

دور لجان التدقيق في دعم الحوكمة وانعكاس ذلك في ترسيخ الحكم الرشيد، دراسة
استطلاعية لآراء عينة من المحاسبين والمدققين العاملين في محافظة السليمانية".

بحث مقدم من قبل

أ.م.د. غازي عبدالعزيز سليمان البياتي م.م. ارينا فرج
المعهد التقني كركوك كلية التجارة / جامعة السليمانية

م.م. جيا كريم م.م. زيان احسان كريم
كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة التنمية البشرية الكلية التقنية كركوك

**The role of an audit committee in support corporate governance to
establish rational governance, the survey of the views of a sample of
the accountants and the auditors in the Sulaimani governorate**

**Assis. Prof. Dr.Ghazi Ab.Sulaiman Assis. Lec. Areena Farag Assis. Lec.
Chya Kareem Lec. Zhyan Eh. kareem**

تاريخ قبول النشر 2016/6/19

تاريخ استلام البحث 2016/3/28

المستخلص:

تزايد التركيز في السنوات الأخيرة على دور لجان التدقيق في دعم حوكمة الشركات ومن ضمن مسؤوليات مجلس الإدارة أن تكون المعلومات المالية التي تم الإفصاح عنها تعكس بعدالة المركز المالي للشركة ونتيجة نشاطها. فالحوكمة ليست هدفاً في حد ذاتها، وإنما تسعى للوصول إلى تحسين الأداء ومساعدة مجلس الإدارة على تحمل هذه المسؤولية. عليه فقد تم الاتجاه إلى إنشاء لجان التدقيق، وتزايد الاعتماد عليها في ضبط جودة التقارير المالية، ولجان التدقيق يشكلها مجلس الإدارة بهدف الحد من حالات الفساد المالي والإداري. ويرى كثير من الباحثين أن نجاح حوكمة الشركات يعتمد على نجاح لجان التدقيق، وإن أي خلل في تكوينها يؤدي إلى إحداث فجوة في حوكمة الشركات. ويأمل أن تقدم لجان التدقيق نوعية جديدة من الأعمال تعزز الثقة لدى ذوي المصلحة في السعي إلى عدم تجاوز إدارة الشركات للقوانين والتعليمات والمبادئ والمعايير المتعارف عليها. لقد حظيت لجان التدقيق باهتمام العديد من المنظمات المهنية والهيئات التشريعية والهيئات المنظمة لسوق الأوراق المالية سواء على المستوى الدولي أو المحلي. إن سلامة تشكيل لجان التدقيق يعزز من دعم حوكمة الشركات التي تناول البحث مفهومها و أهم المبادئ التي تقوم عليها ثم أوضح إسهام لجان التدقيق والحوكمة معا على ترسيخ الحكم الرشيد الذي تسعى إلى الوصول إليه غالبية الدول. وكان من أبرز الاستنتاجات التي توصل إليها البحث هو وجود علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين دور لجان التدقيق وحوكمة الشركات من جهة وإقامة الحكم الرشيد من جهة أخرى.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، لجان التدقيق، التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، الحكم الرشيد.

Abstract:

The increasing concentration in recent years on the role of audit committees in support of corporate governance among the responsibilities of the governing council to be the financial information was disclosed to reflect fairly the financial status of the company and a result of its performance. governance is not a goal in itself, but seek to improve performance and to help the Governing Council to take this responsibility.

It has been the trend in the establishment of committees and scrutiny, and the growing dependence in quality control of financial reports, audit committees formed by the Governing Council with a view to reducing the incidence of financial and administrative corruption. In the view of many researchers the success of the corporate governance depends on the success of audit committees, and that any imbalance in the composition of a gap in the corporate governance.

It hoped that the progress of audit committees new quality of business confidence among the stakeholders in the pursuit of not exceeding the management

of companies of laws and regulations, norms and standards and norms. We have received audit committees interest to many professional organizations, legislative bodies and the Organization of the securities market, whether at the international or domestic. We have received audit committees interest to many professional organizations, legislative bodies and the Organization of the securities market, whether at the international or domestic. The safety of the formation of the audit committees to enhance the support of corporate governance, which dealt with the concept of research and the most important principles on which he then explained the contribution of audit committees and governance together to establish rational governance, which seeks to reach the majority of States. The most prominent of the conclusions reached by the search is correlation with moral significance between the role of audit committees corporate governance, on the one hand and the establishment of good governance on the other hand.

Key words: corporate governance, audit committees, internal auditing, external auditing, rational governance.

منهجية البحث:

أهداف البحث:

يمكن أن نبين أبرز أهداف البحث بالآتي:

- 1-التعريف بلجان التدقيق وإبراز دورها في تحقيق الكفاءة والفاعلية في الأداء.
- 2-التعريف بالحوكمة وبيان دورها في تحقيق الشفافية والمساءلة والمساواة بين المستثمرين، ورفع الحس بالمسؤولية لدى شقي الإدارة (مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية).
- 3-التعريف بالحكم الرشيد وتوضيح دوره في تحقيق الانسجام والعدالة الاجتماعية بتوفير الحد الأدنى من المتطلبات والحاجات الضرورية للإنسان، وتوفير مستوى من الشرعية في المجتمع، وتحقيق مستوى من الكفاءة والتعاون لدى الأفراد والمنظمات لخلق بيئة اجتماعية داعمة للتنمية المستدامة.

أهمية البحث:

تأتي أهمية البحث من كونه يتناول موضوعاً من الموضوعات المهمة التي تعيشها الساحة العراقية على وجه العموم واقليم كردستان على وجه الخصوص والمتمثلة بالأزمة المالية الحادة التي كان الفساد الإداري والمالي أحد أهم مسبباتها، فضلاً عن سوء استخدام الأموال وسوء التصرف بها وذلك لضعف الدور الرقابي للجهات الرقابية ولعدم حصول هذه الجهات على الدعم الكافي. يسلط البحث الضوء على الدور الذي تضطلع به المحاسبة والتدقيق في حماية المال العام والحد من حالات التلاعب والتزوير وصولاً "إلى تحقيق الكفاءة والفاعلية في أداء المنظمات سواء الحكومية منها أو غير الحكومية.

مشكلة البحث:

يمكننا صياغة مشكلة البحث من خلال الأسئلة الآتية:

- 1- هل يمكن للجان التدقيق من تعزيز مستوى الحوكمة؟
- 2- هل يمكن للحوكمة أن تعزز من الحكم الرشيد؟
- 3- إلى أي مدى يمكن لكل من لجان التدقيق والحوكمة معا من إرساء الحكم الرشيد؟

فرضيات البحث:

يقوم البحث على الفرضيات الآتية:

- الفرضية الأولى:** توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين دور لجان التدقيق وبين تعزيز مستوى الحوكمة.
- الفرضية الثانية:** توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين دور الحوكمة وبين تعزيز الحكم الرشيد. **الفرضية الثالثة:** توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين كل من لجان التدقيق والحوكمة من جهة و الحكم الرشيد من جهة أخرى.

GOVERNANCE المبحث الأول: الحوكمة

أولاً: مفهوم وتعريف الحوكمة

تختلف وجهات النظر حول مفهوم حوكمة الشركات، وهذا الاختلاف ينبع أساساً من اختلاف مصالح الأطراف ذات العلاقة بالشركة وتجدر الإشارة إلى أنه لا يوجد تعريف موحد متفق عليه لمفهوم حوكمة الشركات وذلك لتداخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات وهو الأمر الذي يؤثر في المجتمع والاقتصاد بشكل عام. إن مفهوم حوكمة الشركات ذو طبيعة ديناميكية متجددة للمفهوم ذاته والمستمدة من الاهتمام المستمر على الصعيد الدولي والإقليمي والحالي، إذ بدأ الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإبراز أهميته في الحد أو التقليل من المشكلات التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة والتي مثلتها نظرية الوكالة، ولحق ذلك مجموعة من الدراسات العلمية والعملية التي أكدت على أهمية (4)، 2006. الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات (سليمان،

المنقدمة والناشئة خلال العقود القليلة العديد من الاقتصاديات في ولقد ظهرت الحاجة إلى الحوكمة شهدتها عدد من دول شرق آسيا التي أعقبت الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية في خاصة الماضية، وكذلك ما شهده الاقتصاد الأمريكي مؤخراً عقد التسعينات من القرن العشرين، في وأمريكا اللاتينية وروسيا 2002. من انهيارات مالية ومحاسبية خلال عام

إن مصطلح الحوكمة هو الترجمة المختصرة التي راجت للمصطلح CORPORATE GOVERNANCE أما

الترجمة العلمية لهذا المصطلح، والتي اتفق عليها، فهي: "أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة".

عرفت حوكمة الشركات " بلأنها نظام يظم في طياته مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير وآليات تطبيقية ويكون نظام ذاتي للتوجيه والإدارة والرقابة والتدقيق بحيث يشمل توزيع الواجبات والمسؤوليات بين الأطراف المختلفة المشاركة، ويحافظ على مصالح الأطراف ذات العلاقة وتحسين الأداء ونزاهة السلوكيات والحد من الممارسات الخاطئة و إدارة المخاطر فضلاً عن استغلال الموارد بكفاءة وفاعلية من أجل تحقيق أهداف

. الوحدة الاقتصادية" (البياتي واحمد، 2014، 3).

ويرى الباحثون في الحوكمة بلأنها "نسيج من العلاقات المتشابكة بين الشركة وحملة الأسهم أو قد ينظر إليها على أنها بين الشركة وبين أصحاب المصلحة الآخرين".

ثانياً: أهداف حوكمة الشركات:

تهدف الحوكمة إلى تحقيق عدد من الاهداف وأهمها:

تعد الشفافية من المفاهيم الحديثة والمتطورة في الحوكمة، والتي يجب على الإدارة الواعية الأخذ بها : الشفافية لما لها من أهمية على الشركة والأطراف المعنية بها. وتعني الشفافية الانفتاح والتخلي عن الغموض والسرية والتضليل، وجعل كل شيء قابل للتحقق والرؤية السليمة.

1 **المساءلة:** يحق للمساهمين مساءلة الإدارة التنفيذية عن أدائها وهذا حق يضمنه القانون وأنظمة الحوكمة لهم. كما تضمن المساءلة مسؤولية الإدارة التنفيذية أمام مجلس الإدارة ومسؤولية المجلس أمام المساهمين.

2 **المسؤولية:** تهدف أنظمة الحوكمة إلى رفع الشعور بالمسؤولية لدى شقي الإدارة مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية وأن يتصرف كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة بدرجة عالية من الأخلاق المهنية. كما تفر المسؤولية بالحقوق القانونية للمساهمين وتشجع التعاون بين الشركة والمساهمين في أمور شتى منها الربح وتوفير فرص العمل وتحقيق الاستدامة الاقتصادية.

3 **المساواة:** المقصود بالمساواة هنا المساواة بين صغار المستثمرين وكبارهم؛ كما يقصد بها المساواة بين المستثمرين المحليين والأجانب على حد سواء. فإن مالك السهم الواحد مثلاً يمتلك الحقوق نفسها التي يمتلكها مالك المليون سهم كالتصويت والمشاركة في الجمعية العمومية، ومساءلة مجلس الإدارة، والحصة من توزيع الأرباح وغيرها.

