الجودة الفنية والسلوك المهني، وأشار إلى أن أي تقليل في الاهتمام المرتبط بعملية المراجعة (الجودة الفنية) يمكن أن يشكل تهديد مباشر لنتيجة المراجعة ذاتها، ومن ثم مصداقية الرأي الذي يصدره المراجع. وبالمثل الحفاظ على مستوى مرتفع من الأداء المهني يعتبر أمراً هاماً في الجانب الاجتماعي لعملية المراجعة، وأن أداء المراجع الظاهري يعد أمراً هاماً بنفس درجة الكفاءة المهنية فيما يتعلق بجودة الأداء المهني للمراجع، لا سيما أن الأداء المهني للمراجع يكون مرتباً أو ملاحظاً بدرجة كبيرة من قبل جميع الأطراف (العتيبي، 2009: 126).

وبعد استعراض وجهات النظر المتعددة يمكن القول أن أكثر المفاهيم المعبرة عن جودة الأداء المهني للمراجع هي التزام المراجع بالمعايير المهنية للمراجعة، وقواعد آداب السلوك المهني وإرشادات المراجعة والقواعد والإجراءات التي تصدرها المنظمات المعنية بمهنة المراجعة، والمحافظة على حياد ونزاهة واستقلال مراجع الحسابات، وحصول المراجع على كمية كبيرة من الأدلة التي تدعم رأيه وتؤدي إلى فعالية عملية المراجعة ودقة المعلومات التي يوفرها المراجع للأطراف ذات العلاقة مثل مستخدمي القوائم المالية والمنظمات المهنية والمؤسسات الحكومية والشركات التي تضفي مزيداً من المصداقية والموثوقية في البيانات والمعلومات المالية المدققة، بما يحقق الأهداف المتوقعة من عملية المراجعة وتجعلها ذات قيمة مضافة معتبرة.

3-1-3 أهمية جودة الأداء المهني

ترتبط جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي من خلال أو مخرجات عملية المراجعة والمتمثلة في تقرير المراجع الذي يعتمد الكثير من المستخدمين الخارجيين عليه في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم، وبالتالي فإن جودة الأداء المهني للمراجع تمثل مطلباً ضرورياً ومصلحة مشتركة لجميع أطراف عملية المراجعة (المراجع - الشركة محل المراجعة - المستفيدون من خدمات المراجعة - المنظمات المهنية) وتتبع أهمية جودة الأداء المهني من خلال المجالات الآتية:-

1- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية

اهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية بكافة أنحاء العالم بموضوع جودة الأداء المهني في مكاتب المحاسبة والمراجعة، والعمل على تحسين مستوى الأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي والارتقاء بها بما يخدم الصالح العام. وتعتبر المعايير بمثابة إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات المراجعة وتحتوي هذه المعايير لاسيما معايير الرقابة على الجودة على سياسات وإجراءات تهدف إلى تحسين أداء المراجع (الطويل، 2012: 25).

وبالتالي نجد أن هناك علاقة متبادلة بين جودة الأداء المهني للمراجع والالتزام بالمعايير المهنية، حيث يؤدي الالتزام بالمعايير المهنية إلى أداء عملية المراجعة بجودة عالية، كما أن أداء عملية المراجعة بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المراجع بالمعايير المهنية.

2- المساهمة في تضييق فجوة التوقعات في عملية المراجعة

تشير فجوة التوقعات إلى عدم رضا المجتمع المالي عن عمل المراجعين بالنسبة للمتوقع منهم، مما دفع هؤلاء إلى رفع قضايا عليهم أمام المحاكم -خاصة- في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا (جربوع، 2004: 42).

وتمثل فجوة الجودة أحد المكونات الفرعية لفجوة التوقعات في المراجعة، وقد تعرف فجوة الجودة بأنها "الاختلافات بين توقعات كل من المستخدمين والمراجعين تجاه جودة خدمات المراجعة المؤداة، وعوامل تكوين وتشكيل تلك الجودة" والسبب الرئيسي لوجودها هو انخفاض الأداء الفعلي للمراجع عن معايير

المراجعة ومعايير الجودة المتعارف عليها. كما أكد متولى أن انخفاض جودة الأداء المهني للمراجع يعتبر أحد أهم أسباب وجود فجوة التوقعات في المراجعة (الأهدل، 2008: 6-7)، ولذلك يعد تحسين جودة الأداء المهني للمراجع أحد أساليب تضييق فجوة التوقعات.

3- تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية

يؤدي اتباع المراجع لأساليب الجودة في الأداء المهني إلى اكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية بشكل أفضل، وهذا ما أكدته التعريفات السابقة لجودة الأداء المهني للمراجع والتي أشارت إلى أن تحقيق الجودة يعتمد على مقدرة المراجع على اكتشاف المخالفات والأخطاء، والحد من التحريفات في القوائم المالية.

4- المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات

تؤدي المراجعة دوراً أساسياً وهاماً في الحوكمة، فهي تمثل من خلال ما توفره من تقارير مالية مدققة أداة هامة لتنفيذ آليات الحوكمة، فالحوكمة بطبيعتها ترتبط بمشكلة الوكالة وانفصال الملكية عن الإدارة، ومن المعروف تاريخياً أن التقارير المالية القابلة للمراجعة من قبل مراجع حسابات مستقل تلعب دوراً أساسياً في حل مشكلة الوكالة، وتأكيداً لذلك فقد اشتملت الإرشادات المختلفة عن الحوكمة والتي صدرت من مختلف الجهات على الإشارة إلى أهمية التقارير والمعلومات المالية والشفافية كأحد مقومات الحوكمة الجيدة. وحيث أن جودة عملية المراجعة تضيف مزيداً من المصداقية والوثوق في البيانات والمعلومات المالية المدققة المقدمة للأسواق المالية والتي بدورها تعكس فعالية الأسواق المالية، وبالتالي تؤدي إلى تدعيم مفهوم الحوكمة (العتيبي، 2009: 114).

5- أداة تنافسية جيدة

يعد تقديم خدمات مراجعة بمستوى مرتفع من الجودة من الشروط الأساسية لحفاظ مكاتب المراجعة في البلدان النامية على حصتها في السوق المحلية لمهنة المراجعة والتوسع نحو السوق الدولية، وذلك من خلال تحسين مقدراتها التنافسية في مواجهة مكاتب المراجعة الخارجية الكبرى، خاصة في ظل التطبيق الكامل لاتفاقية منظمة التجارة العالمية في مجال الخدمات، حيث أن دخول المكاتب العالمية الكبرى مجال المنافسة في السوق المحلية لخدمات مهنة المراجعة في ظل ما تتمتع به تلك المكاتب من ارتفاع في جودة خدمات المراجعة التي تنفذها، يعد من العوامل التي تفقد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية الثقة في أداء وجودة التقارير التي تصدرها مكاتب المراجعة المحلية في الدول النامية (الطويل، 2012: 27)، لذلك تعتبر الجودة أداة إستراتيجية جيدة لتحقيق ميزة تنافسية في سوق خدمات المراجعة ووسيلة لتنمية الحصة السوقية، وتحسين معدلات الربحية وتحقيق رضا وولاء العملاء (الأهدل، 2008: 8).

كما أضاف (النواس، 2008: 251) عدة مجالات أخرى لأهمية جودة الأداء المهني هي:-

- تطوير الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة لزيائنها

• تطوير الممارسات العملية للمهنة

• زيادة الأرباح

• تقليل تعرضها لمخاطر المسؤولية القانونية.

وإضافةً إلى ما سبق فإن اتباع نظام لتحقيق جودة الأداء المهني للمراجع يحقق العديد من المزايا والخصائص أهمها ما يلي (أبو هين، 2005: 52):

1. إعطاء تأكيدات معقولة بأن الخدمات والأعمال التي يؤديها مكتب المراجعة والتدقيق تتماشى مع المتطلبات المهنية أو معايير التدقيق المتعارف عليها، مع تقليل فرص ارتكاب الأخطاء في عملية المراجعة.

2. تحسين برنامج عمل مُراجعي الحسابات، وذلك من خلال اتباع الإرشادات والمعايير الصادرة عن الجمعيات المهنية بخصوص الرقابة على جودة الأداء المهني للمراجع.

3. يعتبر أسلوب الجودة في الأداء المهني للمراجع من الوسائل المقنعة في اكتساب عملاء جدد لمكتب المراجعة والمحافظة عليهم، وخاصة في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة.

4. إن ارتفاع مستوى المصداقية في المراجعة، يعني خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية وذلك لن يكون إلى من خلال المستويات العليا لجودة الأداء المهني للمراجع.

5. إن الأداء المهني ذو الجودة العالية يمكن اعتباره جزء هام من نظام رقابة أصحاب المنشأة وخاصة في حال عدم مقدرتهم على الرقابة المباشرة على تصرفات الإدارة في إدارة المنشأة.

6. إن موضوع جودة الأداء المهني للمراجع من الموضوعات الهامة والتي تؤدي إلى تقدم مهنة المراجعة مع ارتفاع مستوى الأداء المهني لمكاتب المراجعة، كما أنه يساعد الجمعيات والمؤسسات المهنية من الرقابة والسيطرة على المهنة والنهوض بها، وتحسين نظرة المجتمع لها مما ينعكس بالإيجاب على جميع أعضاء المهنة.

7. وعلى مستوى العالم العربي وفي ظل اتجاه العالم نحو العولمة، وتطبيق اتفاقية تحرير التجارة العالمية GAT فإن ذلك يشكل تهديداً حقيقياً لقطاع الخدمات بما فيها خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة وخاصة في الدول النامية إن لم تتواكب مع التطورات الحاصلة.

وبناءً على ما سبق يتضح أن جودة الأداء المهني بالغة الأهمية، حيث أنها تؤدي إلى الارتقاء بمهنة المراجعة والمحافظة على مصالح جميع الأطراف، الأمر الذي يؤدي إلى تحسين نظرة المجتمع لمهنة المراجعة ويزيد الثقة في الخدمات التي تقدمها، فضلاً على أنها ضرورية لممارسي المهنة كافة الذين يرغبون في المحافظة على عملائهم الجيدين الذين يتوقعون منهم مستوى عال من الجودة لأعمال المراجعة التي يقومون بها.

وخلاصة القول إن لجودة الأداء المهني أهمية كبيرة للمراجع حيث تجنبه العقوبات والجزاءات المهنية والقانونية والتي يمكن أن تفرضها المنظمات المهنية والجهات الرقابية.

3-1-4 الإرشادات والمعايير الصادرة من الجهات المهنية لرقابة جودة عملية المراجعة

من الملاحظ أن العديد من الجهات والمنظمات المهنية الدولية والعالمية قد أبدت اهتماماً بموضوع جودة الأداء المهني للمراجع في مكاتب مُراجعة الحسابات بهدف رفع مستوى الأداء المهني لهذه المكاتب وتطويره بما يخدم الصالح العام، حيث وضعت هذه الجهات والمنظمات معايير مهنية كي يتبعها المراجع لضبط أدائه وفقاً لأعلى معايير الجودة.

وفيما يلي يتم التطرق لهذه الجمعيات مع بيان الإجراءات والعناصر التي على أساسها يمكن الحكم على جودة الأداء المهني من قبل الجمعيات المهنية.

أولاً: إرشادات صادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA لرقابة جودة عملية المراجعة

أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA عام 1979 أول برنامج لمعايير الرقابة على الأداء المهني لمراجعة الحسابات، وتم تطويره عام 1991 والذي تضمن عناصر متعلقة بالاستقلالية، والاسترشاد بأراء الخبراء، والفحص الدوري لبرنامج رقابة جودة الأداء وقبول عملاء جدد، والاستمرار في العلاقة مع العملاء الحاليين. وفي عام 1989 أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين برنامجاً أطلق عليه الفحص المتعمق (Peer View Program) ويلزم هذا البرنامج مكاتب المراجعة أو المحاسبين القانونيين والذي تنشأ عن خدماتهم مسئولية تجاه الطرف الثالث بتسجيل أسماءهم لدى لجنة بالمعهد متخصصة في تقييم أداء مكاتب المراجعة، حيث تقوم هذه اللجنة بفحص وتقييم نظام رقابة الجودة Quality Control System لدى مكاتب المراجعة، ثم إصدار تقرير لنتيجة هذا الفحص، وبمجرد تسجيل مكاتب المراجعة أو المراجع لدى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فإنه يتعين عليه ضرورة مراعاة معايير رقابة الجودة الصادرة من المعهد في هذا الشأن، بحيث يتم إجراء فحص متعمق لأدائه المهني في مجال أعمال المحاسبة والمراجعة كل ثلاث سنوات، أو فحص وتقييم خلال ثمانية عشر شهراً من التسجيل لدى اللجنة المختصة بالتقييم، وقد تم إدخال تعديلات وتحسينات على هذه المعايير في يناير 2001، من أجل تحسين جودة إعداد التقارير المالية، ولحماية العامة ممن يعتمدون على هذه التقارير في اتخاذ العديد من القرارات (حسين وقطب، 2003: 364).

ثانياً: إرشادات معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز لرقابة جودة عملية المراجعة .

قام معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز أيضاً بإعداد برنامج لرقابة جودة الأداء المهني في العام 1991، والذي أقرته وزارة التجارة والصناعة، وهو ملزم لمكاتب المراجعة في إنجلترا وويلز. وتمثلت أهم العناصر التي وردت في هذا البرنامج في الاستقلال، النزاهة المهنية، قبول العملاء واستمرارية العلاقة بهم، التدريب والتطوير المهني، الفحص الداخلي، الالتزام بشروط التسجيل والاستشارة، تجنب ما قد يؤدي على عدم موضوعية الأداء (جبران، 2010: 16).

ثالثاً: إرشادات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) لرقابة جودة عملية المراجعة وعلى المستوى العربي أصدرت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) في عام 1994 برنامج لمراقبة جودة الأداء المهني للمحاسبين القانونيين بالمملكة العربية السعودية، ويهدف هذا البرنامج إلى تحقيق درجة مقبولة من الالتزام بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم تقديم خدمات المحاسبة والمراجعة للعملاء، وذلك بهدف الارتقاء بمستوى المهنة.

وهناك نوعين من الفحص أو التفتيش تخضع له مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية، ويمثل النوع الأول في مراجعة دورية سنوية تتطلب من مكاتب المراجعة استيفاء مجموعة من المستندات وتوفير معلومات عن ملاك المكتب، الشركاء، المديرين، الموظفون، العملاء، وطبيعة الخدمات التي يقدمها المكتب، ويجب تقديم هذه المستندات وتوفير المعلومات خلال 90 يوماً من نهاية السنة المالية لمكتب المراجعة إلى السكرتير العام للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والذي بدوره يقوم بتحويلها إلى لجنة مراجعة الجودة Quality Audit Committee والتي قد تقوم إذا تطلب الأمر ذلك بتشكيل فريق لفحص نواحي القصور. وبناءً على نتائج الفحص تقوم لجنة مراجعة الجودة برفع توصياتها إلى السكرتير العام للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

ويتمثل النوع الثاني من الفحص أو التفتيش والتي تضمنته برامج مراجعة جودة عمليات المراجعة في فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية للجودة والتي تطبقها مكاتب المراجعة، وهذا النوع من التقييم يتم من خلال فريق متخصص يعين ويراقب من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ويؤدي هذا التقييم كل ثلاث سنوات لمكاتب المراجعة التي تمارس عمليات مراجعة لشركات القطاع العام أو كل خمس سنوات لمكاتب المراجعة التي تقدم خدماتها لشركات القطاع الخاص، ويشمل نطاق الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة جميع الخدمات المهنية التي يقدمها مكتب المحاسبة، كما تنطبق معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة على جميع مكاتب المحاسبة بغض النظر عن شكلها القانوني أو عدد ملاكها أو حجمها، وتقع مسؤولية الالتزام بهذه المعايير على عاتق مُلاك المكتب، ويجب على مكتب المحاسبة توثيق السياسات والإجراءات التي تمثل معايير للرقابة النوعية.

وتتمثل عناصر الرقابة النوعية لمكاتب المحاسبة والتي صدرت عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في الاستقلال، تخصيص المساعدين للعمليات، المشورة، الإشراف، التوظيف، تطوير وتدريب الموظفين، تقييم أداء الموظفين وترقيتهم، قبول العملاء واستمرارية العلاقة معهم، الالتزام بأحكام النظام ولوائحه، الفحص الداخلي الدوري، وكل عنصر من هذه العناصر يتم التحقق من مدى الالتزام به من خلال توجيه مجموعة من التساؤلات إلى الموظفين بمكاتب المحاسبة، ومن الجدير بالملاحظة فإن هذه العناصر تتشابه إلى حد كبير مع العناصر التي أصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (أبوهين، 2005: 56).

رابعاً: إرشادات المعهد المصري للمحاسبين القانونيين لرقابة جودة عملية المراجعة

أصدر المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين في عام 1996 المعيار رقم (7) والتي يختص بالرقابة على جودة أعمال المراجعة، ويهدف هذا المعيار إلى تقديم إرشادات تتعلق بالرقابة على الجودة وهذه الإرشادات غير ملزمة للمراجعين. ومما هو جدير بالذكر فإن هذه الإرشادات تتشابه إلى حد كبير مع الإرشادات الدولية رقم (7) والصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين عام 1981 وتضم هذه الإرشادات إجراءات خاصة بمكتب المراجعة، وإجراءات تتعلق بالعمل الذي يوكل إلى المساعدين في عملية مراجعة معينة، وتتوقف طبيعة وتوقيت ونطاق سياسات وإجراءات مراقبة الجودة بمكتب المراجعة على عدد من الاعتبارات مثل حجم وطبيعة الخدمات التي يقدمها، وموقع المكتب وهيكله التنظيمي، واعتبارات التكلفة، ومن ثم تمثلت السياسات والإجراءات المستخدمة في كل مكتب وذلك مدى توثيق هذه السياسات، من العناصر الرئيسية التي يمكن استخدامها في تقييم الجودة بمكتب المراجعة

(المتطلبات المهنية، المهارات، الكفاءات، التكاليف بمهام، التوجيه، والإشراف، والاستشارات، قبول أو الاحتفاظ بالعملاء والمراقبة) (جبران، 2010: 18).

خامساً: إرشادات هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي

اهتمت هذه الهيئة مثلها مثل باقي الجمعيات المهنية، بتحسين الجودة لعملية المراجعة في البلدان الأعضاء، وأصدرت كثيراً من الإصدارات التي تسعى إلى توحيد أسس النشاط المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة. ومن هذه الإصدارات معايير وبرامج مراقبة الأداء المهني والذي يحتل الإصدار السابع من إصدارات الهيئة والذي صدر في شهر أغسطس 2003، بعد إقراره في اجتماع مجلس إدارة الهيئة الذي انعقد خلال الفترة (1-4) يونيو 2003، وتوصل المجلس فيه إلى الصيغ النهائية لمعايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة، وقرر أن يتم توزيع معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة على المحاسبين والمراجعين والجامعات والجهات ذات العلاقة الأخرى، وأن يطلب منهم بيان ملاحظاتهم واقتراحاتهم حالياً، على أن تصل للهيئة قبل نهاية عام 2003 (<http://www.gccaao.org>. 16/3/2014).

سادساً: إرشادات الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

نظراً لأهمية الرقابة على جودة المراجعة، فقد قام الإتحاد الدولي للمحاسبين في عام 1981 بإصدار معيار المراجعة رقم 220 والخاص بالرقابة على جودة أعمال المراجعة والذي يهدف إلى تحديد معايير وتوفير إرشادات للرقابة على الجودة، وأكد المعيار على أن يتم تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة على مستوى مكتب المراجعة، وإجراءات رقابة الجودة تتوقف على مجموعة من الاعتبارات مثل حجم المكتب وانتشاره الجغرافي، الهيكل التنظيمي، التكلفة والعائد من الجودة، ويتضمن المعيار رقم 220 سياسات لرقابة مستوى الأداء (الطويل، 2010: 30).

يمكن القول إن جودة الأداء المهني للمراجع تلعب دوراً هاماً في عمل الأسواق المالية بكفاءة وفعالية ولهذا السبب زاد الاهتمام بجودة الأداء المهني للمراجع من قبل المشرعون والهيئات المهنية الدولية التي أثرت بشكل مباشر في مهنة المراجعة، وقد استجابت مهنة المراجعة لذلك عن طريق وضع قوانين وتنظيمات فعالة والتي حاولت التعامل مع العوامل كمؤثرات في جودة الأداء المهني للمراجع.

3-1-5 أهداف جودة الأداء المهني للمراجع

- يشير (المبروك، 2008) لوجود أهداف عديدة تحققها جودة الأداء المهني للمراجع أهمها ما يلي :
- 1- توفير الإرشادات الخاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم فيها المراجع من أجل الالتزام بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض السلطة لمساعديه في مهمة المراجعة.
 - 2- توفير الإرشادات حول الإجراءات والسياسات التي يتبناها مكتب المراجعة لتوفير القناعة المعقولة بنوعية المراجعة بصورة عامة والالتزام بإتباع وتطبيق المعايير المهنية.
 - 3- كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الدقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل.
 - 4- تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدفق العمليات، وتحسين كفاءة وفعالية أداء المهام وتقليل الوقت والجهد المبذول في إعادة العمل.
 - 5- المساهمة في زيادة وتحسين معنويات أعضاء مكتب المراجعة وترفع من روحهم المعنوية.
 - 6- المساهمة في إيجاد أرضية مشتركة تكون منهجاً يمكن من خلاله معرفة المكاتب الأخرى التي لها نفس الأهداف والخصائص لمناقشة المصالح المشتركة.
 - 7- المساهمة في الجهد الوطني من أجل الارتقاء بمستوى المهنة؛ تساهم في الحد من تعرض المراجع للمشاكل والمساءلات القانونية وتجنبه الاتهام بالتقصير في أداء الواجب المهني.

المبحث الثاني

مقومات الأداء المهني السليم لمراجع الحسابات

3-2-1 تمهيد

يتطلب تحسين جودة الأداء المهني لمراجعة الحسابات الخارجية توافر مجموعة من المقومات، بهدف الوصول إلى أقصى مستوى ممكن وذلك للمحافظة على سمعة مهنة المراجعة، لاسيما في ظل الاتهامات التي وجهت لمهنة المراجعة نتيجة الزيادة في معدل إفلاس الشركات وارتفاع حجم الخسائر التي لحقت بالمنشآت محل المراجعة أو غيرها من الأطراف المستفيدة من القوائم المالية نتيجة اعتمادها على تقرير مراجع الحسابات، حيث يؤدي انخفاض مستوى الجهد المبذول أثناء تنفيذ عملية المراجعة إلى زيادة احتمالات فشل عملية المراجعة، وتعرض المراجعين للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة، ولذلك فإن تحسين جودة الأداء المهني السليم يتطلب توافر عدد من المقومات الأساسية التي تزيد من كفاءة انجاز المراجعين لمهامهم، وبما يعزز من ثقة الأطراف المستفيدة من القوائم المالية في أداء مراجعي الحسابات ونتائج عملية المراجعة (الجلال، 2010: 41).

