



جمهورية العراق
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة كربلاء
كلية الإدارة والاقتصاد - قسم المحاسبة
الدراسات العليا



دور التكامل بين معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة في جودة التدقيق

رسالة ماجستير مقدمة الى
مجلس كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة كربلاء وهي جزء من
متطلبات نيل درجة الماجستير في علوم المحاسبة

مقدمة من
صابرين كريم عبود

بإشراف
أ.م.د. حسين عمران الرفاعي



أَلَمْ تَرَوْا أَنَّ اللَّهَ سَخَّرَ لَكُمْ مِمَّا فِي
السَّمَاوَاتِ وَمِمَّا فِي الْأَرْضِ وَأَسْبَغَ
عَلَيْكُمْ نِعْمَهُ ظَاهِرَةً وَبَاطِنَةً وَمِنَ
النَّاسِ مَن يُجَاهِلُ فِي اللَّهِ بِغَيْرِ عِلْمٍ وَلَا
هُدًى وَلَا كِتَابٍ مُّثْنِرٍ

صدق الله العلي العظيم

سورة لقمان الآية (20)



اقرار المشرف

أشهد ان إعداد الرسالة الموسومة بـ (دور التكامل بين معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة في جودة التدقيق) والتي تقدمت بها الطالبة (صابرين كريم عبود) قد جرت تحت اشرافي في جامعة كربلاء / كلية الادارة والاقتصاد، وهي جزء من متطلبات نيل درجة ماجستير في علوم المحاسبة.

الاسم : حسين عمران ناجي الرفاعي

التوقيع:

التاريخ:

توصية السيد رئيس القسم

(بناءً على توصية الاستاذ المشرف أرشح الرسالة للمناقشة)

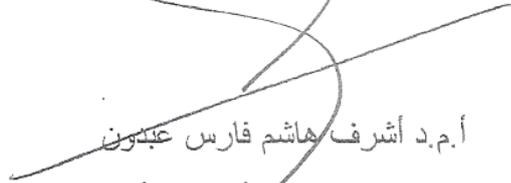
الاسم: عبد الرسول عبد العباس صاحب

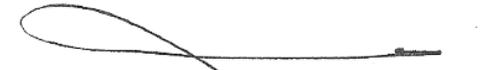
التوقيع:

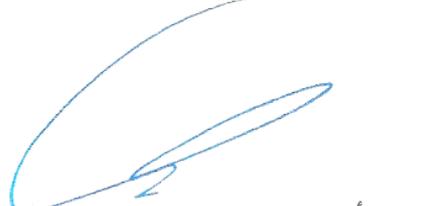
التاريخ:

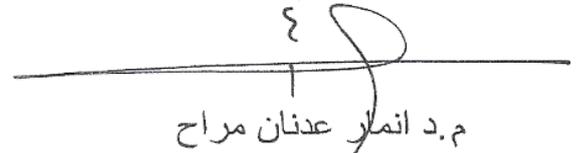
اقرار لجنة المناقشة

نشهد نحن أعضاء لجنة المناقشة باننا قد أطلعنا على رسالة الماجستير الموسومة بـ (دور التكامل بين معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة في جودة التدقيق) والمقدمة من قبل الطالبة (صابرين كريم عبود) وقد ناقشنا الطالبة في محتوياتها وفيما له علاقة بها، ووجدنا انها جديرة بالقبول لنيل درجة ماجستير في علوم المحاسبة وبتقدير () .


أ.م.د أشرف هاشم فارس عبيون
جامعة تكريت-كلية الإدارة والاقتصاد
(عضواً)


أ.م.د حسين عمران ناجي الرفاعي
جامعة كربلاء/ كلية الإدارة والاقتصاد
(عضواً ومشرفاً)


أ.د. صلاح مهدي جواد
جامعة كربلاء/ كلية الإدارة والاقتصاد
(رئيساً)


م.د انمار عدنان مراح
جامعة كربلاء / كلية الإدارة والاقتصاد
(عضواً)

اقرار من رئيس لجنة الدراسات العليا

بناءً على اقرار المشرف العلمي والخبير اللغوي على رسالة الماجستير / قسم المحاسبة /
للطالبة (صابرين كريم عبود) الموسومة بـ (دور التكامل بين معايير حوكمة الاستدامة
وخصائص رئيس لجنة في جودة التدقيق) أشرح هذه الرسالة للمناقشة.

الأستاذ المساعد الدكتور
هاشم جبار الحسيني
القسم
أ.د علي احمد فارس الكعبي

رئيس لجنة الدراسات العليا

معاون العميد للشؤون العلمية والدراسات العليا

مصادقة مجلس الكلية

صادق مجلس كلية الادارة والاقتصاد/جامعة كربلاء على توصية لجنة
المناقشة.

أ. م د هاشم جبار الحسيني

عميد كلية الإدارة والاقتصاد

"الإهداء"

أهدي ثمرة بحثي هذا، وبجهد المبذول في السنين
الماضية لي:

" بقیة الله العظمى الإمام
صاحب العصر والزمان " المنتظر

الإمام المهدي

الحجة بن الحسن العسكري عجل الله فرجه الشريف

رؤي لتراب مقدمه الفدى

الباحثة



شكر وامتنان

الحمد لله رب العالمين، اللهم لك الحمد والشكر الذي بنعمته تتم الصالحات حمداً يليق بجلال وجهه وعظيم سلطانه، لك الحمد حتى ترضى، ولك الحمد بعد الرضا، والصلاة والسلام على أشرف الخلق أجمعين الهادي الأمين، نبينا محمد صلى الله عليه وآله وسلم وعلى أهل بيته وصحبه أجمعين ومن اتبعه بإحسان إلى يوم الدين.

وبعد:

يطيب لي وأنا أختم جهدي العلمي المتواضع أن أتقدم بوافر الشكر والامتنان والعرفان بالجميل إلى الاستاذ الفاضل ا.م.د. **حسين عمران الرفاعي** لتفضله بالاشراف على هذا البحث ولما قدمه لي من العون والمساندة بصدر متسع، وأمدني بالكثير من الأفكار العلمية، مما كان له بالغ الأثر في أنجاز هذا البحث وإخراجه بالشكل الذي هو عليه، أسأل الله أن يوفقه لخدمة العلم والمعرفة. ومن واجب الوفاء والعرفان أن أتقدم بالشكر والامتنان لكل الأساتذة الذين قاموا بتدريسي طول مدة الدراسة ونهلت من علومهم.

ويسعدني في هذا المقام أن أتقدم بعميق الشكر والامتنان إلى السادة رئيس وأعضاء لجنة المناقشة المحترمين لتفضلهم بقبول مناقشة بحثي وعلى الملاحظات القيمة كافة التي ستسهم في تطوير الجانب المعرفي للبحث.

وكما يقتضي واجب الوفاء أن أتقدم بعميق شكري وتقديري والعرفان بالجميل لأفراد عائلتي التي أزرنتني طول فترة الدراسة والبحث وتحملت معي الكثير من الاعباء والعناء حفظهم الله ورعاهم.

الباحثة

ثبت المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	الآية القرآنية
ب	الإهداء
ت	شكر وامتنان
ث	المحتويات
ج	ثبت الأشكال
ج	ثبت الجداول
خ	المستخلص
1	المقدمة
	الفصل الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة
3	المبحث الأول: منهجية البحث
8	المبحث الثاني: دراسات سابقة
	الفصل الثاني: دور التكامل بين معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة في جودة التدقيق
15	المبحث الأول: حوكمة الاستدامة
32	المبحث الثاني: خصائص رئيس لجنة المراقبة
43	المبحث الثالث: جودة التدقيق
61	المبحث الرابع: العلاقة بين معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة وجودة التدقيق
	الفصل الثالث: الجانب التطبيقي للبحث
64	المبحث الأول: تحليل الاستبانة
75	المبحث الثاني: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج
89	المبحث الثالث: اختبار الفرضيات
	الفصل الرابع: الاستنتاجات والتوصيات
104	المبحث الأول: الاستنتاجات
106	المبحث الثاني: التوصيات
107	المصادر
121	الملاحق
A	المستخلص باللغة الإنكليزية

ثبت الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
8	متغيرات البحث	1
65	العوامل المؤثرة في جودة التدقيق التي ترتبط بفريق عمل التدقيق	2
69	الصفات المؤثرة على مكتب التدقيق	3
85	انموذج القياس لمتغيرات الدراسة قبل التعديل	4
86	انموذج القياس لمتغيرات الدراسة بعد التعديل	5
93	مخطط يوضح مستوى ابعاد متغير معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة بحسب المتوسط الحسابي	6
95	مخطط يوضح مستوى ابعاد متغير التحصيل العلمي والتوجه الاستراتيجي بحسب المتوسط الحسابي	7
97	مخطط يوضح مستوى ابعاد متغير الكفاءة والخبرة والتزام الشركة بوضع محددات على العمل بحسب المتوسط الحسابي	8
99	مخطط يوضح مستوى ابعاد متغير عمر المدقق والتوجه بتحديد الأعمار لأشغال المناصب بحسب المتوسط الحسابي	9
101	مخطط يوضح مستوى ابعاد متغير اخلاقيات المهنة والتزام أعضاء مجلس الإدارة بميثاق اخلاقيات العمل بحسب المتوسط الحسابي	10
103	مخطط يوضح مستوى ابعاد متغير معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة بحسب المتوسط الحسابي مخطط يوضح مستوى ابعاد متغير جودة التدقيق بحسب المتوسط الحسابي	11
104	مخطط يوضح مستوى ابعاد متغير جودة التدقيق بحسب المتوسط الحسابي	12
112	المسار الانحداري الخاصة بالفرضية الاولى وفق اسلوب معادلة النمذجة الهيكلية	13
114	المسار الانحداري الخاصة بالفرضية الفرعية الاولى وفق اسلوب معادلة النمذجة الهيكلية	14
115	المسار الانحداري الخاصة بالفرضية الفرعية الثانية وفق اسلوب معادلة النمذجة الهيكلية	15
116	المسار الانحداري الخاصة بالفرضية الفرعية الثالثة وفق اسلوب معادلة النمذجة الهيكلية	16
118	المسار الانحداري الخاصة بالفرضية الفرعية الرابعة وفق اسلوب معادلة النمذجة الهيكلية	17
119	المسار الانحداري الخاصة بالفرضية الفرعية الخامسة وفق اسلوب معادلة النمذجة الهيكلية	18

ثبت الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1	مؤشرات الحوكمة وفق معايير (GRI)	37
2	الترميز والتوصيف	81
3	تقييم نموذج القياس	82
4	نتائج تقييم انموذج القياس لمتغيرات الدراسة	85
5	نتائج تقييم انموذج القياس لمتغيرات الدراسة	86
6	نتائج تقييم انموذج القياس لمتغيرات الدراسة	87
7	نتائج اختبار عدم تداخل الأبعاد لمتغيرات الدراسة بتقنية (Variable correlations- Root Square of AVE)	88
8	اختبار استقلالية الفقرات لمتغيرات الدراسة (Cross Loading)	89
9	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية والاهمية الترتيبية لبعد استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الإدارية	92
10	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية والاهمية الترتيبية لبعد التحصيل العلمي والتوجه الاستراتيجي	94
11	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية والاهمية الترتيبية لبعد الكفاءة والخبرة والتزام الشركة بوضع محددات على العمل	96
12	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية والاهمية الترتيبية لبعد عمر المدقق والتوجه بتحديد الأعمار لأشغال المناصب	98
13	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية والاهمية الترتيبية لبعد اخلاقيات المهنة والتزام أعضاء مجلس الإدارة بميثاق اخلاقيات العمل	100
14	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الاجابة والاهمية الترتيبية للأبعاد الرئيسية لمتغير معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة	102
15	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية والاهمية الترتيبية لمتغير جودة التدقيق	104
16	تصنيف مستويات علاقات الارتباط	106
17	مصفوفة معاملات الارتباط بين متغير معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة بأبعاده ومتغير جودة التدقيق	107
18	تقديرات نموذج التأثير بين متغير معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة ومتغير جودة التدقيق	113
19	تقديرات نموذج التأثير بين بعد استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الإدارية ومتغير جودة التدقيق	114
20	تقديرات نموذج التأثير بين بعد التحصيل العلمي والتوجه الاستراتيجي وجودة التدقيق	116
21	تقديرات نموذج التأثير بين بعد الكفاءة والخبرة والتزام الشركة بوضع محددات على العمل وجودة التدقيق	117
22	تقديرات نموذج التأثير بين بعد عمر المدقق والتوجه بتحديد الأعمار لأشغال المناصب وجودة التدقيق	118
23	تقديرات نموذج التأثير بين بعد اخلاقيات المهنة والتزام أعضاء مجلس الإدارة بميثاق اخلاقيات العمل في جودة التدقيق	119

المستخلص

يهدف البحث إلى توضيح مفهوم معايير حوكمة الاستدامة ولجنة المراقبة والاعتبارات والخصائص التي تقوم عليها وأنواعها وعلاقتها بعملية التقييم وتحسين الأداء وتأثير التكامل بين معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة على جودة التقارير الصادرة من لجنة المراقبة، عن طريق قياس تأثير استقلالية رئيس لجنة المراقبة ومدى التزام بمعايير تحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الادارية للشركة في جودة التدقيق، وقياس تأثير الكفاءة العملية لرئيس لجنة المراقبة والرؤى الاستراتيجية للشركة في جودة التدقيق، وقياس تأثير الكفاءة والخبرة العلمية لرئيس لجنة المراقبة والالتزام الشركة بوضع محددات على عمل لجنة المراقبة في جودة التدقيق، وقياس تأثير عمر رئيس لجنة المراقبة والتوجه بتحديد الأعمار لاشغال المناصب في الشركة في جودة التدقيق، وقياس في تأثير الالتزام بأخلاقيات المهنة لرئيس لجنة المراقبة والالتزام اعضاء مجلس الادارة بميثاق أخلاقيات العمل في جودة التدقيق.

أعتمدت الباحثة على (المنهج الاستقرائي) في تناول مشكلات البحث وإثبات فرضياته في الجانب النظري لتحقيق أهداف البحث بعد الاطلاع على الأدبيات والقوانين وأدلة التدقيق المحلية والمعايير الدولية والتوجيهات الصادرة من المنظمات العربية والدولية ذات العلاقة، وأما في الجانب التطبيقي فستند إلى المنهج (الوصفي التحليلي) عن طريق دراسة وتحليل التقارير السنوية والبيانات المالية الصادرة عن عينة البحث، إضافة الى استخدام (المنهج الاستنباطي) من خلال استخدام أداة الاستبانة في دراسة وتقييم النتائج وكانت عدد المشاهدات (149) مشاهدة، وقد استخدم برنامج **smart pls** الاحصائي في تحليل وتقييم النتائج.

وقد توصل البحث إلى مجموعة من النتائج كان أهمها الآتي:

1. هناك علاقة طردية بين معايير الحوكمة وخصائص رئيس لجنة المراقبة مع جودة عملية التدقيق، أي كلما زاد التكامل بينهما تم إصدار التقارير المالية ذات جودة عالية وبالتالي تقل نسبة المخاطرة وحالات الغش والتلاعب وتمكن المستفيدين من المقارنة بين البدائل واختيار القرار.
2. تسهم استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الادارية للشركة في تحسين الثقة بالتقارير المالية والكفاءة العامة للعمليات المالية والإدارية للشركة، ويزيد من كفاءة عمل اللجنة ويسهم في إصدار تقارير مالية تتسم بالجودة.
3. تمثل التقارير المالية الصادرة من لجنة المراقبة أساس عملية اتخاذ القرار لدى المستفيدين، كما يعد القرار الاستثماري من اهم القرارات وأصعبها فان توفر التقارير المالية الجيدة يسهم في ترشيد قرارات المستثمرين، ويرفع من درجة اليقين لمتخذي القرارات في اتخاذ القرار المناسب.

المقدمة

في الآونة الأخيرة، كانت هناك مطالب متزايدة على المنظمات لتكون أكثر مسؤولية تجاه البيئة والمجتمع تأتي هذه المطالب بناء على ظروف السوق غير المؤكدة، مثل الأزمات المالية من الشركات أيضاً اتخاذ خيارات مستدامة أثناء اتخاذ قرارات تنظيمية حاسمة وبناءً على ذلك، تبذل المنظمات الاستباقية جهوداً لتحسين نماذج أعمالها وأنظمة إعداد التقارير الخاصة لمعالجة التحديات التي تفرضها بيئة الأعمال غير المؤكدة (Arif et al,2021:1).

فالحوكمة هي سلسلة من الأنشطة والقواعد التي تهدف إلى جعل الشركات تتبع قواعد محددة، و تشير إلى العمليات التي يتم من خلالها توجيه الشركات والسيطرة عليها؛ تشمل القواعد كلاً من قوانين البلد الذي تعمل فيه الشركة وعمليات الشركة الداخلية (Scherer et al. 2016).

والجدير بالذكر ان تقارير الاستدامة ظهرت كممارسة تجارية شائعة في القرن الحادي والعشرين وبينما كان الإبلاغ عن الاستدامة في السابق من قبل بعض الشركات الخضراء أو الموجهة نحو المجتمع، فقد أصبح اليوم أفضل الممارسات التي تستخدمها الشركات في جميع أنحاء العالم اذ يمكن أن تكون تقارير الاستدامة بمثابة عامل مميز لتعزيز ثقة المستثمرين. غالباً ما يقوم المحللون بدمج الإفصاح عن الاستدامة للشركة في تقييمهم لجودة الإدارة وكفاءتها و أحد مفاتيح الحصول على إفصاح عالي الجودة عن الاستدامة هو الدور الذي تلعبه لجنة المراقبة لتعزيز الشفافية وبالتالي تعزيز نزاهة الشركة في تقييم أداء الشركة اذ تعمل لجنة المراقبة كميزة متكاملة لحوكمة الاستدامة (Said & Rashid,2020:249).

وتعد لجنة المراقبة أحد عناصر بيئة الرقابة التي يمكن أن تعزز من فاعلية الرقابة الداخلية، و حلقة الوصل بين مجلس الإدارة والمدقق الداخلي ومراقب الحسابات وتختص هذه اللجنة باقتراح تعيين مدير الرقابة الداخلية وتحديد راتبه، وكذلك قبول استقالته، كما إن من مهامها اقتراح تعيين مراقب الحسابات إلى الهيئة العامة أو إلى مجلس الإدارة ومناقشة جميع تقاريره ومنها التقرير النهائي حول البيانات المالية.

وبالتالي تلعب الحوكمة وخصائص رئيس لجنة المراقبة دورا في ضمان امتثال الشركة للمعايير من ناحية أخرى تحتاج الشركة أيضا الى الامتثال لمعايير الاستدامة لذلك على لجنة المراقبة التحقق من تلك الامتثالات لضمان جودة التدقيق وان تكامل الحوكمة والاستدامة يسهم في اشراك الشركات بشكل أفضل مع المستثمرين والمجتمع يسهم في بناء سمعة جيدة للشركة وتعزيز الثقة في جودة التدقيق.

ولغرض تحقيق أهداف البحث فقد ضم البحث أربعة فصول، تناول الأول منهجية البحث ودراسات سابقة، فيما خُصص الثاني للإطار النظري لمتغيرات البحث فتناول المبحث الأول منه موضوعة حوكمة الاستدامة، اما الثاني فتناول موضوعة خصائص رئيس لجنة المراقبة والثالث تناول موضوعة جودة التدقيق اما الرابع فتناول العلاقة بين معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة وجودة التدقيق، بينما كرس الفصل الثالث الجانب التطبيقي للبحث فتناول المبحث الأول منه تحليل الاستبانة اما المبحث الثاني فتناول الوصف الاحصائي للدراسة اما الثالث فقد كرس لاختبار الفرضيات ومناقشة النتائج، أما الفصل الرابع فقد عرض مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات لحل مشكلة البحث بأبعادها المختلفة، وإثبات الفرضيات التي انطلق منها.

المبحث الأول

منهجية البحث

يتناول هذا المبحث منهجية البحث التي تمثل المسار الميداني والطريقة العلمية المنظمة لتحديد مشكلة البحث وسبل معالجتها بالشكل الذي يضمن الاختيار الموضوعي لفرضية البحث وتحقيق أهدافه، وفي ضوء ذلك يتناول المبحث التعريف بمشكلة البحث، وأهدافه، وأهميته، وفرضياته، وحدود البحث وأسلوبه ووفقاً لما يأتي:

مشكلة البحث:- Research Problem

أدى الاهتمام المتزايد والقلق بشأن التأثير الاجتماعي والبيئي للأعمال التجارية وتأثير القضايا الاجتماعية والبيئية على الأعمال التجارية إلى دفع عدد من الشركات إلى مراعاة وإدارة بصمتها المستدامة و تم التركيز مؤخراً على دمج القضايا الأخلاقية والاجتماعية والبيئية والاقتصادية أو قضايا الاستدامة في تقارير الشركات. وقد تمت الإشارة إلى ذلك باسم "النتيجة الثلاثية" (Quirós,2022:288).

ونتيجة للالتزامات الاقتصادية والفضائح المالية التي حدثت للشركات العالمية البارزة في الآونة الأخيرة، نمت الاهتمام بلجان المراقبة بشكل كبير وذلك كون خصائص هذه اللجان بشكل عام ورئيسها بشكل خاص هي أحد الركائز الأساسية في إطار حوكمة الاستدامة وذلك من خلال دورها الرقابي الكبير نسبياً في متابعة أداء الشركة ومساهمتها الفعالة في الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات، فضلاً عن انها تزيد من ثقة المستثمرين في موثوقية التقارير الصادرة عنها وجودتها من خلال دورها في زيادة استقلالية المدقق الداخلي ودعم نظام الرقابة الداخلية وتحسينه، ذلك الى جانب دورها في معالجة قضايا المسؤولية الاجتماعية والبيئية وذلك من خلال إدارة والسيطرة على المخاطر المتعلقة بهذه القضايا عند مراجعة التقارير المالية (محمد وفارس،2023)، وتحاول العديد من الشركات في الوقت الحاضر تبني مفهوم التنمية المستدامة في أهدافها واستراتيجياتها المستقبلية، اذ تسعى الى دمج الاستدامة في كافة أنشطتها لتتمكن من الاستمرار بتحقيق قيمة مستدامة لها ولجميع الأطراف ذات العلاقة، اذ يعد موضوع الاستدامة من المواضيع الحديثة التي نالت اهتماماً كبيراً خلال العقدين الاخيرين الامر الذي دعا الدول إلى تبني آليات ونظريات عمل من شأنها تحقيق العدالة الاجتماعية والنمو المستدام وحماية البيئة الذي يحافظ على حقوق الاجيال القادمة، ولضمان تطبيق أفضل الممارسات للحوكمة والمتابعة وتدقيق تقارير الاستدامة من الجهات المعنية كافة، ومن المفترض تكامل دور رئيس لجنة المراقبة وما يتمتع به من خصائص مع تطبيق معايير الحوكمة وتحديداً

الاستدامة يؤدي دوراً حيوياً في تعزيز جودة التدقيق وتقديم المعلومات التي تحقق أهداف الاستدامة، ومن هنا يطرح السؤال الآتي:

- هل لخصائص رئيس لجنة المراقبة ومعايير حوكمة الاستدامة تأثير في جودة التدقيق؟

يتفرع عن هذا السؤال التساؤلات الفرعية الآتية: -

السؤال الفرعي الأول: هل تؤثر استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الإدارية للشركة إيجاباً في جودة التدقيق؟

السؤال الفرعي الثاني: هل تؤثر التحصيل العلمي لرئيس لجنة المراقبة والتوجيه الاستراتيجي للشركة إيجاباً في جودة التدقيق؟

السؤال الفرعي الثالث: هل تؤثر الكفاءة والخبرة العلمية والتزام الشركة بوضع محددات على عمل لجنة المراقبة إيجاباً في جودة التدقيق؟

السؤال الفرعي الرابع: هل يؤثر عمر رئيس لجنة المراقبة والتوجه بتحديد الأعمار لاشغال المناصب في الشركة إيجاباً في جودة التدقيق؟

السؤال الفرعي الخامس: هل يؤثر الالتزام بأخلاقيات المهنة لرئيس لجنة المراقبة والالتزام أعضاء مجلس الإدارة بميثاق أخلاقيات العمل إيجاباً في جودة التدقيق؟

أهمية البحث:- Research Importance

تهتم الحوكمة بالتحكم في الشركات بهدف إعادة الثقة فيها وفي الاقتصاد الذي ينشئها، لذلك تعتبر الحوكمة من ضمن المعايير الدولية المعتمدة للحكم على الاقتصاد الوطني، كما ان الأحداث العالمية الأخيرة المتمثلة بانهيار مجموعة من الشركات الكبرى وتعاقب ذلك بسلسلة اكتشافات لتلاعب الشركات في قوائمها المالية (الغزالي، 2015:38)

كما حظيت حوكمة الاستدامة في الآونة الأخيرة بالاهتمام الكبير نتيجة لمجموعة من حالات الفشل الإداري والمالي التي تعرضت لها الكثير من شركات دول شرق آسيا والشركات الكبرى في أميركا وتبين من خلالها انعدام تطبيق الحوكمة في الشركات من خلال دراسة بعض الأسباب التي أدت إلى حالات الانهيار وحدث هذا الفشل المالي والإداري بسبب القائمين على الشركة من تفضيل مصالحهم الشخصية (خير الدين، 2012:8)

وبالنسبة إلى لجان المراقبة تعد أحد أهم عناصر حوكمة الاستدامة، يمكن ان تساعد في تحسين أداء الشركة وتشير نظرية الوكالة إلى ان لجان المراقبة تشرف على شؤون الشركة الداخلية، بما في ذلك الإشراف على وظيفة التدقيق، ومساءلة مجلس الإدارة، والحفاظ على استقلالية المدققين الخارجيين والداخليين، وتقدم لجان المراقبة عمليات التدقيق كوسيلة أخرى لمراقبة السلوك غير القانوني من

قبل الإدارة العليا من خلال وجود أعضاء مستقلين من ذوي الخبرة المالية والمحاسبية (Rahman & Saima,2019:54).

وتشرف لجنة المراقبة على عملية إعداد التقارير المالية، وتسهم في نظام فعال للمراقبة الداخلية، وتساعد الإدارة في تقييم المخاطر، لذلك تعد لجنة المراقبة مكوناً رئيسياً في ضمان جودة التقارير المالية (Balasundaram ,2019 : 137).

وان رئيس وأعضاء لجنة المراقبة المستقلين لهم تأثير إيجابي كبير في عملية إعداد التقارير المالية وجودتها ووجود عدد كبير من الاعضاء المستقلين داخل لجنة المراقبة يقلل من فرص الإدارة للتلاعب بالتقارير المالية والقيام بأنشطة الاحتيال المالي، وهذا يعزز مصداقية وموثوقية المعلومات المالية والمحاسبية الخالية من الأخطاء وتقديمها في الوقت المناسب. (Poretti et al,2018:31

تعود أهمية جودة التدقيق إلى أن العديد من المستخدمين الداخليين والخارجيين للقوائم المالية يتوقعون أعلى مستوى من الجودة لمخرجات عملية التدقيق، والمتمثلة في تقرير مراقب الحسابات، لأنهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم على تلك القوائم، وبالتالي فان جودة التدقيق تمثل مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق (جبران، 2010: 14).

Research Objectives - أهداف البحث:-

الهدف الرئيسي: قياس أثر خصائص رئيس لجنة المراقبة ومعايير حوكمة الاستدامة على جودة التدقيق.

ومن هذا الهدف يمكن صياغة خمسة اهداف فرعية كما يلي:

الهدف الفرعي الاول: قياس تأثير استقلالية رئيس لجنة المراقبة ومدى التزام بمعايير تحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الادارية للشركة في جودة التدقيق.

الهدف الفرعي الثاني: قياس تأثير الكفاءة العملية لرئيس لجنة المراقبة والرؤى الاستراتيجية للشركة في جودة التدقيق.

الهدف الفرعي الثالث: قياس تأثير الكفاءة والخبرة العلمية لرئيس لجنة المراقبة والتزام الشركة بوضع محددات على عمل لجنة المراقبة في جودة التدقيق.

الهدف الفرعي الرابع: قياس تأثير عمر رئيس لجنة المراقبة والتوجه بتحديد الأعمار لاشغال المناصب في الشركة في جودة التدقيق.

الهدف الفرعي الخامس: قياس في تأثير الالتزام بأخلاقيات المهنة لرئيس لجنة المراقبة والتزام اعضاء مجلس الادارة بميثاق أخلاقيات العمل في جودة التدقيق.

Research Hypothesis -:- فرضية البحث :-

الفرضية الرئيسية: تؤثر خصائص رئيس لجنة المراقبة ومعايير حوكمة الاستدامة ايجاباً في جودة التدقيق.

الفرضية الفرعية الاولى: تؤثر استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الادارية للشركة ايجاباً في جودة التدقيق.

الفرضية الفرعية الثانية: تؤثر الكفاءة العملية لرئيس لجنة المراقبة والتوجه الاستراتيجي للشركة ايجاباً في جودة التدقيق.

الفرضية الفرعية الثالثة: تؤثر الكفاءة والخبرة العلمية لرئيس لجنة المراقبة والالتزام الشركة بوضع محددات على عمل لجنة المراقبة ايجاباً في جودة التدقيق.

الفرضية الفرعية الرابعة: يؤثر عمر رئيس لجنة المراقبة والتوجه بتحديد الأعمار لاشغال المناصب في الشركة ايجاباً في جودة التدقيق.

الفرضية الفرعية الخامسة: يؤثر الالتزام بأخلاقيات المهنة لرئيس لجنة المراقبة والالتزام اعضاء مجلس الادارة بميثاق أخلاقيات العمل ايجاباً في جودة التدقيق.

حدود البحث

الحدود المكانية: مكاتب المحاسبة والتدقيق والشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية .

الحدود الزمانية: تمثلت بمدة توزيع الاستبانة الالكترونية من (1-20/7/2024).

مقياس البحث

تم استخدام مقياس ليكرت السباعي (Seven-Point Lier) وفقاً لتدرج (لا أتفق بشدة، لا أتفق، لا أتفق لحد ما، محايد، أتفق لحد ما، أتفق، أتفق بشدة) . ويُعد هذا المقياس من أكثر المقاييس استخداماً لقياس الآراء ولتوازن درجاته، وتم قياس حوكمة الاستدامة من خلال خمسة ابعاد (استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الادارية للشركة، الكفاءة العملية لرئيس لجنة المراقبة والتوجه الاستراتيجي للشركة، الكفاءة والخبرة العلمية لرئيس لجنة المراقبة والالتزام الشركة بوضع محددات على عمل لجنة المراقبة، عمر رئيس لجنة المراقبة والتوجه بتحديد الأعمار لاشغال المناصب في الشركة، الالتزام بأخلاقيات المهنة لرئيس لجنة المراقبة والالتزام اعضاء مجلس الادارة بميثاق أخلاقيات العمل)، وتم قياس متغير جودة التدقيق المكون من ستة فقرات.

البرامج الإحصائية المستخدمة

لحل مشكلة البحث وتحقيق أهدافه واختبار فرضياته والوصول الى النتائج الخاصة بعينة البحث حيث تم استخدام البرنامج الاحصائي (Smart –PLS) .

Smart –PLS : هو برنامج احصائي له نفس الغرض مثل lisrel and Amos، وهو اختبار العلاقة بين المتغيرات سواء المتغيرات الكامنة أم مع متغيرات المؤشر، او الظاهر لديه عدد محدود من العينات بينما النموذج الذي يتم بناؤه معقد . ولا يمكن القيام بذلك عند استخدام البرنامجين أعلاه .ذلك لحاجتهما الى عينات كافية (Masduki Asbari ,2021)

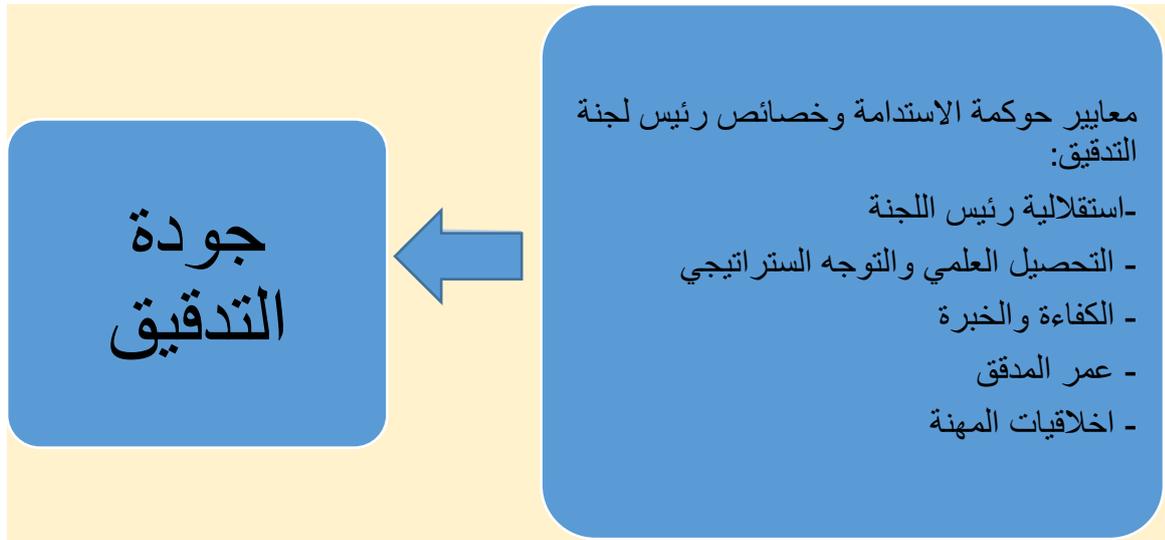
منهج البحث Research Method

اعتمدت الباحثة على المنهج الاستقرائي في مسح وتحليل ما توفر من المراجع والادبيات الأجنبية والعربية والمحلية من رسائل واطاريح ودوريات، التي كان لها الأثر الكبير في تناول مشكلات البحث وإثبات فرضياته في الجانب النظري لتحقيق أهداف البحث بعد الاطلاع على الأدبيات والقوانين وأدلة التدقيق المحلية والمعايير الدولية والتوجيهات الصادرة من المنظمات العربية والدولية ذات العلاقة.

متغيرات البحث: - Research Variables

يمكن تحديد متغيرات البحث (المستقلة والتابعة) وطرائق قياسها كالآتي:

1. المتغير المستقل: معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة.
2. المتغير التابع: جودة التدقيق.



الشكل (1) متغيرات البحث

المبحث الثاني دراسات سابقة

تمهيد

ان الدراسات السابقة تمثل حجر الاساس والمرجع الذي يستند اليه اي باحث لكي يطلع على الافكار العامة المرتبطة بجوانب بحثه، لان العلم ما هو الا سلسلة مترابطة الحلقات و سلم متتابع الدرجات وتراكم للخبرات والتصورات، ومن هذا المنطلق فقد اطلعت الباحثة على مجموعة من الدراسات السابقة ذات العلاقة بدراستها الحالية، اذ يتضمن هذا المبحث محورين يختص الأول بعرض أهم الدراسات السابقة العراقية والعربية منها والاجنبية. اما المحور الثاني فانه يتكفل بمناقشة تلك الدراسات وبيان موقع الدراسة الحالية منها، كما في ادناه:

اولاً: الدراسات العربية والأجنبية التي تناولت محوري حوكمة الاستدامة وجودة التدقيق

تناولت دراسة (المعموري والججاوي، 2022) حوكمة الاستدامة وجودة التدقيق : حيث يهدف هذه الدراسة الى معرفة مدى تطبيق الشركات العراقية والعربية عينة البح المعايير محاسبة الاستدامة (SASB) والإفصاح عنها، فضلاً عن تحليل محتوى التقارير المالية السنوية للشركات المدرجة في السوق المالي لمعرفة مدى التزامها في تطبيق معايير محاسبة الاستدامة الصادرة عن مجلس معايير محاسبة الاستدامة (SASB) أظهرت نتائج البحث التحليلي للتقارير المالية السنوية ان التزام شركات قطاع الإتصالات في تطبيق مواضيع الاستدامة والخاصة بمعيار خدمات الإتصالات السلوكية واللاسلكية بلغ المتوسط العام الأفراد عينة البحث حوالي (54) وهذا يعني وجود نسبة من المقبولية في تطبيق المعيار. فضلاً عن وجود أعلى درجة إبلاغ للمعيار الشركة الإتصالات الأردنية عينة البحث لسنة (2017) حيث كانت النسبة حوالي (74) ويدل هذا على النسبة الجيدة في تطبيق المعيار. وكذلك تم التعرف على آراء مجموعة من الأفراد العاملين في الشركات (عينة البحث من خلال توزيع الاستبانة عليهم الغرض منها هو تعزيز نتائج البحث ويتضح أن مواضيع الاستدامة الخاصة بقطاعات الإتصالات، والنقل، والصناعة (الالبسة) عند تطبيقها في الشركات تسهم في تحسين الأداء والإبلاغ المالي التعزيز الثقة في البيانات المالية.

وكذلك دراسة (شعبان، 2018): التي هدفت الى بيان اثر تطبيق حوكمة الاستدامة في مستوى جودة التدقيق الداخلي وذلك في المصارف الخاصة في سوريا وتحديد مدى تأثير تطبيق قواعد حوكمة الاستدامة على تطوير الأداء المهني للمدققين الداخلية للمصارف، وتم استخدام المنهج الوصفي

التحليلي وعينة الدراسة تمثلت موظفي إدارات التدقيق الداخلي في المصارف الخاصة العاملة في سوريا وتمثلت 14 وحدة تدقيق داخلي وتم استخدام البرنامج الاحصائي SPSS وتوصلت الدراسة الى وجود اثر لتطبيق بعض مباديء حوكمة الاستدامة في مستوى جودة التدقيق الداخلي حيث ساعد التطبيق السليم الحوكمة الاستدامة على توفير الاستقلال المهني للمدققين الداخليين والذي يمكن من تحقيق اهداف عملية التدقيق بمستوى كفاءة افضل، كما ان مباديء حوكمة الاستدامة تحرص على ان يمتلك المدقق الداخلي المعرفة الكافية بالمعايير المهنية اللازمة لممارسة وظيفة التدقيق الداخلي.

وتوصلت دراسة (خلخال واخرون،2023) إلى بيان مسؤولية المدقق الخارجي في تدقيق تقارير الاستدامة وتوضيح دوره في دعم وتمكين المرأة ومعرفة الاساليب المتبعة التدقيق تقارير الاستدامة وتقويم برامج ومؤشرات ديوان الرقابة المالية الاتحادي المستعملة في تدقيق الوحدات الاقتصادية واستعمل الباحثين التحليل الوصفي والاستنباطي في بيان وجود الارتباط من عدمه بين المتغيرات حيث تم استخدام الانحدار الخطي المتعدد والعرض جمع البيانات التي تخص الجانب العملي اعتمد الباحث على القوائم المالية للشركات محور الدراسة والمنشورة ضمن موقع سوق العراق للأوراق المالية ولجمع واستخراج البيانات الازمة وتنظيمها وتصنيفها ضمن برنامج (Excel)ومن ثم استخدام برنامج (Eviews) للتحليل واختبار الفرضيات وتوصل الباحث إلى أن التأكد من تطبيق اهداف الاستدامة واعداد تقارير الاستدامة سيؤدي إلى دعم المرأة كون الهدف الخامس من أهداف الاستدامة يتضمن المساواة بين الجنسين وتمكين المرأة وضمان مشاركتها الكاملة والفعالة في أعمال الوحدة الاقتصادية فضلا عن تكافؤ الفرص في القيادة. وكذلك دراسة (Jamil et al,2022): التي كانت تهدف إلى تقييم العلاقة بين حوكمة الاستدامة الإسلامية والحوكمة البشرية وإعداد تقارير الاستدامة من خلال دراسة الشركات المتوافقة مع الشريعة الإسلامية في ماليزيا. وهذا أمر مهم للغاية لضمان أن آلية حوكمة الاستدامة ستقود المنظمة إلى بذل المزيد من ممارسات الاستدامة عندما يكون هناك إفصاح عن حوكمة الاستدامة الإسلامية والحوكمة البشرية. يتم قياس الحوكمة البشرية من خلال الخبرة الوظيفية لمجلس الإدارة، والخلفية التعليمية لمجلس الإدارة، والمستوى التعليمي لمجلس الإدارة، وعمر مجلس الإدارة، والتنوع بين الجنسين في مجلس الإدارة، ومستوى النزاهة، وكمية التدريب الذي يحضره مجلس الإدارة، وجودة الرقابة الداخلية. تبحث هذه الدراسة في العلاقات بين تقارير الاستدامة، والتي تشمل الحوكمة الاقتصادية والبيئية والاجتماعية وحوكمة الاستدامة الإسلامية والحوكمة البشرية. وقد استخدمت الدراسة التحليلات الكمية بناءً على إجمالي (68) تقريرًا سنويًا للشركات المتوافقة مع الشريعة الإسلامية للسنة المنتهية في/ 2019، وتم استخدام تحليلات الانحدار الوصفي والمتعدد لتحليل البيانات. وجدت الدراسة أن الخلفية التعليمية لمجلس الإدارة،

والمستوى التعليمي لمجلس الإدارة، وعمر مجلس الإدارة، ومستوى النزاهة وجودة الرقابة الداخلية كانت مرتبطة بشكل كبير بتقارير الاستدامة. ومع ذلك، فقد تبين أن الخبرة الوظيفية لمجلس الإدارة، وكمية التدريب الذي حضره مجلس الإدارة، والتنوع بين الجنسين في مجلس الإدارة، لا ترتبط بشكل كبير بتقارير الاستدامة. وقد توصلت دراسة (Ausloos&Kyere,2020): إلى إجراء دراسة تجريبية لأثر حوكمة الاستدامة الجيدة على الأداء المالي للشركات غير المالية المدرجة في المملكة المتحدة. تعمل نظرية الوكالة ونظرية الوكالة كأساس للنموذج المفاهيمي. تم فحص خمس آليات لحوكمة الاستدامة على مؤشرين للأداء المالي، العائد على الأصول و Tobin's Q، باستخدام منهجية الانحدار المقطعي. تشير الاستنتاجات المستخلصة من الاختبار التجريبي الذي تم إجراؤه على (252) شركة مدرجة في بورصة لندن لعام/ 2014 إلى وجود علاقة إيجابية أو سلبية، ولكن في بعض الأحيان لا يوجد تأثير، لآليات حوكمة الاستدامة على الأداء المالي وتناقش الآثار ومن خلال التمييز بين التأثيرات الناتجة عن الأسباب قدمت دليلاً على أنه عندما يتم اختيار آليات حوكمة الاستدامة الصحيحة، يمكن تحسين الوضع المالي للشركة.

وكما راجعت دراسة (Zaman et al,2020): بشكل منهجي (218) مقالة بحثية منشورة على مدى 27 عامًا لرسم خريطة لكيفية تطور وتطور أبحاث CG-CSR من الناحية النظرية والمنهجية عبر سياقات مؤسسية مختلفة. لإلقاء الضوء على النطاق الكامل للعلاقة بين CG والمسؤولية الاجتماعية للشركات، قمنا بتصنيف واستكشاف طبيعة هذه العلاقة على طول فرعين: (أ) المسؤولية الاجتماعية للشركات كوظيفة لـ CG و (ب) CG كوظيفة للمسؤولية الاجتماعية للشركات.

وكذلك حلت دراسة (Naciti et al ,2020): (468) دراسة بحثية منشورة بين عامي 1999 - 2019 من خلال استخدام ثلاث تقنيات لتصوير تحليل المجموعات، وهي تجميع شبكة الكلمات الرئيسية، وتجميع شبكات الاستشهاد المشترك، وتصوير التراكم. بالإضافة إلى ذلك قدمت مراجعة مختصرة لكل مجموعة. وقد تم تحديد ثلاث مجموعات مواضيع رئيسية، والتي أطلقنا عليها (1) المسؤولية الاجتماعية للشركات وإعداد التقارير، (2) استراتيجيات حوكمة الاستدامة، و (3) تكوين مجلس الإدارة. يقع متوسط السنوات المرجحة التي تظهر فيها الكلمات الرئيسية الرئيسية في الأدبيات المنشورة على مدار العقدين الماضيين في فترة 4 سنوات بين عامي 2014 - 2017. ويرجع ذلك إلى الزيادة الهائلة في عدد المنشورات حول حوكمة الاستدامة والاستدامة في السنوات الأخيرة. ومن خلال التحليل الزمني، تبين الانتقال من مفاهيم أكثر تجريديًا - مثل "المجتمع" و"الأخلاق" و"المسؤولية" - إلى مصطلحات أكثر واقعية وقابلة للتنفيذ مثل "مديرة" و"حجم مجلس

الإدارة" و" مدير مستقل". وتشير الدراسة إلى أن أدبيات حوكمة الاستدامة والاستدامة تتطور من نهج مفاهيمي تماماً إلى دراسات أكثر استراتيجية وعملية، في حين يمكن إرجاع جذورها النظرية إلى عدد من الدراسات التأسيسية في نظرية أصحاب المصلحة ونظرية الوكالة والسياسة الاجتماعية. نظريات الإفصاح الطوعي.

وكذلك حلت دراسة (جبر، 2017): "قياس مستوى تطبيق مبادئ حوكمة الاستدامة واثره في الوصول للقيمة الحقيقية للسهم-دراسة تحليلية في سوق العراق للأوراق المالية" وهي بحث منشور في مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم تهدف الى تحليل وقياس مستوى تطبيق مبادئ حوكمة الاستدامة في الشركات العراقية وأثر تطبيق هذه المبادئ في الوصول للقيمة الحقيقية للسهم، وكانت عينة البحث عينة من المستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية وتوصلت الدراسة الى ان التزام الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بتطبيق مبادئ الحوكمة ضمناً من دون وجود لوائح او قوانين تنظم تطبيقها من وجهة نظر المستثمرين، ووجود علاقة ارتباط وتأثير موجبة ومعنوية بين الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الاستدامة والوصول للقيمة الحقيقية للسهم الواحد.

ثانياً: الدراسات العربية والأجنبية التي تناولت محوري خصائص رئيس لجنة المراقبة وجودة

التدقيق

حيث هدفت دراسة (Azuse، 2023): "تحديد مدى إمكانية تفعيل دور لجان المراجعة في ضبط جودة التدقيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، من خلال فحص مدى إدراك المدققين والمديرين لعينة من الشركات لأهمية هذه اللجان في ضبط جودة المراجعة الداخلية والخارجية واستكشاف المعوقات التي تحد من تفعيل دورهم في هذا المجال، أداة البحث تصميم استبيان، أشارت نتائج معالجة بيانات الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة إلى: - وجود وعي كبير بين مدققي ومديري المؤسسات الاقتصادية الجزائرية قيد الدراسة بأهمية دور لجان المراجعة في ضبط جودة المراجعة، وخاصة التدقيق الداخلي. - هناك معوقات تحد من إمكانية تفعيل دور لجان المراجعة في ضبط جودة التدقيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، والعقبات المتعلقة بالتنسيق والتعاون مع اللجنة هي الأكثر تأثيراً على فعاليتها من وجهة نظر عينة من الأفراد. ومن أبرز هذه المعوقات قلة التنسيق والتواصل الفعال بين اللجنة والمدققين الداخليين أو الخارجيين، وكذلك غياب الدعم المهني الكافي من قبل مجلس الإدارة من أجل تحقيق دوره في ضبط جودة المراجعة، فضلاً عن غياب الصلاحيات والتمويل الذي يسمح للجنة بالتعاقد مع الخبرات والاستشارات الخارجية لأداء هذا الدور بفعالية. اما دراسة (قشطة، 2021) فتناولت "أثر خصائص لجنة المراقبة على توقيت إصدار تقرير تدقيق

الحسابات (دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين)" وكان الهدف من هذه الدراسة هو تحديد مدى توافق خصائص لجان المراقبة المكونة في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين مع ما نصت عليه قواعد الحوكمة في فلسطين، معرفة متوسط فترة التأخير في إصدار تقرير تدقيق الحسابات في الشركات وفحص تأثير خصائص لجان المراقبة على توقيت إصدار تقرير تدقيق الحسابات في الشركات. وكانت عينة الدراسة هي التقارير السنوية المنشورة للشركات المدرجة في بورصة فلسطين خلال الفترة الممتدة (2016 -2020)، وجميع الشركات المدرجة في بورصة فلسطين وعددها (47) شركة، وتوصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها: وجود علاقة إيجابية هامة بين الخبرة المالية والمحاسبية للجنة المراقبة وتوقيت إصدار تقرير تدقيق الحسابات في الشركات الفلسطينية، عدم وجود علاقة بين خصائص لجنة المراقبة المتمثلة في: حجم اللجنة، والاستقلالية، وعدد الاجتماعات، وملكية أعضاء اللجنة للأسهم في الشركة، و تعدد عضوية أعضاء لجنة المراقبة في أكثر من مجلس إدارة واحد، وتوقيت إصدار تقرير تدقيق الحسابات، وجود توافق بين ثلاث خصائص من ست خصائص للجان المراقبة في معظم الشركات المدرجة في بورصة فلسطين مع ما نصت عليه قواعد الحوكمة، وهي: حجم لجنة المراقبة، والاستقلالية، والخبرة المالية والمحاسبية للجنة المراقبة.