ثالثاً : مبادئ حوكمة الشركات:

نظراً إلى الاهتمام المتزايد بمفهوم الحوكمة، فقد حرصت العديد من المنظمات على دراسة هذا المفهوم وتحليله؛ ووضع معايير ومبادئ محددة لتطبيقه. إذ تمثل هذه المبادئ العمود الفقري لتطبيق الحوكمة، وتهدف إلى مساندة الدول الأعضاء وغير الأعضاء من أجل تقييم وتحسين الإطار القانوني والمؤسسي والتنظيمي الخاص بحوكمة الشركات في دولهم وتقديم الإرشادات. ومن أبرز المنظمات؛ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، وبنك التسويات الدولية ممثلاً في لجنة بازل، ومؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي. تعد المنظمات سابقة الذكر المراجع الرئيسية للحوكمة على مستوى العالم لتطبيق أفضل الممارسات المتعلقة بالحوكمة إلا أن لكل دولة مرجعية محلية يجب على الشركات التقيد بضوابط الحوكمة المعدة من قبل هذه المرجعيات. وسوف يكون تركيزنا على المبادئ المعدة من قبل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (التي صدرت عام 1999م والتي تم إعادة صياغتها عام 2004م وذلك لكونها الأكثر شيوعاً وقبولاً OECD) (www.OECD.org على المستوى الدولي ومن هذه المبادئ نذكر الآتي)

1 - مبدأ حماية حقوق المساهمين ويتحقق هذا المبدأ من خلال:

- أ - تأمين وسائل تسجيل ونقل وتحويل ملكية الأسهم.
 - ب - حضور الجمعية العامة والتصويت وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة.
 - ج - الحصول على مختلف المعلومات.
 - د - ممارسة الرقابة على أداء الوحدات الاقتصادي.
 - هـ - الحصول على حقوقهم في الأرباح.
- 2 - مبدأ المساواة بين المساهمين في المعاملة ويتحقق هذا المبدأ من خلال:

- أ - المساواة في توفير المعلومات لمختلف الفئات.
 - ب - المساواة في المعاملة للفئات المتكافئة من المساهمين.
 - ج - الدفاع عن الحقوق القانونية.
 - د - الإفصاح عن المصالح الخاصة بمجلس الإدارة والمديرين.
 - هـ - التعويض عن حالات التعدي على حقوقهم.
- 3 - مبدأ دور أصحاب المصالح في الحوكمة ويتحقق هذا المبدأ من خلال:

- أ - التعاون بين أصحاب المصالح وإدارة الوحدات الاقتصادية.
- ب - المشاركة في المتابعة والرقابة على أداء الوحدات الاقتصادية.
- ج - ضمان حصولهم على المعلومات الملائمة والكافية والموثوق فيها.

د -المحافظة على حقوقهم.

هـ -الحصول على التعويضات في حالة انتهاك حقوقهم.

4 - مبدأ الإفصاح والشفافية ويتحقق ذلك من خلال:

أ -دقة الإفصاح.

ب- التوقيت الملائم للإفصاح.

ج - شمولية الإفصاح.

د -تدقيق المعلومات المفصح عنها.

هـ - توفير قنوات توصيل المعلومات للمستخدمين.

5 -مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة ويتحقق ذلك من خلال:

أ -ضمان مسؤولية المجلس تجاه الوحدة الاقتصادية والمساهمين.

ب- توفير المعلومات الكافية والموثوق فيها.

ج -المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين.

د -الالتزام بالقوانين وتحقيق مصالح كافة الأطراف.

هـ -اتخاذ القرارات ومتابعة المهام والوظائف الأساسية، بالوحدة الاقتصادية.

ويرى الباحثون أهمية الأخذ في الاعتبار الظروف البيئية المحيطة عند صياغة مبادئ حوكمة الشركات وتطويرها والتوصية بتنفيذها في الأسواق المالية والشركات المساهمة المدرجة فيها والعاملة في بلد ما، ولا سيما ما يتصل بثقافة البلد المعني وما يرتبط بها من عوامل سياسية واقتصادية إلى جانب التشريعات والقوانين ذات الصلة.

رابعاً: أهمية حوكمة الشركات:

تتبع أهمية حوكمة الشركات من الدور الذي ت مثله الشركات في تنمية وتقوية الاقتصاد بشكل عام، و إن انهيار الشركات سيكون له وقعاً مؤلماً على الأسواق المالية وبالتالي تراجع معدلات التنمية، وتفاقم البطالة، وعدم الاستقرار السياسي. ولذلك فلين معرفة أسباب انهيار الشركات العالمية في دولة متقدمة مثل الولايات المتحدة الأمريكية ومعرفة التشريعات التي أصدرتها ودورها في منع الانهيارات مستقبلاً سيكون درساً مهماً تستطيع الدول النامية الاستفادة منه بشكل يمكنها من أخذ تجارب الآخرين والاستفادة منها، وقد اكتسبت حوكمة الشركات أهمية أكبر بالنسبة للديمقراطيات الناشئة نظراً لضعف النظام القانوني الذي لا يمكن معه إجراء العقود وحل المنازعات بطريقة فعالة. ويؤدي إتباع المبادئ السليمة لحوكمة الشركات إلى خلق

الاحتياطات اللازمة ضد الفساد وسوء الإدارة مع تشجيع الشفافية في الحياة الاقتصادية (العيسوي، 2003،
(.2005، 36167)و(السعدني،

وتظهر أهمية حوكمة الشركات من خلال الآتي (ميخائيل، 2005، 85-89):

- 1 - محاربة الفساد الداخلي في الشركات وعدم السماح بوجوده أو باستمراره بل القضاء عليه.
- 2 - تحقيق وضمان النزاهة والحيادية والاستقامة لكافة العاملين في الشركة بدءاً من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين إلى أدنى عامل فيها.
- 3 - تقلل من حالات تضارب المصالح في الشركة وتزيد من حالات الاندماج بين أصحاب المصالح عن طريق زيادة فاعلية الإفصاح والمساءلة والرقابة والحوافز.
- 4- إن لحوكمة الشركات معايير وممارسات لاستثمار الموارد المتاحة للشركات بكفاءة وفاعلية والتي تعكس تقدم الإدارة وتطورها من إدارة تقليدية إلى إدارة حديثة تتجاذب مع متطلبات أصحاب المصالح وتستعمل الآليات المناسبة لتحقيق الأهداف المرجوة من الشركة بشفافية.
- 5- إن لحوكمة الشركات تأثيراً "متبادلاً" على العديد من المجالات الاقتصادية والقانونية والاجتماعية الهادفة - إلى صالح الأفراد والمؤسسات والمجتمع.
- 6 تعمل الحوكمة على كفاءة استخدام الموارد وتعظيم قيمة الشركة وتدعيم منافستها في الأسواق.
- 7 إن قواعد حوكمة الشركات تتداخل بعدد من القوانين مثل : قوانين الشركات، والأسواق المالية، والمحاسبة والتدقيق، وتنتمى أهمية حوكمة الشركات في قدرة المعايير التي تستند إليها على الوفاء بحقوق كافة الأطراف المستفيدة في الشركة، وتعد الأنظمة والقوانين صمام الأمان الرئيسي الذي يضمن حوكمة جيدة للشركات كما إن معايير الإفصاح والشفافية ومعايير المحاسبة تعد عصب مبادئ حوكمة الشركات.
- 8 - أهمية الحوكمة بالنسبة إلى الشركة نفسها وحملة الأسهم والمستثمرين المرتقبين وأسواق رأس المال والاقتصاد كله فضلاً عن أهميتها في المجالات القانونية والاجتماعية.

خامساً: المستلزمات الأساسية لتطبيق مفهوم حوكمة الشركات:

حوكمة الشركات هي مزيج من الأنظمة الخارجية كقوانين الشركات وقوانين أسواق الأوراق المالية والاستثمارات ومعايير المحاسبة والتدقيق وغيرها من الأنظمة ذات العلاقة بتحسين الأداء في قطاع الأعمال والأنظمة الداخلية التي تتبعها الشركة لإدارة وتوجيه أعمالها ومتابعة أدائها. يتوقف التطبيق الجيد للحوكمة على وجود مجموعة من المستلزمات هي:

أ - المستلزمات الخارجية: وتتكون من (خليفة، 377، 2005):

- 1 - عناصر تنظيمية وتشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة التي تعمل من خلاله الشركات، وترجع أهميتها إلى أن وجودها يضمن تمثيل القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة وهي عبارة عن:
- القوانين المنظمة للسوق والنشاط الاقتصادي مثل : قانون سوق المال وقانون الشركات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والقوانين المتعلقة بالإفلاس.
 - كفاءة القطاع المالي (البنوك وسوق المال) في توفير التمويل اللازم للمشروعات بالشكل المناسب الذي يشجع الشركات على التوسع والمنافسة الدولية.
 - كفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية (مثل هيئة سوق المال) في أحكام الرقابة على الشركات.
 - دور المؤسسات ذاتية التنظيم غير الحكومية التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة ومن الجمعيات المهنية مثل جمعية المحاسبين والمدققين والشركات العاملة في الأسواق المالية.
- 2 - عناصر خاصة وتشير إلى أصحاب المصالح والمؤسسات الخاصة والمهنيين من المحاسبين والمدققين والقانونيين.

ب **المستلزمات الداخلية:** وتشير إلى القواعد والأسس التي تتضمن وضع هياكل إدارية سليمة والتي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وحملة الأسهم التي يؤدي توفيرها إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف (سليمان، 20، 2006).

سادسا: الاطراف الرئيسية التي تؤثر في حوكمة الشركات وتتأثر بها:

Davis, هناك عدة أطراف رئيسة تؤثر وتتأثر في التطبيق السليم لإطار حوكمة الشركات هي (2007, 17- 22):

- 1 - **حملة الأسهم (المالكين):** وهم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم للحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم وتعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، ويكون من حقهم اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.
- 2 - **مجلس الإدارة :** ويعد بمثابة الوكيل لحملة الأسهم وأصحاب المصلحة، ويضمن للمستثمرين في الشركة بأن رأس المال الذي تم استثماره قد تم استخدامه من جانب مديري الشركة بطريقة رشيدة، ويقوم مجلس الإدارة بمسؤولية اختيار المديرين التنفيذيين الأكثر كفاءة وخبرة في مجال عملهم وتحفيزهم على الأداء الجيد من خلال تبني سياسات منافسة للرواتب والمكافآت فضلاً عن الرقابة على أدائهم وضمان مصداقية التقارير المعدة من قبل الإدارة وأنها تقي بالمتطلبات القانونية والأخلاقية.
- 3 - **الإدارة العليا:** وتعد الإدارة العليا عنصراً أساسياً في حوكمة الشركات، ففي حين يمارس مجلس الإدارة دوراً رقابياً تجاه أعضاء الإدارة العليا، فإنه ينبغي على مديري الإدارة العليا ممارسة دورهم في الرقابة

على المديرين التنفيذيين في الشركة وتتكون الإدارة العليا من مجموعة أساسية من مسؤولي الشركة، وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالإدارة (لأسيما التقارير المالية) إلى مجلس الإدارة . فضلا عن مسؤوليتها عن تعظيم إرباح الشركة وزيادة قيمتها ومسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها لحملة الأسهم.

4 -**التدقيق الداخلي والخارجي:** ويعد الدور الذي يمثله التدقيق دوراً حيوياً بالنسبة لحوكمة الشركات، لذا ينبغي على مجلس الإدارة والإدارة العليا إدراك أهمية عمليات التدقيق والعمل على نشر الوعي بهذه الأهمية لدى العاملين بالشركة، وتركز عمليات التدقيق الداخلي والخارجي على القوائم المالية للشركات في إطار تفعيل دور أصحاب المصلحة لضمان فاعلية حوكمة الشركات.

