

# أثر حوكمة الشركات على تضيق فجوة التوقعات في بيئة العمل التدقيقي (دراسة ميدانية)

أ. م. د. فيحاء عبدالله يعقوب  
م. محمد سلمان عزاوي  
المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية  
حيدر علي فارس / المعهد العربي للمحاسبين القانونيين

## الخلاصة

إن الأزمات والانهيارات المالية المختلفة التي حدثت في كثير من الشركات ولاسيما في الدول المتقدمة نتيجة للفساد الإداري والمالي الذي تعود جوانبه المهمة إلى دور الشركة والمدقق الخارجي على حد سواء في تأكيدهم على صدق وعدالة القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات محاسبية وذلك على خلاف الحقيقة، قد أدت إلى ضياع حقوق أصحاب المصالح ولاسيما المستثمرين الحاليين، وفقدان ثقة المستثمرين المرتقبين في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية لهذه الشركات، مما أدى إلى أزمة ثقة ومصداقية في مهنة المحاسبة والتدقيق حيث يتساءل العديد من المستثمرين المحتملين والمساهمين الذين أصابهم الضرر من تلك الانهيارات عن الأسباب التي أدت إلى تلك الانهيارات ومن هي الجهة المسؤولة عن التصيير هل هي الجهات الرقابية الداخلية أم المدقق الخارجي، أم اثنين معاً والتي أخذت بالتوسع بدرجة أدت إلى تقليل ثقة مستخدمي القوائم المالية بالقوائم المالية واعتمادهم على رأي المدقق الخارجي وهذا ما أطلق عليه فجوة التوقع، ومن المحاولات التي ظهرت لتعزيز ثقة المستفيدين بالقوائم المالية ويرأى المدقق الخارجي ظهورها يسمى بأسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة أو ما اصطلح على تسميته اختصاراً "حوكمة الشركات." Corporate Governance " وذلك في محاولة لتقليص هذه الفجوة إلى أقصى حد ممكن.

The different crises and financial collapses place in many companies, particularly in developed countries as a result of administrative and financial corruption return aspects of the task to the role of the company and the external auditor, both in their emphasis on honesty and fairness of financial statements and the Provisions of accounting information and on the contrary to the truth, you may have to the loss of the rights of stakeholders, particularly existing investors, and the loss of confidence of prospective investors in the accounting information contained in the financial statements of these companies, which led to a crisis of confidence and credibility in the profession of accounting and auditing where the wonder of many potential investors and shareholders who have suffered damage from landslides are the reasons that led to landslides and is responsible for the failure Is regulators internal or external auditor, or the two together and taken to expand degree led to reduce the confidence of users of financial statements financial statements and their dependence on the opinion of the external auditor, and this so-called gap forecast, and the attempts that have emerged to strengthen the confidence of the beneficiaries of financial statements and the opinion of the external auditor called Zarma manner the exercise of good governance or what is called for short "corporate governance". Corporate Governance "in an attempt to reduce this gap to the maximum extent possible.



## المقدمة

إن المستثمرين يسعون دائما للاستثمار في الشركات التي تحقق أعلى مستوى من الأرباح وبأقل قدر ممكن من المخاطرة، لذا وضعوا ثقتهم في المدققين الخارجيين والمدراء ومجالس إدارة الشركات كوكيل عنهم في هذه المهمة، إلا أن المديرين لا يجنون مقدار أرباح المستثمرين نفسه، ولا يملكون ذلك المال ليندموا على ضياعه حال فشل الشركات ويترتب على ذلك قيام الإدارات بمهام من شأنها تخفيض قيمة استثمارات المساهمين، وقد لا يلتزمون كما ينبغي بأنظمة ولوائح الشركة ولا يقدمون على خطوات تهدد مراكزهم بالخطر وإن كانت تعظم أرباح الشركة، وهذه التصرفات تؤثر ويقدر كبير على الأداء المالي للشركات وتبرز أهمية تطبيق معايير حوكمة الشركات من خلال جهات رقابية مستقلة داخلية وخارجية كمراقب الحسابات وجهات رقابية داخلية تعززها الشركة كلجنة التدقيق والتدقيق الداخلي وذلك لتضيق فجوة التوقع بين المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية والمدققين الخارجيين والشركة على حد سواء لتضمن تطبيق تلك المعايير بشكل فاعل وسليم .

## المحور الأول / منهجية البحث

### ١-١ مشكلة البحث

نتيجة لانتهيار كثير من الشركات وافلاسها فإن مراقب الحسابات يكون تحت طائلة المسائلة القانونية نتيجة لخلو تقريره عن اي تحذيرات او تحفظات عن المعلومات الواردة في القوائم المالية او عدم بذل العناية المهنية اللازمة لاكتشاف الانحرافات والتلاعبات في البيانات المحاسبية، مما ادت الى اتساع فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية من جهة ومراقب الحسابات من جهة اخرى من حيث تأكيده على عدالة وصدق القوائم المالية ومدى تعبيرها عن المركز المالي للشركة، لذا تكمن مشكلة البحث في الوقوف على الاسباب التي تساهم بها الشركة محل التدقيق في التأثير على مراقب الحسابات من خلال الاتي:-

- تسلط الادارة على عملية التعاقد مع المدقق وتحديد اجوره وتأثيرها في استقلالية المدقق ورايه الفني المحايد.
- ان عدم وجود جهة مستقلة داخل الشركة تدعم عمل مراقب الحسابات يؤثر في بذل العناية المهنية اللازمة.

### ٢-١ أهمية البحث

تتمثل أهمية البحث في :

- ١- ان تطبيق معايير او قواعد حوكمة الشركات تؤمن الوصول الى قوائم مالية تتمتع بالشفافية تمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية الاعتماد عليها واعادة ثقتهم بالمعلومات الواردة فيها .
- ٢- تسليط الضوء على دور آليات الحوكمة في دعم عمل مراقب الحسابات وتحدد آلية التعاقد معه لضمان استقلاليته من ثم إعادة ثقة المستثمرين الحاليين والمرتبين في رأيه وتقليص فجوة التوقع.
- ٣- اعطاء صورة واضحة عن مسؤولية مراقب الحسابات وادارة الشركة في الوصول الى قوائم مالية معبرة عن حقيقة المركز المالي وخالية من الغش وتتمتع بالشفافية. واضفاء الموضوعية والمصدقية من خلال معايير او قواعد حوكمة الشركات.
- ٤- زيادة الوعي الثقافي لمستخدمي القوائم المالية ومدققي الحسابات ومجالس الادارة بحوكمة الشركات مبيناً دور الجهات المسؤولة عن مصداقية وموضوعية القوائم المالية لتضيق فجوة التوقعات بينهم وبين مستخدمي القوائم المالية .

### ٣-١ هدف البحث

يهدف البحث لدراسة وتحليل أثر تطبيق معايير أو قواعد حوكمة الشركات باستخدام آلياتها في تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والمدقق الخارجي وبيان دور هذه الآليات في دعم عمل مراقب الحسابات والحد من تسلط الادارة على عملية التعاقد معه وتحديد اجوره من ثم التاكيد على استقلاليته ليتمكن مراقب الحسابات من بذل العناية المهنية اللازمة، لغرض اضفاء الموضوعية والمصدقية على القوائم المالية وتعزيز ثقة المستخدمين بها.



## ٤-١ فرضية البحث

يستند البحث الى فرضية مفادها أنّ تطبيق الشركة معايير او قواعد حوكمة الشركات باستخدام آلياتها بشكل فاعل وكفوء يؤدي الى تضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية والجهات المسؤولة عن صحتها وموضوعيتها ومن ثمّ إضفاء الثقة والموضوعية بها من قبل الشركة ومراقبي الحسابات حول هذه القوائم .

## ٥-١ عينة البحث

تم تحديد عينة البحث من مراقبي الحسابات والجهات المسؤولة في الشركات العراقية الخاصة والمساهمين ودراسة آرائهم حول وجود الفجوة وإمكانية تضييقها بتطبيق معايير او قواعد حوكمة الشركات باستخدام آلياتها .  
والشكل التالي يوضح ما سيتم تناوله والوصول اليه في البحث من خلال المحاور الاتية :

## خطة البحث

المحور الاول : الاطار العام للدراسة ( المقدمة ، مشكلة البحث ، اهمية البحث، هدف البحث، فرضية البحث، عينة البحث) وقد سبق استعراضها.

المحور الثاني: الاطار العام لحوكمة الشركات

١-٢ مفهوم حوكمة الشركات

٢-٢ اهمية حوكمة الشركات

المحور الثالث: آليات حوكمة الشركات على تقليص فجوة التوقعات في بيئة العمل التدقيقي

١-٣ مفهوم فجوة التوقعات

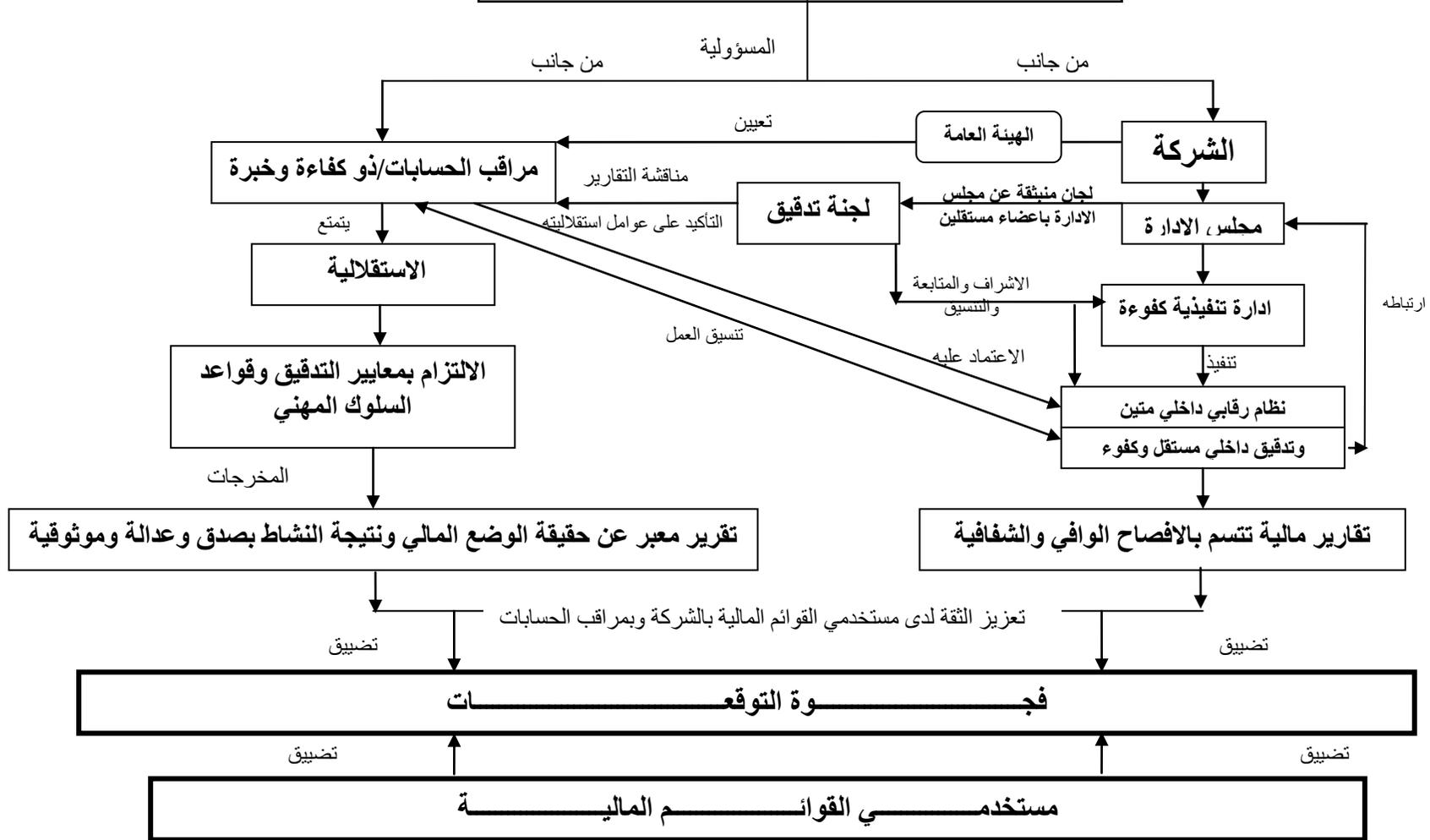
٢-٣ العوامل التي ادت الى نشوء فجوة التوقعات في بيئة العمل التدقيقي

٤-٣ دور آليات حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات

المحور الرابع : الجانب العملي تحليل نتائج الاستبانة

## اثر حوكمة الشركات على تضييق فجوة التوقعات في بيئة العمل التدقيقي

(ميدانية)



اعادة الثقة في الشركات المطبقة لمبادئ الحوكمة وبمراقب الحسابات الذي يعمل وفق آليات الحوكمة

## المحور الثاني / الإطار العام لحوكمة الشركات

نتيجة للآزمات الاقتصادية والمالية التي ذاع صيتها في الولايات المتحدة ودول الإتحاد الأوربي في أواخر التسعينيات وبداية الألفية الثانية التي تنطوي في جوهرها على ما اتسمت به العلاقة بين الحكومات وقطاع الأعمال من افتقار للشفافية إلى جانب إنتشار المحاباة للأصدقاء والمحسوبيية وممارسات الأعمال التي تتسم بعدم الإنصاف، بدأ مفهوم (حوكمة الشركات) يحظى باهتمام كبير، حيث بزغ بوصفه جزءاً مهماً من صناعة القرار الإستثماري ليس فقط بالنسبة لمستثمري الأمد القصير، بل الأكثر أهمية بالنسبة للاستثمارات الأمد الطويل للشركات الاجبية والمتعددة الجنسيات، حيث سيتناول هذا المحور الفقرات الآتية:-

١-٢ مفهوم حوكمة الشركات

٢-٢ أهمية حوكمة الشركات

### ١-٢ مفهوم حوكمة الشركات

تعاطم الاهتمام بهذا المفهوم في العديد من الاقتصادات المتقدمة والناشئة في خلال العقود القليلة الماضية، إذ أشارت دراسة (Clerp,1997:65) بأن هناك مدخلين لتحديد مفهوم حوكمة الشركات :

- ١- المدخل الأول: مدخل المساهم - الذي يهتم بتعظيم حقوق المساهمين ممثلة في الربحية.
- ٢- المدخل الثاني: مدخل اصحاب المصلحة - مثل المديرين والزبائن والدائنين والعمال والأطراف الأخرى، ويهتم هذا المدخل بتحقيق مصالح هؤلاء الأطراف .