وكان الغرض من دراسة (**Suryanto et al,2017**) هو دراسة العلاقة بين حجم مجلس الإدارة، وعدد المديرين غير التنفيذيين، والخبرة المالية للمديرين غير التنفيذيين الذين يمثلون لجنة المراقبة وجودة التدقيق. تم استخدام البيانات من الشركات غير المالية المدرجة في البورصة الإندونيسية. ولتحقيق أهداف البحث استخدمنا الانحدار اللوغاريتمي. يتم جمع بيانات (121) شركة مدرجة في فترة خمس سنوات 2012 - 2016 من حسابات التدقيق المطبوعة المتوفرة على المواقع الإلكترونية للشركات. أدى ظهور ظاهرة حوكمة الاستدامة إلى حدوث العديد من التغييرات الهيكلية في هيكل حوكمة الاستدامة مثل دور لجنة المراجعة وجودة المراجعة. شهد العقد الثاني الذي بدأ بأزمة الرهن العقاري تطوراً هاماً في قانون حوكمة الاستدامة. أصبح دور لجنة المراقبة الآن مهماً ويتم الاعتراف به كحل لمنع الاحتيال الداخلي. أظهرت نتائج الدراسة أنه في الشركات غير المالية المدرجة في لجنة تدقيق البورصة الإندونيسية وخصائص مجلس الإدارة لها تأثير كبير على جودة التدقيق. وقد أجريت دراسة (**Sukma & Bernawati ,2019**): لمعرفة تأثير خصائص لجنة المراجعة على جودة المراجعة، وان خصائص لجنة المراقبة المستخدمة في هذه الدراسة هي عدد لجان المراقبة، وعدد اجتماعات لجنة المراقبة، والخلفية التعليمية للجنة المراقبة، وخبرة لجنة المراقبة بينما يتم قياس جودة التدقيق باستخدام رسوم التدقيق. تستخدم هذه الدراسة شركات التصنيع المدرجة

في بورصة إندونيسيا في الفترة 2016 - 2018 مع 70 بيانات مراقبة وتستخدم انحدار OLS تشير نتائج هذه الدراسة إلى خصائص التدقيق الأربع، فقط الحجم والخبرة تؤثر بشكل كبير على جودة التدقيق، في حين أن اجتماعات التدقيق والتعليم لا تؤثر بشكل كبير على جودة التدقيق، وكذلك الحال مع التعليم الذي لا يمكن التأكد من القدرات التي يمتلكها أعضاء لجنة المراجعة. وبشكل عام، فإن فعالية لجنة المراجعة ليس لها تأثير كبير على جودة المراجعة.

وتناولت دراسة (Aifuwa et al,2020): "سمات لجنة المراقبة وحسن توقيت إعداد التقارير المالية للشركات في نيجيريا"، وكان هدف الدراسة هو التحقيق في تأثير سمات لجنة المراقبة على توقيت إعداد التقارير المالية للشركات في نيجيريا، لأنه على الرغم من انشاء لجنة للتدقيق في الشركات والموعود النهائي الذي حددته أسواق رأس المال لإعداد التقارير المالية السنوية، إلا ان الإبلاغ عن التأخر لا يزال قائماً. وقد أخذت الدراسة عينة من الشركات المدرجة في البورصة النيجيرية من 2017 إلى 2018 بواقع 116 شركة. وتوصلت الدراسة الى استنتاجات وهي تقلل المديرات في لجنة المراقبة من تأخر إعداد تقرير التدقيق، وبالتالي يزيد من توقيت إعداد التقارير المالية وهناك تأثيراً مشتركاً وإيجابياً للمديرات على العلاقة بين استقلالية لجنة المراقبة وتوقيت التقارير المالية.

وقد تناولت دراسة (Wahhab & Al-shammar,2020): "خصائص لجنة المراقبة والتغييرات التنظيمية وجودة التقارير المالية في العراق" وكان هدفت الدراسة هو فحص تأثير خصائص لجنة المراقبة مثل حجم لجنة المراقبة، واجتماعات لجنة المراقبة، واستقلالية لجنة المراقبة، والخبرة المالية للجنة المراقبة على جودة التقارير المالية في الشركات غير المالية العاملة في العراق، الدور المباشر والمعتدل للتغييرات التنظيمية في العلاقة بين خصائص لجنة المراقبة ونوعية التقارير المالية في سياق الشركات غير المالية في العراق وتركز الدراسة بشكل خاص على الآثار المترتبة على قانون Sarbanes-Oxley في العراق، وكانت عينة الدراسة 170 منظمة كعينة الدراسة التي تضم ما مجموعه 850 ملاحظة سنة ثابتة. لمزيد من التحليل، تم تضمين 575 ملاحظة خاصة بالسنوات التنظيمية فقط. يستخدم نموذج الانحدار المتعدد لتحليل هذه البيانات، وتوصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها تلعب AC دوراً مهماً في زيادة موثوقية الأرباح حيث يوجد نظام ضعيف لحماية المستثمر ونظام ضعيف لتنفيذ معايير المحاسبة، ويشار إلى السمات التمييزية لمجلس الإدارة في فحص ومراقبة القرارات التي يتخذها المديرون بشأن بث المعلومات المالية باسم AC ولم يتم العثور على علاقة ذات دلالة إحصائية بين خصائص AC و FRQ حتى الان في الدراسات الحالية.

ثالثاً: إسهامة البحث الحالي وموقعه من الدراسات السابقة:

أكدت الدراسات السابقة على تزايد الإهتمام بتطبيق الحوكمة ليس فقط على مستوى الوحدات الاقتصادية فحسب بل أيضاً على مستوى المجتمعات في الكثير من الدول وخاصة الدول النامية، لما يحققه تطبيق الحوكمة من مزايا مختلفة تحد من الكثير من المشاكل التي تواجه معظم الشركات وعلى وجه الخصوص المشاكل المالية حيث أكدت الحوكمة على ضرورة وجود جهات رقابية تعمل بشكل أكثر فاعلية من السابق وأن إمكانية وضع مبادئ الحوكمة كضوابط داخلية تكون نقطة إنطلاق لضمان كفاءة إدارة المؤسسة واستغلال مواردها بأفضل الطرق، وكما أكدت الدراسات السابقة على أهمية دور لجان المراجعة في تحقيق جودة التدقيق.

وإن أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة على حد علم الباحثة بأنها أكثر شمولاً وتفصيلاً إذ أنها اشتملت على عدة محاور تتعلق بدراسة موضوع حوكمة الاستدامة وموضوعه خصائص رئيس لجنة المراقبة والتكامل بينهما وتأثيرهما على مستوى جودة التدقيق، إضافة الى اختلاف عدد المشاهدات وبيئة عينة البحث.

المبحث الأول: مدخل نظري في حوكمة الاستدامة

تمهيد:

يرجع استخدام مصطلح "حوكمة الاستدامة" إلى ثلاثينيات من القرن العشرين في ذلك الوقت تم وصف اختلاف المصالح بين المالكين ومديري الشركة والسبب الرئيسي لهذه الظاهرة يكمن في هياكل الشركات الحديثة التي تسبب أصحاب الشركات السيطرة بشكل متزايد على الإدارة وبسبب الزيادة السريعة في الأنشطة التجارية العالمية وعدد من الفصائح الكبيرة في الشركات حول حل الإدارة ومراقبة النزاعات التي تنشأ عن الفصل بين الملكية والسلطة. وغالباً ما يؤدي هذا الفصل إلى اختلاف المصالح وعدم تناسق المعلومات بين المالكين والمديرين، وتعد حوكمة الاستدامة إحدى الأمور البحثية المهمة التي تهدف إلى الحفاظ على النظام المالي والإداري وضمان استقراره والحفاظ على رؤوس الأموال، وتزايد الاهتمام بمفهوم الحوكمة في عالم الأعمال في الدول المتقدمة والناشئة أثناء الأزمات المالية والإقتصادية للعديد من الشركات الدولية الذي اظهر عن وجود وجهة من القصور في عمليات الإفصاح بالتقارير المالية، وتدني في مستوى الأعمال المقدمة، وعدم توازن في حقوق أصحاب المصالح فضلاً عن ضعف الثقة في إدارة منظمات الأعمال وغير ذلك من المظاهر السلبية التي أثرت على الممارسات الإدارية بهذه الشركات، كما ويحتل موضوع الحوكمة في الوقت الحاضر مركز الصدارة بين المواضيع البحثية بالنسبة للمنظمات المختلفة، وجدير بالذكر إلى ان على الصعيد الدولي لم يكن هناك اتفاق على مفهوم واضح وشامل بحيث يتفق عليه القانونيون والمحللون والإقتصاديون والمحاسبون يوضح مفهوم حوكمة الاستدامة وذلك ما شددت عليه موسوعة الحوكمة من حيث الافتقار إلى تعريف شامل يوضح هذا المفهوم.

The Concept of Governance

مفهوم وتعريف الحوكمة

إن تبني ثقافة الشفافية والأمانة والمسؤولية الإجتماعية من قبل الشركات ستعزز أداء أعمالها وتحافظ على قيمة المساهمين بشكل مستدام. وأولئك الذين يفشلون في تبني أو قبول حوكمة الاستدامة، فإن المسؤولية الإجتماعية للشركات وممارسات إدارة المخاطر ستفشل في نهاية المطاف، وتجدر الاشارات قبل التحدث إلى توضيح مفهوم الحوكمة يمكن التطرق على المستوى الدولي أنه لا يوجد مفهوماً محدداً لحوكمة الاستدامة بحيث يتفق عليه الإقتصاديون والمحاسبون والقانونيون والمحللون وذلك ما تم اثباته في هذه الموسوعة ان الافتقار إلى مفهوم معين ومحدد للحوكمة، قد يرجع إلى تداخل العديد من الامور الإقتصادية والتنظيمية والمالية

والإجتماعية للشركات إن مصطلح (Corporate Governance) عندما تم تعريبه إلى اللغة العربية شمل عديد معان مثل : حوكمة الاستدامة، الحاكمية المؤسسية، الحكم الرشيد، حكم الشركات، أسلوب الإدارة المثلى، أسلوب ممارسة سلطة الإدارة بالشركة، الإدارة النزيهة وغيرها. ويعتبر مفهوم الحوكمة جديد في المعجم العربي وهي لفظة مستمدة من الحكم الرشيد والانضباط والسيطرة والحكومة ان للحوكمة كلمات ومفاهيم ودلائل متعددة (Martin Fahy& et al:163,2005)

ورد لمصطلح الحوكمة عدة تعريفات وذلك بسبب اختلاف وجهات النظر بين الدول أولاً وبين الباحثين والنشاط الذي يغطيه المصطلح ثانياً .

وعرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) بانها مجموعة العلاقات بين مجلس ادارة المؤسسة ومالكين المؤسسة وحملة الاسهم الآخرين والاطراف الأخرى والتي توفر اطار متكامل للإجراءات والوسائل الداخلية والضوابط والتعليمات الواجبة الاتباع لتحقيق اهداف المؤسسة بفاعلية مع الضبط والتدقيق الداخلي للتحقق من كفاءة الأداء (2004 : 11 OECD ،

وعرفها البنك الدولي بأنها ممارسة السلطة السياسية واستخدام الموارد المؤسسية لإدارة مشاكل المجتمع وشؤونه . وتعني القواعد والاجراءات التي يجب اتباعها من اجل ضبط وتنظيم العلاقة بين مالكي المؤسسة وادارتها لتحقيق كفاءة الاداء (مطاوع،2009: 3) .

كما عرفت بأنها مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها والمساهمين فيها وأصحاب المصلحة الآخرين، وإنها أداة للحصول على الأعمال الجماعية والاستقلالية والشفافية والمسائلة والقيمة المضافة وهي نظام لحماية المستثمرين بشكل خاص بسبب الأسواق المالية وما تشهده من منافسة في ظل العولمة (10 ، 2012 : Aydemir)

وعرفت بأنها مجموعة من القواعد والإرشادات والضوابط والآليات التي تنظم وتراقب وتوجه وتحكم السلوك البشري بقصد التأكد من أن السلوك الجماعي والفردي داخل المؤسسة يلبي المعايير التي يتوقعها المجتمع، (13 ، 2016 : Vagneur)، وعرفت من قبل (Street Raut) بانها عملية تهدف إلى تخصيص موارد المؤسسة بطريقة تولد القيمة إلى أقصى حد للمؤسسة ولجميع أصحاب المصلحة - المساهمون والمستثمرون والموظفون والعملاء والموردون والبيئة والمجتمع بشكل عام وتحمل المسؤولين عن : خلال تقييم قراراتهم بشأن الشفافية والشمولية والإنصاف والمسؤولية (1 ، 2018 : Raut)

اما التعريف من وجهة نظر الباحث فيمكن القول بان الحوكمة هي نظام ينظم العمل المؤسسي وواجب وملزم الاتباع ويتضمن مجموعة من القواعد والاجراءات التي تنظم وتدير عمل المؤسسة وعلاقاتها والتزاماتها الداخلية والخارجية وتضمن (المسؤولية الاخلاص والانضباط والجدية في العمل) وان يكون التعامل مبني على اساس الشفافية وعدم التحيز مع وجود حق للمساءلة الذي يضمن حقوق الاطراف المستفيدة (مالكين، مساهمين، مستثمرين، موظفين، أي جهة اخرى)، مع وجود دائرة لإدارة المخاطر، وتوفير استقلالية كافية لأجهزة التدقيق الداخلي تشرف على التطبيق وتضمن تحقيق القيمة المضافة للمؤسسة.

أهمية حوكمة الاستدامة **Importance of Corporate Governance**

تهتم حوكمة الاستدامة بالتحكم في الشركات بهدف اعادة الثقة فيها وفي الاقتصاد الذي ينشئها، لذلك تعتبر الحوكمة من ضمن المعايير الدولية المعتمدة للحكم على الاقتصاد الوطني، كما ان الأحداث العالمية الأخيرة المتمثلة بانهيار مجموعة من الشركات الكبرى وتعاقب ذلك بسلسلة اكتشافات لتلاعب الشركات في قوائمها المالية، وعدم بذل العناية المهنية الواجب أدائها من قبل جهات التدقيق الخارجي، أظهر بوضوح ضرورة وجوب تنفيذ حوكمة الاستدامة حتى في الدول التي كان من المعتاد اعتبار أن أسواقها المالية على درجة عالية من الجودة. (الغزالي،2015:38)

كما حظيت حوكمة الاستدامة في الآونة الأخيرة بالاهتمام الكبير نتيجة لمجموعة من حالات الفشل الإداري والمالي التي حظيت بها الكثير من شركات دول شرق اسيا والشركات الكبرى في أميركا وتبين من خلالها انعدام تطبيق الحوكمة في الشركات من خلال دراسة بعض الأسباب التي أدت إلى حالات الانهيار وحدث هذا الفشل المالي والإداري بسبب القائمين على الشركة من تفضيل مصالحهم الشخصية مثل العاملين ومجلس الإدارة والمديرين وغيرهم على حساب الدائنين والمساهمين وأصحاب المصالح الأخرى الموظفين والموردين وعامة الناس. كما أن العولمة وتحرير الأسواق المال العالمية فتحت أبوابا جديدة أمام المستثمرين لتحقيق الأرباح الكبيرة ، وأصبح لزاما عليهم البحث عن الشركات التي بها هياكل سليمة ،والتي تمارس الحوكمة لإدارة الشركة وتسمح لهم بمشاركة في الإشراف ، لهذا تعتبر الحوكمة من بين المقاييس العالمية المعتمدة للحكم على الاقتصاد الوطني ،كما أنها في جانب آخر تساهم في ضمان حقوق المساهمين في الشركة ،وتعد واحدة من أفضل الأساليب وطرق العمل والمعايير التي تشارك في قياس مدى انتظام كفاءة أسواق رأس المال الصاعدة والمتطورة، (خير الدين،2012:8) وتكمن هذه الأهمية بالآتي (العيش،2016:4) :

أ- ضرورة حوكمة الاستدامة في الوقوف مع محاربة الفساد الإداري والمالي

ان تحقيق العدالة والشفافية واعطاء الحق في مساءلة الإدارة أول ما سعت الية حوكمة الاستدامة، وذلك من خلال اسس وقواعد تؤكد على وجوب الإلتزام بأهمية احكام القانون بواسطة تصميم هياكل ادارية وتحديد كيفية إتخاذ القرارات وتوزيع المهام بين أصحاب المصالح والمساهمين ومجلس الإدارة وكيفية محاسبة الإدارة عن طريق ضمان الرقابة على الأداء المالي الذي يؤدي إلى تخفيض التنازع والتنافس ومنع الفساد الإداري والمالي والمحسوبيات، وتقليل التعارض قدر المستطاع من استغلال السلطة لغرض مصالحهم الخاصة . إن أهم ميزة لحوكمة الاستدامة هو البناء القانوني لغرض الرقابة على الأداء والذي بدوره يحدد المسؤوليات والواجبات في الشركة بشكل متوازن ودقيق في ظل بيئة اجتماعية وقانونية واقتصادية بحيث تتمتع بكل امكانيات العدالة والكفاءة والصدق الذي يحد ويخفض حالات الفساد وامكانية انتشاره.

ب- ضرورة حوكمة الاستدامة وجذب الاستثمارات وتعزيزها

في عام 2002 شركة ماكينزي (mckinsey) قامت بإجراء دراسة حول استعداد الشركات الاستثمارية أن تدفع علاوات عالية جداً للشركات التي لديها حوكمة جيدة التي أظهرت وجهة نظر المستثمرين فيها، وتتراوح العلاوات من اعلى حد إلى أدنى حد وتمثل روسيا 38%، وتركيا 27%، واندونيسيا 25%، وفي انكلترا 12%. يتضح من هذه الدراسة بضرورة الإلتزام بتنفيذ الحوكمة ويبرهن على إنه بات واحداً من أكثر المعايير الرئيسية التي عند القيام بإتخاذ قرارات استثمارية يضعها المستثمرون في أولوياتهم ،كما أن اشتداد المنافسة بين الشركات في ظل النظام الإقتصادي العالمي الحالي الذي يتمتع بالعلومة كل ذلك من أجل استثمار سليم، هناك تمايز بين تطبيق الحوكمة الي تتمتع بخاصية مهمة وهي جذب الاستثمارات ورؤوس الأموال عن تلك التي لا تطبق الحوكمة من خلال ثقة المستثمرين بها وعدم المصادقية القطعية.

ج- ضرورة حوكمة الاستدامة فيما يتعلق لحملة الأسهم

ان المساهمين هم الذين يتحملون الخسائر والافلاس وحالة عدم الاستقرار في الشركة، لذلك إن من أهم الركائز التي تقوم عليها الحوكمة هي حماية المساهمين ومجموع مساهماتهم المالية وما يشكله من ذمم مالية للشركة وحماية حقوقهم من التعارض وتضارب المصالح مع ادارة الشركة، إن الاعتماد على المدراء المستقلين يساعد على فصل الإدارة عن الملكية من خلال وجود فرص و ضمانات بحيث تستطيع حماية حقوقهم من الاثار السلبية التي تؤدي إلى التضارب أي

لا توجد علاقة ربط بملكية الشركة وتدعوهم إلى الاستغلال الشخصي على مستويات معينة في ظروف تقل بها سلطة الرقابة من خلال استغلال مراكزهم الادارية.
كما يمكن سرد أهم العوامل التي زادت من أهمية موضوع حوكمة الاستدامة في النقاط
الآتية: (عومرية، 2014:7)

1. وضع حد لعدم استمرار الفساد الداخلي في الشركات ومحاربتة بل القضاء عليه بصورة تامة وعدم السماح له بالعودة مرة ثانية.
2. ضمان النزاهة وتحقيق الاستقامة والحياد للموظفين كافة في الشركات بدءاً من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين حتى أدنى عامل فيها.
3. يجب أن تكون هناك اعلى درجة من الاستقلالية لمراقبي الحسابات الخارجيين الذين باستطاعتهم أن يحققوا أعلى قدر من الفعالية وعدم انصياعهم لأي ضغوطات قد تمارس من قبل المديرين ومجلس الإدارة.
4. يجب أن يحقق المستفيدين مردود مناسب لاستثماراتهم من خلال قدر ملائم من السكينة لحملة الأسهم والمستثمرين، مع الحفاظ على حقوقهم وخاصة صغار المستثمرين.
5. تدعيم القدرات التنافسية للشركات في أسواق رأس المال الدولية من خلال تعظيم القيمة السوقية للأسهم وخاصة في ظروف استحداث آليات وأدوات مالية حديثة، وحدوث عمليات الاستحواذ أو بيع لمستثمر رئيس أو اندماجات.
6. دفع عجلة التنمية والتطور والتقدم الإقتصادي من خلال رفع مستويات الأداء للشركات.
7. تصدر الشركات قوائم مالية أي يجب أن تكون ثقة المستثمرين عالية بها من خلال الوضوح والدقة والشفافية والاعتماد عليها في إتخاذ القرارات.
8. توفر نظم حوكمة الاستدامة الإطار التنظيمي التي تتمكن بواسطته الشركة أن تحدد أهدافها وتحدد أيضا طريقة تحقيقها.

أهداف الحوكمة للمؤسسات :

تكتسب حوكمة المؤسسات أهميتها من خلال الاهداف والمزايا التي تسعى لتحقيقها لذلك سعت معظم المؤسسات والدول إلى تطبيقها ووضعت التشريعات المختلفة اللازمة التي تدعمها، واختلفت المفاهيم المستخدمة للتعبير عن هذه الأهداف والمزايا منها المنافع أو الدوافع أو البواعث وذلك تبعاً لاختلاف وجهات نظر الكتاب أو الباحثين او توجه الدولة بشكل اجمالي فههدف الحوكمة في الولايات المتحدة والمملكة المتحدة يركز على حماية حقوق المساهمين

وتعظيم القيمة في المستقبل اما في اليابان والمانيا فتهدف الحوكمة لحماية حقوق اصحاب المصالح الآخرين وحقوق المساهمين (الحمد، 2013: 73) .

وجميع المصطلحات التي تدخل ضمن الأهداف والمزايا للحوكمة يمكن التعبير عنها في النقاط الآتية :

- 1- الدفع والتركيز على الالتزام بالمعايير والمبادئ والقوانين المتفق عليها مما يشجع الثقافة الوظيفية والدفع بتطوير المؤسسات (Maureen ، 357 : 2004)
 - 2- محاربة الفساد بشتى انواعه ومحاولة القضاء عليه سواء اكان فساد مالي او اداري او حتى سياسي .
 - 3- العمل على تحقيق وزيادة الثقة بالاقتصاد القومي ورفع معدلات الاستثمار وتحفيز ودعم نمو القطاع الخاص (مطير، 2011: 2) .
 - 4- ان وجود نظام حوكمة جيد في المؤسسة يجنبها خطورة الافلاس حيث تمكن الحوكمة المؤسسة من الحفاظ على راس المال الذي يبقي المؤسسة في منطقة الامان ويمكنها من النمو والتطوره.
 - 5- توجد علاقة طردية بين كفاءة الموظفين وجودة الحوكمة وعلاقة طردية موجبة بين الحوكمة الجيدة للمؤسسات ودرجة الاداء الاقتصادي للمؤسسة (الغالية، 2013: 9).
 - 6- تعزز الحوكمة الاستخدام الفعال للموارد على مستوى المؤسسة الواحدة والاقتصاد الكلي .
 - 7- تساعد على ضمان التزام المؤسسة بالقوانين واللوائح وتوقعات المجتمع من ناحية تحقيق الرفاهية .
 - 8- تساعد المؤسسات في جذب رؤوس الأموال الاستثمارية منخفضة التكلفة وتدعم الجهود المبذولة للحد من الفساد في التعاملات التجارية (Aydemir ، 8 : 2012)
- وترى الباحثه بان تحسين ودعم حوكمة المؤسسات يتيح للمؤسسات الحد من المخاطر المالية والتشغيلية، ويزيد بشكل كبير من جاذبيتها للمستثمرين ويؤدي إلى النمو الاقتصادي والتنمية، وتدعيم المساءلة المحاسبية ورفع درجة الثقة فيها، وتحقيق العدالة والانصاف والشفافية والقضاء على الفساد، ومنح صلاحيات وقوة مركزية لأجهزة التدقيق الداخلي وسيؤدي ذلك بالنتيجة إلى تحسين إدارة تلك المؤسسات وبالتالي إلى تعظيم أرباح المؤسسة وتحسين الأداء الاقتصادي والاجتماعي للبلد بشكل أجمالي .

الأسباب الأساسية لظهور وتطور الحوكمة:

بغض النظر عن الإستعمال الجديد للمصطلح الحالي لكن ظهوره يرجع إلى مدة بعيدة فالأساس التاريخي والنظري لحوكمة الاستدامة يعود أول مرة إلى نظرية الوكالة، التي يرجع ظهورها

لأول مرة إلى الأمريكيين Berls & means في عام 1932، اللذين لاحظا أن هناك فرقاً أو فصلاً بين رأس مال ملكية الشركة وعملية الاشراف والرقابة داخل الشركة المستمرة وهذا الفصل له العديد من الاثار على مستوى اداء الشركة، ثم في أعقاب هذا أتى دور الأمريكيين أصحاب جوائز نوبل للاقتصاد Jensen & Meckling في عام 1976 حين تم تقديم مفهوماً لهذه النظرية المشهورة (نحن نعرف نظرية الوكالة من الروابط أو علاقة يلجئ الفرد "الرئيسي Principal" صاحب رأس مال لخدمة فرد آخر "العامل Agent" حتى يستطيع القيام بمكانه ببعض المهام الجوهرية، هذه المهمة "العلاقة" تتطلب الوكالة في السلطة ، كما أن اتجاه العديد من دول العالمية إلى تغيير الانظمة الرأسمالية الإقتصادية التي يعتمد فيها بدرجة قوية على الشركات بسبب أهمية الحوكمة، (Peter Daiser:53,2018) يلاحظ أن في الأدبيات الإقتصادية عند البحث عن مصطلح الحوكمة نجد أنه في عام 1932 تم إعداد تقرير عن اشكال الشركات من قبل (Berle & Meanse) وقد أوضحا في التقرير بأن الشركات قد تصبح كبيرة جداً لدرجة تستدعي فصل الملكية عن الرقابة، نظراً لأن حملة الأسهم هم الملاك والمديرون هم الذين يراقبون الشركة التي لا يستطيع مساهموها اجماعاً انجاز القرارات اليومية اللازمة لتشغيل الأعمال وهذا المقترح يعد حجر الأساس لظهور الحوكمة.(عومرية،2014:3)

وفي عام 1977 تم صياغة قانون مكافحة ممارسة الفساد بعد فضيحة water gate في الولايات المتحدة، وهذه القوانين تتضمن قواعد خاصة لصياغة وتدقيق نظام الرقابة الداخلية بعد تعرض عدد كبير من الشركات التي كانت تعمل بمجال القروض والادخار إلى الانهيار، وفي عام 1985 تم تأسيس لجنة Treadway commission والتي كان دورها الاساسي والرئيسي تحديد أسباب سوء تمثيل الواقع الفعلي للقوائم المالية وتقديم التوصيات لتخفيض حدوث ذلك، كما يمكن تحديد المدة بين 1976 إلى 1990 مرحلة ظهور نظرية الوكالة Agency Theory اذ ظهرت كتابات بشأن تنظيم و ضبط الروابط بين الملاك، ومن خلال نظرية الوكالة يتم تحديد الصلاحيات والمتطلبات لكل من أصحاب الأموال والإدارة، بعد ذلك في بداية التسعينات للقرن الماضي تزايد الاهتمام بالحوكمة كمصطلح (دوريش،2007: 25-26).

وفي عام 1992 أطلق مصطلح حوكمة الاستدامة Corporate Governance في التقرير الصادر من Cadbury commission الذي ركز على دراسة العلاقة بين الإدارة والمستثمرين و الدعوة إلى فصل المسؤوليات وصلاحيات مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية وفي نفس العام أطلقت Basel Committee معايير بازل1 الخاصة بحوكمة المصارف وكان

أول من تحدث في فكرة فصل الملكية عن الإدارة هما (Adolf Perl, GardenerMans) أو اشارا في كتابيهما الصادر عام 1932 إن الانفصال الذي يحدث بين الإدارة والملكية من خلال هذا الانفصال تتطور وتنمو هذا الشركات بشكل ملحوظ فحملة الأسهم لديهم الشركات والمدراء التنفيذيين يطبقون عليهم الرقابة وكيفية سير الاعمال (حماد،2009:151) و) (المشهداني، 2012: 32)

وكانت البداية المعروفة لدى بعض المختصين بعد انهيار بنك الاعتماد والتجارة وافلاس شركة ماكسويل في المملكة المتحدة، وتأثير ذلك على بورصة لندن للاورق المالية عامي (1991-1992) وما صاحب ذلك من تشكيل لجنة لدراسة أسباب انهيار و افلاس الشركات المسجلة ببورصة لندن برئاسة،(Adrian Cadbury) عضو مجلس العموم البريطاني، والتي أصدرت في 1 ديسمبر 1992 تقريراً عن حوكمة الاستدامة تحت مسمى تقرير (Cadbury) كما شهد العالم العديد من الازمات منها الأزمة المالية الآسيوية(خاصة في إندونيسيا وكوريا الجنوبية وتايلاند) في عام 1997 على أثر ذلك إن انهيار أصول الملكية أدى إلى خروج رأس المال الاجنبي، ومن ابرز نقاط الضعف والتدهور في تلك البلدان والمدن وعدم وجود أساليب وطرق عمل لحوكمة الاستدامة وفي عام 1999 تم اصدار من قبل منظمة التنمية والتعاون الإقتصادية OECD مبادئ عدة للحوكمة التي كانت تضمن فصل مهام و اختصاصات مجلس الإدارة الاشرافي عن مجلس الإدارة التنفيذي في إدارة الشركات وما تبعها من الأزمات المالية في روسيا وأمريكا اللاتينية التي توجت في عام 2001 بفضيحة شركتي (Enron،WorldCom) (Corporate Governance) (Manual) (IFC):9,2010) وما تلاها من سلسلة اكتشافات التلاعب في القوائم المالية للشركات، وأخيراً الأزمة المالية التي ظهرت في النصف الثاني من عام 2008 بعد انهيار إحدى كبرى الشركات العقارية في الولايات المتحدة الأمريكية وهو بنك (Brothers Lehman) وتبعيا سلسلة من الانهيارات في الشركات الكبرى داخل الولايات المتحدة وخارجيا حيث أثر سلوك تلك الشركات على الإقتصاد دوليا إلى الحد الذي جعل الإقتصاديون يطلقون على تلك الأزمة "الأزمة المالية العالمية الكبرى الثانية بعد الأزمة المالية الأولى عام 1992 لتأثير كل منهما على دول العالم بدرجات مختلفة وليس تأثيراً محدوداً على المستوى المحلي للأزمة وتلك الأزمات جعلت الخبراء يبحثون عن أدوات وآليات جديدة للرقابة والمتابعة والنظر إلى الحوكمة، كما ويرى بعض الباحثين أن أسباب الحاجة لحوكمة الاستدامة هي: (الجمال، 2014: 489) و) (Gulzar, zongjun:143,2011)

1. مطالب الشركات الاستثمارية الدولية تستدعي مستوى مرتفع من الحوكمة حتى تكون استثماراتها موجهة.
2. تم الضغط من قبل اصحاب المصالح على المشرعين لإتخاذ قرارات مهمة لحماية مصالحهم نتيجة حدوث العديد من حالات التعثر المالي والافلاس وسوء إستخدام السلطة والإدارة.
3. تستدعي وضع معايير خاصة بحيث تستطيع وضع الشركة بالاتجاه السليم من خلال السلامة العامة وتوجه نحو التخصصية.
4. تحقيق حماية لأصحاب المصلحة لأشخاص المجتمع ككل مما يعكس هناك الحاجة إلى الاهتمام بسلوكيات وأدب المهنة خصوصاً في القطاعات التي تغطي أكبر قدر من المجتمع مثل قضايا الصحة والبيئة.
5. الضعف في قدرة وتبني قواعد مشتركة لتنظيم اعمال الشركات ومراقبة ادائها هذا بسبب العدد الكبير في حملة الأسهم.
6. حماية الاطراف ذات العلاقة وحقوق الاقلية من صغار المساهمين بالشركة من احتمال تركز كبار المساهمين مع الإدارة لتحقيق مكاسبهم الخاصة على حساب الآخرين.
7. عدم القدرة على تحديد المسؤولية الواضحة للمديرين التنفيذيين ومجلس الإدارة امام المساهمين وأصحاب المصلحة.
8. ظهور التلاعب في التطبيق والفكر المحاسبي.

مزايا حوكمة الاستدامة **Advantages of Corporate Governance**

تحقق حوكمة الاستدامة عدداً من المزايا والمنافع للشركات والشركات التي تقوم بتبني قواعدها وتطبيقها على مستوى الشركة ككل وبشكل متكامل، ومن أهم مزايا تطبيق حوكمة الاستدامة قيامها بتيسير الحصول على التمويل بشكل أسهم، أو سندات، أو ائتمان مالي، وبتكلفة أقل، وزيادة الجذب للاستثمارات والشراكات الأجنبية، وترقية درجة الثقة مع الأطراف المتعاملة مع الشركة، وتخفيض مخاطر الظروف الحرجة المالية للشركة والبنوك وللاقتصاد ككل، وتضييق الخناق على فساد المديرين والموظفين بالشركات وخارج الشركات، ودعم الدور الاجتماعي للشركات، كما أن حوكمة الاستدامة تعتبر قيمة كأصل من أصول الشركة، (OECD:9-10, 2011) وعلى هذا يمكن القول إن حوكمة الاستدامة تقدم مزايا لكل من المجتمع، والشركات، والمستثمرين منها (الغزالي، 2015:41) :

1. تقليل درجة المخاطر المرتبطة بالخسائر المالية والإدارية التي تواجهها الشركة.

2. ضمان مستوى متكافئ في الأسواق حيث تتنافس الشركات المملوكة للدولة وشركات القطاع الخاص من أجل تجنب تشوهات السوق.
3. زيادة درجة كفاءة أداء الشركة مما ينعكس على مستويات الربحية ودفع دولاب التنمية في المجتمع.
4. زيادة امكانية الشركة على المنافسة الدولية وفتح أسواق حديثة.
5. زيادة ثقة المستثمرين وإتخاذ قرارات اقتصادية من خلال زيادة الثقة بالقوائم المالية لتحقيق الدقة والشفافية.
6. إن زيادة معدلات النمو وتحقيق التنمية الاقتصادية وحل مشكلات الفقر والبطالة التي تعاني منها أغلب بلدان العالم، كما إن زيادة واستقطاب الاستثمارات الاجنبية والمحلية يتيح للشركات التقدم والازدهار على الاصعدة كافة.
7. ضمان وجود إطار تنظيمي متسق ينص على وجود حقوق المساهمين والتنفيذ الفعال لحقوقهم والمعاملة العادلة للمساهمين، بما في ذلك المساهمين الأجانب والأقليات.
8. جذب الاستثمارات سواءاً كانت استثمارات محلية أم استثمارات أجنبية.
9. المطالبة بالإفصاح في الوقت المناسب عن معلومات الشركة وفقاً للمعايير المعترف بها دولياً للمحاسبة والمراجعة والتقارير غير المالية.
10. إنشاء فصل فعال لدور الحكومة كما للشركات المملوكة للدولة ودور الحكومة كمنظم، لا سيما فيما يتعلق بتنظيم السوق.
11. الاعتراف بحقوق أصحاب المصلحة أما يحددها القانون أو من خلال الاتفاقات المتبادلة، وواجبات مجالس إدارة الشركات وحقوقها ومسؤولياتها.

ادوات حوكمة المؤسسات:

1- لجنة المراقبة الداخلية

تعد لجنة المراقبة من الاركان الرئيسية لحوكمة المؤسسات والتي تجمع بين التدقيق الداخلي وحوكمة المؤسسات، كونها تعتبر من الضوابط الاساسية التي تمنع حدوث الاخطاء او اكتشافها لسلتها الوثيقة مع المدقق الداخلي والخارجي ومجلس الادارة، فهي التي تحت على تطبيق الحوكمة وتضمن الجودة للتقارير المالية وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية، وان الاعلان عن وجود لجنة المراقبة ينشط حركة الاسهم في سوق الاوراق المالية (شيبان، 2016 : 62).

تعرف لجنة المراقبة حسب ما جاءت به الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين سنة ١٩٩٢ بانها حلقة الوصل بين التدقيق الداخلي ومجلس الادارة تتكون من المدراء غير التنفيذيين في الوحدة

الاقتصادية والذين تتركز مسؤولياتهم على تدقيق القوائم المالية السنوية قبل تسليمها الى مجلس الادارة وتقوم هذه اللجنة بالإشراف على اعمال التدقيق الداخلي للتأكد من استقلال المدققين الداخليين ودراسة خطة عمل التدقيق ونتائج التدقيق والرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية وجميع المعلومات المالية (الدرواسي، 2012 : 12).

وكلما زادت العلاقة بين لجنة المراقبة وقسم التدقيق الداخلي، كلما زاد احتمال توافر الاستقلالية والموضوعية في الفحص والتقدير، ويجب ان تكون هذه اللجنة مسؤولة على الأقل عن الاشراف على تعيين، وترقية، ومكافأة رئيس قسم التدقيق الداخلي، ومن الضروري ان يتم اعتماد جميع السياسات والمعايير والاجراءات الخاصة بالتدقيق الداخلي عن طريقها (حمادة:2007: 164) .

ومن المهام والمسؤوليات التي اسندت الى لجنة المراقبة هي : WWW.Wikipedia.org

1- تقييم كفاية الرقابة الداخلية مع إدارة الوحدة والمدقق الداخلي والمدقق الخارجي.
2 - مناقشة الالتزام بالقوانين والأنظمة المطبقة مع كل من إدارة الوحدة والمستشار القانوني للوحدة .

3 - مسؤولية اللجنة عن دقة التقارير المالية عن طريق توفير ضمان كافي بعدم قيام إدارة الوحدة الاقتصادية بإصدار تقارير احتيالية من خلال القيام ببعض المهام وهي :
أ . دراسة التقارير المالية قبل عرضها على مجلس الإدارة وتقديم التوصيات بشأنها .
ب . فحص سياسات وبرامج الوحدة الاقتصادية لضمان التزامها بالنزاهة والقيم الأخلاقية .
ج دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد نقاط الضعف الجوهرية التي يعاني منها التدقيق.
د . اقتراح الحلول البديلة لإدخال تحسينات على الرقابة الداخلية من اجل زيادة فاعليتها .
هـ . دراسة خطط التغيير والتطوير في الرقابة الداخلية للتأكد من مدى ملائمتها للظروف المستقبلية .

و . دراسة سياسات وإجراءات حماية الموجودات والتأكد من كفايتها عبر الوقت .
ز . تقييم الأداء المالي وغير المالي ومناقشة المسؤولين والتأكد من شمولية مقاييس الأداء .

مبادئ حوكمة الاستدامة Principles of Corporate Governance

نظراً لتزايد المستمر الذي يحققه مفهوم حوكمة الاستدامة من إهتمام فقد حرصت الكثير من الشركات وعلى رأسها منظمة التنمية والتعاون الإقتصادي (OECD) إلى وضع ستة مبادئ رئيسية للحوكمة في عام 1999 ومنذ هذا الحين أصبحت المنظمة تشكل علامة عالمية

متميزة للصناعة السياسية والمستثمرين والشركات وأصحاب المصالح الأخرى في مناطق العالم، يُعتبر أولها قانوناً عاماً وضروري لزاماً لتطبيق المبادئ الخمسة الأخرى، وفيما يلي ملخص لهذه المبادئ: (مركز ابوظبي للحوكمة، 2013:15) و(OECD:29,2017):

أ- ضمان وجود أسس لإطار فعال لحوكمة الاستدامة

من أفضل المكونات التي يلزم توفرها في أي بلد لضمان تطبيق قواعد الحوكمة الفعالة التي بدورها تعكس عن توفير اطار من التشريعات والقوانين والاسواق المالية النشطة، كما إن وجود نظام مؤسساتي نشط من خلاله يضمن تشريع وتطبيق واصدار البنية الفوقية الضرورية ورفع الحواجز عن نقل رؤوس الأموال الذي يجب أن يكون متنسفاً مع سيادة القانون ودعم الإشراف. يُنصح البلدان التي تسعى إلى تنفيذ المبادئ بمراقبة إطار حوكمة الاستدامة، بما في ذلك المتطلبات التنظيمية والإدراج وممارسات العمل، بهدف الحفاظ على مساهمتها وتعزيزها في سلامة السوق والأداء الإقتصادي. كما من الممكن أن يكون هذا الاطار له تأثير فعال على تشجيع الاسواق التي تتمتع بالفعالية والشفافية ويجب أن تكون ذا تأثير على الأداء الإقتصادي. وفي ضوء تلك المبادئ تقوم الشركة بوضع مجموعة من لوائح الحوكمة الداخلية والتي تتمثل في الآتي:

1. لائحة الجمعية العامة للمساهمين.
2. لائحة مجلس الإدارة.
3. لائحة لجنة الإدارة.
4. لائحة لجنة الترشيحات والمكافآت.
5. لائحة اللجنة التنفيذية.
6. لائحة نظام الرقابة الداخلية.
7. لائحة سياسة إدارة المخاطر.
8. لائحة سياسة توزيعات الأرباح.

ب- ضمان حقوق المساهمين

تركز مبادئ الحوكمة على حماية حقوق المساهمين عن طريق وضع الضوابط ولوائح والآليات التي تحقق للمساهمين التمتع بحقوق الملكية والنهوض بمختلف البيانات في الشركة وتوفير حقوق التصويت والمشاركة المخصصة بالتغيرات الجوهرية في الشركة مثل طلب الاطلاع على سجلات الشركة والمساهمة الفعالة في اجتماعات وندوات الجمعية العامة والتصويت على قراراتها (امين, 2018:30):

- 1- إن أبرز ما ركزت عليه قواعد الحوكمة هي حقوق المساهمين.
- 2- يجب تسجيل ملكية الأسهم بضمان أساليب وطرق مضمونة.
- 3- ملكية الأسهم وامكانية تحويلها.
- 4- الحصول وفي الوقت المناسب على المعلومات الضرورية للشركة على أسس منتظمة.
- 5- التصويت والمشاركة في الجمعية العمومية للشركة.
- 6- للشركة أرباح يجب المشاركة فيها.

ج- معاملة المساهمين بالتساوي

ان معاملة المساهمين جميعاً بالتساوي ينبغي توفير اطار حوكمة الاستدامة سواءاً كانت مساهمون اجانب أم مساهمو الداخل، كما يمكن توزيع الحقوق نفسها على الأسهم كافة ضمن تصنيف معين من الأسهم أما عند تعرض المساهمين إلى انتهاك وسلب حقوقهم يجب أن يتم تعويضهم وكذلك حماية حقوق الأقلية من استغلال أو مصادرة حقوقهم بطريقة أو بأخرى من قبل أصحاب النسب الكبيرة المتحكمة. (Feeland:23,2007)

د- دور أصحاب المصلحة

إن فئات أصحاب المصلحة في الشركة لقد سبق تطرق لها، ووضحنا إن الإدارة التنفيذية، ومجلس الإدارة والمساهمين، هم من أصحاب المصلحة الرئيسيين في الشركة. أي من الضروري على اطار الحوكمة الاعتراف بالقانون الذي من شأنه يعطي أصحاب المصلحة الحق في العمل على التعاون بين أصحاب المصلحة والشركات في خلق فرص عمل واستدامة الشركات وخلق ثروات، ولجعل الإستمرارية للمشاريع قائمة على أساس مالي سليم ومن المثير للاهتمام، أن هناك إجماع على أن الشركات الحديثة لا يمكنها إدارة أعمالها بفعالية مع تجاهل اهتمامات مجموعات أصحاب المصلحة. ومع ذلك لا يمكن أن تظل قادرة على المنافسة على المدى الطويل (Corporate Governance Manual) (IFC):9,2010:

- أ. ضرورة ان تراعي حقوق وواجبات أصحاب المصالح.
- ب. كسب أصحاب المصالح التعويضات في حالة انتهاك واجباتهم.
- ت. وجود آليات وقواعد لمشاركة أصحاب المصلحة التي يسمح لها اطار حوكمة الاستدامة بهذه الآليات والقواعد التي تضمن هذه الآليات اهتماماً ودوراً بارزاً لتحسين مستويات الأداء في الشركة.

ث. استحواذ أصحاب المصلحة على المعلومات المتصلة بحوكمة الشركة.

هـ الشفافية والإفصاح

ضمان القيام بالإفصاحات العامة والسليمة وفي الوقت المناسب في ظل اطار الحوكمة الذي يتم فيه الإفصاح عن الموضوعات المهمة المتعلقة بالشركة التي تخص حقوق الملكية والميزانية العمومية، كما يجب أن يضمن إطار حوكمة الاستدامة الإفصاح الدقيق عن الأمور المادية المتعلقة بالشركة جميعها، بما في ذلك الوضع المالي والأداء والملكية وحوكمة الشركة. في معظم بلدان منظمة التعاون والتنمية في الميدان الإقتصادي، يتم جمع قدر كبير من المعلومات الإلزامية والطوعية على حد سواء، عن الشركات المتداولة في البورصة وغير المدرجة في البورصة، ثم يتم نشرها بعد ذلك على مجموعة واسعة من المستخدمين. عادة ما يكون الإفصاح العلني مطلوباً على الأقل سنوياً على الرغم من أن بعض البلدان تتطلب إفصاحاً دورياً على أساس نصف سنوي أو ربع سنوي وأيضاً ضرورة أن لا يشتمل الإفصاح على المعلومات التالية (Principles of Corporate Governance)
:((OECD):49,2004

أ. يجب ان يشمل على النتائج المالية والتشغيلية للشركة وأهدافها وملكية الأسهم وحق التصويت، المتطلبات والمزايا المكتسبة للمديرين وأعضاء مجلس الإدارة والمعلومات اللازمة والمحددة بأسلوبهم وخياراتهم وقدراتهم، وأواصر العلاقة بالمديرين الآخرين، نطاق استقلاليتهم عن مجلس إدارة الشركة.

ب. معاملات الجهات ذات العلاقة والمخاطرة المنتظر وقوعها وهياكل وسياسات قواعد حوكمة الاستدامة ومضمون قانون حوكمة الاستدامة وطريقة تطبيقه.

