

دور مبادئ الحوكمة في تحقيق جودة المراجعة دارسة استطلاعية لأراء عينة من المراجعين في محافظة صلاح الدين

م. وسام نعمة حسين
جامعة تكريت / كلية الادارة والاقتصاد

المستخلص

تمثل جودة المراجعة العملية التي تسلط الضوء على المستوى المهني والأنظمة والإجراءات التي تتبعها مكاتب المراجعة من أجل رفع كفاءة وجودة ومصادقية الأعمال التي تقوم بها وأساليب الرقابة عليها والسياسات والإجراءات التي تحكم عملها ومن أجل الحد من ظاهرة الغش والفساد المالي والتي تتواجد حيث توافرت الفرصة بالظهور وتتعدد صور وأشكال هذه الظاهرة منها الاحتيال، والرشوة، والعمولات، واستغلال النفوذ وسرقة الأموال العامة وغيرها وهذه المشكلة تكبر كلما ابتعدت المنظمات عن الحوكمة وما يتم من خلالها في توجيه المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها ومبادئها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية. وقد تبين من نتائج التحليل إلى وجود العلاقة القوية بين عوامل مبادئ الحوكمة وعوامل جودة المراجعة التي لم تقل عن (70%)، وبينهما بصورة إجمالية إذ بلغت (97.5%)، فيما تبين أن عوامل مبادئ الحوكمة ذات تأثير معنوي في جودة المراجعة.

The role of corporate governance principles in achieve the audit quality

An exploratory study of the views of a sample of auditors in the province of Salah al-Din

M. Wisam Neema Hussein

University of Tikrit / College of Administration and Economics

Abstract :-

The audit quality represents the process that shed light on the professional level, regulations and procedures followed by audit firms in order to raise the efficiency and quality and credibility of the work carried out by the methods of control and the policies and procedures that govern the work .

The phenomenon of fraud and financial corruption exists, and appears with multiple images and forms, including fraud, bribery, and commissions, and influence peddling and theft of public funds.

This problem increased and be bigger when the organizations were far from governance through which can direct and control the organization at the highest level in order to achieve its objectives and principles and to meet the necessary standards of responsibility, integrity and transparency.

The results of the analysis show the presence of the strong relationship between factors of principles of governance and factors of audit quality that have not less than (70%), and between them in total reaching (97.5%), and showing that the factors of governance principles has a significant effect on the quality of the audit.

المقدمة :-

أدى الاضطراب الذي ساد الأسواق العالمية بسبب إفلاس بعض الشركات الدولية الكبيرة إلى إلقاء الضوء على أهمية المحاسبة السليمة ومعايير إعداد التقارير وأصبح المستثمر وأصحاب المصالح يطالبون بتقارير مالية شفافة تتيح لهم تحديد اقتصاديات العمليات التي تجريها الشركة بما يمكنهم من تقرير المخاطر والمزايا التي تتضمنها استثماراتهم ومن ثم اتخاذ قراراتهم بشأنها. وتجدر الإشارة إلى أن إعداد التقارير المالية الشفافة يتعدى مجرد تطبيق مجموعة من المعايير المحاسبية التي تهدف إلى توفير التناسق وقابلية المقارنة إلى معايير إعداد التقارير السنوية لسلامة نظمها المالية، إذ إن ذلك يعد جزءاً لا يتجزأ من نظام جيد مصمم بعناية هو الحوكمة. ويبرز دور الحوكمة في تعزيز الثقة في التقارير المالية من خلال مصداقية وعدالة المعلومات التي توفرها للمستخدمين لاتخاذ القرارات الاقتصادية وعليه يعد من الضروري وضع التشريعات والمعايير والآليات المناسبة لذلك. كما وينعكس هذا الدور وبصورة كبيرة على جودة المراجعة وإجراءاتها في ترشيد قرارات المستفيدين من التقارير المالية وذلك من خلال الرأي الفني المحايد المقدم عنها.

مشكلة البحث :-

تتحدد مشكلة البحث في السؤال الآتي: هل أن لمبادئ الحوكمة أثراً إيجابياً في جودة المراجعة وذلك بتفعيل المؤشرات الممثلة لجودة المراجعة ومتطلباتها والعوامل المؤثرة فيها.

أهمية البحث :-

تتبع أهمية البحث من أهمية الدور الذي تلعبه مبادئ الحوكمة في التوجيه والرقابة على أعمال المنظمات وتحقيقاً لأهدافها وللمعايير المسائلة والنزاهة والشفافية والذي يدعم من إجراءات المراجعة ويؤثر بشكل إيجابي في جودتها.

هدف البحث :-

يهدف البحث إلى بيان الآتي:

1- مفهوم جودة المراجعة وأهميتها ومتطلباتها والعوامل المؤثرة فيها.

2- مفهوم مبادئ الحوكمة وأهميتها وتطبيقها.

فرضية البحث :-

يبنى البحث على فرضية أن مؤشرات جودة المراجعة تتأثر إيجابياً بمبادئ الحوكمة.

الدراسات السابقة

تناول الكثير من الباحثين والدارسين جودة مراجعة الحسابات، والعوامل المؤثرة فيها، فضلاً عن الحوكمة (بصورة عامة) والدور الرقابي الذي يمكن أن تلعبه في المنظمة، وقد تمت دراسة هذا الموضوع من خلال مفاهيم ووجهات نظر مختلفة، وفيما يلي بعض هذه الدراسات: أولاً: دراسة (جبران، 2010)، "العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن"

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات في اليمن، والخروج بنتائج وتوصيات تساهم في رفع وتطوير أداء مكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية، مع تقديم بعض الإرشادات للجهات الحكومية والجمعيات المنظمة للمهنة تساعد على إيجاد رقابة مهنية فاعلة على مراجعة الحسابات، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة فقد تم صياغة بعض الفرضيات لتحقيق ذلك والإجابة على تساؤلاتها، وقد قام الباحث بإتباع المنهج الوصفي التحليلي في البحث وقام بتصميم وتوزيع استمارة الاستبيان علمي محكم على مجتمع الدراسة والذي يتمثل في أصحاب مكاتب مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية، وباستخدام SPSS أيضاً قام الباحث بتحليل بيانات استمارة الاستبيان من خلال البرنامج الإحصائي الاختبارات الإحصائية المتنوعة، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها وجود تأثير إيجابي كبير على جودة مراجعة الحسابات وبين كل من التأهيل العلمي والخبرة العلمية وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وتنظيم مكتب المراجعة وحجمه وسمعته

وشهرته، واستقلال المراجع وتقدير أتعابه، وإجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة ومتانة وسلامة نظام الرقابة الداخلية للعميل، بينما أظهرت النتائج بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول العلاقات المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية تبعاً للخصائص الشخصية لمراجع الحسابات، وعلى ضوء نتائج الدراسة أوصى الباحث بمجموعة من التوصيات من أهمها: الاهتمام بالتأهيل العلمي والمهني والخبرة العملية الكافية للعاملين في مكاتب المراجعة مع ضرورة التركيز على مواكبة التطورات الحديثة للمهنة، والمحافظة على استقلالية مراجع الحسابات ودعمها، التخطيط المسبق والتنفيذ السليم لعملية المراجعة.

ثانياً: دراسة (التوحيدي، والنافعبي، 2008) "جودة خدمة المراجعة: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة آراء المراجعين حول العوامل ذات التأثير المحتمل على جودة خدمة المراجعة المؤداة بواسطة مكاتب المحاسبين القانونيين، وكذلك تحديد العوامل المؤثرة في تفصيل العملاء لمكتب المراجعة، وقد جمع الباحث البيانات من خلال استمارة استبيان تم تصميمها اعتماداً على الدراسات السابقة، مع إضافة بعض العوامل المحتملة للتأثير والتي لم تنطرق لها الدراسات السابقة، ثم تم تحليل البيانات، وكانت نتائج التحليل كما أوضح الباحثان بأن أكثر ثلاثة عوامل تأثيراً في جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين هي:

- ١- الخبرة العملية لأعضاء مكتب المراجعة في مجال المراجعة.
- ٢- الموضوعية عند فحص وتقييم التقارير المالية وكتابة التقرير عنها.
- ٣- الكفاءة العلمية لأعضاء مكتب المراجعة متمثلة بالشهادات الأكاديمية.

أما أكثر ثلاثة عوامل مؤثرة في قرار التفضيل بين مكاتب المراجعة فهي في رأي الباحثين تتمثل في التعامل السابق بين مكتب المراجعة والعميل، أتعاب المراجعة، السمعة والشهرة لمكتب المراجعة. كما أوضحت نتائج التحليل الإحصائي وجود فروق جوهرية بين التأثير المتوقع لبعض العوامل ووجودها في الواقع، كذلك تبين من نتائج التحليل أن عدداً من عوامل الجودة وعدداً من عوامل التفضيل تتأثر بشكل جوهري بواحد أو أكثر مما يلي: نوع وظيفة المراجع، العمر، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، الخبرة.

ثالثاً: دراسة (عوض، 2008)، "أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات".