كما أشارت الدراسة بأن المدخل الثاني أعم واشمل في التعبير عن مفهوم حوكمة الشركات، لأنه يركز على البيئة المحيطة بالشركة والقضايا الاجتماعية المختلفة، فضلاً عن اهتمامه بتوصيل المعلومات المالية وغير المالية الملانمة لمتخذي القرارات داخل الشركة وخارجها .

وبشكل أكثر تحديداً، يقدم هذا المفهوم إجابات لعدة تساؤلات من أهمها: (فوزي، ٢٠٠٥: ٦)

- كيف يضمن المالكون ألا تسيء الإدارة استغلال أموالهم؟
  - كيف يتأكد هؤلاء أن الإدارة تسعى إلى تعظيم ربحية وقيمة أسهم الشركة في الأجل الطويل؟
  - ما مدى اهتمام الإدارة بالمصالح الأساسية للمجتمع في مجالات الصحة والبيئة؟
  - كيف يتمكن حملة الأسهم وأصحاب المصالح من رقابة الإدارة بشكل فاعل؟
- وعرف (Williamson,1999:P18) الحوكمة على أنها إستراتيجية تتبناها الشركة في سعيها لتحقيق أهدافها الرئيسية، وذلك ضمن منظور أخلاقي ينبع من داخلها بوصفها شخصية معنوية مستقلة وقائمة بنفسها ، ولها من الهيكل الإداري والأنظمة واللوائح الداخلية ما يكفل لها تحقيق تلك الأهداف بقدراتها الشخصية وبمناى عن تسلط أي فرد فيها ، وكذلك بالقدر الذي لا يضرب مصالح الفئات الأخرى ذات العلاقة.

ويعد مفهوم حوكمة الشركات وسيلة تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركات بطريقة تحمي أموال المستثمرين والمقرضين، كما يؤدي إلى خلق ضمانات ضد الفساد وسوء الإدارة، علاوة على تطوير القيم الأساسية لاقتصاد السوق في المجتمع (Hopkins, M., 2000)

مفهوم حوكمة الشركات يهتم بإيجاد وتنظيم التطبيقات والممارسات السليمة للقائمين على إدارة الشركة، بما يحافظ على حقوق حملة الأسهم وحملة السندات والعاملين بالشركة وأصحاب المصالح وغيرهم، وذلك من خلال تحري تنفيذ صيغ العلاقات التعاقدية التي تربط بينهم، وباستخدام الأدوات المالية والمحاسبية وفقاً لمعايير الإفصاح والشفافية الواجبة. (Goodwin, Seow,2002:196)

ونتيجة لما تقدم من التعريفات لمفهوم حوكمة الشركات فإن التعريف الذي نتبناه والذي يتفق مع هدف البحث هو " توفير الإجراءات الرقابية الملانمة لضمان سير عمل الشركات على أفضل وجه ممكن لحماية وضمان أموال المساهمين وحماية حقوق أصحاب المصالح ، وذلك بتفعيل الأدوار الرقابية والإشرافية في الشركات وتعزيز دور التدقيق الخارجي ومنحه الاستقلالية الكافية بهدف ضمان توفير الشفافية والإفصاح في التقارير المالية وتعزيز المصداقية والثقة بها وجذب الاستثمارات الوطنية والاجنبية "



## ٢-٢ أهمية حوكمة الشركات

تعاطلت أهمية حوكمة الشركات بشكل كبير لتحقيق كل من التنمية الاقتصادية والرفاهية الاجتماعية للاقتصادات والمجتمعات، إذ أن مفهوم حوكمة الشركات غير مقصور على الجوانب القانونية فقط، بل تمتد أهميته ليشمل النواحي الاقتصادية والاجتماعية والمحاسبية والرقابية وعلى الوجه الآتي: (ابوالعطا، ٢٠٠٣: ٥)

أ- الجانب الاقتصادي : تتنامى أهمية اتباع القواعد السليمة لحوكمة الشركات بالآتي:

١. ضمان قدر ملائم من الطمأنينة للمستثمرين وحملة الأسهم على تحقيق عائد مناسب لاستثماراتهم؛ مع العمل على الحفاظ على حقوقهم ولاسيما حائزي أقلية الأسهم.

٢. تعظيم القيمة السهمية للشركة ، وتدعيم تنافسية الشركات في أسواق المال العالمية .

٣. التأكد من كفاءة تطبيق برامج الخصخصة وحسن توجيه الحصيصة منها إلى الاستخدام الأمثل لها، منعا لأي من حالات الفساد التي قد تكون مرتبطة بذلك.

٤. توفير مصادر تمويل محلية أو عالمية للشركات من خلال الجهاز المصرفي أو أسواق المال.

٥. تجنب الانزلاق في مشكلات محاسبية ومالية، بما يعمل على تدعيم واستقرار نشاط الشركات العاملة بالاقتصاد، ودرأ حدوث انهيارات بالأجهزة المصرفية أو أسواق المال المحلية والعالمية، والمساعدة في تحقيق التنمية والاستقرار الاقتصادي.

ب- الجانب القانوني: يهتم القانونيون بأطر وآليات حوكمة الشركات، لأنها تعمل على وفاء حقوق الأطراف المتعددة بالشركة، ولاسيما مع كبرى الشركات في الآونة الأخيرة. إذ تضم هذه الأطراف حملة الأسهم ومجلس الإدارة والمديرين والعاملين والمقرضين والبنوك .

ج. الجانب الاجتماعي: يتناول مفهوم الحوكمة في معناه الأشمل الذي لا يضم الشركات الاقتصادية فحسب ولكن يمتد ليشمل كل المؤسسات العاملة بالمجتمع سواء كانت مملوكة للقطاع العام أو الخاص التي يرتبط نشاطها إما بإنتاج سلعة أو تقديم خدمة، والتي تؤثر على رفاهة الأفراد والمجتمع ككل .

د. الجانب المحاسبي والرقابي تتجسد أهمية الحوكمة بما يأتي (ميخائيل ، ٢٠٠٥ : ٣٥) :

١. محاربة الفساد المالي والإداري في الشركات .

٢. تحقق ضمان النزاهة والحيادية والاستقامة للعاملين في الشركة كافة بدءاً من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين حتى أدنى مستوى للعاملين فيها .

٣. تفادي وجود أخطاء عمدية أو انحراف متعمداً كان أو غير متعمد ومنع استمراره أو العمل على تقليله إلى أدنى قدر ممكن ، وذلك باستخدام النظم الرقابية المتطورة .

٤. تحقيق الإفادة القصوى من نظم المحاسبة والمراقبة الداخلية ، وتحقيق فاعلية الإنفاق وربط الإنفاق بالإيرادات .

٥. تحقيق قدر كاف من الإفصاح والشفافية في الكشوفات المالية .

٦. ضمان أعلى قدر من الفاعلية لمراقبي الحسابات، والتأكد من كونهم على درجة عالية من الاستقلالية وعدم خضوعهم لأيّة ضغوط من مجلس الإدارة أو من المديرين التنفيذيين .

وفضلاً عن تناول أهمية الحوكمة على الأصعدة السابقة يمكن ان نتناول أهميتها بسبباً الى الشركات والمساهمين. أهمية تطبيق معايير حوكمة الشركات بالنسبة للشركة فهي تعمل على :

١. رفع الكفاءة الاقتصادية للشركة من خلال وضع أسس العلاقة بين مديري الشركة ومجلس الإدارة والمساهمين .

٢. وضع الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله تحديد أهداف الشركة وسبل تحقيقها من خلال توفير الحوافز المناسبة لأعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية لكي يعملوا على تحقيق أهداف الشركة التي تراعي مصلحة المساهمين .

٣. الانفتاح على أسواق المال العالمية وجذب قاعدة عريضة من المستثمرين (بالأخص المستثمرين الأجانب) لتمويل المشاريع التوسعية، فإذا كانت الشركات لا تعتمد على الاستثمارات الأجنبية ، يمكنها زيادة ثقة المستثمر المحلي ومن ثمّ زيادة رأس المال بتكلفة أقل.

٤. زيادة ثقة المستثمرين بالشركات التي تطبق قواعد الحوكمة لأن تلك القواعد تضمن حماية حقوقهم ، ولذلك نجد أن المستثمرين في الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة بشكل فاعل، قد يقومون بالتفكير جيداً قبل بيع أسهمهم في تلك الشركات حتى حينما تتعرض لأزمات مؤقتة تؤدي الى انخفاض أسعار أسهمها لثقتهم في قدرة الشركة على التغلب على تلك الأزمات مما يجعل تلك الشركات قادرة على الصمود في فترة الأزمات .



- أما أهمية تطبيق معايير حوكمة الشركات بالنسبة للمساهمين فهي تعمل على :
- ١- ضمان حقوق المساهمين كافة مثل حق التصويت، وحق المشاركة في القرارات الخاصة بأي تغييرات جوهرية قد تؤثر في أداء الشركة في المستقبل.
  - ٢- تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار عن طريق الإفصاح الكامل عن أداء الشركة والوضع المالي والقرارات الجوهرية المتخذة من الإدارة العليا في هذه الشركات .

### المحور الثالث/ آليات حوكمة الشركات على تقليص فجوة التوقعات في بيئة العمل التدقيقي

تواجه مكاتب التدقيق الخارجي المساءلة القانونية نتيجة انهيار الشركة محل التدقيق فإذا تم الإعلان عن إفلاس شركة ما، وثبت عجزها عن دفع الديون فمن المتعارف عليه أن يدعي مستخدمو القوائم المالية بفشل التدقيق، ولاسيما إذا كان أحدث تقرير لمراقب الحسابات يوضح فيه رأيه النظيف بصدق وعدالة القوائم المالية في مدى تمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال الشركة محل التدقيق، وحتى إذا حدث فشل في الشركة محل التدقيق وتم فيما بعد التعرف على وجود تحريفات في القوائم المالية يمكن أن يدعي مستخدمو القوائم المالية بإهمال مراقب الحسابات مع ثبوت التزامه بمعايير التدقيق المتعارف عليها .

إذ يرى معظم مراقبي الحسابات ان أدانهم يجب أن يتم في إطار معايير التدقيق المتعارف عليها في حين يرى مستخدمو القوائم المالية أن مراقب الحسابات ضامن موثوقية القوائم المالية والسلامة المالية للشركة محل التدقيق، إن هذا الاختلاف بالأراء اطلق عليه مصطلح ((فجوة التوقعات))

وقد شهدت أدبيات التدقيق ولاسيما خلال العقدين السابقين محاولات عديدة لفهم وتحديد نطاق الفجوة الموجودة بين مراقب الحسابات من جهة والاطراف المستفيدة من خدماته من ناحية أخرى وأسباب تلك الفجوة فيما يتعلق بالتوقعات المرتبطة بأهداف عملية التدقيق، وطبيعة عمل ودور مسؤوليات مراقب الحسابات في تنفيذها ، وأهمية ما تقدمه هذه العملية للاطراف المستفيدة.

حيث سيتناول هذا المحور الفقرات الآتية :-

- ١-٣ مفهوم فجوة التوقعات.
- ٢-٣ العوامل التي أدت الى نشوء فجوة التوقعات في بيئة العمل التدقيقي.
- ٣-٣ دور حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات .

#### ١-٣ مفهوم فجوة التوقعات

أن مصطلح فجوة التوقعات في التدقيق بدأ مصطلحا متداولاً في الأدبيات والأبحاث، حيث أشار (Liggio, 1974:17) في مقالته الى ان الفرق بين مستويات الأداء المهني للتدقيق كما يتوقعها مستخدمو القوائم المالية ومستويات الأداء المهني على وفق ما يراه مراقبي الحسابات أنفسهم، هذا الفرق يُعرف بفجوة التوقعات، أي ان سبب فجوة التوقعات بين مراقبي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية اختلاف جودة ومستوى الأداء المهني للتدقيق عن المتوقع منه (Porter, 1993:50) .

أما (Taylor&Glezen, 1997:41) فقد عرّف فجوة التوقع بانها ((تلك الفجوة بين إدراك وفهم وتصورات المجتمع المالي وبين إدراك وفهم وتصورات مراقب الحسابات لعملية التدقيق والمسؤوليات المتعلقة بمراقب الحسابات)).

وعليه فإن فجوة التوقعات ماهي إلا زعزعة لثقة المستثمرين والاطراف الأخرى من مستخدمي القوائم المالية بالنسبة للخدمات التي تقدمها مهنة التدقيق الأمر الذي ينعكس على مصداقيتهم في القوائم المالية التي تمثل مصدر المعلومات الأساسي لاتخاذ القرارات .

#### ٢-٣ العوامل التي أدت الى نشوء فجوة التوقع في التدقيق

على الرغم من أن تعبير فجوة التوقع قد أصبح مألوفاً في مهنة التدقيق إلا إن مسببات تلك الفجوة لم يتم الاتفاق عليها بشكل قاطع لحد الآن في معظم الدراسات ، وتختلف تلك المسببات من بيئة الى أخرى ويمكن تحديد أهم العوامل والأسباب التي أدت الى نشوء فجوة التوقع في بيئة العمل التدقيقي .

أ. الشك في استقلال مراقب الحسابات وحياده : إن شك مستخدمي القوائم المالية باستقلال مراقبي الحسابات وحيادهم من أحد الأسباب الرئيسية التي أدت الى نشوء فجوة التوقعات (لطفي، ١٩٩٧: ١٣٥) حيث إن استقلال مراقب الحسابات يولد الثقة لمستخدمي القوائم المالية فإذا اهتز ذلك الاستقلال إهتزت ثقة مستخدمي القوائم المالية بتلك القوائم التي تحمل تصديقه عليها والتي يستخدمونها في اتخاذ قراراتهم.(جمهاني، ٢٠٠٠: ٨٦) (الشماسي، ٢٠٠٣: ١) وهناك جملة من العوامل التي تؤدي الى زيادة الشك لدى مستخدمي القوائم المالية باستقلال مراقب الحسابات وحياده تتضمن ما يأتي:

أولاً: المنافسة الشديدة : أكد (Mautz, 1969:6) ان من المحتمل أن يقوم مراقب الحسابات عن غير قصد بتلبية رغبات الزبون في مواجهة المنافسة مع غيره من مكاتب التدقيق التي لا يمكن إبعادها عن ذهنه أو من تفكيره عند اتخاذه للقرارات في عملية التدقيق.

ثانياً : ضغوط الاعتاب: تميل الاعتاب الى الانخفاض في ظل المنافسة الشديدة ، مما يؤثر سلباً على استقلالية مراقب الحسابات بشكل جوهري عند فحصه القوائم المالية وإعداده تقريره ومن ثم حدوث فجوة بين رأيه المهني وبين توقعات مستخدمي القوائم المالية (ابو نصار ، ١٩٩٩ : ٣٩٧)

ثالثاً : طول فترة العلاقة بين مراقب الحسابات والشركة محل التدقيق

طول فترة العلاقة التعاقدية بين مراقب الحسابات والشركة محل التدقيق تؤدي إلى: (جربوع ، ٢٠٠٨ : ٧٥٩)

(١) يصبح مراقب الحسابات ذو نظرة غير متجددة ، فالتدقيق الاختباري الذي يقوم به يكون تكراراً لما تم سابقاً مع الشركة نفسها، وهو ما قد يعني توافر نزعة استيق النتائج، وكذلك ثقته بأنه على علم تام بأعمال الشركة تجعله يعتمد على الوثائق وأوراق العمل نفسها في السنوات السابقة .