ز- مسؤولية مجلس الإدارة

مجلس الإدارة هو جزء مهم من إدارة الشركة يعين المساهمون مجلس الإدارة للتصرف نيابة عنهم، ويقوم مجلس الإدارة بدوره بمراقبة الإدارة العليا والتصديق على القرارات الرئيسية. في الحالات القصوى، قد يحل مجلس الإدارة محل الرئيس التنفيذي للشركة وأعضاء آخرين في فريق الإدارة لضمان الارشاد والتوجيه الاستراتيجي للشركات من خلال اطار الحوكمة الذي يضمن محاسبة مجلس الإدارة والرقابة الفعالة علياً على مهامه في مواجهة الشركة والمساهمين وعلى مجلس الإدارة أن يحرص على الحصول على كل المعلومات وأن يتعامل بعدالة مع المساهمين كافة، وأن يتضمن التوافق مع القوانين السارية في البلد وبالتالي لا مكاسب شخصية من التحسينات في أداء الشركة. (, Jessica

(Malin:16,2001) وكما يتضح في المادة (6) مهام ومسؤوليات المجلس (دليل الحوكمة

المؤسسية للمصارف,2018:56)

1) توجيه الإدارة لتنفيذ أهدافها وخططها المرسومة مع الاعتماد على الخطط الشاملة والأهداف الاستراتيجية والمبادئ الجوهرية في مسار توجه الجمعية العمومية مع مراقبة أداء الشركة وتقييمها وإجراء تعديلات اذا تطلب الأمر لضمان سير تلك الخطط بصورة صحيحة.

2) اعتماد إجراءات وسياسات مناسبة للأشراف على الإدارة والتأكد من سلامة وسلاسة الإجراءات المالية للشركات والرقابة الدورية عليها.

3) وضع متطلبات ومؤشرات الأداء الرئيسية KEY PERFORMANCE INDICATORS. KPI)) نحو تحقيق الاهداف الموضوعة الأساسية للشركة لتحديد وقياسها من خلال اعتماد سياسات لمراقبة ومراجعة الأداء للإدارة التنفيذية.

4) التأكد من وجود إجراءات وخطط وسياسات شاملة لجميع أنشطة الشركة بحيث تتماشى مع القوانين والتشريعات ذات العلاقة وتتم مراجعتها بصورة دورية ويتم اعمام هذه الإجراءات في جميع مستويات الإدارة في الشركات.

5) ترسيخ ثقافة المعايير السلوك المهني الإداري والأخلاقية والنزاهة والشفافية في الشركات ورسم الخطوط العريضة والواضحة للمسؤولية ومساءلة الشركات بجميع تنظيماتها لتحديد القيم الجوهرية(CORE VALUES) للشركات.

6) قرارات الجمعية العامة متابعة تطبيقها.

7) تقديم تقارير شاملة بتطبيق الخطط السنوية إلى الجمعية العامة المتمثلة بتقديم البيانات الختامية (التقارير المالية) للشركات لمناقشتها وطرحها للمصادقة عليها.

8) تأكد من إن جميع عمليات وأنشطة الشركات تمتثل إلى المعايير الدولية.

9) متابعة وتنفيذ الخطط الموضوعة سنوياً والموازنات المتعلقة بها من خلال مناقشة وقرار هذه الخطط مسبقاً في كيفية تطبيقها.

10) متابعة وتقييم أداء المرشحين لشغل مناصب إدارية تنفيذية والمصادقة عليها وكذلك مسائلتهم والإشراف عليهم ومدى تفسير الواضح من قبلهم على موضوع المساءلة.

11) اعتماد أنظمة اخضاع ورقابة داخلية للشركة وإعادة النظر فيها مرة كل عام، والتأكد من قيام بمراجعة هذه الأنظمة في الشركات من قبل المدقق الداخلي وبالتعاون مع المدقق الخارجي (أي مراقب الحسابات).

مخاطر تواجه المؤسسات الحكومية تؤثر على حوكمتها

عندما يتم تحديد اهداف المؤسسة تتطلب ادارة المخاطر ان تحدد الأحداث التي تؤثر على تحقق تلك الاهداف وتنشأ الاحداث التي تعيق الاهداف نتيجة عوامل داخلية او عوامل خارجية واثرها قد يكون سلبياً كالمخاطر التي تعيق تحقيق الاهداف أو ايجابياً مثل الفرص التي من الممكن استغلالها لذا فان ادارة المخاطر تضع خطط لتجنب المخاطر واستغلال الفرص، (7 : ISSAB ,2014) ويوضح (ماركس) وهو مفكر في مجال التدقيق الداخلي قائلاً يمكن ان تقدم المؤسسات المزيد من القيمة المضافة لأصحاب العلاقة من خلال تطبيق نهج حديث للتدقيق قائم على المخاطر عن طريق اجراء تقييمين الاول : تطوير خطة التدقيق الداخلي بهدف تحديد الأولويات والعمليات ووحدات ومواقع العمل التنظيمية والتقييم الثاني عند بدء مهمة التدقيق حيث يتم تحديد المخاطر وتقييمها في المجال الخاضع للتدقيق (ماركس، ٢٠١٥ (١٦) ومن العناصر التي تتكامل فيما بينها والعملية الادارية لتكوين عناصر ادارة المخاطر وحسب ما أوردها (61 : 2018 , Hopkin) البيئة الداخلية، تحديد الأهداف، تعريف الاحداث، تقييم المخاطر، الاستجابة للمخاطر، الانشطة الرقابية، المعلومات والاتصالات، المراقبة.

مؤشرات الحوكمة وفق معايير (GRI) Governance Indicators According to standard(GRI)

تعد من الإفصاحات العامة لكافة الشركات التي تعد وفق معايير(GRI) وجزءاً من الإطار العام الذي يتكون من (22) مؤشراً و(30) مطلباً للإفصاح الموضحة في الملحق رقم (1) والخاصة بتشكيل هيئة حوكمة وتفويضها بمسؤولية إتخاذ القرارات وتقييم ادائها وفعاليتها دعماً لأهداف الشركة.

Source:<https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/>.

محددات حوكمة الاستدامة Determinants of Corporate Governance

من خلال النظرة العامة تمثل الحوكمة ضوابط وقواعد وإجراءات لضمان فعالية تنفيذها وليس محددات تفهم على إنها قيود على الحوكمة ، ولكي تتمكن الشركات من الاستفادة من فوائد تطبيق الحوكمة، من الضرورة الزام عدد من الضوابط والمحددات التي تكفل تنفيذ الصحيح لمبادئ الحوكمة. وعُرِّفت أساليب وطرق عمل حوكمة الاستدامة "بأنها مجموعة الإجراءات (مهام ومواصفات) التي تكفل للشركة إحكام القبضة على تغييرات بيئتها الداخلية، والتكيف مع تغييرات بيئتها الخارجية بإفصاح مرتفعٍ وشفافية جلية، لتحقيق متطلبات المصالح مختلف وتصنف الأساليب وطرق العمل إلى أساليب

وطرق عمل داخلية وخارجية، كما تشمل المحددات مجموعتين خارجية وداخلية (يعقوب والغانمي، 2010:7) و(Meteb:43,2016):

المحددات الخارجية

وتوضح إلى الاجواء العامة للاستثمار في البلد والذي يتضمن كل من القوانين الموجهة للنشاطات الاقتصادية مثل الشركات وقوانين السوق المالي ومنع الإجراءات والممارسات الاحتكارية وترتيب المنافسة وكفاءة والافلاس القطاع المالي متمثلا في المصارف والسوق المالي وما لهما من دور في توفير التمويل الضروري للمشروعات والحدة التنافسية لأسواق البضائع وعوامل الإنتاج وكفاءة الأنظمة والهيئات المسؤولة الرقابية مثل البورصات والسوق المالي في احكام السلطة الرقابية على الشركات، وترجح هذه الأهمية إن وجود المحددات الخارجية يكفل تطبيق القوانين والقواعد والتي تخفض من التنافس والتعارض بين المردودات الإجتماعية والمردودات الخاصة مما ينعكس على حسن إدارة الشركة.

المحددات الداخلية

توضح وتحدد كيفية إتخاذ القرارات من خلال وضع الأسس والخطط والقواعد وتوزيع المهام داخل الشركة بين المديرين التنفيذيين والجمعية العمومية ومجلس الإدارة التي من الممكن توفرها من جانب وتطبيقها من جانب آخر إلى تخفيض تضارب المصالح مع هذه الجهات الثلاثة. في نهاية المطاف تؤدي الحكومة إلى اعطاء وافر أو مزيد من الثقة في الاقتصاد الوطني كذلك تعميق الدور لسوق رأس المال وإرتفاع امكانياته لتعبئة المقتنيات وزيادة مستويات الاستثمار والمحافظة على صغار المستثمرين أو حق الأقلية ومن جهة أخرى تحفز الحوكمة القطاع الخاص على الازدهار والتطور والنمو ودعم الامكانيات الذاتية التنافسية من خلال الاستحواذ على التمويل وخلق الفرص التي بدورها تساعد المشاريع في توليد الارباح.

المبحث الثاني

مدخل نظري في خصائص رئيس لجنة المراقبة

تمهيد:

تعد لجنة المراقبة أحد عناصر بيئة الرقابة التي يمكن أن تعزز من فاعلية الرقابة الداخلية ويتم تشكيلها من أعضاء مجلس إدارة الشركة غير التنفيذيين أي الذين لا يقومون بالأعمال التنفيذية أي من الذين لا يعتبرون جزء من إدارة الشركة ويرجع السبب في ذلك إلى أن أعضاء مجلس الإدارة الذين لا يشتركون في الأنشطة اليومية لأعمال الشركة يكونون أكثر استقلاليةً في قيامهم بوظيفتهم الرقابية عن إدارة الشركة، ومن جهة أخرى يجب أن لا يكون للإدارة التنفيذية تأثير يحد من قدرة اللجنة على أداء مهامها وإلا فقدت استقلاليتها الأمر الذي يؤدي إلى عدم قدرتها على تحقيق أهدافها.

يتناول هذا المبحث لجان المراقبة من حيث المفهوم والأهمية والخصائص، وتشمل الاستقلالية والخبرة العلمية والعملية وعدد الاجتماعات وتنوع الأعضاء (الجنس) وتعدد المهام.

نشأة وتطور لجنة المراقبة

ظهر الاهتمام العالمي في موضوع لجنة المراقبة منذ عام/ 2001 وذلك بعد انهيار العديد من الشركات الأمريكية الكبرى كشركة انرون و وورلد كوم، حيث قامت الحكومة الأمريكية بتمرير قانون oxley -Sarbanes ويشتمل هذا القانون على تنظيم الكثير من الجوانب المتعددة والمختلفة، خصوصاً الجوانب العالقة بين الملكية والإدارة، حيث تعمل لجنة المراقبة كحكم للإدارة التي تأخذ منها سلطتها لتنفيذ التزاماتها المتعلقة بحوكمة الاستدامة ليخلق توازناً للقوى، خصوصاً بين الإدارة وهيئات الرقابة وتؤدي لجنة المراقبة دوراً رئيسياً في تعزيز وزيادة الشفافية والثقة في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات، وإدارة المخاطر والحوكمة وانظمة الرقابة الداخلية لمؤسسات القطاع العام، فتقوم لجان المراقبة بالتأكد من استقلالية وكفاءة المدققين الداخليين وضمان إعداد التقارير المالية بدقة وفي الوقت المناسب وتحسين النزاهة المالية والإدارية وكسب ثقة المستثمرين.

وبعد التلاعب والغش في التقارير المالية من أهم الأسباب التي أدت إلى تشكيل لجان المراقبة في الشركات، وكانت الانهيارات والاختفاقات المالية في كبرى الشركات العالمية خلال الثلاثة عقود الماضية الدافع الأكبر أمام الهيئات المهنية والمنظمات والمشرعين للمطالبة والتوصية بتشكيل لجان المراقبة من أعضاء مجلس الإدارة على أن تحدد لها المهام والواجبات وكيفية تشكيلها من أجل مساعدة مجالس الإدارة في القيام بمسؤولياتها في الإشراف والرقابة (المومني، 2009 : 463)، إذ أن اللجنة المكلفة من قبل مجلس الإدارة يحكم عملها دليل مكتوب يبين بوضوح مسؤولياتها وطرق القيام بها، تمتلك اللجنة

السلطة الكافية للقيام بمهامها، وتقوم بمهام عديدة أهمها مراجعة القوائم المالية قبل رفعها إلى مجلس الإدارة كما أنها تعمل كحلقة وصل بين مدقق الحسابات الخارجي وبين مجلس الإدارة، ومن المهام الأخرى مراجعة تعيين المدقق الخارجي، ومراجعة خطة التدقيق، ومراجعة نتائج التدقيق، ومراجعة نظام الرقابة الداخلي، يمكن القول بأن لجان المراقبة ليست وليدة هذا القرن، إنما نشأت فكرة لجان المراقبة في أواخر القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين عندما قامت بورصة لندن للأوراق المالية في عام (1978) بنصح الشركات البريطانية المدرجة بالبورصة بتشكيل لجنة تدقيق، وفي عام (1980) كان الحاكمية المؤسسية دور في الحديث عن واجبات المديرين غير التنفيذيين، في عام (1991) أصدر معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز توصية بتطبيق مفهوم لجان المراقبة ووضع تفصيلات حول كيفية تشكيلها وتحديد واجباتها، وتعتبر تجربة الولايات المتحدة الأمريكية أهم التجارب الدولية في مجال تطبيق لجان المراقبة نظرا لطبيعة سوق رأس المال بها، فقد ارتبط ظهور ونمو فكرة لجان المراقبة بأزمة الكساد الاقتصادي الكبير التي هزت العالم عامي (1928) و (1929) والتي كانت بمثابة نقطة تحول كبير في الفكر الاقتصادي الرأسمالي بكل جوانبه الأمر الذي استطاعت معه إدارات الشركات المساهمة في الولايات المتحدة الأمريكية من إظهار نتائج غير صحيحة وتضليل المساهمين، والذي بدوره أدى إلى انهيار الأسهم بشكل كبير وتمخض هذا الكساد الكبير عن إنشاء هيئة الأوراق المالية الأمريكية (قديح، 2013 : 41) ودعما لهذا التوجه أصدرت العديد من الجهات المعنية بمعظم دول العالم مثل الولايات المتحدة وبريطانيا وكندا وفرنسا وماليزيا توصياتها حول أهمية إنشاء لجان المراقبة في الشركات حيث أصبح لهذه اللجان دور فاعل في تقييم أداء الشركات وتقدير قيمتها السوقية ودعم موثوقية تقاريرها المالية (أبو زر 2010: 35).

مفهوم لجنة المراقبة Audit committee concept

إن لجنة المراقبة هي إحد اللجان الرئيسية المنبثقة عن مجلس الإدارة وتتمثل المهمة الأساسية للجان المراجعة في التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وفعالية تنفيذه ثم تقديم التوصيات التي شأنها تفعيل النظام وتطويره إلى مجلس الإدارة بما يحقق أهداف الشركة، وحماية مصالح المساهمين وأصحاب المصالح الأخر بكفاءة عالية.

عرفت الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين لجنة المراجعة بأنها "لجنة مكونة من مديرين الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة وتعاد لجنة المراجعة كحلقة وصل بين المراجعين ومجلس الإدارة وتتخلص نشاطاتها في مراجعة ترشيح المراجع

الخارجي، ونطاق ونتائج المراجعة وكذلك الرقابة الداخلية للشركة وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر" (الشواربي، 2018، 24).

كما عرفت بأنها "هي إحد اللجان الرئيسية لمجلس الادارة ويمكن النظر إلى تكوينها على أنها تطوير لعملية المراجعة في معناها الواسع" (علي، 2017، 28).

ولقد عرفها بأنها "إحدى لجان مجلس الادارة الفرعية والتي تتمتع بالقدر الكافي من الاستقلال والكفاءة والخبرة التي تؤهلها للقيام بالمهام المختلفة التي تعكس أداؤها المتنوع وتساعد على تحقيق الإتصال بين الفئات المختلفة ذات المصالح المتعارضة بالوحدة الاقتصادية وتدعم الثقة في الإفصاح المحاسبي بصفة عامة، وإفصاح المراجع بصفة خاصة". (خليل، 2006، 153)

كما أشارت دراسة إلى أن لجنة المراجعة هي "إحدى اللجان المنبثقة عن مجلس الادارة، وتقوم بدور إيجابي في تحسين عملية المراجعة، وتساهم في الحد من التعارض بين الادارة والمراجعين". (Stewart, 2007, 55)

فقد عرفها (Emeh& Appah, 2013:15) بأنها لجنة عينتها الشركة للعمل كحلقة وصل بين مجلس الإدارة والمدققين الخارجيين، وعادة ما تضم اللجنة غالبية أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين والتي تحقق في شؤون الشركة بشكل مستقل .

كما عرّفها (Muda et al, 2018:604) بأنها هيئة داعمة يجب انشاؤها وفقاً لمبادئ الحوكمة الرشيدة للشركات، وهي تؤدي المهام الإدارية في تنفيذ توجيهات إدارة الشركة وإدارة المهام الأساسية فيما يتعلق بنظام التقارير المالية .

كما عرفها (Zraiq& Fadzil, 2018:40) بأنها "لجنة دائمة تابعة لمجلس الإدارة تم تنظيمها وفقاً لبنود تأسيس الشركة، ويتم تحديد واجبات اللجنة بموجب القوانين واللوائح، وتقوم بمهمة الإشراف على إعداد التقارير المالية والتدقيق والامتثال للوائح وعمليات إدارة المخاطر .

وعرّفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICAP) بأنها الأداة التي يتم من خلالها الحد من السلوك غير القانوني من قبل الإدارة العليا للشركات (Menshe et al, 2020:609).

أهمية لجنة المراقبة The importance of the audit committee

تعد هي أحد أهم عناصر حوكمة الاستدامة يمكن ان تساعد في تحسين أداء الشركة حيث تشرف على شؤون الشركة الداخلية، بما في ذلك الإشراف على وظيفة التدقيق، ومساءلة مجلس الإدارة، والحفاظ على استقلالية المدققين الخارجيين والداخليين، وتقدم لجان المراقبة عمليات التدقيق كوسيلة أخرى لمراقبة السلوك غير القانوني من قبل الإدارة العليا من خلال وجود أعضاء مستقلين من ذوي الخبرة المالية والمحاسبية (Rahman & Saima, 2019:54) .

وتشرف لجنة المراقبة على عملية إعداد التقارير المالية، وتسهم في نظام فعال للرقابة الداخلية، وتساعد الإدارة في تقييم المخاطر، لذلك تعد لجنة المراقبة مكوناً رئيسياً في ضمان جودة التقارير المالية (Balasundaram, 2019 : 137).

أن أهمية لجان المراقبة تتجلى من خلال المنافع المتوقعة منها والتي يمكن أن تقدمها إلى جميع الأطراف ذات العلاقة مثل مجلس الإدارة والمدقق الخارجي والداخلي والمساهمين وأصحاب المصالح ويمكن توضيح المنافع التي تقدمها لجان المراقبة للأطراف السابقة على النحو الآتي :

1- أهمية لجنة المراقبة لمجلس الإدارة:

أن إنشاء لجنة المراقبة سوف يؤدي إلى مساعدة أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين على تنفيذ مهامهم ومسئولياتهم، وخاصة فيما يتعلق بنواحي المحاسبة والتدقيق من خلال تحسين الاتصال بين مجلس الإدارة والمدقق الخارجي، وذلك من خلال الاجتماع بالمدقق الخارجي أثناء عملية التدقيق وفي نهايتها وتوصيل نتيجة هذه الاجتماعات إلى مجلس الإدارة والمساعدة في حل المشكلات التي قد يواجهها المدقق مع إدارة الشركة فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية وكما تزود لجنة المراقبة مجلس الإدارة بالنصائح والتوصيات اللازمة لضمان التزام الشركة بالأنظمة والمبادئ والمعايير الأخلاقية، كذلك تحرص لجنة المراقبة على توافر تواصل دائم وفعال بين مجلس الإدارة والتدقيق الداخلي في الشركة (سليمان 2006: 145).

وكما أنها تساعد مجلس الإدارة على إنجاز مهماته الرقابية على أنظمة الرقابة الداخلية وأعمال التدقيق وعمليات الإبلاغ المالي والتأكد من أن الشركة تقوم بأعمالها حسب الأنظمة والقوانين وقواعد السلوك المطبقة، وأن اللجنة لها سلطة التحقيق في أي أمور تقع ضمن مسؤولياتها، والاحتفاظ بمستشارين مستقلين من جميع التخصصات اللازمة لتقديم المشورة، والحصول على كافة المعلومات المطلوبة لتحقيق أهدافها من خارج الشركة أو داخلها. (Sawyer, 2003، 18) إذ أن الهدف الأساسي من تشكيل لجان المراقبة يتمثل في تطبيق أنظمة رقابة قوية تعتمد على التغذية العكسية وتبادل المعلومات مع الإدارات والأقسام المختلفة، من أجل تحقيق التعاون وزيادة الثقة بين جميع العاملين والأطراف الأخرى في الشركة (Coletti, 2005 : 496).

2- أهمية لجنة المراقبة للتدقيق الداخلي

تقوم لجان المراقبة باختيار رئيس قسم التدقيق الداخلي وتوفير الموارد اللازمة لهذا القسم والاجتماع المستمر بهم لحل المشكلات التي قد تنشأ بينهم وبين الإدارة، مما يؤدي إلى زيادة استقلالية وتفعيل دور قسم التدقيق الداخلي . (سليمان 2006 : 147)، حيث يتبين للجنة المراقبة دور كبير في دعم التدقيق

الداخلي بهدف زيادة فاعلية التدقيق الداخلي في الشركات، وتعمل لجنة المراقبة على متابعة خطط التدقيق الداخلي وزيادة استقلاليتها والتواصل الدائم والفعال معه للوقوف على الأخطاء المكتشفة ومعالجتها، كذلك اختيار مدير التدقيق الداخلي في الشركة، وتقوم لجنة المراقبة بتقييم برامج التدقيق الداخلي ومراجعة استجابة الإدارة للملاحظات المقدمة من المدققين الداخليين، ويمكن للجنة المراقبة القيام بفحص الرقابة الداخلية وتقييمها بناء على تفويض من مجلس الإدارة (العامري والتميمي، 2020:9).

3- أهمية لجنة المراقبة للتدقيق الخارجي

ان الدور الذي تلعبه لجان المراقبة في تدعيم استقلالية المدقق الخارجي بالشكل الذي يؤدي إلى قيامه بمهامه دون ضغط أو تدخل من الإدارة، وعليه هناك بعض المعايير التي اهتمت بطبيعة العلاقة بينهما من حيث دور لجان المراقبة في تعيين المدقق الخارجي وتحديد أتعابه وحل المشكلات التي قد تنشأ بين الإدارة والمدقق الخارجي وكذلك زيادة التفاعل بين كل من المدقق الخارجي والداخلي . (سليمان 2006 : 146)

ويُعدّ التدقيق الخارجي آلية رقابية حيوية تساعد على التقليل من سلوك الإدارة الانتهازي والموائمة بين مصالح الإدارة والمساهمين، ويمثل دعم التدقيق الخارجي أحد أهم الأسباب التي دعت إلى نشأة لجان المراقبة، فلجنة المراقبة تعزز من استقلالية التدقيق الخارجي من خلال وجود صلاحيات التعاقد والتمديد والعزل لدى اللجنة بعيدا عن إدارة الشركة وتسهم أيضا في حل أي مشكلات قد تحدث بين إدارة الشركة والمدقق الخارجي، كما تلعب لجنة المراقبة دورا مهما في التنسيق بين التدقيق الداخلي والخارجي وتعزيز التواصل بينهما، فضلا عن قيام لجنة المراقبة بمتابعة النتائج التي يتوصل إليها المدقق الخارجي (عبد الواحد، 2018: 77).

أهداف لجان المراقبة:

إن الهدف الأساسي من تشكيل لجان المراقبة هو ضمان خلو البيانات المالية من الأخطاء والغش والسعي إلى اكتشاف تلاعب وغش الإدارة، إذ يرى أحمد (2001) أن أهداف لجان المراقبة تتمثل في الآتي :

1. دعم مصداقية القوائم المالية السنوية التي يتم تدقيقها لضمان أمان الإفصاح والشمولية لهذه القوائم .
2. توفير قناة اتصال بينها وبين المدققين الداخليين والخارجيين وبينهم وبين مجلس الإدارة، مما يضمن تناسق المعلومات داخل المجلس .
3. تنسيق العمل بين المدققين الداخليين والخارجيين .

4. مساندة المديرين على القيام بمسؤولياتهم على أكمل وجه .

ويضيف السويطي (2006) بعض الأهداف الأخرى مثل :

1. التحقق من كفاءة نظم إدارة المخاطر وكفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية .
2. التحقق من أن العمليات المالية وتصرفات الأشخاص تتوافق مع الأنظمة والقوانين المعمول بها .
3. العمل على حل القضايا والإشكاليات التي تعود لأسباب مختلفة من خلال استخدام اللجنة كأداة تحقيق داخلية مستقلة تناقش أية حالة تضرر أو شكوى تؤثر في أعمال الشركة .
4. الاهتمام بسمعة الشركة والحفاظ عليها عن طريق توثيق العلاقات وإجراء الحوار والاتصالات مع جميع الأطراف ذات المصلحة فيها.

خصائص رئيس لجنة المراقبة Characteristics of the audit committee

ان وجود لجنة المراقبة في الشركات سيؤدي الى تخفيض التضارب بالمصالح عبر تقديم تقارير مالية تتسم بالثقة والجودة العالية وفي الوقت المناسب للجهات المهتمة بعمل الشركة، مما يسهم في زيادة قيمة الشركة في نظر المستفيدين، فحين تتوفر الخصائص الفعالة في لجنة المراقبة يمكن ان تحقق الأهداف التي صممت وانشئت من أجلها اللجنة، ويجب ان تتألف لجنة المراقبة من أشخاص لديهم بعض الخلفية في التمويل والمحاسبة والتدقيق لفهم وتفسير الأرقام المعروضة في التقارير المالية، ومن الخصائص التي لها تأثير في كفاءة وفعالية لجنة المراقبة هي (استقلالية أعضاء لجنة المراقبة، الخبرة العلمية والعملية، التنوع الاجتماعي للأعضاء، عدد اجتماعات الاعضاء في السنة، وتعدد المهام الأعضاء). (Aifuwa & Saidu,2020:117) :

أ- استقلالية رئيس لجنة المراقبة

Independence of audit committee members

يكاد يكون الاستقلال مبدءاً عاماً يتفق عليه الجميع كأحد محددات فعالية هيكل لجنة المراقبة، ويقضي ذلك بأن تضم اللجنة أغلبية من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ذوي القدرة على ممارسة التقدير والحكم بشكل مستقل عن الإدارة، ويمثل مبدأ الاستقلالية عنصر هام لرئيس وأعضاء اللجنة للقيام بأعمالهم الرقابية حيث أن الإستقلال يزيد من القوة التي يمتلكها الأعضاء ويجعل لهم اليد الطولى على الإدارة، وهذا يمكنهم من أداء عملهم دون تأثير، ويعرف استقلال أعضاء لجنة المراقبة بمدى قدرتهم على اتخاذ القرارات بموضوعية وواقعية دون أن يتأثروا بالآخرين حتى ولو تعارضت مع رغبات ومصالح الإدارة العليا للوحدة الاقتصادية، حيث يقاس استقلالهم بعدد المديرين غير التنفيذيين في اللجنة (حسن، 2009 : 100)

وقد تضمن قانون Sarbanes-Oxley تأكيد على أهمية استقلالية لجنة المراقبة للتحكم في التقارير المالية وينص هذا القانون على استقلالية أعضاء لجنة المراقبة وان يكونوا غير تابعين للشركة، أي بمعنى ان العضو المستقل لا يحصل على أية مكافأة مالية من الشركة او إحدى الشركات التابعة، ويحصل فقط على مكافأة مقابل الخدمة التي يوديتها لمجلس الإدارة، وبذلك فان لجنة المراقبة المستقلة ستكون أكثر قدرة على حماية مصالح المساهمين والوفاء بدورها الرقابي نظراً لأنها توفر مراقبة فعالة للتقدير المالي الذي تمارسه الإدارة وتضمن موثوقية التقارير المالية، فتكون لجان المراقبة أكثر فاعلية في الإشراف على التقارير المالية عندما تكون مستقلة (Juhmani, 2017: 15).

ويقصد بالعضو المستقل هو الشخص الذي لا يمتلك أي علاقة مالية جوهرية مع الشركة أو الأشخاص المرتبطين بالشركة، والتي قد تؤثر في استقلاليته، و يكون للجنة المراقبة المستقلة والبعيدة عن ضغوط الإدارة فعالية أكثر في مراقبة عملية إعداد التقارير المالية (Malhotra, 2016: 250).

(Mishra &)

ويؤكد ان رئيس وأعضاء لجنة المراقبة المستقلين لهم تأثير إيجابي كبير في عملية إعداد التقارير المالية وجودتها ووجود عدد كبير من الاعضاء المستقلين داخل لجنة المراقبة يقلل من فرص الإدارة للتلاعب بالتقارير المالية والقيام بأنشطة الاحتيال المالي، وهذا يعزز مصداقية وموثوقية المعلومات المالية والمحاسبية الخالية من الأخطاء وتقديمها في الوقت المناسب. (Poretti et al, 2018: 31)

ب- التنوع الاجتماعي (الجنس) لرئيس لجنة المراقبة

Social diversity (gender) for audit committee members

هناك كثير من الشركات في العالم ترغب في تنوع مجلس الإدارة، وذلك لزيادة الخبرة، وفقاً لمفهوم نظرية الوكالة، فان تنوع مجلس الإدارة يزيد من استقلالية المجلس مما يقلل من مشاكل الاختلاف، سواء في الجنس أم العرق أم الخلفية الثقافية، وبالتالي زيادة دور المجلس في سد الفجوات التي تساعد المديرين على تلاعبهم (Aifuwa & Saidu, 2020: 118).

اما بخصوص إشراك المرأة في الإدارة فقد أثبتت هذه القضية في مؤتمر بكين عام 1995 ومقتضاها اذا كان هناك طلب على اشراك المرأة في مجالس إدارة الشركات، حيث تبرر نظرية الموارد بان وجود المرأة في مجلس الإدارة سيعطي الشركة أفكاراً ووجهات نظر وخبرات مختلفة، كما يبرر المدافعون عن الجنسان المرأة يجب ان تكون في لجان الرقابة مثل لجنة المراقبة، لأنهن مراقبات جيدات (Chukwu & Nwabochi, 2019: 89).

ويرى (Ud Din et al (2021: 1172) ان التوع الاجتماعي يخفف من نزاع الوكالة، لان نظرية الوكالة ونظرية الاعتماد على الموارد تدعم التنوع بين الجنس في مجالس الإدارة بشكل عام وفي لجنة المراقبة بشكل خاص، وان الأداء القوي يحسن من أداء الشركة.

ويشير (Oradi& Izadi, 2019 : 7-8) الى وجود المرأة في لجان التدقيق يمكن ان تقترح حلولاً أفضل لمشكلة ما، وبالتالي يؤدي وجودها إلى اتخاذ قرارات جماعية ومناسبة و أكثر فعالية، حيث تتمتع المرأة بمهارات اتصال أفضل، وانها ستتوصل الى النتائج بصورة اسرع، وكانت Lettie Pate Whitehead أول امرأة يتم تعيينها في مجلس إدارة شركة (Coca-Cola) في عام 1934 بعد حصول انهيارات في عدة شركات بسبب ضعف الإدارة ولجان المراقبة، مما دفع المنظمين في أجزاء كثيرة من العالم إلى اتخاذ إجراءات رسمية بشأن تعيين النساء في مجالس الإدارة بشكل عام ولجان المراقبة بشكل خاص، فعمل الاتحاد الأوروبي على اقتراح اعتماد حصة للمرأة بنسبة 40% لجميع الشركات العاملة داخل أراضي الاتحاد الأوروبي على مدى العقدين الماضيين وفرض الاتحاد الأوروبي غرامة على الشركات التي لم يكن لديها نسبة 40 % على الأقل من المديرات في مجالس ادارتها،والهدف الرئيس من هذا التنوع بين الجنسين هو الاستفادة من مهارات الاناث المؤهلات تأهيلا عاليا، واستخدام مواهبهن واكتساب إمكانات النمو الاقتصادي وبعد الاتحاد الأوروبي، سنت العديد من البلدان الأخرى قوانين تتطلب نظام الحصص بين الجنسين مبررة تضمين النساء في لجنة المراقبة بانه يحسن فهم السوق وبالتالي زيادة قدرة الشركة على اختراق الأسواق (2022 :346)، (shaheen& iqbal) .

ويؤكد (Kanakriyah,2021:343) ان النساء أكثر إبداعا، لذلك فان التنوع يعزز الابتكار والإبداع، ولديهن القدرة على تحسين مهارات وحل المشكلات،وتعتبر النساء أكثر ثقة ولديهن فرص أقل للإبلاغ الاحتمالي ويهتمن أكثر بسمعتهم ويكرهن المخاطرة ويتسمن بالحذر عندما يتعلق الأمر بشؤون الشركة حيث ان كل هذه الخصائص يمكن ان تساعد المديرات على ان يصبحن أكثر كفاءة عندما يتعلق الأمر بمراقبة ومراجعة المعلومات المالية.

ج- عدد اجتماعات أعضاء لجنة المراقبة

The number of meetings of the members of the audit committee

يُعد عدد مرات إجتماع اللجنة أحد أبعاد خصائص لجنة المراجعة، حيث أشارت دراسة (2020)، (Widyaningsih) إلى أن عدد اجتماعات لجنة المراجعة له عالقة إيجابية على التنبؤ بالتعثر المالي، كما أشارت دراسة (2013، al et Nures) الا أن هناك تأثير بين عدد إجتماعات لجنة المراجعة والتعثر المالي، وأكدت على أنه يمكن أن يؤدي عدد اجتماعات لجنة المراجعة إلى تغيير أنماط سلوك

الإدارة، وذلك إذا تكرر اجتماع لجنة المراجعة بشكل منتظم خلال العام، حيث ترى تلك الدراسة أن تكرار الاجتماعات بشكل مستمر سيؤدي إلى تفعيل نظام الرقابة الداخلية من قبل لجنة المراجعة مما يساعد على عدم ارتكاب الأخطاء، ويُمكن للجنة المراجعة أن ترى وتكتشف الأخطاء وذلك لوجود متسع من الوقت أمامها للتعامل معها، وذلك بغرض حماية أصحاب المصالح، وعليه يمكن التغلب على احتمالات التعثر المالي. (Widyaningsih، 2020: 205)

ويعد عدد المرات التي تجتمع فيها رئيس لجنة المراقبة مع أعضاء اللجنة خلال العام من الأمور التي تؤثر في فعالية لجنة المراقبة، إذ يعد ذلك مقياساً مهماً على مقدرة اللجنة على القيام بمهامها وممارسة دورها بشكل ايجابي وعدد المرات هذا يرتبط بحجم مسؤوليات اللجنة وبطبيعة الظروف التي تمر بها الشركة . وهذا العدد تقرره اللجنة نفسها حسب ما تعتقده مناسباً . فقد أوصى تقرير (Smith Report) في بريطانيا الصادر عام (2003) بان العدد المناسب يجب أن لا يقل عن ثلاث مرات في العام بينما أوصت لجنة (Tread Way) في الولايات المتحدة بأن يكون الاجتماع على أساس ربع سنوي. (Widyaningsih، 2020: 207) وكذلك يوصي قانون NAICOM لحكومة الاستدامة، بأن على لجنة المراقبة ان تجتمع اربع مرات في السنة على الأقل ، حتى تؤدي عملها بصورة صحيحة وتزيد من عملية الإشراف على إعداد التقارير المالية، وإصدار التقارير في الوقت المناسب (Chukwu & Nwabochi، 2019:88) . كذلك يوصي تقرير لجنة الشريط الأزرق لعام 1999 بأن تعقد لجنة المراقبة بصفتها المشرف على عمليات المحاسبة المالية اجتماعات على الأقل أربع مرات في السنة لضمان جودة التقارير المالية (Naimah, 2017:3).

يُعد اجتماع رئيس لجنة المراقبة من الخصائص المهمة التي تحدد فعاليتها حيث يمكنها تحسين وظيفة المراقبة وتطوير الضوابط الداخلية للشركة، مما يقلل من تضارب الوكالة بين الوكيل والإدارة، وذلك لأن المديرين يفضلون تحقيق مصالحهم الشخصية على حساب مصالح المساهمين في غياب دور الإشراف المؤثر والفعال، وحسب نظرية الاعتماد على الموارد فإن لجنة المراقبة الفعالة لديها وقت كافٍ لتقييم أنشطة الإدارة، وتعزز اجتماعات لجنة المراقبة دور مجلس الإدارة في الوفاء بمسؤولياته التعاقدية اتجاه المساهمين (Mustafa et al , 2018 :595).

الخبرة العلمية والعملية لرئيس لجنة المراقبة

Scientific and practical experience of members of the audit committee

الخبرة والمعرفة لدى رئيس لجان المراقبة من الأمور المتفق عليها أحياناً أن يتمتع رؤساء لجان المراقبة بالخبرة والمعرفة والمهارة بمقدار يمكنهم من متابعة أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها ومدى الالتزام باجراءات الأنظمة الاضافة إلى القدرة على فهم الأمور المحاسبية والتدقيق والإدارة المالية وان

يكونو على معرفة كافية بإعداد التقارير المالية وبطبيعة نشاط الشركة او المجال الذي تعمل فيه . إذ أن تعقد الأدوات المالية وتعقد هياكل رأس مال الشركات وظهور صناعات جديدة والتطبيق الخلاق للمعايير المحاسبية كلها معا توضح اهمية وجود أعضاء مجلس الإدارة المؤهلين فقط للعمل في لجان المراقبة وان الخبرة لدى رئيس اللجنة تعد أحد الأركان المهمة نظرا لأن العديد من المشكلات المحاسبية التي ينبغي على لجان المراقبة حلها تعتمد على الحكم الشخصي والذي مما لا شك فيه يتأثر بمستوى الخبرة المتوافر لدى العضو في مجال المحاسبة والتدقيق. (حسن، 2009 : 100)

تعتبر لجان المراقبة مسؤولة عن مهام عديدة مما يجعلها تتطلب درجة عالية من الخبرة المالية والمحاسبية في أعضائها أن لجان المراقبة بحاجة إلى أفراد مؤهلين وذو خبرة في مجال المحاسبة والمالية من أجل أداء دورها الرقابي بشكل فعال . مما ينعكس إيجابا على جودة التقارير المالية وبالتالي زيادة مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية. (Naimi elal، 2010: 67)

ويعتقد المنظمون والباحثون في حوكمة الاستدامة ان وجود متخصصين ماليين في لجنة المراقبة سيؤثر على قدرة لجنة المراقبة، ومراقبة الممارسات المحاسبية، وتطوير خطط تصحيح الأخطاء، وتحديد المشكلات المحاسبية، وأن وجود رئيس للجنة يتمتع بخبرة مالية في مجالي المحاسبة والتدقيق يكون مفيداً للجنة عندما يكون لديه خبرة واسعة في قضايا المحاسبة والتدقيق. (2020:611 , Menshed etal)

وأنَّ قانون (**Sarbanes – Oxley**) قد حدد مجموعة من المتطلبات الواجب توافرها في عضو لجان المراقبة فيما يتعلق بالمؤهلات والخبرة بأن يكون مدققا خارجيا او محاسبا سابقا او حاصلا على شهادة علمية في مجال المحاسبة والتدقيق، وان يكون له معرفة كاملة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبكيفية إعداد القوائم المالية، وان يكون لديه الخبرة الجيدة في إجراءات عملية التدقيق التي يقوم بها المدقق الخارجي، وان يكون على معرفة وإلمام بطبيعة مهام ومسؤوليات لجان المراقبة . (Qeshta et al ,2021: 1670)

ان الخبرة العلمية والعملية لرئيس وأعضاء لجنة المراقبة ضرورية لضمان وفائها بمسؤولياتها ومهامها الأساسية للأشراف على عملية إعداد التقارير المالية وزيادة مستوى جودة التقارير المالية وتقديمها في الوقت المناسب، حيث ان الخبرة والمهارات المالية لأعضاء لجان المراقبة ترتبط ارتباطاً وثيقاً بفعالية لجنة المراقبة، وبالتالي تؤثر بشكل مباشر في فعالية لجنة المراقبة،ويمكن ان توفر القدرات فوائد ضخمة لأصحاب المصلحة لانهم يعتمدون على البيانات الواردة في القوائم المالية Khudhair (et al,2019:276) .

تعدد العضوية لرئيس لجنة المراقبة

Multiple memberships of audit committee members

عندما يشغل رئيس لجنة المراقبة عدة مناصب في شركات أخرى ويؤدي ذلك الى تدفق المعلومات والمعرفة والسياسات والممارسات بين أعضاء اللجنة (Bloch et al, 2020:3). ويشير (Al Lawati et al, 2021: 564- 565) الى ان تعدد المهام لرئيس واعضاء لجنة المراقبة يؤدي الى خبرة اكبر في الحوكمة وزيادة المعلومات والمعرفة، وكذلك تحسين الاتصال بين لجنة المراقبة والمدققين الداخليين والخارجيين وتقليل إدارة الأرباح مما يؤدي إلى زيادة فعالية لجنة المراقبة وتحسين الأداء .

ويتوقع من أعضاء لجنة المراقبة أن يزيدوا من نقل المعلومات المحاسبية لأن عضويتهم في اللجنة المشتركة "توفر الوسائل والفرص والهيكل الذي يُمكن الأعضاء من أداء واجباتهم الائتمانية وغيرها من واجبات حوكمة الاستدامة" (Peterson & Philpot 2007:181).

وعرّفت دراسة (Al Lawati , 2021) تعدد عضوية أعضاء لجنة المراقبة بأنها عبارة عن شغل أعضاء لجنة المراقبة عضوية في أكثر من مجلس إدارة واحد. وينظر إلى تعدد عضوية أعضاء لجنة المراقبة على انه مؤثر على قدرة اللجنة على القيام بواجباتها فقط في حال كان أكثر من نصف أعضاء لجنة المراقبة يشغلون مناصب إدارية متعددة في شركات مختلفة (Bhasker ،2018:33).

ويترتب على تعدد عضوية أعضاء لجنة المراقبة أثرا سلبيا وإيجابي على فعالية اللجنة في دورها الرقابي، حيث يتمثل الأثر السلبي في شغل عدد كبير من أعضاء لجنة المراقبة لعضوية في أكثر من مجلس إدارة واحد، فيؤدي إلى انشغالهم إلى حد لا يسمح لهم بمراقبة الإدارة وعملية الإبلاغ المالي مراقبة فعّالة، وان مشاغل أعضاء لجنة المراقبة تزداد في حال كانوا متعددي العضوية، ذلك لأن عضوية لجنة المراقبة أكثر تطلبا من عضوية اللجان الأخرى، حيث أنّ أعضاء لجنة المراقبة يجتمعون أكثر من أعضاء اللجان الأخرى، نظرا لطبيعة عملية التدقيق ومسؤولياتها، وبالتالي فإنّ الأعضاء متعددي العضوية قد يتغيبون عن بعض الاجتماعات، أو يجتمعون بشكل أقل، وهذا بدوره قد يؤثر سلبا على عملية التدقيق، أو على الفحص الكامل للبيانات المالية والسجلات المالية للشركة، أما الأثر الإيجابي فيتمثل في حصول أعضاء لجنة المراقبة متعددي العضوية على خبرات أكثر، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة فعالية لجنة الرقابة، وهناك دوافع عديدة وراء النظر إلى المديرين الخارجيين متعددي العضوية على انهم ذو قيمة، ووراء قيامهم بدورهم الرقابي بشكل فعال، التي تتمثل في خوفهم على سمعتهم، وخوفهم من خطر مقاضاتهم، وإمكانية فقدانهم فرص شغل عضوية أي مجلس إدارة مستقبلا (etal,

(Madi 2014:488)

المبحث الثالث: مدخل نظري في جودة التدقيق

تمهيد

تعد مهنة التدقيق من المهن الاجتماعية، تقدم خدماتها إلى الجهات حكومية وغير حكومية داخلها وخارجها، ولمهنة تدقيق الحسابات دوراً هاماً في تحقيق تقدم ونمو كل من الوحدات الاقتصادية والمجتمع لما تضيفه من ثقة في المعلومات التي توافرها الإدارة للمهتمين بشؤون الوحدة، وتعد هذه المعلومات بمثابة الضوء الأخضر لمتخذي القرار في استثماراتهم ومعرفة العوائد المتوقعة والتكاليف والمخاطرة الأمر الذي يساهم في تعزيز الاستثمارات للمشاريع الاقتصادية، فضلاً عن أهمية المعلومات لإدارة الشركة والمصارف والجهات الحكومية وأصحاب المصالح.

وتمتلك جودة تقرير المدقق الداخلي أهمية كبيرة في البيئة الحالية كونها متطلب أساسي على المستوى المالي، بالنسبة لمختلف الأطراف المهمة والمستفيدة من خدمات التدقيق مما يتطلب التركيز على مختلف محددات جودة تقرير مراقب الحسابات بالنسبة للاكاديميين وكذلك بالنسبة لاهم الهيئات المهنية الدولية في مجال التدقيق.

مفهوم الجودة وتعريفها

تسعى المنظمات جميعها إلى تحقيق الجودة، ذلك المصطلح الذي غدا محط الإهتمام في الأونة الأخيرة، وأصبحت الوحدات الاقتصادية على إختلافها تضعه نصب أعينها لتحقيق الميزة التنافسية خاصةً مع إجتياح العولمة (الرفاعي وآخرون، 2012: 1021).

وقد تعددت التعريفات التي أوردها الكتاب والمهتمين بشأن الجودة كونها مفهوم يصعب تحديده بدقة ولا يوجد اتفاق على كيفية قياسه، لأن الجودة لا توجد بمعزل عن سياق استعمالها، والأحكام حولها تتباين بحسب وجهة نظر الشخص الذي يُطلب منه الحكم عليها وبحسب الغرض من تحديد الحكم، علاوةً على أن للجودة مركبات كثيرة تحدد مستوياتها ودرجة تميزها، ومع ذلك فلا بد من تحديد مفهومها بدقة، إذ من دون ذلك يصعب قياسها أو تقييمها أو الحصول عليها (أبو زينة، 2011: 2473).

وقد عُرِّفت الجودة "حالة ديناميكية تتعلق بالمنتجات والخدمات الافراد والأنشطة والبيئة التي تلبي أو تفوق التوقعات (Goetsch & Davis 2006:3)"، كما عُرِّفت بأنها "تعبير عن مقدار الخسارة التي يمكن تفاديها والتي قد يسببها المنتج للمجتمع بعد تسليمه (Barod، 2002:447).

تعريف جودة التدقيق: The definition of audit quality

تناول العديد من الباحثين تعريف جودة التدقيق من خلال ربطها بالمتغيرات التي من شأنها أن تؤثر على تلك الجودة، وهناك من وجهات النظر المختلفة بشأن تعريف جودة التدقيق، وهذا الاختلاف ينبع أساساً من اختلاف في المجال أو النطاق الذي يجب أن تغطيه جودة التدقيق وقد تم تحديد الاتجاهات الآتية في ذلك:

الاتجاه الأول: تعريف جودة التدقيق من خلال المنظمات المهنية ذات الصلة بتدقيق الحسابات

تركز المنظمات المهنية على ضرورة الالتزام بالمعايير المهنية، ومعايير الرقابة على جودة الأداء المهني الصادرة بهذا الشأن من أجل الارتقاء بمستوى الخدمات المقدمة (عوض، 2008: 15). وأوضحت نشرة معايير التدقيق رقم (4) التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) عام 1974 أن جودة التدقيق تتحقق من خلال الالتزام بمعايير التدقيق ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في مكتب التدقيق، ومن خلال الالتزام بقواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والتدقيق. (علي وشحاته، 2013: 118)

كما عرفها دليل التدقيق رقم (7) الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق هي السياسات والإجراءات التي تتبناها شركة (مكتب) التدقيق لتوفير ضمان معقول بأن جميع عمليات التدقيق التي تقوم بها الشركة (المكتب) يتم إنجازها وفقاً لمبادئ التدقيق المعتمدة (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، 2016: 15).