ترتبط ممارسة أعمال المراجعة غير المنظمة بالقواعد والآداب والسلوكيات داخل مؤسسات المراجعة خاصة فيما يتعلق بمدى اعتبار هذه الممارسات مسموحاً بها من عدمه، ودائماً لا تفصح مؤسسات المراجعة عن هذه الأعمال حماية لسمعتها والمحافظة على المكانة التنافسية في مجال المهنة، وقد استهدف هذا البحث بصفة أساسية دراسة طبيعة ومحددات أثر ممارسات المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات، من خلال دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة العاملة في جمهورية مصر العربية. ولتحقيق هذا الهدف، وتماشياً مع طبيعة القضية البحثية المطروحة من قبل الباحث، وأهدافه ومنهجه، واختباراً لفروضه، تم تناول طبيعة ومحددات ممارسات المراجعة غير المنظمة ومخاطرها، من خلال دراسة كل من: طبيعة وماهية المراجعة غير المنظمة، الضغوط التي تؤدي إلى المراجعة غير المنظمة، المراجعة غير المنظمة كسلوك مختل وظيفياً ومحددات مخاطر المراجعة غير المنظمة، فضلاً عن طبيعة جودة الأداء المهني ومحدداته، تجاه ممارسات المراجعة غير المنظمة وطبيعة المراجعة غير المنظمة كمخفض لجودة الأداء المهني لمراجع الحسابات، ودور الرقابة على جودة الأداء المهني في الوقاية من مخاطر ممارسات المراجعة غير المنظمة. كما أثبتت الدراسة أن الضغوط التجارية تساهم بنسبة 59% من زيادة حجم الآثار السلبية لمخاطر المراجعة غير المنظمة وأن ضغوط موازنة الوقت تساهم بنسبة 66.7% في تقليل جودة الأداء المهني، وانتهت الدراسة إلى أن ارتباط مكتب المراجعة

المحلي بمكتب عالمي والأخذ بمعايير الرقابة على جودة الأداء المهني يساهمان بنسبة 67% ، 82% في تقليل مخاطر المراجعة غير المنظمة.
 رابعاً: دراسة (الدوغجي، 2009)، "حوكمة الشركات وأهميتها في تفعيل جودة ونزاهة التقارير المالية".

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز تطبيق حوكمة الشركات وانعكاساتها على جودة ونزاهة التقارير المالية المعدة داخل الشركات من خلال ما يجب أن تلتزم به الشركات في إعدادها للتقارير المالية وغير المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية لتكون شفافة ونزيهة، ومنح الاستقلال الذي يجب أن يتمتع به المراجع الداخلي من خلال ربطهم بلجنة المراجعة لتقديم خدمات إضافية فضلاً عن تقييم أدوات الرقابة أن يقوموا بتقييم المخاطر وتقديم الاستشارات والخدمات الخاصة بحوكمة الشركات واستقلالية المجلس الإشرافي وهذا سيمكن وبحسن بشكل كبير الجودة الكلية لإعداد التقارير المالية وغير المالية بالجودة والنزاهة وبالتالي الحد من تصرفات الإدارة بالتحايل على القواعد والمبادئ المحاسبية ومن ثم الإسهام في رفع الكفاءة بتقييم المخاطر وتوليد القيمة الحقيقية للشركة من خلال تطبيق الحوكمة الرشيدة. وتوصل الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- إن العديد من معايير المحاسبة لها آثار ونتائج اقتصادية كبيرة وتؤثر التقارير المحاسبية على مختلف قطاعات المجتمع الاقتصادي، وعليه فإن الممارسات المحاسبية التي تتبناها شركة ما تؤثر على سعر أسهمها وعلى قيمتها.

- تقوم بعض إدارات الشركات بإصدار تقارير مالية قد تتجه إلى منطقة الشبهات ما بين عدم المشروعية والغش المكشوف.

خامساً: دراسة (Deumes,et. al ,2012)، "حوكمة شركات المراجعة، هل تقارير الشفافية تكشف جودة المراجعة".

نتيجة للمتطلبات القانونية والتنظيمية فإن شركات المراجعة في بعض الولايات بدأت مؤخراً بالاهتمام بإصدار تقارير الشفافية المتضمنة معلومات عن حوكمة شركات المراجعة، وسعت الدراسة للتحقق فيما إذا كانت هناك علاقة فيما بين الإفصاح عن حوكمة شركات المراجعة من ناحية وجودة المراجعة الفعلية من ناحية ثانية. وقد اعتمدت الدراسة على عينة من تقارير الشفافية لـ 103 شركة مراجعة في عدد من دول الاتحاد الأوروبي، ووجدت الدراسة أن هناك تبايناً في مدى ونوع إفصاح الحوكمة عبر شركات المراجعة، أكدت الدراسة على عدم وجود علاقة مع جودة المراجعة الفعلية، إلا في حالة واحدة كان هناك ارتباط ضعيف وذلك في بيان شركات المراجعة لفاعلية نظام رقابة الجودة الداخلي فيها.

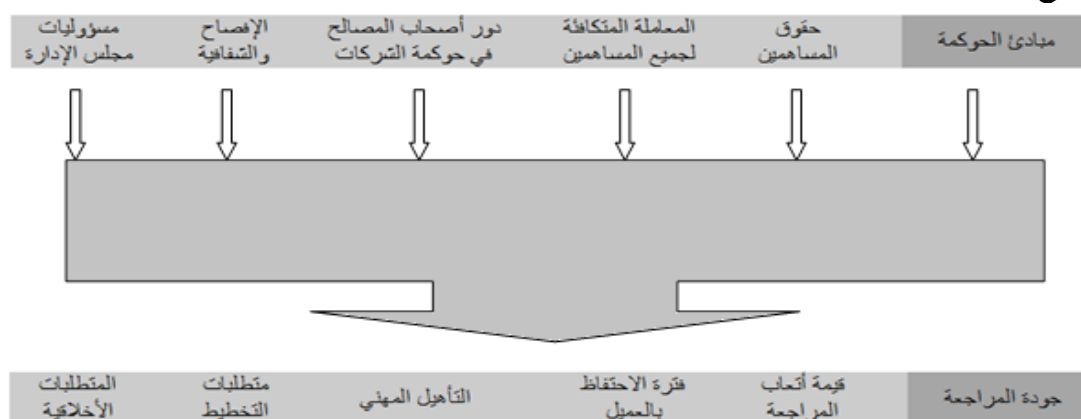
تميز هذه الدراسة

يتبن من الدراسات السابقة تركيزها على جودة المراجعة والعوامل المؤثرة فيها فضلاً عن موضوع الحوكمة وعلاقته بالمراجعة سواء الداخلية أو الخارجية، ودائماً ما تركز في دور المراجعة في تعزيز الحوكمة، ولم تتناول أي من الدراسات السابقة أهمية ودور مبادئ الحوكمة في تحقيق وتعزيز جودة المراجعة وهذا ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.

منهجية البحث

تم اعتماد المنهج الوصفي في البحث من خلال الأدبيات ذات الصلة بموضوعه من دوريات ورسائل وأطاريح جامعية وكتب ومقالات وانترنت، فضلاً عن المنهج التحليلي إذ تم توزيع (70) استمارة استبيان على المراجعين في محافظة صلاح الدين، وقد بلغ عدد الاستمارات المسترجعة والصالحة للتحليل (52) استمارة أي بنسبة 74%، وقد تم اعتماد برنامج الـ (SPSS) الإحصائي من أجل استخراج نتائج التحليل.

أنموذج الدراسة



خطة البحث

ولغرض تحقيق فرضية البحث والوصول إلى الهدف المحدد له تم تقسيمه إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: مفهوم مبادئ الحوكمة وأهميتها

المبحث الثاني: مفهوم وأهمية جودة المراجعة

المبحث الثالث: تحليل وعرض نتائج استمارة الاستبيان واختبار الفرضية

المبحث الأول

مفهوم مبادئ الحوكمة وأهميتها

لقد شهد القرن الماضي حركة استحواذ واندماج للشركات رافقتها ظروف أخرى أدت إلى انهيار بعض الشركات العالمية الكبرى ودخول بعضها الآخر في أزمات مالية خانقة، ولعل السبب يعود إلى تدهور أخلاقيات الأعمال وإلى انحياز الإدارة إلى خدمة مصالحها على حساب مصالح الأطراف الأخرى أو عدم التوازن بين مصالح الأطراف المختلفة. لذا تعاطف الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإلى التأكيد على التطبيق الجيد لها في سبيل التقدم لكل من الأفراد والمؤسسات والمجتمع ككل، لأن ذلك يضمن للأفراد قدراً مناسباً من الضمان لتحقيق ربحية معقولة لاستثماراتهم، كما تضمن قوة وسلامة أداء المؤسسات ومن ثم تدعيم واستقرار تقدم الأسواق المالية والاقتصاديات والمجتمعات، وسيتناول البحث في بداية هذا المبحث مفهوم الحوكمة وأهميتها بصورة عامة.

مفهوم حوكمة الشركات

هناك عدد من المقترحات طرحت كترجمة لمصطلح Corporate Governance : (حكم الشركات، حكمانية الشركات، حاكمية الشركات، حوكمة الشركات) فضلاً عن عدد من البدائل الأخرى مثل: (أسلوب ممارسة سلطة الإدارة بالشركات، أسلوب الإدارة المثلى، القواعد الحاكمة للشركات، الإدارة النزيهة) وغيرها. وبعد استشارات وتداولات مع المختصين في اللغة العربية ومنهم مركز دراسات اللغة العربية بالجامعة الأمريكية بالقاهرة تم الاتفاق على مصطلح حوكمة الشركات حيث ينطوي على معاني الحكم والرقابة من خلال جهة رقابة داخلية أو هيئة رقابة خارجية. (أبو العطا، 2003: 46)

وهناك من عرفها على أنها "نظام متكامل تتكامل فيه كافة الآليات والإجراءات والمفاهيم الاقتصادية والإدارية والمحاسبية والاجتماعية والقانونية لتحقيق المساءلة والتقييم لأداء المنظمات ويمكن أن تعتمد المنظمة بوصفه إستراتيجية الهدف منها القضاء على أسباب الفساد المالي والإداري والتي تؤثر في العلاقة بين الأطراف الرئيسة فيها وبما يحقق قيمتها الاقتصادية. (عبدالله

، 2006: 26) وعرفت على إنها "مجموعة من الآليات الداخلية والخارجية التي تسهم في وضع إطار هيكلي للسياسات والقواعد والممارسات الفاعلة للشركة التي تنظم العلاقات بين جميع الأطراف المعنية فضلاً عن تعزيز قدرتها على إدارة المخاطر ولممارسة الرقابة بما يحقق قيمة اكبر لاستثمارات حملة الأسهم عبر استمرارية النمو والاستقرار المالي. (خضير، 2009: 86-87) كما أنها عبارة عن مفهوم يتضمن مجموعة من الإجراءات لتنظيم درجة الشفافية والرقابة على الأداء المالي والإداري في الشركات بما يعزز مصالح المساهمين والوضع المالي للشركة. (رزق، 2013: 196).