(٢) يعتقد مراقب الحسابات بأنه على علم تام بمشكلات الشركة التي يقوم بتدقيقها ، وبذلك يفقد أحد أهم الصفات التي يجب أن يتحلى بها، وهي صفة الشك المهني التي تتطلب منه استخدام الاستجواب العقلي وعدم قبول الأشياء كحقائق مسلم بها . إن فقدان مراقب الحسابات لهذه الصفة يزيد من احتمال احتواء القوائم المالية على أخطاء لم يكتشفها.

(٣) يكون مراقب الحسابات أكثر توافقاً مع المعالجات المحاسبية والقرارات المهمة المرتبطة بإعداد التقارير المالية، تحسباً لفقد زبانه الذين يدقق حساباتهم ومن ثم فقد مكاسبه وإيراداته.

رابعا : تقديم الخدمات الاستشارية والضريبية

ويمكن تصنيف الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات بخلاف خدمات التدقيق على نوعين من الخدمات (هنكي وتوماس ، ١٩٩٨ : ١٠٤١)

(١) الخدمات الادارية: وهي الاستشارات المهنية التي تهدف أساسا الى تحسين كفاءة وفاعلية استخدام الشركة للطاقت والموارد المتاحة بما يحقق اهداف التنظيم، وتتعلق هذه الخدمات بالمجالات الآتية:

- نصح الادارة وتقديم المشورة لها بخصوص تحليل الوظائف المختلفة بالتنظيم وتخطيطها وتنظيمها وتنفيذها ورقابتها.

- القيام ببعض الدراسات الخاصة ( مثل دراسة نظام الرقابة المحاسبية والادارية الداخلية) وإعداد التوصيات واقتراح الخطط والبرامج وتقديم المساعدة الفنية لتنفيذها.

- إعادة النظر في التطوير المقترح للسياسات والاجراءات والنظم والطرق والعلاقات التنظيمية.

- تقديم الأفكار والمفاهيم وطرق الادارة الجدية للشركة .

(٢) الخدمات الضريبية: وتمثل جانباً من إجمالي الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات (مكاتب التدقيق) لاسيما وأن هذه الخدمات تكون على علاقة مباشرة بالبيانات المحاسبية، وهذه الخدمات تتراوح عادة ما بين إعداد الاقرارات الضريبية بأنواعها الى خدمات التخطيط والفحص الضريبي. (المعتاز، ٢٠٠٨ : ٢٧٣)

ب- نقص الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات: يقصد بالكفاءة المهنية المعرفة الكافية والمنحصصة في مجالات المحاسبة والتدقيق، والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة وكذلك السلوك الذي يكتسبه مراقب الحسابات من التعليم والتدريب (جربوع، ٣٧٨، ٢٠٠٤) إن النقص في الكفاءة المهنية التي تتضمن نقص العناية، ونقص المعرفة، ونقص الخبرة أحد الاسباب التي أدت الى اتساع فجوة التوقعات في التدقيق (لطي، ١٩٩٧ : ١٣٥).

ج- الغموض في دور مراقب الحسابات ومسؤولياته في المجتمع ان عدم تحديد دور واضح لمراقب الحسابات، وعدم وضوح مسؤولياته هو السبب الرئيس في وجود تلك الفجوة ، وهناك مؤشرين يدلان على غموض دور مراقب الحسابات ومسؤولياته وهي : (جربوع ، ٢٠٠٤ : ٣٧٧)

أولاً : العدد المتزايد من حالات فشل المشروعات وإفلاسها بدون تحفظ مراقبي الحسابات في تقاريرهم على القوائم المالية لتلك الشركات على حدوث الفشل أو الإفلاس عن عدم قدرة هذه الشركات على الاستمرار، وهو السبب الأساسي في وجود فجوة التوقعات .



ثانياً: المستثمرون لا يلجأون إلى مراقبي الحسابات إلا إذا كانت شركاتهم تعاني من مشكلات مالية .

د. انخفاض جودة الاداء التدقيقي : إن الانخفاض في جودة الأداء في التدقيق يؤدي الى عدم ارضاء المجتمع عن عمل مراقبي الحسابات مما يعني زيادة فجوة التوقعات في التدقيق. حيث اوضحت الدراسة التي قام بها ديوان المحاسبة العامة في الولايات المتحدة الأمريكية عن جودة أداء التدقيق في إحدى عشر مؤسسة مالية أفلست في عام 1989 م إن مراقب الحسابات في ستة من هذه المؤسسات الإحدى عشر لم يؤديوا التدقيق كما يجب ولم يعدوا تقارير عن المشكلات المالية وأوجه القصور في نظم الرقابة الداخلية طبقاً للمعايير المهنية للتدقيق في أمريكا (Renhall,1976:10) ويوجد العديد من العوامل التي تؤدي إلى انخفاض جودة أداء عمليات التدقيق من جانب مراقب الحسابات ومن أهم هذه العوامل ما يأتي: (الطفي ، ١٩٩٧ : ١٣٥)

اولاً: يقوم مراقبو الحسابات بالتنافس فيما بينهم للحصول على عمليات تدقيق جديدة ، أو لعدم فقد العمليات الحالية.

ثانياً: قبول أتعاب قليلة عن عمليات تدقيق لا تتناسب مع المجهود لأدائها وذلك كنتيجة للمنافسة.

ثالثاً: تأدية خدمات أخرى لزبائن التدقيق بأتعاب قليلة للحصول على رضا هؤلاء الزبائن وضمن تجديد تعيينهم سنوياً.

رابعاً: عدم التحفظ بشأن الاستمرارية حينما يكون ذلك ضرورياً لعدم فقد الزبون.

خامساً: اتباع سلوك متساهل مع الزبائن كنتيجة لإدراك مراقب الحسابات أن الزبائن غير راضين عن دوره.

سادساً: زيادة عمليات الاندماج بين مكاتب التدقيق الكبرى للحصول على عمليات تدقيق كبيرة مما يضع ضغوطاً كثيرة على مهنة التدقيق.

٥. عدم اكتشاف مراقب الحسابات للغش والخطأ والتصرفات غير القانونية: تُعد مسؤولية مراقب الحسابات ودوره في رصد واكتشاف الغش في أثناء عملية التدقيق من الأمور القابلة للجدل بين المهنيين والمستفيدين من خدماتهم والتي تسهم في نشوء فجوة التوقات واتساعها (Porter, 1993:36).

ويعتقد الكثير من مستخدمي القوائم المالية أن رأي مراقب الحسابات النظيف يعني أن المراقب قد اكتشف جميع الأخطاء المادية أو الغش اللذين ربما قد حدثا في أثناء الفترة الخاضعة للتدقيق، ومع ذلك فالبيانات الخاصة بمعايير التدقيق تختلف مع وجهة النظر هذه ، وتحمل مراقب الحسابات مسؤولية ممارسة الحيطة والحذر فقط في أثناء إرجاء الفحص وقيام الإدارة ببطلان ضوابط الرقابة المحاسبية الداخلية وغير ذلك من أشكال الغش وان يتم إخفاؤه ببراعة لدرجة تفشل معها ممارسة الحيطة والحذر الواجبة في أثناء التدقيق في رصد واكتشاف البيانات الكاذبة في القوائم المالية الناتجة عن اللجوء لهذه الأساليب . (السعدني، ٢٠٠٧ : ٢٥).

و. الغموض والفهم الخاطيء من المستخدمين لتقرير مراقب الحسابات : التقرير هو الدليل المادي لما قام به إبان عملية التدقيق، الذي يبدي فيه رأيه بشأن مدى صدق القوائم المالية وعدالتها في التعبير عن نتائج اعمال الشركة ومركزها المالي ، وهو أداة الاتصال أو الوسيلة التي يمكن للمساهمين وأصحاب المصلحة في الشركة من التعرف على أحوالها (الجبوي، ١٩٩٨ : ٨).

الا أن الفهم الخاطيء من مستخدمي القوائم المالية لرأي مراقب الحسابات أدى الى وجود فجوة التوقعات، فمثلا التقرير النظيف: وهو تقرير يُبدي فيه المراقب رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية لخلوها أو عملية التدقيق من ملاحظات جوهرية، انما يُفسر على أنه شهادة باستمرار ازدهار الشركة (متولي، ١٩٩٣ : ١٧٣).

حيث يشير (الباز، ١٩٩٩ : ٨٧) الى أن شك مستخدمي القوائم المالية في رأي مراقب الحسابات ، ولاسيما عند تعثر الشركة أو فشلها من دون انذار مبكر منه، ناتج عن غموض في تقرير مراقب الحسابات وصعوبة فهمه وكذلك استخدام لغة معيارية غير مفهومة عند مستخدمي القوائم المالية قد تجعل من تقرير مراقب الحسابات رمزا يصعب قراءته بدقة ومن ثم ينقل فهمه وإدراكه كاملاً.

ز. التوقعات غير المعقولة: إن رغبة مستخدمي القوائم المالية في الحصول على تأكيد مطلق من مراقبي الحسابات بصحة تلك القوائم يعدّ من أسباب فجوة التوقعات (Strawser,1990:1)، إذ من الصعوبة على مراقب الحسابات أن يوفر تأكيداً مطلقاً بصحة القوائم المالية ويعود ذلك الى ما ذكر في الفقرة (١٣) من إطار المعايير الدولية للتدقيق" إذ يعزز رأي مراقب الحسابات حول مصداقية البيانات المالية ما يوفره من مستوى عالٍ من الثقة وليس مطلقاً إذ إن الثقة المطلقة في التدقيق لا يمكن تحقيقها ، نتيجة عدة عوامل منها(الاجتهاد، ومحددات النظام المحاسبي أو نظام الرقابة الداخلية) وحقيقة إن معظم الادلة المتوفرة لدى مراقب الحسابات أدلة مقنعة ، وليست حاسمة بطبيعتها .(WWW.Ifac.com).



(دراسة ميدانية)

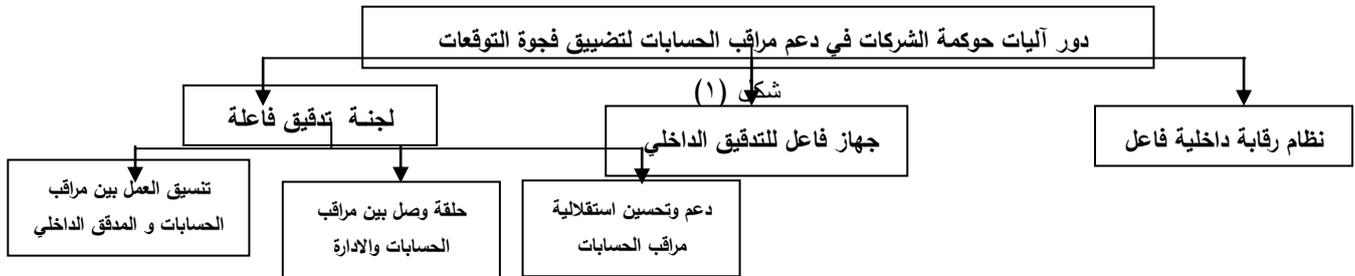
ح. القصور في معايير التدقيق والتقارير المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع إن القصور في معايير التدقيق يتمثل في عجزها عن تحقيق بعض التوقعات لمستخدمي القوائم المالية مثل تقييم مدى قدرة الشركة على الاستمرار، ومدى كفاية الإفصاح المحاسبي ومراقبة التنبؤات المالية واكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية للشركة (Lee, 1996: 8).

من ذلك يمكننا القول إن عدم الإفصاح والشفافية في التقارير المالية عن جميع النواحي والاحداث المهمة التي تؤثر في المركز المالي للشركة والتي يتوقع مستخدمو القوائم المالية الإفصاح عنها يؤدي الى اتساع فجوة التوقعات في التدقيق

٣-٣ دور آليات حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات : يكمن دور الحوكمة في تضييق فجوة التوقعات بين مراقبي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية في جاتبين الجانب الاول توفر آليات للشركة في دعمها لمراقب الحسابات فضلاً عن دور مراقب الحسابات في تضييق فجوة التوقعات في ظل الحوكمة

أ- آليات حوكمة الشركات ودعمها لمراقب الحسابات تؤكد الحوكمة على وجود آليات ضرورية لتنفيذ معايير الحوكمة كتشكيل لجنة التدقيق لما لها من دور مهم على جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة بالمعلومات المالية وتوفير نظام رقابة داخلي متين يجعل احتمال نشوء الاختلاس أو التزوير أمراً صعباً إن لم يكن مستحيلاً، وذلك لما يفرضه هذا النظام من الردع الأدبي تجاه الموظفين الذين يعملون جيداً بوجوده فيترددون من المجازفة فيه، وذلك يؤدي الى الحصول على قوائم مالية غير مضللة وخالية من غش وتلاعب الإدارة والموظفين، فضلاً عن توفر جهاز فاعل للتدقيق الداخلي وكما هو موضح بالشكل (١) الآتي :

شكل (١)



### أولاً: وجود لجنة تدقيق مستقلة وفاعلة في الشركة

أوصت لجنة (Cadbury) ان على مجلس الادارة تأسيس لجنة تدقيق من ثلاثة مدراء غير تنفيذيين على الأقل ويجب ان يكونوا مستقلين عن الإدارة ، وعليه فان لجنة التدقيق أعطت قوة لاستقلالية المدققين بمنحهم علاقة قوية بمجلس الادارة ، وقد زادت المراجعة الواضحة للجنة التدقيق من قوة أعضائها في استجواب المدراء التنفيذيين . (Elisabeth, 2002, P337)

وعرفت الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين (CICA) لجنة التدقيق بأنها " لجنة مكونة من أعضاء من مجلس ادارة الشركة واعضاء مستقلين والذين تتركز مسؤولياتهم في تدقيق القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة وتعد لجنة التدقيق كحلقة وصل بين مراقب الحسابات ومجلس الإدارة، وتتخلص نشاطاتها في مراجعة ترشيح مراقب الحسابات ونطاق عملية التدقيق ونتائجها ، وكذلك الرقابة الداخلية للشركة، وجميع المعلومات المالية المعدّة للنشر " وتتخلص مهام اللجنة بالآتي

(أ) ابرز مهامات لجنة التدقيق بالنسبة لمراقب الحسابات: تسمية مراقب الحسابات وتحديد أجوره ومناقشته حول نطاق التدقيق قبل بدايته وحول العوامل التي قد تضعف من استقلاليته ومن مهامها أيضا مراجعة نتائج التدقيق على مراقب الحسابات (دهمش، ٢٠٠٣: ١١)

(ب) متابعة ومراقبة استقلالية مراقب الحسابات ومدى موضوعيته، ومناقشته حول طبيعة ونطاق عملية التدقيق ومدى فعاليتها وفقاً لمعايير التدقيق المعتمدة (ضوابط حوكمة الشركات المساهمة في هيئة وسوق الإمارات لأوراق المالية لسنة ٢٠٠٧: ١١)

(ت) اقتراح مراقب الحسابات للسنة المالية التالية للشركة ودراسة التقارير والملاحظات التي يقدمها وتكون اللجنة حلقة الوصل بين مراقب الحسابات ومجلس الإدارة ؛ بما يمكن مراقب الحسابات من القيام بعمله بمنأى عن أي قيود أو تأثيرات من قبل مجلس الإدارة وإدارة الشركة (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠٤)



(دراسة ميدانية)

(ث) التحقق من أن الخدمات المهنية التي يقدمها مراقب الحسابات للشركة اقتصر على تدقيق القوائم المالية للشركة والخدمات المهنية الأخرى التي يقدمها المحاسب القانوني للشركة تنفيذاً لمتطلبات نظامية محددة. (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠٤)

(ج) مناقشة الأمور المتعلقة بترشيح مراقب الحسابات والتأكد من استيفائه للشروط الواردة في التشريعات النافذة، وعدم وجود ما يؤثر على استقلاليتته.

