

أثر قواعد حوكمة الشركات المتعلقة باختيار المدقق الخارجي في موثوقية القوائم المالية دراسة تطبيقية

نوره منير عبد الرحمن **

أ.د. شاكر عبد الكريم البلداوي *

المستخلص

تعد حوكمة الشركات من المفاهيم التي زادت أهميتها في قطاع الأعمال لما لها من أهمية كبيرة في إدارة الشركة وحماية حقوق المساهمين ، ونظرا للدور الكبير لشركات القطاع الخاص في دفع عجلة التنمية الاقتصادية مما يستوجب الالتزام بإجراءات رقابية مناسبة مجارية لقواعد حوكمة الشركات المتعلقة باختيار المدقق الخارجي والتي تتبعها معظم الدول العربية لرفع جودة التدقيق الخارجي و زيادة الثقة والمصداقية في المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية التي تنشرها الشركات مما يجعل السوق المالية جاذبة للاستثمار ، يهدف البحث بشكل أساسي الى قياس العلاقة بين قواعد الحوكمة المتعلقة باختيار المدقق الخارجي وخاصة أساسية من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وهي خاصية الموثوقية ، ولتحقيق هذا الهدف استخدم منهج التحليل الوصفي من خلال استخدام الاستبانة التي تضمنت قياس تأثير هذه القواعد في موثوقية القوائم المالية ، وكانت من نتائج الدراسة أن قواعد الحوكمة تساهم في دعم موثوقية القوائم المالية من خلال دعم استقلالية المدقق الخارجي وحرصها على اتباع معايير ذات جودة عالية في مجال القياس والإفصاح المحاسبي، و أن أكثر عناصر موثوقية القوائم المالية تأثرا بقواعد الحوكمة المتعلقة باختيار المدقق الخارجي هي المعاملة المتساوية لأصحاب المصالح ، وأقلها الحياد و خلو القوائم من الأخطاء الجوهرية ، وقدم الباحثان مجموعة من التوصيات منها ألزام مدققي الحسابات وأدارات الشركات بشكل أكبر بالتطورات التي تحصل في مجال الإدارة والتدقيق مثل قواعد حوكمة الشركات والعمل على تطبيقها بما يتلاءم وبيئة السوق العراقي.

Abstract :

Corporate governance is considered one of the concepts that has an increased importance in business sector because of its great importance in management of company and in protection of shareholders' equity , Research mainly aims to measure the relationship between corporate governance rules regarding the selection of an external auditor and a basic feature of the qualitative characteristics to accounting information and which is a reliability feature , To achieve this goal , descriptive analysis approach has been used through the questionnaire, The results of corporate governance rules study were contributed to support the reliability of the financial statements, the most of the credibility elements to financial statements affected by the corporate governance rules regarding the selection of the external auditor which is the equal treatment between stakeholders, Or at least be neutral and the lists be also free of material misstatement, researchers submitted a set of recommendations, including auditors

* الجامعة المستنصرية / كلية الادارة والاقتصاد .

** باحثة .

مقبول للنشر بتاريخ 2014/12/30

مستل من رسالة ماجستير

and organization management's familiarity with developments in management and audit field, Such as corporate governance rules and working on their application to suit with the Iraqi market environment.

المقدمة:

تعد حوكمة الشركات إحدى المواضيع المهمة التي حظيت باهتمام كبير من لدن المؤسسات والمنظمات الإقليمية والدولية بعد سلسلة الاتهيات المالية المختلفة التي حدثت في الكثير من الشركات وخاصة في الدول المتقدمة ، والتي ترجع في معظمها إلى الفساد الإداري والمحاسبي بصفة عامة والفساد المحاسبي بصفة خاصة مع مراعاة أن الفساد المحاسبي يرجع في احد جوانبه المهمة إلى دور مدققي الحسابات الخارجيين في تأكيدهم على صحة القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات محاسبية ، بجانب عدم إظهار المعلومات المحاسبية لحقيقة الاوضاع المالية للشركة مما نتج عنه افتقاد الثقة في اسواق المال المختلفة وكذلك افتقاد الثقة في مكاتب المحاسبة والتدقيق نتيجة نقص الثقة في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية للشركات ولغرض إعادة الثقة للأطراف المستفيدة من القوائم المالية كان لا بد من إيجاد وسائل للتأكد من حماية الأطراف الداخلية والخارجية المستفيدة من هذه الشركات فكانت إحدى هذه الوسائل هي تطبيق قواع حوكمة الشركات ، حيث يهتم المستثمرين أن يستثمروا في شركات يسودها الأمان وان تكون المعلومات المالية والافصاحات التي عبر عنها مدقق الحسابات في تقريره كافية وملائمة لاتخاذ القرارات الاستثمارية في تلك الشركات ، كذلك ولأجل الاعتماد على ما تحتويه القوائم المالية من معلومات لابد أن تتصف تلك المعلومات بالموثوقية أي غير متحيزة الى فئة معينة وتتسم بقابلية التحقق منها اي المصادقية ويمكن تحقيق ذلك من خلال تأثير تطبيق قواعد الحوكمة الخاصة باختيار المدقق الخارجي على موثوقية المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية .

وأستنادا لما تقدم تتمثل مشكلة البحث في الأجابة عن التساؤل التالي : (ما مدى تأثير تطبيق قواعد الحوكمة الخاصة باختيار المدقق الخارجي على موثوقية القوائم المالية ؟)
وعليه عمدت الدراسة الى إجراء مسح لآراء عينة من المدققين الخارجيين والشركات المساهمة لأستطلاع آراؤهم حول مدى تأثير قواعد حوكمة الشركات الخاصة باختيار المدقق الخارجي في موثوقية القوائم المالية ، من خلال استخدام أستمارة الأستبانة لجمع الآراء وتحليلها .

البحث الأول

منهجية الدراسة ودراسات سابقة

أولا : منهجية الدراسة :

1. مشكلة الدراسة :

تعمل آليات حوكمة الشركات بصفة أساسية على حماية وضمان حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذوي المصلحة المرتبطين بأعمال الشركة من خلال إحكام الرقابة والسيطرة على أداء إدارة الشركة ومدقق الحسابات ويمكن تصنيف مجموعة آليات الحوكمة المستخدمة إلى نوعين من الآليات ، حيث يختص النوع الأول بإدارة المنشأة ذاتها، مثل قوة إدارة أنشطة الرقابة الداخلية ، و مدى التزام إدارة الشركة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمحلية، و قوة واستقلال لجنة التدقيق ، ودرجة اعتماد إدارة الشركة على تكنولوجيا المعلومات المتطورة ، بينما يختص النوع الثاني بمدقق الحسابات الخارجي الذي يقوم باعتماد القوائم والتقارير المالية الخاصة بالشركة وإبداء رأيه الفني فيها وتشمل آليات تحقق الرقابة على أداء مدقق الحسابات على سبيل المثال التغيير الإلزامي لمدقق الحسابات بصفة دورية، و درجة استقلال مدقق الحسابات، و مدى التزام مدقق الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الدولية والمحلية، و معايير رقابة الجودة، و مدى تقديم مدقق الحسابات لخدمات مهنية استشارية للشركة محل التدقيق.

في ضوء ما سبق تنعكس المشكلة من محاولة اختبار طبيعة العلاقة والتأثير بين قواعد الحوكمة الخاصة باختيار المدقق الخارجي و خاصية الموثوقية للقوائم المالية ، بمعنى آخر أن البحث يسعى لتجميع هذه القواعد للأجابة عن السؤال التالي :

ما مدى تأثير تطبيق قواعد الحوكمة الخاصة باختيار المدقق الخارجي على موثوقية القوائم المالية ؟

2. أهداف الدراسة :

تهدف الدراسة الى :

1. الوقوف على أهم الأسباب التي أدت الى الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات وإبراز القواعد الخاصة باختيار المدقق الخارجي .
2. التعرف على العلاقة المتداخلة بين قواعد الحوكمة وموثوقية معلومات القوائم المالية في العينة المبحوثة .

3. أهمية الدراسة :

تأتي أهمية البحث من اختبار طبيعة العلاقة بين قواعد الحوكمة المتعلقة باختيار المدقق الخارجي وموثوقية القوائم المالية حيث تعد هذه المتغيرات أمراً حيوياً ومهما لكل من الإدارة وباقي فئات المستفيدين مما يجعل القوائم المالية أكثر فائدة لمستخدميها ، بالإضافة الى التأكيد على أهمية تطبيق مبادئ حوكمة الشركات من خلال اصدار قواعد الحوكمة في العراق للاستفادة منها في تطوير الممارسات المحاسبية التي تجعل المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية تعكس الوضع المالي الحقيقي للشركات .

4. فرضية الدراسة:

تقوم الدراسة على اختبار الفرضية الآتية :

" ينعكس أثر تطبيق قواعد الحوكمة المتعلقة باختيار المدقق الخارجي على موثوقية القوائم المالية " .

5. عينة وأسلوب الدراسة :

تمثل مجتمع الدراسة في أصحاب مكاتب وشركات التدقيق العاملة في العراق من الفئة الأولى فقط المرخص لهم تدقيق حسابات الشركات المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية ، فضلاً عن عينة مختارة من الشركات المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية ومن قطاعات مختلفة ، و تم استخدام منهج التحليل الوصفي من خلال الاعتماد على المصادر ذات العلاقة من الكتب والدوريات المتوافرة في المكتبات ومواقع الانترنت ودراسة التشريعات المحلية أما الجانب العملي فتم أنجازه باستخدام الاستبانة لغرض فحص العلاقة بين متغيرات البحث ، وحللت باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة من خلال استخدام برنامج Spss.

ثانياً : الدراسات السابقة :

أ - الدراسات العراقية :

1.دراسة (عبد الله ، 2006) بعنوان : الأبعاد الاستراتيجية لمسؤولية المنظمة في ضوء التحكم المؤسسي وأثرها على الإفصاح المحاسبي بالتطبيق على عينة من الشركات المساهمة العراقية .

أكدت هذه الدراسة على أن تحسين البيئة المحاسبية وتعزيز الثقة في القوائم المالية يساعد في حماية حملة الأسهم من خلال القضاء على أسباب الفساد المالي والإداري في المنظمات والذي يعد من أهم الأهداف التي تسعى حوكمة الشركات الى تحقيقها ، وأعتمدت الباحثة أسلوب الاستبانة للحصول على البيانات اللازمة لتحقيق أهداف الدراسة وفرضياتها ، ومن أهم الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة :

❖ هناك عدة أوجه قصور في مجال الإفصاح المحاسبي في الشركات المساهمة العراقية في الوقت الذي تعد فيه تلك الشركات ميداناً خصباً لتطبيق قواعد حوكمة الشركات .

❖ أن الضعف في شفافية الإفصاح المحاسبي عن أداء الشركة ومدى التزامها بمسؤولياتها أتجاه أصحاب المصالح يمكن معالجته من خلال تطبيق قواعد حوكمة الشركات.

2.دراسة (الغانمي ، 2009) بعنوان : أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات في مصداقية التقارير المالية وفي تحديد وعاء ضريبة الدخل .

أكدت هذه الدراسة على أهمية تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في العراق للاستفادة منها في رفع كفاءة أداء الشركات من مجلس الإدارة والأدارة التنفيذية والمدققين الداخليين والخارجيين من خلال تطبيق معايير الأداء والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق وكذلك في الوصول الى تحقيق مصداقية في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية المقدمة للهيئة العامة للضرائب لتقليل الفجوة الضريبية وشملت عينة الدراسة أطراف متعددة لها علاقة في تحديد الوعاء الضريبي ومنهم مراقبو الحسابات ، وتحقيقاً لأهداف الدراسة أعتمدت الباحثة المنهج الاستقرائي باستخدام أسلوب الاستبانة ، ومن أهم الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة :

❖ إن اعتماد قواعد الحوكمة في الشركات يضمن استقلالية المدقق الخارجي مما ينعكس إيجابياً على كفاءة أدائه ويعزز ثقة المجتمع بتقريره .