5 -**الأنشطة المحاسبية:** توصف المحاسبة بأنها نظام للقياس والإفصاح إذ يقوم المحاسب بقياس العناصر المختلفة المكونة للقوائم المالية والإفصاح عن نتائج عملية القياس في شكل معلومات وتوصيلها إلى مستخدميها.

6 -**الاتصالات:** إن الاتصال الفعال يدعم علاقات الثقة بين حملة الأسهم والمجلس والإدارة فهو يعد كالمادة اللاصقة التي تحافظ على تماسك مكونات إطار حوكمة الشركات معاً، ومن المهم أن يفهم العاملون رسالة الشركة واستراتيجيتها وكيفية إضافة القيمة إلى تلك الشركة و أن يثق العاملون بها وأن بإمكانهم الاتصال مع الجهات العليا في الشركة بدون خوف من ردود فعل سلبية، ويتم تشجيع الشركات لوضع تقنيات لتقوية الاتصالات المتبادلة.

7 -**المسؤولية والمساءلة:** أكدت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OECD على أن يكون مجلس الإدارة مسؤولاً بشكل أساسي عن مراقبة أداء الشركة وتحقيق عائد مناسب لحملة الأسهم ويمنع المجلس تعارض المصالح ويوازن الطلبات المتنافسة على الشركة من خلال ممارسة الأحكام الموضوعية والمستقلة.

8 -**أصحاب المصلحة:** وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح مباشرة أو غير مباشرة في الشركة مثل العاملين والزبائن والموردين الذي عليهم مراقبة مستوى التزام إدارة الشركة، وكذلك الهيئات المحاسبية والوسطاء الماليين ووكالات الحوكمة التي تسعى بدورها إلى تخفيض حالات عدم التماثل في المعلومات وتحسين عمليات الإشراف على الشركة ورقابتها.

9 -**مجتمع المال والأعمال:** تشكل الأسواق ركناً أساسياً من أركان هيكل النظام التمويلي في النظم الاقتصادية المعاصرة لما تقوم به من دور مهم في تشجيع الاستثمار وتحقيق التنمية الاقتصادية. ويتسع مفهوم الأسواق المالية ليشمل جميع القنوات التي ينساب فيها المال بين مختلف مؤسسات أفراد المجتمع. وإن التعامل في الأسواق المالية ينبغي أن يخضع لمجموعة من القواعد والإجراءات التي

تشكل الأساس الذي يحكم تصرف المتعاملين داخل تلك الأسواق وتعد القوانين والمعايير المنظمة لعمل الشركات مثل قوانين الشركات وقوانين الأسواق المالية والمعايير المحاسبية والتدقيقية العمود الفقري لإطار حوكمة الشركات ويعد الجهاز المصرفي عنصراً مهماً في ضمان توفير الأموال اللازمة والسيولة الكافية لنمو الشركات وتمويل عملياتها.

10 **الحكومة والمنظمات:** تمثل الحكومة دوراً " في إنشاء الإطار المؤسسي والقانوني الشامل لحوكمة الشركات وتباين دور كل من هؤلاء الأطراف وتفاعلاتهم فيما بينهم وذلك حسب الظروف السياسية والاقتصادية والثقافية. وهناك جهود واضحة وملموسة على المستوى الدولي فيما يتعلق بمفهوم حوكمة الشركات سواء أكان ذلك من خلال المنظمات الدولية التي سبق ذكرها أم من خلال بعض الدول نفسها وتقوم هذه المنظمات بوضع مجموعة من المعايير والإرشادات التي تكفل تحسين الأطراف القانونية والمؤسسية والتنظيمية، فضلاً عن الهيئات المحاسبية والتدقيقية التي تقوم بإصدار المعايير المحاسبية والتدقيقية الدولية، وقد قامت العديد من الدول بإصدار تقاريرها لصالح ممارسة حوكمة الشركات في سبيل تفعيل مفهوم الشركات.

11 **مجتمع الاستثمار:** يتضمن مجتمع الاستثمار كل تلك الوحدات التي تمتلك الأسهم القابلة للتداول، وإن مؤسسات المستثمرين تمتلك دوراً بارزاً في تطوير معايير حوكمة الشركات التي تستثمر فيها، وهي تمثل دوراً متزايداً في ضمان حصول الدعم لتلك المعايير وبالمقابل فإن الشركات تجد نفسها في حالة استجابة متزايدة لتلك المجموعات المؤثرة والقوية.

نستنتج مما سبق أن حوكمة الشركات يقدم إطاراً تشغيلياً يمكن للشركة استخدامه ويكون قابلاً " للتنفيذ، وإن الأساس في إطار حوكمة فعال هو: مجلس إدارة فعال ومستقل، ثقافة سليمة تسمح بنجاح وازدهار مبادئ حوكمة الشركات، لجنة التدقيق ولجنة المكافآت ولجنة التعيينات التي تضمن حوكمة فعالة للشركة، إطار سليم للرقابة الداخلية، قواعد ملائمة للسلوك الأخلاقي، إجراءات وسياسات واضحة، إدارة فعالة للمخاطر، تدقيق خارجي فعال ومستقل، إفصاح شفاف، اتصال فعال، وأنظمة تضمن المساءلة والقياس الفعال.

سابعاً: خصائص حوكمة الشركات:

تمثل الخصائص أدناه السمات التي يجب أن تتوفر في حوكمة الشركات لكي تكتمل الجوانب الفكرية الخاصة بها، كما تساعد على تحقيق أهدافها ومزاياها المتعددة، وهي المسؤولية أمام مختلف الأطراف، استقلالية مجلس الإدارة واللجان المختلفة، الانضباط الذاتي والالتزام بالقوانين، منع المتاجرة بالسلطة والمعلومات الداخلية للمنظمة، حماية موجودات المنظمة (الرحيلي، 2005، 9).

ثامنا: مقومات حوكمة الشركات:

يمكن الحكم بتطبيق حوكمة الشركات في المنظمات عندما تتوافر فيها المقومات الآتية (الجادر،
:32،2008)

- 1 توفر القوانين واللوائح الخاصة بضبط الأداء الإداري للمنظمة.
- 2 -وجود لجان أساسية - منها لجنة التدقيق - تابعة لمجلس الإدارة لمتابعة أداء المنظمة.
- 3 وضوح السلطات والمسؤوليات بالهيكل التنظيمي للمنظمة.
- 4 فعالية نظام التقارير وقدرته على تحقيق الشفافية وتوفير المعلومات.
- 5 تعدد الجهات الرقابية على أداء المنظمة.

تاسعا: محددات حوكمة الشركات:

بالنظر السطحية إلى هذه المحددات قد تفهم على أنها قيود على الحوكمة، ولكنها في الواقع تمثل ضوابط لضمان فعالية تطبيق الحوكمة، وهي (شحاتة وعلي،2007،19-22):

- 1 -محددات داخلية وتشمل؛ المساهمون، مجلس الإدارة والمديرون، اصحاب المصالح، التدقيق، طرق الافصاح المحاسبي.
- 2 -محددات خارجية وتشمل؛ الأنظمة والتشريعات والأجهزة الرقابية، المعايير المحاسبية، معايير التدقيق، المؤسسات المالية، الاسواق.

عاشراً: طبيعة نظام حوكمة الشركات:

إن نظام حوكمة الشركات يعد من النظم التي ترتبط بتطبيق سياسات الحرية الاقتصادية لأي بلد وتنفعيل وأحكام آليات السوق في نفس الوقت. فهو نظام يعمل بشكل جوهري على جذب الاستثمارات لأي دولة أو لأي شركة؛ لأنها تعمل على نشر ثقافة الالتزام . كما انها ترتبط وبشكل أساسي بعمليات تحقيق القيمة المضافة وكذلك التراكم الرأسمالي بما يؤدي في نهاية الأمر إلى تحقيق النتائج الملموسة الآتية(ميخائيل،
:85-2005،84)

- 1 -اقتصاديات التشغيل الأمثل : ويتم ذلك من خلال العمل على القضاء على كافة أشكال الهدر الاقتصادي لأي مشروع، وعدم السماح بأي عادم غير مطابق للمواصفات التي يريدها المشروع مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف بنسبه كبيرة.

2 **اقتصاديات الارتقاء الانتاجي:** ويتم ذلك برفع إنتاجية عناصر الإنتاج الخاصة بأي مشروع إذ تعمل الحوكمة هنا على رفع الطاقات التشغيلية بشكل ملموس وملحوظ مما سوف يؤدي إلى زيادة ملموسة في الإنتاج.

3 **اقتصاديات العائد والمردود الاستثماري:** يتعلق بريح رأس المال المستثمر في المشروع، إذ يتحقق ذلك بانخفاض تكاليفه، مما يعطي زياده في قدرة المشروع على تخفيض أسعار منتوجاته أو تسعيرها بشكل مناسب، ومن ثم زيادة القدرة التسويقية لمنتوجات المشروع فضلا عما يحققه المشروع من عائد ومردود. هنا يأتي دور حوكمة الشركات بعده نظاما يعمل على تفعيل الإمكانيات وتشغيل وتوظيف الموارد ويزيد من كفاءة استخدامه.

المبحث الثاني: مفهوم وأهداف لجان التدقيق

أشارت الدراسات والتقارير الخاصة بحوكمة الشركات إلى ضرورة وجود لجان التدقيق في الشركات ضمن قواعد حوكمة الشركات. ومع التحولات الاقتصادية التي يشهدها إقليم كردستان العراق في الوقت الحاضر وتزايد أعداد شركات الأموال، أصبح لزاماً على وظيفة التدقيق أن تتشط وأن يكون هناك اهتمام من جانب الباحثين والهيئات العلمية لمواكبة هذا التطور وانعكاساته لفتح آفاق جديدة لجودة أداء عملية التدقيق. إذ أصبحت البيئة في إقليم كردستان العراق في الوقت الحاضر ملائمة لتطبيق لجان التدقيق لضبط جودة التقارير المالية، والتأكد من مصداقيتها، ودعم استقلال عمل المدقق الداخلي والخارجي.

أولاً: ماهية لجان التدقيق

مفهوم لجان التدقيق ليس حديثاً تماماً إذ كان موجوداً قبل الأزمة المالية عام 2000 وقد انتشرت فكرة تكوين لجنة التدقيق من أعضاء مجلس إدارة الشركة غير المتفرغين المعينين من خارج الشركة لزيادة فاعلية المجلس ودعم وتطوير النظم المحاسبية والرقابية ومناقشة الموضوعات والمشاكل بموضوعية فهي " لجنة مشكلة من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين بغرض زيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية التي تعدها الإدارة للمساهمين والمستثمرين ولمساندة الإدارة العليا للقيام بمهامها بكفاءة وفاعلية ولدعم استقلالية المدقق الداخلي والخارجي فضلا عن تحسين جودة اداء نظام الرقابة الداخلية ومايستتبعه من رفع كفاءة أداء عملية التدقيق (سامي، 2009، 19).

وعلى الرغم من قيام هي آت عديدة بوضع أكثر من مفهوم للجان التدقيق إلا أنها تؤكد على أهميتها وضرورة تكوينها. وتعد لجان التدقيق أحد الأركان الرئيسية لتفعيل منظومة الحوكمة (عوض، 2008، 208).

وينظر المساهمون إلى لجان التدقيق على انها "الطريق للحد من السلوك الانتهازي للمديرين بتحقيق وتتأثر التعريفات المتعلقة بلجان (3, 2002, Lennox).منفعتهم الخاصة ومراقبة الإدارة التنفيذية العليا" التدقيق بالغرض من إنشائها وطبيعة عملها أو طريقة تشكيلها والمهام والمسؤوليات الموكلة إليها.