(٢) دور لجان التدقيق في تعزيز الحوكمة ودعم مراقب الحسابات لتضييق فجوة التوقعات ان للجنة التدقيق دوراً رئيساً في تعزيز الحوكمة من خلال قيامها بالتحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه بفاعلية، وتقديم أي توصيات لمجلس الإدارة من شأنها تفعيل النظام وتطويره بما يحقق أغراض الشركة ويحمي مصالح المساهمين والمستثمرين بكفاءة عالية وتكلفة معقولة. (الرحيلي، ٢٠٠٧: ١٩٦) وتساعد لجان التدقيق على دعم مراقب الحسابات وتضييق فجوة التوقعات من خلال:

(أ) دعم وتحسين استقلالية مراقب الحسابات أشار (غالي، ٢٠٠٢: ٣٨) انه لتدعيم استقلال مراقب الحسابات يجب أن تتولى لجنة التدقيق مسؤولياتها في التوصية بمراقب الحسابات وتحديد أتعابه، ومناقشة تقاريره، ومحاولة تقريب وجهات النظر المختلفة بين الإدارة ومراقب الحسابات بهدف تصحيح التوقعات غير المعقولة إن وجدت مع المحافظة على استقلال مراقب الحسابات وبهذا الصدد أشارت دراسة (Green، ١٩٩٤: ١٥١) إلى أن لجنة التدقيق الفعالة يمكن أن تساعد في تضييق فجوة التوقعات، وذلك من خلال مراقبة الإدارة وتحسين استقلالية مراقب الحسابات.

(ب) حلقة وصل بين مراقب الحسابات والإدارة بين (السعدني، ٢٠٠٧: ٢٦) إن تعيين لجان تدقيق في معظم الشركات العامه قد ساعد في تضييق فجوة التوقعات عن طريق تزويد مراقب الحسابات بوسيلة لتسوية المنازعات مع الإدارة من خلال تسهيل حصوله على المستندات والبيانات اللازمة لادائه لعمله. وقد أشار تقرير Winter إلى أن لجنة التدقيق تمارس دوراً كبيراً في تنظيم العلاقة بين المديرين التنفيذيين ومراقب الحسابات من خلال قيام اللجنة المذكورة بما يأتي: (المشهداني، ٢٠٠٧: ١٣٤)

(١) تحمل المسؤولية في اختيار مراقب الحسابات والتوصية بتعيينه في اجتماع الهيئة العامة، وكذلك تحديد صيغ التعيين وشروطه.

(٢) الإشراف على العلاقة التي تربط بين مراقب الحسابات وبين الشركة وإدارتها التنفيذية ولا سيما ما يتصل باستقلالية مراقب الحسابات، والإشراف كذلك على الخدمات غير التدقيقية المقدمة منه وضمان حصوله على كل المعلومات المطلوبة لإنجاز مهماته.

(ج) تنسيق العمل بين مراقب الحسابات والمدقق الداخلي: ان لجنة التدقيق عادة ماتكون مسؤولة عن استعراض نظام وبرنامج التدقيق الداخلي، وكيفية التنسيق بينه وبين التدقيق الخارجي ولدى استكمال عمليات التدقيق الداخلي، تقوم لجنة التدقيق باستعراض اية نتائج مع المدقق الداخلي، لذا فإن لجان التدقيق دورا مهما في تنسيق المعلومات والتعاون بين المدقق الداخلي ومراقب الحسابات حيث يوفر المدقق الداخلي معلومات موثوقة الى مراقبي الحسابات، وبهذه الحالة فان مراقبي الحسابات يمكن ان ينجزوا تدقيقهم بشكل كفوء وفاعلية أكبر ويوفروا مستوى تأكيد أعلى.

(حوكمة الشركات في القرن العشرين: ٢١٧)

ثانياً : وجود نظام رقابي داخلي فاعل ويقصد بنظام الرقابة الداخلية مجموعة من الإجراءات والوسائل التي تضعها الإدارة لغرض حماية موجوداتها والحصول على المعلومات اللازمة والاطمئنان على دقة البيانات الحسابية والاحصائية التي تُعد ضرورية لإنجاح الشركة، فالإدارة لا يمكن أن تخطو خطوات صحيحة أو تتخذ قرارات سليمة، الا إذا كانت مبنية على معلومات دقيقة يمكن الاعتماد عليها (الطحان، ٢٠١: ١٩٧٦)

ويهتم مراقب الحسابات في الشركة وبصفة خاصة بمدى فاعلية الرقابة الداخلية في حماية موجودات الشركة وتوفير بيانات محاسبية يمكن الاعتماد عليها، إذ يعتمد وبدرجة كبيرة على نظام الرقابة الداخلية في الشركة وكذلك نتائج اختبارات الالتزام بالاختبارات الرقابية الموضوعة للتأكد بدرجة معقولة من امانة عرض ارصدة القوائم المالية والملاحظات المرفقة بها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. (توماس وهنكي، ١٩٩٩: ٣٦٦)

ثالثاً : وجود جهاز فاعل للتدقيق الداخلي في الشركة

عرفت لجنة العمل التابعة لمعهد المدققين الداخليين (IIA) التدقيق الداخلي الى أنه " نشاط مستقل وتأكيد موضوعي ذو طبيعة استشارية يهدف الى اضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها، ويساعد التدقيق الداخلي الشركة على تحقيق أهدافها من خلال انتهاج مدخل موضوعي لتقويم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر وفاعلية الرقابة وفاعلية عملية إدارة حوكمة الشركات". (يعقوب، ٢٠٠٥: ١٢٠)

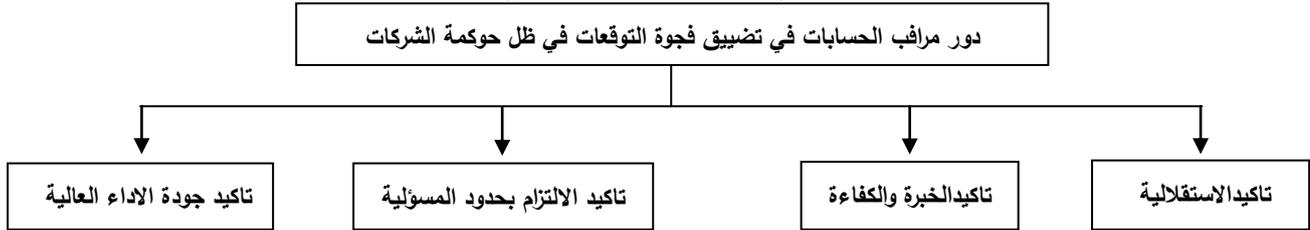


ومن خلال التعريف أعلاه يمكن تحديد أهداف التدقيق الداخلي على الوجه الآتي: (جمعة، ٢٠٠٣: ١٠)

١. زيادة قيمة الشركة وتحسين عملياتها .
  ٢. تقويم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر في الشركة.
  ٣. تقويم وتحسين فاعلية الرقابة في الشركة.
  ٤. تقويم وتحسين فاعلية حوكمة الشركات في الشركة.
- اذ تعد وظيفة التدقيق الداخلي الاساس في تلبية متطلبات حوكمة الشركات لما لها من دور اساسي ومهم في تقوية دعائمها وحماية حقوق المساهمين والحفاظ على اموال الشركة مما يتطلب التعاون البناء بينه وبين لجنة التدقيق وإدارة الشركة ومراقب الحسابات لتوفير معلومات موثوقة على أن تتسم العلاقة بينهم بالشفافية من حيث تبادل المعلومات. (يعقوب ، ٢٠٠٥ : ٢٧٣)

ب- دور مراقب الحسابات في تضييق فجوة التوقعات في ظل الحوكمة يبغي على مراقب الحسابات ان يلتزم بالفقرات ادناه وكما موضح في الشكل (2) :

شكل (٢) دور مراقب الحسابات في تضييق فجوة التوقعات في ظل حوكمة الشركات



أولاً : تأكيدات إستقلالية مراقب الحسابات: اكدت حوكمة الشركات على ضرورة تعيين مراقب حسابات يتمتع بالاستقلالية لتعزز الثقة في الرأي الذي يبديه في تقريره على القوائم المالية المنشورة، ومن خلال الآتي: (دليل قواعد حوكمة الشركات في الامارات، ٢٠٠٧: ٧)

(١) ينبغي أن يكون مراقب الحسابات مستقلاً عن الشركة، وعن أعضاء مجلس إدارتها وألا يكون مساهماً أو عضواً في مجلس إدارتها وأن يتم تعيينه بقرار من الهيئة العامة للشركة مع تحديد أتعابه السنوية، فضلاً عن تنازله عن دوره الاستشاري بالشركة .

(٢) لا يحق لمجلس الإدارة بأي حال من الأحوال التدخل بعمل مراقب الحسابات، إذ تمثل إدارة الشركة أو مجلس الإدارة مصدر الضغط الأكبر على مراقب الحسابات، ويمكن التطرق إلى الضغوط التي تمارسها الإدارة على مراقب الحسابات المستقل في العناصر الآتية: (فاتح، ٢٠٠٨: بلا)

(أ) عند قيام مراقب الحسابات بوضع برنامج التدقيق وتحديد الاختبارات والإجراءات ووقت القيام بها تحرص إدارة الشركة على التركيز على نقاط معينة دون الأخرى، كما أنها لا تمكنه من الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة، والتي يرى مراقب الحسابات ضرورة الحصول عليها، نظراً لخوفها من اكتشاف تلاعبها أو حرصاً على بعض الأسرار .

(ب) عند قيام مراقب الحسابات بعملية الفحص وإجراء الاختبارات اللازمة للدفاتر والسجلات، وانتقاد أنظمة الرقابة الداخلية وقيامه بالإجراءات الضرورية للتحقق من وجود أصول الشركة ومن ملكيتها لها وعدم وجود مرهونات عليها لصالح الغير، ومتابعة الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية، حيث تتدخل إدارة الشركة في عمل مراقب الحسابات وتجعله يركز على بعض البنود من دون الأخرى.

(ج) عند قيام مراقب الحسابات بكتابة التقارير ورغبة الإدارة في تعديل رأيه أو إجماعه عن الإفصاح عن بعض الحقائق المالية التي تهم الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية.

(٣) على مراقب الحسابات ان يقوم وبشكل سنوي بما يأتي: (حوكمة الشركات في القرن الواحد والعشرين : ٢٢١)

- يؤكد من خلال رسالة مكتوبة أنه طرف يتمتع بالأمانة والاستقلالية بشكل تام عن إدارة الشركة ، وأنه يقدم رأيه عن القوائم المالية المعدة من الإدارة بشكل موضوعي.
- الإفصاح الخطي بموجب المعيار رقم (١) (ISBS No.1) الصادر عن مجلس معايير الاستقلال الذي يتطلب منه، وعلى الأقل مرة كل سنة أن يفصح إلى لجنة التدقيق في الشركة بشكل مكتوب عن أي علاقة بينه وبين الشركة تتضارب مع استقلاليته.



## (دراسة ميدانية)

(٤) لا يتم التعاقد مع مراقب الحسابات لأداء أية أعمال إضافية تخضع لإبداء رأيه عند تدقيقه لحسابات الشركة وقوائمها المالية، عدم تكليف الشركات لمراقبي حساباتها للقيام بأعمال إضافية كالاتشارة الضريبية أو اعتماد الأقرار الضريبي.. الخ ، وذلك تحقيقاً لمبدأ استقلالية مراقب الحسابات ومنع تعارض المصالح وفقاً لما نصت عليه مبادئ الحوكمة (البورصة المصرية، ٢٠٠٨ : بلا ) .

وفي الولايات المتحدة الأمريكية وفي ظل الفقرة " (a) 208" من قانون ( SOX ) أصدرت هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) هناك قواعد جديدة وسعت بموجبها المتطلبات ذات الصلة باستقلالية مراقب الحسابات وذلك من خلال حظر الخدمات غير التدقيقية التي يمكن لمراقب الحسابات تقديمها هناك، وتشمل تلك الخدمات ما يأتي ( Lander , 2004 : 77 )

(أ) مسك السجلات المحاسبية أو أية خدمات أخرى ذات صلة بالسجلات المحاسبية أو التقارير المالية، وكذلك الخدمات القانونية والضريبية وخدمات تصميم وتنفيذ أنظمة المعلومات المالية .

(ب) خدمات التدقيق وإبداء الرأي حول أنواع معينة من التقارير أو المساهمة في إعدادها إلا إذا ثبت وبشكل معقول عدم خضوع نتائج الخدمات والتقارير المذكورة لإجراءات التدقيق المتعارف عليها وخلال فترة تدقيق الكشوفات المالية للشركات الخاضعة للتدقيق .

(ت) خدمات التدقيق الداخلي ذات الصلة بالرقابة المحاسبية والأنظمة المالية والكشوفات المالية للشركات الخاضعة للتدقيق، إلا إذا ثبت وبشكل معقول عدم خضوع الخدمات أعلاه لإجراءات التدقيق المتعارف عليها وخلال فترة تدقيق الكشوفات المالية لتلك الشركات .

(٥) ضرورة تناسب أتعاب أداء الأعمال الإضافية مع طبيعة العمل المطلوب وألا تصل قيمتها بالنسبة لأتعاب مراقب الحسابات عن أعمال التدقيق إلى الحد الذي يهدد إستقلاله في أداء عمله، فقد وضع المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بعض المعايير الخاصة بذلك التي من أهمها أن لا تزيد أتعاب مراقب الحسابات من الزبون الواحد عن (10 %) من مجموع الأتعاب الكلية للمكتب.