❖ إن اعتماد قواعد الحوكمة في الشركات له دوراً كبيراً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عن طريق التلاعب بإتباع طرائق وإجراءات محاسبية غير سليمة وغير موحدة التي يمتد أثرها الى المعلومات المحاسبية المتضمنة في التقارير المالية .

ب - الدراسات العربية :

1.دراسة (دهمش ، 2005) بعنوان : الحاكمية المؤسسية في الشركات وعلاقتها بمهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات .

ركزت هذا الدراسة على توضيح العلاقة بين حوكمة الشركات ومهنة المحاسبة والتدقيق مشيرة الى أن التلاعب والاحتيال الذي يحصل في بعض الشركات يؤثر سلبا على مختلف الأطراف من مستثمرين ودانين وبورصة الأوراق المالية مما يتطلب إعادة إجراء فحص جوهري للعلاقات بين المدققين وإدارة الشركات ويمكن الحل وفقا لهذه الدراسة في تطبيق القوانين وتحسين أخلاقيات مطبقي هذه القوانين ، ومن أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة:

❖ لم تكن المشكلة الرئيسية في انهيار الشركات العالمية تتعلق بوجود قصور بالمعايير المحاسبية أو معايير التدقيق ولكن تتعلق بتدني أخلاق المهنيين .

❖ ضرورة قيام المدققين بإثبات استقلاليتهم وحيادهم التام عن طريق تمسكهم بأخلاقيات وسلوك المهنة.

❖ ضرورة إصدار القوانين والتشريعات التي تشدد على شفافية مهنة المحاسبة والتدقيق للمحافظة على مصداقية هذه المهنة و أهميتها بين المهن الأخرى .

2.دراسة (أبو العزم ، 2006) بعنوان : أثر حوكمة الشركات في مصر على ثقة المجتمع المالي في التقارير المالية - دراسة ميدانية على شركات القطاع العام.

هدفت الدراسة إلى الوقوف على اثر تطبيق الحوكمة في دعم ثقة المجتمع المالي في التقارير المالية وان كان توفر أدلة عملية لتطبيقات قواعد الحوكمة في الشركات المصرية موضوع الدراسة سوف يزيد من ثقة المجتمع المالي في جودة ومصداقية التقارير المالية ، و قد تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي ، ومن أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة :

❖ أن ثقة المجتمع المالي في التقارير المالية تتوقف على فعالية لجنة التدقيق وان قواعد الحوكمة في مصر الخاصة بلجنة التدقيق تحتاج إلى الاستقلالية والنزاهة والخبرة المالية لعضو لجنة التدقيق كما أن تطبيق قواعد الحوكمة في الشركات سوف يدعم ثقة المجتمع المالي في التقارير المالية الصادرة عنها .

ج - الدراسات الأجنبية :

1.دراسة (Dey , 2005) بعنوان :

" Corporate Governance and Financial Reporting Credibility "

سعت الدراسة الى اختبار العلاقة بين جودة الحاكمية المؤسسية ومصداقية الأرقام المحاسبية مع التركيز على الاختلاف في مستوى التكاليف التي تتحملها الشركات لتطبيق قواعد الحوكمة حيث استندت الدراسة الى ثلاث مجموعات من الشركات تتفاوت في مستوى الكلفة التي تتحملها نتيجة تطبيق قواعد الحوكمة وتم قياس جودة الحاكمية بمدى التزامها بتطبيق قواعد الحوكمة التي تم تفصيلها في هذه الدراسة الى 23 متغير مستقل للدراسة ، ومن أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة:

❖ هناك ارتباط ملحوظ بين جودة الحاكمية المؤسسية ومصداقية التقارير المالية .

❖ تتأثر مصداقية التقارير المالية بمستوى تكاليف تطبيق الحاكمية المؤسسية التي تتحملها الشركات حيث ترتفع مصداقية المعلومات بارتفاع مستوى هذه التكاليف .

❖ تعد (استقلالية رئيس مجلس الإدارة ، و استقلالية أعضاء مجلس الإدارة ، و فاعلية لجنة التدقيق) من أكثر المبادئ التي لها ارتباط بجودة الحاكمية المؤسسية ومصداقية التقارير المالية .

2.دراسة (Broadley , 2006) بعنوان :

" Auditing and Its Role In Corporate Governance "

هدفت الدراسة الى التركيز على دور و أهمية التدقيق في تعزيز عمل التحكم المؤسسي للوصول الى الهدف الأساسي لقواعد الحوكمة وهو حماية حقوق حملة الأسهم بالإضافة الى الأهداف الثانوية والتي من ضمنها تقديم معلومات ممتازة بالموثوقية وامكانية التحقق حيث اعتبرت الدراسة ان التدقيق المحترف يعد من اهم خطوات منع فشل الحوكمة في الشركات كما بينت الدراسة الموقع المهم للمدققين في هيكل قواعد الحوكمة باعتباره يربط بين هذه القواعد بالإضافة الى وجود المدققين في أكثر من آليه من آليات الحوكمة وهي لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي حيث ان ، ومن أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة :

❖ في ظل حوكمة الشركات فإن المدقق لا يعتبر المسؤول المباشر لكنه يقدم التأكيد على المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية .

❖ وجود شكوك في عمل المدققين او تدني خدمات المدققين و زيادة الدعاوي القضائية على الشركة المرتبطة بعمل المدققين يساهم في فشل عملية التدقيق وبالتالي فشل تطبيق حوكمة الشركات .

تمتاز الدراسة الحالية في الربط بين محورين اساسيين من المحاور السابقة هي قواعد الحوكمة بالتركيز على القواعد الخاصة باختيار المدقق الخارجي ، و موثوقية القوائم المالية حيث تم البحث في أحد العناصر

الأساسية المرتبطة بحوكمة الشركات وهو استقلال كيان مدققي الحسابات الخارجيين وجودة ما يقدمه من عمليات تدقيق الحسابات عن طريق دراسة أثر الالتزام بقواعد الحوكمة المتعلقة بأختيار المدقق الخارجي على موثوقية القوائم المالية أي أنها تهدف الى بيان دور جودة العمل التدقيقي في تقديم قوائم مالية تتصف بالموثوقية باعتبارها أحد الخصائص النوعية المهمة للمعلومات المحاسبية في ظل تطبيق قواعد حوكمة الشركات المتعلقة بأختيار المدقق الخارجي .

المبحث الثاني

قواعد الحوكمة المتعلقة بأختيار المدقق الخارجي

أولاً : مفهوم حوكمة الشركات

نظرا لتناول العديد من الدراسات مفهوم حوكمة الشركات (Corporat Governance) كمصطلح ومايعنيه بعد ترجمته الى العربية بالإضافة الى توضيح وتفسير المرادفات المتعددة لحوكمة الشركات مثل التحكم المؤسسي و الحاكمية المؤسسية و التحكم في المنشأة من قبل هذه الدراسات فسيتم التطرق مباشرة الى تعريف حوكمة الشركات ، فقد تعددت تعاريف هذا المصطلح نتيجة لأختلاف وجهات النظر التي تبناها مقدموا هذه التعاريف فلا يوجد تعريفا موحدا متفق عليه على الصعيد العالمي بين المحاسبين والإداريين والقانونيين والمحللين لمفهوم حوكمة الشركات وسيوضح الباحثان وجهات النظر المختلفة هذه ضمن الاتجاهات التي أنطوت عليها ، فمن حيث الاتجاه الاقتصادي عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD الحوكمة على أنها احد عوامل تحسين الكفاية الاقتصادية والنمو الاقتصادي و تعزيز ثقة المستثمرين ، وان وجود نظام حوكمة فعال في أي شركة وفي أي اقتصاد بشكل عام يساعد في توفير درجة من الثقة ضرورية لكي يعمل الاقتصاد بشكل جيد (3، 2004 ، OECD) ويأتي تركيز الاقتصاديين على حوكمة الشركات وقواعدها نظرا لدورها في رفع أداء الشركات مما يساهم في تعزيز الأداء الاقتصادي العام ومنحه الثقة مما يؤدي الى تقوية فرص الاستثمار ، وتخفيض تكلفة رأس المال أو الحصول على القروض الدولية بما يدعم تحقيق الرفاهية وتحسين مستوى المعيشة ، ومن حيث الاتجاه الإداري عرف (341، 2000 ، Demirag) الحوكمة بأنها مجموعة من العلاقات التعاقدية تربط بين إدارة الشركة ومساهميها وأصحاب المصالح من خلال وضع الاجراءات والهياكل التي تستخدم لإدارة الشركة وتوجيه أعمالها لضمان تعزيز الأداء والأفصاح والشفافية والمساءلة بالشركة وتعظيم الفائدة للمساهمين على المدى الطويل مع مراعاة مصالح الأطراف المختلفة ، وتأتي وجهات النظر الإدارية بالحوكمة هذه نظرا للأساس الذي ارتكزت عليه الحوكمة وهو نظرية الوكالة ، فهي تسعى الى تحقيق المواءمة بين الممارسات الواقعية للمدراء والصلاحيات الممنوحة لهم ولهذا نلاحظ الأهتمام الشديد بمجلس الإدارة وبنيتة و وضع ضوابط للأداء العام للإدارة ، فالحوكمة أداريا ضوابط تسعى لضمان حقوق ثلاث أطراف تعاقدية وهي : المساهمين ، الإدارة ، أصحاب المصالح الآخرين أو المستفيدين ، أما الاتجاه المحاسبي والرقابي فقد عرفها (مطر ونور ، 2007 ، 47) بأنها نظام يقوم على ركيزتين أساسيتين الأولى هي تحقيق التوازن بين مصالح الملاك ومصالح الأطراف الأخرى المستفيدة، والثانية تتعلق بالضوابط اللازمة لتوفير عنصري المصادقية والأفصاح في التقارير المالية المنشورة التي تصدرها الشركة ، ويؤكد هذا التعريف على دور الرقابة في تحقيق أهداف الشركة من خلال تطبيق الحوكمة في الشركات ، وتأتي آراء المحاسبين المتعلقة بالحوكمة نتيجة تركيزهم على محور مهم وهو الأفصاح والشفافية والذي يعد من الركائز الأساسية للحوكمة التي تعمل على تحقيق التوازن في المصالح بين الشركة والأطراف الأخرى المرتبطة بها مما يؤدي الى الاستفادة من البيانات المالية المنشورة، بالإضافة الى أن التزام الشركة بالأفصاح يعزز من ثقة الجمهور بالمعلومات المنشورة مما ينعكس ايجابيا على سمعتها وقيمتها السوقية ، وأسعار أسهمها في أسواق المال ، ومما يعزز هذه الثقة أيضا دور المدقق في توفير التأكيد المطلوب على مصداقيتها ، ومن الناحية الاستراتيجية وردت العديد من التعاريف للحوكمة التي تضمنت أهداف الشركة ورسم الاتجاه الاستراتيجي لها ومن ضمنها تعريف Hitt, et al للحوكمة الشركات بأنها تمثل العلاقات بين أصحاب المصالح والتي تستخدم لتحديد الاتجاه الاستراتيجي للشركة والرقابة على أدائها وان حوكمة الشركات في جوهرها تهتم بتحديد طرق لضمان اتخاذ القرارات الاستراتيجية في الشركة بشكل فعال (308، 2003 ، Hitt, et al) وللتأكيد على دور أصحاب المصالح في الإشراف على المخاطر وإدارتها في الشركة ، يعرف كل من Hermanson و Rittenberg حوكمة الشركات بأنها عمليات تتم من خلال إجراءات تتخذ من قبل أصحاب المصالح لتوفير إشراف على المخاطر وإدارتها من خلال الإدارة ومراقبة مخاطر المنظمة والتأكد على كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر ، مما يؤدي إلى المساهمة المباشرة في انجاز أهداف الشركة وحفظ قيمها ، مع الأخذ بنظر الاعتبار إن أداء أنشطة الحوكمة يكون من مسؤولية أصحاب المصالح فيها ، لتحقيق فعالية رعاية العهدة (27، 2003، Hermanson & Rittenberg) ، وتأتي وجهات النظر في دور الحوكمة