تعتبر هذه المقومات المصادر الأساسية التي تلعب دوراً مهماً في عملية تحسين الأداء المهني، والتي يمكن للمراجع أن يحقق هذه الجودة من خلال تلك المقومات التي تؤثر فيها عند قيامه بأعمال المراجعة.

ولابد لهذه المقومات أن تتوسع ليشمل بعضها نواحي خاصة ومرتبطة بشخصية المراجع، والبعض الآخر يكون خاصاً بمكتب المراجعة، والبعض الآخر ناتجاً عن مقومات خارجية تتعلق بالبيئة المحيطة بالمراجع.

لقد تعددت المقومات التي تدعم جودة الأداء المهني لأنها تركز على طبيعة الأحداث المترابطة، بالإضافة إلى نظام المعايير المهنية، كما أن الأداء المهني يقوم على نتائج عوامل كثيرة تتعلق بالمراجع وبتكوينه المهني، وعوامل تتعلق بالمعايير المهنية والتشريعات الملزمة لكل من يمارس مهنة المراجعة، وعوامل تتعلق بدرجة تعقيد مهام المراجعة، بالإضافة إلى عامل تعدد الفئات الأساسية المهتمة بجودة الأداء المهني للمراجع، لذلك تم تبويب المقومات هذه إلى ثلاثة مقومات أساسية هي:

- المقومات الداخلية المرتبطة بشخص المراجع
- المقومات التنظيمية المختصة بمكتب المراجعة
- المقومات الخارجية سواء المرتبطة بالتشريعات والقوانين والمعايير المنظمة للمهنة أو المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة وإدارتها وعلاقتها بالمراجع.

3-2-2 المقومات الذاتية (الداخلية المرتبطة بشخص المراجع)

تتمثل المقومات الذاتية المرتبطة بشخصية المراجع، والمتعلقة بتكوينه المهني، والتي تدعم

جودة الأداء المهني للمراجع كما يلي:

1- استقلالية المراجع

يحظى استقلال مراجع الحسابات باهتمام واسع من جانب الباحثين في مجال المراجعة والتنظيمات المهنية وكذلك من جانب المشرع في القوانين التي تحكم نشاط المنشآت محل المراجعة، ويرجع ذلك إلى أهمية تحرر المراجع من التحيز عند إبداء رأيه الفني المحايد في القوائم المالية المنشورة للمنشآت التي يتولى مراجعة حساباتها، وتزداد أهمية الاستقلال باعتباره مسألة ذهنية للمراجع في شركات الأموال، حيث ينظر للمراجع في هذه الشركات كوكيل للمساهمين (المالك) في الحكم على التصرفات المالية لإدارتها (إبراهيم، 2007: 24). وتعتبر استقلالية المراجع الخارجي الركيزة الأساسية للثقة التي يضيفها تقريره على القوائم المالية للمنشأة ولاشك أن حيادية وموضوعية المراجع تعتمد على استقلاله الفكري في جميع ما يتعلق بالمراجعة -خاصة- عند تقييمه للأدلة والقوائم الناتجة من اختبارات المراجعة وعند الوصول على رأيه في القوائم المالية (بافير، 2008: 96).

إن مفهوم استقلال مراجع الحسابات هو قدرة المراجع على مقاومة ضغوط العملاء وقدرته على التصرف بشكل نزيه يمكنه من تقديم تقرير عادل عن صحة البيانات المالية لعميله، وقدرته على أن يكون متحرراً من أي مؤثرات قد تغير مساره عن تقديم رأيه أو عند إعداده للتقرير (الطويل، 2012: 32). وأما عن علاقة استقلالية المراجع بجودة الأداء المهني، فقد توصلت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين استقلال المراجع وجودة الأداء المهني، وفي هذا الإطار خلصت دراسة De Angelo إلى أن استقلال المراجع يعد أحد الركائز الأساسية لتحقيق جودة الأداء المهني السليم، حيث أن المراجع غير المستقل لا يمكنه التقرير عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة (الأهدل، 2008: 28).

ومن ناحية أخرى اهتمت الإصدارات المهنية بمعيار الاستقلالية اهتماماً خاصاً، وأوضحت إصدارات مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA وإصدارات الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC عدم جواز إبداء الرأي لمراجع الحسابات في القوائم المالية للشركات التي يكون غير مستقل عنها (علي وشحاته، 2007: 409).

ويتطلب استقلال المراجع تحقق الاستقلال في الواقع والاستقلال في الظاهر كما

يلي: (الجعافرة، 2006: 33)

• الاستقلال العقلي (الذهني)

وهي الحالة العقلية التي تتيح للمراجع تقديم رأيه دون أن يتأثر بالمؤثرات التي تضعف حكمه المهني، وتتيح له أن يتصرف بنزاهة وأن يمارس الموضوعية والتشكيك المهني.

• الاستقلال الظاهري

وهو القاضي بتجنب المراجع الحقائق والظروف المهمة التي تظهره بأنه في وضع يؤثر على حياديته واستقلاله من وجهة نظر الغير، وبما يقلل من نزاهته وموضوعيته عند إبداء الرأي حول البيانات المالية.

وبناء على ما سبق يمكن القول أن استقلال المراجع يُعدُّ الركيزة الأساسية عند قيام المراجع بعملية المراجعة، حيث أن المراجع غير المستقل لا يمكنه من القيام بعملية المراجعة بالجودة العالية والأداء المهني السليم، وذلك لأن عدم الاستقلال يؤثر على رأي المراجع وعلى عملية المراجعة، وبالتالي يمكن اعتبار استقلالية المراجع مقوم أساسي ومن الصفات الضرورية التي يجب أن يتمتع بها المراجع عند قيامه بعملية المراجعة.

2- الخبرة المهنية والتأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات

تعتبر الصفات الشخصية الجيدة للمراجع من المقومات التي تؤدي إلى كفاءة وفاعلية أداء عملية المراجعة بشكل جوهري، ومن تلك الصفات ذات الأثر الكبير على جودة الأداء المهني للمراجعة الخبرة المهنية للمراجع (الأهدل، 2008: 29). بالإضافة إلى التعليم المستمر والتأهيل العلمي والعملية والحصول على الدورات التدريبية الخاصة بالمراجعة.

وتعرف الخبرة المهنية للمراجع كما عرفتُها بعض الدراسات على أنها محصلة مدة مزاولته للمهنة وإلمامه بمعايير المحاسبة وإجراءات المراجعة، وكذلك المعرفة التامة بصناعة أو نشاط المنشأة محل المراجعة مما يؤدي إلى كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.

وبناءً على ما سبق يجب على المراجع أن يواكب التطورات العلمية الحديثة الخاصة بالمراجعة، وأن يعمل على زيادة الخبرة المهنية وذلك بمتابعة الإصدارات الجديدة في عالم المراجعة والحصول على الدورات المهنية والعلمية حتى يمكنه القيام بعملية المراجعة بأداء مهني سليم.

3- القدرة التحليلية

يجب على المراجع أن يتصف بالقدرة التحليلية للأمور والمهام التي تواجهه أثناء قيامه بأعمال المراجعة، حتى يتسنى له استنباط العلاقات بين العناصر وإدراك ما يجب عمله لتحقيق الهدف من عملية المراجعة، ومن هنا فإن زيادة توافر القدرة التحليلية للمراجع تزيد من خبرته في البحث عن البدائل وتقييمها واختيار أفضلها (مجاهد، 2011: 225).

4- القدرة على الابتكار

يقصد بها الاستعداد الفطري للمراجع لإيجاد أفضل الحلول للمشكلات المستجدة، ويجب أن تكون الخدمات التي يقدمها المراجع تتصف بالتنوع لأن البيئة التي يتعامل معها بيئة ذات طبيعة

متغيرة (راضي، 2011: 249). ولذلك يمكن اعتبار مدى حرص و مقدرة المراجع على الابتكار يؤدي إلى أداء مهني سليم، وتؤدي إلى تحسين وتطوير عملية المراجعة.

5- القدرة على الاتصال الجيد مع العميل

تعتبر القدرة على الاتصال من المقومات الأساسية و الشخصية للمراجع لأن هذه الصفة الذاتية للمراجع تجعله قادراً على الإقناع وتوصيل قراراته وأحكامه المهنية التي يصدرها بشأن المشكلات والمواقف المطروحة بالشكل الذي يبعث الثقة والإقناع من جانب المتعاملين معه في أحكامه وقراراته. (فودة، 1997: 364، 363)، و حيث أن وجود وسائل اتصال جيدة بين المراجع والعميل أو إدارة الشركة يعد خاصية من خصائص جودة الأداء المهني كما أوضحتها العديد من الدراسات الميدانية مثل دراسة (Schroeder et al., 1986, Sutton and Lampe, 1991. Behn et al., 1997) كما أنه في حين توصلت الدراسة التي قام بها Carcello وزملائه إلى نفس النتيجة، إلا أن الدراسة أظهرت مظاهر عديدة لهذا الاتصال مثل الزيارات المتعددة لمدير المراجعة لمواقع العمل الميداني، وإشعار العميل أولاً بأول بالنتائج التي تم التوصل إليها بالإضافة إلى وجود اتصالات متكررة بين المراجع وإدارة الشركة ولجنة المراجعة بها (راضي، 2011: 354).

وترجع أهمية هذا المقوم إلى أن خدمة المراجعة تعتمد على العلاقة الثنائية والمباشرة بين العملاء ومكتب المراجعة، ويعد الاهتمام بالعملاء هو جوهر هذه العلاقة التفاعلية (عبد الغني والهادي، 2003: 243، 244).

6- بذل العناية المهنية الواجبة

يعتبر المقوم الخاص ببذل العناية المهنية الواجبة من المقومات الأساسية والشخصية والذاتية التي تدعم جودة الأداء المهني للمراجع، وذلك لأنها ترتبط بكافة مراحل عملية المراجعة، حيث اشترطت معايير المراجعة على المراجع ضرورة بذل العناية المهنية، إلا أنها لم تحدد بوضوح مستوى العناية المهنية الواجب بذلها من جانب المراجع من حيث تحديد مسؤولية المراجع تجاه القوائم المالية والأخطاء التي يكتشفها والتي لم يكتشفها ودرجة المهارة والخبرة المطلوبة من المراجع، ولذلك يجب على المراجع الالتزام بالتشريعات والمعايير التي تحكم عمله سواء المحلية أو الدولية التي تساعده على أداء عمله بكفاءة وفعالية وأن يكون مطلعاً على كل ما هو جديد في مجال المحاسبة والمراجعة والعلوم السلوكية حتى يتمكن من تحسين جودة الأداء المهني (مجاهد، 2011: 227). كما أن التزام المراجع بالمعايير المهنية يعتبر عاملاً ذو تأثير إيجابي على جودة الأداء المهني حيث يؤدي ذلك الالتزام إلى ضمان أداء المهنة بواسطة أفراد مؤهلين علمياً وعملياً، ويتمتعون بالاستقلال والموضوعية اللازمتين لإبداء الرأي الفني المحايد، ويقومون ببذل العناية المهنية الكافية والملائمة للاضطلاع بمسئولياتهم القانونية والمهنية والشخصية، مع قيامهم بعملية الفحص في شكل مخطط يضمن حسن توزيع المهام

على المساعدين ودقة تقييم نظام الرقابة الداخلية، مع تجميع الأدلة الكافية والملائمة لتأييد رأيه مع إعدادهم لتقرير المراجعة بشكل يفي بمتطلبات الطرف الثالث (علي وشحاتة، 2007: 399).

7 - الالتزام بقواعد الآداب والسلوك المهني

تُعرف قواعد السلوك المهني على أنها مجموعة القواعد والأسس التي يجب على المراجع المهني التمسك بها والعمل بمقتضاها، ليكون ناجحاً في تعامله مع الناس وناجحاً في مهنته، وقادراً على التفريق بين المقبول وغير المقبول ليكون قادراً على كسب ثقة عملائه وزملائه ورؤسائه، وتؤدي قواعد السلوك المهني إلى وضع أنماط ومعايير للسلوك والتصرفات المتوقعة من أعضاء المهنة والالتزام كحد أدنى لاستمرار مزاولتهم لعملهم المهني، إضافة إلى تعريف الجمهور وكافة المهتمين بالمهنة بهذه القواعد التي تحكم تصرفات أعضائها، وبالتالي ترتفع مكانة المهنة وأعضائها، وتكون تقاريرهم ونتائج أعمالهم موضع ثقة عالية، بجانب إتاحة الفرصة لهم لأداء مهمتهم بكفاءة مرتفعة (الطويل، 2012: 53).

وقد أوصت العديد من المنظمات الدولية المعنية بمهنة المحاسبة والمراجعة بعدد من السياسات والإجراءات التي تعرف بالمتطلبات الضرورية لعملية إنشاء قوانين السلوك الأخلاقي وآلية إلزام الشركات بقوانين السلوك المهني (القشي، 2005: 21).

ويمكن القول بأنه يجب على المراجع الأخذ في الاعتبار الالتزام طوال عملية المراجعة بالمتطلبات الأخلاقية والسلوكية والتي تشمل على النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني، حيث يظل متيقظاً للحصول على أدلة الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية والسلوكية.

مما سبق يتبين أن مهنة المراجعة تعتبر مهنة ذات بيئة غنية بالمعلومات وتعتمد على تطور أداء أعمال المراجع، حيث أن أعمال المراجع لم تعد تقليدية تحتفظ بأعمال المراجعة فقط، بل امتدت إلى العديد من الخدمات الخاصة بالمراجعة والفحص مثل تصميم النظم وتقديم الاستشارات، الأمر الذي أدى إلى حدوث تغيرات جذرية في منهج وأسلوب المراجع، حيث أن معظم المؤسسات والشركات أخذت بمفهوم النظم الإلكترونية والشاملة للمعلومات.

لذا بات من الضروري أن يواكب المراجع تلك التغيرات، وأخذه في الاعتبار عند تحديد إجراءات وخطط المراجعة وذلك من خلال زيادة مستوى التأهيل العلمي والعملية والمهام بنواحي المعرفة والتطور مثل علوم الحاسوب وأساليب التحليل الكمي المتقدمة، وزيادة خبرته العملية بالدورات التدريبية الكافية حتى يتمكن من تحسين جودة أدائه المهني، كما يجب على المنظمات المهنية والهيئات العلمية المهمة بتطوير وتحسين جودة الأداء المهني للمراجع والارتقاء بمستوى المهنة أن تقوم برفع المستوى العلمي للمراجعين وإعداد البرامج التدريبية والتعليمية التثقيفية المستمرة لهم وزيادة

درجة إمامهم بأهداف فروع المعرفة وذلك حتى يتسنى لهم مسايرة التطورات الحديثة في مجال المراجعة والتغيرات التكنولوجية، الأمر الذي يؤدي إلى تحسين جودة الأداء المهني في المراجعة الخارجية.

3-2-3 المقومات التنظيمية المختصة بمكتب المراجعة

تتمثل المقومات التنظيمية المختصة بمكتب المراجعة بتلك المقومات التي يجب على مكاتب المراجع إتباعها للوصول إلى درجة عالية من الأداء المهني السليم للمراجعة، حيث تعتبر العوامل الرئيسية للمراجع عند تأديته لمهام المراجعة ، ومن هذه المقومات الآتي:-

1- زيادة حجم مكتب المراجعة

تعتبر زيادة حجم المكتب من المقومات الأساسية التي يمكنها من تنفيذ عمليات المراجعة بدرجة عالية من الكفاءة والفعالية وبذل العناية المهنية الواجبة، والقيام بأداء عملها على خير وجه، وذلك لما تتميز به تلك المكاتب من عدم الاعتماد على عميل واحد أو عدد محدود من العملاء في تدبير مواردها المالية، بالإضافة إلى قدرتها على توفير إمكانيات ووسائل التدريب والتعليم المستمر لتنمية القدرات الفنية وزياد خبرة المراجعين، الأمر الذي يؤدي إلى قدرة مكتب المراجعة على مقاومة ضغوط العملاء والمحافظة على الاستقلالية والحياد (إبراهيم، 2008: 188).

في ضوء ما سبق يمكن القول أن العمل على زيادة حجم المكتب والاهتمام بالهيكل التنظيمي يعتبر أحد المقومات الأساسية اللازمة والهامة لتحسين جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية، وذلك لأن المكاتب الصغيرة تنقصها الإمكانيات المتاحة المتوفرة لدى المكاتب كبيرة الحجم، وأن معظم عملاء مكاتب المراجعة كبيرة الحجم من المنشآت كبيرة الحجم مما يدفع إلى زيادة درجة الكفاءة وفعالية الأداء من أجل جودة أداء مهني أفضل.

2- المحافظة على سمعة مكتب المراجعة

تعتبر سمعة مكتب المراجعة (شهرته) أحد الأصول المعنوية الخاصة بالمكتب، والتي يتم اكتسابها من خلال الممارسة والقدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية، ويقصد بسمعة مكتب المراجعة تداول اسم المكتب بين العملاء على أنه يقدم خدمات ذات جودة متميزة (الأهدل، 2008: 10)، وذلك مما يؤدي إلى المصادقية في التقارير المالية التي تمت مراجعتها، ونسنتج من ذلك أن سمعة مكتب المراجعة هي انعكاس لجودة الأداء المهني للمراجع، وبالتالي ينبغي على المراجع المحافظة على سمعة المكتب وذلك لاعتبارها مقوم أساسي يساعد في أداء مهني جيد للمراجع.

3- المنافسة الكبيرة بين مكاتب المراجعة

حيث أن زيادة شدة المنافسة الكبيرة بين مكاتب المراجعة يؤدي إلى التأثير السلبي في القيام بالأداء المهني السليم للمراجع، وإتباع إجراءات مراجعة غير منتظمة مما يؤدي إلى تعرض المراجع إلى مشاكل تتعلق بالعائد الذي يحصل عليه، وأضرار تلحق بسمعته وسمعة المهنة التي يمثلها.

لذا بات من الضروري أن تكون المنافسة بين المكاتب على أساس الجودة في الأداء المهني للمراجعة الخارجية كوسيلة يمكن أن يتميز بها مكتب المراجعة عن غيره من المكاتب الأخرى المنافسة، بدلاً من المنافسة على تقليل العائد المالي والذي يؤثر بشكل سلبي على جودة الأداء المهني، مما يستلزم زيادة الطلب على مستوى أعلى من الجودة في الأداء المهني للمراجعة الخارجية، بالإضافة إلى القروض التي تتم بناء على شروط معينة ومحددة تستلزم مراجعة خارجية ذات جودة مرتفعة.

4- التزام مكتب المراجعة بمعايير المحاسبة والمراجعة

إن التزام مكتب المراجعة بمعايير المحاسبة والمراجعة أثناء أداء العمل المراجعي يؤثر تأثيراً جوهرياً على جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية، ويرجع ذلك إلى أن تلك المعايير توضح الأسلوب الذي تتم به ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة، بالإضافة إلى اعتبارها الأداء التي يمكن من خلالها الحكم على جودة الأداء المهني للمراجع، لذلك فإنه من المتوقع أن يكون لها تأثير جوهري على مستوى جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية (ابراهيم، 2008 : 192).

وبناءً على ما سبق يمكن القول أن التزام مكاتب المراجعة بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية المقبولة قبولاً عاماً يؤثر في جودة الأداء المهني ويعتبر مقوم أساسي من المقومات التي تؤدي إلى تحسين الأداء المهني السليم، حيث ينبغي على المراجع أن يبين أثناء العمل المراجعي مدى الالتزام بمتطلبات هذه المعايير.

5- هيكل المراجعة

تتمثل هيكل المراجعة في الإجراءات والسياسات والأدوات التي تهدف إلى تنظيم عمل مراجع الحسابات عند قيامه بعملية المراجعة وإعداد تقرير المراجعة. وهناك علاقة طردية بين هيكل المراجعة وجودة الأداء المهني للمراجع، حيث أن منشآت المراجعة التي تتبع مدخل هيكل المراجعة تظهر بصورة أفضل أمام مستخدمي القوائم المالية من تلك التي لا تتبع مدخل الهيكل، وذلك من خلال اعتقاد مستخدمي القوائم المالية بأن منشآت المراجعة التي تتبع مدخل الهيكل تقوم بعملية المراجعة بصورة أكثر اتقاناً من غيرها من المنشآت. (علي وشحاتة، 2007: 395).

لذا يمكن القول بأن استخدام هيكل المراجعة يعتبر من المقومات الأساسية لمكاتب المراجعة التي تؤدي إلى القيام بجودة الأداء المهني، نظراً لما تتضمنه هذه الهيكل من التحديد الواضح لإجراءات المراجعة الواجب تنفيذها في كل مرحلة من مراحل عملية المراجعة، مما يحقق الجودة العالية في الأداء المهني.

6- التخطيط الجيد لعملية المراجعة

تتطلب معايير المراجعة من مكاتب المراجعة تخطيط عملية المراجعة بصورة ملائمة وجيدة، حيث ينص المعيار الأول من معايير المراجعة الدولية وهو المعيار الخاص بالعمل الميداني على وجوب تخطيط مهمة المراجعة بشكل كافي والإشراف الدقيق على عمل المساعدين. إن التخطيط الجيد لعملية المراجعة له أثر كبير على جودة الأداء المهني للمراجع، خاصة عندما يقوم المراجع باستخدام الإجراءات التحليلية عند تخطيط المراجعة، بهدف تفهمه لنشاط العميل بالإضافة لتحديد خطر المراجعة وذلك من خلال دراسة العلاقات أو الأرصدات للأحداث غير العادية أو غير المتوقعة وبالتالي فإن استخدام المراجع للإجراءات التحليلية عند تخطيط المراجعة يساعده في تخطيط المواعيد الزمنية ومدى نطاق إجراءات المراجعة، الأمر الذي يزيد من مستوى جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي (إبراهيم، 2008: 197).

7- الإعداد الجيد لأوراق العمل

عرف معيار المراجعة الدولي أوراق المراجعة بأنها السجلات التي يقوم بإعدادها المراجع والتي تتضمن اختبارات المراجعة التي قام بها أو المعلومات التي حصل عليها وإجراءات المراجعة المطبقة واستنتاجات المراجعة التي توصل إليها.

لذا بات من الضروري تقييم أوراق العمل وتنظيمها بعناية لتنتمشى مع متطلبات كل عملية من عمليات المراجعة، كما يجب أن تكون متكاملة ومتصلة بما يمكن المراجع ذو الخبرة من استيعاب عملية المراجعة.

في ضوء ما سبق يمكن القول أن الإعداد الجيد لأوراق العمل يعد مقوم أساسي من المقومات التي تدعم جودة الأداء المهني للمراجع، لأن إعدادها بالشكل والمحتوى المناسب يؤدي إلى مستوى مرتفع لجودة الأداء المهني، حيث أنها توفر للمراجع دليل الإثبات على ما تم انجازه من مهام المراجعة وتعتبر التأييد الكامل لتقرير المراجعة.