أهمية حوكمة الشركات

تنبع أهمية حوكمة الشركات من الدور الذي تلعبه الشركات في تنمية وتقوية الاقتصاد بشكل عام، وان انهيار الشركات سيكون له وقعاً مؤلماً على الأسواق المالية وبالتالي تراجع معدلات التنمية، وتفاقم البطالة، وعدم الاستقرار السياسي. ويؤدي إتباع المبادئ السليمة لحوكمة الشركات إلى خلق الاحتياطات اللازمة ضد الفساد وسوء الإدارة مع تشجيع الشفافية في الحياة الاقتصادية. وتظهر أهمية حوكمة الشركات فيما يلي: (خضير، 2009: 87-88)

- 1- محاربة الفساد الداخلي في الشركات وعدم السماح بوجوده أو باستمراره والحد منه.
- 2- تحقيق وضمان النزاهة والحيادية والاستقامة لكافة العاملين في الشركة بدءاً من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين إلى أدنى عامل فيها.
- 3- تقليل من حالات تضارب المصالح في الشركة وتزيد من حالات الاندماج بين أصحاب المصالح عن طريق زيادة فاعلية الإفصاح والمساءلة والرقابة والحوافز.
- 4- إن لحوكمة الشركات معايير وممارسات لاستثمار الموارد المتاحة للشركات بكفاءة وفاعلية والتي تعكس تقدم الإدارة وتطويرها من إدارة تقليدية إلى إدارة حديثة تتجاذب مع متطلبات أصحاب المصالح وتستعمل الآليات المناسبة لتحقيق الأهداف المرجوة من الشركة بشفافية.
- 5- إن لحوكمة الشركات تأثيراً متبادلاً على العديد من المجالات الاقتصادية والقانونية والاجتماعية الهادفة إلى صالح الأفراد والمؤسسات والمجتمع.

العوامل التي ساعدت على الاهتمام بحوكمة الشركات

ظهر مفهوم حوكمة الشركات كرد فعل لتلافي السلبيات التي رافقت انفصال الملكية عن الإدارة وتفاقم مشكلة تعارض المصالح بين المساهمين والإدارة، كما أن ربط حوافز الإدارة بقيمة الأسهم عاد بالضرر على حقوق المساهمين، فالإدارة هي المالك المتصرف في المعلومات المحاسبية التي تبني عليها قرارات المالك، كما أن هناك عوامل ساعدت على الاهتمام بحوكمة الشركات سواء أكانت في أمريكا أم أوروبا أم الدول الآسيوية، ولاسيما بعد الانهيارات العديدة التي حصلت في الكثير من الشركات الكبيرة والتي كان لها الأثر الكبير على تبني مفاهيم الحوكمة في دول أو إصدار مبادئ في دول أخرى، وهذه العوامل باختصار: (العبيدي، 2008: 129 - 130)

- 1- أهلية مكاتب المراجعة والاستشارات المحاسبية.
- 2- الممارسات غير الأخلاقية من قبل المدراء.
- 3- المشاكل الناتجة عن الفصل بين الملكية والإدارة.
- 4- تنافس القلة المحتكرة والمطلعين على بواطن الأمور في الشركات.
- 5- هناك العديد من العوامل المؤثرة في سوق الأوراق.

مبادئ حوكمة الشركات

في ابريل عام 1998 قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بتشكيل فريق عمل متخصص لوضع مبادئ غير ملزمة لحوكمة الشركات تمثل وجهات نظر الدول الأعضاء في المنظمة بالإفادة من إسهامات البنك الدولي وصندوق النقد الدولي وقطاع الأعمال والمستثمرين والاتحادات المهنية، وفي 26/27 مايو 1999 وافق مجلس وزراء الدول الأعضاء في المنظمة على مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات وتمثل تلك المبادئ أساساً مشتركاً

تعتبره الدول الأعضاء في المنظمة بمثابة ضرورة لتطوير أساليب حوكمة الشركات، وكانت الغاية الأساسية أن تكون المبادئ موجزة ومفهومة ويسهل الوصول إليها من جانب المجتمع الدولي. وتغطي المبادئ خمسة مجالات هي: (رزق، 2013: 200-201)

المبدأ الأول: حقوق المساهمين

ويتضمن حقوق المساهمين في تسجيل الملكية وتحويلها والتصويت في الاجتماعات العامة وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة والحصول على حصص الأرباح وحقوق المساهمين في الحصول على معلومات كافية عن التغيرات الأساسية في الشركة والإفصاح عن الهياكل والترتيبات الرأسمالية التي تُمكن أعداد معينة من المساهمين من ممارسة درجة من الرقابة.

المبدأ الثاني: المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين

يجب أن يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين ومن بينهم المساهمين الصغار والمساهمين الأجانب، أي أن يعامل المساهمون الذين ينتمون إلى الفئة نفسها معاملة متكافئة.

المبدأ الثالث: دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات

يجب أن ينطوي إطار حوكمة الشركات على اعتراف بحقوق أصحاب المصلحة كما يرسبها القانون وأن يعمل على تشجيع التعاون بين الشركات وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة، كما تضمن المبدأ إتاحة الفرصة أمام أصحاب المصالح للحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم.

المبدأ الرابع: الإفصاح والشفافية

ينبغي أن يضمن إطار الحوكمة الإفصاح في الوقت الملائم بشأن تأسيس الشركة والنتائج المالية والتشغيلية وأهداف الشركة وحقوق الأغلبية في التصويت ومرتببات ومزايا أعضاء مجلس الإدارة وعوامل المخاطرة المنظورة، كما يتضمن المبدأ إعداد ومراجعة المعلومات والإفصاح عنها بأسلوب يتفق ومعايير جودة المعلومات المحاسبية والمالية. وينبغي أن يفي ذلك الأسلوب بمتطلبات الإفصاح غير المالية وأن تكفل قنوات توزيع المعلومات إمكانية الحصول على المعلومات من قبل مستخدميها في الوقت الملائم وبالكلفة المناسبة.

المبدأ الخامس: مسؤوليات مجلس الإدارة

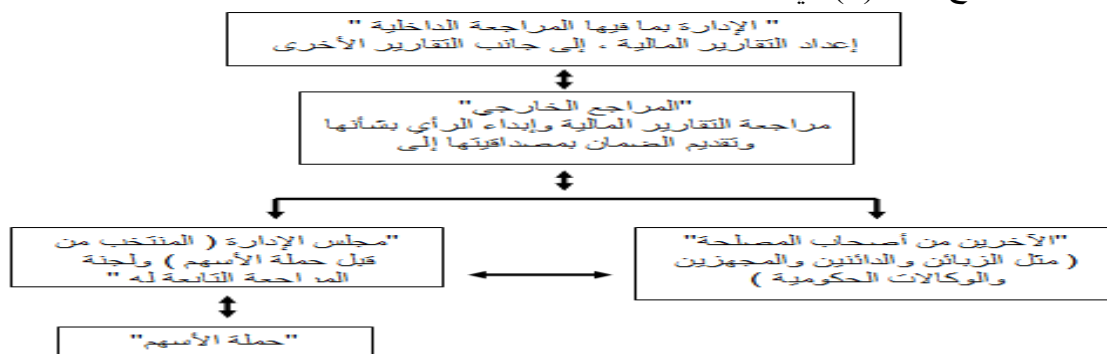
يجب أن يتيح إطار حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية الإستراتيجية لتوجيه الشركات ويكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة ويضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل الشركة والمساهمين. وقد تضمن المبدأ مجموعة من الوظائف الأساسية التي يضطلع بها مجلس الإدارة مثل (مراجعة وتوجيه إستراتيجية الشركة، خطط العمل وسياسة المخاطرة، الموازنات السنوية، خطط النشاط، وضع أهداف الإدارة والإشراف على الإنفاق الرأسمالي، اختيار المسؤولين وتحديد مرتباتهم والمزايا الممنوحة لهم، ضمان سلامة التقارير المحاسبية والمالية للشركة). ومن متطلبات ذلك وجود مراجع مستقل ونظام رقابة ملائم ونظم متابعة المخاطرة والإشراف على عملية الإفصاح والاتصالات. كما تضمن المبدأ أن ينظر مجلس الإدارة في إمكانية تعيين عدد كافٍ من الأعضاء غير التنفيذيين الذين يتصفون بالقدرة على التقييم المستقل للأعمال عندما يكون هناك تعارض في المصالح، وتضمن أيضا ضرورة حصول مجلس الإدارة على معلومات دقيقة لتمكنه من أداء مسؤولياته.