في رسم الاتجاه الاستراتيجي للشركة لدورها في السيطرة على متغيرات البيئة الداخلية والاستعداد لمواجهة متغيرات البيئة الخارجية والتكيف معها مما يحقق مطالب اصحاب المصالح ، وديمومة بقاء الشركة ، ويرى الباحثان أن حوكمة الشركات جاءت لخدمة أطراف متعددة ولسد ثغرات وتعزيز إيجابيات كافة النواحي سواء الاقتصادية أو الإدارية أو المحاسبية والرقابية وحتى النواحي الأخلاقية والاجتماعية نظرا لدور الحوكمة في ضمان الالتزام بالأخلاقيات و قواعد السلوك المهني الرشيد و التوازن في تحقيق مصالح كافة الأطراف المرتبطة بالشركة و الشفافية عند عرض المعلومات المالية و الأهتمام بتحقيق التوازن بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية ويشجع إطار حوكمة الشركات على الاستخدام الكفء للموارد وضمان حق المساهلة عن السيطرة عليها و ربط مصالح الأفراد والشركات والمجتمع بشكل عام ، ويمكن اجمال رؤية الباحثين لمفهوم الحوكمة من خلال التعريف الاتي :

(سياسة شاملة تنظيمية رقابية تتبعها الشركة لتنفيذ خططها والوصول الى أهدافها بكفاءة وفاعلية مما يحقق الجودة والتميز بالأداء بتنظيم العلاقات بين الأطراف المختلفة المرتبطة بالشركة والمؤثرة على أدائها وتحقيق الشفافية والعدالة وضمان المساهلة مما يؤدي في النهاية الى تقوية أداء الشركة وضمان أستمرايتها وخدمة الاقتصاد والمجتمع بصورة عامة ، ولكي تحقق هذه السياسة أهدافها لا بد أن يكون هناك مبادئ او قواعد يلتزم بها وأجراءات و آليات لتطبيق هذه القواعد) .

ثانيا : مبادئ حوكمة الشركات

أهتمت العديد من المؤسسات بدراسة وتحليل مفهوم الحوكمة والعمل على وضع معايير محددة لتطبيقه ، وفي الواقع تنوعت المعايير التي تحكم عملية الحوكمة نظرا لتنوع وجهات النظر التي حكمت كل جهة وضعت المعايير ، ومنها بنك التسويات الدولي BIS ممثلا في لجنة بازل، ومؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك المركزي ، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD والتي تعتبر من المنظمات التي بذلت جهودا متميزة لوضع مبادئ لحوكمة الشركات ، وتعتبر مبادئ المنظمة التي وضعت عام 1999 وتم التعديل عليها عام 2004 هي المبادئ المتعارف عليها لحوكمة الشركات والمعمول بها ، وهي ستة مبادئ يمكن تلخيصها كالآتي (OECD, 2004) :

1. ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات .
2. حفظ حقوق جميع المساهمين .
3. المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين .
4. دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركة .
5. الإفصاح والشفافية .
6. مسؤوليات مجلس الإدارة .

ثالثا : آليات عمل حوكمة الشركات

لتطبيق قواعد حوكمة الشركات لا بد من وجود آليات تعتمدها إدارة الشركة للتأكد من أن أصولها تستخدم بكفاءة وتكفل للمساهمين عوائد على أستثماراتهم ، وعرفت آليات الحوكمة بأنها مجموعة الممارسات (مهام وخصائص) التي تضمن للشركة السيطرة على متغيرات بيئتها الداخلية ، والتكيف مع متغيرات بيئتها الخارجية ، بأفصاح عال وشفافية واضحة لتحقيق مطالب أصحاب المصالح كافة (صالح ، 2006 ، 128) وهذه الآليات نوعان هي :

1. آليات داخلية : وتمثل التدابير التي تطبقها الشركة داخليا لتحديد العلاقات بين المساهمين ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وأصحاب المصالح الأخرى (8، 2008 ، CIPE) وتشمل :
 - أ. مجلس الإدارة واللجان المنبثقة منه (لجنة التدقيق ، لجنة المكافآت والتعيينات) .
 - ب. الإدارة التنفيذية .
 - ج. التدقيق الداخلي .
2. آليات خارجية : وتمثل جميع العوامل التي تؤثر في أداء الشركة التي يكون مصدرها البيئة الخارجية وتعد من المصادر المهمة للضغط من أجل تطبيق قواعد الحوكمة (التميمي ، 2008 ، 113) وتشمل :
 - أ. التدقيق الخارجي.
 - ب. التشريعات والقوانين.
 - ج. منافسة السوق ، مراقبة الدائنين ، الاندماجات والأكتسابات .

رابعاً : قواعد الحوكمة المتعلقة باختيار المدقق الخارجي

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) التدقيق بأنه عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة اثبات وتقويمها ، فيما يتعلق بوقائع واحداث اقتصادية ، وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة ، وإيصال النتائج الى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقق (توماس وهنكي ، 1997، 18)، وعرف التدقيق من قبل (أرنز ولوبك ، 2005 ، 21) على أنه جمع و تقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفا والتقرير عن ذلك ، ويجب أداء التدقيق بواسطة شخص كفء ومستقل ، و التدقيق الخارجي جزء من عملية التدقيق الشاملة وهو أبدأ رأي فني محايد عن صدق وسلامة القوائم المالية بعد الحصول على الأدلة الكافية والملائمة وفحص القوائم المالية والدفاتر والسجلات وفحص الرقابة الداخلية من قبل شخص خارجي مهني مستقل (جربوع ، 2008 ، 7) ، فمسؤولية المدقق الخارجي هي أبدأ الرأي بعدالة و وضوح المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية ونظرا لهذا الدور المهم لمدقق الحسابات في الحياة الاقتصادية في المجتمعات المختلفة، وأيضا لدور المدقق في تحقيق أهداف وغايات مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة ، فقد أولت قواعد حوكمة الشركات عملية التدقيق الخارجي أهمية كبيرة باعتبارها آليه تمكن المحاسبة عن المسؤولية ، وطريقة لقياس ورقابة الأداء لضمان قيام المدراء بما يسهم في تحقيق مصلحة الشركة ومساهميها (سعيد ، 2009، 64).

ونظرا لأفتقار الشركات العراقية المساهمة المسجلة في سوق العراق للاوراق المالية الى قواعد محددة للحوكمة فسيتم التطرق الى أمثلة من تجارب المنظمات و الدول التي وضعت قواعد لحوكمة الشركات بالتركيز على القواعد المتعلقة باختيار المدقق الخارجي وكما يأتي :

1. منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية: (OECD)

Organization For Economic Cooperation And Development

تعد منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على رأس المنظمات الدولية التي حرصت على تناول مفهوم حوكمة الشركات بالتحليل والدراسة ، حيث اصدرت المنظمة عام 1999 لأول مرة مبادئ وقواعد لحوكمة الشركات تعتبر من اكثر المبادئ انتشارا عالميا واشتقت منها مختلف الدول مبادئ خاصة تتناسب واقتصاد البلد وشركاته ، واجرت المنظمة عام 2004 تحديث لنموذج حوكمة الشركات بجزئين ؛ الاول بستة مبادئ ، والثاني شرح مفصل لهذه المبادئ ، هدفت الى توفير الحماية العادلة لكافة الاطراف وضمان لحقوق المستثمرين وتزويدهم بمعلومات مالية تتمتع بجودة عالية وتحقق الافصاح والشفافية وتعكس حقيقة الوضع المالي للشركات ، تضمن المبدأ الرابع (الافصاح والشفافية) الفقرات التالية المتعلقة بالتدقيق الخارجي (مركز المشروعات الخاصة ، دليل مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات، 2004 ، 15) (www.oecd.org) :

أ. ينبغي القيام بتدقيق خارجي مستقل بواسطة مدقق مستقل، كفء و مؤهل حتى يمكنه أن يقدم تأكيدات خارجية موضوعية لمجلس الإدارة والمساهمين بأن القوائم المالية تمثل بصدق المركز المالي وأداء الشركة في كافة النواحي المادية والمهمة .

ب. ينبغي على المدققين الخارجيين أن يكونوا قابلين للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين، وعليهم واجب بالنسبة للشركة هو أن يقوموا بممارسة كافة ما تقتضيه العناية والأصول المهنية في عملية التدقيق .

كما تضمن المبدأ الخامس (مسؤوليات مجلس الإدارة) الفقرة التالية (مصدر سابق ، 2004 ، 17) :
"ضمان نزاهة حسابات الشركة، و نظم إعداد قوائمها المالية بما في ذلك التدقيق المستقل ، مع ضمان وجود نظم سليمة للرقابة، وعلي وجه الخصوص وجود نظم لإدارة المخاطر، والرقابة المالية، ورقابة العمليات، والالتزام بالقانون والمعايير ذات الصلة ."

وجاء في الجزء الثاني من دليل مبادئ المنظمة شرح تفصيلي لهذه المبادئ ، واقتراحات من المنظمة يمكن للشركات اتباعها كقواعد تدعم تطبيق المبادئ ، و يمكن تلخيص هذه الاقتراحات او القواعد المتعلقة بالمدقق الخارجي ، لتحسين استقلاليته وتشديد قابليته للمساءلة امام المساهمين بالنقاط التالية (مصدر سابق ، 2004 ، 45 - 54) :

أ. تقوم لجنة التدقيق بالتوصية لمجلس الادارة باستخدام المدققين الخارجيين ، على ان يتم تعيينهم عن طريق هذه اللجنة او بواسطة الجمعية العامة للمساهمين مباشرة ، مما يوضح للمدققين الخارجيين انهم قابلين للمساءلة امام المساهمين وأن تادية واجبهم بالمهنية المطلوبة اتجاه الشركة وليس اتجاه فرد او مجموعة معينة .

ب. الاشراف على عملية التدقيق من خلال منشأه مستقلة ، على النوعية والتنفيذ والمعايير الاخلاقية المستخدمة .

ج. تهتم لجنة التدقيق بمتابعة الخدمات الأخرى بخلاف التدقيق التي يقدمها المدقق الخارجي للشركة ، عن طريق اتخاذ إجراءات مشددة بخصوص هذه الأعمال بحظرها أو تحديدها وتحديد نسبة منوية للدخل الذي يمكن للمدقق الحصول عليه مقابل هذه الخدمات.

د. منع المدققين الخارجيين أو أقاربهم من أداء دور مالي في الشركة ، أو القيام بمنصب إداري في الشركة التي يقوموا بتدقيقها.

هـ. التأكيد على التأهيل العلمي والعملية والخبرة والكفاءة للمدقق الخارجي ، ودعمه بالتدريب المستمر لضمان مستوى سليم من الكفاءة المهنية .

و. لجنة التدقيق مسؤولة عن إدارة ومتابعة العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

2. قواعد حوكمة الشركات المصرية:

وضعت هيئة سوق المال في مصر سنة 2006 قواعد لحوكمة الشركات المقيدة ببورصتي القاهرة والاسكندرية امتازت عن المحاولات السابقة بالزامية تطبيقها من قبل الشركات تكونت هذه القواعد من خمسة اقسام ، يتناول كل قسم فقرات مختلفة ، أختص القسم السادس بمدقق الحسابات متضمنا القواعد التالية (دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات المقيدة ببورصتي القاهرة والاسكندرية، 2014) (www.ecgi.org)

أ. تعيين مدقق الحسابات:

- ❖ يكون للشركة مدقق حسابات لا تربطه بها علاقة عمل ويكون مستقلا عن إدارتها الداخلية.
- ❖ على مجلس الإدارة بناء على توصية لجنة التدقيق ترشيح مدقق الحسابات ممن تتوافر فيهم الكفاءة والسمعة والخبرة الكافية والمناسبة مع حجم وطبيعة نشاط الشركة ومن تتعامل معهم.