الاتجاه الثاني: تعريف جودة التدقيق من خلال الالتزام بالمعايير المهنية :

الالتزام المدققين بمعايير التدقيق أثناء القيام بعملية التدقيق يؤثر بشكل جوهري على جودة التدقيق، فهي الأداة التي يمكن من خلالها الحكم على جودة التدقيق، لأنها توضح الأسلوب الذي يمارس به مهنة التدقيق. (ابراهيم، 2008: 192).

وقد عرفت جودة التدقيق " بأنها تمثل مدى الالتزام بالمعايير المهنية للتدقيق". (الجواهري، 2009: 47).

كما عرفت جودة التدقيق بأنها " التأكد من تحقيق الأداء المطلوب وفق معايير التدقيق والتأكد من الالتزام بالسياسات والإجراءات المحددة والموضوعة مسبقاً والتي تقود إلى تحقيق المهمات المطلوبة من عملية التدقيق". (دررس، 2010: 40)

ويتضح للباحثة من خلال استعراض لمفهوم وتعريف السابقة لجودة التدقيق حسب الاتجاهات المختلفة المذكورة اعلاه الآتي:

1. الوسائل والاجراءات التي يتم استخدامها للتأكد من أداء عملية التدقيق بمستوى عالي من الكفاءة وفاعلية للوفاء وفق متطلبات ضوابط رقابة الجودة.
2. ان جودة التدقيق تتحقق من خلال التزام المدقق بمعايير التدقيق المهنية والمتطلبات الأخلاقية فضلا عن قواعد وآداب السلوك المهني ومعايير الرقابة على الجودة التدقيق.
3. قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء وكافة التحريفات الجوهرية الواردة في القوائم المالية والافصاح المهني عنها، وتحقيق الأهداف المتوخاة من تنفيذ عملية التدقيق.
4. ان جودة التدقيق تتحقق من خلال تلبية رغبات والاحتياجات المطلوبة لكافة الأطراف المستفيدة من القوائم المالية وذلك عن طريق تقديم المعلومات المناسبة لغرض اتخاذ القرارات الرشيدة وتحقيق الاهداف المطلوبة.

أهمية جودة التدقيق

وتتمثل أهمية جودة التدقيق في المجالات الآتية:

- 1- تأكيد الالتزام بالمعايير الدولية:
تمثل المعايير المهنية بمعايير الرقابة على الجودة وتشمل أيضا معايير الرقابة على السياسات او الاجراءات المتبعة من قبل شركة او مكتب التدقيق والتي تهدف إلى تحسين الأداء على مستوى الأفراد او على مستوى مكتب التدقيق بصورة عامة، وبالتالي نجد أن هناك علاقة بين جودة التدقيق ومدى الالتزام بالمعايير المهنية، حيث ان الالتزام بالمعايير المهنية يؤدي إلى أداء اجراءات التدقيق بجودة . (الاهدل، 2008: 6)
- 2- المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق:
يقصد بفجوة التوقعات هي التباين في التوقعات والادراكات ما بين مقدار الثقة في المعلومات المقدمة للمستفيدين من خدمات التدقيق والضمانات التي يقدمها أو يمكن أن يقدمها المدققون، فمن المعروف أن مهنة التدقيق تستمد قوتها من اعتراف المجتمع بها، فإذا ما أخفقت في تحقيق مصلحة كافة الاطراف المستفيدة فإنها ستفقد الثقة وستؤثر على سمعتها ومكانتها، لذا فتحسباً للتحديات والاعتراف بمخارج العمل الرقابي فإنه لا يمكن للمدققين من التنازل عن التزاماتهم في بناء وتعزيز الثقة، لاسيما وان طبيعة فجوة التوقعات هي ديناميكية ومتغيرة بمرور الزمن وتتأثر بمدى تلبية المدقق لاحتياجات المستفيدين ومدى تحقيقهم لاضفاء الثقة على البيانات المالية، فمن الضروري التعرف على توقعات المستفيدين واحتياجاتهم ووضع مقترحات عملية للتحسينات التي يمكن أن تقدمها مهنة التدقيق عن طريق تعزيز وتطوير اجراءات التدقيق وتقديم المعلومات المفيدة للمستخدمين وتقليص فجوة

التوقعات وبذلك تكون المهنة قد كسبت سمعتها وقدمت اسهاما حقيقيا لتطوير سوق رأس المال وتحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي. (بشرى، 2009 : 23)

3- تعزيز امكانية اكتشاف المخالفات والاطء الجوهرية الموجودة في القوائم المالية.

أن التزام المدققين بتنفيذ عملياتهم وفق معايير التدقيق من خلال تكليف أشخاص حصلوا على تأهيل علمي وخبرة مهنية مناسبة، وتمتع المدققين بالحياد أثناء تنفيذ اجراءات التدقي، وتساهم في مجملها في زيادة مقدرة المدققين على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في البيانات المالية، مما يؤدي إلى اضافة الثقة في البيانات المالية وبالتالي تعزيز جودة التدقيق (السبيعي، 2011 : 27).

4- تخفيف صراعات الوكالة.

ان الصراعات التي قد تظهر بسبب امتلاك كل من المالكين والادارة أهدافا ومصالح مختلفة وأحيانا متعارضة، وان الصراعات يمكن أن تنشأ عندما يتخذ صانع القرار (الوكيل) قرارات تتناقض مع مصالح الأصل، فمن غير الممكن ان يكون للمالكين المعرفة التامة بما سيعمله أو ما لا يعمله الوكلاء، لذا فإن احتمالات تعارض أهداف أطراف الوكالة تؤدي الى وجود صراعات الوكالة والتي تجعل المالكين في حاجة لاستخدام الوسائل التي تساعدهم في مراقبة ومتابعة مدى وفاء الإدارة بالتكليف المحدد في عقد الوكالة(الشيرازي،1990 : 104).

5- المساهمة في تدعيم مفهوم الحوكمة.

تعرف حوكمة الاستدامة بانها مجموعة من المبادئ التي تستهدف توفير إجراءات رقابة فعالة، وأدوات ضبط صارمة، وهناك بعدين لها هما:

أ- الالتزام: هي التحقق من الالتزام بالمتطلبات والالتزامات والسياسات التشريعية والقانونية والمهنية والإدارية، فضلا عن تلبية توقعات المساهمين وأصحاب المصلحة بأكبر قدر من الأمانة.
ب - الأداء: ويتحقق ذلك باستخدام كافة الوسائل المتاحة لرفع مستوى الأداء الشامل للشركة والسعي إلى مواجهة المخاطر الفعلية والمتوقعة وتقليل الآثار السلبية لهذه المخاطر وان لجودة التدقيق دور مهم في السيطرة على الشركة وتوجيهها، وذلك أثناء تقييم نظم الرقابة الداخلية، وابداء الرأي في الإفصاح عن المخاطر التي تواجهها والإجراءات التي تتخذها لمواجهة هذه المخاطر او تقليل اثرها، بما يحقق في النهاية أهدافها المنشودة وهناك من يعتقد أن على مهنة التدقيق أن تعمل من اجل تحقيق اهدافها، وذلك من خلال الوفاء بالمتطلبات الاجتماعية وتوقعات المستفيدين (الاهدل، 2008 : 8).

6- تعزيز الثقة في تقرير المدقق ومصادقية القوائم المالية:

أن أهمية جودة التدقيق تكمن في تعزيز ثقة مستخدمي البيانات المالية، كما أنها تلعب دور فعالا في تحقيق النمو الاقتصادي للمجتمع، أما بالنسبة للجهات الخاضعة للتدقيق فهي تسعى للحصول على

جودة تدقيق عالية من أجل إضفاء الثقة والمصداقية على بياناتها المالية لكافة المستفيدين لتتمكن من تحديد المركز المالي الحقيقي لها، ومعرفة أماكن الضعف من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة لمواجهة المخاطر في الوقت المناسب، في حين يسعى المدقق للمحافظة على عملائه وجذب عملاء جدد الذين يتوقعون منه قيامه بعملية التدقيق بجودة حيث لا يمانع هؤلاء العملاء من دفع لاتعاب الملائمة لخدمات التدقيق التي يحصلون عليها مما يؤدي إلى تحسين الربحية لدى المدقق (الشاهين، 2015:61)

7- أهمية جودة التدقيق للأطراف المستفيدة منها :

تعود أهمية جودة التدقيق إلى أن العديد من المستخدمين الداخليين والخارجيين للقوائم المالية يتوقعون أعلى مستوى من الجودة لمخرجات عملية التدقيق، والتمثلة في تقرير مراقب الحسابات، لأنهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم على تلك القوائم، وبالتالي فإن جودة التدقيق تمثل مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق، ويمكن عرض هذه الأطراف المستفيدة من جودة التدقيق كما يلي: (جبران، 2010: 14)

أولاً: أهمية جودة التدقيق للمدققين ومكاتب التدقيق : أن جودة التدقيق تخلي مسؤولية مكاتب التدقيق ومراقبي الحسابات أمام الجهات الأخرى وذلك لتجنب العقوبات المهنية والقانونية جراء أية مخالفة أو تقصير في أعمال الرقابة والتدقيق، من خلال التأكد على الالتزام بالمعايير المهنية الدولية والقوانين والتعليمات ذات العلاقة وقواعد السلوك المهني. (Russell, 2005:99)، وكما يهتم مدققي الحسابات بأن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة وذلك من أجل تحسين سمعته وشهرته وموقفه التنافسي في مجال عمله. (جبران، 2010: 14)، وأن اهتمام مكاتب التدقيق ومراقبي الحسابات بجودة الخدمات التي يقومون بها، يؤدي إلى تحسين نوعية الخدمات التي يقدموها، والذي سوف ينعكس إيجابياً على الأرباح على المدى الطويل، فضلاً عن إمكانية الحصول على أجور عالية مقابل الجودة. (Watkins, et al, 2004:6)

ثانياً: أهمية جودة التدقيق لإدارة الشركة وأصحاب المصلحة :

أ- إدارة الشركة الخاضعة للتدقيق: هي الجهة المسؤولة عن أعداد القوائم المالية وعليه فإن تنفيذ عملية التدقيق بجودة عالية يمكنها من إضفاء الثقة على تلك القوائم المدققة لجميع الأطراف المستفيدة. (ابوهين، 2005: 51)، كما أن تنفيذ عملية التدقيق بجودة عالية يمكنها من معرفة الوضع المالي للشركة إضافة إلى ذلك معرفة مواطن الضعف واحتمال وجود فشل مالي أو تعثر من أجل اتخاذ القرارات اللازمة لوقف التعثر وتصحيحه لديها، لذا فإن من مصلحة إدارة شركة أن تتم عملية التدقيق بجودة عالية. (أحمد، 2003: 30)، ومن ناحية أخرى فإن تقرير المدقق النظيف له ردود فعل في

السوق مما يؤثر في زيادة الاقبال على شراء اسهمها في السوق وتحسين صورتها أمام الموردين والمتعاملين معها. (Arens, 2009:10)

ب - **المستثمرون** : يعتمد المستثمرين بشكل كبير على القوائم المالية للشركة المدققة في استثمار اسهمها عن طريق شراء والبيع بالنسبة للمستثمرين سواء كانوا حاليين أو مرتقبين، وان جودة التدقيق سوف تؤثر ايجابيا في القرارات المتخذة من قبل المستثمرين. (الكعبي،2014: 75)

ج - **الأجهزة الحكومية** : تعتمد الأجهزة الحكومية على القوائم المالية المدققة في اغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، فرض الضرائب، تقرير الإعانات لبعض القطاعات، وتسعى الأجهزة الحكومية إلى ان تتم اعمال التدقيق بأعلى مستوى من الجودة من اجل حماية النشاط الاقتصادي ولجميع الاطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية التدقيق. (الحمد،2013: 25).

د - **المصارف** : تعتمد المصارف ومؤسسات التمويل بشكل كبير على القوائم المالية المدققة، ولاسيما منح القروض والتسهيلات المصرفية، وان جودة عملية التدقيق تؤثر بشكل ايجابي في جودة قراراتهم. (الجابر،2013: 20)

هـ - **الدائنون** : يهتم الدائنون بالقوائم المالية المدققة من قبل مراقبي الحسابات لمنح العملاء أو الزبائن تسهيلات ائتمانية وأن جودة التدقيق سوف تؤثر بشكل ايجابي على قراراتهم الاستثمارية في منح الائتمان. (جبران،2010: 14)

ثالثاً: أهمية جودة التدقيق للجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة :تسعى هذه الجمعيات والمنظمات المهنية إلى الزام مكاتب التدقيق بتحقيق مستوى عالي من الجودة من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة بها، والارتقاء بأداء ممارسيها، ووضعها في مكانها اللائق بين المهن الاخرى، وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة وللخدمات التي تقدمها. (حسنين وقطب،2003: 6)

• **واشار معيار التدقيق الدولي (220) (رقابة جودة التدقيق للبيانات المالية) بان أهمية جودة التدقيق للبيانات المالية تتمثل بالاتي : (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2023: 141)**

- 1- أداء العمل بما يمثل للمعايير المهنية.
 - 2-الإمتثال لسياسات واجراءات رقابة الجودة الخاصة بشركة او مكتب التدقيق حيثما كان ملائماً.
 - 3-إصدار تقارير المدقق وفقاً للمعايير المهنية.
 - 4-قدرة فريق التدقيق على مواجهة مخاطر الرقابة.
- مما تقدم ترى الباحثة ان جودة التدقيق تمثل إحدى القنوات الرئيسية لمحاربة الفساد المالي والاداري، والذي يتطلب التركيز على أخلاقيات المهنة لكونها تمثل حجر أساسي في هذا المجال، كما أن

الوصول الى مستوى عالي من الجودة يمكن ان يعطي تأكيد على ان بيئة الفساد لن تستطيع الاستمرار في ظل وجود تشريعات ضد الفساد.

العوامل المؤثرة على جودة التدقيق:

لغرض الحكم على جودة التدقيق لابد من التعرف على العوامل المؤثرة على هذه الجودة مما لاشك فيه ان هناك حاجة لدراسة تلك العوامل وتحليلها والتي تزيد من تدعيم الدور الإيجابي للمدقق والذي لا غنى عنه لمستخدمي القوائم المالية. ويمكن تصنيف العوامل المؤثرة في تحقيق جودة العملية التدقيقية على النحو التالي :

اولاً- العوامل المؤثرة على جودة التدقيق التي ترتبط بفريق عمل التدقيق :

1- **استقلالية المدقق :** تعد نزاهة المدقق واستقلاليته حجر الاساس وأهم نقطة تركز عليها مهنة التدقيق، لأنَّ الاستقلالية ستمكنه من ابدأ رأيه دون تحيز لأي طرف وبكل موضوعية في مدى مصداقية القوائم المالية، ووفقاً لمجلس المعايير فإنَّ التحرر من قيود معينة تؤثر في قدرة المدقق في اتخاذ قرارات عادلة، وأنَّ الآراء المستقلة لمدقق الحسابات تزيد من ثقة أصحاب المصلحة في البيانات المالية، وتعمل هذه على زيادة الثقة وكفاءة العملية في أسواق رأس المال كما يعرف استقلالية المدقق على أنَّه وجود حالة معينة يتطلب من المدقق ابداء وجه نظر غير متحيزة لطرف معين خلال اختبار اداء التدقيق ومن ثم تقويم النتائج واصدار التقرير. اذ يكن التمييز بين نوعين لاستقلالية المدقق وهما:- (Wakil et al,2020:840) (الإسلام واخرون،2018:20) (أبوغيدا، 2014: 25)

أ- الاستقلال الذهني

مفهوم الاستقلال الذهني هو أنَّ يتجرد المدقق من اي ضغوط او دافع او مصلحة خاصة عند ابداء رايه، اذ أنَّ ذلك ينسجم مع النظرية الشخصية الذاتية التي ترى أنَّ الاستقلال حالة ذهنية لا يمكن وضع مقاييس محددة او معايير واضحة لها، لأنَّ هذه المعايير قد يجري عليها تغيير، لكن مفهوم الاستقلال الذهني لا يتغير مفهومه لأنَّه يجب على المدقق أنَّ يكون نزيها واميناً يلتزم الصدق في ابداء رايه ويكشف الحقائق في تقريره .

ب- الاستقلال الظاهري

أنَّ مفهوم الاستقلال الظاهري هو أنَّ يكون هناك قواعد واعراف مهنية تضمن عدم السيطرة من قبل إدارة الشركة على المدقق اولاً، وعدم وجود أي مصلحة او ارتباط مع إدارتها ثانياً، وهذا ما تتطلع إليه النظرية الموضوعية على أنَّه مسألة موضوعية بعيدة عن تفكير المدقق وشخصيته، ووفقا لهذه النظرية فهي لا تنظر الى استقلال المدقق نفسه على أنَّها مسألة ذهنية يترك الحكم فيها للمدقق نفسه،

وإنما يجب النظر إليها على أنها مسألة موضوعية تحكمها معايير وقواعد محددة. (براق واخرون، 2017: 20)

2- الخبرة المهنية والتأهيل العلمي لفريق التدقيق: تؤكد معايير التدقيق العامة على أهمية مهارة المدقق الشخصية، وهو أن يتطلب بأن يتوافر في المدقق قدر ملائم من التعليم الرسمي في المحاسبة والتدقيق، وقدر ملائم من الخبرة العملية بالعمل الذي يقوم به، وقدرًا ملائمًا من التعليم المستمر، وتوضح القضايا المرفوعة ضد المدقق في الفترة الأخيرة ضرورة أن يتوافر في المدقق التأهيل المهني والخبرة بالأنشطة التي يقوم بتدقيق القوائم المالية فيها، كما أشار دليل التدقيق رقم (3) الصادر من مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق ضمن المعايير العامة على أنه يجب إن يكون مراقب الحسابات مؤهلاً علمياً ومهنيًا لكي يتمكن من أداء واجبه المهني وفقا لما هو متوقع منه. (مجلس معايير المحاسبية والرقابية، 1999: 1)

المجمع الأمريكي للمحاسبين يتطلب من مدققي الحسابات في المعيار الثالث من معايير التدقيق بذل العناية المهنية اللازمة أثناء القيام بعملية التدقيق واعداد التقارير، إذ يجب على مدقق الحسابات أن يخطط لعمله ويؤديه بعناية مهنية، وكذلك تفترض العناية المهنية أن مسؤولية كل مدقق حسابات يعمل ضمن منشأة التدقيق أن يدرك معايير العمل الميداني واعداد التقارير.

وبعداً بذل العناية المهنية اللازمة مطلبا أساسيا ومهما لأجل تحقيق كفاءة مدققي الحسابات، وقد جمعت بين كفاءة المدقق وبذل العناية في بند واحد من بنود قواعد السلوك الاخلاقي، ومن اجل تحقيق العناية المهنية اللازمة لابد على مدقق الحسابات أن يمارس الشك المهني اثناء اداء عملية التدقيق، جمع وتقييم ادلة الاثبات، إذ يتطلب الشك المهني ذهنًا شكاكا، وتقيما لأدلة الاثبات، وكذلك تتطلب ادلة الاثبات من مدقق الحسابات أن يكون مؤهلاً تأهيلاً علمياً وعملياً كافياً، يمتلك المهارة للقيام بعمله. (ابوغيدا، 2014: 29)

فقد عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) الخبرة "المهارات والمعرفة والتجربة في المجال العملي". (IFAC, 2021, 19)، كما إن خبرة المدقق تعد عاملا هاما لكفاءة وفاعلية أداء المدقق إذ يسير جنباً إلى جنب مع التأهيل العلمي، ويتم اكتساب الخبرة من خلال التعلم وانتقال المعرفة من شتى المصادر بالنسبة لمراقب الحسابات، كما أن التعلم وانتقال المعرفة يتم من خلال الممارسة ومدى صعوبة المشاكل التي يواجهها المدقق. (شحاته، 2014: 31).

3 - الإشراف على اعمال فريق التدقيق (المساعدين) : تعد متابعة عمل المساعدين أو أعضاء فريق التدقيق والإشراف عليهم من أهم العوامل المؤثرة على كفاءة أداء عملية التدقيق حيث أشارت لجنة "Cohen" إلى أن من أهم العوامل الرئيسية لفشل عملية التدقيق هي عدم المتابعة والإشراف على

عمل فريق التدقيق أو المساعدين، ويحدث ذلك بسبب ضغوط العمل بما لا يمكن من تدقيق أوراق العمل لمتابعة عمل فريق التدقيق. (علي، 2013: 136)، وقد جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (220) الصادر من الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) ان الاشراف يتضمن الامور التالية : (IFAC, 2023:136)

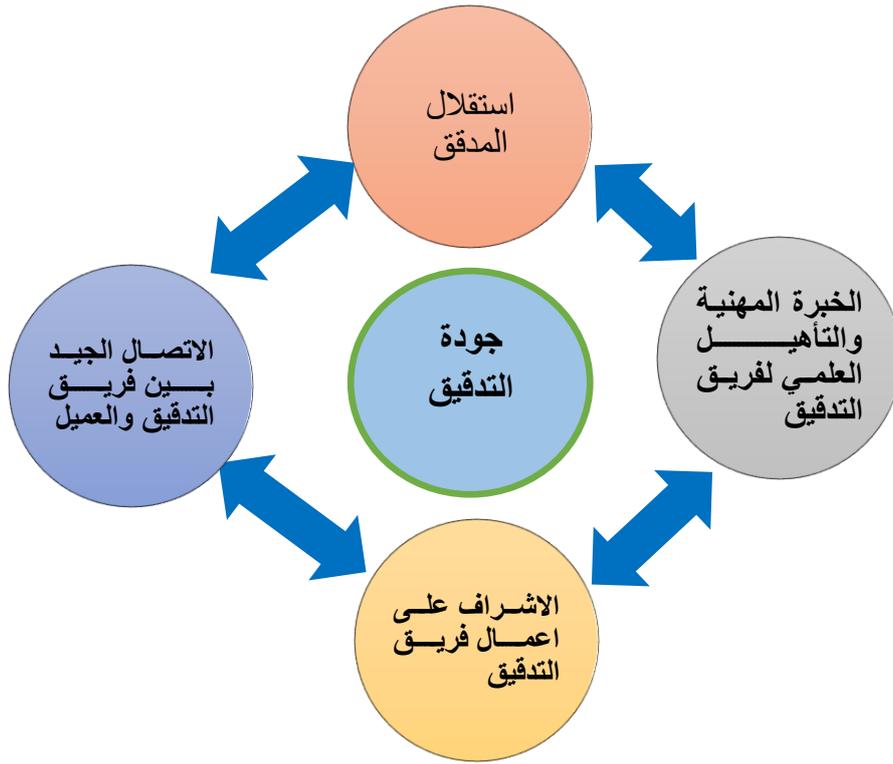
- متابعة تقدم عملية التدقيق.
- معالجة المسائل الهامة الناشئة خلال عملية التدقيق والنظر إلى أهميتها وتعديل النهج المخطط له على النحو المناسب.
- تحديد المسائل التي تحتاج لأن يتم التشاور أو النظر فيها من قبل أعضاء فريق العملية الأكثر خبرة خلال عملية التدقيق.
- الأخذ بعين الاعتبار كفاءة وقدرات أعضاء الفريق العملية بشكل فردي بما في ذلك ما إذا كانوا يملكون الوقت الكافي لإنجاز العمل الموكل إليهم، وما إذا كان العمل قد تم إنجازه وفقاً للنهج المخطط له لعملية التدقيق.
- وقد اكد معيار التدقيق الدولي رقم (300) على أهمية التوجيه والاشراف والمتابعة بالتأكيد على ما يلي : (IFCA,2023:252-256)
- على المدقق أن يخطط لطبيعة وتوقيت ونطاق وتوجيه وإشراف أعضاء فريق العملية التدقيقية ومراجعة اعمالهم.
- تختلف كل طبيعية وتوقيت ونطاق التوجيه والإشراف على أعضاء فريق العملية ومراجعة عملهم بناء على عدة عوامل منها، حجم وتعقيد المنشأة مكان التدقيق، المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية (على سبيل المثال، عادة ما تقتضي الزيادة في المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية لأحد مجالات التدقيق زيادة مقابلة في نطاق وتوقيت التوجيه والإشراف على أعضاء فريق التدقيق ومراجعة أكثر تفصيلاً لأعمالهم).
- قدرات وكفاءة مختلف أعضاء الفريق الذين يقومون بأداء عمل التدقيق.
- كما وقد أكد دليل التدقيق رقم (3) ضمن معايير العمل الميداني والصادر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق انه يجب أن يتوفر الإشراف المباشر والمستمر على مراقبي الحسابات الميدانيين ومساعديهم والخبراء الذين قد يستعان بهم في كل مراحل ومستويات التدقيق وذلك لتأمين تحقيق أهداف التدقيق وضمان القناعة المعقولة لمراقب الحسابات بكفاءة وملائمة ما ينجزه له مراقبو حسابات أو خبراء آخرون. (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، 1999 : 3)

ونتيجة لأهمية المتابعة والإشراف على المدققين بمكتب التدقيق وتأثير ذلك على جودة عملية التدقيق، فقد أولت إصدارات المنظمات والهيئات المهنية لتلك الوظيفة اهتماما كبيرا ويتضح ذلك من إصدارات مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) (المعيار 22 لعام 1978) والذي أكد على أهمية الإشراف في تنسيق جهود المساعدين ولتحديد مدى إنجازهم لمهامهم، كما أوضحت النشرة أن عناصر الإشراف تتضمن إصدار التوجيهات للمساعدين، والتعرف على المشاكل، وحسم الاختلافات في الآراء بين أفراد فريق التدقيق، ومراجعة أعمال الفريق. (علي، 2013: 137)

4- الاتصال الجيد بين فريق التدقيق والعميل : أظهرت العديد من الدراسات الميدانية وجود اتفاق بين وجهات نظر للمشاركين في هذه الدراسات على أن وجود وسائل اتصال جيدة بين فريق التدقيق والعميل أو إدارة الشركة يعد خاصية من خصائص جودة التدقيق، إلا أن هذه الدراسات أظهرت مظاهر عديدة لهذا الاتصال مثل الزيارات المتعددة لمدير التدقيق لموقع العمل الميداني، وإشعار العميل أولاً بأول بالنتائج التي تم التوصل إليها بالإضافة إلى وجود اتصالات متكررة بين فريق التدقيق والعميل أو إدارة الشركة. (راضي، 2011: 354) وتعتمد خدمة التدقيق على العلاقة الثنائية والمباشرة بين مكتب التدقيق وإدارة الشركة محل التدقيق أو العميل والتي يجب أن تتميز بالاتي: (الحمد، 2013: 46)

- أ- أن تكون العلاقة هادفة، فالاتصال بين مكتب التدقيق والعميل يحدث لغرض معين.
- ب- لا تتطلب بالضرورة معرفة مسبقة بين العميل ومكتب التدقيق، حيث توصف هذه العلاقة بأنها نوع من علاقة الغرباء، وتحدث في إطار من القيود والمحددات.
- ج- أنها علاقة محدودة الابعاد، حيث تكون هذه العلاقة محدودة وفقا لطبيعة ومحتوى الخدمة المطلوب تقديمها، ويعد هذا العامل من العوامل المهمة في مجال التدقيق بسبب ان المدققين يعتمدون على موظفي شركة العميل في الحصول على المعلومات والأدلة التي يصعب الحصول عليها من عملية الفحص للسجلات والمستندات التي في حيازة الشركة.

والشكل الاتي يوضح العوامل المؤثرة في جودة التدقيق التي ترتبط بفريق عمل التدقيق



الشكل رقم (2)

العوامل المؤثرة في جودة التدقيق التي ترتبط بفريق عمل التدقيق

الشكل من اعداد الباحثة

ثانياً: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق التي ترتبط بالشركة محل التدقيق:

1. رسوم التدقيق

تشير العديد من الأبحاث إلى تأثير تكلفة التدقيق في جودة التدقيق الخارجي، وعلى الرغم من أن هناك العديد من الآراء المختلفة بهذا الخصوص، إلا أن الفكرة الأساسية المتمثلة في تخفيض أتعاب التدقيق يؤدي غالباً إلى تخفيض تلك الجودة، إذ اتفق العديد من الباحثين على هذا التفسير (Hai,2016:85) وتشير رسوم التدقيق إلى مقدار المبالغ التي يتلقاها المدققون مقابل خدماتهم المهنية وبناءً على عدة عوامل متمثلة بتعقيد الخدمات ومستوى الخبرة والعديد من العوامل الأخرى. تمثل تكلفة رسوم عمليات التدقيق الخارجية بمقدار التعويض التي يتلقاها المدقق مقابل الخدمات التي يؤديها. ويرتبط التعويض عن الخدمات المقدمة بمقدار الوقت المستنفذ لإكمال العمل وقيمة الخدمات المقدمة للشركة أو العميل. إذ يذكر أن مبلغ تكلفة التدقيق أو رسوم التدقيق الخارجي تختلف اختلافاً كبيراً بحسب الخدمة المقدمة، إذ يمكن تفسير تكلفة التدقيق الخارجي على أنها دالة على مقدار العمل الذي قام به المدققون أو مستوى الخدمة المطلوبة أو سعر الساعة... الخ.

(Suryanto,2014:29).

2. حجم الشركة محل التدقيق ومركزها المالي : يُعدُّ حجم الشركة من العوامل التي تؤثر على رسوم التدقيق فمن الواضح أنَّه كلما تزايد حجم الشركة تؤدي زيادة الجهد والوقت المبذولين لإنجاز عملية التدقيق، إذ أثبتت العديد من الأبحاث على وجود علاقة طردية قوية بين رسوم التدقيق وحجم الشركة منها، وبناءً على ذلك فإنَّ حجم الشركة يؤثر في رسوم التدقيق ومن ثمَّ تؤثر في جودة التدقيق. (Kraub et al, 2015:3)

وتوجد في بيئة العمل أنواع مختلفة الأحجام من الشركات التي تزاوِل النشاط الاقتصادي، ويمثِّل حجم الشركة أحد مجالات التمايز بينها، منها الشركات ذات حجم الصغير وهي شركات الأفراد، وهناك شركات ذات حجم متوسط وهي شركات الأشخاص، وهناك شركات تتميز بكبر حجمها وانفصال ملكيتها وهي الشركات المساهمة، وتعد هذه النوع من الشركات من أكثر الأنواع أهمية، لما لها من دور فعال في إنعاش الاقتصاد، ونتيجة لكبر هذا النوع من الشركات وانفصال الملكية عن الإدارة، بالإضافة زيادة حجم صراعات الوكالة فضلا عن ذلك أن عملية التدقيق لهذا النوع من الشركات يكون الزامي، وأنه كلما زاد حجم الشركة وتعدت عملياتها كلما زاد الفصل بين الملكية والإدارة وبالتالي أنه كلما كبر حجم الشركة ومركزها المالي، كلما زادت حاجتها إلى خدمة تدقيق ذات جودة عالية، وذلك لغرض طمأنة الملاك والدائنين بأن القوائم المالية تعكس حقيقة المركز المالي السليم للشركة. (Eshleman & Guo, 2013:21)

3. نظام الرقابة الداخلية في الشركة محل التدقيق : أن وجود نظام للرقابة الداخلية فعال لدى العميل يعتبر أحد أهم المفاهيم المتعارف عليها في التدقيق، حيث يتم توفير معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها وإذ اقتنع مراقب الحسابات أن لدى العميل نظاما فعال للرقابة الداخلية يتم من خلاله توفير بيانات يمكن الاعتماد عليها ويؤدي وجوده إلى حماية الأصول والسجلات، فإن كمية الأدلة التي يجب جمعها ستقل بالمقارنة في حالة عدم ملائمة نظام الرقابة الداخلية. (ارينز ولوبك، 2002: 44)، كما أن وجود نظام رقابة داخلية فعال تساعد المدقق على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات المراجعة لأرصدة القوائم المالية. (توماس وهنكي، 1989: 58)

4. تعقيد مهمة التدقيق : يعد تعقيد مهمة التدقيق من أهم المحددات الرئيسية لشكل وتفصيل برنامج التدقيق والذي يتمثل في الإجراءات المحددة مقدما لجمع أدلة التدقيق. إذ يمكن الاستدلال على درجة تعقيد مهمة للشركة العميل من خلال المؤشرات التالية (لقطاع الصناعي ونوع الصناعة الذي ينتمي إليه العميل، عدد الشركات التابعة لمنشأة العميل، استخدام النظم الإلكترونية من قبل العميل يؤدي إلى تعقيد عملية التدقيق وذلك لصعوبة الحصول على أدلة الإثبات). (محمد، 2003: 188)، وأن تعقيد

مهام التدقيق يؤثر تأثيراً سلبياً على جودة أداء المدقق في الحكم والتقدير وبالتالي الحاجة إلى إعادة هيكلة هذه المهام فضلاً عن الحاجة إلى تغيير برامج التدريب لتحسين أداء التدقيق في الحكم والتقدير. (درويش، 2014: 56)، وعلى خلاف ذلك توصل أحد الباحثين إلى أن تعقد نظم التشغيل لدى العميل لا يعتبر من العوامل المؤثرة على جودة التدقيق. (الحمدي، 2013: 57)

وترى الباحثة أن تعقيد مهمة التدقيق يمكن التغلب عليها، وذلك من خلال التعرف على هيكلية عملية التدقيق، ومعرفة وخبرة مهارة المدقق، وتوفير المدققين المتخصصين في مجال صناعة العميل، ودراسة النظام المحاسبي لدى العميل سواء كان يدوي أو الكتروني، وتطوير برنامج التدقيق وتحديثه بما يتلاءم مع مهمة التدقيق كل هذه الأمور وغيرها يمكن أن تسهل عملية التدقيق والتغلب على الصعوبات والعراقيل التي تواجه المدقق.

ثالثاً: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق والمرتبطة بمكتب التدقيق

أن مكاتب التدقيق تتمتع بمجموعة من الصفات سواء كانت مكاتب محلية أو الدولية، والتي تؤثر بشكل ملحوظ في إجراءات عمليات التدقيق، إذ أنه كلما امتاز مكتب التدقيق بمواصفات جيدة انعكس ذلك على أدائه و يعزز من قدرته التنافسية في بيئة الاعمال والتي تتصف ببيئة تنافسية شديدة وخاصة بمجال التدقيق .

ومن الصفات المؤثرة في مكاتب التدقيق ما يأتي :-

ت- حجم مكتب التدقيق: بالرغم من أن معظم الابحاث السابقة مثل (Kraub et al, 2015:4) تؤيد وجود علاقة طردية بين جودة التدقيق وحجم مكتب التدقيق فمثلا تعدّ (The Big 4) من أكثر الشركات التي تصدر قوائم مالية ذات جودة تدقيق عالية وهناك مؤشرات لحجم المكتب التدقيق او مساهمته النسبية في سوق خدمات التدقيق والمحاسبة، ومن ثم فإنّ هذه المكاتب تحقق جودة أعلى من المكاتب الأخرى نظراً لسمعتها وحجمها. ولا يدل ذلك على أنّ جودة التدقيق ترتبط بالمكاتب الكبيرة فقط، وإنما ترتبط بالمكاتب الصغيرة بافتراض أنّه من غير المنطقي أنّ تكون مكاتب التدقيق الصغيرة عديمة الجدوى، كما توصلت ابحاث أخرى إلى احتمال كبير اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية عند قيام احدى شركات التدقيق مقارنة مع شركات تدقيق اقل حجماً (قمرالدين، 2014: 132).

سمعة مكتب التدقيق: سمعة مكاتب التدقيق تعدّ من العوامل الفاعلة والمهمة لتركز مهنة التدقيق في مكاتب معينة دون أخرى، وهي صفة مهمة لا بد الاخذ بها بعين الاعتبار من قبل الشركات المختلفة عند اختيارها لمكتب تدقيق معين الذي سيقوم بتدقيق حساباتها، إذ تناولت العديد من الابحاث في الأونة الاخيرة موضوع سمعة وشهرة مكاتب التدقيق ومدى تأثيرها في جودة التدقيق، واثبتت بعض من هذه

الابحاث الى وجود علاقة ايجابية بين سمعة مكاتب التدقيق وتوجه الشركات الى اختيار المكاتب التي تتحلّى بسمعة سوقية ومهنية جيدة .

لكن ينظر البعض الاخر الى مكاتب التدقيق المشهورة وذات السمعة الجيدة على أنّها الخيار الامثل للشركات التي تريد تدقيق أفضل لنتائج أعمالها وما تقدمه من خدمات تميزها عن غيرها من المكاتب، وتقوم بإبداء الرأي الفني الصحيح بناءً على تقاريرها السنوية، اذ يستفاد من تقاريرها لأجل اتخاذ القرارات في الشركات المدققة مما ينعكس ايجاباً على اعمال تلك الشركات (العطاونة، 2016: 27) .

ويرى البعض الاخر أنّ التباين بين مكاتب التدقيق الصغيرة والمكاتب كبيرة الحجم يكمن في حدود الإمكانيات البشرية والمادية، اذ أنّ سياسة المكاتب الكبيرة تعتمد على تفوقها البشري والمادي لأجل جذب الزبائن الجدد، كما أنّ زيادة حجم مكتب التدقيق عبر زيادة عدد عملائه والانتماء الى احد مكاتب التدقيق المعروفة دولياً من العوامل المؤثرة والمهمة لأجل تحقيق ميزة تنافسية لها تميزها عن غيرها من المكاتب (عزيز واخرون، 2020: 46).

ث- مدى التزام المكاتب بالمعايير المهنية

تعدّ معايير التدقيق المتعارف عليها شأنها شأن أية معايير اخرى تعبر عن مستوى الاداء المهني ومدى التزام مكاتب التدقيق بها، اذ هناك علاقة طردية بين جودة العملية التدقيقية وبين الالتزام بتلك المعايير، لذلك فإنّ الهيئات المهنية والابحاث الاكاديمية تعمل على صياغة هيكل لمعايير التدقيق مع ضمان استمرارية تقييم مدى ملائمة تلك المعايير للاحتياجات المتجددة لمستخدمي تلك القوائم (اسماء، 2016: 53).

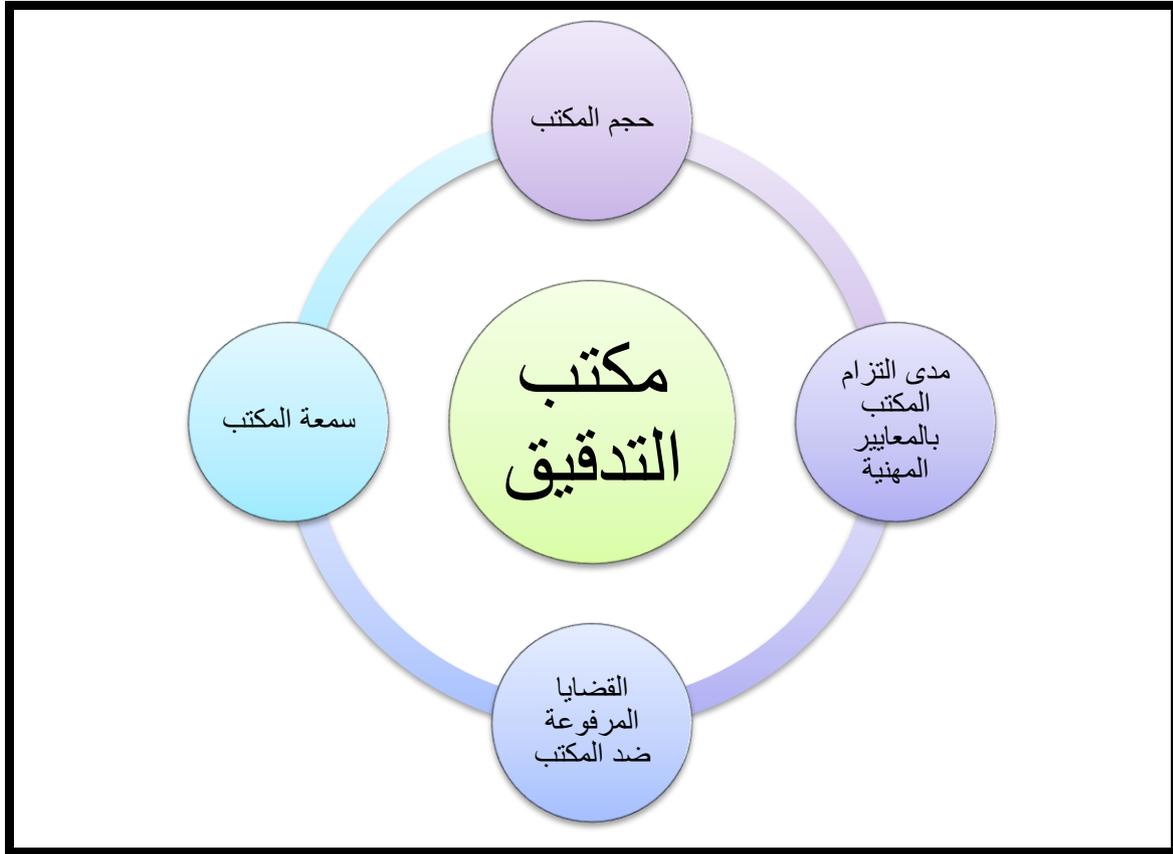
ج- القضايا المرفوعة ضد مكاتب التدقيق

خلال العقدين الماضيين من القرن العشرين زادت عدد القضايا المرفوعة ضد مدققي الحسابات وذلك بسبب ما أصاب اصحاب المصالح من أضرار مادية، ويعود ذلك نتيجة إهمال المدققين وتقصيرهم في أداء واجباتهم المهنية المطلوبة، اذ أنّ مهنة التدقيق ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالخدمات المقدمة لأصحاب المصلحة والعملاء والمستفيدين كافة، لذا وجب على المدققين الالتزام بالقوانين والأنظمة وقواعد السلوك المهني ومعايير التدقيق المتعارف عليها عند قيامهم بفحص القوائم المالية، كما أنّ هناك اسباب عديدة ادت الى رفع تلك الدعاوي ومنها :-

- التقدم السريع للمهنة، مما اضاف اعباء جديدة للمدقق نحو الطرف الثالث.
- تعرض العديد من الشركات للإفلاس خلال فترات الكساد.
- في القضايا المتشابهة عدم وجود توحيد للمبادئ المحاسبية .

- وجود عدد كبير من عمليات الاندماج بين الشركات ويعود ذلك للاستفادة من ثغرات المبادئ المحاسبية. (اسماء، 2013 : 49-50)

والشكل الاتي يوضح الصفات المؤثرة على مكتب التدقيق:



شكل رقم (3) الصفات المؤثرة على مكتب التدقيق

الشكل من اعداد الباحثة

خصائص جودة التدقيق:

وتتضمن الآتي :

أ- الأهمية (Significance): يمكن تحديد الأهمية من خلال أبعاد متعددة، مثل الحجم المالي للمسألة الخاضعة للتدقيق ومدى تأثير الجمهور بصفة عامة من أداء الجهة الخاضعة للتدقيق أو مدى تأثير القضايا الرئيسية التابعة للسياسات العامة.

ب- الموثوقية (Reliability): ويتم التأكد من نتائج عملية التدقيق والإستنتاجات في تقرير المدقق الخارجي أو أي نتائج أخرى مدعومة بشكل كامل من قبل البيانات التي تم جمعها في عملية التدقيق .

ت-الموضوعية (Objectivity): يجب أن يستند المدقق الخارجي في تقييمه ورأيه على الحقائق والتحليل السليم.

ث-النطاق (Scope): يجب ان تتضمن خطة عملية التدقيق على كل العناصر اللازمة لإجراء عملية تدقيق ناجحة.

ج-التقيد بالمواعيد (Timeliness): ويقصد به الالتزام بالتوقيت المناسب والمهلة المحددة لتقديم نتائج عملية التدقيق.

ح-الوضوح (Clarity): ويشتمل هذا عادةً على التأكد من أن النطاق، الإستنتاجات وأي توصيات يمكن أن تفهم بسهولة من قبل المديرين التنفيذيين والبرلمانيين الذين قد لا يكونون خبراء في المسائل التي تمت معالجتها لكن يحتاجون للتصرف بناءً على التقرير.

خ-الكفاءة (Efficiency): ان الموارد المخصصة لعملية التدقيق يجب ان تكون معقولة في ضوء أهمية وتعقيد التدقيق.

د-الفاعلية Effectiveness : التزام المدقق باهداف التدقيق (أبو رياش، 2013: 39-40).

كذلك تم تحديد أهمية جودة التدقيق :

تعتبر نتائج التدقيق مهمة لكافة الأطراف ذات العلاقة بعملية التدقيق سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، إن عملية التدقيق التي تتم بشكل منهجي وعلمي مدروس، والتي تكون مستندة إلى معايير وأدلة عمل معدة ومعتمدة مسبقاً، ويمكن الوثوق بنتائجها من قبل كافة الأطراف المعنية، طالما إن تلك الأطراف تثق بأن تلك المعايير والأدلة موضوعة من قبل جهات فنية متخصصة وذات خبرة وسمعة عالية في مجال التدقيق .

كما تم تحديد نظام الرقابة على جودة التدقيق على النحو الآتي :

يتكون نظام الرقابة على جودة التدقيق من العناصر الرئيسية وهي: مسئولية الإدارة العليا للجهة الرقابية عن تحقيق جودة التدقيق، قواعد السلوك المهني، إدارة الموارد البشرية، تنفيذ مهام التدقيق، الرقابة على جودة التقارير، الرقابة على نظام الجودة .

يجب أن تكون عملية الرقابة على جودة التدقيق منظمة ومرتبطة بشكل منهجي من خلال دليل سياسات وإجراءات خاص بنظام الرقابة على جودة التدقيق يجب ان يكون هذا الدليل متناسقاً مع خصائص العمل في الجهاز الرقابي، بمعنى أن هذا الدليل يجب أن يكون متناسقاً ومتوافقاً مع البيئة التشغيلية لجهاز الرقابة بشكل مكوناتها بما في ذلك الأنظمة التشريعات وقواعد العمل المطبقة .

هناك خصائص معينة لا بد من توافرها في دليل سياسات وإجراءات الرقابة على جودة التدقيق، وهي

كما يلي (دليل اللقاء التدريبي حول موضوع الرقابة على جودة التدقيق الدوحة 2006):

- أ-الشمولية : جب أن يغطي الدليل كافة عناصر نظام الرقابة على جودة التدقيق.
- ب-الوضوح : يجب أن يتضمن هذا الدليل وصفاً واضحاً ودقيقاً وشاملاً للنظام وأهدافه .
- ت- ثقافة الجودة : يجب أن يعزز الدليل مفهوم وثقافة الجودة لدى كافة كالعاملين في الجهاز، بحيث يتم تطبيق السياسات والاجراءات الواردة في الدليل من خلال فهم فحواها ومعرفة أهميتها .
- ث-المسؤولية : يجب أن يؤكد الدليل على مسؤولية كل فرد عن تحقيق الجودة، بما في ذلك الإدارة العليا وفي هذا السياق يجب أن يؤكد الدليل على مسؤولية كل طرف أو شخص عن تحقيق الجودة، العواقب التي تترتب على عدم تحقيقها .
- ج-إلزامية التطبيق : أن تكون للدليل صفة إلزامية في التطبيق .
- ح-العمومية : يجب أن يتم تعميم الدليل على كافة العاملين في مجال التدقيق على مختلف المستويات، وأن يتم تأهيلهم لتطبيق ما ورد فيه من خلال التدريب والتطوير والتعليم المستمر.
- خ-التغذية العكسية : يجب أن يتضمن الدليل نظام للتغذية العكسية عن نواحي الضعف والقصور فيه والاقتراحات المقدمة لتطويره وتحديثه .