أهمية لجنة المراجعة في تطبيق مبادئ الحوكمة

لقد حظيت لجنة المراجعة في الوقت الحاضر باهتمام بالغ من قبل الهيئات العلمية الدولية، والمحلية المتخصصة والباحثين، ولاسيما بعد الإخفاقات والاضطرابات المالية التي حصلت في الشركات العالمية. ويرجع هذا الاهتمام للدور الذي يمكن أن تؤديه لجنة المراجعة كأداة من أدوات حوكمة الشركات في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات، وذلك من خلال دورها في إعداد التقارير المالية وإشرافها على وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات،

وكذلك دورها في دعم هيئات المراجعة الخارجية وزيادة استقلاليتها، فضلا عن دورها في التأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات. (التميمي: www.nazaha.iq). ويعد أعضاء مجلس الإدارة بوصفهم الأمناء على مصالح حملة الأسهم في الشركات، ملتزمين قانونا ببذل أقصى جهودهم، وعليه يقوم مجلس الإدارة بتفويض جزء من مسؤولياته إلى لجان خاصة مشكلة لهذا الغرض من أهمها لجنة المراجعة التي يجب أن تتكون من أعضاء مستقلين يمتلكون المهارات والخبرات المالية والمحاسبية ولديهم الرغبة في تخصيص الوقت اللازم لتنفيذ مهامها، وبشكل آخر تتحدد مسؤوليات لجنة المراجعة بما يلي: (المشهداني، 2007: 89-90)

- الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية.
- الإشراف على سلامة نواحي الرقابة الداخلية المالية والقانونية والأخلاقية في الشركة.
- اختيار المراجعين الخارجيين للشركة بعد النظر بالعوامل ذات الصلة مثل الاستقلالية والسمعة والفاعلية.
- إيضاح المهام والمسؤوليات الملقة على عاتق المراجعين الداخليين والخارجيين.
- تعزيز الإفصاح والشفافية.
- ترجمة رسالة الشركة والتعبير عن أهدافها في شكل مؤشرات أساسية للأداء يمكن موازنتها بما يضمن تقديم مقاييس أداء الشركة المالية وغير المالية.
- ويوضح شكل (1) في أدناه علاقات الحوكمة والمراجعة:



الشكل (1)
العلاقات بين حوكمة الشركات والمراجعة

المصدر: (المشهداني، 2007: 91)

ويشير الشكل السابق إلى حوكمة الشركات كونها العملية التي تركز في احد جوانبها وهو الجانب المالي، على تفويض جزء من مسؤوليات مجلس الإدارة وضمن إطار واضح للرقابة والمساءلة إلى كل من وظيفتي المراجعة الداخلية والخارجية اللتين أصبحتا جزءا لا يتجزأ من العمليات الشاملة للحوكمة، إلى جانب المجالات الأخرى للحوكمة والتي يمكن بواسطتها لكل من حملة الأسهم وأصحاب المصلحة الآخرين ممارسة الرقابة والمساءلة عن الموارد الموكلة إلى الشركة ، وذلك من خلال قيام حملة الأسهم بانتخاب مجلس الإدارة للإشراف على نشاطاتها ، والذي يقوم بدوره (أي مجلس الإدارة) باختيار الكادر التنفيذي في الشركة، والمصادقة على القرارات الرئيسة وتحديد المكافآت المناسبة للأعضاء التنفيذيين والمدراء الآخرين، وعليه فإن هناك ثلاث جهات أساسية تمارس دورا فعالا في حوكمة الشركات تتمثل بحملة الأسهم وأصحاب المصلحة الآخرين ، ومجلس الإدارة وإدارة الشركة بما فيها المراجعين الداخليين و الخارجيين.

أهمية مبادئ الحوكمة في جودة المراجعة

في ضوء ما سبق يمكن تحديد المؤشرات الأساسية للحكم على مدى جودة المراجعة بالآتي:

- 1- مدى تمتع المراجع بالاستقلالية.
 - 2- مدى التأكد من كفاءة وفعالية الإجراءات والأساليب المطبقة.
 - 3- الوفاء بحاجات العملاء.
 - 4- العمل في حدود معايير المراجعة المتعارف عليها.
 - 5- العمل ضمن متطلبات المنظمات المهنية المسؤولة عن المهنة.
 - 6- مدى خفض عدم تماثل المعلومات.
 - 7- مدى مصداقية التقارير المالية.
 - 8- إمكانية اكتشاف الخطاء والغش والاحتيال في التقارير المالية والإعلان عنها.
- وفي ظل المؤشرات أعلاه يمكن بيان أهمية مبادئ الحوكمة في دعم جودة المراجعة سواء من خلال مبادئ الحوكمة المطبقة في الشركة عينة المراجعة أو اعتماد مبادئ الحوكمة ضمن مكاتب المراجعة (شركات المراجعة) من خلال تدعيم كل من المؤشرات أعلاه وكما يلي:
- أولاً: أهمية مبادئ الحوكمة المعتمدة في الشركات عينة البحث في تدعيم جودة المراجعة: يتيح مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة في حوكمة الشركات إمكانية تمتع المراجع بالاستقلال باعتباره أحد متطلبات هذا المبدأ فضلاً عن الإشراف على عملية الإفصاح ورقابة الأداء مما يتيح للمراجع إمكانية التأكد من كفاءة وفعالية الإجراءات والأساليب المطبقة بدقة وتدعيم موقف المراجع في اكتشاف الأخطاء والغش والإعلان عنها مما يساهم في مصداقية التقارير المالية وخفض لعدم تماثل المعلومات، إلى جانب الحيز الذي يوفره ويؤكد عليه هذا المبدأ للمراجع بالقيام بعملية المراجعة على أعلى وجه والعمل في حدود معايير المراجعة المتعارف عليها وضمن متطلبات المنظمات المهنية المسؤولة عن المهنة مما يساهم في الوفاء بمتطلبات العملاء كما يتيح مبدأ الإفصاح والشفافية ضمن إطار الحوكمة من خلال تأكيده على الإفصاح عن المخاطر المنظورة وبعض الأمور غير المالية إلى جانب التأكيد على الشفافية مما يعمل على تدعيم جودة المراجعة من خلال تدعيم جودة التقارير المالية وخفض عدم تماثل المعلومات وهذا أيضاً ما تؤكد عليه مبادئ حقوق المساهمين والمعاملة المتكافئة لجميع المساهمين ودور أصحاب المصالح.
- ثانياً: أهمية مبادئ الحوكمة المعتمدة في شركات المراجعة لتدعيم جودة المراجعة: يمكن إظهار أهمية مبادئ الحوكمة في تدعيم جودة المراجعة من خلال الآتي (النواس، 2008):

- 1- الإفصاح والعدالة.
 - 2- السرية والكتمان.
 - 3- تحديد المسؤوليات.
 - 4- المعاملة المتوازنة لحمله الأسهم.
 - 5- الحفاظ على الحقوق.
- كما يمكن بيان أهمية مبادئ الحوكمة في رفع جودة المراجعة من خلال تدعيم متطلبات جودة المراجعة والمتمثلة بالمتطلبات الشخصية، التخطيط، المراقبة، الأخلاقيات، كذلك من خلال دعمها لبعض العوامل المؤثرة بجودة المراجعة، فمبادئ الحوكمة من خلال تأكيدها على الإفصاح والشفافية وتحقيق التوازن فيما بين أصحاب المصالح فأنها تسعى لتحقيق الاستقلال والحياد والأمانة والسلوك المهني والأخلاقي والكفاءة المهنية في المراجع فضلاً عن أن تحديد المسؤوليات في ظل مبادئ الحوكمة ستدعم التخطيط الكفء لعملية المراجعة من خلال توزيع المهام والتشاور داخل مكتب المراجعة مع ذوي الخبرة إلى جانب تحديد نطاق وتخصص برنامج المراقبة واتخاذ الإجراءات لتوصيل نتائج المراقبة. أما من حيث دعمها للعوامل المؤثرة بجودة المراجعة سواء فيما يخص محور العوامل ذات الصلة بمكتب المراجع، والأداء المهني، أو للعوامل ذات الصلة بالمنظمات المهنية، أو للعوامل ذات الصلة بالمراقبة على جودة المراجعة، أو ذات الصلة بالشركة عينة المراجعة أو بمستخدمي التقارير المالية الخاضعة للمراجعة إذ تؤكد مبادئ الحوكمة على ضرورة توفر هذه العوامل بكفاءة وفعالية تحقيقاً للحوكمة الفاعلة وفي الوقت نفسه ستكون تأكيداً على رفع جودة المراجعة.

المبحث الثاني

مفهوم وأهمية جودة المراجعة

إن تزايد الوعي الاجتماعي بأهمية دور مراقب الحسابات يمكن أن يهيئ المناخ الملائم لإحداث التطور المطلوب في المهنة ويسارع في دفع عجلة التطور بشكل مباشر وغير مباشر من خلال وضع القوانين والأنظمة والمعايير التي تحكم المهنة وتوفير الشروط والمتطلبات اللازمة لإعداد أعضائها في حالات التعليم والتدريب بتحديد واضح ومتقن لالتزاماتهم المهنية وما يترتب عليها من مسؤوليات اتجاه العميل واتجاه مستخدمي التقارير المالية.