(٦) التغيير الإلزامي لمراقبي الحسابات كل خمس سنوات يجعلهم في وضع يقاومون فيه الضغوط التي تشكلها الإدارة عليهم وتسمح لهم بأداء عملهم بحرفية وموضوعية واستقلالية أفضل.

**ثانياً: الكفاءة والخبرة** تؤكد مبادئ الحوكمة على أن يقوم مجلس الإدارة وبناءً على توصيات لجنة التدقيق ترشيح مراقب الحسابات ممن تتوافر فيه الكفاءة والخبرة والسمعة الكافية، وان تكون خبرته وكفاءته وقدراته تتناسب مع حجم وطبيعة نشاط الشركة ومن تتعامل معهم، إن هذا الاجراء يعزز القدرة التنافسية بين مزاولي المهنة من أجل الارتقاء بمستوى الاداء المهني، وذلك لتوفير احتياجات سوق العمل من مراقبي الحسابات ممن لهم الدراية الكافية والقدرة على أداء مثل تلك الاعمال وممن تتوافر فيهم معايير الاداء المهني الجيدة، من أجل كسب ثقة المساهمين في ماتم اعتماده من قبلهم من تقارير مالية وما يسند اليهم من أعمال إضافية (صقر، ٢٠٠٨ : بلا )

**ثالثاً: جودة الأداء العالية وبذل العناية المهنية اللازمة** أشارت مبادئ حوكمة الشركات بأن مراقبي الحسابات عليهم واجب بالنسبة للشركة هو أن يقوموا بممارسة كافة ما تقتضيه العناية المهنية في عملية التدقيق ، إذ إن التزام مراقب الحسابات بمعايير التدقيق وقواعد وضوابط السلوك المهنية الصادرة عن الجهات المهنية ذات العلاقة عند عملية التدقيق ترفع من مستوى أدائه فضلاً عن اعتماده التخطيط المناسب ووضع برامج التدقيق الملائمة والإشراف على تنفيذها وجمع أدلة إثبات لتقليل مخاطر التدقيق في عدم اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية التي قد توجد في القوائم المالية، يؤدي بالنتيجة الى تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية برأي مراقب الحسابات. (مبادئ حوكمة الشركات لمنظمة التنمية والتعاون ، ٢٠٠٤ : ٤٤) وان يلتزم مراقب الحسابات بالمعايير والقواعد المحاسبية المحلية من حيث المضمون لا الشكل فقط وعلى الرغم من أن مراقب الحسابات يقر بذلك في خطاب التكليف من خلال تأكيده لأدارة الشركة ببذل العناية المهنية في أدائه المهني لعملية التدقيق. الا أن معايير وقواعد الحوكمة هنا لفتت نظر مراقبي الحسابات الى ضرورة التركيز على الجوانب الاجرائية لعملية التدقيق من دون التقيد بالجوانب الشكلية في أثناء بذله العناية المهنية اللازمة. (دليل المحاسبين ، ٢٠٠٨ : بلا )

**رابعاً: حدود المسؤولية** أشارت الفقرة (د) من مبادى الافصاح والشفافية من مبادئ حوكمة الشركات لمنظمة ال(OECD) أنه ينبغي على مراقبي الحسابات أن يكونوا قابلين للمساءلة و المحاسبية أمام المساهمين ويحدد نطاق عملهم الذي يتحدد من خلال بنود العقد من حيث كونه تدقيق تفصيلي، أو اداء خدمة معينة ، أو كشف لحالة اختلاس معينة، أو أي خدمة اخرى يطلبها الزبون .

ومن خلال ما تم عرضه في الجانب النظري سوف يتم تجسيده بالجانب العملي للبحث محاولين التأكيد بأن معايير او قواعد حوكمة الشركات من خلال استخدام آلياتها تعزز الثقة بالقوائم المالية المنشورة وبرأي مراقب الحسابات في مدى تمثيلها للمركز المالي ونتائج الأعمال وبالتالي تعمل على تقليص فجوة التوقع.

## المحور الرابع / الجانب العملي تحليل نتائج الاستبانة

### ٤-١ تحليل المجتمع وتصنيفه

ويتكون هذا المجتمع من (١٢١) مراقب حسابات في محافظة بغداد بحسب ما تم نشره في النشرة الصادرة من مجلس مراقبة المهنة لسنة ٢٠٠٩، وتم اختيار (٧٠) شخص من العاملين والمستثمرين، ونوضح في أدناه وصفا تحليليا لهذا المجتمع فضلا عن حجم العينة المستهدفة والمستجيبة ونسب الاستجابة وذلك حسب الجدول (١) :

جدول (١) تصنيف لعينة البحث (مراقبي الحسابات) المختارة والمستهدفة والاستجابة الفعلية ونسبتها

نوع العينة	مجتمع الدراسة	العينة المستهدفة	الاستجابة الفعلية	نسبة الاستجابة
مراقبي الحسابات	١٢١	٥٠	٣٠	٦٠%
المستثمرون والعاملون	-	٧٠	٥٠	٧١%

ونجد من الجدول أن نسبة الاستجابة جيدة، وتم اهمال استمارة الاستبانة التي كانت الاجابة فيها ناقصة ولم تدخل في ضمن تكرار الفئات المستجيبة .

تبين من الجدول أعلاه أن نسبة الاستجابة من مراقبي الحسابات (٦٠%) وقد تم إستعانة بأشخاص لهم علاقة وطيدة بمكاتب التدقيق وممن تتوفر لديهم الخبرة والمستوى العلمي المناسب، والعاملين والمستثمرين ٧١%. يبين الجدول (٢) أدناه التحصيل الدراسي للعينة

جدول (٢) التحصيل الدراسي للعينة

العينة	الشهادة	التكرار	النسبة%
مراقب حسابات	دكتوراه	١٢	٤٠
	محاسبة قانونية	١٠	٣٣
	دبلوم مراقب حسابات	٨	٢٧
	مجموع	٣٠	١٠٠
العاملين في الشركة والمستثمرون	بكلوريوس	٢٨	٥٦
	دبلوم	١٩	٣٨
	أقل	٣	٦
	مجموع	٥٠	١٠٠

نلاحظ من الجدول (٢) أن أفراد العينة لديهم مؤهلات علمية تساعدهم على فهم أسئلة استمارة الاستبانة بشكل واف ، والاجابة عنها بأراء تعزز موثوقية الاعتماد عليها عند التحليل .

يوضح الجدول (٣) عدد سنوات الخبرة التي يتمتع بها أفراد العينة في مجال العمل

جدول (٣) عدد سنوات الخبرة التي يتمتع بها أفراد العينة

العينة	مراقبو الحسابات		المستثمرون والعاملين في الشركة	
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
١٠ - ٥	٦	٢٠%	١٠	٢٠%
١٥ - ١٠	٨	١٨%	٩	٢٧%
١٥ - فأكثر	١٨	٦٢%	٣١	٦٠%
المجموع	٣٠	١٠٠%	٥٠	١٠٠%

من الجدول (٣) نجد أن النسبة الأكبر من العينة من ذوي الخبرة الطويلة في مجال العمل ، وهذا مؤشر ايجابي يعزز القدرة على استيعاب أسئلة استمارة الاستبانة والاجابة عليها بصورة مناسبة تساعد في تدعيم الحكم على فرضية البحث .

(دراسة ميدانية)

سيتم في هذا المحور دراسة آراء العينة من مراقبي الحسابات والعاملين في الشركة والمستثمرين حول دور معايير او قواعد حوكمة الشركات وآلياتها في تضييق فجوة التوقعات في بيئة العمل التدقيقي من خلال الأسئلة الموجهة اليهم ضمن الاستبانة .

٤-٢ تحليل آراء عينة العاملين والمستثمرين بدور معايير حوكمة الشركات وآلياتها في تضييق فجوة التوقعات في بيئة العمل التدقيقي تم تقسيم هذا المحور على مجموعة من آليات حوكمة الشركات التي تعمل على تضييق فجوة التوقعات بحسب الآتي :

٤-٢-١ تحليل آراء العينة حول دعم استقلالية وموضوعية مراقب الحسابات للتعرف على دور معايير الحوكمة وآلياتها في دعم استقلالية و موضوعية مراقب الحسابات في تضييق الفجوة بين المستثمرين ومراقبي الحسابات وجهت مجموعة الأسئلة الى المستثمرين، وتبين من خلال الإجابات الآتي :

جدول (٤)

الاحصاءات الوصفية لآراء عينة العاملين والمستثمرين بدور معايير حوكمة الشركات من خلال آلياتها في دعم استقلالية مراقب الحسابات

الاسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	نسبة التأثير	القيمة التائية
استقلالية مراقب الحسابات وموضوعيته					
ان يصدر قرار تعيين مراقب الحسابات وتحديد اتعابه من الهيئة العامة	2.88	٠.43	15.11	96.00	14.29
عدم تدخل مجلس الادارة باي حال من الاحوال بعمل مراقب الحسابات	2.74	٠.44	16.17	91.33	11.80
الإفصاح الخطي من مراقب الحسابات بموجب نشرة مجلس معايير الاستقلالية الذي يتطلب منه وعلى الأقل مرة كل سنة أن يفصح الى لجنة التدقيق في الشركة بشكل مكتوب عن أي علاقة بينه وبين الشركة محل التدقيق .	2.72	٠.45	16.67	90.67	11.22
ان لا يكون مراقب الحسابات على علاقة بمجلس الادارة ومن أي نوع سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.	2.78	٠.58	20.92	92.67	9.482
ان لا يتم التعاقد مع مراقب حسابات الشركة لأداء أية أعمال اضافية التي تخضع لإبداء رأيه عند تدقيقه لحسابات الشركة وقوانينها المالية.	2.62	٠.60	22.99	87.33	7.27
تناسب أتعاب أداء الأعمال الإضافية مع طبيعة العمل المطلوب والاتصل بقيمتها بالنسبة لاتعاب مراقب الحسابات عن أعمال التدقيق إلى الحد الذي يهدد إستقلاله في أداء عمله	2.78	٠.54	19.62	92.67	10.11
الاتجاه العام	2.75	0.23		91.78	10.70

يوضح الجدول اعلاه الاحصاءات الوصفية لآراء عينة العاملين والمستثمرين وإجاباتهم واعتقاداتهم بدور معايير حوكمة الشركات في تعزيز دور مراقب الحسابات في دعم استقلاليته وموضوعيته إذ نجد أن العاملين والمستثمرين قد أيدوا أن أكثر الآليات تأثيراً على الاستقلالية هي أن يصدر قرار التعيين وتحديد الأتعاب من الهيئة العامة في الشركة، وهذا ما اكدت عليه مبادئ OECD وذلك لكون المستثمرين لا يتقنون بإدارة الشركة من حيث تواطؤها مع مراقب الحسابات في إخفاء الحقائق لتمشية مصالحها على حساب مصالح المساهمين إذ إن عملية تعيين مراقب الحسابات، وعملية تحديد أتعابه مهمة جداً، لتأثيرها الكبير على خاصية الاستقلال، وما يؤكد ذلك الوسط الحسابي الأعلى 2.88 والانحراف المعياري ٠.٤٣ ونسبة التأثير الأعلى 96.00 % وتأتي بعدها في المرتبة تناسب أتعاب أداء الأعمال الإضافية مع طبيعة العمل المطلوب ، فالمدقق يقدم خدماته مقابل أتعاب تعكس حجم الأعمال التي يتعين عليه إنجازها، إذ يرتبط تحديد قيمة هذه الأتعاب بحجم الشركة، وحجم مخاطر التدقيق سواء كانت بسبب طبيعة نشاط الشركة أو بسبب وضع نظم الرقابة الداخلية ، إذ كان الوسط الحسابي 2.78 والانحراف المعياري ٠.54 وبنسبة تآثر 92.67 %، ونجد أيضاً في المرتبة نفسها الوسط الحسابي 2.78 والانحراف المعياري ٠.58 ونسبة التآثر 92.67 % بأن لا يكون مراقب الحسابات على علاقة بمجلس الإدارة، ومن أي نوع سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، فإذا كان مراقب الحسابات الذي يدقق حسابات الشركة عضواً في مجلس إدارتها، فقد يكون مستقلاً من الناحية الذهنية، ولكن لا ينتظر من المستثمرين أن يقبلوا بصفة الاستقلال هذه، لأن مراقب الحسابات هنا في حقيقة الأمر أصبح يدقق قرارات قد ساهم هو جزئياً في اتخاذها . أما بالنسبة الى آراء المستثمرين بعدم تدخل مجلس الادارة بأي حال من الأحوال بعمل مراقب الحسابات ، فقد كان الوسط الحسابي 2.74 والانحراف المعياري ٠.44 ونسبة التآثر 91.33 % في حين كانت الوسط الحسابي لإجاباتهم بالنسبة للإفصاح الخطي من مراقب الحسابات إلى لجنة التدقيق في الشركة وبشكل مكتوب عن أي علاقة بينه وبين الشركة محل التدقيق 2.72 والانحراف المعياري ٠.45 ونسبة التآثر 90.67 % وجاءت آراؤهم بالنسبة الى حظر مراقب حسابات من التعاقد مع الشركة لأداء أية أعمال اضافية التي تخضع لإبداء رأيه عند تدقيقه لحسابات الشركة وقوانينها المالية بالوسط الحسابي 2.62 والانحراف المعياري ٠.60 ونسبة التآثر 87.33 %.



أظهرت نتيجة الاختبار إن آليات حوكمة الشركات من جانب مراقب الحسابات كفيلة بدعم استقلاليتها وحياده لتضيق فجوة التوقعات ، إذ نجد ومن ملاحظة الاتجاه العام في الجدول (٨) بأن القيمة التانية (اختبار t) **10.70** وهي أعلى من القيمة الجدولية والبالغة ١.٦٨ عند مستوى دلالة ٥% ودرجة حرية ٢٩ ، وبما أن قاعدة القرار تقضي بقبول الفرضية إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية وترفض إذا كانت القيمة الجدولية أكبر من القيمة المحسوبة فالقرار هو قبول الفرضية.