وسائل تحسين جودة التدقيق:

- توصلت العديد من الأبحاث المحاسبية والمنظمات المهنية الى عدة من الوسائل لتطوير وتحسين مهنة التدقيق وهي كالآتي: (الجلال،2010: 41)
- أ- **معايير الرقابة على جودة التدقيق** : أن التزام المدققين بتنفيذ عملياتهم على وفق معايير التدقيق وقواعد آداب السلوك المهني في جميع مراحل عملية التدقيق، وذلك لدورها في ضمان الحد الأدنى من جودة التدقيق، كما أن التزام المدققين بتنفيذ عملياتهم على وفق معايير التدقيق، إذ تعد هذه المعايير بمثابة مقاييس لتقييم كفاءة المدقق ونوعية العمل الذي يقوم به. (صالح،2010 : 8)، وتعد معايير الرقابة على جودة التدقيق أداة هامة لتحسينها، لذلك أهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية في أنحاء العالم كافة بموضوع مراقبة جودة الأداء المهني في الشركات ومكاتب التدقيق، فضلا عن ذلك قامت هذه الجمعيات بالفرض على أعضائها مجموعة من المعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني، ليتم تنفيذ عملية التدقيق وفق معايير الجودة. (جبران،2010: 15)
- ب- **التأهيل العلمي والعملية للمدقق** : وجوب أن يتم أداء التدقيق بواسطة شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب ويتوافر لديهم التأهيل العلمي والمهارة الفنية الملائمة للعمل كمدقق أو كمدققين، وبمعنى آخر أن يكون المدقق الخارجي مؤهلا علميا ومهنيا لكي يتمكن من أداء واجبه المهني وفقا لما هو متوقع منه. (القرشي،2011: 29)

ج- تدعيم استقلال المدقق : يعد استقلال المدقق الأساس الذي يتم الاعتماد عليه في قياس جودة التدقيق، وهو الأصل في كسب ثقة كافة المستفيدين من خدمات التدقيق. وتعني الاستقلالية قيام المدقق بعمله في جميع مراحل التدقيق بأمانة واستقامة وموضوعية وبدون تحيز لجهة معينة والخضوع لأي تأثيرات يمكن أن تتعارض مع الموضوعية والنزاهة. (الذنبيات، 2009: 109)، وعملت المنظمات المهنية المتعلقة بمهنة التدقيق على إيجاد العديد من المقترحات التي تدعم استقلال المدقق، بهدف تحقيق أعلى مستوى ممكن منه، ومن تلك المقترحات تشكيل لجنة المراقبة، والتغيير الإلزامي للمدقق. (الاهل، 2008 : 82)

أولاً- تشكيل لجان المراقبة : بانها لجنة فرعية تابعة لمجلس إدارة الشركة وتتكون أساساً من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وتعمل كحلقة وصل بين مجلس الإدارة والمدقق الخارجي في إدارة المنظمة في الأمور المتعلقة بالتدقيق الخارجي ووظيفة التدقيق الداخلي والأمور المالية والمحاسبية الأخرى. (ابو الوفاء، 2005: 96)

ثانياً- التغيير الإلزامي للمدقق : في الآونة الأخيرة لوحظ أن انهيار العديد من الشركات كان سببه انخفاض جودة التدقيق الخارجي، وافتقار المدقق الخارجي للاستقلالية والحيادية مما دعا الجهات المهنية في العديد من الدول المتقدمة إلى إثارة قضية التغيير الإلزامي لمدققي الحسابات الخارجيين، وأن هذا التغيير الإلزامي سوف يحد من تطور العلاقة بين المدقق الخارجي والعميل التي تقلل من استقلاليتهم وموضوعيتهم، كما أن التعاقد الطويل الأجل مع المدقق الخارجي قد يؤدي إلى انخفاض من كفاءة عمل المدقق بمرور الوقت، مما يؤثر على مستوى جودة التدقيق. (عودة، 2011: 22)

وترى الباحثة أن طول مدة ارتباط المدقق بالعميل مع العميل يؤدي إلى زيادة الخبرة لدى المدقق والمعرفة في نشاط الشركة الخاضعة للتدقيق مما يزيد قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية و أي تغيير قد يحدث في موقف الشركة، والقدرة على إنجاز الأعمال المكلف بها بالدقة والوقت المحدد في شروط العقد.

من خلال ما ورد في هذا المبحث ترى الباحثة لكي يتم تحقيق الجودة التدقيق يجب أداء عملية التدقيق من قبل لجنة المراقبة والتدقيق الداخلي بمستوى عالي من الكفاءة والفاعلية على وفق المعايير المهنية للتدقيق والمتطلبات الاخلاقية وقواعد السلوك المهني الصادرة عن المنظمات المهنية وضوابط رقابة الجودة، فضلا عن ذلك التأكد من سلامة السياسات المحاسبية المتبعة من قبل إدارة الشركة والتقارير المالية وفعالية الرقابة الداخلية واستقلال لجان المراقبة، مما يحقق للأطراف المستفيدة الأهداف المتوخاة من تنفيذ مهمة عملية التدقيق.

المبحث الرابع

“العلاقة بين معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة وجودة التدقيق”

تزايدت الضغوط من جانب المساهمين والمستثمرين ومستخدمي القوائم المالية الداخليين والخارجيين لرغبتهم في توافر قوائم وتقارير ومعلومات مالية صحيحة وكافية وموثوقة لاتخاذ قرارات استثمارية صحيحة إذ أنهم يتوقعون أعلى مستوى من الجودة لمخرجات عملية التدقيق (التقارير المالية) وبالتالي فإن جودة التدقيق تمثل مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق (جبران، 2010: 14)، وأن مديري الشركات قد يستخدمون الإفصاحات البيئية والاجتماعية والحوكمة لتعزيز سمعتهم ومصالحهم الذاتية، علاوة على ذلك أن الشركات تقدم تقريراً عن أنشطتها المختلفة للحفاظ على شرعية أعمالها وذلك يلزم وجود نظام رقابة مستقل ونشط لزيادة جودة وكمية التقارير المالية والحوكمة دون المساس بالموضوعية ومصالح المساهمين (Buallay & Al-Ajmi, 2020)، من هذا المنطلق تزايد الاهتمام بلجان المراقبة وحوكمة الاستدامة.

حيث تهتم حوكمة الاستدامة بالتحكم في الشركات بهدف إعادة الثقة فيها وفي الاقتصاد الذي ينشئها، لذلك تعتبر الحوكمة من ضمن المعايير الدولية المعتمدة للحكم على الاقتصاد الوطني، كما ان الأحداث العالمية الأخيرة المتمثلة بانهيار مجموعة من الشركات الكبرى وتعاقب ذلك بسلسلة اكتشافات لتلاعب الشركات في قوائمها المالية، وعدم بذل العناية المهنية الواجب أدائها من قبل جهات التدقيق الخارجي، أظهر بوضوح ضرورة وجوب تنفيذ حوكمة الاستدامة حتى في الدول التي كان من المعتاد اعتبار أن أسواقها المالية على درجة عالية من الجودة. (الغزالي، 2015: 38)، ولذلك فإن مفهوم الحوكمة يشمل جميع تلك القواعد والعمليات التي يتم من خلالها اتخاذ القرارات؛ كما أنه يشير إلى المسار الذي يجب اتباعه لتحقيق أهداف الشركة وبالتالي وسائل تحقيقها وكذلك قياس النتائج المتحققة. ففي السنوات الأخيرة تم تطبيق الحوكمة بشكل متزايد على شكل أكثر شمولاً لرصد أنشطة الشركات، بما في ذلك التأثير على المجتمع والبيئة (Naciti et al, 2021).

كما حظيت حوكمة الاستدامة في الآونة الأخيرة بالاهتمام الكبير نتيجة لمجموعة من حالات الفشل الإداري والمالي التي حظيت بها الكثير من شركات دول شرق اسيا والشركات الكبرى في أميركا وتبين من خلالها انعدام تطبيق الحوكمة في الشركات من خلال دراسة بعض الأسباب التي أدت إلى حالات الانهيار وحدث هذا الفشل المالي والإداري بسبب القائمين على الشركة من تفضيل مصالحهم الشخصية مثل العاملين ومجلس الإدارة والمديرين وغيرهم على حساب الدائنين والمساهمين وأصحاب المصالح الأخرى الموظفين والموردين وعامة الناس. كما أن العولمة وتحرير

الأسواق المال العالمية فتحت أبوابا جديدة أمام المستثمرين لتحقيق الأرباح الكبيرة، وأصبح لزاما عليهم البحث عن الشركات التي بها هياكل سليمة والتي تمارس الحوكمة لإدارة الشركة وتسمح لهم بمشاركة في الإشراف، لهذا تعتبر الحوكمة من بين المقاييس العالمية المعتمدة للحكم على الاقتصاد الوطني، كما أنها في جانب آخر تساهم في ضمان حقوق المساهمين في الشركة، وتعد واحدة من أفضل الأساليب وطرق العمل والمعايير التي تشارك في قياس مدى انتظام كفاءة أسواق رأس المال الصاعدة والمتطورة، (خير الدين، 2012:8)

وكذلك نتيجة للزمات الاقتصادية والفضائح المالية التي حدثت للشركات العالمية البارزة في الآونة الأخيرة، نمت الاهتمام بلجان المراقبة المنبثقة عن مجلس إدارة الشركة والتي تتكون من أعضاء غير التنفيذيين الذين يتمتعون بالخبرة في مجال المالية والمحاسبة وتتوفر لهم الاستقلالية في أداء مهامهم، وتتخلص نشاطاتها في مراجعة القوائم والتقارير المالية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة وتقييم نظام التدقيق الداخلي ومراجعة ترشيح المدقق الخارجي، ونطاق ونتائج التدقيق، والإشراف على عملية إعداد التقارير المالية ومساعدة مجلس الإدارة على إدارة المخاطرة، وتعتبر لجان المراقبة وسيطا بين مجلس الإدارة وبين الأقسام الإدارية الأخرى في الشركة، حيث تعمل على مناقشة القضايا العالقة، ورفع التوصيات لمجلس الإدارة لاتخاذ الإجراءات والتدابير اللازمة.

وان الهدف من تكوين لجان المراقبة تدعيم قواعد حوكمة الاستدامة من خلال التركيز على تعزيز ثقافة التدقيق والحوكمة لدى الفاعلين الاقتصاديين وأعضاء مجلس الإدارة وذلك كون دور وخصائص هذه اللجان بشكل عام ورئيسها بشكل خاص تعد أحد الركائز الأساسية في إطار حوكمة الاستدامة وذلك من خلال دورها الرقابي الكبير نسبياً في متابعة أداء الشركة ومساهمتها الفعالة في الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات، فضلاً عن انها تزيد من ثقة المستثمرين في موثوقية التقارير الصادرة عنها وجودتها من خلال دورها في زيادة استقلالية المدقق الداخلي ودعم نظام الرقابة الداخلية وتحسينه، ذلك الى جانب دورها في معالجة قضايا المسؤولية الاجتماعية والبيئية وذلك من خلال إدارة والسيطرة على المخاطر المتعلقة بهذه القضايا عند مراجعة التقارير المالية (محمد وفارس، 2023)، وتشرف لجنة المراقبة على عملية إعداد التقارير المالية، وتساعد الإدارة في تقييم المخاطر، لذلك تعد لجنة المراقبة مكوناً رئيسياً في ضمان جودة التقارير المالية (Balasundaram, 2019 : 137)، وان رئيس وأعضاء لجنة المراقبة المستقلين لهم تأثير إيجابي كبير في عملية إعداد التقارير المالية وجودتها ووجود عدد كبير من الاعضاء المستقلين داخل لجنة المراقبة يقلل من فرص الإدارة للتلاعب بالتقارير المالية والقيام بأنشطة الاحتيال المالي، وهذا

يعزز مصداقية وموثوقية المعلومات المالية والمحاسبية الخالية من الأخطاء وتقديمها في الوقت المناسب. (Poretti et al,2018:31)

وتحاول العديد من الشركات في الوقت الحاضر تبني مفهوم التنمية المستدامة في أهدافها واستراتيجياتها المستقبلية، إذ تسعى إلى دمج الاستدامة في كافة أنشطتها لتتمكن من الاستمرار بتحقيق قيمة مستدامة لها ولجميع الأطراف ذات العلاقة، ولضمان تطبيق أفضل الممارسات للحوكمة والمتابعة وتدقيق تقارير الاستدامة من الجهات المعنية كافة يبرز دور رئيس لجنة المراقبة الذي من المفترض تكامل دوره وما يتمتع به من خصائص مع تطبيق معايير الحوكمة وتحديد الاستدامة يؤدي دوراً حيوياً في تعزيز جودة التدقيق وتقديم المعلومات التي تحقق أهداف الاستدامة، وحيث تبذل المنظمات جهوداً لتحسين نماذج أعمالها وأنظمة إعداد التقارير الخاصة لمعالجة التحديات التي تفرضها بيئة الأعمال غير المؤكدة (Arif et al,2021:1).

ومن ناحية أخرى فإن الحوكمة تلعب دوراً كبيراً في ضمان امتثال الشركة لمعايير الاستدامة لذلك على لجنة المراقبة التحقق من تلك الامتثالات لضمان جودة التدقيق وان تكامل الحوكمة والاستدامة يساهم في إشراك الشركات بشكل أفضل مع المستثمرين والمجتمع يساهم في بناء سمعة جيدة للشركة وتعزيز الثقة في جودة التدقيق، ونظراً لأهمية فقد اهتمت فان غالبية دول العالم في السنوات الأخيرة اهتماماً كبيراً بتطبيق نظام الحوكمة في جميع القطاعات الاقتصادية بعد الأزمات المالية والاقتصادية التي حدثت في العديد من بلدان العالم نهاية القرن العشرين بسبب انخفاض مستوى جودة التدقيق الذي انعكس على كفاءة الأداء والمركز المالي للوحدة الاقتصادية، لذلك وجود لجان للتدقيق في الوحدات الاقتصادية التي تسعى إلى تطبيق الحوكمة يمثل أحد العوامل الرئيسية لتقييم مستويات الحوكمة المطبقة والرفع من جودة عملية التدقيق والرقابة والتحقق من البيانات المحاسبية والمالية الموثوقة مع التأكد من مدى صحتها وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة، ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعية من طرف الإدارة لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش والتلاعب بأموالها.

من خلال ما ورد في هذا المبحث ترى الباحثة لكي يتم تحقيق جودة التدقيق يجب أداء عملية التدقيق من قبل لجنة المراقبة والتدقيق الداخلي بمستوى عالي من الكفاءة والفاعلية على وفق المعايير المهنية للتدقيق والمتطلبات الأخلاقية وقواعد السلوك المهني الصادرة عن المنظمات المهنية وضوابط رقابة الجودة، وبالتأكيد من الالتزام بمعايير حوكمة الشركة، فضلاً عن ذلك التأكد من سلامة السياسات المحاسبية المتبعة من قبل إدارة الشركة والتقارير المالية وفعالية الرقابة الداخلية واستقلال لجان المراقبة، مما يحقق للأطراف المستفيدة الأهداف المتوخاة من تنفيذ مهمة عملية التدقيق.

المبحث الاول

تمهيد

ان المبحث الاول من الجانب التطبيقي يكون مختصا بالتحقق من مدى قدرة المقياس على دراسة الظواهر ضمن النموذج البحثي المراد اختباره في بيئة التطبيق في حين يكون اهتمام المبحث الثاني بالتحقق من مدى توافر متغيرات الدراسة ضمن حدود بيئة التطبيق في حين يهتم المبحث الثالث بدراسة مستويات الارتباط والتأثير بين متغيرات الدراسة وفيما يلي تفصيل لمجريات العمل التطبيقي.

فحص واختبار اداة قياس الدراسة

يهتم هذا المبحث بعملية استكشاف قدرة المقياس المستخدم في دراسة الظواهر المراد التحقق من توافرها وطبيعة العلاقة بينها ويعد هذا الاجراء امرا ضروريا لأنه ينعكس على دقة النتائج المستحصلة وتأثيرها في القراءة العلمية لطبيعة التوافر والتأثير بين المتغيرات المدروسة وذلك يتم ضمن حزمة برنامج Smart PLS من خلال مجموعة خطوات هي:

اولا:- بيان اداة القياس:-

تتضمن اداة قياس الدراسة متغيرين (المتغير المستقل) معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة و(المتغير المعتمد) جودة التدقيق وفي ادناه وصف لكل منها:

1. مقياس معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة :

يشتمل متغير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة من (30) فقرة موزعة ضمن خمس ابعاد (استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الإدارية، التحصيل العلمي والتوجه الاستراتيجي، الكفاءة والخبرة والتزام الشركة بوضع محددات على العمل، عمر المدقق والتوجه بتحديد الأعمار لأشغال المناصب، اخلاقيات المهنة والتزام أعضاء مجلس الإدارة بميثاق اخلاقيات العمل)

2. مقياس جودة التدقيق:

يتألف هذا المتغير من ست مؤشرات اساسية (مقياس احادي البعد). والجدول (2) يقدم توضيحا حول ترميز كل متغير وكل بعد وتحديد مصدر الحصول على المقياس وعدد الفقرات لكل بعد من الابعاد الفرعية.

جدول (2)

الترميز والتوصيف

المتغير	البعد	عدد الفقرات	الرمز	المصدر
معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة	استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الإدارية	6	Aut	
	التحصيل العلمي والتوجه الاستراتيجي	6	Ori	
	الكفاءة والخبرة والتزام الشركة بوضع محددات على العمل	6	Exp	
	عمر المدقق والتوجه بتحديد الأعمار لأشغال المناصب	6	Age	
	اخلاقيات المهنة والتزام أعضاء مجلس الإدارة بميثاق اخلاقيات العمل	6	Eth	
جودة التدقيق	احادي البعد	6	Per	

المصدر: اعداد الباحثة

ثانياً. تقييم نموذج القياس

ان الجزء الخاص بالتقييم للمقياس يعنى بالاستبانة التي تم توزيعها على عينة الدراسة لاستكشاف متغيرات الدراسة وتحديد مستوى الاستجابة، وعلى النتائج المستخرجة منها سيتم اختبار الافتراضات المعروضة في الجانب المنهجي للدراسة والتقرير بقبولها ام رفضها، ونتيجة لهذه الاهمية التي تمتاز بها اداة قياس الدراسة يستلزم الامر التحقق من دقتها وصلاحياتها للاستخدام وذلك يتم من خلال مجموعة احصاءات واجراءات

1. التحقق من صدق الاستبانة الظاهري

تتحقق عملية الصدق الظاهري للاستبانة من خلال القيام بعرضها على مجموعة مختصين بهدف الوقوف على صلاحيتها الظاهرية للقياس، فقد تم عرض الاستبانة بشكلها الاولي على (8) محكمين بهدف معرفة الوضوح بالتعبير الذي تمتاز به الاسئلة وانها قادرة على عكس الفكرة بشكل صحيح للمستجيب، فمن خلال التحكيم يمكن تحديد تلك العبارات التي تحتاج الى اعادة صياغة لتكون اوضح بالتعبير وازافة او حذف ما يراه المحكمين له ضرورة بفقرات الاستبانة. وبعد ان تم اكمال اخذ الآراء من المحكمين المختصين تم اجراء مسحا شاملا لما ابداه المحكمين من ملاحظات حول فقرات وابعاد اداة القياس وحول مصادر المقياس المعتمدة ووفقا لذلك تم القيام بأجراء التعديلات التي اتفق عليها (85 %) من المحكمين، وتعديل وصياغة بعض العبارات التي رأى المحكمون ضرورة اعادة صياغتها لتكون اكثر وضوحاً.

اختبار الصدق والثبات للمقياس:

ان الخطوة الثانية بعملية تقييم نموذج القياس هي التحقق من الصدق الاحصائي (Validity) للاستبانة وكذلك معرفة مستوى الثبات (Reliability) التي تتمتع بها الاستبانة فصدق المقياس يعنى بمطابقة المقياس لما يراد قياسه اي بعبارة اخرى القدرة التمثيلية للظاهرة المراد دراستها، بينما يبين ثبات الاستبانة ان هناك امكانية ان تكون النتائج التي تم الحصول عليها في نقطة زمنية معينة نفسها عندما يعاد توزيع الاستبانة في نقطة زمنية اخرى وبنسبة (70%) او اعلى (Hair et al, 2013:165-166)،

اذ يمكن من خلال النموذج الهيكلي الذي يشتمل على نوعين من المتغيرات يعرفان بالمتغيرات الكامنة والمتغيرات المقاسة فالمتغيرات الكامنة (Latent Variables) هي تلك المتغيرات التي تمثل ابعادا مفترضة لأداة القياس أي انها لا تقاس بذاتها بل تخرج منها اسهما باتجاه واحد الى النوع الثاني من المتغيرات التي تعرف بالمتغيرات المقاسة (الفقرات التي تمثل الابعاد المتعلقة بكل عامل -متغير- وبعبارة اخرى فان العبارات هي مؤشرات للمتغيرات الكامنة (غير المقاسة) وتم الاستعانة بالإحصاءات المتوفرة في برنامج (Smart-PLS 4). ولغرض تقييم نموذج القياس فان هناك معايير تستخدم للتقييم وكما يوضحها جدول (3):

جدول (3)

تقييم نموذج القياس

ت	المعيار	الاختبار	الحد المقبول
1	موثوقية المؤشرات	تشبعات المؤشر	$0.70 \text{ to } 0.40 \leq$ (مقبولة اذا لم يحسن حذفها باقي المؤشرات) $0.70 \leq$ (مقبولة)
2	موثوقية الاتساق الداخلي	كرونباخ الفا	$0.70 \leq$
		الموثوقية المركبة	$0.60 \leq$
3	الصدق التقاربي	متوسط التباين المستخرج (AVE)	$0.50 \leq$
4	الصلاحية التمييزية	معيار فورنيل لاركر Fornell and Lucker	الجذر التربيعي لقيم AVE لكل مبنى والذي يكون موجود ف قطر المصفوفة يجب ان يكون اكبر من اعلى ارتباط له مع اي مبنى اخر
		مصفوفة التشبعات المتقاطعة Cross Loading	تكون التشبعات الخارجية للمؤشر على المبنى المرتبط به اكبر من أي تشبعات اخرى (أي ارتباطه) مع المباني الاخرى

المصدر: اعداد الباحثة باعتماد (Hair et al, 2017)

وفيما يلي توضيح للمؤشرات اعلاه

أ. ثبات الاتساق الداخلي

يسمى الثبات لأداة الدراسة بالاتساق الداخلي للاستبانة، بحيث تكون كل فقرة من فقرات أداة الدراسة متسقة مع المجال (البعد) الذي تنتمي له الفقرة، ويتم ذلك باستخدام معامل كرونباخ الفا (Cronbach's Alpha) وتكون الحدود المقبولة له تبدأ من (0.70) وصعوداً فضلاً عن الاعتماد على قيمة الثبات المركب (Composite Reliability) الذي يجب ان تكون قيمته اعلى او تساوي (0.60)

ب. ثبات المؤشر (التساؤل)

ان التحقق من الثبات او الانتماء الخاص بالتساؤلات يتم عن طريق مربع التشبعات الخارجية المعيارية للمؤشر الذي يبين مقدار تفسير التباين في المؤشر للمتغير، لذا فهو يشير ايضا الى التباين المستخلص من المؤشر، ويتم تقييم ثبات المؤشر من خلال حساب التشبع الخارجي (Outer Loadings) لفقرات (مؤشرات) المقياس، وبالاعتماد على (Hair et al,2017:94) هناك ثلاث مستويات لثبات المؤشر تحدد مدى قبول المؤشر ضمن البعد ام لا وكالاتي:

اولاً:- عندما يكون التشبع الخاص بالفقرة مساوياً لـ (0.70) ذلك يعني انتماء الفقرة للبعد مما يدفع الباحثة لإبقائها بالنموذج الهيكلي.

ثانياً:- عندما يكون التشبع واقع بين (0.40-0.70) هنا يتم النظر الى المؤشرات الاخرى (كرونباخ الفا، الثبات المركب، AVE) اذا كانت ضمن معيارها المقبول يتم الاستبقاء على الفقرات اما اذا كان هناك احد او كل المؤشرات لم يحقق المستوى المطلوب فيجب القيام بحذف الفقرات ذات التشبع الادنى وصعوداً حتى تتحسن قيم المؤشرات وتساوي او تتجاوز المعيار الخاص بقبولها.

ثالثاً:- عندما يكون التشبع ادنى من مستوى (0.40) فيتم حذف الفقرة واعادة التحليل.

ت. متوسط التباين المستخلص (AVE)

ان المتوسط للتباين المستخلص عبارة عن مجموع التشبعات التربيعية وتقسم على عدد التساؤلات فتكون القيمة الناتجة ذات دلالة احصائية (معنوية) اذا كانت عند او تتجاوز عتبة (0.50) ولكن في حال كانت القيمة اقل من هذا المعيار فهو يعني ان هناك تباين لا زال باقي ضمن خطأ التقارب بدلاً من ان يتم تفسيره بواسطة المتغير.

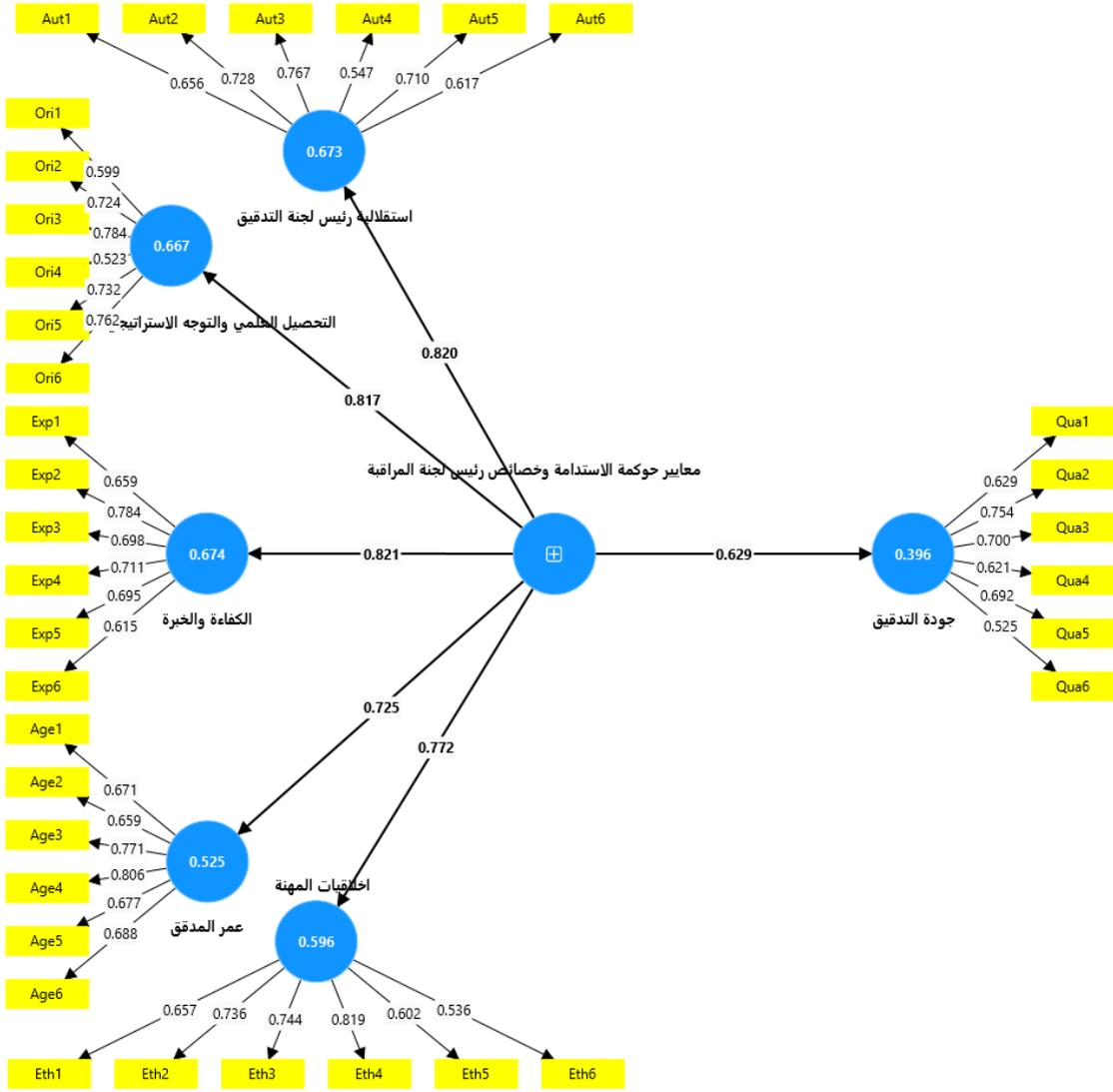
ث. الصدق التمييزي

يختبر مؤشر الصدق التمييزي عدم ارتباط مقياسين مع بعضهما (Discriminant Validity) ويعتمد في ذلك على ما يعرف بالسمة المغايرة الى السمة الاحادية (Heterotrait-Monotrait Ratio)

والذي هو معدل ارتباطات الفقرات عبر متغيرات اخرى (سمة مغايرة) الى معدل ارتباطات الفقرات في المتغير ذاته (سمة احادية)، أي تباعد وتنافر الاسئلة بشكل منطقي أي يجب ان نتأكد ان الاسئلة ليس فيها تكرار ولا تداخل ليس هناك تداخل بينهم ولا مع متغيرات اخرى ويتضمن جانبين هما: (Cross Loading) ويجب عن تساؤل هل ان التساؤلات تقيس فقط المتغير الذي تنتمي له ويستدل على ذلك بقيم الفقرات اذ يجب ان تكون تلك القيم للبعد الذي تنتمي له الاعلى قياسا بالقيم التي تظهر لبقية الابعاد لذات التساؤلات، اما الجانب الثاني فهو: (Variable correlations-Root Square of AVE) هذا الاختبار يوضح ويجب عن تساؤل اخر هو هل ان البعد المعني مختلف بشكل كلي عن الابعاد الاخرى ام لا ويستدل على ذلك من خلال القيم فعندما تكون القيمة بالمصفوفة للبعد مع نفسه اعلى من قيم البعد مع الابعاد الاخرى فهذا يعني ان البعد يمتاز بالاستقلالية كعامل. (Hair et al, 2016:120)

اولا:- تقييم انموذج القياس لمتغيرات الدراسة

ان الخطوة الاولى هي اختبار المقياس الخاص بمتغيرات الدراسة (حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة، وجودة التدقيق) ولتحقيق ذلك سيتم الاستعانة بالوسائل الاحصائية المتوافرة في الحزمة الاحصائية Smart-PLS، ويتبين من خلال النموذج الهيكلي ان القيم (التشبعات للفقرات) التي ظهرت على الاسهم المتجه من المتغيرات غير المقاسة (الكامنة) تجاه المتغيرات المقاسة والمعبر عنها ايضا بثبات المؤشر وهو عبارة عن مربع التشبعات الخارجية المعيارية للفقرة (المؤشر) أي انه يشير الى مقدار تفسير التباين في المؤشر للمتغير، لذا فهو يشير ايضا الى التباين المستخلص من المؤشر، ويتم تقييم ثبات المؤشر من خلال حساب التشبع الخارجي (Outer Loadings) لفقرات (مؤشرات) المقياس. يبين النموذج الهيكلي ان جميع الفقرات كان كستوى تشبعها اكبر من (40%) ويبين جدول (4) ان قيم كرونباخ الفا والثبات المركب تجاوزت قيمها حد القبول احصائيا بينما قيم (AVE) لم تحقق الحد الاحصائي المقبول مما يستوجب القيام بعملية حذف الفقرات الاقل تشبعا قياسا بباقي تشبعات الفقرات واعادة التحليل لرؤية التغير الناتج عن عمليات الحذف.



شكل (4)

انموذج القياس لمتغيرات الدراسة قبل التعديل

يتضمن جدول (4) النتائج الخاصة بالقيم المتعلقة بنموذج قياس الدراسة

جدول (4)

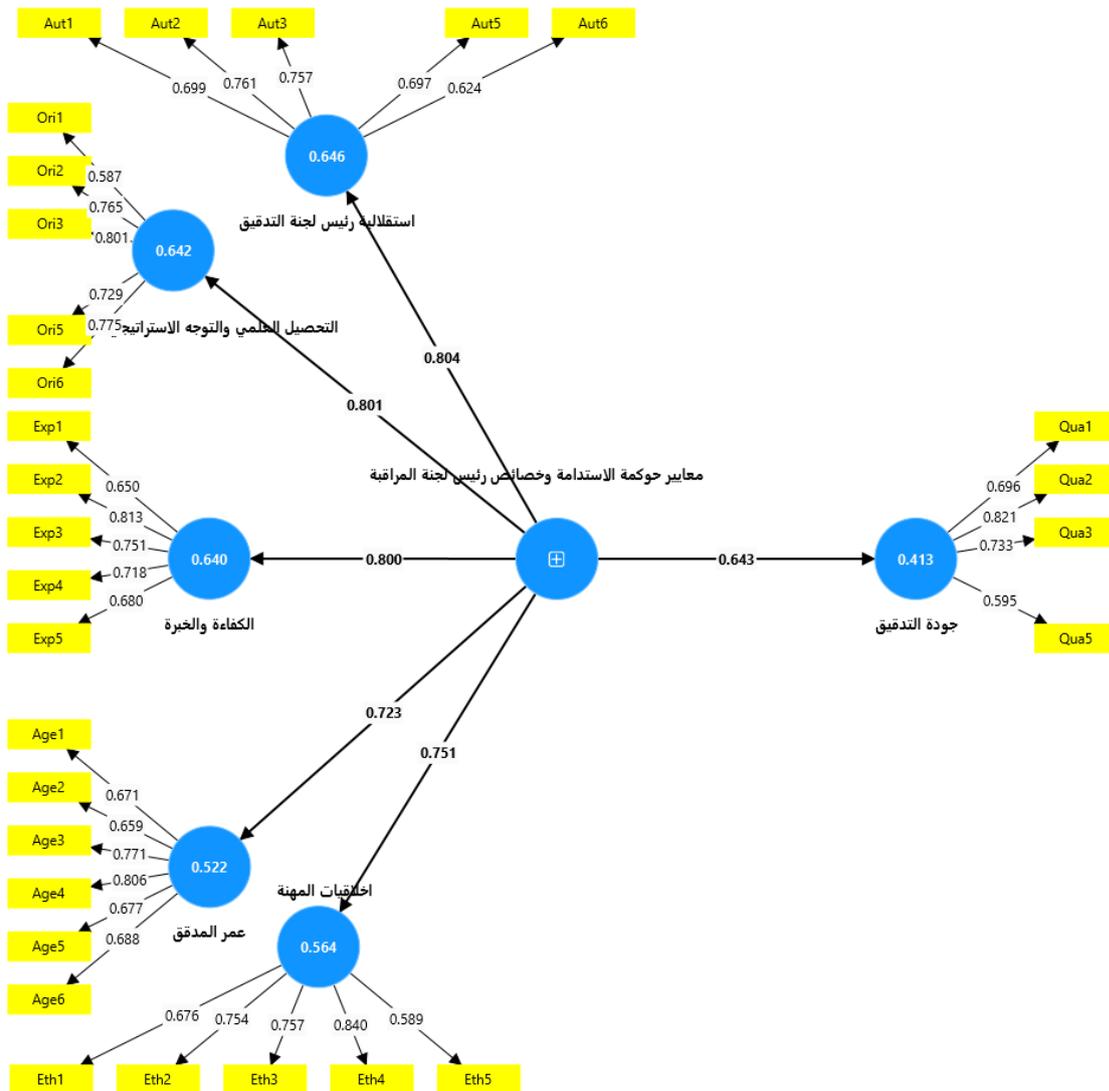
نتائج تقييم انموذج القياس لمتغيرات الدراسة

ت	الابعاد	كرونباخ الفا	الثبات المركب	AVE
1	استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الإدارية	0.757	0.832	0.455
2	التحصيل العلمي والتوجه الاستراتيجي	0.779	0.845	0.481
3	الكفاءة والخبرة والتزام الشركة بوضع محددات على العمل	0.785	0.848	0.484

0.510	0.861	0.807	4	عمر المدقق والتوجه بتحديد الأعمار لأشغال المناصب
0.475	0.842	0.773	5	اخلاقيات المهنة والتزام أعضاء مجلس الإدارة بميثاق اخلاقيات العمل
0.432	0.819	0.749	6	جودة التدقيق

المصدر: مخرجات برنامج Smart-PLS

وبعد القيام بعملية حذف الفقرات (Aut4, Ori4, Exp6, Eth6, Qua4, Qua6) والتي كانت تشبعاتها اقل من (70%) تبين ان عملية الحذف هذه اثرت بشكل ايجابي على معايير ثبات ومصداقية المقياس فقد تحسنت جميع المعايير واصبح المقياس ذو ثبات ومصداقية وكما يبينه النموذج الهيكلي (5) وجدول (5)



شكل (5)

انموذج القياس لمتغيرات الدراسة بعد التعديل

جدول (6)

نتائج تقييم نموذج القياس لمتغيرات الدراسة

ت	الابعاد	كرونباخ الفا	الثبات المركب	AVE
1	استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الإدارية	0.751	0.835	0.503
2	التحصيل العلمي والتوجه الاستراتيجي	0.785	0.853	0.540
3	الكفاءة والخبرة والتزام الشركة بوضع محددات على العمل	0.772	0.846	0.525
4	عمر المدقق والتوجه بتحديد الأعمار لأشغال المناصب	0.807	0.861	0.510
5	اخلاقيات المهنة والتزام أعضاء مجلس الإدارة بميثاق اخلاقيات العمل	0.775	0.848	0.530
6	جودة التدقيق	0.734	0.806	0.512

المصدر: مخرجات برنامج Smart-PLS

2. اختبار الصدق التمييزي

لغرض اختبار الصدق التمييزي تم استخدام برنامج (Smart-PLS) اذ يشير الصدق التمييزي (Discriminant Validity) الى درجة كون المتغير لا يرتبط مع مقاييس خاصة بمتغيرات مختلفة عنه (Hair et al, 2016:120) ويتم قياس الصدق التمييزي من خلال السمة المغايرة الى السمة الاحادية (Heterotrait-Monotrait Ratio) والذي هو معدل ارتباطات الفقرات عبر متغيرات اخرى (سمة مغايرة) الى معدل ارتباطات الفقرات في المتغير ذاته (سمة احادية)، أي تباعد وتنافر الاسئلة بشكل منطقي أي يجب ان نتأكد ان الاسئلة ليس فيها تكرار ولا تداخل ليس هناك تداخل بينهم ولا مع متغيرات اخرى ويتكون من شقين اساسيين هم (Cross Loading) الذي يقيس هل ان الاسئلة تقيس فقط المتغير المعني بها وذلك من خلال قيم الفقرات التي تكون للبعد المعني اعلى من قيمها في باقي الابعاد وهذا يعني انها تمثل فعلا البعد الذي تنتمي اليه، اما الشق الثاني (Variable correlations-Root Square of AVE) فيستهدف التأكد من ان البعد المعني يختلف كليا عن باقي الابعاد الاخرى بحيث يكون البعد مع نفسه بالمصفوفة اعلى من باقي القيم مع الابعاد الاخرى. وعليه فان اختبار الصدق التمييزي يتضمن اختبارين الاول اختبار عدم تداخل الابعاد والثاني اختبار استقلالية الفقرات.

أ. اختبار عدم تداخل الأبعاد لمتغيرات الدراسة

يعرض جدول (7) القيم الخاصة باختبار عدم التداخل بين ابعاد المتغيرات الخاصة بالدراسة فقد تبين ان الأبعاد قد حققت قيما مع نفسها في المصفوفة اعلى من القيد التي بينها وبين الأبعاد الأخرى ضمن ذات المصفوفة مما يشير الى تحقق الصدق التمييزي للأبعاد وكما يوضحه جدول (7)

جدول (7)

نتائج اختبار عدم تداخل الأبعاد لمتغيرات الدراسة بتقنية (Variable correlations-Root Square of AVE)

جودة التدقيق	اخلاقيات المهنة والتزام أعضاء مجلس الإدارة بميثاق اخلاقيات العمل	عمر المدقق والتوجه بتحديد الأعمار لأشغال المناصب	الكفاءة والخبرة والتزام الشركة بوضع محددات على العمل	التحصيل العلمي والتوجه الاستراتيجي	استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الإدارية	الأبعاد
					0.709	استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الإدارية
				0.735	0.570	التحصيل العلمي والتوجه الاستراتيجي
			0.725	0.630	0.584	الكفاءة والخبرة والتزام الشركة بوضع محددات على العمل
		0.714	0.412	0.458	0.464	عمر المدقق والتوجه بتحديد الأعمار لأشغال المناصب
	0.728					اخلاقيات المهنة والتزام أعضاء مجلس الإدارة بميثاق اخلاقيات العمل
		0.464	0.528	0.463	0.518	
0.716	0.447	0.550	0.488	0.547	0.433	جودة التدقيق

المصدر: مخرجات برنامج Smart-PLS

ب. اختبار استقلالية الفقرات لأبعاد متغيرات الدراسة

يبين جدول (8) ان جميع فقرات الابعاد الخاصة بمتغير معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة وجودة التدقيق تمتاز بالاستقلالية والانتماء للبعد الذي تمثله وتم الاستدلال على ذلك من خلال القيم التي تبين ان نسبتها لأبعادها التي تنتمي لها اعلى من القيم لها مع الابعاد الاخرى ونتيجة لاختبار الاستقلالية وعدم تداخل الابعاد فان متغيرات الدراسة تمتاز بالصدق التمييزي.

جدول (8)

اختبار استقلالية الفقرات لمتغيرات الدراسة (Cross Loading)

الابعاد	الفقرات	استقلالية رئيس لجنة المراقبة	التحصيل العلمي والتوجه الاستراتيجي	الكفاءة والخبرة	عمر المدقق	اخلاقيات المهنة	جودة التدقيق
استقلالية رئيس لجنة	Aut1	0.699	0.382	0.454	0.361	0.503	0.273
	Aut2	0.761	0.453	0.476	0.215	0.376	0.308
	Aut3	0.757	0.405	0.379	0.370	0.376	0.312
	Aut4	تم حذفها					
	Aut5	0.697	0.391	0.388	0.414	0.277	0.334
	Aut6	0.624	0.391	0.366	0.278	0.288	0.314
التحصيل العلمي والتوجه الاستراتيجي	Ori1	0.363	0.587	0.354	0.236	0.181	0.331
	Ori2	0.358	0.765	0.497	0.257	0.283	0.429
	Ori3	0.500	0.801	0.477	0.296	0.427	0.429
	Ori4	تم حذفها					
	Ori5	0.361	0.729	0.501	0.457	0.387	0.372
	Ori6	0.497	0.775	0.472	0.407	0.375	0.444
الكفاءة والخبرة	Exp1	0.440	0.442	0.650	0.343	0.343	0.434
	Exp2	0.503	0.542	0.813	0.360	0.390	0.409
	Exp3	0.475	0.523	0.751	0.295	0.343	0.292
	Exp4	0.384	0.313	0.718	0.294	0.468	0.249
	Exp5	تم حذفها					
	Exp6	0.471	0.328	0.642	0.287	0.351	0.442
عمر المدقق	Age1	0.218	0.316	0.298	0.671	0.326	0.478
	Age2	0.152	0.262	0.221	0.659	0.269	0.387
	Age3	0.436	0.455	0.420	0.771	0.481	0.398
	Age4	0.463	0.355	0.371	0.806	0.312	0.459
	Age5	0.226	0.299	0.129	0.677	0.292	0.320
	Age6	0.403	0.225	0.246	0.688	0.262	0.312
اخلاقيات المهنة	Eth1	0.365	0.316	0.472	0.258	0.676	0.338
	Eth2	0.359	0.317	0.351	0.446	0.754	0.321
	Eth3	0.481	0.435	0.409	0.267	0.757	0.355

0.330	0.840	0.426	0.424	0.387	0.446	Eth4	
0.293	0.589	0.272	0.244	0.186	0.177	Eth5	
					تم حذفها	Eth6	
0.696	0.361	0.341	0.378	0.448	0.319	Qua1	جودة التدقيق
0.821	0.327	0.482	0.468	0.510	0.382	Qua2	
0.733	0.315	0.468	0.227	0.350	0.261	Qua3	
					تم حذفها	Qua4	
0.595	0.282	0.253	0.285	0.194	0.259	Qua5	
					تم حذفها	Qua6	

المصدر: مخرجات برنامج Smart-PLS

المبحث الثاني

الوصف الاحصائي : عرض نتائج الدراسة وتحليلها وتفسيرها

ان المبحث الثاني مختص باستكشاف مدى توافر الابعاد والمتغيرات ضمن بيئة التطبيق ويشتمل على جانبين هما المتغير المستقل معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة بأبعاده الخمسة (: استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الإدارية، التحصيل العلمي والتوجه الاستراتيجي، الكفاءة والخبرة والتزام الشركة بوضع محددات على العمل، عمر المدقق والتوجه بتحديد الأعمار لأشغال المناصب، اخلاقيات المهنة والتزام أعضاء مجلس الإدارة بميثاق اخلاقيات العمل)، والجزء الثاني يتعلق جودة التدقيق. وشمل كلا الجوانب عرض للمتوسطات الحسابية لفقرات الاستبانة وانحرافات المعيارية والاهمية النسبية والاهمية الترتيبية.

وتم تحديد مستوى الاستجابات في ضوء المتوسطات الحسابية من خلال تحديد مستوى الوسط الفرضي والبالغ (4) للمدرج ذو السبع رتب.

اولاً. متغير معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة

يتضمن المتغير المستقل ابعاد خمسة يمكن بيان وصفها الاحصائي كما يلي:

1. بعد استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الإدارية:

يعرض الجدول (9) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية والاهمية الترتيبية لإجابات عينة البحث اتجاه بعد استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الإدارية. اذ يلاحظ في هذا الجدول بان الفقرة (1) الخاصة بـ (تسهم استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الادارية للشركة في الحد من فرص التلاعب بالتقارير المالية) كان متوسطها الحسابي تجاوز الوسط الفرضي اذ بلغ (5.89) وهو يمثل اعلى متوسط قياسا بباقي متوسطات الفقرات بالبعد وكان تشتت الاجابات حول هذا التساؤل كانت منخفضة اذ بلغ انحرافها المعياري (0.937). وهو يوضح ان هناك اتفاق وانسجام بين الاراء حول توافر هذه الفقرة وقد شكلت ايضا مستوى اهمية يمثل الاعلى بين مستويات الاهمية للفقرات من وجهة نظر عينة البحث موضع الدراسة فقد بلغت (81%)

في حين كان اقل وسط حسابي متحقق بلغ (5.43) للفقرة (6) التي محتواها الفكري (تساعد استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الادارية للشركة في تعزيز دور اللجنة في الرقابة على الأنشطة المالية والإدارية كافة) وهو ايضا اعلى من الوسط الفرضي وكان التشتت بالاجابات حوله منخفضا اذ بلغ (1.263) وهو يبين وجود انسجان وتوافق حول توافر هذه الفقرة في بيئة التطبيق وبمستوى اهمية متحقق بلغ (78%)

وبناء على ما سبق، فقد تحقق وسط حسابي لبعده استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الإدارية مقداراه (5.70) وكان مستوى تشتت الاجابات حول البعد تبلغ (1.049). وبمستوى نسبة اهمية بلغت (81%) اذ يتضح من الاجابات ان الاستقلالية التي يتمتع بها رئيس لجنة المراقبة من الممكن ان تشكل المانع الاساسي في ظهور تلاعب ف التقارير المالية وتعزز من جوانب النزاهة الشخصية والوظيفية داخل بيئة التطبيق.