3-2-4 المقومات الخارجية المحيطة ببيئة عمل المراجع

تتمثل المقومات الخارجية المحيطة ببيئة عمل المراجع بالوسائل التي قامت بها المنظمات والهيئات المهنية لتحسين عملية المراجعة و العوامل المتعلقة بالمنشآت والشركات محل المراجعة، والتي عملت على تعزيز قيام المراجع بالاهتمام بجودة الأداء المهني أثناء تأديته لمهام المراجعة، وتتمثل هذه المقومات في الآتي:-

1- إصدار معايير الرقابة على جودة الأداء المهني

في إطار الجهود التي قامت بها العديد من المنظمات الدولية مثل المعهد الأمريكي للمحاسبين (AICPA) والإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ومجلس إعداد التقارير البريطاني Financial Reporting Council لتعزيز جودة المراجعة، والتي تمثلت في وضع قوانين وتنظيمات فعالة

وإصدار العديد من السياسات والمعايير والتي تعتبر كمقومات أساسية لتعزيز جودة الأداء المهني للمُراجِع الخارجي و التي يجب على المُراجِع الالتزام بها لقياس وتطوير جودة المُراجِعَة والرقابة عليها. حيث تعرف الرقابة على جودة أعمال المُراجِعَة بأنها جميع المقاييس المستخدمة من قبل مكتب المُراجِعَة والمصممة للمساعدة في إنجاز عمليات المُراجِعَة بدرجة عالية من النوعية والجودة، فهي الوسيلة التي يمكن بواسطتها لمكتب المُراجِعَة التأكد إلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات المُراجِعَة تعكس مراعاته لمعايير المُراجِعَة الدولية، أو أية شروط قانونية أو تعاقدية أو أية معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه، كما تشجع المعايير الشخصية الملائمة لعمل المُراجِع والتي تم وضعها في قواعد السلوك المهني الصادرة عن المجمع المحاسبية، ومن المهم أن تصمم هذه المقاييس بقصد تكوين رأي صحيح للمُراجِع عن القوائم المالية، بالإضافة إلى صياغة هذا الرأي بصورة واضحة تقوي من قابلية الاعتماد عليها من قبل مستخدمي البيانات المالية (الجعافرة، 2008: 26). وتتمثل معايير الرقابة على جودة المُراجِعَة في مجموعة من الإجراءات والسياسات التي تتبناها مكاتب المُراجِعَة والتي تؤدي إلى تحقيق أهداف المهنة من حيث تحسين مستوى أدائها واستمرارها، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الثقة في أدائها وذلك لأنها تعتبر وسيلة جيدة لتسويق أعمال وخدمات المكتب، فضلاً عن زيادة الكفاءة المهنية للممارسين وتحفيز المساعدين ورفع روحهم المعنوية وزيادة الموضوعية والمصادقية (الأهدل، 2008: 65).

ومن هذه المعايير المعيار الدولي رقم 220 والخاص بالرقابة على جودة عملية المُراجِعَة، حيث يهدف إلى توفير إرشادات عن رقابة الجودة لعملية المُراجِعَة من خلال السياسات والإجراءات التي يتبناها مكتب المُراجِعَة عند أدائه لعملية المُراجِعَة، والإجراءات المتعلقة بتفويض الأعمال للمساعدين. ويمكن القول أن وجود معايير رقابة على جودة الأداء المهني للمُراجِع والزامه بإتباعها، يعتبر من المقومات الأساسية التي فرضتها المنظمات المهنية الدولية، الأمر الذي يؤدي إلى تحسين جودة أدائه المهني، وزيادة الثقة بأداء المُراجِعَة من قبل مستخدمي القوائم المالية، لذا بات من الضروري اهتمام المُراجِع بهذه المعايير والعمل على تطبيقها عند أدائه لمهام المُراجِعَة.

2- تشكيل لجان مراجعة

ظهرت فكرة تشكيل لجان المُراجِعَة في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الهزات المالية الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية لشركة Robbins & McKesson والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك للأوراق المالية New York Stock Exchange (N Y S E) وهيئة تداول الأوراق المالية Securities and Exchange Commission (S E C) بالتوصية بضرورة تشكيل لجنة مكونة من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المدقق الخارجي وتحديد أتعابه، وكذلك كمحاولة لزيادة ودعم استقلاليته في إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات، وفي عام 1967 أوصى معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) جميع الشركات العامة بضرورة إنشاء

لجنة المراجعة، بحيث تكون من ضمن مسؤولياتها حل المشكلات التي قد تنشأ بين المدقق الخارجي وإدارة الشركة فيما يتعلق بالأمور المحاسبية وطريقة الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية، وفي عام 1972 أوصت هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) شركات المساهمة بإنشاء لجان للمراجعة تكون عضويتها قاصرة فقط على الأعضاء غير التنفيذيين من مجلس الإدارة (الصوص، 2012: 26). و تكمن أهمية تكوين هذه اللجنة في المحافظة على استقلال المراجع الخارجي، وذلك باعتبار قيام اللجنة كحلقة وصل بين المراجع وإدارة الشركة بشكل يؤدي إلى استقلال المراجع (حجازي، 2007: 98)، حيث أشارت العديد من الدراسات العلمية إلى إن تكوين لجان المراجعة يمكن أن يؤدي إلى زيادة كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية، ومن ثم رفع مستوى جودة الأداء المهني للمراجع حيث أن مهام تلك اللجان تشتمل على الآتي (إبراهيم، 2008: 204):

- فحص نطاق مهام المراجع الخارجي المقترحة
- فحص نظام الرقابة الداخلية وكذلك فحص التقارير المالية
- تدعيم استقلال المراجعين الخارجيين، وذلك من خلال تعيين وتغيير المراجعين وتقوم اللجنة بذلك مع مراعاة مدى كفاءة المراجع ومدى تخصصه في صناعات العميل.
- فحص جوانب عدم الاتفاق بين المراجع الخارجي والإدارة الخاصة بالعميل .
- تقييم فاعلية مجهودات المراجع الخارجي، وذلك من خلال معرفة نطاق الفحص الذي قام به المراجع، وهل أخذ في اعتباره الأمور الهامة مثل مدى تغطية المراجع للمناطق الأكثر خطورة.

وبناءً على ما سبق يتضح أهمية تشكيل لجان المراجعة في زيادة فاعلية عمل مجالس الإدارات وفي تدعيم وتطوير النظم المحاسبية والرقابية، الأمر الذي أدى إلى اعتبارها وسيلة فعالة لدعم الاتصال مع المراجع الخارجي، ومقوم أساسي لتحسين الأداء المهني للمراجع، وتزيل المعوقات الأساسية التي تواجه المراجع عند أدائه لمهام المراجعة.

3- إلزام المنشآت محل المراجعة بتغيير المراجع

يعتبر استمرار المراجع في مراجعة حسابات عميل معين من الأسباب التي تضعف الموضوعية ومن ثم يؤثر تأثيراً سلبياً على جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي، و قد يؤدي ذلك إلى تنفيذ إجراءات مراجعة أقل دقة، لأن المراجع الخارجي في بعض الحالات قد يقدم حلول تحقق مصالح العميل بهدف الرغبة في إرضائه.

وفي هذا الصدد فقد أشارت لجنة Metcalf وكذلك لجنة Treadway إلى أن طول فترة الارتباط بين المراجع الخارجي والعميل يؤثر على جودة الأداء المهني للمراجع، ويرجع ذلك إلى تولد العلاقة بين المراجع والعميل، ولذلك أوصت اللجنتين السابقتين أنه لا بد من تغيير المراجع الخارجي كل خمس سنوات تقادياً لذلك (إبراهيم، 2008: 170).

ومن ناحية أخرى عززت دراسة (Jackson et al.2008) هذه النتيجة بدراستها لأثر تدوير المراجعة (التغيير الإلزامي للمراجع) على جودة عملية المراجعة، وتوصلت إلى نتيجة رئيسية مفادها أن جودة المراجعة تزداد في حالة تناوب عملية المراجعة بين العديد من مكاتب المراجعة في السوق (العنبي، 2009: 136).

وبناءً على ما سبق يمكن القول أن إلزام المنشآت محل المراجعة من قبل المنظمات والهيئات المهنية والحكومية بضرورة تغيير المراجع وعدم الاستمرار في أعمال المراجعة لفترة طويلة من الوقت حتى تحقق الاستقلالية والموضوعية وبالتالي تحسين جودة الأداء المهني للمراجع، الأمر الذي يدعو إلى اعتبار التغيير الإلزامي للمراجع مقوم من المقومات الخارجية التي تؤدي إلى تحسين جودة الأداء المهني في أعمال المراجعة.

4- قيام الجمعيات المهنية بالهيمنة على مهنة المحاسبة والمراجعة

إن قيام الجمعيات المهنية بالهيمنة على مهنة المحاسبة والمراجعة، وتشجيع مراجع الحسابات على تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني ومراقبة الالتزام بها من جانب الممارسين للمهنة من خلال وضع برامج جودة الأداء المهني لمكاتب وشركات المراجعة ووضع النظم الكفيلة لمعاينة من يخرج عن تطبيق تلك المعايير، سوف يؤدي إلى تنفيذ أعمال المراجعة بأداء مهني سليم عند فحص وتدقيق البيانات المالية (جربوع وشاهين، 2011: 17).

وعليه يمكن القول في حال قيام الجمعيات المهنية بالهيمنة على مهنة المحاسبة والمراجعة، الأمر الذي يؤدي إلى مراقبة المراجع ومساءلته عن أدائه المهني في أعمال المراجعة، لذا يتوجب على المراجع الالتزام بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني والمحافظة على الأداء المهني السليم لأعمال المراجعة، تفادياً للمساءلة من قبل تلك المنظمات.

المبحث الثالث

العلاقة التكاملية بين جودة الأداء المهني للمراجع وحوكمة الشركات

3-3-1 تمهيد

بعد استعراض مقومات حوكمة الشركات وجودة الأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي، وتحليل أهم جوانب كل منهما والتمثلة في المفهوم والأهمية والأهداف والمبادئ والمعايير ومقومات الأداء المهني السليم لمراجع الحسابات، يلاحظ وجود علاقة تكاملية بينهما.

إن التطبيق السليم لحوكمة الشركات يشكل المدخل الفعال لتحقيق جودة الأداء المهني للمراجع، حيث تبرز جودة الأداء المهني من خلال اهتمام المراجعين بقواعد السلوك المهني والأخلاقي والتزامهم بمعايير المراجعة والقوانين والتشريعات التي ركزت عليها المعايير الأساسية للحوكمة من خلال إظهار دور المراجع الخارجي في حوكمة الشركات، -لاسيما- أن المراجع الخارجي يعتبر طرف من الأطراف الأربعة الأساسية المرتبطة بالحوكمة وهي (المراجع الخارجي، مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجع الداخلي). فضلاً عن أن تطبيق الحوكمة يعمل على المساهمة في تحقيق جودة الأداء المهني، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة المسؤوليات الملقاة على عاتق المراجع بإعادة الثقة في تقارير المراجعين للشركات محل المراجعة، -لاسيما- بعد الانهيارات التي طالت الشركات الأمريكية العملاقة وتورط شركة (آرثر أندرسون) أحد أكبر خمس شركات مراجعة في العالم، وذلك بارتكابها أخطاء مهنية جسيمة وإصدارها تقارير مراجعة مضللة، الأمر الذي أدى إلى انخفاض مستوى السلوك المهني الأخلاقي لمراجعي الحسابات وانعدام ثقة مستخدمي البيانات المالية بالقوائم المالية المنشورة، وأمانة واستقامة مراجعي الحسابات وازدياد فجوة التوقعات بين مستخدمي هذه القوائم ومراجعي الحسابات .

ونتيجة لهذه الانهيارات في الشركات الأمريكية العملاقة أصبح هناك شك وعدم اقتناع من قبل مستخدمي القوائم المالية بالدور الذي يقوم به مراجع الحسابات، الأمر الذي يتطلب معالجة هذا الوضع وضرورة قيام المراجعين بإثبات استقلاليتهم وحيادهم التام وتمسكهم بأخلاقيات وسلوك المهنة بتطبيق روح القانون.

وعليه فإن الالتزام بجودة مراجعة التقارير المالية المنشورة وبما تتضمنه من معايير المحاسبة والمراجعة الدولية والتي تلزم مراجع الحسابات بتطبيق معيار رقابة الجودة في الأداء المهني والتأكد من إعداد التقارير المالية وفقاً لمعايير المحاسبة والمراجعة وبما تتضمنه من خصائص الملاءمة والموثوقية التي حددها مجلس المحاسبة المالية، فضلاً عن الإفصاح والشفافية لهذه التقارير، الأمر الذي يعزز

عملية المساءلة والمتابعة الداخلية والخارجية لحماية حملة الأسهم وغيرهم من المستثمرين والمجتمع، وهذا هو الهدف الأسمى من تطبيق حوكمة الشركات. وبالتالي يمكن القول بأن هناك علاقة وثيقة الصلة بين تطبيق حوكمة الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع، والمتمثلة في الموضوعات الآتية:-

- دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات
- علاقة الحوكمة بنظرية الوكالة وجودة الأداء لمهني
- علاقة الحوكمة بالموضوعات ذات الصلة بعملية المراجعة
- علاقة المراجع الخارجي بالأطراف المرتبطة بالحوكمة
- متطلبات حوكمة الشركات ومساهماتها في تحسين جودة الأداء المهني
- الدور الحوكمي لمراجع الحسابات
- الدور المتوقع من تطبيق حوكمة الشركات وأثره في تحسين جودة الأداء المهني

3-3-2 دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات

تعتبر المراجعة الخارجية أحد الآليات الأساسية والهامة في منظومة حوكمة الشركات، وذلك من منظور دورها الهام في حماية الأموال وزيادة الثقة في البيانات والمعلومات المحاسبية، لهذا فقد اهتمت الدول والمنظمات المهنية القائمة على شئون هذه المهنة بوضع الضوابط التنظيمية والمعايير التي يجب على مراجع الحسابات الالتزام بها عند قيامه بأداء هذه المهمة، وتخضع هذه الضوابط والمعايير للتطوير والتحديث في ظل المستجدات التي تظهر في الواقع العملي (غريب، 2006: 244). ومن هنا تكتسب آلية المراجعة الخارجية أهمية خاصة في الفكر الحوكمي باعتبارها أداة يتم من خلالها الرقابة على سلوك إدارة الشركة، فضلاً عن كونها تحقق الرقابة على كفاية الإفصاح وجودة التقارير المالية المنشورة (راضي، 2011: 469). وبذلك ترتبط المراجعة الخارجية سواء على المستوى المهني أو المستوى التنظيمي بالحوكمة ارتباطاً وثيقاً، حيث تعتبر المراجعة الخارجية من أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثيراً أو تأثراً بمبادئ وإجراءات الحوكمة، فلا يمكن لمبادئ وإجراءات الحوكمة أن تطبق بفاعلية وتؤتي ثمارها بدون دعم مهنة المراجعة (مطير، 2008: 4).

كما يمكن تناول دور المراجعة الخارجية في تفعيل العديد من مبادئ حوكمة الشركات، فيما يتعلق بالمبدأ الأول والمتعلق بضمان وجود أساسي لإطار فعال لحوكمة الشركات، بحيث يشجع هذا الإطار على شفافية وكفاءة الأسواق المالية، فلا شك أن وجود آلية المراجعة الخارجية تؤدي إلى زيادة مستوى الشفافية من خلال الإفصاح، ومن خلال إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات الواردة في القوائم المالية، ولاشك أن للمعلومات هذه قيمة كبيرة في الدور الرقابي لأصحاب المصلحة في الشركات على إدارتها، كما تساعد في تحقيق المبدأ الثاني والذي يتعلق بحماية حقوق المساهمين،

وكذلك في المبدأ الثالث الذي يتعلق بالمعادلة المتكافئة عند الحصول على معلومات، بالإضافة للمبدأ الخامس مبدأ الإفصاح والشفافية بحيث تتأكد المراجعة الخارجية من توفير الإفصاح السليم والكاف وفي الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة، وذلك فيما يتعلق بمركزها المالي والأداء المالي وحوكمة الشركات (راضي، 2011: 470).

3-3-3 علاقة الحوكمة بنظرية الوكالة وجودة الأداء المهني

إن الحوكمة عبارة عن مجموعة من القواعد والآليات التي تهدف إلى تحقيق الجودة في الأداء، والحوكمة ترتبط بطبيعتها بمشكلة الوكالة وانفصال الملكية عن الإدارة، حيث أن وجود آليات ذات كفاءة عالية لحوكمة الشركات يعد مطلباً أساسياً لحل ما يعرف بمشكلة الوكالة. فنظرية الوكالة تركز على أهمية الفصل بين إدارة الشركة ومصادر تمويلها، مما يؤدي إلى مشكلة الوكالة، حيث تعتمد نظرية الوكالة على العلاقات القانونية التي تحكم أطراف عقد الوكالة وهم الوكيل والموكل (الأصيل)، فالإدارة موكلة بإدارة الشركة وتوظيف مواردها بما يحقق مصالح المساهمين مقابل ما تحصل عليه من مكافآت وحوافز، ومن الطبيعي أن يسعى كل طرف من أطراف عقد الوكالة إلى تحقيق أقصى قدر ممكن من المنفعة لصالحه.

وحسب فرضيات نظرية الوكالة فإن اختلاف الطبيعة السلوكية والأهداف بين الإدارة والمساهمين تؤدي إلى أن المساهمين يسعون إلى تعظيم العائد على استثماراتهم، بينما تسعى الإدارة إلى تأكيد سيطرتها وحريتها في اتخاذ القرارات عن طريق وضع الاستراتيجيات التي تحميها وتحفظ حقوقها، واستغلال نفوذها بالإضافة إلى حجم المعلومات التي تستقبلها الإدارة قبل غيرها، وبذلك فهي تسعى لتحقيق مصالحها وأهدافها أولاً قبل مصالح الشركة.

ولمواجهة ذلك الذي يعتبر وفقاً لنظرية الوكالة إخلالاً بشروط العقد بين الطرفين لاحتمالات التعارض، فإن المساهمين في حاجة إلى متابعة ومراقبة مدى إلزام الإدارة بالمطالبات التي يقتضيها عقد الوكالة، وأن أكثر الوسائل المستخدمة والشائعة والتي تثبت فاعليتها هي تقديم تقارير محاسبية مدققة وافية وصحيحة ومؤيدة بشهادة مراجع خارجي مستقل ذو كفاءة عالية وهذا ما يبرر الطلب على المراجعة الخارجية نظراً لدورها في ضمان نوعية المعلومات والبيانات المقدمة من الإدارة للأطراف الأخرى.

لذلك اتجهت التشريعات إلى تعزيز جودة المراجعة وأداء المراجع من خلال مراجعة جودة الأداء، وأن الدور الذي تقوم به عملية المراجعة لحل مشكلة الوكالة ولتخفيف حدة التضارب في المصالح يجعلها دعامة جيدة في بناء هيكل الحوكمة الجيدة، فإنه منذ أن بدأ الاهتمام بالحوكمة والتوجه نحو مبادئ الحوكمة، فمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD اعتبرت الإفصاح والشفافية أحد المبادئ الأساسية للحوكمة، وفي شرحها له تطلبت ضرورة الإفصاح عن الحقائق

الأساسية الخاصة بالشركة بدء من التفاصيل المالية إلى هياكل الحوكمة بالشركة بما في ذلك مجلس الإدارة، وما يحصل عليه الأعضاء من مكافآت وبدلات.

كما أكدت الحوكمة على ضرورة إجراء المراجعة السنوية بواسطة مراجعين مستقلين مستنديين في ذلك إلى مجموعة من المعايير عالية الجودة في مجال المحاسبة والمراجعة، ولذلك فإن الحوكمة وفي إطار سعيها لحماية حقوق ومصالح الأطراف المعنية بالشركة تعتمد على مجموعة من المبادئ والآليات والدعائم وفي مقدمة هذه الآليات التي يمكن من خلالها التأكد من تطبيق مفهوم حوكمة الشركات على أرض الواقع عمل المراجع الخارجي، لذلك إذا ما حققت الحوكمة دورها بنجاح واستندت إلى آليات ودعائم تتسم بالكفاءة والفاعلية والجودة فهي الوسيلة المثلى لحل مشكلة الوكالة، مما ينعكس بدوره على الأداء الاقتصادي للشركة وجودة الأداء المهني للمراجع وذلك بما يحقق مصالح الأطراف ذات المصلحة بالشركة (العتيبي، 2009: 118-121).

وبالتالي يمكن القول إن الشركات عندما تلتزم بتطبيق مبادئ وآليات حوكمة الشركات فإنها تلتزم بعقد الوكالة الموكلة إليها وهي حماية حقوق الملاك (الوكيل) وللتأكد من هذا الالتزام عن طريق مراجع الحسابات الخارجي الذي يجب أن يلتزم بجودة أدائه المهني عند قيامه بعملية المراجعة للتقارير المالية، والتأكد من توفير المعلومات الوافية والشفافية والإفصاح في التقارير المالية، وبذلك يمكن بحل مشكلة الوكالة.

3-3-4 علاقة الحوكمة بالموضوعات ذات الصلة بعملية المراجعة

يؤدي تطبيق مبادئ حوكمة الشركات دوراً مهماً في عملية المراجعة، إذا أنها تعزز العملية وذلك بزيادة قدرة المساهمين على مساءلة الشركة، حيث يقوم المراجعون الخارجيون من خلال قيامهم بعملية المراجعة وفق معايير المراجعة المتعارف عليها، وذلك لإضفاء الثقة في المعلومات الواردة في القوائم المالية لاعتبارات المستخدمين وتحقيق هدف الحوكمة الأساسي وهو الرقابة على معدي المعلومات في الشركة.

وعلى اعتبار أن المراجعة الخارجية إحدى آليات الحوكمة، فمن المتوقع أن توجد علاقة بين عملية المراجعة من بداية العملية وهي قبول المراجع للتوكيل وحتى إعداد تقرير المراجعة من جهة، وبين حوكمة الشركات من جهة أخرى.

وهذه العلاقة بين الحوكمة والمراجعة تقوم على افتراض أن الحوكمة تسعى إلى تحسين نوعية خدمات المراجعة التي يقدمها المراجعين، وبالتالي تحسين منافع أصحاب المصلحة وعموم المجتمع.