ب. استقلالية مدقق الحسابات وتعارض المصالح:

- ❖ يلزم في جميع الأحوال حضور مدقق الحسابات الجمعية العامة للشركة.
- ❖ يجب أن يكون مدقق الحسابات مستقلا عن الشركة وعن أعضاء مجلس إدارتها والا يكون مساهما فيها أو عضواً من ذوي الخبرة في مجلس إدارتها ويتم تعيين مدقق الحسابات بقرار من الجمعية العامة للشركة مع تحديد أتعابه السنوية.
- ❖ يجب على مدقق حسابات الشركة التحقق من التزام الشركة من حيث المضمون لا الشكل بمعايير المحاسبة المصرية عند اعداد القوائم المالية، وكذلك عليه الالتزام بمعايير التدقيق الدولية عند قيامه بالتدقيق أو الفحص المحدود للقوائم المالية وكذلك عند اعداد تقريره.
- ❖ لا يجوز التعاقد مع مدقق حسابات الشركة لأداء أية أعمال إضافية للشركة إلا بعد موافقة لجنة التدقيق ، على ألا يكون هذا العمل الإضافي من الأعمال التي تخضع لتدقيق أو تقييم أو إبداء رأي ذات مدقق الحسابات عند تدقيقه لحسابات الشركة وقوائمها المالية.
- ❖ يكون مدقق الحسابات مستقلا ومحايذاً فيما يبدية من آراء ، ويجب أن يكون عمله محصنا ضد تدخل مجلس الإدارة ، والا يكون تقرير استمراره في عمله وتقدير أتعابه مما يمكن أن يتحكم مجلس الإدارة فيه.

ج. التزامات مدقق الحسابات المرتبطة بالحوكمة :

- ❖ على مدقق حسابات الشركة إخطار الهيئة العامة لسوق المال مباشرة بتقريره عن تدقيق القوائم المالية، وذلك قبل تاريخ انعقاد الجمعية العمومية.
- ❖ على مدقق حسابات الشركة إعداد تقرير عن تدقيقه لمدى التزام الشركة بتطبيق قواعد الحوكمة الصادرة عن الهيئة العامة لسوق المال ، وعلى مدقق الحسابات إخطار الهيئة بصورة من تقريره الخاص بالحوكمة قبل تاريخ انعقاد الجمعية العمومية .

3. قواعد حوكمة الشركات الأردنية :

وضعت هيئة الأوراق المالية الأردنية قواعد لحوكمة الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان أذ بدء العمل بها من 1/1/2009 ، وقسمت الى خمسة ابواب ، جاء ضمن الباب الخامس (الأفصاح والشفافية) فصل منفرد وهو الفصل الرابع بعنوان مدقق الحسابات الخارجي لبيان القواعد الخاصة باختيار المدقق الخارجي في ظل الحوكمة وكما مبين (دليل قواعد حوكمة الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان، 2014) (www.sdc.com) :

أ. تنتخب الهيئة العامة مدققاً أو أكثر من مدققي الحسابات المرخص لهم لمزاولة المهنة، للقيام بمهام التدقيق الخارجي على الشركة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية المعتمدة ومتطلبات وأصول المهنة والتشريعات النافذة.

ب. يمارس مدقق حسابات الشركة الخارجي واجباته لمدة سنة واحدة قابلة للتجديد، على أن لا يتولى الشريك المسؤول في مدقق الحسابات الخارجي تدقيق حسابات الشركة لأكثر من أربع سنوات متتالية ، ويجوز إعادة تكليفه بتدقيق حسابات الشركة بعد مرور سنتين على الأقل.

ج. على الشركة اتخاذ الإجراءات المناسبة للتأكد مما يلي:

- ❖ أن لا يكون مدقق حسابات الشركة الخارجي مؤسساً أو مساهماً أو عضواً في مجلس إدارتها، أو أن يكون شريكاً لأي عضو من أعضاء المجلس أو موظفاً لديه.
- ❖ أن لا يقوم بأية أعمال إضافية أخرى لصالح الشركة كتقديم الاستشارات الإدارية والفنية.
- ❖ أن يتمتع المدقق بالاستقلالية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.
- ❖ قيام المدقق بعمله بحياد وعدم تدخل مجلس الإدارة أو الإدارة التنفيذية بهذا العمل.
- د. لا يجوز تعيين أي من موظفي مكتب مدقق الحسابات الخارجي في الإدارة العليا للشركة إلا بعد مرور سنة على الأقل من تركه تدقيق حسابات الشركة.
- هـ. يشترط في مدقق حسابات الشركة الخارجي ما يأتي :
- ❖ أن يكون حاصلاً على إجازة مزاولة المهنة سارية المفعول.
- ❖ أن يكون عضواً في جمعية المحاسبين القانونيين في البلد.
- ❖ أن يكون قد مارس المهنة بشكل متفرغ لمدة ثلاث سنوات متتالية على الأقل بعد حصوله على إجازة مزاولة مهنة تدقيق الحسابات.
- ❖ أن يشاركه أو يعمل في مكتبه مدقق واحد أو أكثر ممن تتوافر فيهم الشروط السابقة.

و. واجبات مدقق الحسابات:

- ❖ أن يمارس الأعمال الموكلة إليه باستقلال وحيادية.
- ❖ مراقبة أعمال الشركة.
- ❖ تدقيق حسابات الشركة وفقاً للمعايير الدولية والقواعد المهنية المتعارف عليها.
- ❖ فحص الأنظمة الإدارية والمالية للشركة وأنظمة الرقابة الداخلية وإبداء الرأي بخصوص فاعليتها، والتأكد من ملاءمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها.
- ❖ التحقق من ملكية الشركة لموجوداتها وقانونية الالتزامات المترتبة على الشركة .
- ❖ حضور اجتماعات الهيئة العامة للشركة.
- ❖ الإجابة على أسئلة واستفسارات مساهمي الشركة بخصوص البيانات المالية والحسابات الختامية خلال اجتماعات الهيئة العامة.
- ❖ إبداء الرأي في عدالة البيانات المالية للشركة وطلب تعديلها إذا كان هناك ما يؤثر على عدالتها.
- ❖ التبليغ عن أي مخالفة للتشريعات النافذة أو أي أمور مالية أو إدارية ذات أثر سلبي على أوضاع الشركة إلى الجهات المختصة .

وبعد العرض السابق يمكن تلخيص العناصر الأساسية التي تناولتها هذه القواعد فيما يخص المدقق

الخارجي بالتالي :

1. الاستقلالية : تساهم استقلالية المدقق الخارجي في دعم المدقق على اتخاذ قرارات تدقيقية عادلة وغير متحيزة ، وتعد من أهم عناصر التدقيق نتيجة لاثار البالغ لها على نتيجة عملية التدقيق، و وفقاً للمعايير الدولية فالاستقلالية أول معيار ضمن المعايير العامة ، ومن قواعد السلوك المهني والاخلاقي للمدقق ، وتعمل قواعد حوكمة الشركات بصورة عامة على تعزيز الاستقلالية بشكل كبير من خلال تأكيدها على النقاط التالية :

- ❖ لا يكون المدقق الخارجي مؤسساً ، أو مساهماً ، أو عضواً في مجلس إدارته ، أو شريكاً لعضو من أعضاء مجلس الإدارة أو موظفاً لديه ، كما يحظر من التعامل بأسهم الشركة المكلف بتدقيقها سواء بشكل مباشر أو غير مباشر .
- ❖ تحديد الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي للشركة ، وحضره من القيام بأعمال إضافية لصالح الشركة لا تدخل ضمن أعمال التدقيق كالأعمال الاستشارية والإدارية ، إلا بعد موافقة لجنة التدقيق وتحديد الاتعاب التي يتقاضاها عن هذه الأعمال .
- ❖ يعين المدقق الخارجي بتوصية من لجنة التدقيق ، كما تتولى اللجنة مسؤولية عزله وتحديد اتعابه وإدارة علاقة التدقيق الخارجي مع التدقيق الداخلي ، مما يجعل المدقق الخارجي بعيد عن تأثير الإدارة.

2. التأهيل العلمي والعملية : نصت جميع التشريعات الأجنبية والعربية على ضرورة توافر قدر كاف من التأهيل العلمي والعملية لدى المدقق الخارجي كما أهتمت المنظمات المهنية بوضع الشروط التي تكفل توافر الحماية العلمية والعملية لمزاولة المهنة ، وحرصت حوكمة الشركات على توفر التأهيل العلمي

والخبرة العملية المناسبة للخدمات المطلوب تقديمها ، كما اوصت بالتدريب المستمر لدعم الخبرة العلمية والعملية للمدقق وكذلك من خلال تأكيدها على الالتزام بالمعايير الدولية وقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة والتي من ضمنها تمتع المدقق بالتأهيل العلمي والعملية ، وتختلف متطلبات التعليم من دولة الى اخرى غير أن معظم الدول أجمعت على المتطلبات التالية المتعلقة بالشروط الواجب توفرها في شخص المدقق الخارجي (مازون ، 2011 ، 61) :

❖ حاصل على الشهادة الجامعية الأولى (بكالوريوس) أو ما يعادلها تخصص محاسبة.

❖ لديه إجازة مزاولة المهنة سارية المفعول .

❖ ان يكون عضوا في جمعية المحاسبين القانونيين في بلده .

❖ مارس المهنة لمدة لا تقل عن ثلاث سنوات .

3. واجبات المدقق الخارجي : وفقا لقواعد حوكمة الشركات تقع على عاتق المدقق الخارجي الواجبات التالية :

❖ الالتزام بالمعايير الدولية والمحلية وقواعد السلوك المهني والاخلاقي لمهنة التدقيق اثناء قيامه بعملية التدقيق .

❖ تحمل مسؤولية الأخطاء التي يرتكبها.

❖ حضور اجتماعات الهيئة العامة للشركة .

❖ أبداء الرأي في عدالة البيانات المالية للشركة .

❖ توضيح مايلي :

أ. مدى التزام الشركة بالمعايير المحاسبية المتبعة .

ب. مدى التزام الشركة بالقوانين والتشريعات السارية.

ج. مدى التزام الشركة بالأنظمة الداخلية.

د. مدى فاعلية الرقابة الداخلية.

هـ. قدرة الشركة على الاستمرار باعمالها.

4. علاقة لجنة التدقيق بالتدقيق الخارجي : تقوم إدارة الشركات في الواقع العملي بمهمة اختيار و تعيين و

تحديد أتعاب المدقق الخارجي مما قد يشير جدلا حول قدرة المدقق الخارجي في القيام بمهامه ، نظرا لان إدارة الشركة لها الحق في تعيينه وعزله وتحديد أتعابه أو تحديد تعيينه في المرة القادمة ، وفي هذه الحالة تكون الإدارة قادرة على فرض مجموعة من السياسات المحاسبية على المدقق الخارجي ويكون المدقق غير قادر على مناقشة الإدارة في مدى ملائمة السياسات بالشكل الذي يؤثر على الأهداف المرجوة من عملية التدقيق الخارجي ، ولتجنب الوقوع في هذا الوضع فقد أقرت العديد من الدراسات أن تقوم لجنة التدقيق بهذا الدور لغرض حماية استقلالية المدقق الخارجي من تدخل الإدارة (الصبان وسليمان ، 2005 ، 339) و وفقا لقواعد حوكمة الشركات التي تم تناولها نجد أن دور لجنة التدقيق في عملية التدقيق الخارجي يتبلور في المحاور التالية :

❖ تعيين المدقق الخارجي : أشار تقرير Smith في بريطانيا المتعلق بمساعدة مجلس الإدارة في وضع الترتيبات الملائمة للجنة التدقيق الى أن المسؤولية الرئيسية للجنة التدقيق هي تقديم التوصية في تعيين المدقق الخارجي وهذه التوصية تقدم الى مجلس الإدارة ومن خلالها الى المساهمين في اجتماع الجمعية العمومية للمساهمين (Smith ، 2003 ، 12) .