وقد عرف (الرحيلي، 2008، 193) لجنة التدقيق بأنها "لجنة مكونة من ثلاثة إلى خمسة مديرين غير مكلفين بالمسؤوليات التنفيذية للإدارة المالية، ومن أهم أعمالها تدقيق القوائم المالية، وكذلك التأكد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية والمحاسبية للشركة، ونتائج التدقيق الداخلي والخارجي، ونطاق التدقيق، وكذلك الرقابة الداخلية للشركة، وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر".

ويرى الباحثون ان لجنة التدقيق تعد آلية محورية من آليات حوكمة الشركات، وهي لجنة فرعية منبثقة من مجلس الإدارة وتتكون من ثلاثة أعضاء غير تنفيذيين أو مستقلين كحد أدنى ويكون الحد الأقصى حسب حجم الشركة وطبيعة نشاطه. على أن يتوافر باللجنة خبرة مالية ومحاسبية وقانونية ومعرفة بطبيعة نشاط الشركة. وتعد اللجنة اجتماعاتها أربع مرات على الأقل في السنة بمعدل اجتماع كل ثلاثة أشهر. وتهدف اللجنة إلى مساعدة مجلس الإدارة على أداء مسؤولياته، والتأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه، ودعم استقلال ومتابعة المدقق الداخلي والخارجي، وضبط جودة التقارير المالية.

ثانياً: أهداف تكوين لجان التدقيق:

(Caskey et al., 2008, 1: يهدف تكوين لجان التدقيق إلالاتي)

- 1 -مساعدة مجلس الإدارة علي أداء مسؤولياته المالية: ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال أداء مهام لجان التدقيق بتفويض من مجلس الإدارة.
- 2 -التأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه: يجب أن تقوم لجان التدقيق بالتحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وفاعلية تنفيذه ثم تقديم التوصيات التي من شأنها تفعيل النظام وتطويره إلي مجلس الإدارة بما يحقق أهداف الشركة وحماية مصالح المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى.
- 3 -دعم استقلال المدقق الداخلي: ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال متابعة المدقق الداخلي وإقامة قناة اتصال مباشرة بينه وبين لجنة التدقيق وتلقى توصياته وتوفير الموارد اللازمة له وحل المشاكل والخلافات التي قد تنشأ بينه وبين الإدارة.
- 4 -ضبط جودة التقارير المالية: تهدف لجان التدقيق إلي ضبط جودة التقارير المالية للشركة من خلال فحص التقارير المالية ودراسة السياسات والطرق المحاسبية للحد من حالات الغش والتصرفات غير القانونية في التقارير المالية، ومن ثم دعم الثقة في التقارير المالية وزيادة مصداقيتها.

5 - دعم استقلال المدقق الخارجي: أوصت العديد من المنظمات المهنية بتكوين لجان التدقيق نظراً لما تقوم به من دور لدعم استقلال المدقق الخارجي من خلال كون هذه اللجان قناة اتصال بينه وبين مجلس الإدارة.

ثالثاً: مؤهلات وهيكله لجان التدقيق

تتكون لجنة التدقيق من أعضاء من مجلس الإدارة على الأقل عن ثلاثة ممن يتمتعون بالمؤهلات الآتية (جريجوري، ليلين، 2003، 208-212):

- 1 - الاستقلالية: ويقضي بأن تضم اللجنة أغلبية من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ذوي القدرة على ممارسة التقدير والحكم بشكل مستقل عن الإدارة.
- 2 - المعرفة المالية والخبرة: أي تمتع أعضاء لجنة التدقيق بالمعرفة والخبرة المالية والمحاسبية.
- 3 - الخبرات المتراكمة: أي الاهتمام بالخبرات المتراكمة لدى أعضاء اللجنة ممن يتوافر لديهم الفهم الجيد لمخاطر العمل والعمليات، ومواصلتهم لتلك الخبرات من خلال التدريب والتعليم المستمر.
- 4 - الفحص النافي للجهالة: نظراً للمسؤوليات الملقاة على عاتق لجنة التدقيق والطبيعة المعقدة للمحاسبة والشؤون المالية التي يكلفون بالإشراف عليها وممارستها فإن اللجنة تستحق قدرًا مناسبًا من مورد أعضاء مجلس الإدارة سواءً من حيث عدد الأعضاء المخصصين لها أو من حيث الوقت الذي يخصصه العضو لشؤونها.

رابعاً: مسؤوليات لجنة التدقيق

إن المسؤولية الملقاة على عاتق أعضاء لجنة التدقيق تكون كبيرة بسبب أنها تمثل جزءاً مهماً من عملية الإشراف والرقابة ولها دور حقيقي في المساعدة على الاحتفاظ بثقة المستثمر في البيانات المالية التي يفصح عنها، إذ تكلف لجنة التدقيق بشكل عام بالإشراف على ثلاثة مجالات أساسية هي (ياسين، 2008، 26):

1 - إعداد التقارير المالية

- أ - تعد مسؤولية إعداد التقارير المالية من مسؤولية الإدارة المالية وتحديد المحاسبين. إلا أن دور لجنة التدقيق في هذا الجانب يتمثل بالدور الإشرافي والرقابي المتمثل بفحص كافة القوائم المالية السنوية والمرحلية قبل مصادقة مجلس الإدارة عليها وقبل نشرها للتأكد من موضوعيتها ومصدقيتها وملاءمتها وتقديمها في الوقت المناسب.
- ب - استعراض نتائج التدقيق الداخلي والخارجي والملاحظات الواردة في تقرير المدقق الخارجي أو توصياته المقدمة لتحسين الأداء والعمليات ونظام الرقابة الداخلية.

- ج - فحص كافة السياسات المحاسبية المعتمدة للتركيز على بيان انعكاسات التغيير فيها على القوائم المالية وتقييم سياسات الإدارة في التقديرات والتي تعد مؤثرة وجوهرية على القوائم المالية.
- د - التشاور مع الإدارة والمدقق الخارجي حول القوائم المالية وحل أية خلافات ملموسة قد تنشأ بينهما عند إعدادها.

2 - الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر: وتشمل

- أ - تقويم فاعلية نظام الرقابة الداخلية والتأكد من درجة الالتزام به وفي القوانين والتعليمات النافذة.
- ب - التأكد من وجود عملية رسمية لتحديد وتقدير وإدارة المخاطر في كافة المستويات الإدارية والتحقق من وجود نظام مناسب لإدارتها.
- ج - مساعدة مجلس الإدارة في تنفيذ مسؤولياته الرقابية وتحديدًا في مجال عملية إدارة المخاطر.

3-عمليات التدقيق الداخلي والخارجي وتشمل:

- أ - متابعة فاعلية التدقيق الداخلي.
- ب - بيان تأثير التغييرات الهامة في المبادئ والسياسات المحاسبية على نطاق عملية التدقيق.
- ج - حل المشكلات والصعوبات والخلافات التي تنشأ أثناء ممارسة عملية التدقيق.
- د-التوصية لمجلس الإدارة بتعيين المدقق الخارجي أو عزله وتحديد أجوره والإسهام بوضع ضوابط حول مشاركته في تقديم خدمات غيرتدقيقية.
- هـ - استعراض القوائم المالية والموافقة عليها بعدإتمام عملية التدقيق وقبل رفعها لمجلس الإدارة.
- و -متابعة ملاحظات المدقق الخارجي وتوصياته والتأكد من أخذها بنظر الاعتبار ومعالجتها.
- ز - استعراض نطاق التدقيق الذي سيمارسه المدقق الخارجي والوقت اللازم له والإجراءات التي سيتم استخدامها وتقديم التوصيات إلى مجلس الإدارة بهذا الخصوص.

خامسا: مداخل تكوين لجان التدقيق

هناك مدخلان لتكوين لجان التدقيق وهما(الرحيلي، 2008، 102):

- المدخل الاختياري:** يكون للشركات في ظل هذا المدخل حرية اختيار و تكوين لجان التدقيق لديها وفقاً لافتتاح الشركة بمدى احتياجها لدور هذه اللجان.
- المدخل الإلزامي:** تلتزم الشركات في ظل هذا المدخل بتكوين لجان التدقيق وفقاً لمتطلبات تنظيمية أو قانونية.

ولتطبيق هذا المدخل بفاعلية يتطلب الأمر وجود نظام عمل للجان التدقيق يكون مرجعاً استرشادياً للشركات. وينبغي أن ينطوي هذا النظام على قواعد عمل توضح كيفية تعيين أعضاء لجان التدقيق والخصائص المطلوب توافرها فيهم والمهام الواجب قيامهم بها خلال المدة المالية. ويرى الباحثون ضرورة المزج بين المدخلين: الإلزامي في حالة غياب المستفيدين عن الإدارة، والاختياري من خلال إقناع الإدارة بالمنافع المتوقعة لتشكيل لجان التدقيق.

سادساً: دور وعلاقة لجان التدقيق في تفعيل منظومة الحوكمة وآليات تنفيذها

الشركة التي ترغب في خفض درجة المخاطر التي تتعرض لها والتي ترغب في ضمان حسن الأداء والاستمرارية تعتمد على نظام كامل للرقابة والتدقيق يبدأ بوضع نظام داخلي للرقابة وتقييم الأداء وإدارة المخاطر ثم إنشاء إدارة للتدقيق الداخلي وبعد ذلك يأتي دور لجنة التدقيق وأخيراً دور مراقب الحسابات الخارجي .

إذ إن المسؤوليات والمهام الملقاة على عاتق لجنة التدقيق والمهام المكلفة بها تشير إلى وجود علاقة قوية بين لجنة التدقيق ومفهوم حوكمة الشركات وآليات تنفيذها بصفة عامة، فمما لا شك فيه إن مفهوم حوكمة الشركات يركز بالدرجة الأساس على الجانب الرقابي في الشركات وتعد لجنة التدقيق أحد أهم آليات الرقابة في الشركات، إذ تتضح أهمية حوكمة الشركات في الحد من الممارسات الخاطئة للإدارة العليا للشركات. وكذلك الدور المهم لمراقب الحسابات في فحص وتدقيق وإبداء الرأي عن القوائم المالية. ولا يمكن أن يكون هناك حوكمة شركات فعالة بدون تدعيم فاعلية الاستقلال والمهنية لكل من لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي والخارجي. وسيتم تناول علاقتهم ببعض آليات الحوكمة الأخرى بواسطة الأطراف ذات الصلة، إذ تحدد تلك العلاقة من خلال ما يأتي :

1 -علاقة لجنة التدقيق بمجلس الإدارة

إن من الأسباب التي تدعو إلى تبني تطبيق الحوكمة في الشركات تنبع من أهميتها كأداة كفيلة للحد من المخاطر ومن أضرار ظاهرة توافق المصالح بين إدارة الشركة ومديريها التنفيذيين من جهة والمدققين والأطراف الأخرى من جهة أخرى ،لذا فإن وجود لجنة تدقيق فاعلة يمكن أن يسهم في تعزيز ذلك، إذ تعد مخرج لبناء الثقة بين الأطراف، من جانب آخر فإن للجنة التدقيق دوراً " محورياً" في تفعيل حوكمة الشركات ومواجهة المخاطر التي تعترتها وتسهم في مساعدة الإدارة لحل المشاكل التي تواجهها نظراً لما يتمتع به أعضاؤها من الحيادية والاستقلالية والخبرة وعدم قدرة مجلس الإدارة على تحقيق ذلك بمعزل عن وجود لجنة التدقيق بسبب ضخامة حجم هذه الأعمال المنوطة به وعدم التجانس بين أعضاءه الذي دفعه لتشكيل لجنة فرعية متخصصة بهذا المجال تسعى إلى تفعيل دور مجلس الإدارة للاضطلاع بمسؤولياته وممارسة المهام

المنوط القيام بها بكفاءة وفاعلية من خلال قيام لجنة التدقيق بالتحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه بفاعلية وتقديم توصيات لمجلس الإدارة من شأنها تفعيل النظام وتطويره بما يحقق أغراض الشركة ويحمي مصالح المساهمين والمستثمرين بكفاءة عالية وتكلفة معقولة، إلى جانب دورها في دراسة السياسات التي تتبناها الشركة قبل اعتمادها وأي تغيير فيها وتقديم ما تراه اللجنة من مقترحات بشأنها آخذة بنظر الاعتبار ملاءمتها لطبيعة أعمال الشركة وأثرها على نتيجة أعمالها ومركزها المالي ودراسة القوائم المالية المرحلية والسنوية قبل عرضها على مجلس الإدارة وإبداء الرأي والتوصية في شأنها مع تعزيز الاتصال بين المدقق الخارجي ومجلس الإدارة وحل النزاعات التي قد تنشأ بينهما والتأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين (الرحيلي، 2008، 195).