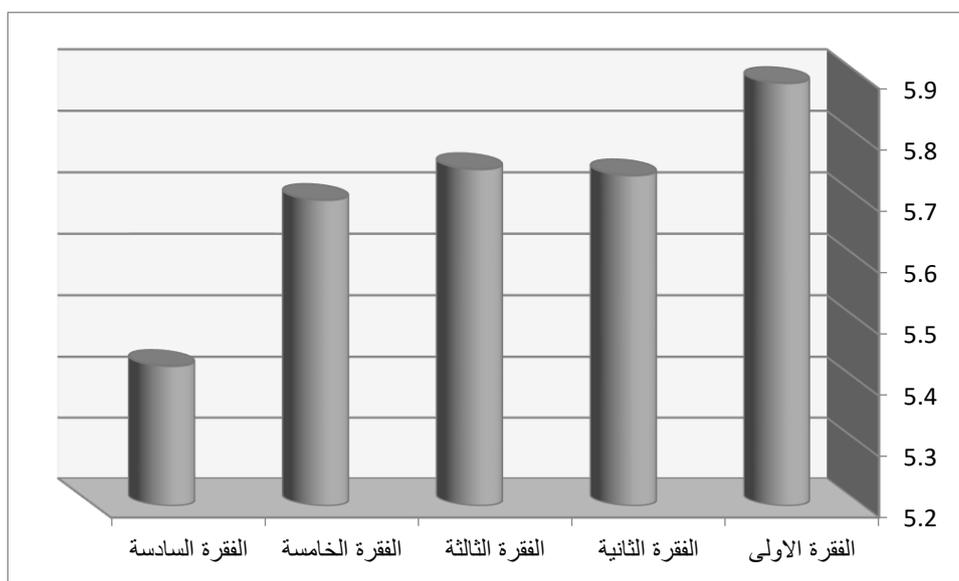
جدول (9)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية والاهمية الترتيبية لبعده استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الإدارية (n= 139)

ت	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية %	الاهمية الترتيبية
1	تسهم استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الادارية للشركة في الحد من فرص التلاعب بالتقارير المالية.	5.89	.937	.84	1
2	تسهم استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الادارية للشركة تدخل في تعزيز النزاهة والموضوعية في عملية التدقيق.	5.74	.978	.82	3
3	تسهم استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الادارية للشركة في تحسين الثقة بالتقارير المالية والكفاءة العامة للعمليات المالية والإدارية للشركة.	5.75	1.050	.82	2
4	تم حذف الفقرة				

4	.81	1.017	5.70	5	تسهم استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الادارية للشركة في ضمان امتثال اللجنة للمعايير المهنية ذات العلاقة.
5	0.78	1.263	5.43	6	تساعد استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الادارية للشركة في تعزيز دور اللجنة في الرقابة على الأنشطة المالية والإدارية كافة.
	0.81	1.049	5.70		المعدل العام

والشكل (6) يوضح المتوسطات الحسابية لكل فقرة من فقرات متغير معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة.



شكل (6)

يوضح مستوى ابعاد متغير معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة بحسب المتوسط الحسابي

2. بعد التحصيل العلمي والتوجه الاستراتيجي:

يعرض الجدول (10) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية والاهمية الترتيبية لإجابات عينة البحث اتجاه بعد التحصيل العلمي والتوجه الاستراتيجي. اذ يلاحظ في هذا الجدول بان الفقرة (1) الخاصة بـ (يسهم التحصيل العلمي لرئيس لجنة المراقبة والتوجه الاستراتيجي للشركة على تعزيز المعرفة الفنية وتحسين مهارات القيادة). كان متوسطها الحسابي تجاوز الوسط الفرضي اذ بلغ (5.75) وهو يمثل اعلى متوسط قياسا بباقي متوسطات الفقرات بالبعد وكان تشتت الاجابات حول هذا التساؤل كانت منخفضة اذ بلغ انحرافها المعياري (1.134) وهو يوضح ان هناك اتفاق وانسجام بين الآراء حول توافر هذه الفقرة وقد شكلت ايضا مستوى اهمية يمثل الاعلى بين مستويات الاهمية للفقرات من وجهة نظر عينة البحث موضع الدراسة فقد بلغت (82%)

في حين كان اقل وسط حسابي متحقق بلغ (5.56) للفقرة (3) التي محتواها الفكري (يسهم التحصيل العلمي لرئيس لجنة المراقبة والتوجه الاستراتيجي للشركة على إصدار التقارير المالية معتمدة على الممارسات محدثة ومتوافقة مع المعايير والتقنيات الدولية الحديثة ذات العلاقة) وهو ايضا اعلى من الوسط الفرضي وكان التشتت بالإجابات حوله منخفضا اذ بلغ (1.155) وهو يبين وجود انسجام وتوافق حول توافر هذه الفقرة في بيئة التطبيق وبمستوى اهمية متحقق بلغ (79%)

وبناء على ما سبق، فقد تحقق وسط حسابي لبعد التحصيل العلمي والتوجه الاستراتيجي مقداره (5.66) وكان مستوى تشتت الاجابات حول البعد تبلغ (1.097). وبمستوى نسبة اهمية بلغت (81%) اذ يتضح من الاجابات ان ما يمتلكه رئيس اللجنة من تحصيل علمي يؤثر بشكل ايجابي في قدرات الافراد وتعزيز مهاراتهم المعرفية مما ينعكس في دقة التدقيق واصدار التقارير المالية بما يتوافق مع المعايير العالمية ذات العلاقة بعملية التدقيق.

جدول (10)

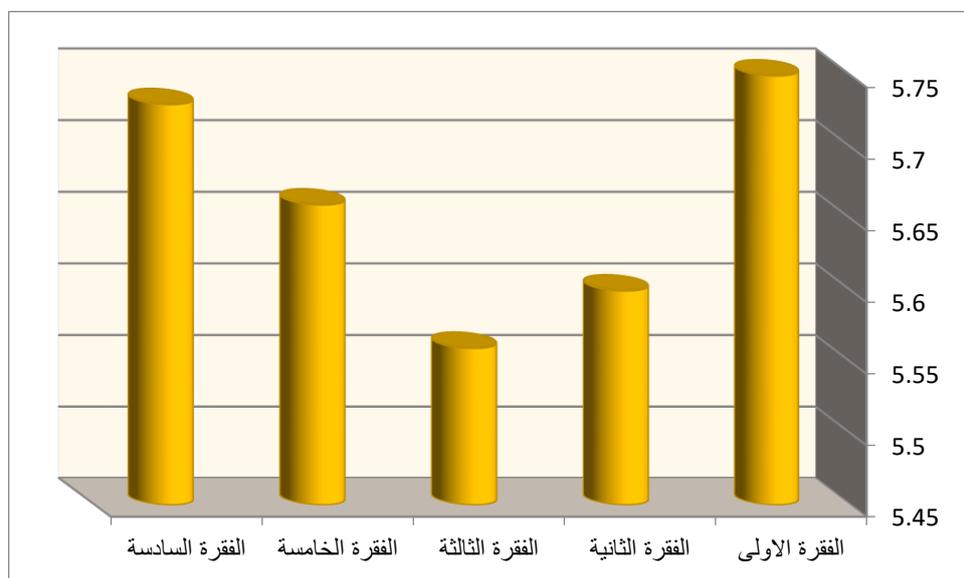
المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية والاهمية الترتيبية لبعد التحصيل العلمي

والتوجه الاستراتيجي (n= 139)

ت	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية %	الاهمية الترتيبية
1	يسهم التحصيل العلمي لرئيس لجنة المراقبة والتوجه الاستراتيجي للشركة على تعزيز المعرفة الفنية وتحسين مهارات القيادة.	5.75	1.134	.82	1

3	.80	1.100	5.60	يسهم التحصيل العلمي لرئيس لجنة المراقبة والتوجه الاستراتيجي للشركة في ضمان الالتزام المستمر بالمعايير المهنية مما يؤدي الى تقديم تدقيق اكثر دقة وشمولية وذو جودة عالية.	2
5	.79	1.155	5.56	يسهم التحصيل العلمي لرئيس لجنة المراقبة والتوجه الاستراتيجي للشركة على إصدار التقارير المالية معتمدة على الممارسات محدثة ومتوافقة مع المعايير والتقنيات الدولية الحديثة ذات العلاقة.	3
تم حذف الفقرة					4
4	.81	1.106	5.66	يساعد التحصيل العلمي لرئيس لجنة المراقبة والتوجه الاستراتيجي للشركة على تطوير انظمة رقابية داخلية تساعد في اكتشاف الأخطاء والمخالفات.	5
2	0.82	.989	5.73	يساعد التحصيل العلمي لرئيس لجنة المراقبة والتوجه الاستراتيجي للشركة على تسهيل عمل لجنة المراقبة وتنفيذ مهامها بصورة علمية وعملية في جميع مراحل عملها.	6
			5.66	المعدل العام	

والشكل (7) يوضح المتوسطات الحسابية لكل فقرة من فقرات متغير التحصيل العلمي والتوجه الاستراتيجي.



شكل (7)

مستوى ابعاد متغير التحصيل العلمي والتوجه الاستراتيجي بحسب المتوسط الحسابي

3. بعد الكفاءة والخبرة والتزام الشركة بوضع محددات على العمل:

يعرض الجدول (11) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية والاهمية الترتيبية لإجابات عينة البحث اتجاه بعد الكفاءة والخبرة والتزام الشركة بوضع محددات على العمل. اذ يلاحظ في هذا الجدول بان الفقرة (1) الخاصة بـ (تسهم الكفاءة والخبرة لرئيس لجنة المراقبة والتزام الشركة بوضع محددات على عمل لجنة المراقبة في توجيه عمل اللجنة بشكل فعال وتحديد الأولويات بوضوح.) كان متوسطها الحسابي تجاوز الوسط الفرضي اذ بلغ (5.91) وهو يمثل اعلى متوسط قياسا بباقي متوسطات الفقرات بالبعد وكان تشتت الاجابات حول هذا التساؤل كانت منخفضة اذ بلغ انحرافها المعياري (1.038) وهو يوضح ان هناك اتفاق وانسجام بين الآراء حول توافر هذه الفقرة وقد شكلت ايضا مستوى اهمية يمثل الاعلى بين مستويات الاهمية للفقرات من وجهة نظر عينة البحث موضع الدراسة فقد بلغت (84%)

في حين كان اقل وسط حسابي متحقق بلغ (5.49) للفقرة (5) التي محتواها الفكري (تسهم الكفاءة والخبرة لرئيس لجنة المراقبة والتزام الشركة بوضع محددات على عمل لجنة المراقبة في زيادة تركيز الشركة على تنفيذ عملية التدقيق بدقة وجودة عالية.) وهو ايضا اعلى من الوسط الفرضي وكان التشتت بالإجابات حوله منخفضا اذ بلغ (1.270) وهو يبين وجود انسجام وتوافق حول توافر هذه الفقرة في بيئة التطبيق وبمستوى اهمية متحقق بلغ (78%) وبناء على ما سبق، فقد تحقق وسط حسابي لبعده الكفاءة والخبرة والتزام الشركة بوضع محددات على العمل مقداره (5.65) وكان مستوى تشتت الاجابات حول البعد تبلغ (1.119). وبمستوى نسبة اهمية بلغت (81%) اذ يتضح من الاجابات ان كفاءة الرئيس وخبرته تمكن من توجيه عمل اللجنة بأفضل شكل ويكون العمل يتسم بالوضوح وبما يحقق استجابة جيدة للمخاطر والتحديات التي تواجه عمليات التدقيق.

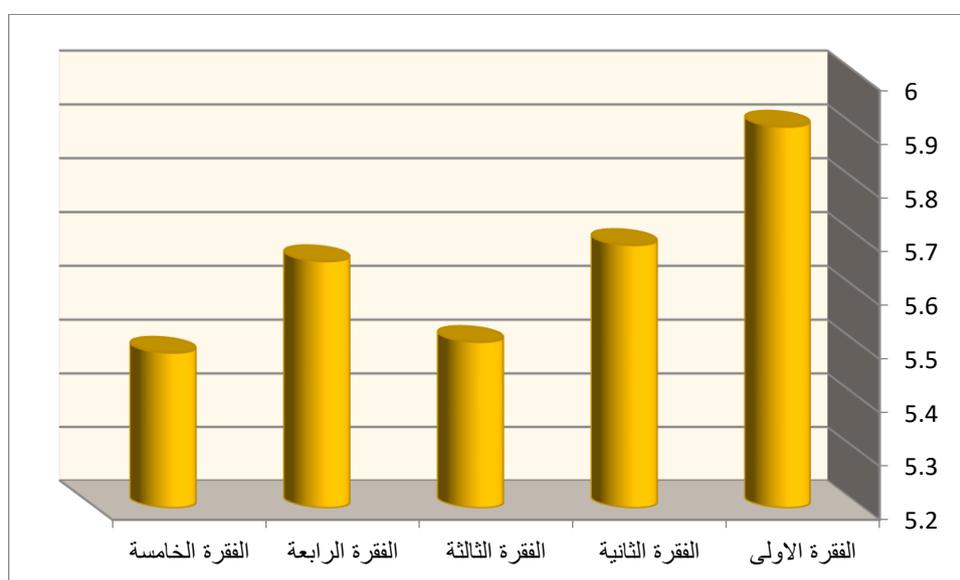
جدول (11)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية والاهمية الترتيبية لبعده الكفاءة والخبرة والتزام الشركة بوضع محددات على العمل: (n= 139)

ت	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية %	الاهمية الترتيبية
1	تسهم الكفاءة والخبرة لرئيس لجنة المراقبة والتزام الشركة بوضع محددات على عمل لجنة المراقبة في توجيه عمل اللجنة بشكل فعال وتحديد الأولويات بوضوح.	5.91	1.038	.84	1

2	.81	1.006	5.69	تسهم الكفاءة والخبرة لرئيس لجنة المراقبة والتزام الشركة بوضع محددات على عمل لجنة المراقبة في الاستجابة للمخاطر والتحديات التي تواجه عمليات التدقيق.	2
4	.79	1.212	5.51	تساعد الكفاءة والخبرة لرئيس لجنة المراقبة والتزام الشركة بوضع محددات على عمل لجنة المراقبة في زيادة وضوح الرؤيا لرئيس واعضاء لجنة المراقبة.	3
3	.81	1.0	5	هم الكفاءة والخبرة لرئيس لجنة المراقبة والتزام الشركة مع محددات على عمل لجنة المراقبة في التطوير المهني لآعضاء اللجنة والتزامهم اكثر بتعليمات والقوانين.	5
5	.78	1.2	5	هم الكفاءة والخبرة لرئيس لجنة المراقبة والتزام الشركة مع محددات على عمل لجنة المراقبة في زيادة تركيز الشركة على تنفيذ عملية التدقيق بدقة وجودة عالية.	5
تم حذف الفقرة					
		0.8	1.119	5.65	المعدل العام

والشكل (8) يوضح المتوسطات الحسابية لكل فقرة من فقرات متغير الكفاءة والخبرة والتزام الشركة بوضع محددات على العمل.



شكل (8)

مستوى ابعاد متغير الكفاءة والخبرة والتزام الشركة بوضع محددات على العمل بحسب المتوسط الحسابي

4. بعد عمر المدقق والتوجه بتحديد الأعمار لأشغال المناصب:

يعرض الجدول (12) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية والاهمية الترتيبية لإجابات عينة البحث اتجاه بعد عمر المدقق والتوجه بتحديد الأعمار لأشغال المناصب. اذ يلاحظ في هذا الجدول بان الفقرة (2) الخاصة بـ (يسهم عمر رئيس لجنة المراقبة والتوجه بتحديد الأعمار لأشغال المناصب في الشركة على تعزيز المعرفة والخبرة والقدرة على التكيف مع التغيرات الحديثة.) كان متوسطها الحسابي تجاوز الوسط الفرضي اذ بلغ (5.72) وهو يمثل اعلى متوسط قياسا بباقي متوسطات الفقرات بالبعد وكان تشتت الاجابات حول هذا التساؤل كانت منخفضة اذ بلغ انحرافها المعياري (1.016) وهو يوضح ان هناك اتفاق وانسجام بين الآراء حول توافر هذه الفقرة وقد شكلت ايضا مستوى اهمية يمثل الاعلى بين مستويات الاهمية للفقرات من وجهة نظر عينة البحث موضع الدراسة فقد بلغت (82%)

في حين كان اقل وسط حسابي متحقق بلغ (5.42) للفقرة (4) التي محتواها الفكري (يسهم عمر رئيس لجنة المراقبة والتوجه بتحديد الأعمار لأشغال المناصب في الشركة في زيادة القدرة على معالجة المشاكل المعقدة التي تواجه عمل لجنة المراقبة.) وهو ايضا اعلى من الوسط الفرضي وكان التشتت بالإجابات حوله منخفضا اذ بلغ (1.250) وهو يبين وجود انسجام وتوافق حول توافر هذه الفقرة في بيئة التطبيق وبمستوى اهمية متحقق بلغ (77%) وبناء على ما سبق، فقد تحقق وسط حسابي لبعد عمر المدقق والتوجه بتحديد الأعمار لأشغال المناصب مقداره (5.53) وكان مستوى تشتت الاجابات حول البعد تبلغ (1.140). وبمستوى نسبة اهمية بلغت (79%) اذ يتضح من الاجابات ان العمر لرئيس اللجنة محدد للحصول على المناصب المناسبة فهي قد تكون دليل على خبرة الفرد المسؤول ويكون شخصا لديه القدرة على ايجاد الحلول المناسبة للمشاكل التي تعترض بيئة العمل.

جدول (12)

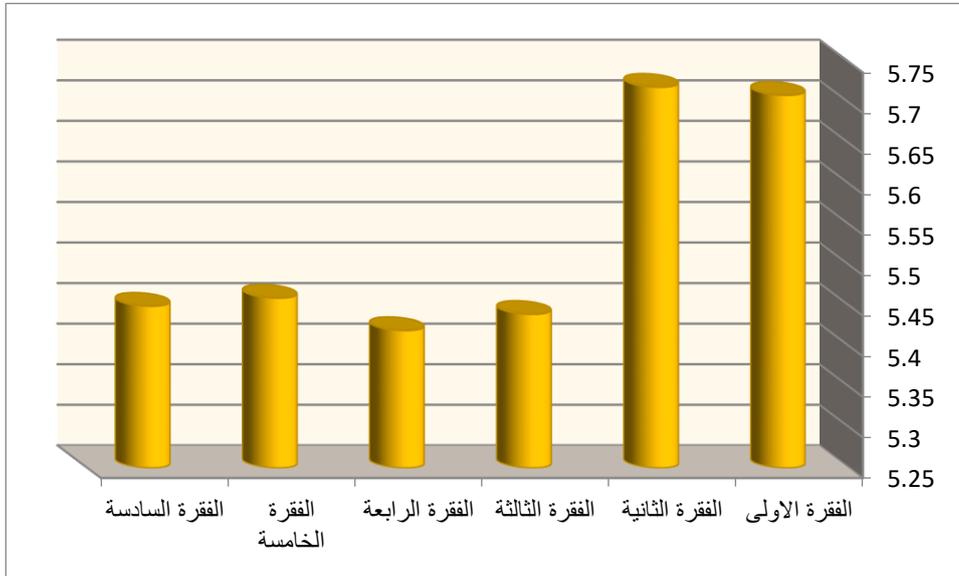
المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية والاهمية الترتيبية لبعد عمر المدقق

والتوجه بتحديد الأعمار لأشغال المناصب (n= 139)

ت	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية %	الاهمية الترتيبية
1	يسهم عمر رئيس لجنة المراقبة والتوجه بتحديد الأعمار لأشغال المناصب في الشركة في تعزيز جودة التدقيق من خلال القيادة الحكيمة للجنة نتيجة الخبرة الطويلة في العمل مع لجان متنوعة.	5.71	1.143	.82	2

1	.82	1.016	5.72	يسهم عمر رئيس لجنة المراقبة والتوجه بتحديد الأعمار لأشغال المناصب في الشركة على تعزيز المعرفة والخبرة والقدرة على التكيف مع التغيرات الحديثة.	2
5	.78	1.091	5.44	يسهم عمر رئيس لجنة المراقبة والتوجه بتحديد الأعمار لأشغال المناصب في الشركة الى تقييم المخاطر المحتملة وتحديد أوليات التدقيق والتركيز على النقاط الأكثر أهمية.	3
6	.77	1.250	5.42	يسهم عمر رئيس لجنة المراقبة والتوجه بتحديد الأعمار لأشغال المناصب في الشركة في زيادة القدرة على معالجة المشاكل المعقدة التي تواجه عمل لجنة المراقبة.	4
3	.78	1.187	5.46	يسهم عمر رئيس لجنة المراقبة والتوجه بتحديد الأعمار لأشغال المناصب في الشركة في زيادة التفاعل مع بقية اعضاء اللجنة.	5
4	.78	1.156	5.45	يسهم عمر رئيس لجنة المراقبة والتوجه بتحديد الأعمار لأشغال المناصب في الشركة في التقليل من نسبة الأخطاء الفنية والعملية في عمل اللجنة.	6
	0.79	1.140	5.53	المعدل العام	

والشكل (9) يوضح المتوسطات الحسابية لكل فقرة من فقرات متغير عمر المدقق والتوجه بتحديد الأعمار لأشغال المناصب



شكل (9)

مستوى ابعاد متغير عمر المدقق والتوجه بتحديد الأعمار لأشغال المناصب بحسب المتوسط الحسابي

5. بعد اخلاقيات المهنة والتزام أعضاء مجلس الإدارة بميثاق اخلاقيات العمل:

يعرض الجدول (13) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية والاهمية الترتيبية لإجابات عينة البحث اتجاه بعد اخلاقيات المهنة والتزام أعضاء مجلس الإدارة بميثاق اخلاقيات العمل اذ يلاحظ في هذا الجدول بان الفقرة (3) الخاصة بـ (يساعد التزام رئيس لجنة المراقبة بأخلاقيات المهنة والتزام أعضاء مجلس الادارة بميثاق اخلاقيات العمل على إصدار تقارير دقيقة وشاملة تتضمن كافة التفاصيل الضرورية.) كان متوسطها الحسابي تجاوز الوسط الفرضي اذ بلغ (5.80) وهو يمثل اعلى متوسط قياسا بباقي متوسطات الفقرات بالبعد وكان تشتت الاجابات حول هذا التساؤل كانت منخفضة اذ بلغ انحرافها المعياري (1.106) وهو يوضح ان هناك اتفاق وانسجام بين الآراء حول توافر هذه الفقرة وقد شككت ايضا مستوى اهمية يمثل الاعلى بين مستويات الاهمية للفقرات من وجهة نظر عينة البحث موضع الدراسة فقد بلغت (83%)

في حين كان اقل وسط حسابي متحقق بلغ (5.61) للفقرة (5) التي محتواها الفكري (يساعد التزام رئيس لجنة المراقبة بأخلاقيات المهنة والتزام أعضاء مجلس الادارة بميثاق اخلاقيات العمل في تقليل من مخاطر الاحتيال والخطأ في عمل اللجنة.) وهو ايضا اعلى من الوسط الفرضي وكان التشتت بالإجابات حوله منخفضا اذ بلغ (1.235) وهو يبين وجود انسجام وتوافق حول توافر هذه الفقرة في بيئة التطبيق وبمستوى اهمية متحقق بلغ (80%) وبناء على ما سبق، فقد تحقق وسط حسابي لبعده اخلاقيات المهنة والتزام أعضاء مجلس الإدارة بميثاق اخلاقيات العمل مقداره (5.73) وكان مستوى تشتت الاجابات حول البعد تبلغ (1.114). وبمستوى نسبة اهمية بلغت (78%) اذ يتضح من الاجابات ان الالتزام بأخلاقيات العمل من قبل رئيس لجنة المراقبة سيؤدي الى تكامل العمل وجعل التقارير تتسم بالدقة والحيادية وتعكس مدى الشفافية في جميع مراحل عملية التدقيق.

جدول (13)

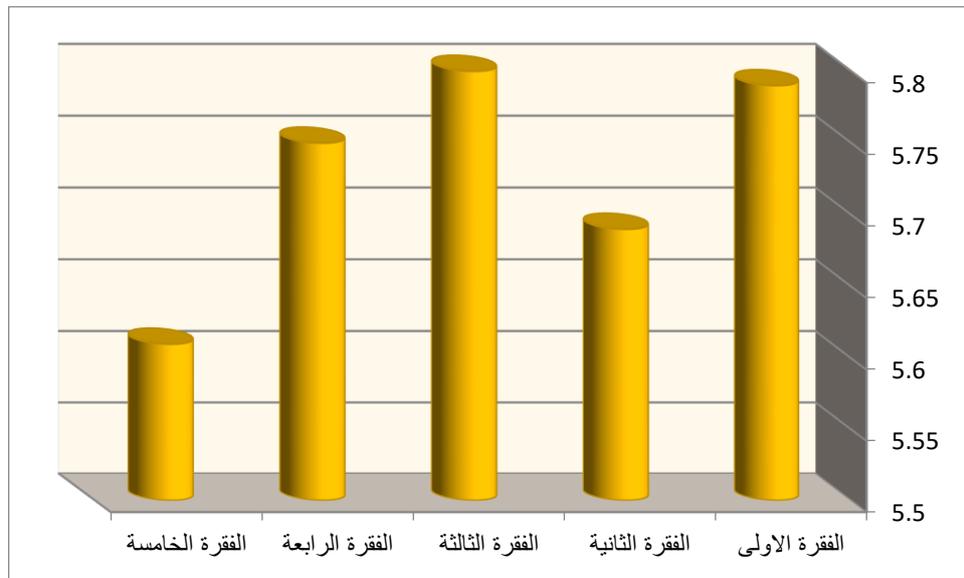
المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية والاهمية الترتيبية لبعده اخلاقيات المهنة

والتزام أعضاء مجلس الإدارة بميثاق اخلاقيات العمل (n= 139)

ت	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية %	الاهمية الترتيبية
1	يساعد التزام رئيس لجنة المراقبة بأخلاقيات المهنة والتزام أعضاء مجلس الادارة بميثاق اخلاقيات العمل على التصرف بنزاهة وشفافية في جميع مراحل عملية التدقيق.	5.79	1.138	.83	2

4	.81	1.068	5.69	يساعد الالتزام بأخلاقيات المهنة لرئيس لجنة المراقبة والتزام أعضاء مجلس الادارة بميثاق اخلاقيات العمل وزيادة حيادية وموضوعية التقارير المالية.	2
1	.83	1.106	5.80	يساعد التزام رئيس لجنة المراقبة بأخلاقيات المهنة والتزام أعضاء مجلس الادارة بميثاق اخلاقيات العمل على إصدار تقارير دقيقة وشاملة تتضمن كافة التفاصيل الضرورية.	3
3	.82	1.022	5.75	يساعد التزام رئيس لجنة المراقبة بأخلاقيات المهنة والتزام أعضاء مجلس الادارة بميثاق اخلاقيات العمل على تحسين العمليات والإجراءات عمل لجنة المراقبة بشكل مستمر لتحقيق اعلى مستوى من الجودة.	4
5	0.80	1.235	5.61	يساعد التزام رئيس لجنة المراقبة بأخلاقيات المهنة والتزام أعضاء مجلس الادارة بميثاق اخلاقيات العمل في تقليل من مخاطر الاحتيال والخطأ في عمل اللجنة.	5
					6
المعدل العام					
	0.78	1.114	5.73		

والشكل (10) يوضح المتوسطات الحسابية لكل فقرة من فقرات متغير اخلاقيات المهنة والتزام أعضاء مجلس الإدارة بميثاق اخلاقيات العمل



شكل (10)

مستوى ابعاد متغير اخلاقيات المهنة والتزام أعضاء مجلس الإدارة بميثاق اخلاقيات العمل بحسب المتوسط الحسابي

ويمكن ان نلخص مستويات هذه الابعاد في ضوء الجدول الاتي :

جدول (14)

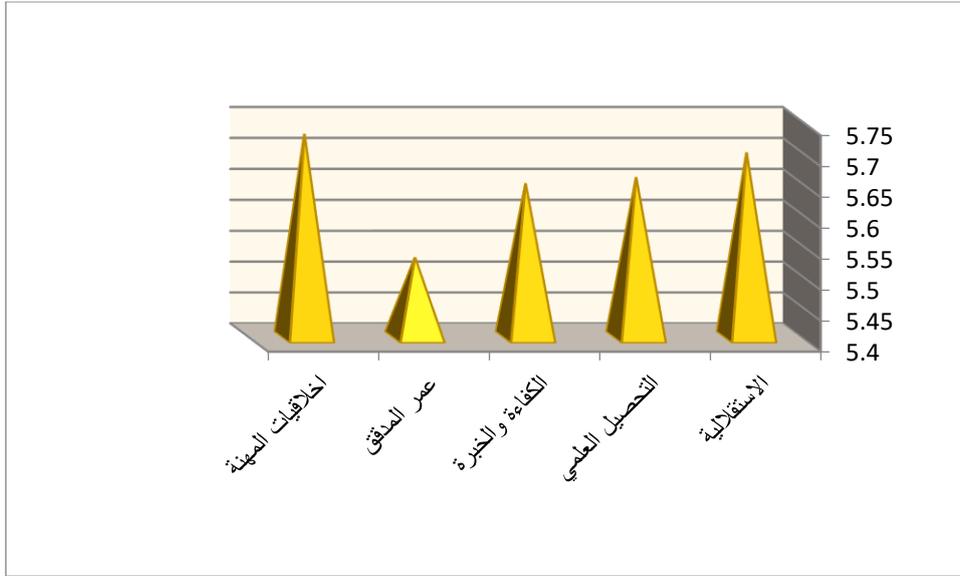
المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الاجابة والاهمية الترتيبية للابعاد الرئيسة لمتغير

معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة (n=139)

الاهمية الترتيبية	شدة الاجابة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	البعد الرئيسي
الثاني	0.81	1.049	5.70	استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الإدارية
الثالث	0.81	1.097	5.66	التحصيل العلمي والتوجه الاستراتيجي
الرابع	0.81	1.119	5.65	الكفاءة والخبرة والتزام الشركة بوضع محددات على العمل
الخامس	0.79	1.140	5.53	عمر المدقق والتوجه بتحديد الأعمار لأشغال المناصب
الاول	0.78	1.114	5.73	اخلاقيات المهنة والتزام أعضاء مجلس الإدارة بميثاق اخلاقيات العمل
-	0.81	1.104	5.65	المعدل العام لمتغير معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة

ويلاحظ من خلال بيانات الجدول اعلاه بان بعد اخلاقيات المهنة والتزام أعضاء مجلس الإدارة بميثاق اخلاقيات العمل حصل على المرتبة الاولى بدرجة الاهمية الترتيبية حسب اجابات عينة البحث يليه بعد استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الإدارية ثم ثالثا من حيث الاهمية وفقا للعينة بعد التحصيل العلمي والتوجه الاستراتيجي وبالمرتبة الرابعة جاء بعد الكفاءة والخبرة والتزام الشركة بوضع محددات على العمل اما اقل بعد فقد كان من نصيب بعد عمر المدقق والتوجه بتحديد الأعمار لأشغال المناصب، وبشكل عام كان المتوسط الحسابي العام لمتغير معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة مرتفع بلغ (5.65) وبانحراف معياري عام بلغ (1.104). وبشدة اجابة بلغت (0.81) وتعكس هذه القناعات حقيقة يحتاجه مجال العمل في شخص رئيس لجنة المراقبة اولا الالتزام الاخلاقي ثم ضرورة ان يكون مستقلا بقراراته وبعدها ما يملكه من تحصيل دراسي والذي يرتبط بمحدد الكفاءة ثم العمر بالمرتبة الاخير

والشكل (11) يوضح المتوسطات الحسابية لكل بعد من ابعاد معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة.



شكل (11)

مستوى ابعاد متغير معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة بحسب المتوسط الحسابي

ثانياً. متغير جودة التدقيق

يعرض الجدول (15) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية والاهمية الترتيبية لإجابات عينة البحث اتجاه متغير جودة التدقيق اذ يلاحظ في هذا الجدول بان الفقرة (2) الخاصة بـ (تساعد خصائص رئيس لجنة المراقبة ومعايير حوكمة الاستدامة على تقليل والحد من فرص التلاعب والغش في البيانات المالية..) كان متوسطها الحسابي تجاوز الوسط الفرضي اذ بلغ (5.78) وهو يمثل اعلى متوسط قياسا بباقي متوسطات الفقرات بالبعد وكان تشتت الاجابات حول هذا التساؤل كانت منخفضة اذ بلغ انحرافها المعياري (1.061) وهو يوضح ان هناك اتفاق وانسجام بين الآراء حول توافر هذه الفقرة وقد شكلت ايضا مستوى اهمية يمثل الاعلى بين مستويات الاهمية للفقرات من وجهة نظر عينة البحث موضع الدراسة فقد بلغت (83%)

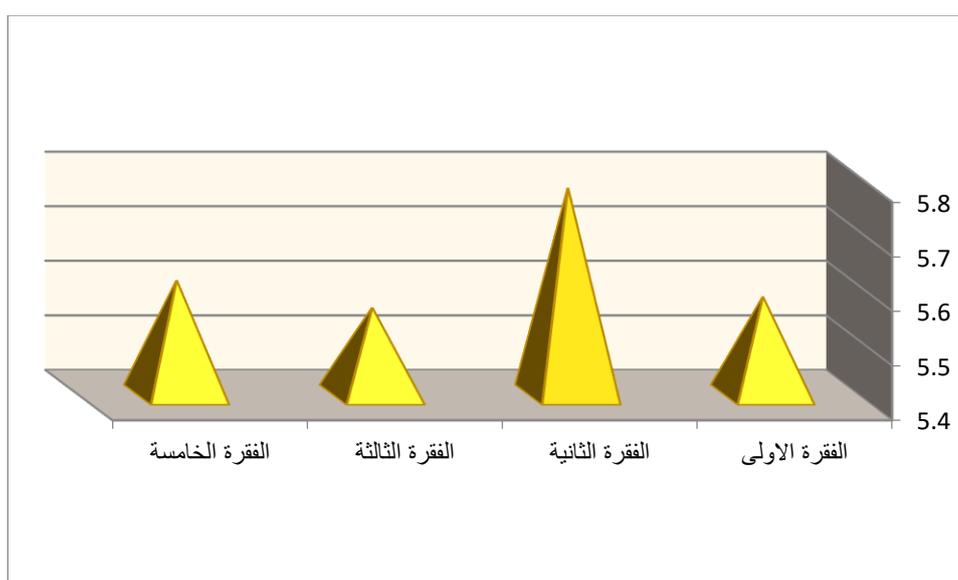
في حين كان اقل وسط حسابي متحقق بلغ (5.56) للفقرة (3) التي محتواها الفكري (تساعد خصائص رئيس لجنة المراقبة ومعايير حوكمة الاستدامة على اصدار تقارير مالية في الوقت المناسب.) وهو ايضا اعلى من الوسط الفرضي وكان التشتت بالإجابات حوله منخفضا اذ بلغ (1.116) وهو يبين وجود انسجام وتوافق حول توافر هذه الفقرة في بيئة التطبيق وبمستوى اهمية متحقق بلغ (80%)

وبناء على ما سبق، فقد تحقق وسط حسابي لمتغير جودة التدقيق مقداره (5.63) وكان مستوى تشتت الاجابات حول البعد تبلغ (1.075). وبمستوى نسبة اهمية بلغت (79%) اذ يتضح من الاجابات ان الخصائص لرئيس لجنة المراقبة وكذلك معايير الحوكمة تسهم في استغلال الوقت بحيث ما يصدر من تقارير يكون ضمن الوقت المطلوبة وبمواصفات عالية كخلوه من الاخطاء والغش وغيرها

جدول (15) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية والاهمية الترتيبية لمتغير جودة التدقيق (n= 139)

ت	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية %	الاهمية الترتيبية
1	تساعد خصائص رئيس لجنة المراقبة ومعايير حوكمة الاستدامة على اصدار تقارير مالية خالية من الاخطاء.	5.58	.985	.80	3
2	تساعد خصائص رئيس لجنة المراقبة ومعايير حوكمة الاستدامة على تقليل والحد من فرص التلاعب والغش في البيانات المالية.	5.78	1.061	.83	1
3	تساعد خصائص رئيس لجنة المراقبة ومعايير حوكمة الاستدامة على اصدار تقارير مالية في الوقت المناسب.	5.56	1.116	.80	4
4	تم حذف الفقرة				
5	تساعد خصائص رئيس لجنة المراقبة ومعايير حوكمة الاستدامة على اصدار تقارير مالية تعبر عن الوضع المالي الحقيقي للشركة.	5.61	1.138	.80	2
6	تم حذف الفقرة				
	المعدل العام	5.63	1.075	0.79	

والشكل (12) يوضح المتوسطات الحسابية لكل فقرة من فقرات متغير جودة التدقيق.



شكل (12) مستوى ابعاد متغير جودة التدقيق بحسب المتوسط الحسابي

المبحث الثالث

اختبار الفرضيات

يشتمل المبحث الثالث والآخر في الجانب التطبيقي على بيان مجموعة من الاسس المهمة لمجال الدراسة فالمبحث يستهدف ابتداء التحقق من مدى التلازم بين المتغيرات المستقلة والمتغير المعتمد ويمكن تحقيق ذلك من خلال معامل ارتباط بيرسون، وكذلك استكشاف طبيعة توظيف المتغيرات المستقلة في احداث تغييرات في المتغير المعتمد ويتم ذلك من خلال تطبيقات نمذجة المعادلة الهيكلية (Structural Equation Modeling). التي تعد اداة قوية، ويمكن من خلالها التعامل مع العديد من المتغيرات المستقلة والمعتمدة الكامنة منها والمقاسة فالانحدار، والمعادلات الانية (مع او بدون اخطاء الارتباط)، وتحليل المسار والتحليل العاملي والنماذج السببية كلها حالة خاصة من معادلة النمذجة الهيكلية. انها طريقة تأكيدية اكثر من كونها طريقة استكشافية، لان الباحثة يستخدمها بغية بناء نموذج في ظروف نظام من التأثيرات غير الاتجاهية لمتغير ما على متغير اخر. انها تقنية مستخدمة لتخمين وتحديد نماذج العلاقات الخطية بين المتغيرات. هذه المتغيرات داخل النموذج قد تتضمن كل من المتغيرات القابلة للقياس والمتغيرات الكامنة. فالمتغيرات الكامنة هي تراكيب فرضية لا يمكن قياسها بشكل مباشر. معادلة النمذجة الهيكلية بديل اكثر قوة لتحليل الانحدار المتعدد، وتحليل المسار، وتحليل العاملي وتحليل السلاسل الزمنية .

وفي معادلة النمذجة الهيكلية كل من هذه المتغيرات يتم تمثيله بمجموعة من المتغيرات المقاسة التي تمثل بالرسم كمؤشرات للمتغيرات الكامنة. ومن ثم فان نموذج المعادلة الهيكلية هو نمط فرضي لعلاقات خطية موجه وغير موجه بين مجموعة من المتغيرات الكامنة وغير الكامنة (المقاسة). العلاقات الموجه تدل على بعض اصناف التأثيرات الموجه لمتغير ما على متغير اخر. اما العلاقات غير الموجه فهي ارتباطات لا تدل على التأثيرات الموجه. في تحليل المسار يقدم هناك اختبار لعلاقات بين مجموعة من المتغيرات المقاسة ولا تتضمن في نموده متغيرات كامنة. ولتحقيق اهداف الدراسة ضمن هذا المبحث قسم الى جزئين هما:

أ. اختبار فرضيات الارتباط بين متغيرات الدراسة:

ان الخطوة الاولى في المبحث الثالث تهتم بالتحقق من مستوى الارتباط بين المتغيرات المستقلة (معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة) والمتغير التابع (جودة التدقيق) من خلال مسارات الفرضيات التي بناءها بشكل تصوري عن طبيعة العلاقات تلك وكما يلي:

اولا. الفرضية الرئيسية الاولى:

ان الاسلوب الاصح لتحليل الارتباط بين المتغيرات المدروسة هو استخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson) كون حجم العينة كبير مما يعني وجود اعتدالية في توزيع بياناته وما يشار اليه في هذا الصدد ببيان المؤشرات التي ستظهر في مصفوفة الارتباط، اذ يبين جدول (16) حجم العينة البالغ (139) ونوع الاختبار (2-tailed). ومختصر (Sig.) في الجدول يشير الى اختبار معنوية معامل الارتباط من خلال مقارنة قيمة (t) المحسوبة مع الجدولية من غير ان يظهر قيمها. فاذا ظهر وجود علامة (***) على معامل الارتباط فان هذا يعني بان قيمة (t) المحسوبة اكبر من الجدولية وان قيمة الارتباط مقبولة عند مستوى معنوية ($R \leq 0.01$) اما في حال ظهرت نجمة واحدة (*) فهذا يعني ان القيمة مقبولة عند مستوى معنوية ($R \leq 0.05$) اما في حالة عدم ظهور النجمة اعلى قيمة الارتباط فهذا يعني ان القيمة غير معنوية وترفض الفرضية في ضوءها وسيتم الحكم على مقدار قوة معامل الارتباط في ضوء قاعدة (Saunders, et al, 2009,459) وكالاتي :

جدول (16) تصنيف مستويات علاقات الارتباط

ت	مستوى علاقة الارتباط	مقدار الارتباط R
1	علاقة ارتباط منخفضة (سلبية او ايجابية)	اذا كان معامل الارتباط اقل من 0.00-0.30 ±
2	علاقة ارتباط قوية (سلبية او ايجابية)	اذا كان قيمة معامل الارتباط بين 0.31-0.70 ±
3	علاقة ارتباط قوية جدا (او تامة) (سلبية او ايجابية)	اذا كان معامل قيمة الارتباط اعلى من 0.71-0.99 ±
4	لا توجد علاقة ارتباط	اذا كان معامل قيمة الارتباط 0
5	علاقة ارتباط تامة (سالبة او موجبة)	1±

المصدر: اعداد الباحثة

بهدف قبول الفرضية الرئيسية الاولى أعلاه من عدم قبولها قام الباحثة باختبار قيمة معامل الارتباط البسيط بين متغير معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة (المتغير المستقل) ومتغير

جودة التدقيق (المتغير المعتمد) إذ يشير الجدول (16) الى وجود علاقة ارتباط موجبة ومعنوية بين متغير معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة ومتغير و جودة التدقيق، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط بينهما (**.581). إذ يتضح ان هذه القيمة هي قيمة ذات دلالة احصائية (معنوية) فهي مقبولة عند مستوى معنوية (1%) اي ان مستوى الثقة يبلغ (99%) وتوضح هذه القيم ان علاقة الارتباط ضمن مستوى علاقة ارتباط قوية وبالالاتجاه الايجابي اي ان توافر معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة سيؤدي الى توافر متغير جودة التدقيق، والجدول (17) يوضح تلك العلاقة، إذ يتضح قبول الفرضية الرئيسية الأولى التي تنص على إنه (توجد علاقة ارتباط موجبة ذات دلالة احصائية بين متغير معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة ومتغير جودة التدقيق).

جدول (17)

مصفوفة معاملات الارتباط بين متغير معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة بأبعاده ومتغير جودة التدقيق

Correlations								
		استقلالية رئيس لجنة المراقبة	التحصيل العلمي والتوجه الاستراتيجي	الكفاءة والخبرة	عمر المدقق	اخلاقيات المهنة	معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة	جودة التدقيق
استقلالية رئيس لجنة المراقبة	Pearson Correlation	1	.601**	.603**	.459*	.518**	.803**	.449**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	139	139	139	139	139	139	139
التحصيل العلمي والتوجه الاستراتيجي	Pearson Correlation	.601**	1	.618**	.474*	.455**	.803**	.419**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000	.000	.000
	N	139	139	139	139	139	139	139
الكفاءة والخبرة	Pearson Correlation	.603**	.618**	1	.401*	.545**	.810**	.495**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.000	.000	.000

	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.000	.000	.000
	N	139	139	139	139	139	139	139
عمر المدقق	Pearson Correlation	.459**	.474**	.401**	1	.474**	.729**	.458**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000	.000	.000
	N	139	139	139	139	139	139	139
اخلاقيات المهنة	Pearson Correlation	.518**	.455**	.545**	.474*	1	.764**	.446**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000		.000	.000
	N	139	139	139	139	139	139	139
معايير حكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة	Pearson Correlation	.803**	.803**	.810**	.729*	.764**	1	.581**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000		.000
	N	139	139	139	139	139	139	139
جودة التدقيق	Pearson Correlation	.449**	.419**	.495**	.458*	.446**	.581**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
	N	139	139	139	139	139	139	139
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).								

المصدر: مخرجات برنامج Spss V.25

وتتفرع من هذه الفرضية خمس فرضيات فرعية هي :

1. تؤثر استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الإدارية للشركة ايجاباً في جودة التدقيق.

يبين جدول (9) وجود ارتباط طردي قوي بين بعد استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الإدارية ومتغير جودة التدقيق يبلغ (0.449^{**}) وان هذه القيمة مقبولة احصائياً لأنها عند مستوى معنوية (1 %) اب بدرجة ثقة تصل الى (99%) وهذا يعني ان توافر استقلالية

رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الإدارية في بيئة التطبيق ستؤدي الى توافر متغير جودة التدقيق

وتدعم هذه النتيجة صحة الفرضية الفرعية (1).

2. تؤثر الكفاءة العملية لرئيس لجنة المراقبة والتوجه الاستراتيجي للشركة إيجابا في جودة التدقيق.

يبين جدول (10) وجود ارتباط طردي قوي بين بعد التحصيل العلمي والتوجه الاستراتيجي ومتغير جودة التدقيق يبلغ (0.419^{**}) وان هذه القيمة مقبولة احصائيا لأنها عند مستوى معنوية (1 %) اب بدرجة ثقة تصل الى (99%) وهذا يعني ان توافر التحصيل العلمي والتوجه الاستراتيجي في بيئة التطبيق ستؤدي الى توافر متغير جودة التدقيق وتدعم هذه النتيجة صحة الفرضية الفرعية (2).

3. تؤثر الكفاءة والخبرة العلمية لرئيس لجنة المراقبة والتزام الشركة بوضع محددات على عمل لجنة المراقبة إيجابا في جودة التدقيق.

يبين جدول (11) وجود ارتباط طردي قوي بين بعد الكفاءة والخبرة والتزام الشركة بوضع محددات على العمل ومتغير جودة التدقيق يبلغ (0.495^{**}) وان هذه القيمة مقبولة احصائيا لأنها عند مستوى معنوية (1 %) اب بدرجة ثقة تصل الى (99%) وهذا يعني ان توافر الكفاءة والخبرة والتزام الشركة بوضع محددات على العمل في بيئة التطبيق ستؤدي الى توافر متغير جودة التدقيق وتدعم هذه النتيجة صحة الفرضية الفرعية (3).

4. يؤثر عمر رئيس لجنة المراقبة والتوجه بتحديد الأعمار لاشغال المناصب في الشركة إيجابا في جودة التدقيق.

يبين جدول (12) وجود ارتباط طردي قوي بين عمر المدقق والتوجه بتحديد الأعمار لأشغال المناصب ومتغير جودة التدقيق يبلغ (0.458^{**}) وان هذه القيمة مقبولة احصائيا لأنها عند مستوى معنوية (1 %) اب بدرجة ثقة تصل الى (99%) وهذا يعني ان توافر بعد عمر المدقق والتوجه بتحديد الأعمار لأشغال المناصب في بيئة التطبيق ستؤدي الى توافر متغير جودة التدقيق وتدعم هذه النتيجة صحة الفرضية الفرعية (4).

5. يؤثر الالتزام بأخلاقيات المهنة لرئيس لجنة المراقبة والتزام اعضاء مجلس الادارة بميثاق أخلاقيات العمل إيجابا في جودة التدقيق.