❖ عزل المدقق الخارجي : في ظل حوكمة الشركات فإن الجمعية العمومية للمساهمين هي المسؤولة عن عزل المدقق الخارجي بناءً على اقتراح من لجنة التدقيق ، وهذا يعزز من استقلالية المدقق وكفاءة الدور الذي يقوم به اتجاه موكليه (سعيد ، 2009 ، 65) .

❖ تحديد أتعاب المدقق الخارجي : نظرا لأهمية تحديد أتعاب المدقق الخارجي فإن قواعد حوكمة الشركات أوكلت هذه المهمة الى لجنة التدقيق نظرا لاستقلالية اعضائها عن الشركة (الصبان وسليمان ، 2005 ، 340) .

يتضح مما سبق أن لجنة التدقيق هي احدى أدوات حوكمة الشركات أذ حرصت قواعد الحوكمة على تفعيل دورها في اختيار وتعيين وعزل وتحديد أتعاب المدقق فضلاً عن دورها في متابعة عملية التدقيق الخارجي ، ونظرا لأهمية مخرجات عملية التدقيق المتمثلة في تقرير مدقق الحسابات لكافة الأطراف المرتبطة بالشركة و لسياساتها بتوفير عصري المصداقية والشفافية في التقارير المالية فقد حرصت قواعد حوكمة الشركات المتعلقة باختيار المدقق الخارجي على تحسين وتطوير مهنة التدقيق وتدعيم الثقة فيها من خلال تعزيزها لمسؤوليات المدقق الخارجي القائمة على تمتعه بالاستقلالية و درجة عالية من التأهيل والتدريب و الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات الأخلاقية هذه المسؤوليات التي تتوافق مع متطلبات جودة التدقيق وفقا للمعايير الدولية التي تهدف الى دعم عامل الثقة المطلوب في القوائم المالية ، فعملية التدقيق الخارجي عملية ضرورية تخدم أطراف مختلفة كلما تمتعت بجودة عالية ساهمت في تحقيق أهداف الشركة وهذه الأطراف بكفاءة وفاعلية .

المبحث الثالث

موثوقية القوائم المالية

أولاً : الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

Qualitative characteristics of accounting information

لتكون المعلومات المحاسبية مفيدة وتلبي احتياجات مستخدميها لا بد أن تتمتع بمجموعة من الخصائص النوعية ، و الهدف الأساسي من تحديد هذه الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هو استخدامها في تقييم مستوى جودة المعلومات التي يتم عرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية (الشيرازي، 1990، 194) ، وصنف FASB الخصائص النوعية في البيان رقم 2 الى خصائص رئيسية وخصائص ثانوية و كالتالي (FASB, SFAC, No.2) :

1. الخصائص الرئيسية :

أ. الملائمة **Relevance** : لكي تكون المعلومات المحاسبية ملائمة يلزم أن تمتلك العناصر التالية (الجوهر ، 2011 ، 114) :

- ❖ القدرة التنبؤية .
- ❖ التغذية العكسية .
- ❖ الأهمية النسبية .

ب. الموثوقية **Reliability** : وتمثل خاصية ضرورية للمستخدمين الذين لا تتوفر لديهم الخبرة اللازمة لتمييز الأحداث الاقتصادية الحقيقية التي حدثت فعلاً ، وتعني خلو المعلومات المحاسبية من الخطأ والتحيز وعرضها بصورة عادلة لضمان عدم تظليل المستخدم حيث تتحقق موثوقية المعلومات بتحقيق خصائصها الفرعية المتمثلة بقابلية التحقق ، والصدق في العرض ، والحياد (Penman, 2007, 34) وقد أجمعت العديد من الدراسات على أنه لا يمكن الاستغناء عن أي من خاصيتي الملائمة أو الموثوقية ويجب الموازنة بين هاتين الخاصيتين ، ففي بعض المواقف تكون الملائمة أهم من الموثوقية والعكس في مواقف أخرى، ومع ذلك لا يمكن تحت أي ظرف من الظروف التضحية بأي من الملائمة أو الموثوقية بالكامل (Maines, Wahlen, 2006, 144).

2. الخصائص الثانوية :

أ. قابلية المقارنة **Comparability** : ويقصد بها إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترة أخرى سابقة لنفس الشركة ، أو مقارنة القوائم المالية للشركة مع القوائم المالية لشركة أخرى لنفس الفترة، ويستفاد من المقارنة لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار والتمويل وتتبع أداء الشركة ومركزها المالي ، وأجراء المقارنة بين الشركات (Hendriksen , Breda , 2001, 139).

ب. الثبات **Consistency** : يدل مصطلح الثبات على تطبيق الوحدة المحاسبية نفس المعالجة المحاسبية على نفس الحدث من فتره الى أخرى أي تعتبر ثابتة في استخدامها للمعايير المحاسبية ، ولا يعني هذا أن الوحدة لا يمكنها التحول من طريقة محاسبية الى أخرى حيث يمكن للوحدة تغيير الطرق المحاسبية التي تستخدمها في حال كانت الطرق الجديدة أفضل من القديمة مع الإفصاح عن طبيعة وأثر هذا التغيير المحاسبي ومبررات أجرائه في القوائم المالية التي تخص الفترة التي حدث فيها التغيير (Wolk, et al, 2004, 204).

تهدف الخصائص السابقة بمجملها الى جعل المعلومات المحاسبية أكثر فائدة لمستخدميها من خلال المساهمة في تقليل حالات عدم التأكد لدى متخذ القرار لأن تطبيق هذه الخصائص مع المعايير المحاسبية يؤدي الى وجود قوائم مالية تعبر بصورة صحيحة وعادلة عن المركز المالي كما تساهم في زيادة درجة المعرفة لدى مستخدميها ، مع مراعاة ضرورة الموازنة بين الخصائص الرئيسية والثانوية لتحقيق أهداف القوائم المالية ، وتتناول الدراسة خاصية الموثوقية بصورة مستقلة .

ثانياً : موثوقية القوائم المالية

هي من الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية وفقاً للمعايير المحاسبية الأمريكية وعرفت بأنها الخاصية التي تسمح لمستخدمي البيانات بالاعتماد عليها بثقة وعلى أساس أنها تمثل ما تدعي أنها تمثل وعليه فإن الموثوقية تعتمد على درجة الصدق في التمثيل لحدث ما (بلاقوي، 2009، 274) وهي تعني أن تكون المعلومات صالحة كأساس يمكن لمتخذ القرار الاعتماد عليه في التنبؤ (مطر والسيوطي، 2008، 75) أما (FASB) فينظر الى الموثوقية من خلال الثقة في القياس والتي ترتبط بمدى صدق القياس في تمثيل ما يرى أنه يمثلها. (FASB, SFAC, NO. 2) حيث تمثل الموثوقية تمتع المعلومات بقدر من الموضوعية

يجعل متخذ القرار يثق فيها ويعتمد عليها كمصدر للقرار وبناء التوقعات باعتبارها تعبر تعبيراً صادقاً وعادلاً عن المركز المالي للوحدة الاقتصادية وتمثل نتائج أعمالها أفضل تمثيل ، وأن درجة الوثوق بالمعلومات تعد انعكاساً للأدلة الموضوعية أو طرق القياس السليمة التي بنيت عليها تلك المعلومات ، كما تعكس أمانة المعلومات وخلوها من الأخطاء الجوهرية لغرض تحقيق الأهداف الموضوعية للإبلاغ المالي (2 , Reis) Stocken, 2008، وهناك احتمالات للتعارض بين الخاصيتين الرئيسيتين للمعلومات المحاسبية (الملائمة و الموثوقية) إذ قد لا يوجد توافق بين ملائمة المعلومات ودرجة الوثوق بها، فمثلاً قد ترفض معلومة معينة أو تقبل إذا كانت ملائمة ولكنها غير موثوقة بها أو أنها موثوقة بها ولكنها غير ملائمة، فأرقام التكلفة التاريخية تتمتع بدرجة عالية من الثقة لخلوها من التحيز إلا أن الأرقام التاريخية تتمتع بدرجة منخفضة من الملائمة لأن تلك الأرقام أقل ارتباطاً أو تمثيلاً للواقع الفعلي ، كما أن ليست كل المعلومات الملائمة والموثوقة بها تعتبر معلومات مفيدة لأنها قد لا تكون ذات أهمية (الأهمية النسبية) ، وقد تكون المعلومة ملائمة وموثوقة بها إلا أنه تواجه مستخدميها صعوبة فهمها وتحليلها واستخدامها في القرار المطلوب على الرغم من أن المعلومات ينبغي أن تكون مفهومة وصفة الفهم هذه تعكسها خصائص السهولة والوضوح التي تتميز بها المعلومات المنشورة ولكن هناك عدد كبير من المستخدمين يمتلكون مستويات استيعاب وتعليم مختلفة وكذلك أهداف مختلفة ومتعددة مما يجعل هذه المهمة صعبة للغاية لذلك يقع على عاتق المحاسب باعتباره الجهة التي تعد القوائم المالية مهمة التوفيق بين الرغبات والصفات المتعددة والمختلفة لمستخدمي المعلومات التي تحتويها القوائم المالية (17، 2006 , Christensen and Demski) .

ولكي يمكن الاعتماد على المعلومات والوثائق بها ينبغي أن تتوفر فيها الخصائص الفرعية التالية :

1. قابلية التحقق Verifiability يقصد بهذه الخاصية وجود درجة عالية من الاتفاق بين عدد من الأفراد القانمين بالقياس والذين يستخدمون نفس طريقة القياس بأنهم يتوصلون إلى نفس النتائج كأن يصل المدققين الخارجيين إلى نفس النتيجة بخصوص بعض القوائم المالية ، فإن وصل المدققون الخارجيون باستخدام نفس طرق القياس إلى نتائج مختلفة فإن القوائم المالية تكون غير قابلة للتحقق منها ولا يمكن للمدققين أبداء الرأي فيها (2003,70, hristensen and Demski).
2. التمثيل الصادق Representational Faithfulness يقصد بهذه الخاصية صدق المعلومات المحاسبية في تمثيلها للواقع العملي الذي يعكس الأحداث والمعاملات المالية التي تمارسها الوحدة والتمثيل الصادق معياراً أساسياً يجب على مدقق الحسابات الخارجي الالتزام به عند تقييمه لتقريره النهائي (Romney, et al, 2000,13) .

3. الحياد Neutrality أذ عرف FASB الحياد في عملية القياس : عدم التأثير على عملية الحصول على المعلومات وتبينتها بصورة مقصودة يمكن أن تساهم في خدمة مستخدم معين دون آخر ، ويقصد به عدم انتقاء المعلومات بشكل يتضمن تفضيل أحد الأطراف المستفيدة على حساب أطراف أخرى ويتعلق مصطلح الحياد بدرجة كبيرة وليس بشكل متطابق مع مصطلح "خالي من التحيز" وهذا لا يعني ضمناً أن معدي القوائم لا يمتلكون هدفاً في أذهانهم عند إعدادهم القوائم المالية ولكن يعني أن الهدف يجب أن لا يؤثر في النتائج (أسماعيل ونعوم ، 2012 ، 295) ، أن تحقق موثوقية المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية ترفع من درجة أمانة هذه المعلومات وهذه الخاصية هي التي تبرر ثقة المستخدمين بتلك المعلومات باعتبارها تعبر تعبيراً صادقاً وحقيقياً عن المركز المالي للوحدة الاقتصادية وتمثل نتائج أعمال الوحدة أفضل تمثيل وأن القياس المحاسبي موضوعي وخالي من التحيز الشخصي .