2 - علاقة لجنة التدقيق بالتدقيق الداخلي

تاريخياً كانت لجنة التدقيق مسؤولة عن الإشراف على التقارير المالية السنوية التي تعدها الإدارة، واليوم امتد هذا الدور ليشمل أيضاً ضمان قوة إجراءات الرقابة الداخلية والإشراف على أنشطة التدقيق الخارجي، ولغرض تحمل مسؤولياتها الإشرافية بشكل أفضل فإنها تعتمد على التدقيق الداخلي كأحد الدعائم الأساسية التي تساعد في تحقيق حوكمة أفضل للشركات مما يفرض أهمية قيام التدقيق الداخلي بالتعاون مع لجنة التدقيق خصوصاً عند تحديد وإدارة المخاطر وعند فحص نظام الرقابة الداخلية من خلال تقديم التقديرات المستمرة للمخاطر التي تتعرض لها الشركة وإجراءات الرقابة الداخلية للتغلب على تلك المخاطر ليسهم ذلك في زيادة

فاعلية وجودة الإدارة وتقوية البنى التحتية للشركة وتحسين فاعلية لجنة التدقيق هذا من جانب، ومن جانب آخر فإن وظيفة التدقيق الداخلي تزود لجنة التدقيق بالمعلومات الملائمة المتمثلة بالأعمال غير القانونية، الأخطاء، عدم الكفاءة والفاعلية، ضعف الرقابة وتعارض المصالح وغيرها من المعلومات التي ترد في تقرير المدقق الداخلي، لذا نجد أن لجنة التدقيق تهتم بعقد اجتماعات خاصة مع المدققين الداخليين للتأكد من سلامة وكفاية وسائل المتابعة التي وضعتها الإدارة لمواجهة المخاطر التي تكتنف عملية اعداد التقارير المالية، والتأكد من وجود تنسيق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بعدها حلقة اتصال فعالة بينهما. كما ان وجود لجنة التدقيق سيدعم استقلالية المدقق الداخلي ويتسبب في زيادة كفاءة وفاعلية إدارة التدقيق الداخلي والاعتماد على ضوابط وقائية تمنع حدوث الأخطاء أو تقليلها أو اتخاذ الإجراءات التصحيحية السريعة وتقويم أعمال التدقيق الداخلي وإجراءات الرقابة الداخلية، إذ إن للجنة التدقيق دوراً في تعيين المدقق الداخلي وترقيته ومكافئته أو الاستغناء عنه والمساعدة في تحديد مؤهلاته ومهامه والسعي لتوافر الموارد الكافية لأداء

مهامه، إذ يشير ذلك إلى أن جودة العلاقة التكاملية بين الطرفين ستنعكس إيجابياً على جودة حوكمة الشركات (عيسى، 2008، 79).

3 علاقة لجنة التدقيق بالتدقيق الخارجي

إن الهدف الأساس من تكوين لجنة التدقيق هو تأكيد وزيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية، وفي سبيل تحقيق ذلك فإن لجنة التدقيق تسعى نحو دعم استقلالية التدقيق ومساعدة المدقق الخارجي على أداء عملية التدقيق دون أية ضغوط تؤثر سلباً على مصداقية نتائجه أو كفاءته وبالتالي التشكيك في صحة تقريره المقدم ويتم ذلك من خلال اضطلاع اللجنة بمهمة ترشيح المدقق الخارجي الذي سيتم تعيينه وعزله وتغييره والإسهام في تحديد أجوره وتقييم عمله مع تحديد الأساس المعتمد في ذلك، وحل النزاعات التي قد تنشأ بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي أو الإدارة فهي أداة اتصال فاعلة تسهم في توافر أو زيادة فرص احتمال تنفيذ الإدارة للاقتراحات الملائمة التي يقدمها المدقق الخارجي وما يتبعه ذلك من تحسين جودة الأداء المهني والوقوف على نقاط الضعف الجوهرية في تصميم أو تشغيل هيكل الرقابة الداخلية وفي الوقت المناسب، إذ إن تحقيق التنسيق بين أعضاء اللجنة وبين المدقق الخارجي من خلال تحديد مجال التدقيق ومراجعة القوائم المالية قبل وبعد النشر سواء تلك المتعلقة بالسياسات المحاسبية المعتمدة والتغييرات المقترحة بصدها أو تلك الخاصة بالصعوبات والمشاكل التي تكتنف أداء عمله يمكن أن يعزز مهام التدقيق بشكل أفضل ويدعم بالتالي آليات تنفيذ حوكمة الشركات (يعقوب، 2006، 72).

علاقة لجنة التدقيق بالأطراف ذات المصالح:

تبرز أهمية لجنة التدقيق كونها تمثل أحد أهم آليات الرقابة في الشركات وتمثل نقطة الارتكاز لتطوير التقارير المالية و حماية مصالح المساهمين من خلال إشرافها على إعداد التقارير المالية وأداء الإدارة والمدقق الداخلي والخارجي ومد خط اتصال بين تلك الأطراف والتخفيف من مشكلة المعلومات غير المتماثلة بين الإدارة ومجلس الإدارة وغلق فجوة التوقعات من خلال مراقبة الإدارة وتحسين استقلالية المدقق الخارجي إلى جانب أن وجودها قد يحقق انخفاض نسبي في معدل حدوث التصرفات المالية غير القانونية مع توافر الثقة والمصداقية في البيانات والمعلومات المالية المقدمة للإطراف المستفيدة، إذ يؤكد ذلك إن للجنة التدقيق بعدها آلية من آليات الحوكمة دوراً محورياً في الارتقاء بجودة التقارير المالية (سامي، 2009، 25).

سابعاً: المعوقات المؤثرة على فاعلية لجان التدقيق في الشركات

وتتمثل التحديات والمشاكل التي من المتوقع أن تواجه تطبيق لجان التدقيق في الشركات حسب رأي الباحثين بالآتي:

- 1 - عدم وضوح شكل ودور وفائدة لجان التدقيق.
 - 2 - تعاني الشركات بصورة عامة من مستوى عال من التكتّم وعدم الإفصاح نظراً لعدم تقدير المديرين قيمة الإفصاح والشفافية.
 - 3 - عدم التفهم الكامل لدور اللجان ومهامها وأسلوب تنفيذها.
 - 4 - عدم توفير الإمكانيات المناسبة للجان.
 - 5 - عدم تقييم أعمال اللجان وكل عضو فيها.
 - 6 - عدم التنسيق مع مراقب الحسابات الخارجي والاستفادة من عمله وخبراته.
 - 7 - صعوبة توفير مهنيين ذوي خبرة بمستوى يفوق مستوى الجهات التي يتم الرقابة عليها.
- ولكي تتمكن لجنة التدقيق من إنجاز مهامها عملياً لا بد من توفير السلطة والمكانة الملائمة لها، ويجب أن يحضر عضو اللجنة برنامج تعليم متعلق بالتدقيق مزود من خلال مؤسسة مهنية بشكل دوري. ويجب أن تعقد لجنة التدقيق اجتماعاً واحداً على الأقل كل ثلاثة شهور، وقد يسمح بحضور الإدارة والمديرين الماليين ورئيس قسم التدقيق الداخلي أو المدقق الخارجي. وإذا كان جدول أعمال لجنة التدقيق يتضمن تقييم أداء الإدارة فيجب عدم السماح بحضور الإدارة. ويجب أن يحاول أعضاء اللجنة جمع المعلومات وتبادل الآراء من خلال الاتصال الفردي والمنفصل للاجتماعات الرسمية بالإدارة وموظفي التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي.

المبحث الثالث: الحكومة الرشيدة

تقوم الحكومة الرشيدة على وجود مؤسسات كفوءة تستجيب لحاجات السكان وتعزز العدالة الاجتماعية وتضمن المساواة في الحصول على الخدمات وهي آلية تعمل على طرح القضايا الهامة في الدولة وتعد قيمة هامة لتعزيز مبدأ الحق في الديمقراطية وأهمية مشاركة المواطنين في القضايا العامة لمجتمعاتهم ولأوطانهم مما يمكنهم من المساهمة في تحديد حاجاتهم وأولوياتهم التنموية والمشاركة في صنع القرار الاقتصادي والاجتماعي الخاص بهم وبأسرهم وبالمجتمع الذي يعيشون فيه.

أولاً : مفهوم الحكم الرشيد:

الحكمانية (الحكم) عبارة عن مصطلح تم البدء في استخدامه مع بداية عقد التسعينيات إذ تزايد استخدام هذا المصطلح بشكلٍ واسع في المراحل الأخيرة من عقد التسعينيات وأصبح شائع الاستخدام من قبل خبراء الإدارة، وبشكلٍ خاص من قبل المنظمات الدولية مثل : البنك الدولي ومشروع الأمم المتحدة الإنمائي... وغيرهما من المنظمات الدولية والإقليمية والمحلية ولقد تعددت التعريفات الخاصة بمصطلح

الحكمانية إذ عرفها البنك الدولي في عام 1992 بأنها: "الوسيلة التي يتم بها ممارسة السلطة في إدارة الموارد الاقتصادية والاجتماعية اللازمة للتنمية"، وعرّفها البرنامج الإنمائي للأمم المتحدة بأنها : "ممارسة السلطة الاقتصادية والسياسية والإدارية لإدارة شؤون الدولة على كافة المستويات"، أما الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية فتعرف الحكمانية على أنها : "قدرة الحكومة على الحفاظ على السلام الاجتماعي وضمان القانون والنظام والترويج إلى خلق الظروف الضرورية للنمو الاقتصادي، وضمان الحد الأدنى من التأمين الاجتماعي" (البرادعي، 2003، 6).