يبين جدول (13) وجود ارتباط طردي قوي بين اخلاقيات المهنة والتزام أعضاء مجلس الإدارة بميثاق اخلاقيات العمل ومتغير جودة التدقيق يبلغ (0.446^{**}) وان هذه القيمة مقبولة احصائيا لأنها عند مستوى معنوية (1 %) اب بدرجة ثقة تصل الى (99%) وهذا يعني ان توافر اخلاقيات المهنة والتزام أعضاء مجلس الإدارة بميثاق اخلاقيات العمل في بيئة التطبيق ستؤدي الى توافر متغير جودة التدقيق وتدعم هذه النتيجة صحة الفرضية الفرعية (3).

ب. اختبار فرضيات التأثير بين متغيرات الدراسة:

تتعلق هذه الفقرة باستكشاف مستوى علاقات التأثير المباشر واتجاهها بين متغيرات الدراسة وكما يلي:

اولا. الفرضية الرئيسية الاولى: تنص على

(يوجد اثر ذو دلالة معنوية بين متغير معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة بأبعاده ومتغير جودة التدقيق)

ان اختبار مسارات التأثير بين المتغيرات المستقلة (المتغير المستقل والابعاد) وبين المتغير التابع (جودة التدقيق) يشكل الخطوة الاخير والاهم في الجانب التطبيقي اذ يبين مدى مساهمة تلك المتغيرات المستقلة في التغييرات التي تحدث في المتغير المعتمد وسيتم في هذا الاختبار اعتماد تقنية النمذجة الهيكلية لتحقيق هذا الاختبار ويبين الشكل () النموذج الهيكلي للدراسة الذي يوضح المتغير المستقل (معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة) والمتغير المعتمد (جودة التدقيق) وتمثل الاسهم ذات الاتجاه الواحد من المتغيرات المستقلة الى المتغير المعتمد التأثير (قيمة B) اما القيمة الظاهرة في الدائرة للمتغير المعتمد فتمثل معامل التفسير (معامل التحديد) التي تسمى بالمعاملات المعيارية (تستخدم لاختبار الفرضيات) (R^2) ولغرض تفسير مستوى تلك التأثيرات ومدى مطابقة النموذج تم الاعتماد على معايير لتقييم الانموذج الهيكلي وفق اسلوب نمذجة المربعات الصغرى PLS-SEM وكما يلي:

1. تقييم الارتباط الخطي

يتعلق هذا الاختبار بالتحقق من مستوى الارتباط الخطي بين المتغيرات من خلال (VIF) (Variance Inflation Factor) وان مستوى القيمة المقبولة هي التي تكون اقل من (5) فعندما تتجاوز هذه القيمة يشير ذلك الى وجود ارتباط متعدد وليس خطي (Hair et al, 2017).

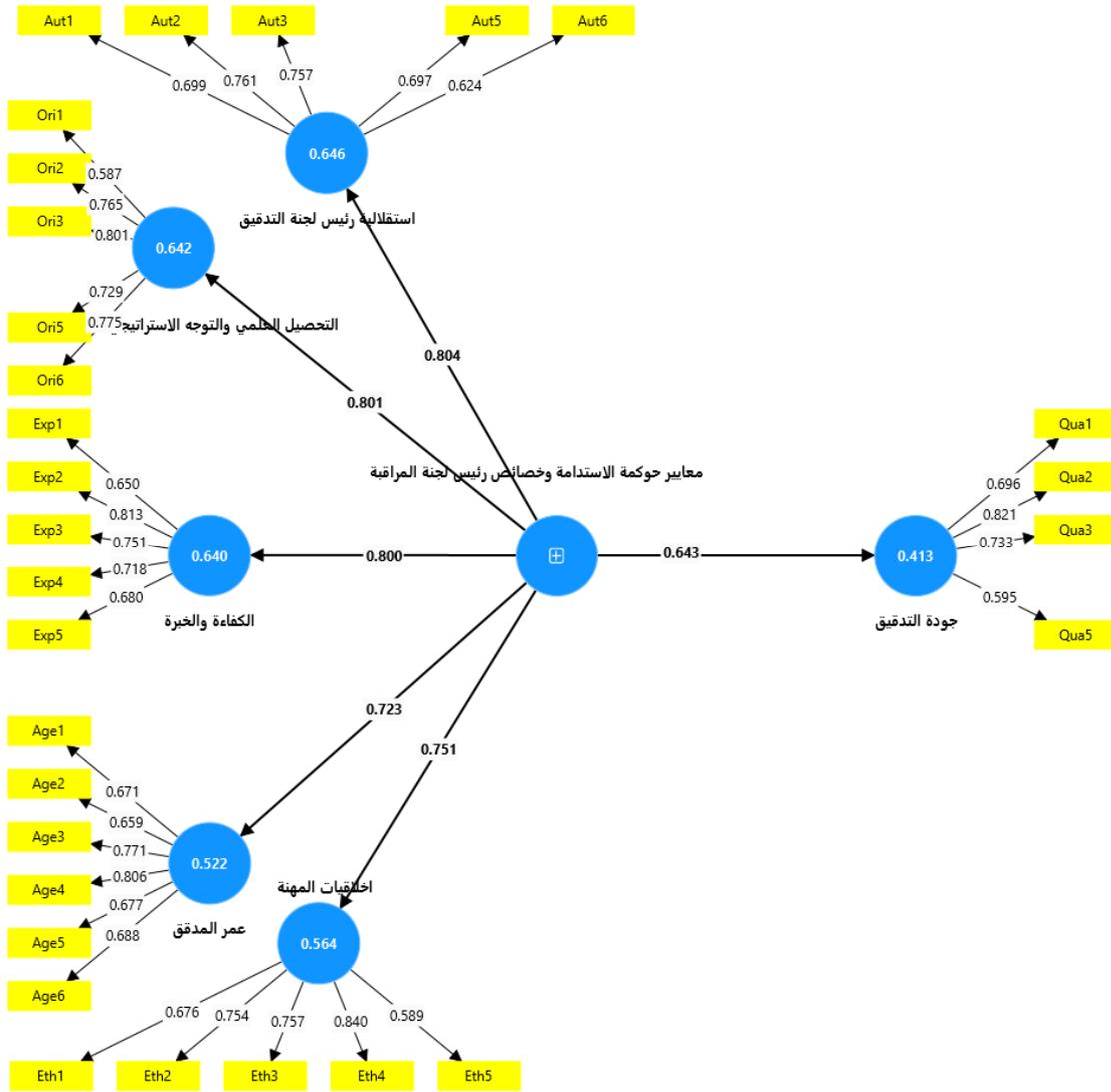
2. معاملات المسار

وتشير الى العلاقة الفرضية بين المتغيرات والتي يطلق عليها ايضا بالتأثيرات المباشرة والتي تكون قيمها المعيارية بين قيمتي (+1-1) وهي تعبر عن قيمة (Beta) المعيارية وهي بالحقيقة تعكس قدرة توظيف المتغير المستقل في احداث تغيير في المتغير المعتمد ومستوى قبول التأثير هو انه وكلما اقتربت القيمة من الواحد بالاتجاه الموجب فهو دليل على تأثير ايجابي والعكس صحيح ويمكن التأكد معنوية هذه القيم من خلال الخطأ المعياري الذي يتم الحصول عليه من خلال اختبار (Bootstrapping) والذي يوجد ضمن حزمة (Smart-PLS) ومن خلالها يتم حساب قيمة t والتي يجب ان تكون قيمتها اكبر من 1.96 عند مستوى معنوية قدره 0.05 (Hair et al, 2017:195).

3. معامل التحديد R²

يشير معامل التفسير او التحديد الى قدرة المتغير المستقل على تفسير التغيرات التي تحدث في المتغير التابع ويشير (Chin,1998) الى مستويات قبول قيمتها كما يلي اذا كانت قيمته اقل من 0.19 تكون القدرة التفسيرية مرفوضة واذا كانت تتراوح بين 0.19-0.33 فهي قدرة ضعيفة اما اذا كانت القيمة تتراوح بين 0.33-0.67 فهي قيمة معتدلة اما اذا كانت اكبر من 0.67 فهي قيمة عالية.

ويتضح من خلال الشكل () ان متغير معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة يمتلك تأثير ايجابي في متغير جودة التدقيق فقد تحقق معامل ميل حدي (B) (0.643) وهي قيمة جيدة تبين انه في حالة تغيرت معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة بمقدار وحدة واحدة من الانحرافات المعيارية سيؤدي إلى زيادة مستويات جودة التدقيق بنسبة (64%) من وحدة انحراف معياري واحد، فضلا عن ان مقدار التفسير الذي يملكه متغير معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة يبلغ (41%) من التغيرات الحاصلة في جودة التدقيق وهي قدرة تفسيرية معتدلة ضمن هذا المستوى اما ما تبقى من تفسير للتغيرات فتعزى لمتغيرات اخرى غير داخلية بنموذج الاختبار الحالي والتي تمثل قيمة قدرتها التفسيرية (59%)



شكل (13)

المسار الانحداري الخاصة بالفرضية الاولى وفق اسلوب معادلة النمذجة الهيكلية

كما يوضح جدول (18) بان معيار القدرة التنبؤية للمتغيرات المستقلة للتنبؤ بالتغيرات في المتغير المعتمد (Q2) والذي يجب ان يكون اكبر من (0) اذ بلغ (0.383) وهو مؤشر جيد في حين كانت قيم المعنوية للاختبار ($t=8.969$ ، $P<0.01$) مما يعني معنوية العلاقة وبالتالي قبول الفرضية الرئيسية الاولى اما عن حجم التأثير للمتغير المستقل في المتغير المعتمد يتبين من خلال الجدول (18) فضلا عن قيمة (VIF) التي ظهرت اقل من المعيار المحدد لقبولها.

جدول (18)

تقديرات نموذج التأثير بين متغير معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة ومتغير جودة التدقيق

معامل التحديد R ²	S.R.W	P value	T value	VIF	المسار	Q2
0.413	0.643	0.000	8.969	1	معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة --- < جودة المطابقة	0.383

المصدر : مخرجات برنامج Smart PLS 4

وتتفرع من هذه الفرضية خمس فرضيات فرعية :

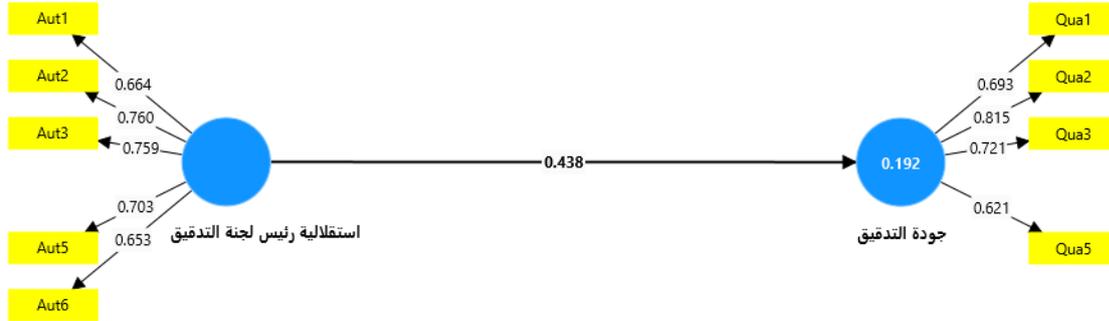
1. الفرضية الفرعية-1: يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لبعدها استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الإدارية في متغير جودة التدقيق

اعتمد الباحثة في اختبار الفرضيات الفرعية لعلاقة التأثير المباشر بين ابعاد المتغير المستقل (معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة) والمتغير المعتمد (جودة التدقيق) على النموذج الهيكلي (Structural Model) وباستخدام نمذجة المعادلة الهيكلية

ويتضح من خلال الشكل () ان بعد استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الإدارية يمتلك تأثير ايجابي في متغير جودة التدقيق فقد تحقق معامل ميل حدي (B) (0.438) وهي قيمة جيدة تبين انه في حالة تغيرت استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الإدارية بمقدار وحدة واحدة من الانحرافات المعيارية سيؤدي إلى زيادة مستويات جودة التدقيق بنسبة (44%) من وحدة انحراف معياري واحد، فضلا عن ان مقدار التفسير الذي يملكه بعد استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الإدارية يبلغ (19%) من التغيرات في جودة التدقيق وهي قدرة تفسيرية ضعيفة ضمن هذا المستوى اما ما تبقى من تفسير للتغيرات فتعزى لمتغيرات اخرى غير داخلية بنموذج الاختبار الحالي والتي تمثل قيمة قدرتها التفسيرية (81%)

كما يوضح جدول () بان معيار القدرة التنبؤية للمتغيرات المستقلة للتنبؤ بالتغيرات في المتغير المعتمد (Q2) والذي يجب ان يكون اكبر من (0) اذ بلغ (0.132) وهو مؤشر جيد في حين كانت قيم المعنوية للاختبار (t=4.456 ، P<0.01) مما يعني معنوية العلاقة وبالتالي قبول الفرضية الفرعية الاولى اما

عن حجم التأثير للمتغير المستقل في المتغير المعتمد يتبين من خلال الجدول () فضلا عن قيمة (VIF) التي ظهرت اقل من المعيار المحدد لقبولها.



شكل (14)

المسار الانحداري الخاصة بالفرضية الفرعية الاولى وفق اسلوب معادلة النمذجة الهيكلية

جدول (19)

تقديرات نموذج التأثير بين بعد استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الإدارية ومتغير جودة التدقيق

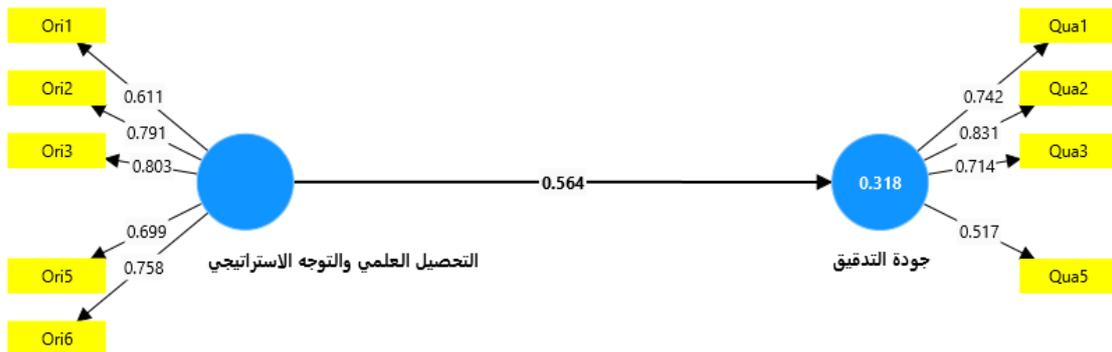
معامل التحديد R ²	S.R.W	P value	T value	VIF	المسار	Q2
0.192	0.438	0.000	4.456	1.000	استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الإدارية - جودة التدقيق	0.132

المصدر : مخرجات برنامج Smart PLS 4

2. الفرضية الفرعية-2: يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لبعد التحصيل العلمي والتوجه الاستراتيجي ومتغير جودة التدقيق

ويتضح من خلال الشكل (15) ان بعد التحصيل العلمي والتوجه الاستراتيجي يمتلك تأثير ايجابي في متغير جودة التدقيق فقد تحقق معامل ميل حدي (B) (0.564) وهي قيمة جيدة تبين انه في حالة تغيرت التحصيل العلمي والتوجه الاستراتيجي بمقدار وحدة واحدة من الانحرافات المعيارية سيؤدي إلى زيادة مستويات جودة التدقيق بنسبة (56%) من وحدة انحراف معياري واحد، فضلا عن ان مقدار التفسير الذي يملكه التحصيل العلمي والتوجه الاستراتيجي يبلغ (32%) من التغيرات في جودة التدقيق وهي قدرة تفسيرية ضعيفة الا انها قريبة من الحد الأدنى للاعتدال ضمن هذا المستوى اما ما تبقى من تفسير للتغيرات فتعزى لمتغيرات اخرى غير داخلية بنموذج الاختبار الحالي والتي تمثل قيمة قدرتها التفسيرية (68%)

كما يوضح جدول (20) بان معيار القدرة التنبؤية للمتغيرات المستقلة للتنبؤ بالتغيرات في المتغير المعتمد (Q2) والذي يجب ان يكون اكبر من (0) اذ بلغ (0.274) وهو مؤشر جيد في حين كانت قيم المعنوية للاختبار ($t=6.991$ ، $P<0.01$) مما يعني معنوية العلاقة وبالتالي قبول الفرضية الفرعية الثانية اما عن حجم التأثير للمتغير المستقل في المتغير المعتمد يتبين من خلال الجدول (20) فضلا عن قيمة (VIF) التي ظهرت اقل من المعيار المحدد لقبولها.



شكل (15)

المسار الانحداري الخاصة بالفرضية الفرعية الثانية وفق اسلوب معادلة النمذجة الهيكلية

جدول (20)

تقديرات نموذج التأثير بين بعد التحصيل العلمي والتوجه الاستراتيجي وجودة التدقيق

معامل التحديد R ²	S.R.W	P value	T value	VIF	المسار	Q2
0.318	0.564	0.000	6.991	1.000	التحصيل العلمي والتوجه الاستراتيجي - جودة التدقيق	0.274

المصدر : مخرجات برنامج Smart PLS 4

3. الفرضية الفرعية-3: يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لبعء الكفاءة والخبرة والتزام الشركة بوضع محددات على العمل في متغير جودة التدقيق

ويتضح من خلال الشكل (16) ان بعد الكفاءة والخبرة والتزام الشركة بوضع محددات على العمل يمتلك تأثير ايجابي في متغير جودة التدقيق فقد تحقق معامل ميل حدي (B) (0.521) وهي قيمة جيدة تبين انه في حالة تغيرت الكفاءة والخبرة والتزام الشركة بوضع محددات على العمل بمقدار وحدة واحدة من الانحرافات المعيارية سيؤدي إلى زيادة مستويات جودة التدقيق بنسبة (52%) من وحدة انحراف معياري واحد، فضلا عن ان مقدار التفسير الذي يملكه بعد الكفاءة والخبرة والتزام الشركة بوضع محددات على العمل يبلغ (27%) من التغيرات في جودة التدقيق وهي قدرة تفسيرية ضعيفة ضمن هذا المستوى اما ما تبقى من تفسير للتغيرات فتعزى لمتغيرات اخرى غير داخلية بنموذج الاختبار الحالي والتي تمثل قيمة قدرتها التفسيرية (73%)

كما يوضح جدول (21) بان معيار القدرة التنبؤية للمتغيرات المستقلة للتنبؤ بالتغيرات في المتغير المعتمد (Q2) والذي يجب ان يكون اكبر من (0) اذ بلغ (0.214) وهو مؤشر جيد في حين كانت قيم المعنوية للاختبار ($t=5.730$ ، $P<0.01$) مما يعني معنوية العلاقة وبالتالي قبول الفرضية الفرعية الثالثة اما عن حجم التأثير للمتغير المستقل في المتغير المعتمد يتبين من خلال الجدول (21) فضلا عن قيمة (VIF) التي ظهرت اقل من المعيار المحدد لقبولها.



شكل (16)

المسار الانحداري الخاصة بالفرضية الفرعية الثالثة وفق اسلوب معادلة النمذجة الهيكلية

جدول (21)

تقديرات نموذج التأثير بين بعد الكفاءة والخبرة والتزام الشركة بوضع محددات على العمل وجودة التدقيق

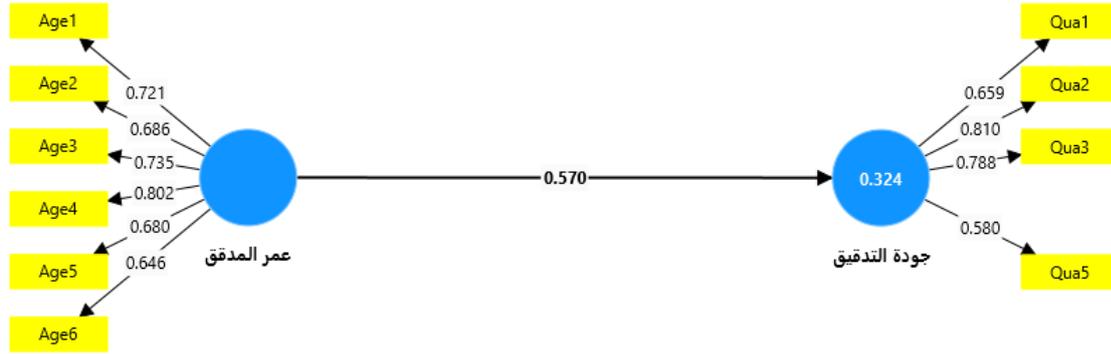
معامل التحديد R ²	S.R.W	P value	T value	VIF	المسار	Q2
0.271	0.521	0.000	5.730	1.000	الكفاءة والخبرة والتزام الشركة بوضع محددات على العمل - جودة التدقيق	0.214

المصدر : مخرجات برنامج Smart PLS 4

4. الفرضية الفرعية-4: يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لبعد عمر المدقق والتوجه بتحديد الأعمار لأشغال المناصب ومتغير جودة التدقيق

ويتضح من خلال الشكل (17) ان بعد عمر المدقق والتوجه بتحديد الأعمار لأشغال المناصب يمتلك تأثير ايجابي في متغير جودة التدقيق فقد تحقق معامل ميل حدي (B) (0.570) وهي قيمة جيدة تبين انه في حالة تغيرت عمر المدقق والتوجه بتحديد الأعمار لأشغال المناصب بمقدار وحدة واحدة من الانحرافات المعيارية سيؤدي إلى زيادة مستويات جودة التدقيق بنسبة (57%) من وحدة انحراف معياري واحد، فضلا عن ان مقدار التفسير الذي يملكه بعد عمر المدقق والتوجه بتحديد الأعمار لأشغال المناصب يبلغ (32%) من التغيرات في جودة التدقيق وهي قدرة تفسيرية ضعيفة ضمن هذا المستوى اما ما تبقى من تفسير للتغيرات فتعزى لمتغيرات اخرى غير داخلية بنموذج الاختبار الحالي والتي تمثل قيمة قدرتها التفسيرية (78%)

كما يوضح جدول (22) بان معيار القدرة التنبؤية للمتغيرات المستقلة للتنبؤ بالتغيرات في المتغير المعتمد (Q2) والذي يجب ان يكون اكبر من (0) اذ بلغ (0.262) وهو مؤشر جيد في حين كانت قيم المعنوية للاختبار (t=5.7.321 ، P<0.01) مما يعني معنوية العلاقة وبالتالي قبول الفرضية الفرعية الثالثة اما عن حجم التأثير للمتغير المستقل في المتغير المعتمد يتبين من خلال الجدول (22) فضلا عن قيمة (VIF) التي ظهرت اقل من المعيار المحدد لقبولها.



شكل (17)

المسار الانحداري الخاصة بالفرضية الفرعية الرابعة وفق اسلوب معادلة النمذجة الهيكلية

جدول (22)

تقديرات نموذج التأثير بين بعد عمر المدقق والتوجه بتحديد الأعمار لأشغال المناصب وجودة التدقيق

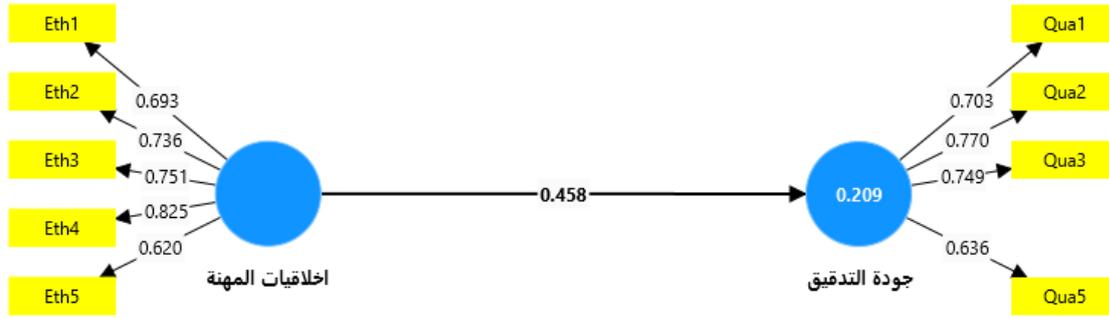
معامل التحديد R ²	S.R.W	P value	T value	VIF	المسار	Q2
0.324	0.570	0.000	7.321	1.000	عمر المدقق والتوجه بتحديد الأعمار لأشغال المناصب - جودة التدقيق	0.262

المصدر : مخرجات برنامج Smart PLS 4

5. الفرضية الفرعية-5: يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لبعء التعليم والتدريب ومتغير جودة التدقيق

ويتضح من خلال الشكل (18) ان بعد اخلاقيات المهنة والتزام أعضاء مجلس الإدارة بميثاق اخلاقيات العمل يمتلك تأثير ايجابي في متغير جودة التدقيق فقد تحقق معامل ميل حدي (B) (0.458) وهي قيمة جيدة تبين انه في حالة تغيرت اخلاقيات المهنة والتزام أعضاء مجلس الإدارة بميثاق اخلاقيات العمل بمقدار وحدة واحدة من الانحرافات المعيارية سيؤدي إلى زيادة مستويات جودة التدقيق بنسبة (46%) من وحدة انحراف معياري واحد، فضلا عن ان مقدار التفسير الذي يملكه اخلاقيات المهنة والتزام أعضاء مجلس الإدارة بميثاق اخلاقيات العمل يبلغ (21%) من التغيرات في جودة التدقيق وهي قدرة تفسيرية ضعيفة ضمن هذا المستوى اما ما تبقى من تفسير للتغيرات فتعزى لمتغيرات اخرى غير داخلية بنموذج الاختبار الحالي والتي تمثل قيمة قدرتها التفسيرية (79%)

كما يوضح جدول (23) بان معيار القدرة التنبؤية للمتغيرات المستقلة للتنبؤ بالتغيرات في المتغير المعتمد (Q2) والذي يجب ان يكون اكبر من (0) اذ بلغ (0.135) وهو مؤشر جيد في حين كانت قيم المعنوية للاختبار ($t=5.847$ ، $P<0.01$) مما يعني معنوية العلاقة وبالتالي قبول الفرضية الفرعية الثالثة اما عن حجم التأثير للمتغير المستقل في المتغير المعتمد يتبين من خلال الجدول (23) فضلا عن قيمة (VIF) التي ظهرت اقل من المعيار المحدد لقبولها.



شكل (18)

المسار الانحداري الخاصة بالفرضية الفرعية الخامسة وفق اسلوب معادلة النمذجة الهيكلية

جدول (23)

تقديرات نموذج التأثير بين بعد اخلاقيات المهنة والتزام أعضاء مجلس الإدارة بميثاق اخلاقيات العمل في جودة التدقيق

معامل التحديد R ²	S.R.W	P value	T value	VIF	المسار	Q2
0.209	0.458	0.000	5.847	1.000	اخلاقيات المهنة والتزام أعضاء مجلس الإدارة بميثاق اخلاقيات العمل - جودة التدقيق	0.135

المصدر : مخرجات برنامج Smart PLS 4

المبحث الاول

conclusions

1-4 الاستنتاجات:

- (1) ان تبني معايير واضحة وشفافة تهتم بكيفية وتوقيت تقرير لجنة المراقبة يسهم في تحسين عملية الابلاغ المالي وتعزيز ثقة مستخدمي تلك التقارير.
- (2) تمثل التقارير المالية الصادرة من لجنة المراقبة أساس عملية اتخاذ القرار لدى المستفيدين، كما يعد القرار الاستثماري من اهم القرارات وأصعبها فان توفر التقارير المالية الجيدة يسهم في ترشيد قرارات المستثمرين، ويرفع من درجة اليقين لمتخذي القرارات في اتخاذ القرار المناسب.
- (3) وجود تأثير ذو دلالة احصائية لأخلاقيات المهنة والتزام رئيس لجنة المراقبة وأعضاء مجلس الادارة بميثاق اخلاقيات العمل على اصدار التقارير المالية تتسم بالجودة.
- (4) هناك علاقة طردية بين معايير الحوكمة وخصائص رئيس لجنة المراقبة مع جودة عملية التدقيق، أي كلما زاد التكامل بينهما كلما تم إصدار التقارير المالية ذات جودة عالية وبالتالي تقل نسبة المخاطرة وحالات الغش والتلاعب وتمكن المستفيدين من المقارنة بين البدائل واختيار القرار.
- (5) تؤثر استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الادارية للشركة ايجاباً في جودة التدقيق حيث وجود ارتباط طردي قوي بين بعد استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الإدارية ومتغير جودة التدقيق يبلغ (0.449) وان هذه القيمة مقبولة احصائياً لأنها عند مستوى معنوية (1 %) اي بدرجة ثقة تصل الى (99%).
- (6) تؤثر الكفاءة العملية لرئيس لجنة المراقبة والتوجه الاستراتيجي للشركة ايجاباً في جودة التدقيق حيث وجود ارتباط طردي قوي بين بعد التحصيل العلمي والتوجه الاستراتيجي ومتغير جودة التدقيق يبلغ (0.419) وان هذه القيمة مقبولة احصائياً لأنها عند مستوى معنوية (1 %) اي بدرجة ثقة تصل الى (99%).
- (7) تؤثر الكفاءة والخبرة العلمية لرئيس لجنة المراقبة والتزام الشركة بوضع محددات على عمل لجنة المراقبة ايجاباً في جودة التدقيق حيث وجود ارتباط طردي قوي بين بعد الكفاءة والخبرة والتزام الشركة بوضع محددات على العمل ومتغير جودة التدقيق يبلغ (0.495) وان هذه القيمة مقبولة احصائياً لأنها عند مستوى معنوية (1 %) اي بدرجة ثقة تصل الى (99%).

8) يؤثر عمر رئيس لجنة المراقبة والتوجه بتحديد الأعمار لاشغال المناصب في الشركة إيجابا في جودة التدقيق حيث وجود ارتباط طردي قوي بين عمر المدقق والتوجه بتحديد الأعمار لأشغال المناصب ومتغير جودة التدقيق يبلغ (0.458) وان هذه القيمة مقبولة احصائيا لأنها عند مستوى معنوية (%) (1) اي بدرجة ثقة تصل الى (99%).

9) يؤثر الالتزام بأخلاقيات المهنة لرئيس لجنة المراقبة والتزام اعضاء مجلس الادارة بميثاق أخلاقيات العمل إيجابا في جودة التدقيق حيث وجود ارتباط طردي قوي بين اخلاقيات المهنة والتزام أعضاء مجلس الإدارة بميثاق اخلاقيات العمل ومتغير جودة التدقيق يبلغ (**0.446) وان هذه القيمة مقبولة احصائيا لأنها عند مستوى معنوية (1 %) اي بدرجة ثقة تصل الى (99%).

Recommendations

2-4 التوصيات

في ضوء الاستنتاجات التي توصلت اليها الباحثة في المبحث السابق فإنها توصي بالآتي:

1. ضرورة تحديد مفاهيم الاستقلالية الواجب توافرها في رئيس لجنة المراقبة والتأكيد على عدم وجود مصالح أو منافع ذاتية له كي تتمكن اللجنة من ممارسة دورها بفاعلية في تعزيز دورها في الرقابة على الأنشطة المالية والإدارية كافة، ويتم مراعاة ذلك عن طريق قيام السلطة المختصة بتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الادارية للشركة لضمان الاستقلالية.
2. مراعاة توفر خبرات العلمية والعملية في رئيس لجنة المراقبة عند اختياره لما لذلك من أثر في ضمان الالتزام المستمر بالمعايير المهنية مما يؤدي الى إصدار تقارير مالية اكثر دقة وشمولية وذات جودة عالية معتمدة على الممارسات محدثة ومتوافقة مع المعايير والتقنيات الدولية الحديثة ذات العلاقة.
3. تفعيل دور الحوكمة ولجان المراقبة في الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية لضمان إصدار تقارير مالية موثوقة لدى الاطراف المستفيدة.
4. حث الشركات بتحديد الأعمار لإشغال المناصب في الشركة عن طريق قيام السلطة المختصة بتشريع قوانين أو أنظمة أو تعليمات لضمان تحقيقه.
5. تفعيل الجوكمة من خلال اصدار تعليمات توجب الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية على إصدار التقارير المالية ذات جودة عالية وفي الوقت المناسب وذلك لغرض توفير المعلومات للمستفيدين كافة لاتخاذ القرارات المناسبة.
6. على تفعيل دور لجان المراقبة في عمل الشركات ولذلك لغرض الحد من عملية التلاعب في توقيت إصدار التقارير المالية التي سيكون لها تأثير سلبي على قرارات المستثمرين
7. اصدار تعليمات من الالسلطة المختصة توجب التزام رئيس لجنة المراقبة بأخلاقيات المهنة والتزام أعضاء مجلس الادارة بميثاق اخلاقيات العمل على التصرف بنزاهة وشفافية في جميع مراحل عملية التدقيق لضمان تحقيق اعلى مستوى من الجودة وتقليل من مخاطر الاحتيال والخطأ في عمل اللجنة.

المصادر والمراجع

القرآن الكريم

أولاً- الوثائق والنشرات الرسمية

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، (2023)، اصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن .
2. الاتحاد الدولي للمحاسبين إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد وأخلاقيات المهنة، 2007.
3. الاتحاد الدولي للمحاسبين، IFAC، اصدارات معايير الدولية للممارسة اعمال التدقيق والتأكد قواعد واخلاقيات المهنة، ترجمة ابو غزالة للترجمة والنشر، عمان، الأردن، 2021.
4. اساسيات الحوكمة: مصطلح ومفاهيم، سلسلة نشرات لمركز ابوظبي للحوكمة، 2013.
5. دليل الحوكمة المؤسسية للمصارف،(2018)، البنك المركزي العراقي.
6. القواعد المحاسبية وادلة التدقيق الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق، 1999، دليل التدقيق رقم (3)، بشأن المعايير الاساسية التدقيق .
7. القواعد المحاسبية وادلة التدقيق الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق، 2016، دليل التدقيق رقم (7)، بشأن رقابة الجودة .
8. مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق، دليل التدقيق رقم (2)،(1999)، العراق.
9. منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD، (2011) ، حوكمة الشركات في إستونيا، مركز حقوق التأليف والنشر (CCC)

ثانياً: المصادر العربية

أ . الكتب العربية :

1. أحمد، محمد الرملي، (2001)،"دور لجان المراجعة في زيادة كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، (2) .
2. حسن، يوسف صلاح عبد الله، (2009)،"محددات فعالية لجنة المراجعة ودوافع الادارة التنفيذية العليا في ارتكاب الخداع المحاسبي"، آفاق جديدة للدراسات التجارية، (1) 21 – (127 83) .
3. السويطي، موسى سلامة، (2006)،"تطوير نموذج لدور لجان المراقبة في الشركات المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان: الأردن.
4. ابراهيم، سليمان عبد الواحد يوسف (2012) ،" الذكاء الانساني بين الاحادية والتعددية رؤية تحليلية لانواع العقول الانسانية " ، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى، الاسكندرية، مصر .
5. ارينز، الفين ولوبك، جيمس،(2002)،" المراجعة مدخل متكامل "، ترجمة الدسيطي، محمد عبد القادر، ومراجعة حجاج، احمد حامد، دار المريخ للنشر، الرياض السعودية .

6. توماس، وليم و هنكي، امرسون،(1989)، " المراجعة بين النظرية والتطبيق "، تعريب ومراجعة احمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية .
7. توماس، وليم، وامرسون هنكي، (2003)"المراجعة بين النظرية والتطبيق"، تعريب احمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، الرياض، المملكة العربية السعودية، دار المريخ.
8. الججاوي ، طلال محمد علي و حيدر علي المسعودي ، 2019 ، " المحاسبة المالية (المتوسطة) على وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية " ، الطبعة الثانية ، دار الكتب موزعون-ناشرون ، كربلاء ، العراق
9. الجمال، جيهان عبد المعز،(2014)، "المراجعة وحوكمة الشركات"، الطبعة الأولى، دار الكتاب الجامعي – بيروت – لبنان.
10. حماد، عبد العال،(2009)، " . حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية" ،الدار الجامعية -- مصر.
11. خليل، محمد أحمد إبراهيم، تطوير أداء لجان المراجعة وأثره على عملية المراجعة في الشركات المساهمة المصرية، مجلة الدارسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، السنة السادسة والعشرون، العدد الاول، 2006،ص، 153 .
12. دحدوح، حسين احمد، القاضي ،حسين يوسف، 2012، (مراجعة الحسابات المتقدمة / الاطار النظري والاجراءات العملية) الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.
13. الدرواسي، مسعود، والهادي، ضيف الله محمد، فعالية واداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كالية للحد من الفساد الاداري والمالي، جامعة بسكرة، 2012.
14. درويش، عدنان، (2007)، "حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة. اتحاد المصارف العربية".
15. الذنبيات، على عبد القادر، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق، ط2، 2009.
16. راضي، محمد سامي،(2011)، " موسوعة المراجعة المتقدمة "، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية .
17. سليمان، محمد مصطفى، (2006)،"حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري: دراسة مقارنة"، الدار الجامعية، الاسكندرية: مصر.
18. شاهين، علي عبد الله، (2011)،" النظرية المحاسبية"، الطبعة الاولى ، الناشر مكتبة آفاق للطباعة والنشر والتوزيع، غزة ، فلسطين.
19. شحاته، السيد شحاته،(2014)،" دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات " دار التعليم الجامعي، الطبعة الاولى، الاسكندرية .
20. الشواربي، محمد عبد المنعم (2018)، دور دوران أعضاء لجان المراجعة في تحقيق فعالية لجنة المراجعة وأثر على أتعاب المراجعة الخارجية، جامعة عين شمس، كلية التجارة، المقالة 5، المجلد 22، العدد 7.
21. الشيرازي، عباس مهدي، (1990)،" نظرية المحاسبة"، الطبعة الاولى ، الناشر منشورات ذات السلاسل، الكويت.
22. الطائي، حميد العلاق وبشير، 2009 (مبادئ التسويق الحديث مدخل شامل) ط1، دار اليازوري ، عمان.

23. علي، عبد الوهاب نصره، وشحاته، السيد شحاته، (2013)، " ضوابط اخلاقيات مراقب الحسابات مدخل للارتقاء بجودة المراجعة والحد من انهيار الشركات "، الدار الجامعية، الاسكندرية – مصر.
24. علي، عمار وموسي (2017)، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات في سوق الخرطوم للاوراق المالية- دراسة ميدانية، رسالة ماجستير رير منشورة، كلية الدراسات العليا والبحاث العلمي، جامعة شندي، السودان.
25. العواد، أسعد محمد علي وهاب (2022) "التدقيق المتقدم في إطار معايير التدقيق الدولية" الطبعة الأولى دار الكتب موزعون ناشرون بغداد – العراق .
26. قديح، بسام سليمان، (2013)، "أثر خصائص لجان المراقبة على جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على المصارف المدرجة في بورصة فلسطين"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الاسلامية، غزة: فلسطين.
27. القرشي، ايدار رشيد، (2011)، "التدقيق الخارجي – منهج علمي نظريا وتطبيقيا"، الدار العربية للعلوم – دار المغرب للطباعة والنشر، الطبعة الاولى، بغداد .
28. قشطة، بلال كمال محمد (2021) "إثر خصائص لجنة المراقبة على توقيت إصدار تقرير تدقيق الحسابات- دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين". رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة الإسلامية، غزة.
29. كاظم احمد حمادة البطاط : (التنمية المستدامة مسار جديدين نظريات التنمية الحديثة) ، المجلة العراقية ، للعلوم الادارية ، العدد (18) ، العراق ، 2007
30. محمد، محمود جاسم و فارس، اشرف هاشم. (2023). تأثير خصائص لجان المراقبة على جودة الإفصاح عن معلومات الإستدامة دراسة تطبيقية على عينة من الشركات العراقية *Journal of Business Economics for Applied Research*, 5(1).
31. المومني، محمد عبدالله، (2009)، "دور مجالس الإدارة في الشركات الأردنية في تعزيز فاعلية لجان المراقبة"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، 1 (25): 455 – 484.

ب . الاطاريج والرسائل :

1. ابو الوفاء،ناصر محمد انور،(2005)، " تضيق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة المصرية – دراسة نظرية ميدانية " رسالة دكتوراة، كلية التجارة، جامعة اسيوط .
2. أبو رياش، أحلام أحمد، 2013، "أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة المراجعة : دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في البورصة الفلسطينية"، رسالة مقدمة إستكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية /عمادة الدراسات العليا /كلية التجارة -برنامج المحاسبة والتمويل، غزة -فلسطين.
3. أبو غيداء، عبير محمود،(2014)" العوامل المؤثرة في كفاءة المدقق للكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة- دراسة ميدانية"، دراسة ماجستير مقدمة الى كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة دمشق، الجمهورية العربية السورية.
4. ابوهين، ايدار حسن حسين، (2005) " العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين "، رسالة ماجستير – الجامعة الاسلامية، غزة .

5. احمد، زياد جمال ابراهيم، (2003)، "العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة بالتدقيق"، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة آل البيت، عمان، الاردن .
6. الاسلام، نور صباح، يومبعي جلال الدين، حميدانو صابر، (2018) "استقلال المراجع الخارجي على ضوء القانون (10-01) دراسة عينة من المهنيين لولاية الوادي وولاية ورقلة"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي الى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر.
7. اسماء، بودونت، (2016)، "محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق- دراسة ميدانية في الجزائر"، دراسة اطروحة مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر- بكسرة .
8. اسماء، فروج، (2016)، "اهمية التدقيق الخارجي في الرقابة الداخلية على مخزونات المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة تعاونية الحقول والبقول الجافة ام البواقي"، دراسة ماجستير مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة ام البواقي.
9. أمين، راشدي، (2018)، " أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي-دراسة تطبيقية على بعض شركات المساهمة في ولاية سطيف-"، أطروحة مقدمة إلى مجلس كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف- الجزائر.
10. الاهدل، عبد السلام سليمان قاسم،(2008)، " العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي في الجمهورية اليمنية، دراسة نظرية - ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة اسيوط،مصر .
11. الجابر، علي محسن فاضل، تقييم وتطبيق رقابة جودة التدقيق الخارجي في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 220، بحث تطبيقي في عينة من مكاتب مراقبي الحسابات"، بحث مقدم الى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، 2013 .
12. الجلال، احمد محمد صالح،(2010)، " تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الاداء المهني لمراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية " رسالة دكتوراة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير- قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر .
13. الجواهري، بشرى عبد الوهاب محمد حسن،(2009) "العوامل المؤثرة في جودة التدقيق .انموذج مقترح لتضيق فجوة التوقعات بين المدققين والمستثمرين في سوق العراق للاوراق المالية"، اطروحة دكتوراه، جامعة بغداد / كلية الادارة والاقتصاد -قسم المحاسبة .
14. حجة، وليد يوسف،(2017)، "تقييم مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير من وجه نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين"، رسالة ماجستير مقدمة الى عمادة الدراسات العليا، جامعة القدس.
15. الحمد، عدنان كاظم مطرود،(2013)، " دور جودة التدقيق في تعزيز مستوى الحاكمية المؤسسية (بحث تطبيقي ودراسة تحليلية في عينة من الشركات العراقية) " رسالة دكتوراه، لنيل شهادة المحاسبة القانونية، مقدمة الى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - قسم المحاسبة القانونية، جامعة بغداد

16. خديجة، عصماني وعمومن الغالية، (2013)، "إشكالية التنمية المستدامة في الجزائر"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الليسانس في العلوم السياسية، نخصص تنظيمات سياسية وإدارية، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، الجمهورية الجزائرية.
17. خير الدين ، بن داه ، (2012) ، " الحوكمة كآلية لتحسين الأداء في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة حالة :المؤسسة الحديثة للمبرد الصحراوي"غرداية" ، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية العلوم الاقتصادية والتسيير جامعة قاصدي مرباح في علوم التسيير ، الجزائر .
18. درويش، مروان محمد فخري، (2014) ، " التدقيق الاستراتيجي ودوره في جودة التدقيق – بحث تطبيقي في شركة الحكماء لصناعة الادوية والمستلزمات الطبية /نينوى " ، بحث مقدم الى هيئة الامناء المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد – العراق .
19. دواره، سمير، أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب
20. السبيعي، جواهر، اثر استخدام التكنولوجيا على جودة المراجعة الخارجية، دراسة ميدانية في مكاتب التدقيق في السعودية، رسالة ماجستير، 2011.
21. سليمان، محمد مصطفى، (2006)،(حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري: دراسة مقارنة"، الدار الجامعية، الاسكندرية: مصر.
22. الشاهين،عصام تركي، أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق،دارسة تطبيقية،اطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد: 2015
23. شيبان، مسعود، دور التدقيق الداخلي في دعم حوكمة المؤسسات، دراسة تطبيقية في مؤسسة الحبوب والبقول، رسالة ماجستير، جامعة ام البواقي، الجزائر، 2016.
24. صالح، أحمد محمد،(2010)،" تأثيرات متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الاداء المهني لمراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية "، كلية التسيير للعلوم الاقتصادية، الجزائر.
25. عبد الواحد، رواء غازي (٢٠١٨) " معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية ودورها في كفاءة الاستثمارات، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الفرات الأوسط التقنية الكلية التقنية الإدارية / الكوفة.
26. العطاونة ، ربا سليمان سالم ، (2016)،"العوامل المحددة لتركز سوق مهنة التدقيق الخارجي في الأردن واثرها على جودة التقارير المالية" رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الاعمال ، جامعة الشرق الاوسط ، قسم المحاسبة، الاردن .
27. علي، عمار وموسي (2017)، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات في سوق الخرطوم للاوراق المالية- دراسة ميدانية، رسالة ماجستير رير منشورة، كلية الدراسات العليا والبحاث العلمي، جامعة شندي، السودان.
28. عودة،علاءالدين صالح،(2011)،" اثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الاعمال على جودة التدقيق "، رسالة ماجستير، كلية العلوم الادارية والمالية،جامعة الشرق الاوسط، الاردن .
29. عومرية ، حماش ، (2014)، " أثر الحوكمة على مستوى الإفصاح عن المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية - ولاية سعيدة)" ، رسالة ماجستير مقدمة إلى مجلس كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة د. الطاهر مولاي سعيدة - العلوم الاقتصادية – تخصص: محاسبة وجباية، الجزائر

30. عيد المصدر، مرشد، (2013)، "أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق - دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة"، دراسة ماجستير مقدمة الى كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية، غزة .

31. الغزالي، رامي حسن، (2015)، " دور تطبيق قواعد حوكمة الشركات في منع حدوث التعثر المالي في الشركات المدرجة في بورصة فمستين (دراسة تحليلية)"، رسالة ماجستير مقدمة إلى مجلس كلية التجارة الجامعة الاسلامية في علوم في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية - كلية التجارة غزة ، فلسطين .

32. قديح، بسام سليمان، (2013)، "أثر خصائص لجان المراقبة على جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على المصارف المدرجة في بورصة فلسطين"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الاسلامية، غزة: فلسطين.

33. قمر الدين، نسرين الامين،(2014)، " التأهيل المهني للمراجع الخارجي وأثره علي جودة المراجعة - دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بالسودان"، دراسة ماجستير مقدمة الى كلية الدراسات العليا، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.

34. الكعبي، رفيق حميد عطية، (2014) ، " الأهمية النسبية لمخاطر التدقيق ودورها في جودة عمل المدقق الخارجي، بحث تطبيقي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي"، بحث مقدم إلى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين .

35. المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية) رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة،جامعة حلب،كلية الاقتصاد 2014.

36. محمد، سامي حسين علي، (2003)، " نموذج مقترح لقياس وضبط جودة الاداء المهني في المراجعة - دراسة ميدانية "، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة .

37. المطيري، مشعل جهز ، (2011)، " تحليل وتقييم الأداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية"، رسالة ماجستير مقدمة إلى مجلس كلية الاعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الاوسط- الأردن .