1- علاقة الحوكمة بقبول المراجعة للتوكيل

ترتبط الحوكمة بنظام الرقابة القائم لدى الشركة وبالتالي يقوم المراجع بتخمين نوعية الحوكمة المطبقة لدى الشركة عند تكليفه بعملية المراجعة، كما أن فهم المراجع لخصائص حوكمة الشركات

وحصوله على معلومات، -لاسيما- المتعلقة ببيئة الرقابة وبنية مجلس الإدارة، وطريقة إشراكه لها في صياغة قراراته في قبول الوكالة أو رفضها يمكن أن يساعد شركات المراجعة على تحسين وتطوير آليات القبول أو الرفض بتقديم خدمات المراجعة لعملائها. وبالتالي تخفيض خطر الوكالة دون الخروج عن الآداب والإرشادات المهنية، وقد أظهرت دراسة (Cohen,2002) أن نصف المراجعين في بريطانيا يعتبرون أن الحوكمة تلعب دوراً مفتاحياً عند قبولهم لمهام المراجعة لدى العميل، وتوصلت دراسة (Cohen & Hanno,2002) إلى أن قرار المراجع بقبول الوكالة يكون أكثر ايجابية في حال توصل إلى ملامح قوية لحوكمة الشركات، وأن قراره بقبول الوكالة يكون أكثر سلبية في حال توصل إلى ملامح ضعيفة لحوكمة الشركات (سعيد؛ 2009: 81،82).

2- علاقة الحوكمة بتخطيط المراجعة وتقييم الرقابة الداخلية

يتطلب المعيار الأول من معايير المراجعة المتعارف عليها أن يتم التخطيط على نحو مناسب، وأن يتم الإشراف على عمل المساعدين إن وجدوا على نحو ملائم. ويجب على المراجع أن يقوم بعملية تخطيط المراجعة وذلك للأسباب التالي (أرنز ولوبك، 2005: 286):

- تمكين المراجع من الحصول على أدلة مراجعة كافية، ويعد الحصول على الأدلة الكافية أمراً حيوياً لمنشأة المحاسبة حتى تتجنب التعرض للمسئولية القانونية والحفاظ على سمعة طيبة في مجتمع الأعمال.
- مساعدة المراجع على التحكم في التكاليف، حيث يساعد منشأة المحاسبة على أن تعمل بشكل تنافسي وبالتالي يمكنها الاحتفاظ بقاعدة العملاء الذين تتعامل معهم أو توسيعها بافتراض أن للمنشأة سمعة تتعلق بأداء المراجعة على نحو جيد.
- تجنب سوء التفاهم مع العميل، حيث يعد من الأمور الهامة لتوفير علاقة جيدة مع العميل وتسهيل تنفيذ العمل على نحو جيد وبتكلفة مناسبة.

3-3-5 علاقة المراجع الخارجي بالأطراف المرتبطة بالحوكمة

يعتبر المراجع مسئولاً عن توصيل الموضوعات التي تدعم تطبيق الحوكمة، والتي لفتت انتباهه أثناء أداء إجراءات مراجعة القوائم المالية، إلى الأطراف المسؤولة عن الحوكمة بالشركة والتي تشمل رئيس مجلس الإدارة، ولجنة المراجعة، الإدارة، أعضاء مجلس الإدارة المستقلين (غير التنفيذيين) أو التنفيذيين. وهذه الأطراف سيتم مناقشة علاقتها مع المراجع الخارجي حسب الآتي:

1- علاقة المراجع الخارجي بمجلس الإدارة

يعتبر مجلس الإدارة مكون رئيسي من مكونات هيكل حوكمة الشركات، ويتولى إدارة أمور الشركة بناء على تفويض من الجمعية العامة، لذلك فإن المسؤولية النهائية عن الشركة تظل لدى المجلس، ويقوم مجلس الإدارة وما ينبثق عنه من لجان بممارسة مهامه طبقاً لنظرية الوكالة (صالح والنجار،

2010: 457)، ويجب أن يتخذ مجلس الإدارة القرارات السليمة التي تحقق أفضل مصلحة للشركة وللمساهمين وكافة الأطراف ذات المصلحة، ويجب أن يطبق مجلس الإدارة معايير أخلاقية تزاعي مصلحة المساهمين، وأن يلتزم بالقوانين واللوائح ذات الصلة، وأن يضع الخطط والاستراتيجيات والموازنات التقديرية سواء التشغيلية أو الرأسمالية، وقياس الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات واتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة لتدعيم الانحرافات الموجبة والقضاء على الانحرافات السالبة غير الملائمة، كما يجب على مجلس الإدارة تحديد الحوافز والمكافآت للمديرين التنفيذيين وطريقة تعيينهم وعزلهم (علي و شحاته، 2007، 91، 90).

وعادة يتم تشكيل المجلس من الأعضاء من الداخل أو ما يطلق عليهم المديرين التنفيذيين والأعضاء من الخارج وهم الذين لا يعملون حالياً بالشركة. والمديرون التنفيذيون يقومون بمتابعة العمليات اليومية مع المدير التنفيذي الرئيسي، وأن مجلس الإدارة الجيد هو الذي يتوفر في أعضائه الخبرة التعليمية في كلا من الجوانب المحاسبية والتمويل والاستشارة، والقانون ويكون أغلبيته من الأعضاء غير التنفيذيين المستقلين، ومن المنطقي أن التشكيل الجيد لمجلس الإدارة يؤثر على قيامها بمسؤولياتها الإشرافية الهامة تجاه الشركة والمساهمين وذوي العلاقة وخصوصاً المهام المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة حتى يمكنهم تحقيق جودة المراجعة وذلك من خلال تمكين المراجعين الخارجيين مناقشة المشاكل التي قد تنشأ خلال عمليات المراجعة مع المديرين غير التنفيذيين في المجلس بعيداً عن تأثير المديرين التنفيذيين خاصة إذا كانت مناقشات المراجعين متعلقة بالطريقة التي بها تم إعداد القوائم المالية من قبل الإدارة أو متعلقة بالاستفسار عن الاختبارات ليكون المراجع رآيه في مدى جودة التقارير المالية.

ونتيجة للمفاوضات التي تحدث بين المراجعين وأعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، نتيجة إلى التوسع وتحقيق الجودة في عملية المراجعة أكثر من التركيز على التكلفة مقارنة بأعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين، وفي ظل وجود أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين يتم الاهتمام بتشكيل لجنة المراجعة حتى يسهل حل أي خلافات تنشأ بين المراجع والإدارة (صالح؛ النجار، 2010: 457-459).

2- علاقة المراجع الخارجي بلجان المراجعة

تبرز الاتجاهات التي تتادي وترتكز على الدور المهم الذي يلعبه أعضاء مجالس الإدارة غير التنفيذيين في وضع وإقرار ضوابط ونظم وقائية في مجال التحكم وتوجيه إدارة الشركات التي يديرونها (السعدني، 2007)، فظهرت فكرة تكوين لجان المراجعة في الشركات والبنوك في الخارج نتيجة وجود بعض الضغوط التي قد تمارسها إدارة تلك الشركات والبنوك على مراجع الحسابات الخارجي، مما قد يؤثر سلباً على استقلاله وحياده، خاصة وأن الإدارة تمتلك سلطة تحديد أتعابه وسلطة عزله، إذ أن المحافظة على استقلال المراجع هو الأساس في نشأة فكرة وجود لجان المراجعة والتي تتكون من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين والمعينين من خارج الشركة، لكي تعمل كحلقة وصل

للتسيق بين عمل مُراجع الحسابات الخارجي والإدارة بصورة تؤدي إلى دعم استقلال مُراجع الحسابات الخارجي وزيادة فاعلية عملية المُراجعة وزيادة فاعلية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة (علي وشحاته، 2007: 313).

وتؤثر خصائص تشكيل لجان المُراجعة على مدى فاعلية تنفيذ هذه اللجان لمسؤولياتها وتتمثل هذه الخصائص في استقلال أعضاء اللجنة، الخبرة الكافية في مجال المحاسبة والمُراجعة، وهذا من شأنه أن يحمي مصالح المساهمين وذوي العلاقة (صالح والنجار، 2010: 459).

وتتمثل وظائف لجان المُراجعة كما أوردها معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) في الآتي:-

- الموافقة على اختيار المُراجع الخارجي
 - مراجعة ترتيبات المُراجعة ونطاقها
 - دراسة ملاحظات المُراجع الخارجي حول نظام الرقابة الداخلي وإجراء الإدارة حول ذلك.
 - مناقشة نتائج المُراجعة، والقوائم المالية وأية أمور هامة أخرى مع الإدارة والمُراجع الخارجي.
 - أية أعمال إضافية يكلفها بها مجلس الإدارة مثل مُراجعة القوائم المالية أو مُراجعة التغيرات بالمبادئ المحاسبية أو طرق تطبيقها وغيرها
- ومن مهام ومسؤوليات لجان المُراجعة تجاه المُراجع الخارجي ما يأتي:-
- مناقشة المُراجع الخارجي حول نطاق المُراجعة قبل بدايته وحول العوامل التي تضعف استقلاله والمشكلات التي صادفته في عمله.
 - تسمية المُراجع الخارجي ومُراجعة أتعابه المقترحة
 - مناقشة المُراجع الخارجي حول أي قضايا قد تظهر مثل الدعاوي والمطلوبات الطارئة والتقديرات المحاسبية.
 - الاستفسار عن القضايا الهامة التي قد ترفع ضد المُراجع من قبل هيئة الأوراق المالية.
 - مراجع وفحص التقارير المالية السنوية والمرحلية.
 - فحص المبادئ والسياسات المحاسبية المستخدمة والتغيرات التي حدثت خلال السنة المالية.
- ويمكن القول إن الدور الذي تلعبه لجان المُراجعة في توفير وتهيئة بيئة الرقابة والمُراجعة داخل الشركة وفي مساعدة المُراجع في تعزيز ودعم استقلاله، والكشف عن الأخطار والتلاعب وكشف أية أعمال غير قانونية. وفي كتابة التقرير وإظهار أوجه الضعف في بيئة الرقابة الداخلية. و**خلاصة القول** أن وجود لجان المُراجعة يحقق الكثير من المزايا التي تنعكس في تفعيل حوكمة الشركات والتي تؤدي بدورها إلى تفعيل دور المُراجع الخارجي وزيادة جودة أدائه المهني.

3- علاقة المراجع الخارجي بالمراجعة الداخلية

تمثل المراجعة الداخلية أحد آليات المراجعة الهامة والتي تلعب دوراً كبيراً في تفعيل حوكمة الشركات، حيث عرفها معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية (IIA) Institute of Internal Auditors في نشرة 1999م بأنه "نشاط أو وظيفة استشارية تأكيدية مستقلة وهادفة تنشئها المنظمات لتحسين عملياتها وإضافة قيمة لها وتساعد في تحقيق أهدافها من خلال منهج محدد واضح وذلك لتقييم وتحسين فعالية العمليات والرقابة والتوجيه" (أبو سرعة، 2010: 84).

وقد قامت إحدى الدراسات (Rezaee et al, 2003) بالتأكيد على أهمية الحاجة إلى تطوير المراجعة الداخلية باعتبارها ركناً هاماً في تفعيل حوكمة الشركات من خلال التأكيد على أهمية قيام المراجع الداخلي بأداء مسؤولياته بكفاءة وفعالية، الأمر الذي يحقق قدرته على إدارة المخاطر، والتأكيد أيضاً على أهمية استقلال المراجع الداخلي، فضلاً عن أهمية تأهيله العلمي والعملية (راضي، 2011: 461).

وكجزء من تأثير الأزمات المالية العالمية، طور المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين (IIA) دور المراجعة الداخلية بالوظائف التي يؤديها لغرض تقديم صورة جديدة للمهنة وبيان أثرها على تفعيل ودعم الحوكمة، وذلك من خلال تطور الميثاق الأخلاقي لمهنة المراجعة الداخلية والتي أصبحت عاملاً أساسياً في دعم حوكمة الشركات، وأصبحت وظيفة المراجعة الداخلية بعد تطورها تخدم أطرافاً يمارسون دوراً هاماً في حوكمة الشركات، وكذلك تضيف قيمة لهم عن طريق التأكد من رسم الأهداف الإستراتيجية للوحدات الاقتصادية بطريقة تحقيق مصالح جميع الأطراف بأساليب نزيهة.

ولا شك أن المراجع الخارجي أثناء قيامه بتنفيذ أعمال المراجعة الخارجية يقوم بالتعاون والتنسيق مع المراجع الداخلي بالمؤسسة، وذلك لمنع الازدواجية في أعمال المراجعة والتغطية الكاملة لكافة أنشطة المؤسسة، ولا شك أن هذا التعاون تحكمه عوامل عدة من أهمها: مدى خبرة ومؤهلات المراجع الداخلي ودرجة الاستقلال التي يتمتع بها خلال عمليات الفحص والتقييم (أبو سرعة، 2010: 90-102).

ومما سبق يتبين وجود علاقة قوية بين المراجعة الداخلية والخارجية، ومنها علاقة التكامل فيما بينهما والمتمثلة في مجالات اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجع الداخلي، حيث يسعى كلاهما إلى التأكد من وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المؤسسة.

4- علاقة المراجع الخارجي بالمساهمين

المساهمين هم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم، وذلك مقابل الحصول على الأرباح الناشئة لاستثماراتهم وتعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، ولهم الحق في اختيار أعضاء مجالس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم، ويعتمد غالبيتهم على البورصة لتزودهم بالحماية الكافية وبكل المعلومات التي قد يكون لها تأثير على سعر التداول.

ويجب أن يوفر إطار حوكمة الشركات حماية وضمان لحقوق المساهمين من ناحية الحق في الحصول على كافة المعلومات الهامة عن الشركة وفي الوقت المناسب، وحقهم في نقل ملكية الأسهم وحضور اجتماعات الجمعية العامة وإتاحة الفرصة لهم للتصويت والمشاركة الفعالة في اتخاذ قرارات الجمعية العامة للشركة. كما يجب أن يتضمن إطار حوكمة الشركات تحقيق المساواة وتحقيق المعاملة العادلة بين كافة المساهمين سواء كبار المساهمين أو صغارهم (حقوق الأقلية) وكذلك المساواة بين المساهمين المحليين والمساهمين الأجانب واحترام دور كافة الأطراف ذوي المصلحة في حوكمة الشركات مثل الدائنين، والموردين والعاملين بالشركة وكافة الجهات الحكومية. ويجب على إدارة الشركة أن تعمل على تحقيق الإفصاح والشفافية عن كافة الأمور المالية التي تخص الشركة والتي تتعلق بنتيجة نشاط الشركة ومركزها المالي، وحركة التدفقات النقدية وغيرها من الأمور المالية، ويجب أن يشمل الإفصاح عن مدى تحقيق أهداف الشركة والسياسات المحاسبية المستخدمة والعلاقات مع الأطراف ذات العلاقة وعن مدى الالتزام بالمعايير المحاسبية والسياسات واللوائح ذات الصلة، مع ضرورة الإفصاح عن حصة الأغلبية في حقوق الملكية وحقوق الأقلية ومكافأة مجلس الإدارة والإفصاح عن كافة المعلومات بمؤهلات أعضاء مجلس الإدارة.

ويجب أن يتضمن الإطار العام للحوكمة مُرَاجعة كافة الأمور المالية من قبل مُراجع حسابات خارجي مستقل، تعيينه الجمعية العامة للشركة، حيث يقوم مُراجع الحسابات بإعداد وتقديم تقرير مُرَاجعة للمساهمين يتضمن الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية في التعبير في كل جوانبها الهامة عن الأمور المالية للشركة، ويكون مُراجع الحسابات مسئول عن رأيه الوارد في تقرير المُراجَعة أمام المساهمين وعن مدى بذل العناية المهنية اللازمة لتحقيق جودة أدائه المهني أثناء عملية المُراجَعة، ويتحقق ذلك من خلال تصميم مُراجع الحسابات لبرنامج مُراجَعة يمكنه من إعطاء مستخدمي القوائم المالية لتأكيد معقول عن عدم وجود أي غش أو تحريفات جوهرية.

ويجب على مُراجع الحسابات أن يهتم بمراعاة مصالح المساهمين بجانب اهتمامه بمراعاة مصالح كافة الأطراف الأخرى ذات المصلحة وذلك تدعيماً لدور المُراجَعة الهام في حوكمة الشركات وتحقيقاً لجودة الأداء المهني في المُراجَعة (علي وشحاته، 2007: 85-100).

3-3-6 متطلبات حوكمة الشركات ومساهمتها في تحسين جودة الأداء المهني

لتحقيق متطلبات تنفيذ حوكمة الشركات بصورة فاعلة، لابد من الاهتمام بتحسين جودة الأداء المهني للمُراجع، وتفعيل دوره بشكل يتفق مع متطلبات معايير المُراجَعة الدولية من ناحية، واشتراطات الجودة في الأداء من ناحية أخرى. وفيما يلي أهم متطلبات حوكمة الشركات ومدى علاقتها بتحسين جودة الأداء المهني للمُراجع الخارجي وذلك حسب الآتي:-

1- المساءلة والرقابة المحاسبية وعلاقتها بتحسين جودة الأداء المهني

أشار تقرير لجنة (Cadbury) الصادر عام 1992 في البند الثاني منه بأن يقوم المساهمون بمساءلة مجلس الإدارة، وكلا منهما له دوره في تفعيل تلك المسألة، فمجلس الإدارة يقوم بدوره بتوفير البيانات المالية الجيدة للمساهمين، وعلى المساهمين القيام بدورهم في إبداء رغبتهم في ممارسة مسؤولياتهم كملاك، وأشار تقرير بنك (كريدي ليونيه) في القسم الذي يحمل عنوان المحاسبة عن المسؤولية بأن دور مجلس الإدارة إشرافي أكثر منه تنفيذي، وإلى قدرة أعضاء مجلس الإدارة على القيام بتدقيق فعال، كما أشار القسم الخامس منه والذي يحمل عنوان محاسبة المسؤولية إلي ضرورة وضع آليات تسمح بتوقيع عقاب على الموظفين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة إذا لزم الأمر ذلك كما أن تقرير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) أشار في البند الخاص بمسؤوليات مجلس الإدارة إلى ضرورة المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وكذلك مساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين (المشهداني، 2012: 227).

ويمكن القول أن من متطلبات تطبيق حوكمة الشركات ضرورة المتابعة الفعالة لأعمال مجلس الإدارة، ومساءلته أمام المساهمين، بما يؤدي هذا الأمر لقيام مجلس الإدارة بتوفير بيانات مالية تتسم بالعدالة من كافة النواحي الجوهرية، وتكون مصدقة من قبل مراجع حسابات مستقل وكفؤ، وتكون متاحة لجميع المساهمين. وأيضاً من متطلبات الحوكمة مساءلة مراجع الحسابات عما ورد في تقريره، وذلك مما يدعو المراجع إلى الالتزام بتحسين جودة الأداء المهني أثناء قيامه بمهام المراجعة وتجنباً للوقوع في مساءلة أو مفاضة من قبل المساهمين.

2- أهمية استقلال المراجع وعلاقته في تحسين جودة الأداء المهني

تتطلب معايير المراجعة بأن يحتفظ مراجع الحسابات باستقلال ذهني ومظهري في جميع الأمور المتعلقة بعملية المراجعة، فالاستقلال مطلب أساسي لأداء مهنة المراجعة، كما أن احتفاظ المراجع بالاستقلال المظهري ليس كافياً، بل يجب أن يثق مستخدمو القوائم المالية بهذا الاستقلال. كما أن معايير الحوكمة تدعم استقلال المراجع بشكل كبير من خلال التأكيد على أن تعيين المراجع وعزله يكون من اختصاص لجنة المراجعة في الشركة، ودعمت العديد من القوانين التي صدرت بعد الانهيارات المالية معيار الاستقلالية مع التأكيد على مبادئ الحوكمة مثل قانون Sarbanes Oxley حيث هدف القانون إلى دعم حوكمة الشركات وتقوية ودعم استقلال المراجع الخارجي من خلال فرض عقوبات صارمة على المراجعين في حالة مخالفة قواعد السلوك المهني ومبادئ الحوكمة. كما أن عدم استقلال المراجع الخارجي يؤثر سلباً على الأداء المهني للمراجع وعلى إجراءاته لمهام المراجعة، فالمراجع في هذه الحالة يكون عرضة للتأثيرات من أطراف خارجية أو عرضة لتأثير لخبراء المراجعة وأرائهم (المشهداني، 2012: 230).

3- تحقيق الإفصاح والشفافية وعلاقتها في تحسين جودة الأداء المهني

يقصد بالإفصاح إعداد القوائم المالية بطريقة تتفق مع المبادئ المحاسبية مع إرفاق مجموعة من التقارير والملاحظات والإيضاحات التي تتناول إيضاح أو تفصيل المعلومات الخاصة بالبند الواردة في صلب القوائم المالية، بحيث لا تستخدم هذه القوائم للغش أو التضليل (غريب، 2009: 231). أما الشفافية فتشير إلى وضوح نشاطات الشركة وأدائها للجهات الخارجية التي تشكل أداة ضبط للمدراء وتفرض عليهم العمل بما ينسجم ومصصلحة حملة الأسهم (النواس، 2008: 246).

ويحظى الإفصاح المحاسبي بأهمية كبيرة سواء من جانب أسواق رأس المال في معظم دول العالم أو من جانب العديد من الهيئات العلمية والمهنية المحاسبية أو من جانب مستخدمي القوائم والتقارير المالية (المليجي، 2006: 1) كما يعد الإفصاح والشفافية أحد المبادئ الستة لحوكمة الشركات كما بينتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) أنه يجب أن يؤكد إطار القواعد المنظمة لحوكمة الشركات على الإفصاح السريع والدقيق لكافة البيانات المتعلقة بالأمر المادية للشركة، بما في ذلك الموقف المالي والأداء والملكية والرقابة على الشركة، وأنه ينبغي القيام بمراجعة خارجية سنوية مستقلة بواسطة مراجع مستقل وكفاء ومؤهل حتى يمكنه تقديم تأكيدات خارجية وموضوعية لمجلس الإدارة والمساهمين بأن القوائم المالية تمثل بصدق المركز المالي وأداء الشركة في كافة النواحي المادية والهامة. (خليل، 2009: 49) ولذلك يعتبر الإفصاح السليم والشفافية فيما يتعلق بأعمال الشركة أو المؤسسة المالية هو أفضل وسيلة لتحقيق الرقابة الخارجية الفعالة والقادرة على الاستجابة لإرشادات الخطر التي تصدرها المعلومات والتقارير الصادرة عن الشركات (بيومي، 2009: 16).

3-3-7 الدور الحوكمي لمراجع الحسابات

لقد اتسع دور مراجع الحسابات في السنوات الأخيرة بسبب كبر حجم المشروعات وتعقد النشاط الاقتصادي والظروف البيئية المحيطة لعمل معظم الشركات، وتجدر الإشارة إلى أنه في إطار توسيع دور مراجع الحسابات في ظل تطبيق مبادئ حوكمة الشركات أصبح مطلوباً من مراجع الحسابات إبداء الرأي في مدى كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركات العامة محل المراجعة وبتحقيق ذلك من خلال تصميم مراجع الحسابات لبرنامج مراجعة يمكنه إعطاء مستخدمي القوائم المالية لتأكيد معقول عن عدم وجود أي غش أو تحريفات جوهرية (علي وشحاته، 2007: 101)، كما أن المراجعة في بيئة الحوكمة تمثل الآلية التي يتم من خلالها حماية المستثمر من خلال اكتشاف التصرفات المؤثرة سلباً على استثماراتهم، وتحديد مصدر هذه التصرفات أو مرتكبيها، ولدعم تطبيق الحوكمة يكون من الضروري العمل على تفعيل ذلك الدور من خلال رفع الجزاءات الموقعة عليهم عند فشلهم في أداء المراجعة أو اكتشاف مثل تلك التصرفات، كما يجب رفع الجزاءات الموقعة على

مرتكبي هذه التصرفات عند اكتشافها، ولذلك يجب أن يكون لمُراجع الحسابات دور أساسي كآلية ضمان للتأكد من أن حقوق أقلية المساهمين قد تم حمايتها.