إلا أن أغلب الكتاب يرون أنّ الحكمانية تتعلق باتخاذ القرارات نحو التوجهات للمجتمع ولمؤسساته المختلفة، فهي تتضمن التفاعلات ضمن الهياكل والعمليات والتقاليد والتي تحدد كيفية ممارسة السلطة وكيفية اتخاذ القرارات وكيفية تعبير المواطنين ومن يهتمهم الأمر عن وجهات نظرهم. لذا فإنها تتعلق بالسلطة و العلاقات ومساءلة متخذي القرارات. لذلك من الممكن استخدام الفكرة في مضامين مختلفة على المستوى العالمي، والوطني، والمحلي، والمجتمعي أو المؤسسي (الكايد، 2003، 11). وفي هذا الإطار حاول الكايد أن يصنّف التعريفات التي تتناول المفهوم في الأدبيات المختلفة إلى ستة محاور يمكن تلخيصها على النحو الآتي (الكايد، 2002، 10):

- 1 **المحور الأول:** ويدرس العلاقة بين آليات السوق من جانب والتدخل الحكومي من جانب آخر فيما يتعلق بتقديم الخدمات العامة والذي يعكس الحد من التدخل الحكومي والاتجاه نحو الخصخصة كمؤشرات للتعبير عن عدم تدخل الحكومة إلا عند الضرورة.
- 2 **المحور الثاني:** ويبحث الحكمانية من خلال التركيز على المنظمات الخاصة ويركز على مطالب المعنيين بالمنظمة وكيفية إرضاء الزبون.
- 3 **المحور الثالث:** ويعبر عن اتجاه الإدارة الحكومية الجديد والقائم على إدخال أساليب إدارة الأعمال وإدخال قيم جديدة مثل المنافسة، قياس الأداء، التمكين، ومعاملة المستفيدين من الخدمة كزبائن.
- 4 **المحور الرابع:** ويعبر عن الحكمانية الجيدة ، وهو امتداد للمحور الثالث ويزيد عليه في الربط بين الجوانب السياسية والإدارية.
- 5 **المحور الخامس:** ويعبر عن أن السياسات العامة ما هي إلا محصلة للتفاعلات الرسمية وغير الرسمية بين عدد من الفاعلين (الحكومة، القطاع الخاص، المجتمعات المدنية) على المستويين المحلي والمركزي. إذ لم تعد الحكومة هي الفاعل الوحيد وأن هناك مساواة في الأدوار بين الفاعلين.
- 6 **المحور السادس:** ويرى أن مفهوم الحكمانية يتمثل في إدارة مجموعة من الشبكات المنظمة في عدد من الأجهزة الحكومية.

ثانياً: مكونات الحكومة الرشيدة

تتضمن الحكمانية ثلاثة ميادين رئيسة هي (الكايد، 2003، 45):

1- الحكومة

تتشكل الحكومة في الدول ذات النظام الانتخابي من حكومة منتخبة وجهاز تنفيذي. وهذا الأمر يسري على الحكومات التي يتم تشكيلها وفقاً لأحزاب يتم الانتخاب وفقاً لها، ونعلم جيداً أن للحكومات وظائف عديدة يمكن أن نذكر منها، كونها تركز على البعد الاجتماعي فهي تحدد المواطن والمواطنة في المجتمع، وكونها صاحبة السلطة فهي تتحكم وتراقب ممارسة القوة، وكونها مسؤولة نحو تقديم الخدمات العامة للمواطنين تعمل على تهيئة البيئة المساعدة على التنمية البشرية في المجتمع.

2- القطاع الخاص

تشكل الدولة أكبر قوة لتحقيق التنمية يشاركها في ذلك القطاع الخاص إذ إن هناك تحولاً واضحاً في معظم دول العالم نحو الاعتماد على القطاع الخاص واقتصاديات السوق وتطبيق برامج الإصلاح الاقتصادي من قبل العديد من الدول النامية.

لذا يرى الباحثون أن مفهوم الحكمانية الجيدة يعطي دوراً كبيراً للقطاع الخاص في إحداث النقلة النوعية على نطاق المجتمع وذلك من خلال التفاعل والتكامل مع دور الحكومة ودور المجتمعات المدنية بشكل متكامل.

3- المجتمعات المدنية

تعمل منظمات المجتمع المدني على إشراك الأفراد والناس في النشاطات الاقتصادية والاجتماعية وتعمل على تنظيمهم في جماعات ذات قوة للتأثير في السياسات العامة والحصول على حق الدخول للموارد العامة، وبشكل خاص للفئات الفقيرة. لذا نجد أن منظمات المجتمع المدني وفي مقدمتها المنظمات غير الحكومية تساعد على تحقيق إدارة أكثر ترشيداً للحكم من خلال علاقاتها بين الفرد والحكومة ومن خلال تعبئتها لأفضل الجهود الفردية والجماعية. ان منظمات المجتمع المدني تعمل على تهيئة البيئة المساعدة على تحقيق التنمية البشرية دون ان يقتصر ذلك على القطاع الخاص والحكومة فقط فمنظمات المجتمع المدني تساعد الناس على تجاوز فشل نظام السوق في بعض الأحيان.

ويمكن القول في هذا المجال أن منظمات المجتمع المدني واسعة النطاق ومتنوعة في مجالاتها واهتماماتها والتي تشمل الاتحادات العمالية والنقابات المهنية، والمنظمات غير الحكومية، والمنظمات التي لا تسعى للربح، والجمعيات الخيرية والاجتماعية والدينية والثقافية والعلمية، والتعاونيات، الأحزاب السياسية، والنوادي، وجماعات البيئة، والأكاديمية، والبحثية، وحماية المستهلك، والأحياء المحلية والتي ليس لها علاقة مباشرة وظيفياً وتنظيمياً مع منظمات القطاع الخاص أو الحكومي.

ثالثاً: عناصر الحكم الرشيد

إن مفهوم الحكم الرشيد يتضمن الإشارة إلى مفاهيم الشفافية والمساءلة، ودولة القانون والمشاركة اللامركزية والتنسيق. وإن هذا المفهوم يتسق مع الاتجاهات الأخرى السائدة مثل مفهوم اقتصاد السوق، واستعادة دور الديمقراطية واحترام حقوق الإنسان.

ويعد مفهوم حسن الحكم وهو أحد الشروط الأساسية للتنمية، أكثر المفاهيم إثارة للجدل في الدول النامية والتعبير عن هذا المفهوم يتسع ليشمل مجموعة من المحاور يربط أحدها بين كل من الشفافية والمساءلة من جانب كوسائل للإدارة الجيدة للدولة وللمجتمع، وبين الديمقراطية من جانب آخر. ويربط الآخر بين آليات السوق ودرجة التدخل الحكومي فيما يتعلق بتقديم الخدمات العامة في إطار التعرف على العلاقة بين كل من الدولة والسوق (السيد، 1999، 20). ومن هنا يمكن القول إن عناصر الحكم الرشيد تتمثل في (البرادعي، 2005، 11-12):

1 - إصلاح القطاع العام

يطرح البنك الدولي نموذجاً للإصلاح الإداري يركز على التغيير في دور الدولة ويدعو إلى الخصخصة وإلى دولة أصغر تمكن القطاع الخاص من النمو.

2 -المساءلة

فهي تتبع من مفهوم التمثيل الشعبي وهو مفهوم يمتد إلى زمن الخلفاء الراشدين. التمثيل في مفهومه المتعلق بإدارة الحكم يعني أن من اختيروا للحكم باسم الشعب يخضعوا للمساءلة من قبل الشعب عن فشلهم وللمكافئة عل نجاحاتهم. وهناك مساءلة داخلية وخارجية، الخارجية: يقوم بها الشعب بمساءلة حكوماته، أما الداخلية: فتقوم الحكومة بغية حماية المصلحة العامة بإرساء أنظمة وحوافز متعددة تحكم سلوك المنظمات المختلفة ضمن الحكومة.

3 -الشفافية

يرتبط عنصر الشفافية بعنصر المساءلة ومن ذلك تجميع وتوفير وإشادة البيانات الملائمة عن السياسات وعن أداء المنظمات الحاكمة.

4 -الإطار القانوني للتنمية

يدعو البنك الدولي إلى إصدار قوانين جديدة خاصة بالنشاط الاقتصادي فضلاً عن التدريب القانوني. لا يمكن الحديث عن الحكم الرشيد أو الحكم الصالح في دول العالم الثالث دون الحديث عن الفساد والإصلاح (www.a-m-c.org) والديمقراطية. فالإصلاح هو حجر الأساس في بناء الحكم الصالح ومن مبادئه نذكر الآتي (

أ- إحلال معيار الكفاءة بدل معيار الولاء، سواء أكان ولاء العلاقة القرابية أم العشائرية أو المحسوبية.

ب- إحلال سلطة القانون مكان سلطة أجهزة المخابرات والأمن لتنظيم الحياة العامة في بعديها المدني والسياسي.

ج- مبدأ المسؤولية بمعنى الشعور والإحساس بالواجب وما يقتضيه هذا الواجب فيما يتعلق بالشأن العام بدلاً من التمتع واستباحة الموارد العامة وكأنها إقطاعية خاصة أو عائلية.

مما سبق عرضه يرى الباحثون أن فرض الحكم الجيد أو الرشيد سواء من قبل السلطات الوطنية أو المنظمات الدولية لا يمكن خلقه بين عشية وضحاها، إذ إن الوظيفة الأساسية للدولة في هذه العملية هي توفير البيئة المناسبة لتحقيق الحكمانية الجيدة ولكن تحقيقها الفعلي يتطلب قناعة ومشاركة المحكومين (المواطنين). ولمنظمات المجتمع المدني دور هام في تعزيز المشاركة المدنية وبناء الثقة ، وإن تطبيق فكرة الحاكمة الرشيدة هو السلاح الأمثل لمحاربة الفساد في منظمات المجتمع فضلا عن ذلك ف إن لها أهدافا كثيرة أهمها:

أ - تحقيق الانسجام والعدالة الاجتماعية وذلك بتحديد الحد الأدنى لمستوى معيشة كافة المواطنين وتحقيق مستوى من الحياة الكريمة لهم.

ب - جعل المواطن محور اهتمام متخذي القرار وبناء البرامج المجتمعية على سماع المواطنين.

ج - تحقيق وإدامة حالة من الشرعية في المجتمع.

د - الكفاية في تحقيق التنمية الاقتصادية وفي تخصيص واستغلال الموارد العامة وتكليف الإدارة العامة لاحتياجات المواطنين في توزيع المال العام.

رابعا: علاقة الحكم الرشيد بالنمو الاقتصادي

إن الحكم الرشيد موضوع مهم في أي نقاش حول التنمية ؛ لأنه مرتبط بالنمو الاقتصادي فالدراسات التي أجراها البنك الدولي تظهر العلاقة الموجودة بين الحكم الرشيد وارتفاع نصيب الفرد من الدخل الوطني. إذ إن الأبحاث التي أجراها صندوق النقد الدولي تظهر أن أتباع المقاييس الرئيسية للشفافية و الوضوح تؤدي إلى مما يشير إلى أن المستثمرين % إلى 17% تخفيض سعر القروض الدولية و المحلية بنسبة تتراوح بين 7 يعدون الحكم الصالح عاملا مخفضا لمخاطر الاستثمار.

إن الحكم الصالح يزيد من فاعلية المساعدات ويشجع على استخدام الموارد المحلية بشكل أفضل. كما إن المناخ الذي يهيئه وجود سياسة قوية مدعومة بمؤسسات المساءلة العامة يساهم في ضمان أن أموال المساعدات لن تهدر أو يساء استخدامها، وبالتالي يؤدي إلى مزيد من التنمية الاقتصادية مقابل أموال المعونات، وذلك مثلما تساعد الشفافية والوضوح على أن الأموال لن تهدر أو يساء استخدامها، وبنفس الطريقة يضمن الحكم الصالح استخداما أكثر كفاءة وفعالية للموارد العامة المحلية؛ إذن فلا عجب أن يكون

صلاح الحكم هو لب التنمية الدولية، والمحلية، وهكذا فإن صلاح الحكم أساسي إذا أردنا تخفيض الفقر في العالم. فصلاح الحكم ومحاربة الفساد والالتزام المستديم ببناء الكفاءات والقدرات يعد عاملاً أساسياً للنجاح في محاربة الفقر.