ثالثاً- البحوث والدوريات:

1. أحمد، محمد الرملي، (2001)،(دور لجان المراجعة في زيادة كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، 2 (15) - : 1.

2. حسن، يوسف صلاح عبد الله، (2009)،(محددات فعالية لجنة المراجعة ودوافع الادارة التنفيذية العليا في ارتكاب الخداع المحاسبي"، آفاق جديدة للدراسات التجارية، 1 (21) - : 83 127.

3. ابراهيم، محمد بهاء الدين،(2008)، " مدخل مقترح لتحديد المتغيرات التي تؤثر على قياس جودة الاداء المهني للمراجعة الخارجية مع التطبيق على قطاع مكاتب المحاسبية والمراجعة بجمهورية مصر العربية"،مجلة البحوث التجارية، مصر، المجلد (30)، العدد 2،148-245.

4. أبراهيم، لبنى زيد، وعبد الرحمن، دعاء محمد، (2019)، " الحد من الاحكام الشخصية للمدقق وانعكاسه على جودة تقرير التدقيق"، بحث منشور، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 25، العدد 110.

5. ابو زر، عفاف اسحق وراضي عقلة العتوم، (2016) " مدخل لمراجعة الاستدامة المحاسبية باستخدام الاجراءات التحليلية - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في دول الخليج العربي"، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال - الجامعة الاردنية، المجلد12، العدد 1، 2016.

6. أبو زر، عفاف اسحاق، (2010)، "تأثير دور لجان المراقبة في إدراك مخاطر أعمال الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، (3).
7. براق، محمد، عمر دليمي، (2017) "العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات"، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، قسم العلوم الاقتصادية و القانونية، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير - جامعة سطيف - العدد، 17 ص (2-16).
8. جبر، عطار د سعد، (2017)، " اثر استخدام IT في مصداقية تقرير مراقب الحسابات للوحدات المطبقة للنظام"، بحث منشور، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 26.
9. جبران، محمد علي، (2010)، "العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن"، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، قسم المحاسبة، كلية ادارة الاعمال - جامعة الملك سعود - الرياض.
10. الجواهري، بشرى عبد الوهاب محمد حسن، (2009) "العوامل المؤثرة في جودة التدقيق .انموذج مقترح لتضييق فجوة التوقعات بين المدققين والمستثمرين في سوق العراق للاوراق المالية"، اطروحة دكتوراه، جامعة بغداد / كلية الادارة والاقتصاد -قسم المحاسبة .
11. حسنين، طارق محمد وقطب، احمد سباعي، (2003)، "دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة التدقيق والرقابة الخارجية عن الحسابات"، مجلة المحاسبة والادارة والتامين، العدد (60).
12. خليل، محمد أحمد إبراهيم، تطوير أداء لجان المراجعة وأثره على عملية المراجعة في الشركات المساهمة المصرية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، السنة السادسة والعشرون، العدد الاول، 2006، ص، 153 .
13. دريس، خالد وجيه صادق، 2010، " اثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في جودة التدقيق الداخلي في الشركات المدرجة في بورصة عمان دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية الاعمال قسم المحاسبة، جامعة جدارا، اربد - عمان .
14. الشواربي، محمد عبد المنعم (2018)، دور دوران أعضاء لجان المراجعة في تحقيق فعالية لجنة المراجعة وأثر على أتعاب المراجعة الخارجية، جامعة عين شمس، كلية التجارة، المقالة 5، المجلد 22، العدد 7.
15. العامري، عمر علي حسين والتميمي، عباس حميد يحيى (٢٠٢٠) " تأثير المضامين السلوكية للمعلومات المحاسبية على قرارات المستثمرين - دراسة ميدانية في سوق العراق للأوراق المالية"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية و الاقتصادية، المجلد ١٩، العدد ٥٢ الجزء الثاني
16. عبد الواحد، رواء غازي (٢٠١٨) " معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية ودورها في كفاءة الاستثمارات، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الفرات الأوسط التقنية الكلية التقنية الإدارية / الكوفة.
17. عزيز، حسام، راند سلمان، (2020)، " محددات جودة التدقيق وأثرها في أداء مدقق الحسابات الخارجي - دراسة استطلاعية لآراء عينة من مكاتب وشركات التدقيق الخارجي"، جامعة سومر، مجلة كلية الكوت الجامعة للدراسات الإنسانية، العدد 1، المجلد 1، الطبعة الاولى.
18. علاوي، خضير مجيد، (2015)، " مدى تطبيق قواعد الحوكمة في الشركات العراقية (دراسة تحليلية وتطبيقية على الشركات العامة العراقية)"، مجلة القادسية للعلوم الادارية و الاقتصادية، المجلد السابع عشر، العدد الثاني، الصفحة (175-190).

19. عوض، أمال محمد، (2008)، "اثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الاداء المهني لمراجع الحسابات " مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد(3) المجلد (45)، مصر .
20. العيش، الصالحين محمد، (2016) " حوكمة الشركات بين القانون واللائحة"، المجلة الدولية للقانون- مطبعة جامعة حمد بن خليفة -- جامعة قطر،
21. فحموش سمية وخواري، سميرة (٢٠١٨) " دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح"، بحث منشور، مجلة آفاق علوم الإدارة والاقتصاد العدد الرابع، ٣٣٠-٣١١
22. المشهداني، عمر اقبال توفيق، (2012) " تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها "إطار مقترح مجلة أداء المؤسسات الجزائرية – العدد 02 / 2012 – جامعة جرش، الأردن،
23. مطاوع، إبراهيم احمد كمال (2021)"أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات على قرارات الإستثمار في ضوء تباين خصائص الشركات ومجالس إدارتها بالمملكة العربية السعودية" مجلة البحوث المالية والتجارية، جامعة بور سعيد، المجلد (22)، العدد الأول، ص1-61.
24. المومني، محمد عبدالله، (2009)، (دور مجالس الإدارة في الشركات الأردنية في تعزيز فاعلية لجان المراقبة"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، 1 (25): 455 – 484.
25. يعقوب ، فيحاء عبد الله وفرقد فيصل جدعان الغانمي ، (2010)، " اثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات في مصداقية التقارير المالية وفي تحديد وعاء ضريبة الدخل (دراسة في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب) "، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، الصفحة (175-190).

Foreign References

First: Books

1. A. Arens Alvin rAndAl J. elder Marks. BeAsley Chris e. hog An (Auditing And AssurAnce services / An integrAted ApproACh), Pearson Education, Inc , United States of America , 2016.
2. Adams, C. A., & Abhayawansa, S. (2022). Connecting the COVID-19 pandemic, environmental, social and governance (ESG) investing and calls for 'harmonisation' of sustainability reporting. *Critical Perspectives on Accounting*, 82, 102309.
3. Alabdullah, T. T. Y. (2023). HOW DO SUSTAINABILITY ASSURANCE, INTERNAL CONTROL, AUDIT FAILURES INFLUENCE AUDITING PRACTICES?. *Journal of Management, Accounting, General Finance and International Economic Issues*, 2(3), 671-688
4. Arens, A, and Loebbecke, K, (2009)," Auditing: An Integrated Approach "eighth edition, prentice, hall, USA.
5. Arif, M., Sajjad, A., Farooq, S., Abrar, M., & Joyo, A. S. (2021). The impact of audit committee attributes on the quality and quantity of environmental,

- social and governance (ESG) disclosures. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, 21(3), 497-514.
6. Buallay, A., & Al-Ajmi, J. (2020). The role of audit committee attributes in corporate sustainability reporting: Evidence from banks in the Gulf Cooperation Council. *Journal of Applied Accounting Research*, 21(2), 249-264.
 7. David Goetsch & Stanley Davis "Quality management" 5th edition, university of west florida, 2006.
 8. Hopkin, Paul, (2018) "Fundamentals of Risk Management -Understanding, evaluating and implementing effective risk management" by Replika Press Pvt Ltd India.
 9. Louwers Timothy J. et al, (2018), "Auditing & Assurance Services", McGraw-Hill Education, 2 Penn Plaza, New York, NY
 10. Martin Fahy, Jeremy Roche, Anastasia Weiner, (2005), " Beyond Governance Creating Corporate Value through Performance, Conformance and Responsibility ", Copyright by John Wiley & Sons, Ltd, England.
 11. Naciti, V., Cesaroni, F., & Pulejo, L. (2021). Corporate governance and sustainability: A review of the existing literature. *Journal of Management and Governance*, 1-20.
 12. Naimi, M., Nor, M. Roham, S., and Wan-Hussin, W. N. (2010), Corporate Governance and Audit Report Lag in Malaysia Asian Academy of Management, *Journal of Accounting and Finance*, Vol. 6, Issue 2, pp.57-84
 13. Naimi, M., Nor, M. Roham, S., and Wan-Hussin, W. N. (2010), Corporate Governance and Audit Report Lag in Malaysia Asian Academy of Management, *Journal of Accounting and Finance*, Vol. 6, Issue 2, pp.57-84
 14. Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), Measuring Distance To The SDG Targets, 2017
 15. Peter Daiser, (2018), "Corporate Governance öffentlicher Unternehmen", Edition Number 1, Publisher Gabler Verlag, Springer Fachmedien
 16. Principles of Corporate Governance. OECD 2004
 17. Quirós, M. M. M. (2022). The assurance of sustainability reports and their impact on stock market prices. *Tec Empresarial*, 17(1), 40-52.

18. Russell, Division, J. P., (2005) " The Quality Audit Handbook: Principles, Implementation, & Use/ ASQ Quality Audit " 3rd ed. American Society for Quality, USA.
19. Said, R. M., Aawizm, A., & Rashid, N. (2020). Audit committee effectiveness and sustainability disclosure of Ftse4good bursa Malaysia indexed companies. *International Journal of Accounting*, 5(30), 248-257.
20. Scherer, A. G., Rasche, A., Palazzo, G., & Spicer, A. (2016). Managing for political corporate social responsibility: New challenges and directions for PCSR 2.0. *Journal of management studies*, 53(3), 273-298.
21. Stewart, Jenny. & Lois Munro, "The Impact of Audit Committee Existence and Audit Committee Meeting Frequency on The External Audit: Perception of Australian Auditors" *International Journal of Auditing*, 2007, p55
22. Watkins, Ann L, Hillison, William & Morecroft, Susan E., (2004), "Audit Quality: A Synthesis of theory & Empirical Evidence" *Journal of Accounting Literature*, Vol.(23) ,:153-193
23. Widyaningsih, A. (2020). Financial Distress In Indonesia: Viewed From Governance Structure. *Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan*, 8(2), 205-220.
24. William, A. L., " Audit Automation " , *Accountants Digest* , No. 318 , ICAEW , London (2014).

Second: Searches& Periodicals

1. Aifuwa, H. O., & Saidu, M. (2020). Audit committee attributes and timeliness of corporate financial reporting in Nigeria. *Accounting and Finance*, 88(2), 115-124.
2. Al Lawati, H., Hussainey, K., & Sagitova, R. (2021). Disclosure quality vis-à-vis disclosure quantity: Does audit committee matter in Omani financial institutions?. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 57(2), 557-594.
3. Aydemir, Burak, "An Empirical Analysis Of The Relationship between SAHA Corporate Governance Rating Score and Firm Performance at Istanbul Stock Exchange", *Sodertorn University Stockholm* ,Sweden (2012) .
4. Balasundaram, N. (2019). Audit committee characteristics and their impact on intellectual capital disclosure: a study of listed manufacturing companies in Sr Lanka. *Asia-Pacific Management Accounting Journal (APMAJ)*, 14(1), 135-149.

5. Balasundaram, N. (2019). Audit committee characteristics and their impact on intellectual capital disclosure: a study of listed manufacturing companies in Sri Lanka. *Asia-Pacific Management Accounting Journal (APMAJ)*, 14(1), 135-149.
6. Bhasker, A. (2018). Multiple Directorship and Quality of Financial Statements of Finnish Companies. Master's thesis, JAMK University of Applied Science ,1-53.
7. Bloch, R. I., Harris, E. E., & Peterson, A. N. (2020). Interlocking boards in nonprofit organizations. *Accounting Horizons*, 34(2),pp, 1-17.
8. Buallay, A. (2018). Audit committee characteristics: an empirical investigation of the contribution to intellectual capital efficiency *Measuring Business Excellence*, 22 (2), 183-200.
9. Chukwu, G. J., & Nwabochi, N. (2019). Audit committee characteristics and timeliness of corporate financial reporting in the Nigerian insurance industry. *International Journal of Managerial Studies and Research*, 7(4), 86-95.
- 10.Emeh, Y., & Appah, E. (2013). Audit committee and timeliness of financial reports: Empirical evidence from Nigeria. *Journal of Economics and sustainable Development*, 4(20), 14-25.
- 11.Eshleman, John Daniel, and Peng Guo,(2013), "Abnormal Audit Fees and Audit Quality: You Get What You Pay For" E.J. Ourso College of Business, Louisiana State University.
- 12.Fiolleau Krista J , Hoang Kris J. , Pomeroy Bradley, "Auditors' Communications with Audit Committees: The Influence of the Audit Committee's Oversight Approach", (2017
- 13.Gulzar, M. Awais , zongjun, wang(2011) , "Corporate Governance Characteristics and Earnings Management: Empirical Evidence from Chinese Listed Firms", *International Journal of Accounting and Financial Reporting* , Vol 1, No 1, Macrothink Institute, Las Vegas ,USA
- 14.Hai Phan, Thanh, (2016)" The Research of Factors Affecting the Quality of Audit Activities: Empirical Evidence in Vietnam", Faculty of Accounting, Duy Tan University, Da Nang City, Vietnam.

15. Jensen, Michael. William, Meckling; (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure, *Journal of Financial*: 2, Electronic copy available at, <http://ssrn.com/abstract=94043>
16. Jessica Liljeblad. Malin Svensson,(2001), " Corporate Governance Active Ownership in Practice ", Master thesis , Graduate Business School, School of Economics and Commercial Law, Göteborg University, Sweden.
17. Juhmani, O. (2017). Audit committee characteristics and earnings management: The case of Bahrain. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 7(1), 11-31.
18. Juhmani, O. (2017). Audit committee characteristics and earnings management: The case of Bahrain. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 7(1), 11-31.
19. Kanakriyah, R. (2021). The Impact of Board of Directors' Characteristics on Firm Performance: A Case Study in Jordan. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8(3), 341-350.
20. Khudhair, D., Al-Zubaidi, F., & Raji, A. (2019). The effect of board characteristics and audit committee characteristics on audit quality. *Management Science Letters*, 9(2), 271-282.
21. Kraub, Patrick, Paul Pronobis, and Henning Zulch, (2015) "Abnormal Audit Fees and Audit Quality: Initial Evidence from the German Audit Market", *Journal of Business Economics (JBE)*, Forthcoming, Volume 85, Issue 1.
22. Madi, H. K., Ishak, Z., & Manaf, N. A. A. (2014). The impact of audit committee characteristics on corporate voluntary disclosure. *Procedia-social and behavioral sciences*, 164, 486-492.
23. Maureen ,N , "Corporate Governance and Clint investing" *Journal of Accounting* ,(2004).
24. Menshed, S. S. J., Wahhab, A. M. A., & Ali, T. J. K. (2020). THE INFLUENCE OF THE EFFICIENCY OF THE AUDITING COMMITTEE ON IMPROVING BANKS'VALUE: AN EMPIRICAL STUDY ON A SAMPLE OF IRAQI PRIVATE BANKS. *PalArch's Journal of Archaeology of Egypt/Egyptology*, 17(10), 608-628.

25. Mishra, M., & Malhotra, A. K. (2016). Audit committee characteristics and earnings management: Evidence from India. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 6(2), 247-273.
26. Muda, I., Maulana, W., Sakti Siregar, H., & Indra, N. (2018). The analysis of effects of good corporate governance on earnings management in Indonesia with panel data approach. *Iranian Economic Review*, 22(2), 599-625.
27. Mustafa, A. S., Che-Ahmad, A., & Chandren, S. (2018). Board diversity, audit committee characteristics and audit quality: The moderating role of control-ownership wedge. *Business and Economic Horizons (BEH)*, 14(1232-2019-858), 587-614.
28. Naimah, Z. (2017). The role of corporate governance in firm performance. In *SHS Web of Conferences (Vol. 34)*, 1-6.
29. Oradi, J., & Izadi, J. (2019). Audit committee gender diversity and financial reporting: evidence from restatements. *Managerial Auditing Journal*, 1-27.
30. Oraka, A. O., Okoye, J. A., & Ezejiolor, R. A. (2019). Determinants of financial reporting timeliness: An empirical study of Nigerian deposit money banks. *International Journal of Advanced Academic Research*, 5(9), pp, 18-35.
31. Peterson, C. A., & Philpot, J. (2007). Women's roles on US Fortune 500 boards: Director expertise and committee memberships. *Journal of Business Ethics*, 72(2), 177-196.
32. Poretti, C., Schatt, A., & Bruynseels, L. (2018). Audit committees' independence and the information content of earnings announcements in Western Europe. *Journal of Accounting Literature*, 40, 29-53.
33. Qeshta, M. H., Alsoud, G. F. A., Hezabr, A. A., Ali, B. J., & Oudat, M. S. (2021). Audit Committee Characteristics and Firm Performance: Evidence from the Insurance Sector in Bahrain. *REVISTA GEINTEC-GESTAO INOVACAO E TECNOLOGIAS*, 11(2), 1666-1680.
34. Rahman, M. M., & Saima, F. N. (2019). Efficiency of board composition on firm performance: Empirical evidence from listed manufacturing firms of Bangladesh. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 5(2), 53-61.

35. Rahman, M. M., Meah, M. R., & Chaudhory, N. U. (2019). The impact of audit characteristics on firm performance: an empirical study from an emerging economy. *The Journal of Asian Finance, Economics, and Business*, 6(1), 59-69.
36. Raut, Sreeti "Corporate Governance – Concepts and Issues" Institute of Directors, India, (2018).
37. shaheen, s., & iqbal, m. m. (2022). the impact of demographic characteristics of board of directors and audit committee on financial reporting quality: an empirical study from pakistan. *the journal of asian finance, economics and business*, 9(1), 345-352.
38. Suryanto, Tulus, (2014) "Determinants of Audit Fee Based on Client Attribute, Auditor Attribute, and Engagement Attribute to Control Risks and Prevent Fraud: A Study on Public Accounting Firms in Sumatra-Indonesia", Faculty of Islamic Economic and Business, The State Islamic Institute of Raden Intan Lampung, Indonesia .
39. Vagneur , Kathryn "Corporate Governance" Edinburgh Business School , Heriot – Watt University, (2016).
40. Wakil, Gana Kafiya, Mohd Norfian Alifiah, and Peter Teru, (2020) "AUDITOR INDEPENDENCE AND AUDIT QUALITY IN NIGERIA PUBLIC SECTOR: A CRITICAL REVIEW", Azman Hashim International Business School, Universiti Teknologi Malaysia, Johor, Malaysia.
41. Zraiq, M., & Fadzil, F. (2018). The impact of audit committee characteristics on firm performance: Evidence from Jordan. *Sch J Appl Sci Res*, 1(5), 39-42.

third: Others & Internet

- 1- International Finance Corporation, (2010), "Corporate Governance Manual", Second Edition, Copyright by International Finance Corporation, Printed in Hanoi, Vietnam.
- 2- ISSAB, Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncement, International Auditing and Assurance Board, Volume 1. 2014. P.42
- 3- OECD, (2004), Principles of Corporate Governance , copyrighted by OECD,
- 4- OECD, (2017), Methodology for Assessing the Implementation of the G20/OECD Principles of Corporate Governance, Corporate Governance, OECD Publishing, Paris.
- 5- Source: <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/>.

الملحق 1

مؤشرات الحوكمة وفق معايير (GRI)

ت	المؤشرات	متطلبات الإبلاغ الخاصة بكل مؤشر
1	هيكل الحوكمة	هيكل الحوكمة في الشركة، بما في ذلك اللجان التابعة للهيئة العليا للحوكمة.
2	تفويض السلطة	اللجان المسؤولة عن إتخاذ القرارات بشأن الموضوعات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية. عملية تفويض السلطة للموضوعات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية من أعلى هيئة إدارة لكبار الموظفين التنفيذيين وغيرهم من الموظفين.
3	المسؤولية التنفيذية عن الموضوعات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية	إذا كانت الشركة قد عينت منصباً على المستوى التنفيذي أو مناصب مسؤولة عن المواضيع الاقتصادية والبيئية والاجتماعية. ما إذا كان أصحاب المناصب مسؤولين مباشرة أمام أعلى هيئة للحوكمة.
4	استشارة أصحاب المصلحة بشأن المواضيع الاقتصادية والبيئية والاجتماعية	عمليات التشاور بين أصحاب المصلحة وأعلى هيئة حوكمة في الموضوعات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية. وصف الجهة التي تم تفويضها وكيفية تقديم نتائج التشاور (التغذية الراجعة) إلى أعلى هيئة حوكمة.
5	تكوين هيئة الحوكمة العليا ولجانها	تكون مصنفة تبعاً لمجموعة من الاعتبارات الآتية: تنفيذي أو غير تنفيذي الاستقلالية فترة ولاية هيئة الإدارة عدد المناصب والالتزامات الهامة الأخرى لكل عضو، وطبيعة هذه الالتزامات نوع الجنس عضوية المجموعات الاجتماعية الممثلة تمثيلاً ناقصاً الكفاءات المتعلقة بالموضوعات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية تمثيل أصحاب المصلحة
6	رئيس هيئة الحوكمة العليا	إذا كان رئيس هيئة الحوكمة العليا هو مسؤول تنفيذي في الشركة أيضاً. ووصف وظيفته داخل الإدارة إذا كان كذلك وأسباب هذا الترتيب.
7	ترشيح واختيار هيئة إدارية للحوكمة العليا	عملية الترشيح والاختيار لأعضاء ولجان هيئة الحوكمة العليا والمعايير المستخدمة للترشيح تتمثل بالآتي: مشاركة أصحاب المصلحة (بما في ذلك المساهمين) أخذ التنوع بعين الاعتبار أخذ الاستقلالية بعين الاعتبار أخذ الخبرة والتجارب المتعلقة بالموضوعات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية بعين الاعتبار
8		العمليات التي تقوم بها إدارة هيئة الحوكمة العليا لتجنب تضارب المصالح.

	تضارب المصالح	الافصاح عن تضارب المصالح لأصحاب المصلحة، بما في ذلك، كحد أدنى: العضوية الشاملة للمجلس، المساهمة المتبادلة مع الموردين وأصحاب المصلحة الآخرين، هيمنة احد اصحاب المصلحة أي وجود حصة مشتركة، الافصاحات الأخرى ذات العلاقة).
9	دور أعلى هيئة إدارة في تطوير وقرار وتحديث هدف قيمة الشركة واستراتيجياتها	دور هيئة الحوكمة العليا وكبار الموظفين التنفيذيين في تطوير وقرار وتحديث هدف وقيمة الشركة وبيانات وظيفتها واستراتيجياتها وسياساتها وأهدافها المتعلقة بالآثار الاقتصادية والبيئية والاجتماعية.
10	المعرفة الجماعية لأعلى هيئة إدارة	التدابير المتخذة لتطوير وتعزيز المعرفة الجماعية للموضوعات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية لدى أعلى هيئة إدارة.
11	تقييم أداء هيئة الحوكمة العليا	عمليات تقييم أداء هيئة الحوكمة العليا بالنسبة لحوكمة المواضيع الاقتصادية والبيئية والاجتماعية والإجراءات المتخذة استجابةً له، بما في ذلك تغييرات العضوية والممارسات التنظيمية كحد أدنى. ما إذا كان هذا التقييم مستقلاً او ذاتياً أم لا.
12	تحديد الآثار الاقتصادية والبيئية والاجتماعية وإدارتها	دور هيئة الحكم العليا في تحديد الآثار والمخاطر والفرص الاقتصادية والبيئية والاجتماعية وإدارتها. ما إذا كان التشاور مع أصحاب المصلحة يستخدم لدعم تحديد هيئة الحوكمة العليا للآثار والمخاطر والفرص الاقتصادية والبيئية والاجتماعية وإدارتها.
13	فعالية عمليات إدارة المخاطر	دور هيئة الحوكمة العليا في مراجعة فعالية عمليات إدارة المخاطر في الشركة للمواضيع الاقتصادية والبيئية والاجتماعية.
14	مراجعة المواضيع الاقتصادية والبيئية والاجتماعية	تواتر مراجعة هيئة الحكم العليا للآثار والمخاطر والفرص الاقتصادية والبيئية والاجتماعية.
15	دور هيئة الحوكمة العليا في اعداد تقارير الاستدامة	اللجنة العليا أو المنصب الذي يراجع تقرير الشركة حول الاستدامة ويقرّه بشكل رسمي، ويضمن تغطية جميع الجوانب الجوهرية.
16	التواصل حول المخاوف الحرجة	عملية إيصال المخاوف الحاسمة إلى هيئة الحوكمة العليا.
17	طبيعة وإجمالي عدد المخاوف الحرجة	طبيعة المخاوف الحاسمة التي تم إبلاغها إلى هيئة الحوكمة العليا وإجمالي عددها، واليات التصدي وإيجاد الحل لها.
18	سياسة الأجور	سياسات الأجور بالنسبة لهيئة الحوكمة العليا وكبار الموظفين التنفيذيين لأنواع الأجور التالية (الراتب الثابت والراتب المتغير، العلاوات أو مدفوعات حوافز التوظيف، مدفوعات إنهاء الخدمة، الاسترداد، استحقاقات التقاعد). كيفية ارتباط معايير الأداء في سياسة الأجور مع الأهداف الاقتصادية والبيئية والاجتماعية لهيئة الحوكمة العليا وكبار الموظفين التنفيذيين.
19	عملية تحديد الأجور	عملية تحديد الأجور و ما إذا كان هناك استشاريون للأجور مشاركين في تحديد الأجور وما إذا كانوا مستقلين عن الإدارة او لديهم أي علاقات معها.
20	مشاركة أصحاب المصلحة في الأجور	كيفية يتم طلب اراء أصحاب المصلحة وأخذها في الإعتبار فيما يتعلق بالأجور. نتائج التصويت على السياسات والمقترحات المتعلقة بالأجور، ان وجدت.

21	نسبة إجمالي الأجور السنوية	نسبه اجمالي التعويض السنوي للفرد الأعلى اجرا في كل بلد توجد فيه عمليات هامه إلى متوسط التعويض السنوي الإجمالي لجميع الموظفين (باستثناء الفرد الأعلى اجرا) في نفس البلد.
22	الزيادة المئوية في نسبة إجمالي الأجور السنوية	النسبة المئوية لزيادة التعويضات السنوية لأعلى الأفراد أجزاً في كل بلد توجد فيه عمليات هامه إلى متوسط النسبة المئوية لزيادة التعويضات السنوية لجميع الموظفين (باستثناء أعلى الأفراد أجزاً) في نفس البلد.

Source: <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/>.

الملحق 2

University of Karbala
College of administrative & Economic
Department of Accounting



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة كربلاء- كلية الإدارة
والاقتصاد
قسم المحاسبة

المحترم

الى الدكتور الفاضل

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته..

م/ تحكيم استبانة

نظرا لما تتمتعون به من مكانة علمية مرموقة في حقل الاختصاص نرجو من حضراتكم الأفاضل الإجابة على استبانة التحكيم الخاصة بالدراسة الموسومة (دور التكامل بين معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة في جودة التدقيق) للحصول على شهادة الماجستير في علوم المحاسبة راجين في الحسبان الأسئلة الآتية :

- هل فقرات المقياس واضحة وتقيس المتغير الذي وضعت من أجله ؟
- هل تنتمي كل فقرة من الفقرات الموضوعية إلى المتغير المستهدف ؟
- هل توجد فقرات أخرى يمكن إضافتها لأي متغير من المتغيرات ؟
- هل توجد أبعاد أخرى يمكن إضافتها إلى الإبعاد التي شملها كل متغير ؟
- هل أن أبعاد المقياس مناسبة وان كانت غير ذلك فهل تقترح بدائل أخرى ؟

شاكرة لكم حسن تعاونكم واهتمامكم

وتقبلوا فائق الاحترام والامتنان

المشرف

أ.م.د حسين عمران الرفاعي

2024م

الباحثة

صابرين كريم عبود

1445 هـ

طريقة القياس:

لا اتفق بشدة	لا اتفق	لا اتفق الى حد ما	محايد	اتفق بشدة	اتفق	اتفق الى حد ما
--------------	---------	-------------------	-------	-----------	------	----------------

اولا : المتغيرات الديموغرافية

1	الجنس	() ذكر	() أنثى
2	المؤهل العلمي	() دبلوم () دبلوم عالي () دكتوراه () اخرى	() بكالوريوس () ماجستير
3	سنوات الخبرة	() أقل من 5 سنوات () 10 - أقل من 15 سنة	() 5 - أقل من 10 سنوات () 15 سنة فأكثر
4	التخصص العلمي	() محاسبة () اخرى : تذكر	() إحصاء () تدقيق
5	نوع العمل الذي تمارسه	() أكاديمي () مدير تدقيق () اخرى : تذكر	() محاسب () مدير مالي () مدقق

التعليق على المتغيرات الديموغرافية :

مشكلة البحث :

تصاغ مشكلة البحث وفق التساؤلات الآتية :

- هل لخصائص رئيس لجنة المراقبة ومعايير حوكمة الاستدامة تأثير على جودة التدقيق؟

ويمكن ان يتفرع عن هذا السؤال التساؤلات الفرعية الآتية: -

1- هل تؤثر استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الادارية للشركة في جودة التدقيق؟

2- هل تؤثر التحصيل العلمي لرئيس لجنة المراقبة والتوجيه الاستراتيجي للشركة في جودة التدقيق؟

3- هل تؤثر الكفاءة والخبرة العلمية والتزام الشركة بوضع محددات على عمل لجنة المراقبة في جودة التدقيق؟

4- هل يؤثر عمر رئيس لجنة المراقبة والتوجه بتحديد الأعمار لإشغال المناصب في الشركة في جودة التدقيق؟

5- هل يؤثر الالتزام بأخلاقيات المهنة لرئيس لجنة المراقبة والتزام اعضاء مجلس الادارة بميثاق أخلاقيات العمل في جودة التدقيق؟

هدف البحث:

- قياس أثر خصائص رئيس لجنة المراقبة ومعايير حوكمة الاستدامة على جودة التدقيق.

ومن هذا الهدف يمكن صياغة خمسة اهداف فرعية كما يلي:

1- قياس تأثير استقلالية رئيس لجنة المراقبة ومدى التزام بمعايير تحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الادارية للشركة في جودة التدقيق.

2- قياس تأثير الكفاءة العملية لرئيس لجنة المراقبة والرؤى الاستراتيجية للشركة في جودة التدقيق.

3- قياس تأثير الكفاءة والخبرة العلمية لرئيس لجنة المراقبة والتزام الشركة بوضع محددات على عمل لجنة المراقبة في جودة التدقيق.

4- قياس تأثير عمر رئيس لجنة المراقبة والتوجه بتحديد الأعمار لإشغال المناصب في الشركة في جودة التدقيق.

5- قياس في تأثير الالتزام بأخلاقيات المهنة لرئيس لجنة المراقبة والالتزام اعضاء مجلس الادارة بميثاق أخلاقيات العمل في جودة التدقيق.

فرضية البحث :

استناداً على التساؤلات التي تم تناولها في مشكلة البحث فان البحث الحالي يستند الى

الفرضيات كما يلي:

1- تؤثر استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الادارية للشركة ايجاباً في جودة التدقيق.

2- تؤثر الكفاءة العملية لرئيس لجنة المراقبة والرؤى الاستراتيجية للشركة ايجاباً في جودة التدقيق.

3- تؤثر الكفاءة والخبرة العلمية لرئيس لجنة المراقبة والالتزام الشركة بوضع محددات على عمل لجنة المراقبة ايجاباً في جودة التدقيق.

4- يؤثر عمر رئيس لجنة المراقبة والتوجه بتحديد الأعمار لإشغال المناصب في الشركة ايجاباً في جودة التدقيق.

5- يؤثر الالتزام بأخلاقيات المهنة لرئيس لجنة المراقبة والالتزام اعضاء مجلس الادارة بميثاق أخلاقيات العمل ايجاباً في جودة التدقيق.

ثانياً: متغيرات الدراسة

يمكن تحديد متغيرات البحث (المستقلة والتابعة) وطرائق قياسها كالاتي:

المتغير المستقل: معايير حوكمة الاستدامة وخصائص رئيس لجنة المراقبة.

المتغير التابع: جودة التدقيق.

المحور الأول: تأثير خصائص رئيس لجنة المراقبة ومعايير حوكمة الاستدامة على جودة التدقيق

المقياس الأول : استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الإدارية:- عنصر هام لرئيس وأعضاء اللجنة للقيام بإعمالهم الرقابية حيث أن الإستقلال يزيد من القوة التي يمتلكها الأعضاء ويجعل لهم اليد الطولى على الإدارة، وهذا يمكنهم من أداء عملهم دون تأثير، وقد يسهم تحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الإدارية في توجيه الإدارة لتنفيذ أهدافها وخططها المرسومة مع الاعتماد على الخطط الشاملة والأهداف الاستراتيجية والمبادئ الجوهرية في مسار توجه الجمعية العمومية مع مراقبة أداء الشركة وتقييمها وإجراء تعديلات اذا تطلب الأمر لضمان سير تلك الخطط بصورة صحيحة.

ت	فقرات القياس		معايير التحكيم				نتيجة التحكيم	
			الملائمة		الوضوح		الملاحظات	
	واضحة	غير واضحة	ملائمة	غير ملائمة	حذف	إعادة صياغة		
1	تسهم استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الادارية للشركة في الحد من فرص التلاعب بالتقارير المالية.							
2	تسهم استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الادارية للشركة تدخل في تعزيز النزاهة والموضوعية في عملية التدقيق.							
3	تسهم استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الادارية للشركة في تحسين الثقة بالتقارير المالية والكفاءة العامة للعمليات المالية والإدارية للشركة.							
4	تساعد استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الادارية للشركة على زيادة فاعلية وكفاءة عمل لجنة المراقبة.							
5	تسهم استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الادارية للشركة في ضمان امتثال اللجنة للمعايير المهنية ذات العلاقة.							
6	تساعد استقلالية رئيس لجنة المراقبة وتحديد مسؤوليات وصلاحيات المستويات الادارية للشركة في تعزيز دور اللجنة في الرقابة على الأنشطة المالية والإدارية كافة.							

المقياس الثاني : التحصيل العلمي والتوجه الاستراتيجي: وهو ان يتمتع رؤساء لجان المراقبة بالخبرة والمعرفة والمهارة بمقدار يمكنهم من متابعة انظمة الرقابة الداخلية وتقييمها ومدى الالتزام بإجراءات الأنظمة الاضافة إلى القدرة على فهم الأمور المحاسبية والتدقيق والإدارة المالية وان يكونوا على معرفة كافية بإعداد التقارير المالية وبطبيعة

نشاط الشركة او المجال الذي تعمل فيه، وكذلك تثر التوجه الاستراتيجي في دور هيئة الحوكمة العليا وكبار الموظفين التنفيذيين في تطوير وقرار وتحديث هدف وقيمة الشركة وبيانات وظيفتها واستراتيجياتها وسياساتها وأهدافها المتعلقة بالآثار الاقتصادية والبيئية والاجتماعية.

ت	فقرات القياس	معايير التحكيم				نتيجة التحكيم	
		الوضوح		الملائمة		الملاحظات	
		واضحة	غير واضحة	ملائمة	غير ملائمة		
1	يسهم التحصيل العلمي لرئيس لجنة المراقبة والتوجه الاستراتيجي للشركة على تعزيز المعرفة الفنية وتحسين مهارات القيادة.						
2	يسهم التحصيل العلمي لرئيس لجنة المراقبة والتوجه الاستراتيجي للشركة في ضمان الالتزام المستمر بالمعايير المهنية مما يؤدي الى تقديم تدقيق اكثر دقة وشمولية وذو جودة عالية.						
3	يسهم التحصيل العلمي لرئيس لجنة المراقبة والتوجه الاستراتيجي للشركة على إصدار التقارير المالية معتمدة على الممارسات محدثة ومتوافقة مع المعايير والتقنيات الدولية الحديثة ذات العلاقة.						
4	يسهم التحصيل العلمي لرئيس لجنة المراقبة والتوجه الاستراتيجي للشركة في توفير الوقت والجهد لعمل اللجنة من خلال وضعة لخطة عمل على اسس علمية واضحة.						
5	يساعد التحصيل العلمي لرئيس لجنة المراقبة والتوجه الاستراتيجي للشركة على تطوير انظمة رقابية داخلية تساعد في اكتشاف الأخطاء والمخالفات.						
6	يساعد التحصيل العلمي لرئيس لجنة المراقبة والتوجه الاستراتيجي للشركة على تسهيل عمل لجنة المراقبة وتنفيذ مهامها بصورة علمية وعملية في جميع مراحل عملها.						

المقياس الثالث : الكفاءة والخبرة والتزام الشركة بوضع محددات على العمل: ان الخبرة والمهارات المالية لأعضاء لجان المراقبة ترتبط ارتباطاً وثيقاً بفعالية لجنة المراقبة، وبالتالي تؤثر بشكل مباشر في فعالية لجنة المراقبة،ويمكن ان توفر القدرات فوائد ضخمة لأصحاب المصلحة لانهم يعتمدون على البيانات الواردة في القوائم المالية.

ت	فقرات القياس	معايير التحكيم				نتيجة التحكيم	
		الوضوح		الملائمة		الملاحظات	
		واضحة	غير واضحة	ملائمة	غير ملائمة		
1	تسهم الكفاءة والخبرة لرئيس لجنة المراقبة والتزام الشركة بوضع محددات على عمل لجنة المراقبة في توجيه عمل اللجنة بشكل فعال وتحديد الأولويات بوضوح.						
2	تسهم الكفاءة والخبرة لرئيس لجنة المراقبة والتزام الشركة بوضع محددات على عمل لجنة المراقبة في الاستجابة للمخاطر والتحديات التي تواجه عمليات التدقيق.						
3	تساعد الكفاءة والخبرة لرئيس لجنة المراقبة والتزام الشركة بوضع محددات على عمل لجنة المراقبة في زيادة وضوح الرؤيا لرئيس واعضاء لجنة المراقبة.						
4	تسهم الكفاءة والخبرة لرئيس لجنة المراقبة والتزام الشركة بوضع محددات على عمل لجنة المراقبة في التطوير المهني المستمر لأعضاء اللجنة والتزامهم اكثر بتعليمات والقوانين النافذة.						
5	تسهم الكفاءة والخبرة لرئيس لجنة المراقبة والتزام الشركة بوضع محددات على عمل لجنة المراقبة في زيادة تركيز الشركة على تنفيذ عملية التدقيق بدقة وجودة عالية.						
6	تساعد خبرة رئيس لجنة المراقبة والتزام الشركة بوضع محددات على عمل لجنة المراقبة في معالجة وحل المشكلات التي تواجه الشركة.						

المقياس الرابع: عمر المدقق والتوجه بتحديد الأعمار لأشغال المناصب:

ت	فقرات القياس	معايير التحكيم				نتيجة التحكيم	
		الوضوح		الملائمة		الملاحظات	
		واضحة	غير واضحة	ملائمة	غير ملائمة		
1	يسهم عمر رئيس لجنة المراقبة والتوجه بتحديد الأعمار لأشغال المناصب في الشركة في تعزيز جودة التدقيق من خلال القيادة الحكيمة للجنة نتيجة الخبرة الطويلة في العمل مع لجان متنوعه.						
2	يسهم عمر رئيس لجنة المراقبة والتوجه بتحديد الأعمار لأشغال المناصب في الشركة على تعزيز المعرفة والخبرة والقدرة على التكيف مع التغيرات الحديثة.						
3	يسهم عمر رئيس لجنة المراقبة والتوجه بتحديد الأعمار لأشغال المناصب في الشركة الى تقييم المخاطر المحتملة وتحديد أوليات التدقيق والتركيز على النقاط الأكثر أهمية.						
4	يسهم عمر رئيس لجنة المراقبة والتوجه بتحديد الأعمار لأشغال المناصب في الشركة في زيادة القدرة على معالجة المشاكل المعقدة التي تواجه عمل لجنة المراقبة.						
5	يسهم عمر رئيس لجنة المراقبة والتوجه بتحديد الأعمار لأشغال المناصب في الشركة في زيادة التفاعل مع بقية اعضاء اللجنة.						
6	يسهم عمر رئيس لجنة المراقبة والتوجه بتحديد الأعمار لأشغال المناصب في الشركة في التقليل من نسبة الأخطاء الفنية والعملية في عمل اللجنة.						

المقياس الخامس: اخلاقيات المهنة والتزام أعضاء مجلس الإدارة بميثاق اخلاقيات العمل :

ت	فقرات القياس	معايير التحكيم				نتيجة التحكيم	
		الوضوح		الملائمة		الملاحظات	
		واضحة	غير واضحة	ملائمة	غير ملائمة		
1	يساعد التزام رئيس لجنة المراقبة بأخلاقيات المهنة والتزام أعضاء مجلس الادارة بميثاق اخلاقيات العمل						

							على التصرف بنزاهة وشفافية في جميع مراحل عملية التدقيق.
						2	يساعد الالتزام بأخلاقيات المهنة لرئيس لجنة المراقبة والتزام أعضاء مجلس الادارة بميثاق اخلاقيات العمل وزيادة حيادية وموضوعية التقارير المالية.
						3	يساعد التزام رئيس لجنة المراقبة بأخلاقيات المهنة والتزام أعضاء مجلس الادارة بميثاق اخلاقيات العمل على إصدار تقارير دقيقة وشاملة تتضمن كافة التفاصيل الضرورية.
						4	يساعد التزام رئيس لجنة المراقبة بأخلاقيات المهنة والتزام أعضاء مجلس الادارة بميثاق اخلاقيات العمل على تحسين العمليات والإجراءات عمل لجنة المراقبة بشكل مستمر لتحقيق اعلى مستوى من الجودة.
						5	يساعد التزام رئيس لجنة المراقبة بأخلاقيات المهنة والتزام أعضاء مجلس الادارة بميثاق اخلاقيات العمل في تقليل من مخاطر الاحتيال والخطأ في عمل اللجنة.
						6	يساعد التزام رئيس لجنة المراقبة بأخلاقيات المهنة والتزام أعضاء مجلس الادارة بميثاق اخلاقيات العمل على تقديم تقارير موضوعية وأكثر موضوعية.

المحور الثاني : جودة التدقيق

جودة التدقيق: السياسات والإجراءات التي تتبناها شركة (مكتب) التدقيق لتوفير ضمان معقول بأن جميع عمليات التدقيق التي تقوم بها الشركة (المكتب) يتم أنجازها وفقا لمبادئ التدقيق المعتمدة (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية).

ت	فقرات قياس	معايير التحكم				نتيجة التحكم	
		الوضوح		الملائمة		الملاحظات	
		واضحة	غير واضحة	ملائمة	غير ملائمة		
1	تساعد خصائص رئيس لجنة المراقبة ومعايير حوكمة الاستدامة على اصدار تقارير مالية خالية من الاخطاء.						

						2	تساعد خصائص رئيس لجنة المراقبة ومعايير حوكمة الاستدامة على تقليل والحد من فرص التلاعب والغش في البيانات المالية.
						3	تساعد خصائص رئيس لجنة المراقبة ومعايير حوكمة الاستدامة على اصدار تقارير مالية في الوقت المناسب.
						4	تساعد خصائص رئيس لجنة المراقبة ومعايير حوكمة الاستدامة على اصدار تقارير مالية ملائمة للمستخدمين الداخليين والخارجيين.
						5	تساعد خصائص رئيس لجنة المراقبة ومعايير حوكمة الاستدامة على اصدار تقارير مالية تعبر عن الوضع المالي الحقيقي للشركة.
						6	تساعد خصائص رئيس لجنة المراقبة ومعايير حوكمة الاستدامة على الافصاح الكافي عن المعلومات مما يعطي صورة حقيقية عن أداء الشركة.

الملحق 3

ت	اسم المحكم	اللقب العلمي	الكلية	التخصص العلمي	القسم
1	محمد سلمان داوود	أ.م.د	الإدارة والاقتصاد- جامعة كربلاء	مالية وتدقيق	المحاسبة
2	وفاء عبد الامير الدباس	أ.د	الإدارة والاقتصاد- جامعة الفراهيدي	فلسفة نظرية محاسبة	المحاسبة
3	عادل عباس	أ.د	الإدارة والاقتصاد- جامعة كربلاء	ادارة مالية	ادارة اعمال
4	حيدر خضير جوان	أ.م.د	الإدارة والاقتصاد- جامعة كربلاء	ادارة مالية	ادارة اعمال
5	نعمه عبدالامير حمود	خبير	ديوان الرقابة المالية الاتحادي	دكتوراة محاسبة قانونية	
6	عباس علي صالح	خبير	ديوان الرقابة المالية الاتحادي	دكتوراة محاسبة قانونية	
7	صدي فايز محمد	أ.م.د	الإدارة والاقتصاد- جامعة كربلاء	إحصاء	الاحصاء
8	ايناس عبد الحافظ محمد	أ.م.د	الإدارة والاقتصاد- جامعة كربلاء	إحصاء	الاحصاء

Abstract :

The research aims to clarify the concept of sustainability governance standards and the audit committee, the considerations and characteristics on which they are based, their types, their relationship to the evaluation process and performance improvement, and the impact of integration between sustainability governance standards and the characteristics of the audit committee chairman on the quality of reports issued by the audit committee, by measuring the impact of the independence of the audit committee chairman and the extent of commitment to the standards for determining the responsibilities and powers of the company's administrative levels on the quality of the audit, measuring the impact of the practical efficiency of the audit committee chairman and the company's strategic visions on the quality of the audit, measuring the impact of the efficiency and scientific experience of the audit committee chairman and the company's commitment to setting limits on the work of the audit committee on the quality of the audit, measuring the impact of the age of the audit committee chairman and the trend of determining ages to occupy positions in the company on the quality of the audit, and measuring the impact of the commitment to professional ethics of the audit committee chairman and the commitment of the board of directors to the code of ethics on the quality of the audit. The researcher relied on the inductive approach in addressing the research problems and proving its hypotheses in the theoretical aspect to achieve the research objectives after reviewing the literature, laws, local audit guides, international standards and directives issued by relevant Arab and international organizations. As for the applied aspect, it relied on the (descriptive analytical) approach by studying and analyzing the annual reports and financial statements issued by the research sample, in addition to using the deductive approach by using the questionnaire tool in studying and evaluating the results.

The research reached a set of conclusions, the most important of which were the following:

1. There is a direct relationship between governance standards and the characteristics of the head of the audit committee with the quality of the audit process, i.e. the more integration between them, the higher quality financial reports are issued, and thus the risk rate and cases of fraud and manipulation are reduced and beneficiaries are able to compare between alternatives and choose the decision.

2. The independence of the head of the audit committee and the definition of the responsibilities and powers of the company's administrative levels contribute to improving confidence in financial reports and the general efficiency of the company's financial and administrative operations, and increases the efficiency of the committee's work and contributes to issuing financial reports characterized by quality.

3. The financial reports issued by the Audit Committee represent the basis of the decision-making process for beneficiaries. The investment decision is one of the most important and difficult decisions. The availability of good financial reports contributes to rationalizing investors' decisions and increases the degree of certainty for decision-makers in making the appropriate decision.



The Republic of Iraq
Ministry of Higher Education and Scientific Research
Karbala University - College of Administration and
Economics
Department of Accounting



**The role of integration between sustainability
governance standards and the characteristics of
the head of the oversight committee in audit
quality**

Master thesis submitted to

**Board of the College of Administration and Economics,
University of Karbala, which is part of the requirements for
obtaining a master's degree in accounting sciences**

for the student

Sabreen Karim Abboud

Supervised by

Assistant Professor Hussien Amran Naji Al-Refiay

2024م

1446هـ