ثالثاً: دور قواعد حوكمة الشركات الخاصة بالمدقق الخارجي في تعزيز الموثوقية

تعمل الحوكمة من خلال قواعدها والياتها على تكوين إطار تنظيمي يضمن حماية رؤوس الأموال وتحقيق العدالة بين الأطراف المهنية المرتبطة باقتصاديات الشركة من خلال تفعيل الشفافية والمساءلة ومن الممكن أن يكون للحوكمة دوراً في الحد من التأثير السلبي للإدارة على موثوقية القوائم المالية لأنه في ظل التطبيق الفعال لقواعد الحوكمة ستكون قادرة على حل مشكلة هيمنة طرف أو أكثر داخل الشركة على القرارات الإدارية والمالية والقوائم المالية وبالتالي سيكون لها دور كبير في تبديد قلق أصحاب المصالح اتجاه مصداقية وموثوقية القوائم المالية ومن ضمن قواعد الحوكمة التي تساهم في تحقيق هذا الهدف وجود عملية تدقيق خارجي ذات مستوى عال من الجودة وفقاً للمعايير الدولية والمحلية لرفع الثقة في عملية التدقيق والتي في حد ذاتها عملية تصديقية هدفها أضفاء الثقة في المعلومات الواردة في القوائم المالية ، وتناولت الدراسة العلاقة المتداخلة بين قواعد الحوكمة المتعلقة باختيار المدقق الخارجي ودعم جودة التدقيق الخارجي وبالتالي تعزيز موثوقية القوائم المالية ضمن المحاور التالية:

1. المؤهلات الشخصية للمدقق الخارجي : أشتملت قواعد الحوكمة على أن تنتخب الهيئة العامة مدققاً أو أكثر من مدققي الحسابات المرخص لهم مزاولاً المهنة ، وأن يكون المدقق عضواً في جمعية المحاسبين القانونيين في دولته ، و يكون مارس المهنة لمدة لا تقل عن ثلاث سنوات متتالية بعد حصوله على أجازة المزاول ، ويكون ملماً بالمعايير الدولية والقواعد المهنية المتعارف عليها هذه

- المتطلبات ينعكس أثرها على موثوقية القوائم من خلال تمتع المدقق بالمعرفة والخبرة التي تمكنه من فهم عناصر القوائم المالية واكتشاف الأخطاء أو التلاعب.
2. المتطلبات الأخلاقية والقواعد المهنية والمعايير الدولية : ذكر في قواعد الحوكمة الى أن يمارس المدقق عمله وفقا لمعايير التدقيق الدولية المعتمدة ومتطلبات وأصول المهنة والتشريعات النافذة بما يعزز من متطلبات جودة التدقيق الخاصة بأمثال مكاتب التدقيق وموظفيها للمعايير المهنية والقواعد الأخلاقية والمتطلبات المتعلقة بأداء العملية التي توجه المدقق باتباع الإجراءات المتعلقة بالتخطيط والتوثيق والأدلة والأستشارة والمراجعات والتي تعمل على أنجاح إجراءات الفحص والتحقق والأدلة وأبداء رأي المدقق في مدى صدق تمثيل القوائم المالية للأحداث الاقتصادية.
3. استقلالية التدقيق الخارجي : من أهم ما حرصت عليه حوكمة الشركات في قواعدها والياتها استقلالية التدقيق الخارجي من خلال جعل مسؤولية اختيار وتعيين المدقق الخارجي من مهام لجنة التدقيق التي تتولى مناقشة الأمور المتعلقة بترشيح المدقق والتأكد من استيفائه للشروط الواردة في التشريعات النافذة وعدم وجود ما يؤثر على استقلاليته وبحث كل ما يتعلق بعمله وملاحظاته ومقترحاته وتحفظاته ومتابعة مدى استجابة إدارة الشركة لتوصياته ، كما عملت الحوكمة على التأكد من عدم تدخل مجلس الإدارة أو الإدارة التنفيذية بعمل التدقيق ، وإن لا يكون المدقق الخارجي مؤسسا أو مساهما أو عضوا في مجلس إدارة الشركة وتحديد الخدمات التي يقدمها المدقق للشركة ، إضافة الى أن جعل تحديد أجر المدقق وأمر عزله من مهام لجنة التدقيق يعزل المدقق عن تأثيرات الأطراف الأخرى ، وبما يدعم من استقلالية المدقق التي ترفع من ثقة المستخدمين في رأي المدقق بموثوقية القوائم المالية.
4. واجبات وحقوق المدقق : بينت قواعد الحوكمة واجبات المدقق المتمثلة بمراقبة وتدقيق أعمال الشركة وفقا لمعايير وقواعد المهنة وفحص الأنظمة الإدارية والمالية للشركة والرقابة الداخلية والتحقق من ملكية موجوداتها ومشروعاتها وأنشطتها ويحق للمدقق حضور اجتماعات الهيئة العامة للشركة وعليه الإجابة على استفسارات المساهمين بخصوص المعلومات المالية ، وأخيرا أبداء رأيه في عدالة وصدق القوائم المالية وطلب تعديلها إذا كان هناك ما يؤثر على عدالتها ، هذه الإجراءات بمجملها تتمحور حولها عملية التدقيق التي تهدف الى اضعاف الثقة والمصادقية على المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية لمنحها قيمة وجودة من خلال رفع مستوى الثقة فيها من قبل مستخدميها والمستفيدين منها وهذا يتماشى مع متطلبات جودة التدقيق المتعلقة بأداء العملية ، إضافة لما سبق فإن مدقق الحسابات يعمل في ظل إطار قانوني يرتب عليه مسؤولية قانونية ، وجنائية ، وتأديبية ، كما يعمل أيضا في إطار مهني تحكمه معايير تكفل الارتقاء بالمستوى الفني لمهنة المحاسبة و معايير التدقيق (المستمدة من المعايير الدولية) وتمكن من الوصول إلى عرض نزيه للوضع المالي ونتائج الأعمال ، وعلى هذا الأساس فإن مسؤولية مدقق الحسابات مهمة وخطيرة تؤثر على فئات متعددة وإن التقصير في اداء مهمة التدقيق يعرض المدقق للمسؤولية أمام الأطراف المستفيدة من القوائم المالية ، وليكون لمدقق الحسابات دور فاعل ومهم في مجال حوكمة الشركات لا بد من عدم تركيز اهتمامه بمصالح المساهمين فقط بل ينبغي مراعاة كافة مصالح الأطراف الأخرى ذات العلاقة والمصلحة بالشركة مع ضرورة الاهتمام بسلوك وآداب المهنة (Lin,Hwang,2010,60) .

المبحث الرابع

الجانب العملي

أولا : عينة وأداة البحث

أشتملت عينة البحث على الأطراف المعنية بقواعد الحوكمة المتعلقة باختيار المدقق الخارجي والمتمثلة بالمدققين الخارجيين العراقيين المجازين بالعمل لعام 2014 و بالتحديد شركات التدقيق والمدققين الخارجيين من الصنف الأول المجاز لهم تدقيق الشركات العراقية المساهمة المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية وفقا لنشرة مدققي الحسابات الصادرة من مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، بالإضافة الى ذلك فقد أشتملت العينة على مجموعة من الشركات العراقية المساهمة المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية والتي يقوم بتدقيق حساباتها شركات التدقيق والمدققين الخارجيين الذين تضمنهم مجتمع العينة الأول ، وبالتالي تم توزيع استبيان تكونت من جزئين ، أختص الجزء الأول بالمعلومات العامة والشخصية لأفراد العينة ، أما الجزء الثاني فقد أختص بالمعلومات الخاصة بالبحث ، حيث تناول الفقرات الخاصة بمدى تأثير تطبيق قواعد الحوكمة المتعلقة بالمدقق الخارجي على موثوقية القوائم المالية .

ثانيا : ثبات الاستبانة

استخدم الباحثان معامل الثبات ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha لقياس ثبات الاستبانة (الاتساق الداخلي) ، و من المعروف أن القيمة المقبولة أحصانيا لمعامل ألفا هي (60%) فما فوق لكي يكون ثبات

المقياس جيدا ، وقد بلغت قيمة ألفا لأجابات أفراد العينة عن أسئلة الاستبانة (84%) وهي نسبة جيدة لأنها أكبر من الحد المقبول لمعامل الثبات ، وبذلك يكون قد تأكد للباحثين صدق وثبات الاستبانة وأصبحت في صورتها النهائية قابلة للتوزيع وصالحة للتطبيق على عينة البحث .

ثالثا : حجم العينة

يتكون مجتمع البحث من المدققين الخارجيين وهو مجتمع متجانس فعينة البحث (عشوائية بسيطة) كل فرد فيها له نفس فرصة الاختيار ويكون الكل (المجتمع) نوع واحد وغير مقسم الى أقسام ويكتفي الباحث في هذه الحالة باختيار عينة صغيرة منه وأقترح الباحثون حجم 23% (محيري، 2008) ، وبالتالي فإن حجم العينة يكون:

مجتمع البحث (108) مدقق حسابات خارجي مجاز من الصنف الأول $\times 23\% \approx 24,84 \approx 25$ استبانة تم جمعها وتحليلها .

كما تم اختيار (10) شركات مساهمة خاصة مسجلة في سوق العراق للأوراق المالية ومن القطاعات التالية : قطاع المصارف (5) شركات ، قطاع الصناعة (2) شركة ، قطاع الزراعة (2) شركة ، قطاع الخدمات (1) شركة لغرض توزيع الاستبانة عليها علما أن مدققي الحسابات الخارجيين للشركات المختارة هم ضمن عينة المدققين الخارجيين ، و وزعت الاستبانة في كل شركة على ثلاث فئات تصلح للإجابة على الاستبانة متمثلة بعضو مجلس إدارة ، و مدير الحسابات ، و مدير التدقيق الداخلي وبالتالي فقد تم توزيع وأستخدام (30) استبانة من الشركات بواقع (10) استبانات لكل فئة مذكورة من المستبين منهم ، وعليه فإن مجموع الاستبانات التي تم تحليلها هو (55) استبانة .