خامساً: أهداف الحكم الرشيد

من أهم أهداف الحكم الرشيد ما يأتي (المشهداني، 2011، 15):

- 1 إعمال الانسجام والعدالة الاجتماعية بتوفير الحد الأدنى من المتطلبات والحاجات الضرورية للإنسان والتي توفر له مستوى من المعيشة الكريمة تتيح المجال للإبداع والتميز.
- 2 توفير مستوى من الشرعية في المجتمع.
- 3 تحقيق مستوى من الكفاءة والتعاون لدى الأفراد والمؤسسات لخلق بيئة اجتماعية داعمة.

سادساً: مقومات الحكم الرشيد:

من أجل تبني الحاكمية الرشيدة لابد من توفر العديد من المقومات منها (سليمان، 2006، 52):

- 1 تمكين القوى البشرية على المستوى المحلي من إداريين وفنيين بالتدريب والتوعية وتنمية المهارات المطلوبة عن طريق دعم مؤسسات المجتمع المدني وحث المواطنين بالانضمام والمشاركة بها.
 - 2 - تنمية مستوى مشاركة السكان المحليين في صياغة السياسات واتخاذ القرارات.
 - 3 - تبني أساليب جديدة في الإدارة وتطوير البناء المؤسسي قائمة على الشفافية والمساءلة.
- تتطلب الحاكمية الرشيدة توفير بنية أساسية وتنمية ثروات وتطوير إمكانيات المؤسسات القائمة من خلال توفير الآليات المناسبة للعمل ودعم ما هو قائم لضمان المشاركة الفعالة من المواطنين.

المبحث الرابع الجانب العملي: تحليل البيانات وتفسيرها

1. عينة البحث

بلغ حجم عينة البحث 110 مفردة وقد تم توزيع الاستبانة على جميع أفراد العينة تم استرداد 101 استبانة منها، وبعد تفحص الاستثمارات تم استبعاد استمارة واحدة نظراً لعدم تحقيق الشروط المطلوبة منها، وبذلك يكون عدد الاستثمارات الخاضعة للدراسة 100 استبانة. والجدول الآتية تبين خصائص وسمات عينة البحث.

المجموعة الأولى: البيانات الشخصية والوظيفية:

أ - توزيع العينة حسب المؤهل الدراسي: يبين الجدول (1) كيفية توزيع العينة المأخوذة بالنسبة للمؤهل الدراسي:

جدول رقم (1)

توزع العينة حسب المؤهل الدراسي

النسبة المئوية %	التكرارات	الفئات
4%	4	ماجستير
61%	61	بكالوريوس
35%	35	دبلوم
0%	0	دبلوم عالي
100%	100	أجمالي

نلاحظ من الجدول السابق أن حملة شهادة البكالوريوس والماجستير يشكلون 65% من افراد العينة.

ب **توزع العينة حسب التخصص:** الجدول (2) يبين توزع العينة حسب التخصص:

جدول رقم (2)

توزع العينة حسب التخصص

النسبة المئوية %	التكرارات	الفئات
78%	78	محاسبة
15%	15	إدارة
2%	2	قانون
5%	5	أخرى
100%	100	أجمالي

يلاحظ من الجدول أن 78% من المستجوبين هم من المحاسبين.

ت **توزع العينة حسب العنوان الوظيفي:** يبين الجدول (3) كيفية توزع العينة بحسب العنوان الوظيفي:

جدول رقم (3)

توزع العينة حسب العنوان الوظيفي

النسبة المئوية %	التكرارات	الفئات
1%	1	مدير عام
1%	1	معاون مدير عام
1%	1	مدير تنفيذي
4%	4	مدير أقدم
6%	6	مدير
12%	12	معاون مدير
10%	10	رئيس هيئة تدقيق
25%	25	مدقق أقدم
22%	22	مدقق
3%	3	معاون مدقق

2%	2	مدير حسابات أقدم
1%	1	مدير حسابات
2%	2	محاسب أقدم
2%	2	معاون محاسب
100%	100	أجمالي

يلاحظ من الجدول السابق أن 95% من المستجوبين هم ممن يشغلون وظيفة مدقق او محاسب على الأقل.

2. تحليل فقرات البحث و اختبار فرضياته:

تحليل فقرات المحور الأول: دور لجان التدقيق في دعم الحوكمة: تم ترتيب الفقرات تنازلياً وكما يأتي:

- 1 - إنفراد عينة البحث متفقون على أن لجان التدقيق يجب أن ترفض الهدايا أو الهبات وكل ما من شأنه أن يؤثر على استقلاليتها ونزاهتها. وقد حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي بلغ (4.82) وانحراف معياري بلغ (0.73).
- 2 - إنفراد عينة البحث متفقون على أن تحديد نطاق أداء عمل لجان التدقيق و توصيل النتائج يجب ألا يحدث أي تدخل في عملها وقد حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي بلغ (4.56) وانحراف معياري بلغ (0.70).
- 3 - إنفراد عينة البحث متفقون على أن على لجان التدقيق اتخاذ قراراتهم واضعين المصلحة العامة في الاعتبار وقد حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي بلغ (4.48) وانحراف معياري بلغ (0.68).
- 4 - إنفراد عينة البحث متفقون على أن لجان التدقيق تضمن استقلالية تامة للتدقيق الداخلي وقد حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي بلغ (4.41) وانحراف معياري بلغ (0.71).
- 5 - إنفراد عينة البحث متفقون على أن لتقارير لجان التدقيق التأثير الفعال في تحسين كفاءة أداء الجهات الخاضعة للتدقيق وقد حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي بلغ (4.35) وانحراف معياري بلغ (0.65).
- 6 - إنفراد عينة البحث متفقون على أن عدم الاهتمام بالتقارير التي تصدرها لجان التدقيق يضعف من أداء هذه اللجان وقد حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي بلغ (4.32) وانحراف معياري بلغ (1.12).
- 7 - إنفراد عينة البحث متفقون على أن لجنة التدقيق يجب أن تتكون من أعضاء من مجلس الإدارة غير التنفيذيين وقد حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي بلغ (4.24) وانحراف معياري بلغ (0.74).

8 - إفراد عينة البحث متفقون على أن لجنة التدقيق تعد نائب عن السلطة التشريعية في مراقبة السلطة التنفيذية(الحكومة) وقد حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي بلغ (4.20) وانحراف معياري بلغ (1.035).

9 - إفراد عينة البحث متفقون على أن تقديم التأكيد المعقول من قبل لجان التدقيق بوضع الوحدة والإفصاح التام عما يدور فيها وإبلاغ مجلس الإدارة عن أية مستجدات جوهرية يؤثر على سلامة البيانات المالية وقد حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي بلغ (4.10) وانحراف معياري بلغ (0.59).

10 - إفراد عينة البحث متفقون على أن القوانين والتشريعات الخاصة بلجان التدقيق تنصب على حقوق أصحاب المصالح وحول المساءلة والتي تمثل الصفة الغالبة لإستراتيجية الحوكمة وحق التصويت وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة وقد حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي بلغ (4.00) وانحراف معياري بلغ (0.59).

الجدول الآتي يوضح الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول:

جدول رقم (4)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول

الترتيب	Std.(الانحراف المعياري)	Weight Mean(الوسط الحسابي(الموزون))	السؤال
8	1.035	4.20	Q1
7	0.74	4.24	Q2
4	0.71	4.41	Q3
9	0.59	4.10	Q4
1	0.73	4.82	Q5
2	0.70	4.56	Q6
10	0.59	4.00	Q7
3	0.68	4.48	Q8
5	0.65	4.35	Q9
6	1.12	4.32	Q10
	7.545	43.48	مجموع

تحليل فقرات المحور الثاني: دور الحوكمة في تعزيز الحكم الرشيد:

1. إفراد عينة البحث متفقون على أنه يجب أن تمارس السلطة السياسية أعمالها ضمن معايير محددة لتحقيق تنمية موارد الدولة القصيرة والطويلة الأمد وقد حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي بلغ (4.53) وانحراف معياري بلغ (0.73).
2. إفراد عينة البحث متفقون على أنه لا بد من وجود الشفافية والمساءلة والمساواة وتكافؤ الفرص وقد حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي بلغ (4.38) وانحراف معياري بلغ (0.75).
3. إفراد عينة البحث متفقون على ضرورة النظر إلى المحاسبة بعدها عنصراً مهماً في الحكم الرشيد وقد حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي بلغ (4.28) وانحراف معياري بلغ (0.85).

4. إن أفراد عينة البحث متفقون على أن التخطيط والاختيار والمفاضلة بين البدائل يعد من العناصر الأساسية في الحكم الرشيد وقد حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي بلغ (4.27) وانحراف معياري بلغ (0.69).
5. إن أفراد عينة البحث متفقون على ضرورة العمل بقوانين وأنظمة وتشريعات ولوائح متداولة شفافة ومتعارف عليها وقد حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي بلغ (4.26) وانحراف معياري بلغ (0.69).
6. إن أفراد عينة البحث متفقون على أنه لا بد من وجود قيادة مميزة وخطط تنمية إستراتيجية مرنة وان تطبيق مبادئ الحوكمة يعالج الفساد المالي والإداري وقد حصلت الفقرتين على نفس الوسط الحسابي وقدره (3.99) ونفس الانحراف المعياري وقدره (0.89).
7. إن أفراد عينة البحث متفقون على أن الاستقرار والأمن والتنمية الاقتصادية والاجتماعية المستدامة هي من نتائج الحكم الرشيد وقد حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي بلغ (3.74) وانحراف معياري بلغ (0.80).
8. إن أفراد عينة البحث متفقون على أن المشاركة المجتمعية الفعالة من قبل منظمات المجتمع المدني يساهم في دعم الحكم الرشيد وقد حصلت هذه الفقرة على وسط حسابي بلغ (3.71) وانحراف معياري بلغ (0.72).
9. إن أفراد عينة البحث متفقون على أن توعية دوائر الدولة ومنظمات المجتمع المدني والتعاون فيما بينها يساهم في تحقيق الحكم الرشيد وقد حصلت الفقرة على وسط حسابي بلغ (3.5) وانحراف معياري بلغ (0.56).

الجدول الآتي يوضح الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني:

جدول رقم (5)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني

السؤال	Weight Mean(الوسط الحسابي(الموزون))	Std.(الانحراف المعياري)	الترتيب
Q1	3.99	0.89	6
Q2	4.26	0.69	5
Q3	4.53	0.73	1
Q4	3.71	0.72	8
Q5	4.38	0.75	2
Q6	3.99	0.89	6
Q7	4.28	0.85	3

4	0.69	4.27	Q8
7	0.80	3.74	Q9
9	0.56	3.50	Q10
	8.57	40.66	اجمالي

وفي ضوء ما تم التوصل إليه في التحليل السابق يتم التحقق من صحة فرضيات البحث وكالاتي:

الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين دور لجان التدقيق وبين تعزيز مستوى الحوكمة ، إذ بلغ الوسط الحسابي 43.48 والانحراف المعياري 7.545 كما في الجدول (4).

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين دور الحوكمة وبين تعزيز الحكم الرشيد ، إذ بلغ الوسط الحسابي 40.66 والانحراف المعياري 8.57 كما في الجدول (5).