مفهوم جودة المراجعة

يمكن تعريف الجودة على أنها مجموعة من السياسات والإجراءات والطرائق التي يمكن صياغتها بهدف تحقيق أعلى مستوى من الكفاءة والفاعلية في نوعية المنتج المقدم أو طبيعة الخدمة المقدمة. (جبران، 2010: 12)

وعرفت جودة المراجعة بأنها تمثل مدى الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة وأن إلمام المراجع وتمسكه بالمعايير يعد من أكثر المتغيرات تأثيراً في جودة المراجعة، وتمثل الحد الأدنى لتعزيزها، إذ تتركز برامج رقابة الجودة لهذه المنظمات حول مدى التزام مكاتب المراجعة بالمعايير المهنية عند إنجاز أعمال المراجعة. (حسن، 2008: 47) وعرفت أيضاً على أنها الأداء الجيد الواجب إتباعه في كل عملية مراجعة، للتأكد من كفاءة وفعالية الإجراءات والأساليب المطبقة، للوفاء بحاجات العملاء، وذلك في حدود معايير المراجعة المتعارف عليها، ومتطلبات المنظمات المهنية المسؤولة عن المهنة. (رضوان، 2012: 295)

وعليه فإن مفهوم جودة المراجعة يتميز بأنه اصطلاح جوهري ذو أوجه متعددة، أي أنه محل اهتمام مختلف المستفيدين من عملية المراجعة والذين يمكن تصنيفهم إلى مجموعات رئيسية هي: (مهدي 2011: 11)

1. مجموعة أعضاء مهنة المراجعة: وتتضمن هذه المجموعة الأعضاء بالجمعيات المهنية والمحاسبين القانونيين والذين يعتبرون المسؤولين بشكل مباشر عن مهمة إبداء الرأي في التقارير المالية لمنشآت الأعمال الخاضعة للمراجعة.
2. مجموعة معدي التقارير المالية: وتشتمل هذه المجموعة على المديرين المسؤولين عن إدارة الحسابات وأعضاء لجان المراجعة وقد تتضمن الإدارة العليا للشركات.
3. مجموعة المستخدمين الخارجيين للتقارير المالية: وتتضمن المستثمرين الحاليين والمرتقبين فضلاً عن الدائنين والمقرضين.
4. مجموعة الهيئات القانونية والرقابية: وبما فيها المحاكم والجهات القضائية والهيئات الرقابية والجهات المرتبطة بالشركات قانوناً وتنظيماً.

مقاييس جودة المراجعة

لا يوجد اتفاق عام على مقياس معين لجودة المراجعة إلا أنه حددت مجموعة من المقاييس التي يمكن الاعتماد عليها عند قياس جودة المراجعة ومن أهمها: حجم منشأة المراجعة، سمعة منشأة المراجعة، مراقبة أداء المراجعين والتفتيش الداخلي على الجودة بمنشأة المراجعة، تخصص الصناعة، مدة خدمة المراجعة، أهمية العميل موضوع المراجعة، أتعاب المراجعة، تعرض المراجع للمساءلة القانونية، استقلال وموضوعية المراجع، وتأهيل ومهارة المراجع. (عيسى، 2008: 6) وهناك من صنف هذه المقاييس بالآتي: (احمد، 2012: 744)

1. قيمة أتعاب المراجعة.
2. حجم مكتب المراجعة.
3. فترة الاحتفاظ بالعمل.
4. الارتباط مع مكاتب عالمية للمراجعة.
5. التأهيل المهني للمراجعين العاملين بمكتب المراجعة.

أهمية جودة المراجعة

لجودة المراجعة أهمية بالغة لعدة أطراف كما ذكر سابقاً ولكن أهميتها لمكاتب المراجعة أساسية باعتبار أن هذه الجودة هي المعيار المميز لمكاتب المراجعة فضلاً عن أنها تمثل الإطار الأساسي لحماية المراجع من الوقوع بالمساءلة القانونية إلى جانب اعتبارات أخرى، لذا فإن المراجع يسعى لتحقيق جودة المراجعة من أجل: (النواس، 2008: 251)

1. تطوير الخدمات التي تقدمها لربائنها.
2. تطوير الممارسات العملية للمهنة.
3. زيادة الأرباح.
4. تقليل تعرضها لمخاطر المسؤولية القانونية.

متطلبات جودة المراجعة

ويمكن تصنيف المتطلبات لرفع عملية جودة المراجعة كما يأتي: (مهدي، 2011: 19-21)

أولاً - المتطلبات الشخصية وتصنف إلى:

- 1- المتطلبات المهنية: وهي المعايير التي يجب أن يلتزم بها موظفو مكتب المراجعة وهي (الاستقلالية، الحياد، الأمانة الموضوعية، السرية، السلوك المهني).
- 2- المهارة والكفاءة: ينبغي على المكتب أن يستعين بالأفراد من الذين حصلوا وحافظوا على المعايير الفنية والكفاءة المهنية المطلوبة للقيام بانجاز مهامهم بالعناية اللازمة.
- 3- إعداد برامج على وفق الحاجة لسد احتياجات المكتب لأفراد ذوي خبرة عالية في مجالات وقطاعات متخصصة.

ثانياً - متطلبات التخطيط وتصنف إلى:

- 1- توزيع المهام: تعهد أعمال المراجعة إلى أفراد يمتلكون مستويات من التدريب الفني والكفاءة المهنية المطلوبة.
- 2- الإشراف: ينبغي أن يكون هناك توجيه وإشراف ومتابعة للأعمال على المستويات كافة لتوفير قناعة معقولة بأن العمل المؤدى يفي بمعايير الجودة المناسبة.
- 3- التشاور: يجب التشاور داخل المكتب عند الضرورة مع ذوي الخبرة المناسبة ويجب مراعاة المجالات المتخصصة التي تحتاج إلى تشاور.

ثالثاً - متطلبات المراقبة والمتابعة للسياسات والإجراءات لرقابة جودة عملية المراجعة وتصنف إلى:

- 1- تحديد نطاق وتخصص برنامج المراقبة.
- 2- اتخاذ الإجراءات لتوصيل نتائج المراقبة إلى المستويات الإدارية المناسبة بفرض مراقبة الإجراءات المتخذة أو المخططة والمتابعة الشاملة لنظام رقابة الجودة.

رابعاً - المتطلبات الأخلاقية

تشمل المتطلبات الأخلاقية الخاصة بعمليات مراجعة المعلومات المالية التاريخية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة بقواعد أخلاقيات المهنة لمراقبي الحسابات للاتحاد الدولي للمحاسبين مع المتطلبات الوطنية التي هي أكثر تشدداً وتحدد هذه القواعد للاتحاد الدولي للمحاسبين المبادئ الرئيسة لأخلاقيات المهنة وتشمل ما يأتي: (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية اللازمة، السرية، السلوك المهني) وتشمل قواعد أخلاقيات المهنة لمراقبي الحسابات للاتحاد الدولي للمحاسبين أسلوباً لمفهوم الاستقلالية لعمليات التأكيد يراعي التهديدات للاستقلالية ووسائل الحماية المقبولة والمصلحة العامة.

العوامل المؤثرة بجودة المراجعة

للبحث في مدى جودة عملية المراجعة وكيفية الحكم عليها يتعين التعرف على العوامل التي تؤثر في قياس الجودة، ولا شك أن هناك حاجة لدراسة تلك العناصر وتحليلها، وتتمثل العوامل المؤثرة بجودة المراجعة بما يلي: (مهدي 2008: 34)

1. عوامل مادية متمثلة في أتعاب مراقب الحسابات وتقييم الخدمات الاستشارية.
2. عوامل سلوكية متمثلة في التعارض بين مصالح وأهداف مراقب الحسابات والعميل وطريقة تعيين مراقب الحسابات وعزله.
3. عوامل ذات علاقة بالعميل متمثلة في التغيير في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ودور الإدارة في اختيار مراقب الحسابات والوضع المالي للعميل.
4. عوامل ذات علاقة ببيئة المراجعة متمثلة في المنافسة بين مكاتب المراجعة والعلاقات الشخصية.
5. عوامل ذات علاقة بمكتب المراجعة متمثلة في حجم مكتب المراجعة وطول المدة الزمنية الخاصة بعملية المراجعة.

كما يمكن بيان العوامل والمتغيرات المؤثرة بجودة المراجعة كالآتي: (حسن، 2008: 63-67)

المجموعة الأولى: مجموعة العوامل التي تخص مكتب المراجعة وتتضمن التالي:

العامل الأول: حجم وسمعة مكتب المراجعة: ويتضمن كل من:

العامل الثاني: تخصص المكتب

العامل الثالث: قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء: ويعتمد هذا العامل على:

المجموعة الثانية: مجموعة العوامل المرتبطة بالمنظمات المهنية وهي الآتية:

العامل الأول: دور المنظمات المهنية بالتطوير المستمر لمهنة المراجعة وإصدار المعايير

العامل الثاني: العقوبات الواردة بالقوانين عن مسؤولية المراجع.

العامل الثالث: فاعلية المنظمات المهنية في إخضاع المراجع لدورات تدريبية وتعليم مهني

مستمر.

المجموعة الثالثة: مجموعة العوامل ذات الصلة بالرقابة على جودة المراجعة:

العامل الأول: الإجراءات التحليلية.

العامل الثاني: سياسات وإجراءات رقابة الجودة.

العامل الثالث: الفحص من خلال النظراء.

ويضاف إلى تلك العوامل: (رضوان، 2012: 297-300)

المجموعة الرابعة: مجموعة العوامل ذات الصلة بالعميل (المنشأة محل المراجعة) وتتضمن:

العامل الأول: حجم عمليات المراجعة بمنشأة العميل.

العامل الثاني: مدى تغير المراجع بشكل دوري كل عدة سنوات.

العامل الثالث: مدى تطوير النظم المحاسبية.

المجموعة الخامسة: مجموعة العوامل ذات الصلة بعملية المراجعة وتتضمن:

العامل الأول: مدى الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها.

العامل الثاني: تخطيط أعمال المراجعة بشكل كاف.

العامل الثالث: كفاية أوراق العمل لتوثيق إجراءات المراجعة.

العامل الرابع: كفاية وتقييم أعمال المساعدين.