رابعا : خصائص مجتمع البحث

تضمن الجزء الأول من الاستبانة الأسئلة المتعلقة بالمعلومات العامة أو الديموغرافية لعينة البحث وبيّن الجدول رقم (1) الإجابات المتعلقة بالجزء الأول من الاستبانة :

جدول رقم (1)

المعلومات الديموغرافية لعينة البحث

الصفات الشخصية المشتركة		
رقم الفقرة	المؤهل والتخصص	العينة
1	المؤهل العلمي	محاسبة قانونية
2	التخصص العلمي	محاسبة
سنوات الخبرة العملية في مهنة التدقيق		
السنوات	التكرار	النسبة %
من 11 الى 15 سنة	4	16.0
من 16 الى 20 سنة	3	12.0
فوق 20 سنة	18	72.0
المجموع	25	100.0
عدد الموظفين في المكتب		
عدد الموظفين	التكرار	النسبة %
أقل من 3 اشخاص	4	16.0
من 3 الى 6 اشخاص	13	52.0
من 7 الى 9 اشخاص	1	4.0
من 10 اشخاص فما فوق	7	28.0
المجموع	25	100.0
وجود جهة مسؤولة عن الجودة		
يوجد جهة مسؤولة عن الجودة	التكرار	النسبة %
نعم	13	52.0
لا	12	48.0
المجموع	25	100.0
ارتباط المكتب بمكتب تدقيق دولي		
يرتبط المكتب مع مكتب تدقيق دولي	التكرار	النسبة %
نعم	3	12.0
لا	22	88.0
المجموع	25	100.0

وكما يظهر من الجدول أعلاه فإن أفراد العينة هم من المحاسبين القانونيين المختصين بالمحاسبة، و ان ما يشكل نسبة (16%) تراوحت سنوات خبرتهم من 11 الى 15 سنة ، وما يشكل نسبة (12%) من المدققين كانت سنوات خبرتهم من 16 الى 20 سنة ، اما النسبة الأكبر كانت (72%) لمدققين سنوات خبرتهم أكثر من 20 سنة ، وفيما يخص عدد الموظفين في المكتب وكما يتضح من الجدول أعلاه أن أعلى نسبة هي (52%) عدد الموظفين من 3 الى 6 اشخاص ، وشكل عدد الموظفين من 10 أشخاص فما فوق نسبة (28%) ، في حين كانت نسبة عدد الموظفين أقل من 3 أشخاص (16%) ، ونسبة عدد الموظفين من 7 الى 9 أشخاص كانت (4%) فقط ، مما يدل على صغر حجم مكاتب التدقيق بصورة عامة، كذلك فإن نسبة (52%) من مكاتب التدقيق يوجد فيها جهة مسؤولة عن رقابة جودة أعمال التدقيق داخل المكتب ، ونسبة (48%) من مكاتب التدقيق لا يوجد فيها جهة مسؤولة عن رقابة جودة أعمال التدقيق داخل المكتب وهي نسب متقاربة ، وفيما يتعلق بارتباط المكتب بمكتب تدقيق دولي فإن نسبة (88%) من المكاتب غير مرتبطة بمكتب تدقيق دولي ، ونسبة (12%) من المكاتب ترتبط بمكتب تدقيق دولي ، وهي نسبة ضئيلة كما توضح النسبة .

خامسا : اختبار الفرضية: ينعكس أثر تطبيق قواعد الحوكمة المتعلقة باختيار المدقق الخارجي على موثوقية القوائم المالية تم توزيع استمارة استبيان على عينة من مدققي الحسابات الخارجيين لبيان أثر تطبيق قواعد الحوكمة المتعلقة باختيار المدقق الخارجي في تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية من أن المعلومات المحاسبية التي تتضمنها تلك القوائم تتمتع بقدر عال من الموضوعية و من حقيقة تمثيلها للأحداث الاقتصادية وحياديته في معاملة أصحاب المصالح والأطراف المختلفة، وكذلك توزيع نفس الاستبانة على عينة من الشركات المساهمة الخاصة ومقارنة الإجابتين عن الأسئلة الخاصة بموثوقية القوائم المالية، حيث يستعرض الجدول رقم (2) أجابات مدققي الحسابات، في حين يستعرض الجدول رقم (3) إجابات الشركات المساهمة وكما يلي:

جدول رقم (2)

أجابات مدققي الحسابات

مدققو الحسابات								موثوقية القوائم المالية	
الانحراف المعياري	الوسط	لا أوافق		محايد		أوافق		أنعكاس تطبيق قواعد حوكمة الشركات على موثوقية القوائم المالية	
		%	تكرار	%	تكرار	%	التكرار		
.277	2.92	-	-	8.0	2	92.0	23	1. أن تطبيق قواعد حوكمة الشركات المتعلقة باختيار المدقق الخارجي يؤدي الى • معاملة أصحاب المصالح على حد سواء وبشكل متوازن	
.408	2.80	-	-	20.0	5	80.0	20	• إتاحة المعلومات لجميع أصحاب المصالح بشكل عادل	
.277	2.92	-	-	8.0	2	92.0	23	• مطابقة الإبلاغ للمعايير المحاسبية والتدقيقية المحلية والدولية	
.277	2.92	-	-	8.0	2	92.0	23	• تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية بأنها تمثل الأحداث الاقتصادية بصدق	
.458	2.72	-	-	28.0	7	72.0	18	• تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية بخلوها من الأخطاء	
.714	2.52	12.0	3	24.0	6	64.0	16	• دعم موثوقية القوائم المالية وارتفاع اسعار اسهم الشركات والمساهمة في زيادة رأس مال الشركات	
.510	2.48	-	-	52.0	13	48.0	12	• زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية بأن القرارات المالية التي تتخذها الشركات بعيدة عن التحيز	
.586	2.48	4.0	1	44.0	11	52.0	13	2. أن وجود لجنة تدقيق تتولى الإشراف على عملية التدقيق الخارجي يعزز موثوقية القوائم المالية والحد من إدارة الأرباح	

جدول رقم (3)

أجابات الشركات المساهمة

الشركات المساهمة								موثوقية القوائم المالية
الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا أوافق		محايد		أوافق		
		النسبة	التكرار	النسبة	ل تكرار	النسبة	التكرار	
.420	2.84	1.8	1	12.7	7	85.5	47	انعكاس تطبيق قواعد حوكمة الشركات على موثوقية القوائم المالية
.470	2.76	1.8	1	20.0	11	78.2	43	1. أن تطبيق قواعد حوكمة الشركات المتعلقة باختيار المدقق الخارجي يؤدي الى • معاملة أصحاب المصالح على حد سواء وبشكل متوازن
.420	2.84	1.8	1	12.7	7	85.5	47	• إتاحة المعلومات لجميع أصحاب المصالح بشكل عادل
.420	2.84	1.8	1	12.7	7	85.5	47	• مطابقة الإبلاغ للمعايير المحاسبية والتدقيقية المحلية والدولية
.417	2.78	-	-	21.8	12	78.2	43	• تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية بأنها تمثل الأحداث الاقتصادية بصدق
.522	2.64	1.8	1	32.7	18	65.5	36	• تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية بخلوها من الأخطاء
.623	2.62	7.3	1	23.6	13	69.1	38	• دعم موثوقية القوائم المالية و ارتفاع اسعار اسهم الشركات والمساهمة في زيادة رأس مال الشركات
.503	2.45	-	-	54.5	30	45.5	25	• زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية بأن القرارات المالية التي تتخذها الشركات بعيدة عن التحيز
.663	2.53	9.1	5	29.1	16	61.8	34	2. أن وجود لجنة تدقيق تتولى الاشراف على عملية التدقيق الخارجي يعزز موثوقية القوائم المالية والحد من ادارة الأرباح

يتضح من الجدولين أعلاه أن الاتجاه العام هو الموافقة بصورة عامة من وجهة نظر المدققين الخارجيين والشركات ، و فيما يخص مدققي الحسابات فقد كانت أقل نسبة موافقة (48%) على أن تطبيق قواعد الحوكمة عند اختيار المدقق الخارجي يزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية من أن القرارات التي تتخذها الشركات بعيدة عن التحيز ، و نسبة (52%) موافقة على أن وجود لجنة تدقيق تتولى الإشراف على عملية التدقيق الخارجي يعزز من موثوقية القوائم المالية والحد من إدارة الأرباح ، كذلك ظهرت نسبة (64%) موافقة على أن تطبيق قواعد الحوكمة عند اختيار المدقق الخارجي يساهم في رفع سعر أسهم الشركات وزيادة رأس مالها نتيجة لتعزيز الموثوقية في القوائم المالية ، أما النسب الباقية وكما يظهر من الجدول (12) فقد كانت نسب موافقة عالية توزعت بين (72%، و80%، و92%) والتي تبين الدور الإيجابي الكبير للالتزام بقواعد الحوكمة عند اختيار المدقق الخارجي على المعاملة المتساوية لأصحاب المصالح ، وإتاحة المعلومات لهم بشكل عادل ، وتعزيز ثقتهم من أن القوائم المالية تمثل الأحداث الاقتصادية بصدق وأن المعلومات التي تتضمنها هذه القوائم خالية من الأخطاء الجوهرية ، كذلك تساهم هذه القواعد إلى حد كبير في مطابقة الإبلاغ للمعايير المحاسبية والتدقيقية الدولية والمحلية .

وأما بالنسبة للشركات المساهمة فقد كانت نسب الموافقة (45%، 61%، 65%، 69%) على التوالي والتي تشير إلى أن دور تطبيق قواعد الحوكمة عند اختيار المدقق الخارجي في تعزيز الثقة بأن القرارات المالية المتخذة بعيدة عن التحيز ، وبخلو المعلومات المالية من الأخطاء الجوهرية ، وعلى الدور الفعال للجنة التدقيق في دعم موثوقية القوائم المالية ، وأهمية موثوقية القوائم المالية في ارتفاع أسهم الشركات ، في حين توزعت نسب الموافقة المتبقية بين (78%، و85%) لتبين انعكاس الأثر الإيجابي لتطبيق قواعد الحوكمة عند اختيار المدقق الخارجي على المعاملة المتساوية لأصحاب المصالح وتوفير المعلومات لهم بشكل عادل ، وفي تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية من أنها تمثل الأحداث الاقتصادية بصدق ، والمساهمة في مطابقة الإبلاغ للمعايير المحاسبية والتدقيقية المحلية والدولية ، وتبين هذه النسب أن الاتجاه العام للشركات هو الموافقة على تأثير قواعد الحوكمة الخاصة باختيار المدقق الخارجي في نشر معلومات مالية كافية بطريقة تتسم بالعدالة لجميع المستخدمين ، وتكون معبرة بصدق عن الأحداث الاقتصادية وتتصف بالموضوعية وبما يعزز من ثقة مستخدمي القوائم المالية المنشورة التي تتضمن هذه المعلومات ، الأثر الذي ينعكس إيجابيا على سمعة الشركات وبالتالي يساهم إلى حد ما بارتفاع أسعار أسهم الشركة وزيادة رأس مالها

ويمكن أن نلاحظ من الجدولين أن نسب الموافقة لإجابات مدققي الحسابات لهذه الفقرة كانت بصورة عامة أعلى من نسب الموافقة لإجابات الشركات المساهمة ، نظرا لتنوع الفئات في الشركات (مدير إدارة ، مدير حسابات ، مدير تدقيق) ولمعرفة مدققي الحسابات بأهمية التدقيق الخارجي كأحد الأطراف المسؤولة عن

تطبيق حوكمة الشركات ، كذلك ضعف أمام العاملين في الشركات على مختلف المستويات الوظيفية بقواعد حوكمة الشركات ودورها وأهميتها ، بالإضافة الى ضعف التنسيق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ونظرة المدقق الداخلي الى المدقق الخارجي كجهة تنقص الأخطاء فقط ، بالإضافة الى أن معظم إدارات الشركات في العراق تنحصر رؤيتها الى أهمية المدقق الخارجي في الاستشارات المتعلقة بضريبة الدخل .