**٤-٢-٢ تحليل آراء العينة حول رفع مستوى جودة أداء مراقب الحسابات**  
لتتعرف على دور مبادئ وآليات الحوكمة في رفع مستوى جودة أداء مراقب الحسابات لتضيق الفجوة بين المستثمرين ومراقبي الحسابات ووجهت مجموعة الأسئلة الى العاملين والمستثمرين وتبين من خلال الإجابات الآتي :

#### جدول (٥)

الاحصاءات الوصفية لآراء العينة بدور آليات حوكمة الشركات في رفع مستوى جودة أداء مراقب الحسابات لتضيق فجوة التوقعات

القيمة التانية	نسبة التاثر	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	أسئلة
مستوى جودة الأداء					
23.73	97.33	9.39	٠.27	2.92	ان يتم اختيار مراقب حسابات للشركة ممن تتوافر فيهم الكفاءة والخبرة والسمعة الجيدة وبما يتناسب مع حجم وطبيعة نشاط الشركة.
13.18	92.67	15.05	٠.41	2.78	التغيير الإلزامي لمراقب الحسابات كل خمس سنوات يساعد مراقب الحسابات بأداء عمله بحرفية وموضوعية واستقلالية أفضل .
5.86	85.33	26.36	٠.67	2.56	التغيير الإلزامي لمراقب الحسابات كل خمس سنوات لكونه يبعد مهنة التدقيق عن المنافسة التي تجعل منها سلعة كأي سلعة أخرى يمكن تسويقها بطرق غير سوية.
18.95	96.00	11.40	٠.32	2.88	التزام مراقب الحسابات بمعايير التدقيق عند أدائه لعمله.
27.70	98.00	8.16	٠.23	2.94	التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهنية التي تدعم رقي الخلق والموضوعية عند أدائه لعمله
16.14	96.00	13.38	٠.38	2.88	التزام مراقب الحسابات بإبلاغ الجهات الرقابية عن أية مخالفات جوهرية في حالة عدم اتخاذ مجلس الإدارة القرار المناسب بشأنها.
17.60	94.22		0.197	2.83	العام

يوضح الجدول (٥) الاحصاءات الوصفية لآراء وإجابات واعتقادات عينة العاملين والمستثمرين بدور آليات حوكمة الشركات في رفع مستوى جودة أداء مراقب الحسابات لتضيق فجوة التوقعات فقد أيدت آراء العينة بأن أكثر الآليات تأثيراً على جودة الأداء هي التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهنية التي تدعم رقي الخلق والموضوعية عند أدائه لعمله وما يؤيد ذلك الوسط الحسابي المرتفع **2.94** والانحراف المعياري **٠.٢٣** وارتفاع نسبة التاثر **98.00%** القريبة من التمام، إن ما يفسر ذلك هو أن قواعد سلوك وآداب المهنة مجموعة من المبادئ التي تمثل القيم الأخلاقية التي تعتبر بمنزلة مقاييس مثالية للسلوك المهني لمراقب الحسابات ثم يأتي بعدها في المرتبة اختيار مراقب حسابات للشركة ممن تتوافر فيه الكفاءة والخبرة والسمعة الجيدة وبما يتناسب مع حجم وطبيعة نشاطها، فقد بلغ الوسط الحسابي لها **2.92** وبانحراف معياري **٠.27** ونسبة تاثر **97.33%**، ويلى ذلك التزام مراقب الحسابات بإبلاغ الجهات الرقابية عن أية مخالفات جوهرية في حالة عدم اتخاذ مجلس الإدارة القرار المناسب بشأنها، فقد كان الوسط الحسابي **2.88** والانحراف المعياري **٠.38** ونسبة التاثر **96.00%** وقد تساوت مع نسبة تاثر (٩٦%) آراء المستثمرين بالتزام مراقب الحسابات بمعايير التدقيق عند أدائه لعمله وكذلك الوسط الحسابي **2.88** والانحراف المعياري **٠.32**، وبالنسبة للتغيير الإلزامي لمراقب الحسابات كل خمس سنوات فقد أيدت آراء العينة بأنه يساعد مراقب الحسابات على أداء عمله بحرفية وموضوعية واستقلالية أفضل، إذ كان الوسط الحسابي **2.78** والانحراف المعياري **٠.41** ونسبة التاثر **92.67** وأيدوا أيضاً أن التغيير الإلزامي لمراقب الحسابات يبعد مهنة التدقيق عن المنافسة التي تجعل منها سلعة كأي سلعة أخرى يمكن تسويقها بطرق غير سوية فالوسط الحسابي **2.56** والانحراف المعياري **٠.67** ونسبة التاثر **85.33%**.

ومن ملاحظة الاتجاه العام في الجدول (٩) نجد بأن القيمة التانية (اختبار t) المحسوبة هي **17.60** وهي أعلى من القيمة الجدولية والبالغة ١.٦٨ عند مستوى دلالة ٥% ودرجة حرية ٢٩ ، وبما أن قاعدة القرار تقضي بقبول الفرضية إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية وترفض إذا كانت القيمة الجدولية أكبر من القيمة المحسوبة فالقرار بقبول الفرضية.

٣-٣-٤ تحليل آراء عينة البحث في الحصول على قوائم مالية غير مضللة وخالية من غش الإدارة وتلاعبيها للتعرف على دور معايير الحوكمة وآلياتها في الحصول على قوائم مالية غير مضللة وخالية من غش الإدارة وتلاعبيها لتضييق الفجوة بين المستثمرين ومراقبي الحسابات ووجهت مجموعة الأسئلة الى العاملين والمستثمرين، وتبين من خلال الإجابات الآتي :

جدول (٦)

الاحصاءات الوصفية لآراء العينة بدور آليات حوكمة الشركات في الحصول على قوائم مالية غير مضللة وخالية من غش الإدارة وتلاعبيها لتضييق فجوة التوقعات

الاسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	نسبة التاثر	القيمة الثانية
قوائم مالية غير مضللة وخالية من غش الإدارة وتلاعبيها					
ضرورة توفر أنظمة ضبط ورقابة داخلية فاعلة داخل الشركة لتقلل من حدوث الأخطاء والتلاعب بالقوائم المالية.	2.98	0.14	4.75	99.33	49.00
وجود دائرة تدقيق داخلي فاعلة تقوم بمراقبة تنفيذ أنظمة الرقابة الداخلية	2.82	0.48	17.09	94.00	12.03
وجود لجنة تدقيق فاعلة في الشركة تسهم في زيادة فاعلية مراقب الحسابات واستقلاليته كونها تعمل على :					
تحسين استقلال مراقب الحسابات من خلال متابعة ومراقبة استقلالته ومدى موضوعيته والمحافظة عليها ومناقشته حول طبيعة ونطاق عملية التدقيق ومدى فعاليتها وفقاً لمعايير التدقيق المعتمدة.	2.82	0.52	18.53	94.00	11.09
تزويد مراقب الحسابات بوسيلة لتسوية المنازعات مع الإدارة كونها حلقة الوصل بين مراقب الحسابات ومجلس الإدارة بما يمكن مراقب الحسابات من القيام بعمله بمنأى عن أي قيود أو تأثيرات من قبل مجلس الإدارة وإدارة الشركة.	2.50	0.54	21.76	83.33	6.49
العام	2.78	0.29		92.67	19.66

نجد من الجدول (٦) ومن تحليل الفقرات الخاصة بكل سؤال أن العاملين والمستثمرين قد أبدوا تأييدهم وبشدة لضرورة وجود أنظمة ضبط ورقابة داخلية فاعلة داخل الشركة لتقلل من حدوث الأخطاء والتلاعب بالقوائم المالية، إذ ان هذه الآلية تتلاءم مع رغباتهم وتوقعاتهم في الحصول على قوائم مالية خالية من الأخطاء والتلاعب وما يؤكد ذلك الوسط الحسابي الأعلى 2.98 والانحراف المعياري الأقل 0.14، ونسبة التاثر العالية 99.33% أما بالنسبة لوجود دائرة تدقيق داخلي فاعلة تقوم بمراقبة تنفيذ أنظمة الرقابة الداخلية فقد كان الوسط الحسابي 2.82 والانحراف المعياري 0.48 ونسبة التاثر 94.00% فضلاً عن وجود لجنة تدقيق فاعلة في الشركة تعمل على تحسين نظرة المستثمرين تجاه استقلالية مراقب الحسابات من خلال قيامها بمتابعة ومراقبة استقلالته ومدى موضوعيته والمحافظة عليها ومناقشته حول طبيعة ونطاق عملية التدقيق ومدى فعاليتها وفقاً لمعايير التدقيق المعتمدة وما يؤكد ذلك الوسط الحسابي 2.82 والانحراف المعياري 0.52 ونسبة التاثر 94.00%، واقتنعوا بأنها تزود مراقب الحسابات بوسيلة لتسوية المنازعات مع الإدارة كونها حلقة الوصل بين مراقب الحسابات ومجلس الإدارة بما يمكن مراقب الحسابات من القيام بعمله بمنأى عن أي قيود أو تأثيرات من مجلس الإدارة وإدارة الشركة، وما يؤكد ذلك الوسط الحسابي 2.50 والانحراف المعياري 0.54 ونسبة التاثر 83.33%.

من ملاحظة الجدول (٦) نجد أن القيمة الثانية المحسوبة اختبار (t) لآراء عينة المستثمرين هي 19.66، وهي أعلى من القيمة الجدولية والبالغة 1.68 عند مستوى دلالة 5% ودرجة حرية 29، وبما أن قاعدة القرار تقضي بقبول الفرضية إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية وترفض إذا كانت القيمة الجدولية أكبر من القيمة المحسوبة فالقرار قبول الفرضية.

٤-٢-٤ تحليل آراء عينة البحث حول الحصول على قوائم مالية ذات جودة وتنسم بالافصاح الكافي للتعرف على دور معايير الحوكمة وآلياتها في الحصول على قوائم مالية ذات جودة وتنسم بالافصاح الكافي لتضييق الفجوة بين المستثمرين ومراقبي الحسابات ووجهت مجموعة الأسئلة الى العاملين والمستثمرين وتبين من خلال الإجابات الآتي :



## جدول (٧)

الاحصاءات الوصفية لآراء عينة العاملين والمستثمرين بدور آليات حوكمة الشركات في الحصول على قوائم مالية ذات جودة وتتسم بالافصاح الكافي لتضييق فجوة التوقعات

أسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	نسبة التاثر	القيمة التائية
ان للجان التدقيق دورا مهما في ضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة بالمعلومات المحاسبية من خلال قيامها :	2.76	0.47	17.26	92.00	11.28
مناقشة الإدارة والمدقق الداخلي في القوائم المالية التي تم تدقيقها.	2.82	0.47	15.51	94.0	13.25
مناقشة الإدارة ومراقب الحسابات بأية مستجدات هامة تؤثر على التقارير والبيانات المالية مثل التغيرات في تطبيق المبادئ المحاسبية، كفاية نظام الرقابة الداخلية.	2.62	0.63	24.25	87.33	6.9
تدقيق تقارير مراقب الحسابات فيما يخص : - السياسات والتطبيقات المحاسبية التي يتوجب تطبيقها. - المعالجات البديلة المسموح بها وفقاً للمبادئ المحاسبية والمعالجة التي يوصي بها مراقب الحسابات	2.7	0.58	21.49	90.0	8.53
مناقشة الإدارة بالمخاطر المالية الرئيسية والخطوات المتخذة من قبل الإدارة للرقابة والسيطرة على هذه المخاطر .	2.78	0.46	16.72	92.67	11.87
مناقشة مراقب الحسابات حول أية أمور أو مصاعب أو قيود على عمله أثناء قيامه بأداء مهمته وكذلك صعوبات حصوله على المستندات اللازمة.	2.88	0.32	11.40	96.0	18.95
تدقيق ومناقشة تقارير الإدارة حول نقاط الضعف والخلل في نظام الرقابة الداخلية وأية عمليات غش مرتبطة به .	2.62	0.53	20.24	87.33	8.26
مراقبة مدى التقيد بسياسات الشركة ونظامها الداخلي.	2.82	0.43	15.51	94.0	13.25
مناقشة الإدارة ومراقب الحسابات حول التقارير يقدمها للجهات الرقابية والحكومية.	2.72	0.53	19.38	91.16	9.67
مناقشة الدائرة القانونية بأية قضايا قانونية مقامة ضد الشركة ولها أثر جوهري على البيانات المالية ونتائج الأعمال واستمرارية الشركة أو على مدى التزامها.	2.75	0.49	11.4	91.74	11.330
الاتجاه العام					

نجد من الجدول (٧) ومن تحليل الفقرات الخاصة بكل سؤال أن أكثر وظيفة للجنة التدقيق التي نالت النسبة الأكبر من الإجابة هي قيامها بتدقيق تقارير الإدارة ومناقشتها حول نقاط الضعف والخلل في نظام الرقابة الداخلية وأية عمليات غش مرتبطة وما يؤيد ذلك الوسط الحسابي 2.88 والانحراف المعياري 0.32 ونسبة التاثر 96.00% وبلي ذلك قيامها بمناقشة الإدارة ومراقب الحسابات بأية مستجدات مهمة تؤثر في التقارير والبيانات المالية مثل التغيرات في تطبيق المبادئ المحاسبية، كفاية نظام الرقابة الداخلية إذ كان الوسط الحسابي 2.82 وانحراف معياري 0.47 ونسبة تاثر 94.00% ونجد أن نسبة التاثر نفسها 94.00% والوسط الحسابي 2.76 والانحراف المعياري 0.47 لأرائهم بقيام اللجنة بمناقشة الإدارة ومراقب الحسابات حول التقارير التي ينبغي تقديمها للجهات الرقابية والحكومية، أما بخصوص آراء المستثمرين بقيامها بمناقشة مراقب الحسابات حول أية أمور أو مصاعب أو قيود على عمله في أثناء قيامه بأداء مهمته وكذلك صعوبات حصوله على المستندات اللازمة فقد كان الوسط الحسابي 2.78 والانحراف المعياري 0.46 ونسبة التاثر 92.67. وبلي ذلك قيامها بمناقشة الدائرة القانونية بأية قضايا قانونية مقامة ضد الشركة ، ولها أثر جوهري على البيانات المالية ونتائج الأعمال واستمرارية الشركة أو على مدى التزامها، فقد كان الوسط الحسابي 2.72 والانحراف المعياري 0.53 ونسبة التاثر 91.16% وفيما يخص مناقشة الإدارة بالمخاطر المالية الرئيسية والخطوات المتخذة من الإدارة للرقابة والسيطرة على هذه المخاطر كان الوسط الحسابي 2.7 والانحراف المعياري 0.58 ونسبة التاثر 90.00% وبالنسبة لقيام اللجنة بتدقيق تقارير مراقب الحسابات فيما يخص السياسات والتطبيقات المحاسبية التي يتوجب تطبيقها والمعالجات البديلة المسموح بها وفقاً للمبادئ المحاسبية والمعالجة التي يوصي بها مراقب الحسابات كان الوسط الحسابي 2.62 والانحراف المعياري 0.63 ونسبة التاثر 87.33 ونسبة التاثر نفسها 87.33 والوسط الحسابي 2.62 مع ملاحظة الانحراف المعياري 0.53 قيامها بمراقبة مدى التقيد بسياسات الشركة ونظامها الداخلي.

من ملاحظة الجدول (٧) نجد ان القيمة التائية المحسوبة اختبار (t) لآراء عينة المستثمرين هي 11.33 وهي أعلى من القيمة الجدولية والبالغة 1.68 عند مستوى دلالة 5% ودرجة حرية 29 ، وبما أن قاعدة القرار تقضي بقبول الفرضية إذا كانت القيمة المحتسبة أكبر من القيمة الجدولية وترفض إذا كانت القيمة الجدولية أكبر من القيمة المحتسبة فالقرار بقبول الفرضية.