وبناء على ما سبق يمكن تحليل الدور الحوكمي لمُراجع الحسابات في ظل الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات كما يلي:-

1- المتطلبات الرئيسية من مراجع الحسابات الخارجي في ظل تطبيق مبادئ الحوكمة

يتطلب الإطار العام لحوكمة الشركات ضرورة تعيين المساهمين لمُراجع حسابات مستقل ومؤهل وذو كفاءة مهنية لإجراء مُراجعة لكافة عمليات وأنشطة الشركة بغرض إبداء الرأي الفني المحايد والموضوعي في مدى صدق وعدالة القوائم المالية للشركة في التعبير في كل جوانبها الهامة عن نتيجة نشاط الشركة ومركزها المالي وغيرها من الأمور المالية، ويكون مُراجع الحسابات مسؤول أمام المساهمين فيما يتعلق بأداء عملية المُراجعة وبذل العناية المهنية الواجبة، حيث تؤدي المُراجعة دوراً أساسياً وهاماً في حوكمة الشركات، باعتبار أن للمُراجعة دوراً هاماً من الناحية الاقتصادية نتيجة قيامها بزيادة الثقة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للشركات، والتي يتم إعدادها لكافة الأطراف ذات المصلحة بالشركة وخاصة المساهمين والمستثمرين المتعاملين في سوق الأوراق المالية (علي وشحاتة، 2007: 99-100). وفي سبيل تحقيق ذلك فإن مُراجعي الحسابات يقومون ببذل الجهود لغرض إثبات صدق وعدالة القوائم المالية، ومما لاشك فيه فإن إجراءات المُراجعة التي يقوم بها مُراجعي الحسابات تتطلب توافر التأهيل العلمي والعملية، فضلاً عن توافر الحكم الشخصي، وبغض النظر عن مستوى التعلم الذي حصل عليه مُراجع الحسابات فإنه لن يكون لوحده كأساس لإبداء رأيه، ولهذا فإن التعلم الرسمي والمنهجي يجب أن يتمتع بدعمه بمجموعة من السمات أو الصفات الشخصية مثل الاستقلالية والحياد، والأمانة والاستقامة، والنزاهة والشفافية، الكفاءة المهنية، والثقة والمسؤولية عن التقصير والإهمال، وهي التي من الممكن أن تحقق مجموعة من الأهداف التي يسعى إلى بلوغها الإطار الفاعل لحوكمة الشركات والمتمثلة بالحفاظ على حقوق المساهمين والأطراف الأخرى المتعاملة مع الشركة، وتحقيق العدالة، والحرص على الإفصاح والشفافية في عرض المعلومات، فضلاً عن تحسين مستوى الموظفين وبالشكل الذي يؤدي إلى تعظيم القيمة، وذلك بالاستناد على مجموعة من المبادئ التي تعد بمثابة حجر الأساس، فضلاً عن تحديد مسؤوليات مجالس الإدارة، وتحقيق المعاملة المتوازنة لحملة الأسهم (النواس، 2008: 12).

2- دور مراجع الحسابات الخارجي في ظل تطبيق مبادئ الحوكمة

وفي ظل تلك المتطلبات التي يجب أن يتمتع بها المُراجع والأهداف التي من الممكن تحقيقها من خلال تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يتمثل الدور المطلوب من مُراجع الحسابات في بيئة الالتزام بتطبيق الحوكمة والتي تنادي باتساع النطاق التأكيدي الذي يجب أن يوفره المُراجع في تقريره ليشمل الجوانب التي تطمئن الأطراف الخارجية، حيث تضمن الدليل المصري لقواعد ومعايير حوكمة

الشركات حول دور المُراجِع الخارجي حيث نص في تمهيده أنه من المأمول أن يقوم المُراجِعون بدور رئيسي في دعم الالتزام بتطبيق قواعد ومعايير الحوكمة من جانب الشركات، كما أن لجنة معايير المُراجِع الدولية IAS استجابت إلى الاهتمام المتزايد بحوكمة الشركات من خلال إصدار معايير جديدة أو تعديلات لمعايير قائمة، وكذلك استجاب مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) حيث أصدر في بداية 2006 مذكرة إيضاحية لتعديل المعيار رقم (61) الاتصال بلجنة المُراجِع، ليصبح الاتصال بالأطراف المسئولة عن الحوكمة وحيث أن معايير المُراجِع هي التي يتحدد في ضوءها دور المُراجِع الخارجي ونطاق مسؤولياته في ظل الالتزام بتطبيق حوكمة الشركات بما يلبي احتياجات المستخدمين، ويتمثل هذا الدور في دعم الاتصال مع الأطراف الداخلية المسئولة عن الحوكمة، والتركيز على الشك المهني للمُراجِع في ضوء العلاقة الجديدة مع الإدارة، فضلاً عن الالتزام بالقواعد الأخلاقية في أداء مهمة المُراجِع (خليل، 2007: 179). وبالإضافة إلى قدرة المُراجِع على تحقيق التوافق بين معايير جودة الأداء المهني المطلوبة منه وبين مبادئ ومعايير حوكمة الشركات وبالشكل الذي ينعكس على رفع كفاية وفاعلية جودة أدائه المهني. وبالتالي فإن فعالية عملية المُراجِع تعتمد بدرجة عالية على جودة الأداء المهني للمُراجِع، فكلما كانت طبيعة عملية المُراجِع تتصف بجودة عالية، كلما جعلت عملية المُراجِع ذات قيمة معتبرة، وأن جودة عملية المُراجِع تضيف مزيداً من المصداقية والثوق في البيانات والمعلومات المالية المدققة المقدمة للسوق المالي، والتي بدورها تعكس فعالية الأسواق المالية، والأداء الاقتصادي للشركات بما يحقق مصالح مختلف الأطراف ذات المصلحة بالشركة (العتيبي، 2009: 114). و- لاسيما- أن القواعد والإرشادات الخاصة بالحوكمة ركزت على أهمية وجودة التقارير للقوائم المالية المنشورة، التي تمكن الشركة من تحقيق عملية الربط الجيد بين مبادئ الحوكمة وجودة التقارير المالية، التي بدورها تعكس جودة الأداء المهني السليم للمُراجِع، الأمر الذي يؤدي إلى جذب الاستثمارات وزيادة الدخل وتعزيز القدرة على المنافسة في سوق العمل مما ينعكس على كفاءة الأداء.

ويمكن القول بأن اتساع دور مُراجِع الحسابات في ظل تطبيق مبادئ الحوكمة قد شمل اتساع النطاق التأكيدي الذي يجب أن يوفره المُراجِع في تقريره، ويعتمد ذلك على ضرورة تمتع المُراجِع بالصفات الشخصية مثل النزاهة والشفافية والاستقلالية، وبذل العناية المهنية المطلوبة، والالتزام الكامل بمعايير المُراجِع المقبولة قبولاً عاماً، وقواعد وآداب السلوك المهني، فضلاً عن قيامه بالرقابة على أداء مجلس الإدارة في الشركة، والعمل على تحقيق الجودة في الأداء لمهام المُراجِع، الأمر الذي يؤدي إلى وفاء مُراجِع الحسابات بمسؤولياته المهنية والوفاء بتوقعات مستخدمي القوائم المالية، ويدعم ثقتهم في الخدمات التي يؤديها وهو ما يحقق أهداف حوكمة الشركات.

3- دور معايير المراجعة وأطرافها لضمان فعالية حوكمة الشركات

تعتبر معايير المراجعة هي المقاييس التي يقاس بها العمل من حيث الجودة ومن حيث الأهداف التي ينبغي الوصول إليها، وقد أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عدد من معايير المراجعة المتعارف عليها باعتبارها أداة لقياس الأداء في مهنة المراجعة أطلق عليها " معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً " وتعد تلك المعايير المصدر الأساسي الذي يعتمد عليه في مهنة المراجعة في جميع أنحاء العالم، حيث تم استنتاج هذه المعايير منطقياً من فروض ومفاهيم المراجعة، لذا فإن المعيار في مجال المراجعة يمكن أن يمثل قاعدة عامة يسترشد بها المراجع في سلوكه المهني حتى يمكنه إنجاز عملية المراجعة بالجودة الملائمة.

وتجدر الإشارة أنه يمكن الاعتماد على تلك المعايير المقبولة قبولاً عاماً في اشتقاق معايير تدقيق الحوكمة، من حيث الصفات التي يجب أن تتوفر في المراجع الذي يتولى عملية المراجعة والإجراءات التي يجب القيام بها، بما يتناسب مع مبادئ الحوكمة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، حيث يجب على المراجع أن يكون على معرفة كافية بمبادئ ومعايير وأهداف الحوكمة ومعرفة كل ما يستجد من معايير حول حوكمة الشركات وإجراءات تدقيقها لتفعيل دور المهنة في حوكمة الشركات (المشهداني، 2012: 229-230).

ويتبين مما سبق أن معايير حوكمة الشركات التي يستند إليها مراجع الحسابات يمكن أن تشتق من معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً، والتي تكون أساساً لعمل المراجع في ظل تطبيق الحوكمة في الشركات محل المراجعة، حيث أن الالتزام بهذه المعايير يعمل على ضمان فاعلية تطبيق الحوكمة.

3-3-8 الدور المتوقع من تطبيق حوكمة الشركات وأثره في تحسين جودة الأداء المهني .

يتمثل الدور المتوقع من تطبيق حوكمة الشركات في تعزيز السلوك الأخلاقي للشركة وإدارتها، والفصل بين دور رئيس مجلس الإدارة ودور المدير التنفيذي الرئيسي، والعمل على تشكيل لجان المراجعة والتأكيد على ضرورة توفر الخبرة المحاسبية لأعضائها وحيادية عملها، بالإضافة إلى تعزيز استقلال المراجع ومنع تقديم الخدمات الاستشارية للإدارة من قبل مراجع الحسابات. ومما لا شك فيه أن الهدف من تطبيق حوكمة الشركات حماية حقوق حملة الأسهم،-لاسيما- صغار المساهمين، التي كفلت مبادئ حوكمة الشركات حماية حقوقهم وذلك من خلال نشر الوعي بحقوقهم القانونية، والدور المتوقع منهم في ظل تطبيق حوكمة الشركات، خاصة على أحقيتهم في اختيار المراجع الخارجي، وهذا ما يدفع المراجع إلى توجيه التقرير إلى المساهمين وبيان الدور المطلوب منه في الرقابة على أداء الشركة، وذلك مما يؤثر على جودة الأداء المهني للمراجع للوصول إلى درجة عالية من الجودة وإقناع المساهمين بها، وتضييق فجوة التوقعات بين المساهمين والمراجع مما ينعكس على زيادة الاعتماد والثقة في تقرير المراجع (صالح والنجار، 2010: 459).

الفصل الرابع

الطريقة والإجراءات

- | | |
|------------------------------|-----|
| تمهيد. | 1-4 |
| منهج الدراسة | 2-4 |
| مجتمع الدراسة | 3-4 |
| عينة الدراسة | 4-4 |
| أداة الدراسة | 5-4 |
| خطوات بناء الإستبانة | 6-4 |
| صدق الاستبيان | 7-4 |
| ثبات الإستبانة | 8-4 |
| الأساليب الاحصائية المستخدمة | 9-4 |

4-1 تمهيد

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورا رئيسا يتم من خلاله انجاز 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.

وتتناول هذا الفصل وصفا 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.

4-2 منهج الدراسة.

من أجل تحقيق أهداف الدراسة قام الباحث باستخدام 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، 2006:100) 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 الدراسة والظواهر التي ندرسها والأوقات التي نستعملها لجمع البيانات".

وقد استخدم الباحث مصدرين أساسيين للمعلومات:

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

4-3 مجتمع الدراسة :

مجتمع الدراسة يعرف بأنه جميع مفردات الظاهرة التي يدرسها الباحث، وبناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها فإن المجتمع المستهدف يتكون من مراجعي الحسابات العاملين في مكاتب مراجعة

الحسابات الخارجية في قطاع غزة والمعتمدة من جمعية مدققي الحسابات والحاصلة على رخصة مزاولة المهنة والمزاوله لها لسنة 2014، والبالغ عددهم 61 مراجع

4-4 عينة الدراسة:

قام الباحث باستخدام طريقة الحصر الشامل، وبالتالي فإن عينة الدراسة تشمل كافة أفراد المجتمع وقد تم توزيع 61 إستبانة على المبحوثين و تم استرداد 58 استبانة منها بنسبة 95%

4-5 أداة الدراسة:

تم إعداد إستبانة حول " العلاقة بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي - دراسة ميدانية على مراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة "

تتكون إستبانة الدراسة من قسمين رئيسيين:

القسم الأول: وهو عبارة عن البيانات العامة عن المستجيب (المؤهل العلمي، الفئة العمرية، الشهادة المهنية، المسمى الوظيفي، عدد السنوات التي قضاها المستجيب في عمله الحالي).

القسم الثاني: وهو عبارة عن محاور الدراسة، ويتكون من 50 فقرة، موزع على 5 مجالات :

المجال الأول: العلاقة بين تطبيق مبدأ وجود أساس لقواعد الحوكمة على جودة الأداء المهني للمراجع الحسابات الخارجي، ويتكون من (9) فقرات.

المجال الثاني: العلاقة بين تطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين على جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في قطاع غزة، ويتكون من (12) فقرة.

المجال الثالث: العلاقة بين تطبيق مبدأ دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات على جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي، ويتكون من (6) فقرات.

المجال الرابع: العلاقة بين تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية على جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي، ويتكون من (10) فقرات.

المجال الخامس: العلاقة بين تطبيق مبدأ قيام مجالس الإدارة بمسؤولياتها على جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي، ويتكون من (13) فقرة.

تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان حسب جدول (1-4):

جدول (1-4): درجات مقياس ليكرت الخماسي

الاستجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

تم اختيار الدرجة (1) للاستجابة " غير موافق بشدة " وبذلك يكون الوزن النسبي في هذه الحالة هو 20% وهو يتناسب مع هذه الاستجابة.

4-6 خطوات بناء الإستبانة:

تم إعداد أداة الدراسة لمعرفة " العلاقة بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي - دراسة ميدانية على مراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة "، حيث تم إتباع الخطوات التالية لبناء الإستبانة :-

- 1- الإطلاع على الأدب المحاسبي والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، والاستفادة منها في بناء الإستبانة وصياغة فقراتها.
- 2- تم استشارة عدداً من أساتذة الجامعات الفلسطينية والمشرفين في تحديد مجالات الإستبانة وفقراتها.
- 3- تحديد المجالات الرئيسة التي شملتها الإستبانة.
- 4- تحديد الفقرات التي تقع تحت كل مجال.
- 5- تم تصميم الإستبانة في صورتها الأولية وقد تكونت من (6) مجالات و (56) فقرة.
- 6- تم عرض الإستبانة على (7) من المحكمين، (3) من أعضاء هيئة التدريس في الجامعة الإسلامية، (1) من أعضاء هيئة التدريس في جامعة فلسطين، (1) من أعضاء هيئة التدريس في جامعة القدس المفتوحة، (2) من أصحاب شركات المحاسبة الدولية العاملة في فلسطين. والملحق رقم (1) يبين أسماء أعضاء لجنة التحكيم.
- 7- في ضوء آراء المحكمين تم تعديل بعض فقرات الإستبانة من حيث الحذف أو الإضافة والتعديل، لتستقر الإستبانة في صورتها النهائية على (5) مجالات و(50) فقرة، ملحق (2).

4-7 صدق الاستبيان:

صدق الاستبانة يعني " أن يقيس الاستبيان ما وضع لقياسه " (الجرجاوي، 2010: 105)، 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، 2001). وقد تم التأكد من صدق الإستبانة بطريقتين:

1- صدق المحكمين "الصدق الظاهري":

يقصد بصدق المحكمين "هو أن يختار الباحث عددًا من المحكمين المتخصصين في مجال الظاهرة أو المشكلة موضوع الدراسة" (الجرجاوي، 2010: 107) حيث تم عرض الإستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من 4 متخصصين في تدريس المحاسبة والمراجعة و 1 متخصص في العمل المهني من أصحاب الشركات الدولية العاملة في فلسطين و 1 من المتخصصين في الإحصاء وأسماء المحكمين بالملحق رقم (1)، وقد استجاب الباحث لآراء المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، حيث تم حذف المجال التعلق بالمبدأ الثالث من مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) لحوكمة الشركات والخاضعة للدراسة، وذلك بسبب بعد علاقته عن جودة الأداء المهني للمراجع حسب رأي بعض المحكمين، وتم حذف المبدأ من متغيرات الدراسة وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية في خمس مجالات - انظر الملحق رقم (2).

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، حيث تم حساب الاتساق الداخلي للإستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الإستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه كما يلي:-

- يوضح جدول (2-4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "العلاقة بين تطبيق مبدأ وجود أساس لقواعد الحوكمة وجودة الأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (4-2)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " العلاقة بين تطبيق مبدأ وجود أساس لقواعد الحوكمة وجودة الأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي " والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل ارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1.	وجود نظام فاعل للحوكمة يؤثر على قرار المراجع في قبول عملية المراجعة.	.475	*0.000
2.	إدراج الشركة في السوق المالي يساهم في تفعيل الأداء المهني للمراجع وفق معايير الجودة.	.504	*0.000
3.	وجود قواعد وضوابط تنظيمية لأداء الشركة يساهم في تحقيق فاعلية أداء المراجع.	.450	*0.000
4.	توفر آليات تنظيمية تنسم بالفاعلية في الشركة تؤثر ايجابياً على عملية التخطيط للمراجعة .	.643	*0.000
5.	وجود هيكل تنظيمي سليم وتوزيع للمسؤوليات والاختصاصات يؤثر على قرار المراجع عند توزيع مهام عملية المراجعة.	.768	*0.000
6.	تحديد الصلاحيات التنظيمية والتنفيذية في الشركة يعمل على تحقيق فاعلية عملية المراجعة التي يقوم بها المراجع.	.627	*0.000
7.	قيام الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية في الشركة بإصدار القرارات في الوقت المناسب يساعد المراجع في تقدير المخاطر التي يواجهها العميل.	.671	*0.000
8.	وجود لجنة مراجعة في الشركة يساعد المراجع في هيكلة المراجعة المتمثلة في الإجراءات والسياسات التي تهدف لتنظيم عمل المراجع.	.722	*0.000
9.	وجود إدارة للمراجعة الداخلية في الشركة يساعد المراجع في مراجعة ومتابعة تطبيق خطة عمل أنظمة الرقابة المالية والتدقيق الداخلي.	.651	*0.000

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

- يوضح جدول (4-3) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " العلاقة بين تطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في قطاع غزة " والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (4-3)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " العلاقة بين تطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في قطاع غزة " والدرجة الكلية للمجال

م	القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل ارتباط بيرسون	الفقرة
1.	*0.001	.396	يهتم المراجع عند أدائه لمهامه بمراعاة مصالح المساهمين والأطراف الأخرى ذات المصلحة بما لا يتعارض مع سلوكيات المهنة.
2.	*0.001	.402	يراعي المراجع ضرورة توفر الشفافية والمصادقية في القوائم المالية وأنها خالية من حالات التضليل التي تضر بمصالح المساهمين.
3.	*0.000	.602	يعمل المراجع على الحد من أوجه التعارض التي قد تظهر بين المساهمين وإدارة الشركة.
4.	*0.000	.476	يتأكد المراجع من تفعيل الدور الرقابي للمساهمين من خلال مشاركتهم في لجان المراجعة ومتابعة القرارات الجوهرية بالشركة.
5.	*0.000	.535	يقوم المراجع بحضور اجتماعات الجمعية العامة وتبليغ المساهمين عن أي مخالفة للقانون أو أي أمور مالية ذات أثر سلبي على الشركة.
6.	*0.000	.448	يوجد نصوص قانونية تعطي صلاحية للمساهمين في متابعة أداء المراجع لضمان حياديته واستقلاليته.
7.	*0.000	.513	تضطلع الجهات الإشرافية والرقابية في الشركة بدورها في متابعة ملاحظات المراجع والعمل على ملافاة أوجه القصور في أداء الشركة.
8.	*0.000	.504	تعتمد الشركة إلى تدوير أو تغيير المراجع كل 3 سنوات تحقيقاً لحماية حقوق المساهمين.
9.	*0.000	.503	يطلع المساهمون على تقرير المراجعة ومناقشته خلال جلسات الجمعية العامة
10.	*0.000	.611	يتأكد المراجع من إتاحة الفرصة للمساهمين لمساءلة مجلس الإدارة حول أدائها.
11.	*0.000	.645	يهتم المراجع بمتابعة توفر المعلومات الكافية للمساهمين في اجتماعات الجمعية العامة والموضوعات التي سيتخذ بشأنها قرارات هامة.
12.	*0.000	.501	وجود لجنة مراجعة في الشركة يعتبر وسيلة فعالة لدعم اتصال المساهمين بالمراجع الخارجي.

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

- يوضح جدول (4-4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " العلاقة بين تطبيق مبدأ دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي " والدرجة

الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (4-4)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " العلاقة بين تطبيق مبدأ دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي " والدرجة الكلية للمجال

م	القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل الارتباط لبيرسون	الفقرة
1.	*0.000	.520	يتحقق المراجع من حماية حقوق أصحاب المصالح وفق نصوص قانونية أو أي اتفاقيات تعاقدية.
2.	*0.000	.609	يتحقق المراجع من إتاحة الفرصة لأصحاب المصالح بالحصول على تعويض مناسب عند انتهاك حقوقهم.
3.	*0.000	.542	يتأكد المراجع من وجود آليات رقابية في الشركة تساهم في تعزيز أدائها.
4.	*0.000	.644	يقوم المراجع بدراسة توقعات المستفيدين من خدمات المراجعة من أصحاب المصالح ومراعاة أثر ذلك على مسؤولياته.
5.	*0.000	.695	تأتي عمليات المراجعة الخارجية للقوائم المالية في إطار تفعيل دور أصحاب المصالح لضمان فاعلية الحوكمة.