العامل الخامس: مدى استخدام الوسائل التقنية الحديثة في إنجاز أعمال المراجعة.

العامل السادس: مدى وجود لجنة المراجعة.

العامل السابع: الحصول على قدر كافي من أدلة الإثبات.

العامل الثامن: مدى كفاية الوقت اللازم لإتمام أعمال المراجعة بصورة مرضية.

العامل التاسع: تناسب الأتعاب مع الجهد المبذول لإنجاز عملية المراجعة.

المجموعة السادسة: مجموعة العوامل ذات الصلة بمستخدمي التقارير المالية وتتضمن:
 العامل الأول: مدى اعتماد المستخدمين على التقارير المالية في اتخاذ القرارات المختلفة.
 العامل الثاني: الرافعة المالية.
 العامل الثالث: عدد الملاك (تشقت أو تركز الملكية).
 العامل الرابع: مدى الاعتماد على سوق الأوراق المالية لتمويل المشروعات.

المبحث الثالث

تحليل وعرض نتائج استمارة الاستبيان واختبار الفرضية

من أجل التحليل الإحصائي لفقرات استمارة الاستبيان تم استخدام الحزمة الإحصائية الجاهزة (SPSS20) وهي الحزمة الخاصة بالعلوم الاجتماعية، وسوف يتخذ التحليل الإحصائي المسار المنطقي الآتي:

أولاً: اختبار الصدق الداخلي

قام الباحث بحساب صدق الاتساق الداخلي لاستمارة الاستبيان وذلك باستخدام معامل ارتباط بيرسون لقياس العلاقة بين درجات الفقرات والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه، ف فيما يتعلق بمحور مبادئ الحوكمة تبين أن جميع فقرات هذا المحور ترتبط ارتباطاً دالاً إحصائياً بمستوى معنوية 0.05 مع الدرجة الكلية للمحور المعني. وفيما يتعلق بمحور جودة المراجعة تبين أن جميع فقرات المحور ترتبط ارتباطاً دالاً بمستوى معنوية 0.05 مع الدرجة الكلية للمحور المعني، وكل ذلك يدل على الاتساق أو الصدق الداخلي لفقرات المحاور التي كانت متسقة مع محاورها وكما يتضح من الجداول الآتية:

جدول (1) معاملات ارتباط بيرسون بين فقرات محور مبادئ الحوكمة مع الدرجة الكلية للمحور

معاملات ارتباط بيرسون	فقرات مبادئ الحوكمة
0.455	X1
0.685	X2
0.778	X3
0.799	X4
0.525	X5
0.782	X6
0.816	X7
0.839	X8
0.847	X9
0.873	X10
0.894	X11
0.874	X12
0.758	X13
0.588	X14
0.872	X15
0.793	X16
0.761	X17
0.787	X18
0.812	X19

المصدر: الجدول من أعداد الباحث.

جدول (2) معاملات ارتباط بيرسون بين فقرات محور جودة المراجعة مع الدرجة الكلية للمحور

معاملات ارتباط بيرسون	فقرات جودة المراجعة
0.880	Y1
0.844	Y2
0.748	Y3
0.904	Y4
0.833	Y5
0.841	Y6
0.890	Y7
0.843	Y8
0.793	Y9
0.778	Y10
0.688	Y11
0.861	Y12

المصدر: الجدول من أعداد الباحث.

ثانياً: اختبار ثبات استمارة الاستبيان

الثبات هو ضمان الحصول على نفس النتائج تقريباً إذا ما أعيد تطبيق استمارة الاستبيان أكثر من مرة على المجموعة نفسها من عينة البحث تحت ظروف مماثلة، ويعني ذلك مدى الاتساق في إجابة المستجيب إذا طبقت استمارة الاستبيان نفسه عدة مرات بظروف مشابهة. وقد قام الباحث باختبار ثبات استمارة الاستبيان بحسب معامل ألفا كرونباخ على صعيد العينة الكلية للدراسة والتي بلغت 52 استمارة بواقع 31 فقرة لكل استمارة، ثم على صعيد فقرات كل عامل أو محور أساسي إذ تبين أن قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة وموجبة الإشارة وهذا يدل على ثبات المقياس، وكما يتضح من الجدول الآتي:

جدول (3) قيم معامل ألفا كرونباخ

تفاصيل العينة	عدد العناصر فيها	ألفا كرونباخ	أكبر قيمة لألفا كرونباخ عند حذف العنصر	العنصر المؤثر عند حذفه	دالة ألفا كرونباخ
العينة الكلية	31	0.978	0.978	لا يوجد	ثبات المقياس
محور مبادئ الحوكمة	19	0.958	0.958	لا يوجد	ثبات المقياس
محور جودة المراجعة	12	0.955	0.955	لا يوجد	ثبات المقياس

المصدر: الجدول من أعداد الباحث.

ثالثاً: تحليل اتجاهات استمارة الاستبيان

يبين الجدول (4) عدد ونسب التوزيع التكرارية وقيمة الوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري لمتغيرات محور مبادئ الحوكمة، ويشير الجدول الى وجود (514) تكرار لفقرة (أتفق بشدة) وبنسبة (52%) وهي نسبة تفوق النصف، فضلاً عن (345) تكرار وبنسبة (34.9%) لفقرة (أتفق)، وعند جمع النسبتين نحصل على (86.9%) من عينة البحث يؤيدون مبادئ الحوكمة، أما بالنسبة للوسط الحسابي المرجح فكان (4.27) وهو الآخر معدل عال جداً ويبين مدى الاقتراب الكبير لعينة البحث مع مبادئ الحوكمة أيضاً، وأخيراً فقد تبين أن الانحراف المعياري (0.999) هو الآخر مؤشر ايجابي لمبادئ الحوكمة.

جدول (4) عدد ونسب التوزيع التكرارية وقيمة الوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري لمتغيرات محور مبادئ الحوكمة

رقم الفقرة	التكرارات	النسبة المئوية	اتجاه الفقرة	اتجاه المحور
1	37	3.7	لا أتفق بشدة	أتفق بشدة
2	40	4.0	لا أتفق	
3	52	5.3	محايد	
4	345	34.9	أتفق	
5	514	52.0	أتفق بشدة	
المجموع	988	100.0		
الوسط الحسابي المرجح				4.27
الانحراف المعياري				0.999

المصدر: الجدول من أعداد الباحث.

أما الجدول (5) والخاص بمتغيرات محور جودة المراجعة فيبين عدد التوزيع التكرارية ونسبها وقيمة الوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري، ويشير الجدول إلى وجود (319) تكرار لفقرة (أتفق بشدة) وبنسبة (51.1%) وهي نسبة تفوق النصف أيضاً، فضلاً عن (221) تكرار وبنسبة (35.4%) لفقرة (أتفق)، وعند جمع النسبتين نحصل على (86.5%) من عينة البحث يؤيدون جودة المراجعة، أما بالنسبة للوسط الحسابي المرجح فكان (4.26) وهو الآخر معدل عال جداً ويبين مدى الاقتراب الكبير لعينة البحث مع جودة المراجعة أيضاً، وأخيراً فقد تبين أن الانحراف المعياري (1.005) هو الآخر مؤشر ايجابي لجودة المراجعة.

جدول (5) عدد التوزيع التكرارية ونسبها وقيمة الوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري لمتغيرات محور جودة المراجعة

رقم الفقرة	التكرارات	النسبة المئوية	اتجاه الفقرة	اتجاه المحور
1	23	3.7	لا أتفق بشدة	أتفق بشدة
2	28	4.5	لا أتفق	
3	33	5.3	محايد	
4	221	35.4	أتفق	
5	319	51.1	أتفق بشدة	
المجموع	624	100.0		
الوسط الحسابي المرجح				4.26
الانحراف المعياري				1.005

المصدر: الجدول من أعداد الباحث.

رابعاً: تحليل علاقات الارتباط بين عوامل ومحاور الدراسة

من خلال النظر إلى الجدول (6) يتبين أن علاقات الارتباط بين جميع عوامل ومحاور الدراسة قوية جداً، فقد كانت أقل نسبة (0.704) وأعلى نسبة (0.930) فقد مثلت هذه النسبة العالية العلاقة بين دور مجلس الإدارة والتأهيل المهني للمراجع، وبالدرجة الثانية تأتي العلاقة القوية بين المعاملة المتكافئة للمساهمين مع دور أصحاب المصالح تحت نسبة 0.907، وأخيراً فقد جاءت بالدرجة الثالثة العلاقة القوية بين الإفصاح والشفافية وقوة الاحتفاظ بالعميل عند نسبة 0.899، أما العلاقات التي حققت أقل النسب فقد كانت بين كل من أتعاب المراجعة و حقوق المساهمين و المعاملة المتكافئة للمساهمين من جهة مع المتطلبات الأخلاقية من جهة أخرى وعند النسب 0.704 و 0.706 و 0.739 على التوالي وهذه النسب على الرغم أنها تمثل الأقل من بين النسب الأخرى إلا أنها تمثل نسبة علاقة قوية أيضاً، أخيراً فإن معاملات الارتباط جميعها معنوية عند مستوى 0.01 .