بين لجان التدقيق والحوكمة من جهة و α **الفرضية الثالثة:** توجد علاقة ارتباط عند مستوى دلالة $=0.05$ الحكم الرشيد من جهة اخرى. وقد تم استخدام اختبار بيرسون لاختبار تلك العلاقة عند مستوى دلالة والنتائج هي كما مبينة في الجدول (6) أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05α المحسوبة تساوي 0.61، مما يدل على وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية $r=0.05$ ، كما أن قيمة بين لجان التدقيق والحوكمة من جهة و الحكم الرشيد من جهة أخرى. عند مستوى $=0.05$

جدول رقم (6)

معامل الارتباط بين لجان التدقيق والحوكمة من جهة و الحكم الرشيد من جهة أخرى

الحكم الرشيد	الإحصاءات	المحور
0.61	معامل ارتباط	لجان التدقيق والحوكمة
0.000	مستوى الدلالة	
100	حجم العينة	

المصدر: من إعداد الباحثين باستخدام البرنامج الإحصائي spss.

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

يمكن تلخيص أهم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بما يأتي:

- 1 تعد لجنة التدقيق إحدى آليات تنفيذ حوكمة الشركات الهامة ولها دور فاعل ومنسق مع أطراف الحوكمة ذات الصلة من مجلس الإدارة، المدقق الداخلي، المدقق الخارجي، المساهمين والإطراف الأخرى ذات المصلحة.
- 2 يؤدي الالتزام بآليات الحوكمة وقواعدها من قبل الشركات المملوكة للدولة إلى الحد من الفساد المالي والإداري فيها وزيادة كفاءة أدائها.
- 3 توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين دور لجان التدقيق وبين تعزيز مستوى الحوكمة.
- 4 توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين دور الحوكمة وبين تعزيز الحكم الرشيد.
- 5 توجد علاقة ارتباط قوية وموجبة بين كل من لجان التدقيق والحوكمة معاً من جهة و الحكم الرشيد من جهة أخرى.

ثانياً: التوصيات

- 1 على إدارة الشركات العاملة في إقليم كردستان العراق تطبيق آليات الحوكمة التي أوردتها الباحثون للوقاية من مشاكل الفساد المالي والإداري التي يكون لها تأثير سلبي على أداء تلك الشركات.
- 2 يجب على الشركات المساهمة تبني إطار عمل حوكمة الشركات بشكل يضمن الإفصاح الدقيق في الوقت المناسب عن جميع الأمور المالية وغير المالية لكي تضمن مساهمة تلك الشركات في تفعيل اقتصاد الإقليم.
- 3 إنشاء معهد مهني لتنظيم وتطوير أداء أعضاء لجان التدقيق، وتنظيم مسألة التعليم المهني المستمر لأعضائها ، والعمل على إرساء المقومات العلمية والعملية الواجبة لمنظومة لجان التدقيق وتنظيم البرامج التدريبية اللازمة للمرشحين لعضوية اللجان.
- 4 تبني تشكيل لجان التدقيق في جميع المنظمات الحكومية وغير الحكومية و تفعيل ممارسات تلك اللجان للرقابة على أداء الشركات ومساندتها في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بشكل سليم وتعزيز آليات تنفيذها للوصول إلى إقامة حكم رشيد.

المصادر

أولاً: العربية

- 1 -البياتي، غازي عبدالعزيز سليمان واحمد، جيا كريم، جودة التدقيق وأثره في تحسين مستوى حوكمة الشركات دراسة ميدانية في ديوان الرقابة المالية/ إقليم كردستان العراق ، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي جامعة نوروز في دهوك،2014.

- 2 البرادعي، محمد عبد القادر، 2003، "إطار مقترح لمحددات مساهمة لجان التدقيق في تحقيق جودة التقرير المالي: دراسة تطبيقية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد التاسع والعشرون، العدد الأول.
- 3 الجادر، عبدالله فهد العبد، 2008، "تطبيق حوكمة الشركات الحل الأمثل لتفادي أزمة سوق الأوراق المالية"، القبس الاقتصادي، العدد 41.
- 4 جريجوري، هولي و ليليان، جيسون "دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات " من كتاب حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين، مركز المشروعات الدولية الخاصة، الطبعة الثالثة، واشنطن 2008.
- 5 ياسين، عمرو، 2008، " دور المراجعة الداخلية ومبادئ حوكمة الشركات " ، مجلة التنفيذي، ربع سنوية، مركز المديرين المصري.
- 6 يعقوب، فيحاء عبد الله، 2006، " التدقيق الداخلي ودوره في التحكم المؤسسي" اطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.
- 7 الكايد، زهير عبد الكريم، 2002، "المفهوم المعاصر للإدارة المجتمعية" ورقة عمل "المؤتمر الدولي السابع: إدارة المؤسسات الأهلية والتطوعية في المجتمعات المعاصرة" قناة القصباء- الشارقة 17-18، الإمارات العربية المتحدة 2002.
- 8 الكايد، زهير عبد الكريم "الحكمانية قضايا وتطبيقات" منشورات المنظمة العربية للعلوم الإدارية، القاهرة، 2003.
- 9 ميخائيل، اشرف حنا، 2005، "تدقيق الحسابات واطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات"، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة . مصر .
- 10 - المشهداني، بشرى نجم عبد الله، 2007، "الإطار المقترح لحوكمة الشركات المساهمة " أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
- 11 - سامي، مجدي محمد، 2005، " دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها علي جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية "، المؤتمر الخامس بعنوان حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية الجزء الأول، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- 12 - سامي، مجدي محمد، 2009، " المراجعة الخارجية إحدى آليات حوكمة الشركات، المؤتمر العلمي الأول لحوكمة الشركات، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الملك خالد.

- 13 - سليمان، محمد مصطفى، 2006، "حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والاداري- دراسة مقارنة"، الدار الجامعية، مصر.
- 14 التسعدي، مصطفى حسن بسيوني، 2005، "المراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات من منظور طبيعة خدمات المراجعة الداخلية"، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة . مصر العربية.
- 15 - السقا، السيد (إطار نظري مقترح لقياس وتطوير فعالية لجان المراجعة في شركات المساهمة السعودية)، مجلة التجارة والتمويل، جامعة طنطا، العدد الثاني.
- 16 - عوض، أمال محمد محمد، 2008، " دور آليات الحوكمة في تعزيز حوكمة تكنولوجيا المعلومات وضبط مخاطر الأنشطة الالكترونية للمنشآت"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الأول.
- 17 - عيسى، سمير كامل محمد، 2008، "العوامل المحددة لوظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات، دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 45، العدد الأول.
- 18 - العيسوي، عاطف محمد، 2003، " دراسة اختباريه لأثار آليات حوكمة الشركات علي جودة التقارير المالية وفعالية عملية تدقيق الحسابات في الأردن"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة ، جامعة القاهرة، فرع بني سويف، السنة الثالثة عشر، العدد الأول.
- 19 - الرحيلي، عوض سلامة، 2008، " لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات - حالة السعودية"، بحوث وأوراق عمل المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة.
- 20 - شحاتة، السيد شحاتة وعلي، عبدالوهاب نصر، 2007، - مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الاعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية، اسكندرية. خليفة، محمد ناجي حسن، 2005، الإشراف والحوكمة في البنوك، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق في إطار حوكمة الشركات، مصر.

ثانيا : الجنبية

- 21- Caskey , J. , Nagar , V. and Petacchi , P. ,2008, " Reporting Bias with an Audit Committee " , [Accounting Review, Forthcoming](#) .
- 22- Davis , C.,2007, Basel Committee Guidance on Corporate Governance for Banks , a conference organized by the Egyptian Banking Institute , Cairo, May 7- 8.
- 23- Lennox , C. S. , 2002 , " Opinion Shopping, Audit Firm Dismissals, and Audit Committees " , Hong Kong University of Science and Technology , February .
- 24- WWW.OECD.Org.
- 25- <http://www.adccg.ae/Publications/Doc>.

الملحق: استمارة الاستبانة

الجزء الأول: معلومات عامة

(داخل المربع المناسب المقابل لكل سؤال. الرجاء الإجابة عن الأسئلة الآتية ووضع إشارة)

1 الشهادة :

م تير بك إس دبلوم بي دبلوم هد

2 التخصص

 محاسب إدارة قانون أخرى

3 العنوان الوظيفي:

مدير عام مع مدير عام م تنفيذي أقدم ر ن
 مدير رئيس تقنين مدقق مدقق م.م م
 مدير حسابات أقدم ر حسابات إسب أقدم محاسب محاسب

الجزء الثاني: متغيرات البحث

المحور الأول: دور لجان التدقيق في تعزيز مستوى الحوكمة

ت	المؤشرات: دور لجان التدقيق في تعزيز مستوى الحوكمة.	أتفق تماماً	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماماً
1	تعد لجنة التدقيق نائب عن السلطة التشريعية في مراقبة السلطة التنفيذية(الحكومة).					

2	تتكون لجنة التدقيق من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين.				
3	على لجان التدقيق ضمان استقلالية تامة للتدقيق الداخلي.				
4	تقديم التأكيد المعقول من قبل لجان التدقيق بوضع الودع والإفصاح التام عما يدور فيها وإبلاغ مجلس الإدارة عن أية مستجدات جوهرية يؤثر على سلامة البيانات المالية.				
5	على لجان التدقيق ان ترفض الهدايا أو الهبات وكل ما من شأنه ان يؤثر على استقلاليتها ونزاهتها.				
6	لتحديد نطاق أداء عمل لجان التدقيق و توصيل النتائج يجب إلا يحدث أي تدخل في عملها.				
7	تنصب القوانين والتشريعات الخاصة بلجان التدقيق على حقوق أصحاب المصالح وحول المساءلة والتي تمثل الصفة الغالبة لإستراتيجية الحوكمة وحق التصويت وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة.				
8	على لجان التدقيق اتخاذ قراراتهم واضعين المصلحة العامة في الاعتبار.				
9	لتقارير لجان التدقيق الأثر الفعال في تحسين كفاءة أداء الجهات الخاضعة للتدقيق.				
10	إن عدم الاهتمام بالتقارير التي تصدرها لجان التدقيق يضعف من أداء هذه اللجان.				

المحور الثاني: دور الحوكمة في تعزيز الحكم الرشيد

ت	المؤشرات: دور الحوكمة في تعزيز الحكم الرشيد	أتفق تماماً	أتفق	محايد	لاأتفق	لاأتفق تماماً
1	لابد من وجود قيادة مميزة وخطط تنمية إستراتيجية مرنة.					
2	العمل بقوانين وأنظمة وتشريعات ولوائح متداولة شفافة ومتعارف عليها.					
3	يجب ان تمارس السلطة السياسية اعمالها ضمن معايير محددة لتحقيق تنمية موارد الدولة القصيرة والطويلة الامد.					
4	المشاركة المجتمعية الفعالة من منظمات المجتمع المدني يساهم في دعم الحكم الرشيد.					
5	لابد من وجود الشفافية والمساءلة والمساواة وتكافؤ الفرص.					
6	تطبيق مبادئ الحوكمة يعالج الفساد المالي والإداري .					
7	النظر إلى المحاسبة بعدها عتصراً مهماً في الحكم الرشيد.					
8	التخطيط والاختيار والمفاضلة بين البدائل تعد من العناصر الأساسية في الحكم الرشيد.					
9	الاستقرار والأمن والتنمية الاقتصادية والاجتماعية المستدامة هي من نتائج الحكم الرشيد .					
10	ان توعية دوائر الدولة ومنظمات المجتمع المدني والتعاون فيما بينها يساهم في تحقيق الحكم الرشيد.					