٣-٤ تحليل آراء عينة مراقبي الحسابات بدور معايير حوكمة الشركات وآلياتها في تضييق فجوة التوقعات في بيئة العمل التدقيقي

تم تقسيم هذا المحور على مجموعة من آليات حوكمة الشركات التي تعمل على تضييق فجوة التوقعات وبحسب الآتي :

٤-٣-١ تحليل آراء عينة مراقبي الحسابات حول دعم استقلاليته وموضوعيته للتعرف على دور معايير الحوكمة وآلياتها في دعم استقلالية وموضوعية مراقب الحسابات لتضييق الفجوة بين المستثمرين ومراقبي الحسابات ووجهت مجموعة الأسئلة الى مراقبي الحسابات وتبين من خلال الإجابات الآتي :

#### جدول (٨)

الاحصاءات الوصفية لآراء عينة مراقبي الحسابات بدور آليات حوكمة الشركات في دعم استقلاليته وموضوعيته مراقب الحسابات

أسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	نسبة التأثير	القيمة التائية
استقلالية مراقب الحسابات					
ان يصدر قرار تعيين مراقب الحسابات وتحديد اتعابه من الهيئة العامة .	3.00	٠.00	٠.00	100.	16.15
عدم تدخل مجلس الإدارة بأي حال من الاحوال بعمل مراقب الحسابات	2.90	٠.30	10.52	96.6	9.76
الإفصاح الخطي من قبل مراقب الحسابات بموجب نشرة مجلس معايير الاستقلالية الذي يتطلب منه وعلى الأقل مرة كل سنة أن يفصح إلى لجنة التدقيق في الشركة بشكل مكتوب عن أي علاقة بينه وبين الشركة محل التدقيق	2.76	٠.43	15.55	92.2	3.29
ان لا يكون مراقب الحسابات على علاقة بمجلس الإدارة ومن أي نوع سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.	2.46	٠.77	31.46	82.2	1.43
ان لا يتم التعاقد مع مراقب حسابات الشركة لأداء أية أعمال اضافية التي تخضع لإبداء رأيه الحسابات عند تدقيقه لحسابات الشركة وقوائمها المالية.	2.20	0.76	34.60	73.3	13.73
تناسب أتعاب أداء الأعمال الإضافية مع طبيعة العمل المطلوب والاتصال قيمتها بالنسبة لآتعاب مراقب الحسابات عن أعمال التدقيق إلى الحد الذي يهدد إستقلاله في أداء عمله .	2.86	٠.34	12.06	95.5	16.15
الاتجاه العام	2.72	0.21		90.6	10.09

من الجدول (٨) ومن تحليل الفقرات الخاصة بكل سؤال تم التوصل الى الآتي :

لقد وجد الباحثون ومن خلال المقابلة الشخصية لعينة مراقبي الحسابات انه على الرغم من أنهم يؤيدون حصر قرار التعيين وتحديد الأتعاب بيد الهيئة العامة إذ كان الوسط الحسابي ٣ وكانت نسبة التأثير ١٠٠% وبانحراف معياري ٠.٠٠ إلا أن الأمر فعلياً ليس بهذه البساطة فحينما تقرر الشركة رغبتها في تعيين مراقب حسابات جديد للشركة فإن لجنة التدقيق في الشركة تقوم بتحديد خمسة أسماء لمكاتب تدقيق يعتقد بتوافر التأهيل المهني الكافي فيها لتدقيق حسابات الشركة، ثم تقوم الإدارة بإرسال طلب العروض الى هذه المكاتب وتقوم هذه المكاتب بدورها بتقديم عروضها لإدارة الشركة التي تقدم بها ملخصاً إلى لجنة التدقيق التي تعرضها على مجلس الإدارة مع التوصية بتعيين مدقق من بين الذين تقدموا بالعروض و يقوم مجلس الإدارة بدراسة الموضوع وعرضه على الجمعية العامة مع ترشيح أحد المدققين وتحديد أتعابه، تصادق الجمعية العامة على ذلك، فظاهر الامر ان الهيئة العامة هي التي تصدر قرار التعيين ، لكن حقيقة الامر ان منهجية التعيين بيد مجلس الإدارة.

أما بخصوص الأتعاب فنرى أن مراقبي الحسابات قد أيدوا بأن الأصل في الأتعاب أن تتناسب مع الوقت والجهد المبذول في عملية التدقيق، و أن الجهد والوقت المبذول لا يختلفان كثيراً من مدقق الى آخر على أساس مبدأ تجانس الخدمة المقدمة وما يؤكد ذلك الوسط الحسابي 2.86 والانحراف المعياري ٠.34 ونسبة التأثير 95.5 مع ذلك فقد لمس الباحثون من خلال آراء بعض مراقبي الحسابات بأن المكاتب الكبيرة تحصل على عملياتها بأتعاب مرتفعة ويرى الباحثون أن هذه الزيادة التي تحصل عليها المكاتب الكبيرة من العملية نفسها هي نظير الاسم (Brand Name)، ففي الوقت نفسه قد لا تحصل بعض المكاتب الصغيرة على نفس الأتعاب نفسها من تلك العمليات، أو لا تحصل على هذه العمليات إلا إذا خفضت أتعابها بصورة كبيرة.



ففي المتوسط نجد أن أتعاب المكاتب الكبيرة قد تصل إلى خمسة أضعاف ما تحصل عليه المكاتب الصغيرة عن العمليات نفسها، لذا فإنه لاجال أمام المكاتب الصغيرة، إذا ما حصلت على العملية بأتعاب منخفضة عن الحقيقة، إلا بتخفيض الوقت والجهد المبذول والتغاضي عن تجاوزات معينة دون التقرير عنها للإبقاء على الزبون في السنوات التي لا تحتاج العملية إلى نفس الجهد والوقت عن السنوات الأولى التي تكون تكلفة إنجاز عملية التدقيق فيها مرتفعة بسبب عدم اكتمال معرفة المدقق بكل جوانب العمل بالشركة، وكانت معظم حالات الفشل المسجلة لعمليات التدقيق تأتي من هذا السبب ولاسيما في السنوات الأولى لارتباط المدقق بالزبون، وأيد مراقبو الحسابات بأن لا يكون مراقب الحسابات على علاقة بمجلس الإدارة ومن أي نوع سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة فقد كان الوسط الحسابي 2.46 والانحراف المعياري 0.77. ونسبة التأثير 82.2% وبدرجة أقل فيما يخص حظر التعاقد مع مراقب حسابات الشركة لأداء أية أعمال إضافية التي تخضع لإبداء رأيه عند تدقيقه لحسابات الشركة وقوائمها المالية فالوسط الحسابي 2.20 والانحراف المعياري 0.76 ونسبة التأثير 73.3.

من ملاحظة الجدول (٨) نجد أن القيمة التانية المحسوبة اختبار (t) لآراء عينة مراقبي الحسابات هي 10.09 وهي أعلى من من القيمة الجدولية والبالغة ١.٦٨ عند مستوى دلالة ٥% ودرجة حرية ٢٩، وبما أن قاعدة القرار تقضي بقبول الفرضية إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية وترفض إذا كانت القيمة الجدولية أكبر من القيمة المحسوبة فالقرار قبول الفرضية

أي أن الاتجاه العام لآراء مراقبي الحسابات أيد بأن آليات الحوكمة تدعم وتقوي من استقلالية مراقب الحسابات لتضيق فجوة التوقعات .

#### ٤-٣-٢ تحليل آراء عينة مراقبي الحسابات حول رفع مستوى جودة أدائه

للتعرف على دور معايير الحوكمة وآلياتها في رفع مستوى جودة أدائه لتضيق الفجوة بين المستثمرين ومراقبي الحسابات وجهت مجموعة الأسئلة الى المستثمرين وتبين من خلال الإجابات الآتي :

#### جدول (٩)

الاحصاءات الوصفية لآراء عينة مراقبي الحسابات بدور آليات حوكمة الشركات في رفع مستوى جودة أداءهم لتضيق فجوة التوقعات

الاسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	نسبة التأثير	القيمة التانية
جودة الأداء					
ان يتم اختيار مراقب حسابات للشركة ممن تتوافر فيهم الكفاءة والخبرة والسمة الجيدة وبما يتناسب مع حجم وطبيعة نشاط الشركة.	2.63	0.61	23.35	87.78	5.64
التغيير الازمالي لمراقب الحسابات كل خمس سنوات يساعد مراقب الحسابات بأداء عمله بحرفية وموضوعية واستقلالية أفضل .	2.60	0.62	23.90	86.67	5.28
التغيير الازمالي لمراقب الحسابات كل خمس سنوات لكونه يبعد مهنة التدقيق عن المنافسة التي تجعل منها سلعة كأي سلعة أخرى يمكن تسويقها بطرق غير سوية.	2.46	0.73	29.61	82.22	3.50
التزام مراقب الحسابات بمعايير التدقيق عند أدائه لعمله.	2.73	0.58	21.34	91.11	6.88
التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهنية ورفي الخلق والموضوعية عند أدائه لعمله	2.56	0.77	30.15	85.56	4.01
التزام مراقب الحسابات بإبلاغ الجهات الرقابية عن أية مخالفات جوهرية أو معوقات وتفاصيلها في حالة عدم اتخاذ مجلس الإدارة القرار المناسب بشأنها.	2.50	0.82	32.80	83.33	3.34
العام	2.58	0.504		86	3.63

نجد من الجدول (٩) ومن تحليل الفقرات الخاصة بكل سؤال لقد جاءت ردود مراقبي الحسابات بشأن أكثر آليات الحوكمة تأثيراً على جودة الأداء هي التزامه بمعايير التدقيق فالوسط الحسابي 2.73 الأعلى والانحراف المعياري 0.58 ونسبة التأثير الأعلى 91.11% إذ أنه من المعلوم أن يؤكد مراقبو الحسابات ذلك فمعايير التدقيق ملزمة لمراقب الحسابات إذ عليه اتباعها حرفياً لأنها لا تخضع للاجتهاد الشخصي، فهي الخطأ العامة التي إذا ما تبعت لتمكن مراقب الحسابات اتمام عملية التدقيق بنجاح تام، ويدفع عن نفسه تهمة التقصير إذا ماتمت مساءلته قضائياً، وفي ذات الوقت يتوقع مستخدمو القوائم المالية التزام مراقب الحسابات بمعايير التدقيق وعدم قبوله أي عملية لا يستطيع هو أو أفراد مكتبه اتمامها بدرجة معقولة من الكفاية المهنية .



ثم نجد في المرتبة التي يليها ان يتم اختيار مراقب حسابات للشركة ممن تتوافر فيهم الكفاءة والخبرة والسمعة الجيدة وبما يتناسب مع حجم وطبيعة نشاط الشركة فقد كان الوسط الحسابي 2.63 والانحراف المعياري 0.61 ونسبة التأثير 87.78 % ويلي ذلك في المرتبة تاييدهم بأن التغيير الالزامي لمراقب الحسابات كل خمس سنوات يساعد مراقب الحسابات على أداء عمله بحرفية وموضوعية واستقلالية أفضل فقد كان الوسط الحسابي 2.60 والانحراف المعياري 0.62 ونسبة التأثير 86.67 % اما بالنسبة لالتزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهنية ورفي الخلق والموضوعية عند أدائه لعمله كان الوسط الحسابي 2.56 والانحراف المعياري 0.77 ونسبة التأثير 85.56 % وبالنسبة الى التزام مراقب الحسابات بإبلاغ الجهات الرقابية عن أية مخالفات جوهرية أو معوقات وتفصيلها في حالة عدم اتخاذ مجلس الإدارة القرار المناسب بشأنها كان الوسط الحسابي 2.50 والانحراف المعياري 0.82 ونسبة التأثير 83.33 % في حين ان تاييدهم للتغيير الالزامي لمراقب الحسابات كل خمس سنوات لكونه يبعد مهنة التدقيق عن المنافسة التي تجعل منها سلعة كأي سلعة أخرى يمكن تسويقها بطرق غير سوية كان الوسط الحسابي 2.46 والانحراف المعياري 0.73 ونسبة التأثير 82.22 .

من ملاحظة الجدول (٩) نجد ان القيمة الثانية المحسوبة اختبار (t) لآراء عينة مراقبي الحسابات هي 3.63 وهي أعلى من القيمة الجدولية والبالغة ١.٦٨ عند مستوى دلالة ٥% ودرجة حرية ٢٩ ، وبما أن قاعدة القرار تقضي بقبول الفرضية إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، وترفض إذا كانت القيمة الجدولية أكبر من القيمة المحسوبة فالقرار قبول الفرضية.

أي ان الاتجاه العام لآراء مراقبي الحسابات قد أيد بأن آليات حوكمة الشركات ترفع من مستوى جودة أداءهم ٣-٤ تحليل آراء عينة مراقبي الحسابات حول الحصول على قوائم مالية غير مضللة وخالية من غش الإدارة وتلاعبها للتعرف على دور معايير الحوكمة وآلياتها في رفع مستوى جودة أداء مراقب الحسابات لتضييق الفجوة بين المستثمرين ومراقبي الحسابات ووجهت مجموعة الأسئلة الى مراقبي الحسابات وتبين من خلال الإجابات الآتي :

#### جدول (١٠)

الاحصاءات الوصفية لآراء عينة مراقبي الحسابات بدور آليات حوكمة الشركات في الحصول على قوائم مالية غير مضللة وخالية من غش الإدارة وتلاعبها

الأسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	نسبة التأثير	القيمة الثانية
ضرورة توفر أنظمة ضبط ورقابة داخلية فاعلة داخل الشركة لتقليل من حدوث الأخطاء والتلاعب بالقوائم المالية.	2.96	٠.18	6.15	98.89	20.14
وجود دائرة تدقيق داخلي فاعلة تقوم بمراقبة تنفيذ أنظمة الرقابة الداخلية	2.93	٠.25	8.65	97.78	9.049
وجود لجنة تدقيق فاعلة في الشركة تسهم في زيادة فاعلية واستقلالية مراقب الحسابات كونها تعمل على :					
تحسين استقلال مراقب الحسابات من خلال متابعة ومراقبة استقلاليته ومدى موضوعيته والمحافظة عليها ومناقشته حول طبيعة ونطاق عملية التدقيق ومدى فعاليتها وفقاً لمعايير التدقيق المعتمدة	2.50	٠.62	25.19	83.33	20.149
تزويد مراقب الحسابات بوسيلة لتسوية المنازعات مع الإدارة كونها حلقة الوصل بين مراقب الحسابات ومجلس الإدارة بما يمكن مراقب الحسابات من القيام بعمله بمنأى عن أي قيود أو تأثيرات من قبل مجلس الإدارة وإدارة الشركة.	2.80	٠.48	17.29	93.33	4.349
العام	2.80	0.281		93.33	13.42

نجد من الجدول (٩) ومن تحليل الفقرات الخاصة بكل سؤال :

اتفق مراقبو الحسابات بأن توافر نظام رقابة فاعل في الشركة هو الأكثر تأثيراً بتقليل حدوث الخطأ والتلاعب في القوائم المالية، إن هذا واضح من اهتمام مراقب الحسابات في الشركة وبصفة خاصة بمدى فاعلية الرقابة الداخلية في حماية موجودات الشركة وتوفير بيانات محاسبية دقيقة يعتمد ودرجة كبيرة على نظام الرقابة الداخلية في الشركة وكذلك نتائج اختبارات الالتزام بالاختبارات الرقابية الموضوعية للتأكد بدرجة معقولة من أمانة عرض أرصدة القوائم المالية والملاحظات المرفقة بها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وما يؤيد ذلك الوسط الحسابي الأعلى 2.96 والانحراف المعياري الأقل ٠.18 ونسبة التأثير الأعلى 98.89%. ويلي ذلك تاييده بالنسبة الى وجود دائرة تدقيق داخلي فاعلة في الشركة تقوم بمراقبة تنفيذ أنظمة الرقابة الداخلية إذ كان الوسط الحسابي 2.93 والانحراف المعياري ٠.25 ونسبة التأثير 97.78%.