جدول (6) علاقات الارتباط بين عوامل الدراسة بحسب معامل ارتباط بيرسون

متطلبات التخطيط	التأهيل المهني	قوة الاحتفاظ بالعميل	أتعاب المراجعة	دور مجلس الإدارة	الإفصاح والشفافية	دور أصحاب المصالح	المعاملة المتكافئة	حقوق المساهمين	
المعاملة المتكافئة								0.784	
دور أصحاب المصالح							0.907	0.862	
الإفصاح والشفافية						862	0.757	0.71	
دور مجلس الإدارة					0.877	0.886	0.794	0.726	
أتعاب المراجعة				0.792	0.756	0.841	0.899	0.778	
قوة الاحتفاظ بالعميل			0.751	0.849	0.899	0.839	0.744	0.721	
التأهيل المهني		0.861	0.823	0.93	0.873	0.9	0.848	0.811	
متطلبات التخطيط	0.874	0.785	0.861	0.832	0.804	0.917	0.888	0.814	
المتطلبات الأخلاقية	0.8	0.819	0.704	0.763	0.873	0.824	0.739	0.706	0.742

المصدر:الجدول من أعداد الباحث.

أما الجدول (7) فيبين هو الآخر العلاقة القوية جداً بين محوري الدراسة الرئيسيين عند نسبة 0.975 وهي علاقة ارتباط ايجابية محسوبة حسب معامل ارتباط بيرسون وان معامل الارتباط معنوي بمستوى معنوية 0.01 .

جدول (7) علاقات الارتباط بين محاور الدراسة بحسب معامل ارتباط بيرسون

مبادئ الحوكمة	جودة المراجعة	
	1	جودة المراجعة
1	0.975	مبادئ الحوكمة

المصدر:الجدول من أعداد الباحث.

خامساً: تقدير معادلات الانحدار

يتضح من نتائج تقدير معادلة انحدار كما في الجدول (8) جودة المراجعة على عوامل مبادئ الحوكمة أنه إن زادت أو تحسنت مسؤولية مجلس الإدارة بوحدة واحدة فإن جودة المراجعة سوف تزداد بمقدار (0.75)، أما إن زادت حقوق المساهمين بوحدة واحدة فإن جودة المراجعة سوف تزداد بمقدار (0.72)، فيما إن زادت المعاملة المتكافئة للمساهمين بوحدة واحدة فإن جودة المراجعة سوف تزداد بمقدار (1.03)، وإن زاد الإفصاح والشفافية بوحدة واحدة فإن جودة المراجعة سوف تزداد بمقدار (0.95)، وأخيراً اتضح أنه إن زاد دور أصحاب المصالح بوحدة واحدة فإن جودة المراجعة سوف تزداد بمقدار (0.08) وحدة فقط.

وكان تأثير جميع العوامل المدروسة عدا دور أصحاب المصالح معنوياً بحسب اختبار t ، وهذا يثبت أن عوامل مبادئ الحوكمة ذات تأثير معنوي في جودة المراجعة، عدا تأثير دور أصحاب المصالح الذي كان ضئيلاً وغير معنوي.

أما المعنوية الكلية للمعادلة المقدرة فقد كانت ممتازة بحسب اختبار F وهذا يعني أنه يمكن اعتماد هذه المعادلة من أجل تحليل العوامل المؤثرة في جودة المراجعة.

علماً أن القوة التفسيرية للمعادلة المقدرة وبحسب قيمة معامل التحديد R^2 فكانت قوية جداً إذ بلغت قيمتها (0.96) وهذا يعني أن (96%) من المتغيرات في جودة المراجعة تعود إلى عوامل مبادئ الحوكمة المدروسة.

جدول (8) نتائج الانحدار المتعدد لمحوّر جودة المراجعة على عوامل مبادئ الحوكمة

معادلة انحدار محور جودة المراجعة على	معادلة المقطع a	B1 مسؤولية مجلس الإدارة	B2 حقوق المساهمين	B3 المعاملة المتكافئة	B4 الإفصاح والشفافية	B5 دور أصحاب المصالح	معنوية اختبار t للمعامل B1	معنوية اختبار t للمعامل B2	معنوية اختبار t للمعامل B3	معنوية اختبار t للمعامل B4	معنوية اختبار t للمعامل B5	المعنوية الإجمالية F	القوة التفسيرية R^2
عوامل مبادئ الحوكمة	- 6.4	0.75	0.72	1.03	0.95	0.08	0.003	0.004	0	0	0.78	0	0.96

المصدر: الجدول من أعداد الباحث.

أما عند تقدير معادلة انحدار جودة المراجعة على محور مبادئ الحوكمة فقد اتضح من خلال الجدول (9) أنه كلما ازداد محور مبادئ الحوكمة بمقدار وحدة واحدة فإن جودة المراجعة ستزداد بمقدار (0.67) وهذا التأثير كان معنوياً حسب اختبار t وكانت المعنوية الإجمالية للمعادلة ممتازة بحسب اختبار F وكانت القوة التفسيرية قوية جداً حسب قيمة معامل التحديد R^2 حيث بلغت (95%).

جدول (9) نتائج الانحدار البسيط لمحور جودة المراجعة على محور مبادئ الحوكمة

معادلة انحدار محور جودة المراجعة على	معلمة المقطع a	مبادئ الحوكمة B1	معنوية اختبار t للمعامل B1	المعنوية الإجمالية F	القوة التفسيرية R ²
محور مبادئ الحوكمة	3.65-	0.674	0.000	0.000	0.951

الخلاصة

يمكن تحديد أهم ما خلص وتوصل إليه البحث بالآتي:

- 1- ظهر مفهوم حوكمة الشركات كرد فعل لتلافي السلبيات التي رافقت انفصال الملكية عن الإدارة وتفاقم مشكلة تعارض المصالح بين المساهمين والإدارة، كما أن ربط حوافز الإدارة بقيمة الأسهم عاد بالضرر على حقوق المساهمين ، فالإدارة هي المالك المتصرف في المعلومات المحاسبية التي تبني عليها قرارات المالك ، والمعلومات التي يتلقاها تتوقف على مستوى الإفصاح الذي تعتمد عليه الإدارة.
- 2- أن الالتزام بمعايير المراجعة من شأنها أن توفر جودة مراجعة عالية ، وهذا ما ركزت فيه المنظمات المهنية ، وعدتها إحدى وسائل تحديد قصور وإهمال المراجع من عدمه.
- 3- وضعت الهيئات الدولية خصائص ومبادئ لحوكمة الشركات لغرض ضمان الاستقلالية والعدالة والشفافية والإفصاح والمساءلة ، فأدخلت أعضاء مستقلين إلى مجلس الإدارة وأوكلت لهم مسؤوليات ومهام توازي مسؤوليات الأعضاء التنفيذيين وطلبت من الأعضاء التنفيذيين الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم قد تتصل بعمليات تمس الشركة وشكلت لجان مستقلة لتحديد رواتب ومزايا وحوافز أعضاء مجلس الإدارة واشترطت الإفصاح عن فاعلية أداء الرقابة الداخلية فأصبح الإفصاح والشفافية ضروريان لغرض ممارسة عملية حوكمة الشركات.
- 4- تفعيل دور نظام الرقابة الداخلية ونظام مراقبة إدارة المخاطر في الشركات وأن لا يقتصر دور الرقابة الداخلية على المراجعة الروتينية ومتابعة الشكليات القانونية.
- 5- تساهم مبادئ الحوكمة سواء المعتمدة في الشركات عينة المراجعة أو في شركات المراجعة ذاتها على تفعيل جودة المراجعة من خلال دعمها لكل من مؤشرات جودة المراجعة المتمثلة في تدعيم استقلال المراجع والتأكيد على العناية المهنية بالتزامه بالمعايير والمتطلبات المهنية التي تحكم عمل المراجعة، فضلاً عن أهمية هذه المبادئ في التأكيد على توفير متطلبات جودة المراجعة وتدعيم العوامل المؤثرة بجودة المراجعة من ناحية ثانية.
- 6- كانت قيمة الوسط الحسابي لمحور جودة المراجعة 4.26 ومحور مبادئ الحوكمة 4.27، وهي متوسطات ايجابية جداً.
- 7- كانت علاقات الارتباط بين عوامل الدراسة جميعاً وحسب معامل ارتباط بيرسون قوية جداً ولم تقل عن (70%) في أدنى مستوياتها، فيما بلغ الارتباط بين محوري الدراسة الرئيسيين (97.5%) وهي الأخرى توضح علاقة الارتباط القوية بين مبادئ الحوكمة وجودة المراجعة.
- 8- تبين أن عوامل مبادئ الحوكمة ذات تأثير معنوي في جودة المراجعة، عدا تأثير دور أصحاب المصالح الذي كان ضئيلاً وغير معنوي.

قائمة المصادر

أولاً: الرسائل والأطاريح الجامعية

- 1- حسن: بشرى عبد الوهاب محمد، (2008)، العوامل المؤثرة بجودة التدقيق، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
- 2- خضير، بشرى فاضل، (2009)، الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ودورها في حوكمة الشركات وآلياتها الداخلية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
- 3- عبدالله، سعاد سعيد غزال، (2006)، الأبعاد الإستراتيجية لمسؤولية المنظمة في ضوء التحكم المؤسسي وأثرها على الإفصاح المحاسبي، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، الموصل.
- 4- العبيدي، صبيحة برزان، (2008)، دور التحكم المؤسسي في تخفيض المحاسبة الإبداعية وتحقيق التوافق بين مصالح أطراف الوكالة، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
- 5- المشهداني، بشرى نجم عبدالله، (2007)، الإطار المقترح لحوكمة الشركات المساهمة، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
- 6- مهدي، حسين عبد علي، (2011)، جودة التدقيق وانعكاساتها في مكافحة الفساد، شهادة المحاسبة القانونية المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد.
- 7- مهدي، عفاف عباس، (2008)، تحديد إطار للعوامل والمتغيرات المؤثرة في قياس جودة العمل التدقيقي، شهادة المحاسبة القانونية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، بغداد.