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

- يوضح جدول (4-5) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " العلاقة بين تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي " والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (4-5)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " العلاقة بين تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي " والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل ارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1.	يراعي المراجع الإفصاح عن جميع بنود المركز المالي ذات الأهمية النسبية بالقدر الكافي.	.737	*0.000
2.	يقوم المراجع بالإفصاح لمستخدمي القوائم المالية عند وجود ممارسة أو سلوك غير أخلاقي في الشركة.	.661	*0.000
3.	وجود إدارة للمراجعة الداخلية في الشركة يزيد من قدرة المراجع على الإفصاح عن المعلومات الهامة في الوقت المناسب ودون تأخير.	.586	*0.000
4.	يشجع المراجع الإفصاح عن الأسس المتعلقة بالبنود التقديرية التي اعتمدت عليها الشركة.	.590	*0.000
5.	يهتم المراجع بفحص مدى تأثير الصفقات غير العادية على القوائم المالية ومدى الإفصاح عنها.	.602	*0.000
6.	تتوفر قنوات لنشر المعلومات الكافية وفي التوقيت المناسب وبطريقة تتسم بالعدالة لجميع الأطراف ذات العلاقة.	.483	*0.000
7.	يقوم المراجع بالإفصاح عن فاعلية نظام الرقابة الداخلية ومدى سلامة تطبيقه.	.411	*0.001
8.	يتأكد المراجع من الإفصاح عن سياسة المكافآت والمزايا التي يحصل عليها أعضاء مجلس الإدارة.	.578	*0.000
9.	يراعي المراجع الإفصاح عن عناصر المخاطر الجوهرية المتوقعة في الشركة.	.787	*0.000

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

- يوضح جدول (4-6) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " العلاقة بين تطبيق مبدأ قيام مجالس الإدارة بمسؤولياتها وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي " والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول (4-6)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " العلاقة بين تطبيق مبدأ قيام مجالس الإدارة بمسئولياتها وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي " والدرجة الكلية للمجال

م	القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل ارتباط بيرسون	الفقرة
1.	*0.000	.670	يتأكد المراجع من وجود فصل بين منصب رئيس مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي
2.	*0.000	.649	يقوم المراجع بالتأكد من مدى ملاءمة القرارات المتخذة من قبل مجلس الإدارة وانعكاساتها على أداء الشركة.
3.	*0.000	.766	يقوم المراجع بتأكد من المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة.
4.	*0.000	.605	يقوم المراجع بمراجعة إستراتيجية الشركة وخطط العمل وسياسة المخاطر وإدارتها.
5.	*0.000	.784	يقوم المراجع بمراجعة مستويات المكافآت والمزايا للمدراء التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة.
6.	*0.000	.650	يقوم المراجع بالتأكد من تطبيق السياسات المتعلقة بعدم إساءة استخدام الإدارة للأصول والممتلكات.
7.	*0.000	.567	يوجد علاقة تعاون واتفق بين المراجع والإدارة في ظل تطبيق حوكمة الشركات.
8.	*0.000	.647	يتحقق المراجع من قيام مجلس الإدارة بمتابعة تطبيق نظام الرقابة الداخلية وتحديثه والالتزام به بشكل مستمر بما يتناسب مع تطور الشركة ونشاطها.
9.	*0.000	.697	يتحقق المراجع من قيام مجلس الإدارة بأداء مسئولياته الإشرافية على الأداء الإداري فيما يتعلق بالخطر والرقابة.
10.	*0.000	.766	يهتم المراجع بمعقولية المعلومات التي يقدمها مجلس الإدارة في ضوء ما يتوفر لديه من أدلة أخرى أثناء أداء المراجعة.
11.	*0.000	.559	يقوم المراجع بإبداء الرأي حول التزام مجلس الإدارة بتطبيق مبادئ الحوكمة.
12.	*0.000	.592	وجود لجنة المراجعة في مجلس الإدارة يساهم في التنسيق بين عمل المراجع والإدارة.
13.	*0.000	.598	يقوم المراجع بالتأكد من إصدار وتحديد أهداف ومهام وصلاحيات إدارة المراجعة الداخلية بشكل واضح ومفصل من مجلس الإدارة.

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

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 (7-4) أن جميع معاملات الارتباط في جميع مجالات الإستبانة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يعتبر جميع مجالات الإستبانة صادقه لما وضعت لقياسه.

جدول (7-4)

معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الإستبانة والدرجة الكلية للإستبانة

القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل بيرسون للارتباط	المجال
*0.000	.782	العلاقة بين تطبيق مبدأ وجود أساس لقواعد الحوكمة وجودة الأداء المهني للمراجع الحسابات الخارجي.
*0.000	.841	العلاقة بين تطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في قطاع غزة.
*0.000	.778	العلاقة بين تطبيق مبدأ دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي.
*0.000	.840	العلاقة بين تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي.
*0.000	.918	العلاقة بين تطبيق مبدأ قيام مجالس الإدارة بمسؤولياتها وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي.

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

8-4 ثبات الإستبانة Reliability:

يقصد بثبات الاستبانة هو "أن يعطي الاستبيان نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه عدة مرات متتالية" (الجرجوي، 2010: 97)، 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" (القحطاني، 2002).

تم التحقق من ثبات الإستبانة من خلال:

معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient :

تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة، وكانت النتائج حسب جدول (4-8) كالآتي:-

جدول (4-8)

معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة

الصدق الذاتي*	معامل ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	المجال
0.890	0.792	9	العلاقة بين تطبيق مبدأ وجود أساس لقواعد الحوكمة وجودة الأداء المهني للمراجع الحسابات الخارجي.
0.882	0.778	13	العلاقة بين تطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في قطاع غزة.
0.804	0.646	6	العلاقة بين تطبيق مبدأ دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي.
0.898	0.806	10	العلاقة بين تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي.
0.942	0.886	13	العلاقة بين تطبيق مبدأ قيام مجالس الإدارة بمسؤولياتها وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي.
0.966	0.933	50	جميع المجالات معا

*الصدق الذاتي = الجذر التربيعي الموجب لمعامل ألفا كرونباخ

يتبين من النتائج الموضحة في جدول (4-8) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة لكل مجال حيث تتراوح بين (0.646،0.886) بينما بلغت لجميع فقرات الإستبانة (0.933). وكذلك قيمة الصدق الذاتي مرتفعة لكل مجال حيث تتراوح بين (0.804،0.942) بينما بلغت لجميع فقرات الإستبانة (0.966) وهذا يعني أن معامل الصدق الذاتي مرتفع.

وبذلك تكون الإستبانة في صورتها النهائية كما هي في الملحق (2). ويكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات إستبانة الدراسة مما يجعله على ثقة تامة بصحة الإستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

4-9 الأساليب الإحصائية المستخدمة:

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

اختبار التوزيع الطبيعي : Normality Distribution Test

تم استخدام اختبار كولمغوروف - سمرنوف (K-S) Kolmogorov-Smirnov Test لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (4-9).

جدول (4-9)

يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

القيمة الاحتمالية (Sig.)	المجال
0.658	العلاقة بين تطبيق مبدأ وجود أساس لقواعد الحوكمة وجودة الأداء المهني للمراجع الحسابات الخارجي.
0.175	العلاقة بين تطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في قطاع غزة.
0.191	العلاقة بين تطبيق مبدأ دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي.
0.136	العلاقة بين تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي.
0.975	العلاقة بين تطبيق مبدأ قيام مجالس الإدارة بمسئولياتها وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي.
0.927	جميع مجالات الاستبانة معا

يتضح من النتائج الموضحة في جدول (4-9) أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لجميع مجالات الدراسة أكبر من مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ وبذلك فإن توزيع البيانات لهذه المجالات يتبع التوزيع الطبيعي، حيث تم استخدام الاختبارات المعلمية للإجابة على فرضيات الدراسة هي:-

- 1- النسب المئوية والتكرارات (Frequencies & Percentages): لوصف عينة الدراسة.
- 2- المتوسط الحسابي والمتوسط الحسابي النسبي.
- 3- اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)، لمعرفة ثبات فقرات الإستبانة.
- 4- اختبار كولمغوروف - سمرنوف (K-S) Kolmogorov-Smirnov Test : لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه.
- 5- معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient) لقياس درجة الارتباط: تم استخدامه 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 درجة الحياد وهي 3 أم زادت أو قلت عن ذلك. ولقد تم استخدامه 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 ANOVA (One Way Analysis of Variance) لمعرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر من البيانات.

الفصل الخامس

تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

1-5 تمهيد.

2-5 الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق البيانات العامة.

3-5 اختبار فرضيات الدراسة.

5-1 تمهيد

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 التي اشتملت على (المؤهل العلمي، الفئة العمرية، الشهادة المهنية، المسمى الوظيفي، عدد السنوات التي قضاها المستجيب في عمله الحالي)، لذا تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من الإستبانة واستخدام برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS) للحصول على النتائج التي يتم عرضها وتحليلها كما يلي :-

5-2 الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق البيانات العامة

وفيما يلي عرض خصائص عينة الدراسة وفق البيانات العامة

- توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

جدول (5-1): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية %	العدد	المؤهل العلمي
74.1	43	بكالوريوس
20.7	12	ماجستير
5.2	3	دكتوراه
100.0	58	المجموع

يتضح من جدول (5-1) أن ما نسبته 74.1% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي بكالوريوس، 20.7% مؤهلهم العلمي ماجستير، بينما 5.2% مؤهلهم العلمي دكتوراه". والملاحظ أن نسبة حملة درجة البكالوريوس هي الأكبر بالنسبة للمُراجِعِين العاملين في مكاتب المراجعة الحاصلة على رخصة مزاوله المهنة والمزاوله لها، ويعزى ذلك إلى أن المستوى العلمي المطلوب لمزاوله المهنة هو درجة البكالوريوس بالإضافة إلى طبيعة العمل في مكاتب المراجعة التي لا تحتاج إلى مؤهلات أكاديمية عليا ومع ذلك نجد أيضاً أن نسبة كبيرة من مجتمع الدراسة من حملة الدراسات العليا (ماجستير) وهذا يعد مؤشراً على توافر الكفاءات العلمية في مجال مهنة المراجعة.

• توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية

جدول (5-2): توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية

النسبة المئوية %	العدد	الفئة العمرية
6.9	4	أقل من 25 سنة
27.6	16	من 25 سنة إلى 34 سنة
15.5	9	من 35 سنة إلى 44 سنة
50.0	29	من 45 سنة فأكثر
100.0	58	المجموع

يتضح من جدول (5-2) أن ما نسبته 6.9% من عينة الدراسة أعمارهم أقل من 25 سنة، 27.6% تتراوح أعمارهم من 25 سنة إلى 34 سنة، 15.5% تتراوح أعمارهم من 35 سنة إلى 44 سنة، بينما 50.0% أعمارهم 45 سنة فأكثر. والملاحظ أن النسب الأعلى من عينة الدراسة تراوحت أعمارهم من 45 سنة فأكثر، وذلك لأن أغلب عينة الدراسة من المراجعين القدامى المزاولين للمهنة، كما أن هذا الاختلاف في الفئات العمرية يدل على استطلاع جميع آراء عينة الدراسة العاملين في مكاتب المراجعة بمختلف الفئات العمرية.

• توزيع عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية

جدول (5-3): توزيع عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية

النسبة المئوية %	العدد	الشهادات المهنية
48.3	28	ACPA
15.5	9	CPA
5.2	3	ACCA, CA
12.1	7	أخرى
19.0	11	لا يوجد
100.0	58	المجموع

يتضح من جدول (5-3) أن ما نسبته 48.3% من عينة الدراسة يحملون شهادة محاسب عربي مهني معتمد ACPA، 15.5% يحملون شهادة محاسب قانوني أمريكي CPA، 5.2% يحملون شهادة محاسب قانوني بريطاني ACCA, CA، 12.1% يحملون شهادات أخرى، بينما 19.0% لا يوجد لديهم أي شهادة مهنية. وبذلك يمكن القول أن أغلب المراجعين هم من الحاصلين على شهادة محاسب عربي مهني معتمد ويعزى ذلك إلى الاهتمام في الحصول عليها، إلى جانب الشهادات المهنية من الدول

الأجنبية وبذلك فإن هناك حرص من المراجعين والعاملين في مكاتب المراجعة للحصول على الشهادات المهنية ورفع مستوى الكفاءة.

• توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

جدول (4-5): توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

النسبة المئوية %	العدد	المسمى الوظيفي
37.9	22	مدقق حسابات
13.8	8	مساعد مدقق
6.9	4	مدير تدقيق
37.9	22	صاحب أو شريك مكتب
3.4	2	أخرى
100.0	58	المجموع

يتضح من جدول (4-5) أن ما نسبته 37.9% من عينة الدراسة مساهم الوظيفي مدقق حسابات و صاحب أو شريك مكتب، 13.8% مساهم الوظيفي مساعد مدقق، 6.9% مساهم الوظيفي مدير تدقيق، بينما 3.4% مساهم الوظيفي غير ذلك. وبالتالي يمكن القول بأن أغلب عينة الدراسة من المراجعين أصحاب المكاتب لذلك مساهم الوظيفي مدقق حسابات أو شريك مكتب مُراجعة أما باقي المسميات الوظيفية من المُراجعين أو العاملين في مكاتب مُراجعة.

• توزيع عينة الدراسة حسب عدد السنوات التي قضاها المستجيب في عمله الحالي

جدول (5-5): توزيع عينة الدراسة حسب عدد السنوات التي قضاها المستجيب في عمله الحالي

النسبة المئوية %	العدد	عدد السنوات التي قضاها المستجيب في عمله الحالي
10.3	6	أقل من 5 سنوات
17.2	10	من 5-10 سنوات
13.8	8	من 11-15 سنة
25.9	15	من 16-20 سنة
32.8	19	من 21 سنة فأكثر
100.0	58	المجموع

يتضح من جدول (5-5) أن ما نسبته 10.3% من عينة الدراسة عدد السنوات التي قضاها في عملهم الحالي أقل من 5 سنوات، 17.2% يتراوح عددها من 5-10 سنوات، 13.8% يتراوح عددها من 11-15 سنة، 25.9% يتراوح عددها من 16-20 سنة، بينما 32.8% عددها 21 سنة فأكثر.

من الملاحظ النسب الأعلى من عينة الدراسة تراوحت خبرتهم في مجال المراجعة من 21 سنة فأكثر، ويعزى ذلك إلى أن أغلب المراجعين من المراجعين القدامى، من ذوي الخبرة الكبيرة، الأمر الذي يشير إلى ارتفاع خبرة المراجعين في أعمال مراجعة الشركات، ويساعد على أن تتميز الإجابات بالدقة النسبية وبالتالي ينعكس على صحة وسلامة النتائج المراد التوصل إليها.

5-2 اختبار فرضيات الدراسة

لاختبار فرضيات الاستبانة "الفرضية الأولى حتى الخامسة" تم استخدام اختبار T لعينة واحدة لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الحياد وهي 3 أم لا. **الفرضية الصفرية:** متوسط درجة الإجابة يساوي 3 وهي تقابل درجة الحياد حسب مقياس ليكرت المستخدم.

الفرضية البديلة: متوسط درجة الإجابة لا يساوي 3 .

إذا كانت $Sig > 0.05$ (Sig أكبر من 0.05) فإنه لا يمكن رفض الفرضية الصفرية ويكون في هذه الحالة متوسط آراء الأفراد حول الظاهرة موضع الدراسة لا يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهي 3 ، أما إذا كانت $Sig < 0.05$ (Sig أقل من 0.05) فيتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة بأن متوسط آراء الأفراد يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهي 3 ، وفي هذه الحالة يمكن تحديد ما إذا كان متوسط الإجابة يزيد أو ينقص بصورة جوهرياً عن درجة الحياد وهي 3. وذلك من خلال قيمة الاختبار فإذا كانت قيمة الاختبار موجبة فمعناه أن المتوسط الحسابي للإجابة يزيد عن درجة الحياد والعكس صحيح.

الفرضية الأولى: يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ لتطبيق مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات على تحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في قطاع غزة.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الحياد وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (5-6).

جدول (5-6)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال " العلاقة بين تطبيق مبدأ وجود أساس لقواعد الحوكمة وجودة الأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي "

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
1.	وجود نظام فاعل للحوكمة يؤثر على قرار المراجع في قبول عملية المراجعة.	4.14	82.81	12.92	*0.000	7
2.	إدراج الشركة في السوق المالي يساهم في تفعيل الأداء المهني للمراجع وفق معايير الجودة.	4.09	81.72	11.30	*0.000	8
3.	وجود قواعد وضوابط تنظيمية لأداء الشركة يساهم في تحقيق فاعلية أداء المراجع.	4.36	87.24	18.78	*0.000	2
4.	توفر آليات تنظيمية تتسم بالفاعلية في الشركة تؤثر ايجابياً على عملية التخطيط للمراجعة .	4.22	84.48	15.70	*0.000	4
5.	وجود هيكل تنظيمي سليم وتوزيع للمسؤوليات والاختصاصات يؤثر على قرار المراجع عند توزيع مهام عملية المراجعة.	4.19	83.79	12.30	*0.000	6
6.	تحديد الصلاحيات التنظيمية والتنفيذية في الشركة يعمل على تحقيق فاعلية عملية المراجعة التي يقوم بها المراجع.	4.34	86.90	14.85	*0.000	3
7.	قيام الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية في الشركة بإصدار القرارات في الوقت المناسب يساعد المراجع في تقدير المخاطر التي يواجهها العميل.	3.97	79.31	10.50	*0.000	9
8.	وجود لجنة مراجعة في الشركة يساعد المراجع في هيكله المراجعة المتمثلة في الإجراءات والسياسات التي تهدف لتنظيم عمل المراجع.	4.21	84.14	11.64	*0.000	5
9.	وجود إدارة للمراجعة الداخلية في الشركة يساعد المراجع في مراجعة ومتابعة تطبيق خطة عمل أنظمة الرقابة المالية والتدقيق الداخلي.	4.48	89.66	15.97	*0.000	1
	جميع فقرات المجال معاً	4.22	84.43	21.94	*0.000	

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

من جدول (5-6) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة التاسعة " وجود إدارة للمراجعة الداخلية في الشركة يساعد المراجع في مراجعة ومتابعة تطبيق خطة عمل أنظمة الرقابة المالية والتدقيق الداخلي " يساوي 4.48 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 89.66%، قيمة الاختبار 15.97 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة السابعة " قيام الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية في الشركة بإصدار القرارات في الوقت المناسب يساعد المراجع في تقدير المخاطر التي يواجهها العميل " يساوي 3.97 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 79.31%، قيمة الاختبار 10.50، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 4.22، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 84.43%، قيمة الاختبار 21.94، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال " العلاقة بين تطبيق مبدأ وجود أساس لقواعد الحوكمة وجودة الأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي " دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال. مما يدل على أن تطبيق مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات يساهم في دعم جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي في قطاع غزة.

نتائج الفرضية الأولى:

يتم قبول الفرضية القائلة بـ : يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ لتطبيق مبدأ ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات على تحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في قطاع غزة.

ويعزو الباحث ذلك إلى أن نسبة تزيد عن 84% من أفراد عينة الدراسة يرون في وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات يساهم في تحسين جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي في قطاع غزة، وبذلك يعد هذا المبدأ له علاقة قوية بجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في قطاع غزة.

واتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (أبو الفتوح والنجار، 2010) ودراسة (خليل، 2009) ودراسة (سعيد، 2009) ودراسة (العبادي، 2012)

الفرضية الثانية: يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $0.05 \leq \alpha$ لتطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين على تحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في قطاع غزة .
تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت درجة الحياد وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (5-7).

جدول (5-7)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال " العلاقة بين تطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في قطاع غزة "

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
1.	يهتم المراجع عند أدائه لمهامه بمراعاة مصالح المساهمين والأطراف الأخرى ذات المصلحة بما لا يتعارض مع سلوكيات المهنة.	4.17	83.45	11.51	*0.000	2
2.	يراعي المراجع ضرورة توفر الشفافية والمصداقية في القوائم المالية وأنها خالية من حالات التضليل التي تضر بمصالح المساهمين.	4.41	88.28	15.34	*0.000	1
3.	يعمل المراجع على الحد من أوجه التعارض التي قد تظهر بين المساهمين وإدارة الشركة.	3.47	69.31	4.21	*0.000	12
4.	يتأكد المراجع من تفعيل الدور الرقابي للمساهمين من خلال مشاركتهم في لجان المراجعة ومتابعة القرارات الجوهرية بالشركة.	3.67	73.45	6.56	*0.000	9
5.	يقوم المراجع بحضور اجتماعات الجمعية العامة وتبليغ المساهمين عن أي مخالفة للقانون أو أي أمور مالية ذات أثر سلبي على الشركة.	3.86	77.24	7.09	*0.000	5
6.	يوجد نصوص قانونية تعطي صلاحية للمساهمين في متابعة أداء المراجع لضمان حياديته واستقلالته.	3.59	71.72	5.32	*0.000	10
7.	تضطلع الجهات الإشرافية والرقابية في الشركة بدورها في متابعة ملاحظات المراجع والعمل على ملافاة أوجه القصور في أداء الشركة.	4.00	80.00	10.16	*0.000	4
8.	تعتمد الشركة إلى تدوير أو تغيير المراجع كل 3 سنوات تحقيقاً لحماية حقوق المساهمين.	3.69	73.79	4.94	*0.000	8

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	النسبي	المتوسط الحسابي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
9.	يطلع المساهمون على تقرير المراجعة ومناقشته خلال جلسات الجمعية العامة .	4.16	83.10	12.64	*0.000	3	
10.	يتأكد المراجع من إتاحة الفرصة للمساهمين لمساءلة مجلس الإدارة حول أداؤها.	3.59	71.72	5.32	*0.000	10	
11.	يهتم المراجع بمتابعة توفر المعلومات الكافية للمساهمين في اجتماعات الجمعية العامة والموضوعات التي سيتخذ بشأنها قرارات هامة.	3.83	76.55	9.28	*0.000	6	
12.	وجود لجنة مراجعة في الشركة يعتبر وسيلة فعالة لدعم اتصال المساهمين بالمراجع الخارجي.	3.79	75.86	6.62	*0.000	7	
	جميع فقرات المجال معاً	3.85	77.04	15.52	*0.000		

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

من جدول (5-7) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية " يراعي المراجع ضرورة توفر الشفافية والمصادقية في القوائم المالية وأنها خالية من حالات التضليل التي تضر بمصالح المساهمين " يساوي 4.41 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 88.28%، قيمة الاختبار 15.34، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة " يعمل المراجع على الحد من أوجه التعارض التي قد تظهر بين المساهمين وإدارة الشركة " يساوي 3.47 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 69.31%، قيمة الاختبار 4.21، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 3.85، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 77.04%، قيمة الاختبار 15.52، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال " العلاقة بين تطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في قطاع غزة " دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة

الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال. ويوضح ذلك أن تطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين يساهم في دعم وتحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في قطاع غزة.

نتائج الفرضية الثانية:

يتم قبول الفرضية القائلة ب: يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $0.05 \leq \alpha$ لتطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين و تحسين جودة الأداء المهني.