وتدعم الأوساط الحسابية الظاهرة في الجدولين النتائج السابقة فقد كان تأثير تطبيق قواعد الحوكمة المتعلقة باختيار المدقق الخارجي من وجهة نظر مدققي الحسابات والشركات أكبر على المعاملة المتساوية لأصحاب المصالح ، وتمثيل البيانات الحقيقي للأحداث الاقتصادية ، كذلك على دور التدقيق الخارجي في مطابقة الأبلاغ للمعايير الدولية والمحلية ، وأقل تأثيراً في إتاحة المعلومات بحيادية و ضمان خلوها من الأخطاء الجوهرية ، وهذه النتائج تأتي متفقة مع ما توصلت اليه أغلب الدراسات ، فيما تظهر الأوساط الحسابية أن أقل العوامل أثراً بقواعد الحوكمة من وجهة نظر المدققين والشركات المساهمة حيادية القرارات المالية التي تتخذها الشركات ، كذلك دور لجنة التدقيق في تعزيز موثوقية القوائم المالية والحد من ممارسات إدارة الأرباح ودعم الموثوقية الذي يساهم في ارتفاع أسعار الأسهم وبالتالي زيادة رأس المال ، ومن الضروري تفعيل دور لجنة التدقيق وذلك لأهميتها في زيادة كفاءة وفعالية التدقيق الخارجي نتيجة دورها في التحقق من استقلالية المدقق الخارجي وتعزيز هذه الاستقلالية في حال توليها مهمة تعيينه أو الإشراف على عمله ، ودراسة التقارير والملاحظات التي يقدمها المدقق الخارجي والعمل على عدم تكرارها لاحقاً ودورها في التنسيق بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي ، إضافة الى أن تفعيل عمل هذه اللجنة يساعد على توفير الثقة والمصداقية في البيانات والمعلومات المقدمة للأطراف المستفيدة من تقرير المدقق الخارجي مما يساعد على ترشيد أدائه ومن ثم زيادة كفاءة وفعالية عملية التدقيق الخارجي ، ويمكن القول أن الهدف الرئيس من تكوين لجان التدقيق هو تأكيد وزيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية، وفي سبيل تحقيق ذلك الهدف يجب ان تسعى لجان التدقيق نحو تدعيم إستقلالية وظيفية التدقيق الخارجي عن إدارة الشركة، وتساعد المدقق الخارجي على أداء عملية التدقيق بدون أي ضغوط تؤثر سلباً على مصداقية نتائجها، أو كفاءتها، و بالتالي التشكيك في صحة التقرير المالي للشركة ، كذلك أن وجود لجنة التدقيق يحد من التلاعب في الأرباح حيث تقوم بالإشراف والمتابعة على كافة أنشطة الشركة وتعمل على التأكد من أن الإدارة التنفيذية لم تلجأ الى الاعتماد على عمليات محاسبية وهمية عند أعداد التقارير المالية والحد من الاجتهاد والتقديرات الشخصية مما يساهم في خلق ثقة بالمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية ، ألا أن وجود لجنة التدقيق قد لا يمنع غش القوائم المالية نهائياً حيث على الرغم من أنه يسند لها مهام محددة ويفوض لها سلطات للقيام بتلك المهام فأنها تستخلص النتائج وتقدم تقاريرها وتوصياتها إلى مجلس الإدارة لأنها لا تحل محله في إتخاذ القرارات النهائية حيث يظل للمجلس أوسع السلطات لإدارة الشركة كذلك أن دعم موثوقية القوائم المالية يزيد من ثقة المتعاملين في سوق الأسهم مما ينعكس أثره على ارتفاع حجم التداول وأسعار الأسهم . ، ويتضح من الأجابات السابقة الموافقة على الأثر الإيجابي المهم لقواعد الحوكمة المتعلقة باختيار المدقق الخارجي في تعزيز مصداقية وحيادية المعلومات وبالتالي زيادة الموثوقية بالقوائم المالية ، حيث أن تطبيق قواعد حوكمة الشركات يؤثر ايجابياً في مستوى الشفافية وفي تحديد المسؤولية والمساءلة وفي تحقيق العدالة والاستقلالية وفي تقليل التلاعب عن طريق الالتزام بالمبادئ المحاسبية أو القوانين النافذة ، ويساهم في توفير المصداقية في القوائم المالية ويؤثر على أداء عمل التدقيق الخارجي لأن قواعد حوكمة الشركات الخاصة باختيار المدقق الخارجي تسعى الى مدقق خارجي ذو كفاءة وخبرة ويتمتع بالاستقلالية والموضوعية ويلتزم بالمعايير المهنية الدولية والمحلية وقواعد السلوك المهني مما ينتج عنه عملية تدقيق ذات جودة عالية تكون مخرجاتها تقرير معبر عن حقيقة الوضع المالي بصدق وعدالة وموثوقية .

المبحث الخامس

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً : الاستنتاجات

1. تهدف قواعد الحوكمة الى مساعدة الشركات في تنفيذ خططها والوصول الى أهدافها بكفاءة وفعالية مما يحقق الجودة والتميز بالأداء بتنظيم العلاقات بين الأطراف المختلفة المرتبطة بالشركة والمؤثرة على أدائها و ضمان توفير أعلى قدر من الفاعلية لمدققي الحسابات الخارجيين والتأكد من كونهم على درجة عالية من الاستقلالية وعدم خضوعهم لأيّة ضغوط من مجلس الإدارة أو من المديرين التنفيذيين وتحقيق الشفافية والعدالة و ضمان المساءلة مما يؤدي في النهاية الى تقوية أداء الشركة و ضمان استمراريتها وخدمة الاقتصاد والمجتمع بصورة عامة .
2. تساهم قواعد الحوكمة في ضمان التمثيل العادل والصادق للمعلومات المالية من خلال دعم استقلالية المدقق الخارجي وحرصها على اتباع معايير ذات جودة عالية في مجال القياس والأفصاح المحاسبي.
3. أن أكثر عناصر موثوقية القوائم المالية تأثراً بقواعد الحوكمة المتعلقة باختيار المدقق الخارجي هي المعاملة المتساوية لأصحاب المصالح ، ومصداقية القوائم المالية المنشورة .
4. أن أقل عناصر موثوقية القوائم المالية تأثراً بقواعد الحوكمة المتعلقة باختيار المدقق الخارجي هي الحياد عند اتخاذ القرارات المالية ، و خلو القوائم من الأخطاء الجوهرية .

ثانياً : التوصيات

1. تبني سوق العراق للأوراق المالية لأطار منظم لقواعد حوكمة الشركات تلزم به الشركات المسجلة في السوق من خلال مساهرة القواعد الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ، واتخاذها كخيار استراتيجي لتطوير الاقتصاد العراقي من خلال تعميم ثقافة الحوكمة على مجمل القطاعات كوسيلة لتدعيم الثقة الدولية وبالتالي تدفق رؤوس الأموال وجذب الاستثمارات ، وهذا ما تؤكده معظم الدراسات السابقة والتقارير في هذا المجال .
2. أمام مدققي الحسابات وأدارات الشركات بشكل أكبر بالتطورات التي تحصل في مجال الإدارة والتدقيق مثل قواعد حوكمة الشركات والعمل على تطبيقها بما يتلائم وبينه السوق العراقي و زيادة الوعي بأهميتها ولاسيما أنها طبقت في أغلب دول العالم .
3. أيجاد اليات لتعزيز السلوك الأخلاقي للمدققين للحث على الالتزام بالقوانين والسياسات والمبادئ المعمول بها دولياً ، والحفاظ على المتطلبات المهنية وأهمها الاستقلالية والموضوعية والحيادية والنزاهة ، و من هذه الآليات تفعيل دور لجان الجودة وفحص النظير .
4. تبني مكاتب التدقيق الخارجي لأجراءات تدعم من جودة عملها مثل إجراءات عملية لضمان اختيار أشخاص مؤهلين لعملية التدقيق ، و عدم قبول عملية تدقيق تتعارض مع استقلاليته ، والعمل على وضع قائمة بالمشاكل التي قد تواجه الموظفين أثناء تادية عملهم مع وضع الخطط اللازمة لحل هذه المشاكل .

المصادر:

أولاً : العربية :

1. أرزنز ، ألفين و لوباك ، جيمس ، " المراجعة مدخل متكامل " ، ترجمة ومراجعة محمد عبد القادر الدسيطي وأحمد حامد حجاج ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، السعودية ، 2005.
2. أسماويل ، أسماويل خليل و نعيم ، ريان (2012) ، " الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بين النظرية والتطبيق " مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد 30 .
3. التميمي ، عباس حميد يحيى ، "أثر نظرية الوكالة في التطبيقات المحاسبية والحوكمة في الشركات المملوكة للدولة - دراسة ميدانية في عينة من الشركات العراقية " ، أطروحة مقدمة الى مجلس كلية الادارة في جامعة بغداد ، كجزء من متطلبات شهادة الدكتوراه فلسفة في المحاسبة ، 2008 .
4. توماس ، وليم و هنكي ، أمرسون ، " المراجعة بين النظرية والتطبيق " ، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، السعودية ، 1997 .
5. جربوع ، يوسف محمد ، " مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق " ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2008 .
6. الجوهر ، كريمة علي (2011) ، " الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة - دراسة تحليلية لوجهات نظر المحاسبين والمدققين " ، مجلة الإدارة والاقتصاد / الجامعة المستنصرية ، العدد 90 .
7. خليل ، محمد أحمد أبراهيم (2005) ، " دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وأنعكاساتها على سوق الأوراق المالية " ، مجلة الدراسات والبحوث المصرية التجارية / كلية التجارة ، العدد 1 .
8. سامي ، مجدي محمد (2009) ، " دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية / جامعة الإسكندرية ، المجلد 46 ، العدد 7 .
9. سعيد ، علي عهد ، " الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا - دراسة ميدانية " ، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد ، جامعة تشرين ، سوريا ، 2009 .
10. الشيرازي ، عباس مهدي ، " نظرية المحاسبة " ، ذات السلاسل للطباعة والنشر ، الكويت ، 1990.

11. صالح، احمد عمي، " بناء محافظ رأس المال الفكري من الأنماط المعرفية ومدى ملائمتها لحاكمة الشركات – دراسة اختبارية لأراء عينة من مسؤولي بعض الشركات في القطاع الصناعي المختلط في بغداد "، أطروحة دكتوراه ، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2006 .
12. الصبان ، محمد سمير و سليمان ، محمد مصطفى ، " الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات " ، الدار الجامعية ، القاهرة ، مصر ، 2005.
13. مازون ، محمد أمين ، " التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر " ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2011.
14. محيريق ، مبروكة عمر ، " الدليل الشامل في البحث العلمي " ، إصدارات مجموعة النيل ، القاهرة، مصر ، 2008
15. مطر ، محمد و السويطي ، موسى ، " التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية " دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2008 .
16. مطر ، محمد أحمد و نور ، عبد الناصر (2007) ، " مدى التزام الشركات العامة الأردنية بمبادئ الحاكمة المؤسسية – دراسة تحليلية مقارنة بين القطاعين المصرفي والصناعي " ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، مجلد 3 ، عدد 1 .

ثانيا : الأجنبية :

1. Christensen , Jon & Demski , Joel S. " The Non – Neutrality Of Reporting Standards " University of Southern Denmark and University of Florida, 2006 .
2. Demirag, I.& Wright M. " Corporate Governance " Overview and Research Agenda, British Accountings review(Vol. 32) pp 341-354 , 2000 .
3. Hendrikson,Eldon S. & Bredavan,Micheal F. " Accounting Theory " McGraw- Hill International, 2001 .
4. Hitt , Michael A., Ireland , Duane R., Hoskisson , Robert E. "Strategic Management: Competitiveness and Globalization "Thomson/South-Western, 2003
5. Harmanson , Dana R . & Rittenberg , Larry E . " Internal Audit And Organizational Governance " The Institute of Internal Auditors Research Foundation, pp 25 – 71 , 2003.
6. Lin , Jerry W. & Hwang , Mark I. "Audit Quality, Corporate Governance, and Earnings Management: A Meta-Analysis " International Journal of Auditing (No . 14) pp 57 – 77 , 2010 .
7. Maines , L . A . & Wahlen , J . M . " The Neutre of Accounting In Formation Reliability : Inferences From Archival And Experimental Research " Accounting Horizons (Vol . 20 , No . 4) pp 399 -425 ,2006.
8. Penman , S . H . , " Financial Reporting Quality : Is Fair Value Aplus Or Aminus ? " Accounting And Business Research , pp 33 – 44 , 2007 .
9. Romney , Marshall B. , Bart , Stein & John , Paul " Accounting Information System " Prentice Hall (8th ed) , 2000 .
- 10.Wolk , Dodd & Tearny "Accounting Theory " Thomson , USA , 2004 .

ثالثاً: المنشورات :

1. منشورات مركز المشروعات الدولية الخاصة لعام 2008 .
2. منشورات مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي .
3. منشورات معهد المدققين الداخليين لعام 2005 .