ثانياً: الدوريات

- 8- أبو العطا، نرمين، (2003)، حوكمة الشركات – سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية، مجلة الإصلاح الاقتصادي، العدد الثامن.
- 9- أحمد، سماع محمد رضا رياض، (2012)، أثر جودة المراجعة في جودة الأرباح، وانعكاساتها على التوزيعات النقدية في الشركات الصناعية المساهمة المصرية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 8، العدد 4، عمان.
- 10- التويجري، عبدالرحمن علي، و النافعابي، حسين محمد، (2008)، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 22، العدد 1، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، الرياض.
- 11- جبران، محمد علي، (2010)، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، الندوة الثانية عشر، قسم المحاسبة كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، الرياض.
- 12- الدوغجي، علي حسن، (2009)، حوكمة الشركات وأهميتها في تفعيل جودة ونزاهة التقارير المالية، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 2، العدد 7، جامعة بغداد.
- 13- عوض، أمال محمد محمد، (2008)، أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 2 المجلد 45، جامعة الإسكندرية.
- 14- عيسى، سمير كامل محمد، (2008)، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 2 المجلد 45، جامعة الإسكندرية.
- 15- النواس، رافد عبيد، (2008)، أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 14، العدد 5، جامعة بغداد.

ثالثاً: الكتب

- 16- رزق، علاء، (2013)، المحاسبة في ظل حوكمة الشركات، ط1، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، القاهرة.
- 17- رضوان، عباس أحمد، (2012)، دراسات متقدمة في المراجعة، بدون ناشر.

رابعاً: المصادر الأجنبية

- 18- Frantz, Pascal and Instefjord, Norvald, (2007) Corporate Governance, Shareholder Conflicts, and Audit Quality , working papers series.
- 19- Deumes, Rogier, Schelleman, Caren, Vander Bauwhede, Heidi and Vanstraelen, Ann, (2012), Audit Firm Governance: Do Transparency Reports Reveal Audit Quality?. Auditing: A Journal of Practice & Theory, Volume 31, Issue 4 .

خامساً: الإنترنت

- 20- التميمي، عباس حميد، آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري في الشركات المملوكة للدولة.

www.nazaha.iq/search_web/muhasbe/2.doc

ملحق

م/استمارة استبيان

تحية طيبة:

تمثل هذه الاستمارة جزء من مشروع بحث بعنوان : دور مبادئ الحوكمة في تحقيق جودة المراجعة، "دراسة استطلاعية لأراء عينة من المراجعين في محافظة صلاح الدين". لذا نرجو تفضلكم مشكورين باختيار واحدة من الإجابات التي ترونها مناسبة لكل سؤال بوضع إشارة () في الحقل المخصص، وبالتأكيد على أن المعلومات لأغراض البحث العلمي فحسب فلا داعي لذكر الاسم. أمليين تعاونكم ومساعدتكم لنا في الإجابة عن مفرداتها بموضوعية. ملاحظة: يرجى الإجابة على جميع الأسئلة لأن ترك أي سؤال دون الإجابة عليه يعني عدم صلاحية الاستمارة للتحليل ، وشكرا لتعاونكم.

الباحث

المحور الأول: معلومات تعريفية:

1- التحصيل العلمي:

- أ. دبلوم فاقل ☐ ب. بكالوريوس ☐ ج. دبلوم عالي ☐
د. ماجستير ☐ هـ. دكتوراه ☐

2- عدد سنوات الخبرة :

- أ. 1-5 سنة ☐ ب. 6-10 سنة ☐ ج. 11-15 سنة ☐
د. 16-20 سنة ☐ هـ. 21 سنة فأكثر ☐

المحور الثاني: مؤشر مبادئ الحوكمة

المبدأ الأول: حقوق المساهمين

ت	الفقرات	أُتفق بشدة	أُتفق	محايد	لا أُتفق	لا أُتفق بشدة
1	يجب ضمان حقوق المساهمين من تسجيل الملكية وتحويلها والتصويت في الاجتماعات العامة.					
2	يمكن ضمان حقوق المساهمين عند العمل في حدود معايير المراجعة المتعارف عليها.					
3	يمكن ضمان حقوق المساهمين عند العمل ضمن متطلبات المنظمات المهنية المسؤولة عن المهنة.					

المبدأ الثاني: المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين

ت	الفقرات	أُتفق بشدة	أُتفق	محايد	لا أُتفق	لا أُتفق بشدة
4	يجب أن يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين ومن بينهم المساهمين الصغار والمساهمين الأجانب.					
5	يمكن ضمان المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين عند التأكد من كفاءة وفعالية الإجراءات والأساليب المطبقة.					
6	يمكن ضمان المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين من خلال التأكد من الوفاء بحاجات العملاء.					
7	يمكن ضمان المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين عند خفض عدم تماثل المعلومات.					

المبدأ الثالث: دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات

ت	الفقرات	أُتفق بشدة	أُتفق	محايد	لا أُتفق	لا أُتفق بشدة
8	يجب أن ينطوي إطار حوكمة الشركات على اعتراف بحقوق أصحاب المصلحة كما يرسبها القانون وأن يعمل على تشجيع التعاون بين الشركات وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة.					
9	يمكن ضمان دور لأصحاب المصالح من خلال جودة عناصر تنظيمية تشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة التي تعمل من خلاله الشركات.					
10	يمكن ضمان دور لأصحاب المصالح من خلال جودة عناصر خاصة تشير إلى أصحاب المصالح والمؤسسات الخاصة والمهنيين من المحاسبين والمراجعين والقانونيين.					
11	يمكن ضمان دور لأصحاب المصالح من خلال جودة القواعد والأسس التي تتضمن وضع هياكل إدارية سلمية والتي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وحملة الأسهم التي يؤدي توفيرها إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف.					

المبدأ الرابع: الإفصاح والشفافية

ت	الفقرات	أُتفق بشدة	أُتفق	محايد	لا أُتفق	لا أُتفق بشدة
12	ينبغي أن يضمن إطار الحوكمة الإفصاح الدقيق في الوقت الملائم بشأن تأسيس الشركة والنتائج المالية والتشغيلية وأهداف الشركة وحقوق الأغلبية في التصويت ومرتببات ومزايا أعضاء مجلس الإدارة وعوامل المخاطرة المنظورة.					
13	يمكن تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية من خلال التأكيد على مدى مصداقية التقارير المالية.					
14	يمكن تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية من خلال التأكيد على إمكانية اكتشاف الخطأ والغش والاحتيايل في التقارير المالية والإعلان عنها.					
15	يمكن تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية من خلال التأكيد على الإفصاح والعدالة.					

المبدأ الخامس: مسؤوليات مجلس الإدارة

ت	الفقرات	أُتفق بشدة	أُتفق	محايد	لا أُتفق	لا أُتفق بشدة
16	يجب أن يتيح إطار حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية الإستراتيجية لتوجيه الشركات ويكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة ويضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل الشركة والمساهمين.					
17	من مسؤوليات مجلس الإدارة التأكد من تمتع المراجع بالاستقلالية.					
18	من مسؤوليات مجلس الإدارة التأكد من السرية والكتمان.					
19	من مسؤوليات مجلس الإدارة التأكد في تحديد المسؤوليات.					

المحور الثالث: مؤشر جودة المراجعة

أولاً: مقاييس جودة المراجعة:

ت	الفقرات	أتفق بشدة	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق بشدة
1	تعتبر قيمة أتعاب المراجعة من مقاييس جودة المراجعة.					
2	تعتبر فترة الاحتفاظ بالعميل من مقاييس جودة المراجعة.					
3	يعتبر الارتباط مع مكاتب عالمية للمراجعة من مقاييس جودة المراجعة.					
4	يعتبر التأهيل المهني للمراجعين العاملين بمكتب المراجعة من مقاييس جودة المراجعة.					

ثانياً: متطلبات جودة المراجعة:

ت	الفقرات	أتفق بشدة	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق بشدة
5	إن من متطلبات جودة المراجعة هي المتطلبات الشخصية والتي تتضمن المتطلبات المهنية و المهارة والكفاءة واخيراً إعداد برامج لسد احتياجات المكتب من ذوي الخبرة العالية.					
6	إن من متطلبات جودة المراجعة هي متطلبات التخطيط وتتضمن توزيع المهام والإشراف والتشاور.					
7	إن من متطلبات جودة المراجعة هي متطلبات المراقبة والمتابعة للسياسات والإجراءات لرقابة جودة عملية المراجعة وتتضمن كل من تحديد النطاق وتوصيل نتائج المراقبة إلى المستويات الإدارية المناسبة.					
8	إن من متطلبات جودة المراجعة هي المتطلبات الأخلاقية والتي تشمل النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية اللازمة، السرية، السلوك المهني.					

ثالثاً: العوامل المؤثرة في جودة المراجعة:

ت	الفقرات	أتفق بشدة	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق بشدة
9	من العوامل المؤثرة في جودة المراجعة العوامل المادية متمثلة في أتعاب مراقب الحسابات وتقييم الخدمات الاستشارية.					
10	من العوامل المؤثرة في جودة المراجعة العوامل السلوكية متمثلة في التعارض بين مصالح وأهداف مراقب الحسابات والعميل وطريقة تعيين مراقب الحسابات وعزله.					
11	من العوامل المؤثرة في جودة المراجعة العوامل ذات العلاقة بالعميل متمثلة في التغيير في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ودور الإدارة في اختيار مراقب الحسابات والوضع المالي للعميل.					
12	من العوامل المؤثرة في جودة المراجعة العوامل ذات العلاقة بمكتب المراجعة متمثلة في حجم مكتب المراجعة وطول المدة الزمنية الخاصة بعملية المراجعة.					