ويعزو الباحث ذلك إلى أن نتائج تحليل فقرات هذا المجال أن حماية حقوق المساهمين الخاصة المتعلقة بقيام المراجع بمراعاة توفر الشفافية والمصداقية في القوائم المالية وأنها خالية من حالات التضليل التي تضر بمصالح المساهمين، بالإضافة إلى اهتمام المراجع عند أدائه لمهامه بمراعاة مصالح المساهمين والأطراف الأخرى ذات المصلحة بما لا يتعارض مع سلوكيات المهنية، وضرورة اطلاع المساهمين على تقرير المراجعة ومناقشته خلال جلسات الجمعية العامة بالإضافة إلى متابعة الجهات الإشرافية والتنفيذية في الشركة لملاحظات المراجع والعمل على ملافاة أوجه التقصير في أداء الشركة يساهم في تحسين جودة الأداء المهني للمراجع، كما أن نتائج التحليل بينت أن ما يزيد عن 77% من أفراد العينة يرون في هذه الفقرات ما يؤدي إلى دعم وتحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في قطاع غزة. وبالتالي تكون العلاقة بين تطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي ايجابية.

واتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (خليل، 2009) ودراسة (سعيد، 2009) ودراسة (أبو الفتوح والنجار، 2010)

الفرضية الثالثة: يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $0.05 \leq \alpha$ لتطبيق مبدأ دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركة و تحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في قطاع غزة.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الحياد وهي 3. النتائج موضحة في جدول (5-8).

جدول (5-8)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال " العلاقة بين تطبيق مبدأ دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي "

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
1.	يتحقق المراجع من حماية حقوق أصحاب المصالح وفق نصوص قانونية أو أي اتفاقيات تعاقدية.	4.09	81.72	13.77	*0.000	2
2.	يتحقق المراجع من إتاحة الفرصة لأصحاب المصالح بالحصول على تعويض مناسب عند انتهاك حقوقهم.	3.48	69.66	4.47	*0.000	6
3.	يتأكد المراجع من وجود آليات رقابية في الشركة تساهم في تعزيز أدائها.	4.14	82.81	11.99	*0.000	1
4.	يقوم المراجع بالتأكد من حرية حصول أصحاب المصالح على المعلومات الهامة والموثوق بها في الوقت المناسب.	3.81	76.21	7.28	*0.000	4
5.	يقوم المراجع بدراسة توقعات المستفيدين من خدمات المراجعة من أصحاب المصالح ومراعاة أثر ذلك على مسؤولياته.	3.71	74.14	6.59	*0.000	5
6.	تأتي عمليات المراجعة الخارجية للقوائم المالية في إطار تفعيل دور أصحاب المصالح لضمان فاعلية الحوكمة.	4.00	80.00	8.33	*0.000	3
	جميع فقرات المجال معاً	3.87	77.32	13.48	*0.000	

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

من جدول (5-8) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة " يتأكد المراجع من وجود آليات رقابية في الشركة تساهم في تعزيز أدائها " يساوي 4.14 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 82.81%، قيمة الاختبار 11.99، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية " يتحقق المراجع من إتاحة الفرصة لأصحاب المصالح بالحصول على تعويض مناسب عند انتهاك حقوقهم " يساوي 3.48 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 69.66%، قيمة الاختبار 4.47، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً

عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 3.87، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 77.32%، قيمة الاختبار 13.48، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال "العلاقة بين تطبيق مبدأ دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال. ويوضح ذلك أن قيام المراجع بالتأكد من تفعيل دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات يؤثر على جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في قطاع غزة .

نتائج الفرضية الثالثة:

يتم قبول الفرضية القائلة بـ : يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ لتطبيق مبدأ دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركة على تحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في قطاع غزة.

ويعزو الباحث ذلك إلى أن تطبيق مبدأ دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركة والمتمثل في تأكد المراجع من وجود آليات رقابية في الشركة تساهم في تعزيز أدائها، والتحقق من حماية حقوق أصحاب المصالح وفق نصوص قانونية أو اتفاقيات تعاقدية، مما ينعكس ذلك على زيادة فاعلية وتحسين جودة الأداء المهني للمراجع. وبالتالي العلاقة ايجابية بين مبدأ دور أصحاب المصالح وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في قطاع غزة.

واتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (سعيد، 2009) ودراسة (خليل، 2007)

الفرضية الرابعة: يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ لتطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية و تحسين جودة الأداء المهني للمراجع.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الحياد وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (5-9).

جدول (5-9)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال " العلاقة بين تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي "

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
1.	يراعي المراجع الإفصاح عن جميع بنود المركز المالي ذات الأهمية النسبية بالقدر الكافي.	4.38	87.59	17.89	*0.000	1
2.	يقوم المراجع بالإفصاح لمستخدمي القوائم المالية عند وجود ممارسة أو سلوك غير أخلاقي في الشركة.	4.00	80.00	8.72	*0.000	7
3.	وجود إدارة للمراجعة الداخلية في الشركة يزيد من قدرة المراجع على الإفصاح عن المعلومات الهامة في الوقت المناسب ودون تأخير.	4.19	83.79	12.30	*0.000	5
4.	يشجع المراجع الإفصاح عن الأسس المتعلقة بالبنود التقديرية التي اعتمدت عليها الشركة.	3.97	79.31	10.90	*0.000	8
5.	يتأكد المراجع من قيام الشركة بالإفصاح عن نشاطاتها وأدائها لمستخدمي القوائم المالية وفقاً لأهميتها النسبية.	3.95	78.97	8.98	*0.000	9
6.	يهتم المراجع بفحص مدى تأثير الصفقات غير العادية على القوائم المالية ومدى الإفصاح عنها.	4.14	82.81	11.24	*0.000	6
7.	تتوفر قنوات لنشر المعلومات الكافية وفي التوقيت المناسب وبطريقة تتسم بالعدالة لجميع الأطراف ذات العلاقة.	3.91	78.28	9.21	*0.000	10
8.	يقوم المراجع بالإفصاح عن فاعلية نظام الرقابة الداخلية ومدى سلامة تطبيقه.	4.19	83.86	12.13	*0.000	4
9.	يتأكد المراجع من الإفصاح عن سياسة المكافآت والمزايا التي يحصل عليها أعضاء مجلس الإدارة.	4.33	86.55	13.76	*0.000	2
10.	يراعي المراجع الإفصاح عن عناصر المخاطر الجوهرية المتوقعة في الشركة.	4.24	84.83	13.34	*0.000	3
	جميع فقرات المجال معاً	4.13	82.63	18.87	*0.000	

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

من جدول (5-9) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى " يراعي المراجع الإفصاح عن جميع بنود المركز المالي ذات الأهمية النسبية بالقدر الكافي " يساوي 4.38 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 87.59%، قيمة الاختبار 17.89 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة السابعة " تتوفر قنوات لنشر المعلومات الكافية وفي التوقيت المناسب وبطريقة تتسم بالعدالة لجميع الأطراف ذات العلاقة " يساوي 3.91 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 78.28%، قيمة الاختبار 9.21 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 4.13، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 82.63%، قيمة الاختبار 18.87 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال " العلاقة بين تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي " دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد مجتمع الدراسة على فقرات هذا المجال. ويوضح ذلك أن تأكد المراجع من تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية يساهم في تحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي.

نتائج الفرضية الرابعة:

تم قبول الفرضية القائلة بـ : يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ لتطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية و تحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في قطاع غزة. ويعزو الباحث ذلك إلى أن تأكد المراجع من تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية في الشركات ينعكس على زيادة فاعلية الأداء المهني للمراجع الخارجي. وبالتالي العلاقة بين تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية وتحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في قطاع غزة علاقة ايجابية.

واتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (سعيد،2009) ودراسة (العبادي،2010) ودراسة (خليل، 2007) ودراسة (خليل،2009) ودراسة (Cohen & Hanno,2000) ودراسة (Imhaff & Eugene) ودراسة (Yeganeh, Dadashi and Atbari,2010)

الفرضية الخامسة: يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ لتطبيق مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة بتحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في قطاع غزة.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الحياد وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (5-10).

جدول (5-10)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال " العلاقة بين تطبيق مبدأ قيام مجالس الإدارة بمسؤولياتها بتحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي "

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
1.	يتأكد المراجع من وجود فصل بين منصب رئيس مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي	4.07	81.38	10.58	*0.000	6
2.	يقوم المراجع بالتأكد من مدى ملاءمة القرارات المتخذة من قبل مجلس الإدارة وانعكاساتها على أداء الشركة.	4.10	82.07	12.59	*0.000	4
3.	يقوم المراجع بتأكد من المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة.	4.02	80.34	10.18	*0.000	9
4.	يقوم المراجع بمراجعة إستراتيجية الشركة وخطط العمل وسياسة المخاطر وإدارتها.	4.09	81.72	11.30	*0.000	5
5.	يقوم المراجع بمراجعة مستويات المكافآت والمزايا للمدراء التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة.	3.97	79.31	9.53	*0.000	12
6.	يقوم المراجع بالتأكد من تطبيق السياسات المتعلقة بعدم إساءة استخدام الإدارة للأصول والممتلكات.	4.17	83.45	10.90	*0.000	1
7.	يوجد علاقة تعاون واتفاق بين المراجع والإدارة في ظل تطبيق حوكمة الشركات.	4.00	80.00	9.86	*0.000	10
8.	يتحقق المراجع من قيام مجلس الإدارة بمتابعة تطبيق نظام الرقابة الداخلية وتحديثه والالتزام به بشكل مستمر بما يتناسب مع تطور الشركة ونشاطها.	4.16	83.10	13.13	*0.000	2
9.	يتحقق المراجع من قيام مجلس الإدارة بأداء مسؤولياته الإشرافية على الأداء الإداري فيما يتعلق بالخطر والرقابة.	3.98	79.66	12.34	*0.000	11
10.	يهتم المراجع بمعقولية المعلومات التي يقدمها مجلس الإدارة في ضوء ما يتوفر لديه من أدلة أخرى أثناء أداء المراجعة.	4.05	81.03	12.13	*0.000	7

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
11.	يقوم المراجع بإبداء الرأي حول التزام مجلس الإدارة بتطبيق مبادئ الحوكمة.	3.86	77.24	6.95	*0.000	13
12.	وجود لجنة المراجعة في مجلس الإدارة يساهم في التنسيق بين عمل المراجع والإدارة.	4.03	80.69	10.53	*0.000	8
13.	يقوم المراجع بالتأكد من إصدار وتحديد أهداف ومهام وصلاحيات إدارة المراجعة الداخلية بشكل واضح ومفصل من مجلس الإدارة.	4.14	82.76	14.31	*0.000	3
	جميع فقرات المجال معاً	4.05	80.98	16.63	*0.000	

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

من جدول (5-10) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة السادسة " يقوم المراجع بالتأكد من تطبيق السياسات المتعلقة بعدم إساءة استخدام الإدارة للأصول والممتلكات " يساوي 4.17 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 83.45%، قيمة الاختبار 10.90 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الحادية عشر " يقوم المراجع بإبداء الرأي حول التزام مجلس الإدارة بتطبيق مبادئ الحوكمة " يساوي 3.86 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 77.24%، قيمة الاختبار 6.95 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 4.05، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 80.98%، قيمة الاختبار 16.63 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال " العلاقة بين تطبيق مبدأ قيام مجالس الإدارة بمسئولياتها بتحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي " دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على

فقرات هذا المجال. ويوضح ذلك أن قيام المراجع بالتأكد من عمل مجالس الإدارة وأدائها لمسؤولياتها والمتمثل في التأكد من تطبيق السياسات المتعلقة بعدم إساءة استخدام الإدارة التنفيذية للأصول والممتلكات، بالإضافة لمتابعته لتطبيق نظام الرقابة الداخلية وتحديثه بشكل مستمر، يؤدي إلى زيادة فاعلية الأداء المهني للمراجع الخارجي.

نتائج الفرضية الخامسة:

يتم قبول الفرضية القائلة بـ : يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ لتطبيق مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة بتحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في قطاع غزة.

ويعزو الباحث ذلك إلى أن تطبيق الشركات لمبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة وقيام المراجع بالتأكد من تطبيقها لهذا المبدأ، مما ينعكس على تحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي. وبالتالي العلاقة بين تطبيق مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة وتحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في قطاع غزة علاقة ايجابية.

واتفقت النتائج مع الدراسات السابقة كدراسة (سعيد،2009) ودراسة (النواس،2008) ودراسة (أبو الفتوح والنجار،2010) ودراسة (العبادي،2012) ودراسة (Cohen & Hanno,2000) ودراسة (Goodwin and Seow,2002)

تحليل جميع فقرات الاستبيان

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الحياد وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (5-11).

جدول (5-11)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لجميع فقرات الاستبيان

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسط الحسابي النسبي	المتوسط الحسابي	البند
*0.000	20.54	80.55	4.03	جميع فقرات الاستبيان

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

من جدول (5-11) تبين أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات يساوي 4.03 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 80.55%، قيمة الاختبار 20.54 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر جميع الفقرات دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لجميع الفقرات قد زاد عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على جميع الفقرات بشكل عام.

وبذلك يتبين أن قيام الشركات بتطبيق مبادئ الحوكمة يؤدي إلى دعم الأداء المهني لعمل المراجع الخارجي وزيادة فاعليته وكفاءته لدى مراجعي الحسابات في قطاع غزة. وبالتالي العلاقة بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي علاقة ايجابية. واتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (سعيد، 2009) ودراسة (النواس، 2008) ودراسة (أبو الفتوح والنجار، 2010) ودراسة (العبادي، 2012) ودراسة (Cohen & Hanno, 2000) ودراسة (Goodwin and Seow, 2002) ودراسة (Imhaff & Eugene) ودراسة (Yeganeh,) ودراسة (Dadashi and Atbari, 2010).

الفرضية السادسة: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ بين متوسطات استجابة المبحوثين حول أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي تعزى للبيانات العامة (المؤهل العلمي، الفئة العمرية، الشهادة المهنية، المسمى الوظيفي، عدد السنوات التي قضاها المستجيب في عمله الحالي).

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.

لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ بين متوسطات استجابة المبحوثين حول علاقة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي تعزى إلى المؤهل العلمي.

من النتائج الموضحة في جدول (5-12) تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار " Tلعينتين مستقلتين " أكبر من مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ لجميع المجالات والمجالات مجتمعة معا وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات والمجالات مجتمعة معا تعزى إلى المؤهل العلمي.

وبذلك يتبين بأن توفر الممارسة المهنية إلى جانب توفر المؤهل العلمي، يساهم في تدعيم متطلبات تطبيق مبادئ حوكمة الشركات والتي تؤثر بدورها على الأداء المهني للمراجع.

جدول (5-12): نتائج اختبار " T لعينتين مستقلتين " - المؤهل العلمي

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات		المجال
		دراسات عليا	بكالوريوس	
0.934	- 0.083	4.23	4.22	العلاقة بين تطبيق مبدأ وجود أساس لقواعد الحوكمة وجودة الأداء المهني للمراجع الحسابات الخارجي.
0.198	- 1.301	3.97	3.81	العلاقة بين تطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في قطاع غزة.
0.416	- 0.820	3.96	3.83	العلاقة بين تطبيق مبدأ دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي.
0.833	- 0.212	4.15	4.12	العلاقة بين تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي.
0.064	- 1.886	4.25	3.98	العلاقة بين تطبيق مبدأ قيام مجالس الإدارة بمسؤولياتها وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي.
0.259	- 1.140	4.12	3.99	جميع المجالات معا

لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ بين متوسطات استجابة المبحوثين حول علاقة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي تعزى إلى الفئة العمرية.

من النتائج الموضحة في جدول (5-13) تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار " T لعينتين مستقلتين " أقل من مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ لمجال " العلاقة بين تطبيق مبدأ وجود أساس لقواعد الحوكمة وجودة الأداء المهني للمراجع الحسابات الخارجي " وبذلك يمكن استنتاج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذا المجال تعزى إلى الفئة العمرية

وذلك لصالح الذين أعمارهم 45 سنة فأكثر. وذلك يوضح أن هناك موافقة على هذا المجال من قبل عينة الدراسة لصالح الذين تزيد أعمارهم عن 45 سنة. أما بالنسبة لباقي المجالات والمجالات مجتمعة، فقد تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) أكبر من مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات والمجالات مجتمعة مع تعزى إلى الفئة العمرية. مما يوضح عدم وجود فروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول باقي مجالات الدراسة تعزى إلى الفئة العمرية.

جدول (5-13): نتائج اختبار " T لعينتين مستقلتين " - الفئة العمرية

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات		المجال
		45 سنة فأكثر	أقل من 45 سنة	
*0.037	- 2.137	4.34	4.11	العلاقة بين تطبيق مبدأ وجود أساس لقواعد الحوكمة وجودة الأداء المهني للمراجع الحسابات الخارجي.
0.979	0.026	3.85	3.85	العلاقة بين تطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في قطاع غزة.
0.798	0.257	3.85	3.88	العلاقة بين تطبيق مبدأ دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي.
0.167	- 1.402	4.21	4.05	العلاقة بين تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي.
0.126	- 1.554	4.15	3.95	العلاقة بين تطبيق مبدأ قيام مجالس الإدارة بمسؤولياتها وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي.
0.229	- 1.216	4.09	3.97	جميع المجالات معاً

* الفرق بين المتوسطين دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ بين متوسطات استجابة المبحوثين حول العلاقة بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي تعزى إلى الشهادة المهنية.

من النتائج الموضحة في جدول (5-14) تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" أكبر من مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ لجميع المجالات والمجالات مجتمعة معا وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات والمجالات مجتمعة معا تعزى إلى الشهادة المهنية.

جدول (5-14): نتائج اختبار "التباين الأحادي" - الشهادة المهنية

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات					المجال
		لا يوجد	أخرى	ACCA, CA	CPA	ACPA	
0.113	1.967	4.30	4.59	4.15	4.10	4.15	العلاقة بين تطبيق مبدأ وجود أساس لقواعد الحوكمة وجودة الأداء المهني للمراجع الحسابات الخارجي.
0.192	1.584	3.95	4.08	3.86	3.60	3.83	العلاقة بين تطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في قطاع غزة.
0.268	1.337	3.98	3.95	4.11	3.56	3.87	العلاقة بين تطبيق مبدأ دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي.
0.906	0.255	4.12	4.19	4.30	4.02	4.14	العلاقة بين تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي.
0.357	1.121	4.01	4.31	4.33	3.87	4.03	العلاقة بين تطبيق مبدأ قيام مجالس الإدارة بمسؤولياتها وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي.
0.299	1.255	4.07	4.24	4.15	3.84	4.01	جميع المجالات معا

لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ بين متوسطات استجابة المبحوثين حول العلاقة بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي تعزى إلى المسمى الوظيفي.

من النتائج الموضحة في جدول (5-15) يمكن استنتاج ما يلي:
تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" أقل من مستوى الدلالة ≤ 0.05 α لمجال "العلاقة بين تطبيق مبدأ قيام مجالس الإدارة بمسؤولياتها وجودة الأداء المهني للمراجع

الخارجي " والمجالات مجتمعة معا وبذلك يتبين وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذا المجال والمجالات مجتمعة تعزى إلى المسمى الوظيفي حيث أن المسؤولية الوظيفية تقتضى تحمل واجبات إضافية يسعى من خلالها المراجعون إلى تطوير أدائهم والتطورات في مجال المهنة بشكل مستمر .

أما بالنسبة لباقي المجالات، فقد تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) أكبر من مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات تعزى إلى المسمى الوظيفي.

جدول (5-15): نتائج اختبار " التباين الأحادي " - المسمى الوظيفي

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات					المجال
		أخرى	صاحب أو شريك مكتب	مدير تدقيق	مساعد مدقق	مدقق حسابات	
0.115	1.956	4.78	4.31	3.97	4.04	4.20	العلاقة بين تطبيق مبدأ وجود أساس لقواعد الحوكمة وجودة الأداء المهني للمراجع الحسابات الخارجي.
0.394	1.043	4.38	3.88	3.73	3.74	3.84	العلاقة بين تطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في قطاع غزة.
0.371	1.089	4.17	3.98	3.83	3.60	3.83	العلاقة بين تطبيق مبدأ دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي.
0.063	2.385	4.50	4.28	3.83	3.85	4.10	العلاقة بين تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي.
*0.008	3.899	4.50	4.23	3.58	3.70	4.04	العلاقة بين تطبيق مبدأ قيام مجالس الإدارة بمسؤولياتها وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي.
*0.037	2.768	4.48	4.14	3.76	3.79	4.01	جميع المجالات معا

* الفرق بين المتوسطات دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ بين متوسطات استجابة المبحوثين حول العلاقة بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي تعزى إلى عدد السنوات التي قضاها المستجيب في عمله الحالي.

من النتائج الموضحة في جدول (5-16) تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" أكبر من مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات والمجالات مجتمعة تعزى إلى عدد السنوات التي قضاها المستجيب في عمله الحالي، ويعود ذلك حسب رأي الباحث إلى اهتمام المراجع بتطوير أدائه مهنيًا وعلميًا طبقاً للقواعد التي تقتضيها المهنة بشكل يحافظ على جودة أدائه التي تضمن له البقاء والاستمرارية وتحقيق النافسة المهنية في العمل.

جدول (5-16): نتائج اختبار "التباين الأحادي" - عدد السنوات التي قضاها المستجيب في عمله الحالي

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات			المجال
		21 سنة فأكثر	من 11-20 سنة	10 سنوات فأقل	
0.112	2.276	4.36	4.22	4.06	العلاقة بين تطبيق مبدأ وجود أساس لقواعد الحوكمة وجودة الأداء المهني للمراجع الحسابات الخارجي.
0.977	0.023	3.87	3.84	3.85	العلاقة بين تطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي في قطاع غزة.
0.098	2.425	3.76	4.04	3.75	العلاقة بين تطبيق مبدأ دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي.
0.136	2.072	4.20	4.21	3.94	العلاقة بين تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي.
0.135	2.074	4.15	4.11	3.85	العلاقة بين تطبيق مبدأ قيام مجالس الإدارة بمسؤولياتها وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي.
0.250	1.422	4.08	4.07	3.89	جميع المجالات معا

الفصل السادس

النتائج والتوصيات

(1-6) النتائج

(2-6) التوصيات

(3-6) دراسات مستقبلية مقترحة

1-6 النتائج

في ضوء التحليلات النظرية والتطبيقية يرى الباحث أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- 1- يتبين أن وجود إطار فعال للحوكمة في الشركات يؤثر على الأداء المهني للمراجع الخارجي، من أهمها تسهيل مراجعة ومتابعة الخطط المتعلقة بأنظمة الرقابة الداخلية والتخطيط وتقدير المخاطر، ولكن الأمر يتطلب تعزيز في بعض الجوانب المتعلقة بأهمية قيام الجهات المهنية بإيجاد إطار متكامل لحوكمة الشركات ولجودة الأداء المهني للمراجع، بالشكل الذي ينعكس أثره على رفع كفاية وفاعلية جودة أداء مراجع الحسابات.
- 2- إن قيام الشركات بتطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين يؤثر على الأداء المهني للمراجع الخارجي والمتمثل في توفر الشفافية والمصداقية في القوائم المالية ومراعاة مصالح المساهمين والأطراف الأخرى بما ينسجم مع سلوكيات المهنة فضلاً عن إتاحة الفرصة لكافة المساهمين والجهات الإشرافية لإطلاعهم على تقرير المراجع.
- 3- إن تحقق المراجع من تفعيل دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات يساهم في تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي، الأمر الذي يحقق الحماية لحقوق أصحاب تلك المصالح، لكن الأمر يتطلب إيجاد آليات يتمكن من خلالها المراجع التأكد من حرية حصول أصحاب المصالح على المعلومات الهامة والمنشورة وفي الوقت المناسب، بالإضافة إلى ضرورة قيام المراجع بدراسة توقعات المستفيدين.
- 4- إن تحقق المراجع من توفر الإفصاح السليم وفي الوقت المناسب عن الموضوعات المتعلقة بأداء الشركة كافة ومركزها المالي يساهم في فاعلية الأداء المهني للمراجع.
- 5- يتبين وجود علاقة ذات أثر على جودة الأداء المهني للمراجع تتمثل في تسهيل مهامه من حيث متابعة سياسات حفظ ومراقبة الأصول والممتلكات، والتحقق من قيام مجلس الإدارة بمسؤولياته، ومتابعة تطبيق نظام الرقابة الداخلية وتحديثه بما يتناسب مع تطور الشركة ونشاطها.
- 6- يتبين أن تأدية المراجع لأدائه المهني بجودة عالية سوف يحقق مجموعة من الأهداف التي يسعى إلى بلوغها وصولاً إلى الإطار الفاعل للحوكمة والمتمثل بالحفاظ على حقوق المساهمين والأطراف الأخرى المتعاملة مع الشركة والحرص على الإفصاح والشفافية في عرض المعلومات وتحديد مسؤوليات مجلس الإدارة.
- 7- يتبين أن تحقيق الربط الجيد بين تطبيق مبادئ الحوكمة وجودة التقارير المالية سوف تنعكس آثاره الإيجابية على جودة الأداء المهني للمراجع.

- 8- يتبين أن أكثر المبادئ له علاقة ذات أثر على جودة الأداء المهني تطبيق مبدأ وجود أساس لقواعد الحوكمة، وأقلها تأثيراً تطبيق مبدأ حماية حقوق المساهمين.
- 9- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ بين متوسطات استجابة الباحثين حول العلاقة بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي تعزى للبيانات العامة (المؤهل العلمي ، الفئة العمرية ، الشهادة المهنية، عدد سنوات الخبرة)

(2-6) التوصيات

بموجب ما توصلت إليه الدراسة من نتائج يوصي الباحث بالتالي :

- 1- ضرورة قيام الجهات المشرفة على مهنة المُراجَعة في فلسطين مثل نقابة المحاسبين والمراجعين بالعمل على نشر ثقافة ومفهوم الحوكمة لدى المُراجِعين ومدى أهمية تطبيقها في الشركات الفلسطينية مما ينعكس ايجابيا على الأداء المهني للمُراجِعين
- 2- ينبغي على المُراجِعين بذل المزيد من الجهود والمتابعة للمستجدات المتعلقة بمفهوم حوكمة الشركات عن طريق التعليم المستمر والدورات العلمية.
- 3- ضرورة قيام وزارة الاقتصاد الفلسطينية بالتعاون مع مجلس مهنة التدقيق بالعمل على إيجاد إطار متكامل لحوكمة الشركات يعزز الجوانب المتعلقة بجودة الأداء المهني للمُراجِعين.
- 4- ينبغي على نقابة مراجعي الحسابات العمل على توعية مُراجِعي الحسابات بضرورة اتساع نطاق التأكيد الذي ينبغي أن يوفره المُراجِع في تقريره ليشمل الجوانب التي تطمئن الأطراف الخارجية -خاصة- أقلية المساهمين حول أداء الإدارة .
- 5- ينبغي على المُراجِعين عند إعدادهم لخطة المراجعة دراسة توقعات المستفيدين ومستخدمي القوائم المالية وذلك بهدف تقليل خطر المُراجَعة وتضييق فجوة التوقعات بينه وبين المستفيدين
- 6- ضرورة قيام بورصة فلسطين بتوفير قنوات لنشر المعلومات الكافية والافصاحات الوافية حول البيانات المالية وفي الوقت المناسب لكافة مستخدمي القوائم المالية، وذلك بهدف إيصال المعلومات بعدالة لكافة الأطراف المستفيدة.
- 7- ينبغي على المُراجِعين ضرورة التأكد من قيام إدارة الشركة محل المُراجَعة من الإفصاح عن النشاطات التي قامت بها ذات الأهمية النسبية والتي لها علاقة بالبيانات المالية وذلك بهدف تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية في القوائم المالية.
- 8- ضرورة قيام الجامعات بعقد المؤتمرات في مجال المُراجَعة وعلاقتها بحوكمة الشركات مع التركيز على مناقشة واقعية لقضايا دور المُراجَعة في إضفاء الثقة على الإفصاح المحاسبي وزيادة إمكانية اعتماد أصحاب المصالح في الشركات على المعلومات المحاسبية التي يوصلها هذا الإفصاح.
- 9- ضرورة قيام الجامعات ونقابة مراجعي الحسابات بتفعيل برامج التعليم المستمر الذي يمثل جانباً هاماً في معيار التأهيل العلمي والعملية لمُراجِع الحسابات حتى يتمكن المُراجِع من مواكبة التطورات العالمية ومفهوم تطبيق حوكمة الشركات.

3-6 الدراسات المقترحة

- 1- إعداد أنموذج مقترح لإطار متكامل لحوكمة الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع
- 2- تحليل العلاقة بين تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وجودة المراجعة الداخلية.
- 3- الدور المتوقع من حملة الأسهم في ظل حوكمة الشركات وأثره على جودة المراجعة
- 4- دور المراجعة في حوكمة الشركات للحد من التلاعب في التقارير المالية المنشورة.

المراجع والمصادر

أولاً: المراجع العربية

1. إبراهيم ، محمد بهاء الدين. (2008)، مدخل مقترح لتحديد المتغيرات التي تؤثر على جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية مع التطبيق على مكاتب المحاسبة والمراجعة بجمهورية مصر العربية "مجلة البحوث التجارية (كلية التجارة - جامعة الزقازيق) - مصر ، المجلد الثلاثون، العدد الثاني.
2. إبراهيم ، نبيل عبدالرؤف(2010) ، مقترح إيجابي للحد من التأثيرات السلبية لقواعد حوكمة الشركات على استقلالية مراقب الحسابات .المجلة المصرية للدراسات التجارية - مصر ، المجلد الرابع والثلاثون ، العدد الأول.
3. أبو حمام ، ماجد إسماعيل(2009) " أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية" دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين لأوراق المالية، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية فلسطين.
4. أبو دياب، نبيل (2007)، أفاق تطوير لائحة حوكمة في فلسطين، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الفلسطيني الأول لسوق رأس المال الفلسطيني.
5. أبو سرعة ، عبد السلام عبد الله سعيد،(2010) التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير - جامعة الجزائر 3 .
6. أبو هين ، إياد حسن حسين، (2005)العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية.
7. أرينز، الفين ولوبك، جيمس(2002)، " المراجعة مدخل متكامل" ترجمة محمد عبد القادر الديسبي (المملكة العربية السعودية) الرياض، دار المريخ للنشر .
8. إسماعيل، علي عبد الجابر ،(2010) " العلاقة بين مستوى التطبيق الفعلي للحاكمة المؤسسية وجودة التقارير المالية" دراسة ميدانية على الشركات المساهمة العامة الأردنية في القطاعين المصرفي والصناعي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط.
9. الأهدل، عبد السلام قاسم، (2008) العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية،دراسة نظرية ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة أسيوط .

10. بافقير، سالم محمد سعيد وآخرون. (2009)، مدخل مقترح لقياس أثر الدور الحوكمي للمراجع على ممارسة إدارة الأرباح للشركات المسجلة في أسواق الأوراق المالية " إدارة الأعمال - مصر، العدد مائة وأربعة وعشرون.
11. بيومي، نبيهة محمود (2009)، الأزمة المالية وعلاقتها بحوكمة الشركات والإفصاح المحاسبي. المؤتمر الضريبي الخامس عشر (دور النظام الضريبي المصري في مواجهة الأزمة المالية والاقتصادية العالمية)- مصر، المجلد الثالث.
12. جبران، محمد علي، العوامل المؤثر في جودة مراجعة الحسابات من وجه نظر المحاسبين القانونيين في اليمن الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة (مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الواحد والعشرين) كلية إدارة الأعمال - جامعة الملك سعود - الرياض 18-19 مايو 2010.
13. جربوع، يوسف محمود، وشاهين، علي عبد الله، (2011) العوامل المؤثر على فشل عملية المراجعة وسبل علاج هذا الفشل: دراسة تحليلية من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين جامعة القاهرة العدد ثمانية وسبعون .
14. جربوع، يوسف محمود ، (2004) " فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة هذه الفجوة"، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد (الثاني عشر)، العدد (الثاني)، غزة - فلسطين.
15. الجرجاوي، زياد(2010). "القواعد المنهجية لبناء الاستبيان"، الطبعة الثانية، مطبعة أبناء الجراح، فلسطين.
16. الجعافرة، محمد مفلح محمد، (2008) مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإدارية والمالية - جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا.
17. الجلال ، احمد محمد صالح ، (2008) أهمية الرقابة على جودة تنفيذ عملية المراجعة ، شؤون العصر - اليمن ، المجلد الثاني عشر العدد الثلاثون.
18. جودة، فكري عبد الغني محمد، (2008) مدى تطبيق الحوكمة المؤسسية في المصارف الفلسطينية وفقاً لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية دراسة حالة بنك فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة - الجامعة الإسلامية.

19. حجازي ، وجددي حامد، (2007) ، مؤشرات تحسين فعالية لجان المراجعة وأثرها في تفعيل الحوكمة الجيدة للشركات - دراسة نظرية وميدانية ، مجلة البحوث الادارية - مصر ، المجلد الخامس والعشرون ، العدد الثالث.
20. حماد ، طارق عبد العليم،(2005) "حوكمة الشركات المفاهيم والمبادئ والتجارب" تطبيقات الحوكمة في المصارف الدار الجامعية ، الإسكندرية ،
21. الحمداني، موفق (2006):"مناهج البحث العلمي"، الأردن، عمان، مؤسسة الوراق للنشر.
22. خضر، أحمد،(2012)"حوكمة الشركات"الإسكندرية (مصر) دار الفكر الجامعي.
23. خليفة، محمد،(2013) "قانون الشركات- متطلبات التحديث في مجال الحوكمة في فلسطين" مجلة معهد الحوكمة الفلسطيني ص13، العدد الأول.
24. خليل ، عبداللطيف محمد(2007). إطار مقترح لنطاق مسؤولية المراجع الخارجي في
25. خليل ، عبداللطيف محمد. (2007)"إطار مقترح لنطاق مسؤولية المراجع الخارجي في ظل الالتزام بتطبيق قواعد ومعايير الحوكمة بالشركات المصرية": دراسة تحليلية ميدانية مجلة البحوث المالية والضريبية - الجمعية المصرية للمالية والضرائب - مصر، العدد ثمانية وأربعون.
26. خليل ،محمد أحمد إبراهيم ،(2005) دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية - دراسة نظرية تطبيقية.
27. خليل ، هاني محمد،(2009)"مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين" دراسة تحليلية لأراء المراجعين الخارجيين والمستثمرين،رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية.
28. درويش، عدنان حيدر،(2007) حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة - مجلة إتحاد المصارف العربية.
29. راضي ، محمد سامي، (2011)،"موسوعة المراجعة المتقدمة"مراجعة استقصائية قضائية - مراجعة القضاء البيئي- مراجعة حوكمة الشركات- جودة المراجعة"الدار الجامعية (مصر)دار التعليم الجامعي.
30. الرحيلي ، عوض سلامة. (2008)، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات : حالة السعودية مجلة جامعة الملك عبد العزيز. الاقتصاد والإدارة - السعودية ، المجلد الثاني والعشرون، العدد الأول.

31. السعدني ، مصطفى حسن بسيوني(2007)، المسئولية القانونية لمراجع الحسابات و بذل العناية المهنية في ضوء المعايير المصرية و الأمريكية و الدولية .مؤتمر (متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية) - المنظمة العربية للتنمية الإدارية.
32. سعيد، عهد علي(2009) " الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا" دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة تشرين ، سوريا.
33. سليمان ، محمد مصطفى،(2006) " حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، دراسة مقارنة " الدار الجامعية ، الإسكندرية.
34. الشمري، صادق راشد ، (2008)الحوكمة دليل عمل للإصلاح المالي والمؤسسي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد السابع عشر.
35. صالح ، سمير أبو الفتوح؛ النجار ، رشا محمد أحمد. (2010) أثر مكونات هيكل حوكمة الشركات على جودة المراجعة : دراسة تطبيقية المجلة المصرية للدراسات التجارية - مصر ، المجلد الرابع والثلاثون، العدد الثاني.
36. الصغير ، محمد السيد محمد، (2008)دور التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي في تفعيل قواعد حوكمة الشركات .مجلة البحوث التجارية المعاصرة (كلية التجارة جامعة سوهاج)- مصر، المجلد الثاني والعشرون العدد الثاني.
37. الصوص، إياد سعيد، (2012) "مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي" دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في فلسطين،رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية.
38. الطرمان،أنس محمود، (2009)" دور النظم والمعايير المحاسبية في تحقيق شروط ومتطلبات الحوكمة المؤسسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية" رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا.
39. الطويل،سهام أكرم عمر،(2012) تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية.
40. العبادي، نجيب محمد محمد. (2012)، دراسة تجريبية لقياس مدى تأثير آليات الحوكمة في دعم الأداء المهني لمؤسسات المراجعة لإدارة الأعمال - مصر، العدد 137.

41. عبدالله ، محمد مفتاح (2009) " تطبيق قواعد وآليات حوكمة الشركات وأثره على متخذ القرار الاستثماري بسوق الأوراق المالية " : دراسة ميدانية -الفكر المحاسبي - مصر ، المجلد(الثالث عشر) ،العدد (الثاني) .
42. العبدلي، محمد عبد الله حامد. (2012) أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية ، رسالة ماجستير ، كلية الأعمال جامعة الشرق الأوسط.
43. عبيدات، ذوقان وعدس، عبد الرحمن، وعبد الحق، كايد (2001). البحث العلمي- مفهومه وأدواته وأساليبه، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان.
44. العتيبي ، سالم بن عبدالله. (2009)، جودة المراجعة كأحد دعائم آليات الحوكمة " الفكر المحاسبي - مصر ، المجلد الثالث عشر، العدد الثاني.
45. علي، عبد الوهاب و شحاته، شحاته، (2007) " مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال الدولية المعاصرة " الدار الجامعية ،الإسكندرية.
46. عهد،علي زعيتير؛العنقري، حسام عبد المحسن، (2011) اعتماد المراجع على تقديره الشخصي في تحقيق عدد من متطلبات معايير العمل الميداني وأثاره على جودة الأداء المهني- من وجهة نظر ممارسي مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية:دراسة ميدانية- مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة المجلد الخامس والعشرون العدد الأول.
47. عوض، أمال محمد محمد، (2008) أثر ممارسة المراجعة غير المنتظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية- جامعة الإسكندرية المجلد الخامس والأربعون العدد الثاني.
48. غادر، محمد ياسين ، محددات الحوكمة ومعاييرها ، مؤتمر العلمي الدولي(عولمة الإدارة في عصر المعرفة)-كلية إدارة الأعمال جامعة جنان، طرابلس -لبنان (15-17 ديسمبر 2012).
49. الغريب، سالم سيف،(2012) " دور استقلالية المدقق الخارجي في تحقيق متطلبات الحوكمة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت وأثره على مصداقية المعلومات المحاسبية" رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط.

50. آل الغزاوي، حسين عبد الجليل، (2010) "حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية" دراسة اختبارية على الشركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية، رسالة ماجستير غير منشورة ، الأكاديمية العربية في الدنمارك.
51. غنام ، غريب جبر جبر . (2006) المدخل الملائم لتقييم الأداء الخدمي لمراجع الحسابات لمسايرة متطلبات حوكمة الشركات : دراسة تحليلية ميدانية "المجلة المصرية للدراسات التجارية- مصر، المجلد الثلاثون، العدد الثاني.
52. فودة، شوقي السيد، (1997) "مدى تأثير عامل الخبرة في مهام المراجعة على تحسين جودة الحكم المهني للمراجعة " دراسة نظرية وتطبيقية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد (الواحد والعشرون)، العدد (الرابع).
53. القاضي ، حسين؛ النهلول ، محمد. (2010)، مقومات حوكمة الشركات المساهمة في سورية من وجهة نظر المراجعين والمستثمرين مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية (سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية) - سوريا ، المجلد الثاني والثلاثون، العدد الثاني.
54. قباجة، عدنان وآخرون (2008) "تعزيز حوكمة الشركات في فلسطين" (رام الله - فلسطين) معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية ماس.
55. قباجة ، عدنان عبد المجيد عبد الرحمن (2008) " أثر فاعلية الحاكمية المؤسسية على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية" رسالة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، الأردن.
56. القحطاني، محمد علي مانع (2002). أثر بيئة العمل الداخلية على الولاء التنظيمي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض.
57. القشي ، ظاهر ؛ الخطيب ، حازم ، (2006) ، الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية . إريد للبحوث والدراسات - الأردن ، المجلد العاشر ، العدد الأول.
58. قطب، أحمد سباعي و حسنين، طارق محمد (2003) " نحو إطار للعوامل والمتغيرات المؤثرة في قياس جودة مراجعة الحسابات".

59. القيق، أمير جمال، (2012) مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية.
60. كافي، مصطفى يوسف، (2013) "الأزمة المالية الاقتصادية العالمية وحوكمة الشركات: جذورها - وأسبابها- تداعياتها وآفاقها" عمان (الأردن) دار المجتمع للنشر والتوزيع.
61. مجاهد، سمير مرتضى محمد، إطار مقترح لتطوير مداخل ترشيد الحكم المهني للمراجع بغرض زيادة فاعلية أعمال المراجعة في ضوء التغيرات الاقتصادية المعاصرة، جامعة الزقازيق - مصر .
62. محمد ، عبدالرحمن عبدالفتاح. (2011) نموذج مقترح لقياس أثر آليات الحوكمة على جودة الأرباح المحاسبية بالقوائم المالية لشركات المساهمة المصرية : دراسة ميدانية. المجلة العلمية (كلية التجارة جامعة أسيوط) - مصر، العدد خمسون.
63. المشهداني، عمر إقبال توفيق، (2012) تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها - إطار مقترح ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية - جامعة جرش - الأردن مجلة أداء المؤسسات الجزائرية العدد الثاني.
64. مطير، رأفت حسين، (2008) آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات، مقالة نسخة الكترونية على الموقع الإلكتروني [:http://site.iugaza.edu.ps/rmotair/files/2010/02/Article](http://site.iugaza.edu.ps/rmotair/files/2010/02/Article)
65. معهد الحوكمة الفلسطيني، الحوكمة في الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين - دراسة ميدانية 2013 نسخة إلكترونية (www. pgi.ps)
66. ميخائيل ، أشرف حنا. (2005)، تدقيق الحسابات و أطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات مجلة المال والتجارة - مصر، العدد 24.
67. النواس ، رافد عبيد. (2008) أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات: نموذج مقترح ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية -المجلد الرابع عشر العدد الخمسون.

References

1. Ayetekin, Miles and Esen" Corporate Governance: A Comparative Study of practices in Turkey and Canada. **The Iup journal of corporate governance**. VOI.XII, No 2(2013).
2. CASTELLAIIO, J . G- *Restoring Public Confidence*. **Journal of Accountancy**, Vol.193, Issue 4. 2002 ,37-39.
3. Carcello, Joseph V., Hermanson, Roger H., and McGrath, Neal T., " Audit Quality Attributes, The Perceptions of Audit Partners, Preparers, and financial Statement Users", **Auditing: A journal of Practice and Theory**,(Vol.11, No.1, Spring,1992), pp .1-15.
4. Cohen J.R.,and Hanno D.M, (2000), " Auditors Consideration of Corporate Governance and Management Control philosophy in preplanning and planning Judgments.", **Auditing: A journal of Practice and Theory**,(Vol.19, No.2), pp .133-146.
5. Cohen J. M., et al., "Corporate Governance and the Audit Process", **Contemporary Accounting Research** 19, (4), winter 2002, pp: 573-594.
6. Cohen J. M., et al., "The Corporate Governance mosaic and financial reporting quality", **journal of Accounting literature**(2004,pp.87-152) Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=1086743>
7. DeAngelo,L.E.1981,"Auditor Size And Audit Quality", **Journal Of Accounting and Economics**, Vol 3,pp183-199.
8. Goodwin J. ,and Seow J.L(2002),"The influence of Corporate Governance .Mechanisms on the Quality of Financial Reporting and Auditing. Perceptions of Auditor's and Directors in Singapore". **Accounting and Finance**, Vol . 42, pp: 195-223.
9. Herrbach, O., (2001), " Audit Quality , Auditor Behavior and Psychological Contract". **The European Accounting Review**, Vol . 10, No 4, pp 803-816.
10. Imhoff J.R. and Eugene A., "Accounting Quality, Auditing and Corporate Governance", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, January, 2003, pp: 1-26.
11. Knapp, M., 1991, "Factors that Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, (Vol.10, No. 1), PP 35-52.
12. Lam, S., and Chang, S., 1994, "Auditor Service Quality and Auditor Size: Evidence from Initial Public Offerings in Singapore", **Journal of Interna- tonal Accounting Auditing and Taxation**, (Vol. 3, No. 1), PP 103-114.

13. OECD(1999)Principles of Corporate Governance.
14. OECD(2004)Principles of Corporate Governance.
15. PROWSE, S. *The Corporate Governance system in Banking. What do we know?***Banka Del Lavarò Quarterly Review**, March, 1997, 11-40.
16. Palmrose, Z., 1988, "An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality", **The Accounting Review**, (Vol. 64, No.1), PP 55-73.
17. Schroeder, M., Solomon, I., and Vickrey D., "Audit Quality The Perception Of Audit Committee Chairpersons And Audit Partners", *Auditing*, vol. 5, No 2, Spring, 1986, pp 80-93.
18. Simmic, D,A,1984 Auditing Consulting and Auditor,s Independence, **The Journal Of Accounting Research**, Vol,22 ,No,2,PP 679-702
19. Samanta Navajyoti ., Das Tirthankar "Role of auditors in Corporate Governance" Electronic copy available **at:<http://ssrn.com/abstract=1487050>**