أما بالنسبة للجان التدقيق ودورها في دعم الاستقلالية فقد كانت الإجابات مؤيدة بأنها تزود مراقب الحسابات بوسيلة لتسوية منازعات مراقب الحسابات مع الإدارة وما يؤيد ذلك الوسط الحسابي الأعلى 2.80 والانحراف المعياري الأقل ٠.٤٨ ونسبة التأثير الأعلى 93.33. أكثر من كونها تحسن من استقلاليته فاعضاء لجان التدقيق لديهم الخبرة والكفاءة في مجال المحاسبة والتدقيق مما يسهل عليهم تفهم طلبات مراقب الحسابات الوسط الحسابي 2.50 والانحراف المعياري ٠.62 ونسبة التأثير 83.33

من ملاحظة الجدول (٩) نجد ان القيمة التائية المحسوبة اختبار (t) لآراء عينة مراقبي الحسابات هي 13.42 وهي أعلى من القيمة الجدولية والبالغة ١.٦٨ عند مستوى دلالة ٥% ودرجة حرية ٢٩ ، وبما أن قاعدة القرار تقضي بقبول الفرضية إذا كانت القيمة المحتسبة أكبر من القيمة الجدولية ، وترفض إذا كانت القيمة الجدولية أكبر من القيمة المحتسبة فالقرار قبول الفرضية أي بمعنى أن مراقبي الحسابات قد ايدوا بأن لآليات حوكمة الشركات لها دور في الحصول على قوائم مالية غير مضللة وخالية من غش الموظفين وأخطائهم وتلاعبهم .

٤-٣-٤ تحليل آراء عينة مراقبي الحسابات حول ضمان الحصول على قوائم مالية ذات جودة وموثوق

بها وتتسم بالافصاح الكافي

للتعرف على دور معايير الحوكمة وآلياتها في الحصول على قوائم مالية ذات جودة وموثوق بها وتتسم بالافصاح الكافي لتضييق الفجوة بين المستثمرين ومراقبي الحسابات وجهت مجموعة الأسئلة الى مراقبي الحسابات وتبين من خلال الإجابات الآتي :

#### جدول (١٠)

الاحصاءات الوصفية لآراء عينة مراقبي الحسابات حول دور آليات حوكمة الشركات في الحصول على قوائم مالية ذات جودة وتتسم بالافصاح الكافي لتضييق فجوة التوقعات

الاسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	نسبة التأثير	القيمة التائية
ان لجان التدقيق دورا مهما في ضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة بالمعلومات المحاسبية من خلال قيامها :					
مناقشة الإدارة والمدقق الداخلي في القوائم المالية التي تم تدقيقها.	2.96	٠.18	6.15	98.89	29.00
مناقشة الإدارة ومراقب الحسابات بأية مستجدات هامة تؤثر على التقارير والبيانات المالية مثل التغيرات في تطبيق المبادئ المحاسبية، كفاية نظام الرقابة الداخلية.	2.80	.48	17.29	93.33	9.04
تدقيق تقارير مراقب الحسابات فيما يخص : -السياسات والتطبيقات المحاسبية التي يتوجب تطبيقها. -المعالجات البديلة المسموح بها وفقاً للمبادئ المحاسبية والمعالجة التي يوصي بها مراقب الحسابات	2.63	.66	25.39	87.78	5.18
مناقشة الإدارة بالمخاطر المالية الرئيسية والخطوات المتخذة من قبل الإدارة للرقابة والسيطرة على هذه المخاطر .	2.60	.56	21.66	86.67	5.83
مناقشة مراقب الحسابات حول أية أمور أو مصاعب أو قيود على عمله أثناء قيامه بأداء مهمته وكذلك صعوبات حصوله على المستندات اللازمة.	2.73	.52	19.05	91.11	7.71
تدقيق ومناقشة تقارير الإدارة حول نقاط الضعف والخلل في نظام الرقابة الداخلية وأية عمليات غش مرتبطة به .	2.9000	.30	10.52	96.67	16.15
مراقبة مدى التقيد بسياسات الشركة ونظامها الداخلي.	2.73	.52	19.05	91.11	7.71
مناقشة الإدارة ومراقب الحسابات حول التقارير التي ينبغي تقديمها للجهات الرقابية والحكومية.	2.90	.30	10.52	96.67	16.15
مناقشة الدائرة القانونية بأية قضايا قانونية مقامة ضد الشركة ولها أثر جوهري على البيانات المالية ونتائج الأعمال واستمرارية الشركة أو على مدى التزامها.	2.70	.46	17.41	90.00	8.22
الاتجاه العام	2.49	0.39		92.47	19.00

نجد من الجدول (١٠) ومن تحليل الفقرات الخاصة بكل سؤال :



إذ أيد مراقبو الحسابات بأن قيام لجان التدقيق بمناقشة الإدارة والمدقق الداخلي في القوائم المالية التي تم تدقيقها أكثر وظائفها تأثيراً على جودة القوائم المالية إذ تعد وظيفة التدقيق الداخلي الأساس في تلبية متطلبات حوكمة الشركات لما لها من دور أساسي ومهم في تقوية دعائمها وحماية حقوق المساهمين والحفاظ على أموال الشركة مما يتطلب التعاون البناء بينه وبين لجنة التدقيق وإدارة الشركة ومراقب الحسابات لتوفير معلومات موثوقة بها. وما يؤكد ذلك الوسط الحسابي 2.96 والانحراف المعياري 0.18. ونسبة التأثير العالية 98.89%. ويلى ذلك قيامها بتدقيق ومناقشة تقارير الإدارة حول نقاط الضعف والخلل في نظام الرقابة الداخلية وأية عمليات غش مرتبطة بها إذ كان الوسط الحسابي 2.90 والانحراف المعياري 0.30. ونسبة التأثير 96.67% ويلى ذلك قيامها بمناقشة الإدارة ومراقب الحسابات حول التقارير التي ينبغي تقديمها للجهات الرقابية والحكومية فقد كان الوسط الحسابي 2.90 والانحراف المعياري 0.30. ونسبة التأثير 96.67% وفيما يتعلق بمناقشة الإدارة ومراقب الحسابات بأية مستجدات مهمة تؤثر في التقارير والبيانات المالية مثل التغيرات في تطبيق المبادئ المحاسبية، كفاية نظام الرقابة الداخلية كان الوسط الحسابي 2.80 والانحراف المعياري 0.48. ونسبة التأثير 93.33%. أما دورها فيما يتعلق بمناقشة مراقب الحسابات حول أية أمور أو مصاعب أو قيود على عمله في أثناء قيامه بأداء مهمته وكذلك صعوبات حصوله على المستندات اللازمة فقد كان الوسط الحسابي 2.73 والانحراف المعياري 0.52. ونسبة التأثير 91.11% وبالنسبة لقيامها بمراقبة مدى التقيد بسياسات الشركة ونظامها الداخلي كان الوسط الحسابي 2.73 والانحراف المعياري 0.52. ونسبة التأثير 91.11% أما فيمل يخص مناقشتها الدائرة القانونية بأية قضايا قانونية مقامة ضد الشركة ولها أثر جوهري على البيانات المالية ونتائج الأعمال واستمرارية الشركة أو على مدى التزامها فقد كان الوسط الحسابي 2.70 والانحراف المعياري 0.46. ونسبة التأثير 90.00% وفيما يتعلق بقيامها بتدقيق تقارير مراقب الحسابات فيما يخص السياسات والتطبيقات المحاسبية التي يتوجب تطبيقها والمعالجات البديلة المسموح بها وفقاً للمبادئ المحاسبية والمعالجة التي يوصي بها مراقب الحسابات كان الوسط الحسابي 2.63 والانحراف المعياري 0.66. ونسبة التأثير 87.78% وأخيراً كان الوسط الحسابي لقيامها بمناقشة الإدارة بالمخاطر المالية الرئيسية والخطوات المتخذة من الإدارة للرقابة والسيطرة على هذه المخاطر 2.60 والانحراف المعياري 0.56. ونسبة التأثير 86.67%

من ملاحظة الجدول (١٠) نجد أن القيمة التائية المحسوبة اختبار (t) لآراء عينة مراقبي الحسابات هي 19.00 وهي أعلى من القيمة الجدولية والبالغة 1.68 عند مستوى دلالة 5% ودرجة حرية 29، وبما أن قاعدة القرار تقضي بقبول الفرضية إذا كانت القيمة المحتسبة أكبر من القيمة الجدولية، وترفض إذا كانت القيمة الجدولية أكبر من القيمة المحتسبة فالقرار هو قبول الفرضية أي بمعنى أن مراقبي الحسابات قد أيدوا بأن آليات حوكمة الشركات لها دور في الحصول على قوائم مالية ذات جودة وتتسم بالافصاح الكافي لتضييق فجوة التوقعات.



## المحور الرابع / الاستنتاجات والتوصيات

### ١-٥ الاستنتاجات

- ١- لتنفيذ آليات الحوكمة يتطلب توافر مجموعة من مبادئ و دعائم و اركان اساسية لحوكمة الشركات، حيث يُعد مراقب الحسابات ركن من الاركان الاساسية للحوكمة من خلال التزامه بالواجبات والمسؤوليات الملقاة عليه فهو بمثابة جرس الانذار المبكر الذي يقرر عند أي انحراف مالي او اداري لحماية و ضمان جودة المعلومات المقدمة وبالتالي تعزيز مصداقيتها فهو يضيف الثقة و المصداقية على المعلومات المحاسبية.
- ٢- ان من اسباب وجود فجوة في عملية التدقيق ، نقص الكفاءة المهنية وانخفاض جودة الاداء التدقيقي لمراقب الحسابات، شك مستخدمي القوائم المالية في استقلاليتها بسبب طول مدة بقاءه في الشركة فضلا عن تقديمه الخدمات الاخرى بخلاف خدمات التدقيق الى الشركة التي يدقق حساباتها و الغموض و الفهم الخاطيء من قبل مستخدمي القوائم المالية لتقرير مراقب الحسابات .
- ٣- هناك مسؤولية مشتركة عن وجود فجوة التوقعات تتحملها الشركة و مراقب الحسابات على حد سواء فمن جانب الشركة اختيارها لمراقب حسابات غير مؤهل وذو خبرة و كفاءة لا تتناسب مع حجم و طبيعة نشاطها فضلا عن انخفاض الاتعاب بسبب المنافسة و بما لا تتناسب مع الجهد المبذول من قبله اما من جانب مراقب الحسابات فلكونه لا يبذل العناية المهنية اللازمة و قبوله لأعمال لا تتناسب مع الاجر المدفوع و لا تتناسب مع الخبرة التي يمتلكها فضلا عن اخلاله باخلاق المهنة .
- ٤- يتجسد دور حوكمة الشركات في تضيق فجوة التوقعات من خلال :
  - أ- مراقب الحسابات : التزامه بالاستقلال و الحياد و التزامه بمسؤوليته و بحدود نطاق عمله الذي يحدده عقد العمل مع الزبون و كذلك بذله للعناية المهنية اللازمة في أثناء تأدية عمله و التزامه بمعايير التدقيق و قواعد السلوك المهني للوصول الى تقرير معبر عن حقيقة الوضع المالي و نتيجة النشاط بصدق و عدالة و موثوقية .
  - ب- من خلال الشركة : تهيئة نظام رقابة داخلية فاعل و كفوء في الشركة فضلا عن لجان التدقيق التي تعمل و بالتنسيق مع التدقيق الداخلي بالتحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية و تنفيذه بفاعلية من قبل الادارة التنفيذية فضلا عن اختيارها لمراقب حسابات ذو كفاءة و خبرة عالية و تسوية النزاعات بين مراقب الحسابات و الادارة مما يؤمن الحصول على قوائم مالية غير مضللة و خالية من غش و تلاعب الادارة و الموظفين و ذات جودة تتسم بالافصاح الكافي .
  - ٥- اظهرت نتائج التحليل الجانب العملي الاتي:-
    - أ- ان هناك شك من قبل المستثمرين (مستخدمي القوائم المالية ) باستقلالية مراقب الحسابات نتيجة لوجود مصلحة مادية له مع الزبون من خلال تقديمه لخدمات اخرى اضافة الى خدمات التدقيق.
    - ب- ان المستثمرين يجدون تقرير التدقيق الحالي لا يتسم بالوضوح لكونه يتحدث بلغة المحاسبة التي يصعب عليهم فهمها في حين نجد ان مراقبي الحسابات يعتقدون أن المستثمرين قادرين على فهم الرأي المقدم في التقرير.
    - ت- اعتقاد المستثمرين الخاطيء بأن تقرير مراقب الحسابات النظيف يعني شهادة باستمرار ازدهار الشركة في حين انه يعطي تأكيدات معقولة بان القوائم المالية معبرة عن حقيقة المركز المالي للشركة و نتائج اعمالها و خالية من الأخطاء المادية نتيجة لأعتماد مراقب الحسابات على أسلوب العينات في تدقيق القوائم المالية .
    - ث- ان المستثمرون يعتقدون ان مراقب الحسابات مسؤول عن اكتشاف جميع الأخطاء التي حدثت أثناء الفترة الخاضعة للتدقيق في حين ان مسؤولية مراقب الحسابات تتحدد بخطاب التكليف و العقد المبرم مع الزبون .
    - ج- ان طول مدة احتفاظ مراقب الحسابات بزبونه و قبول اتعاب قليلة لا تتناسب مع الجهد المبذول يضعف من استقلاليتها و تخفض من جودة ادائه .
    - ح- ان اليات الحوكمة تدعم و تقوي من استقلالية مراقب الحسابات و ترفع من مستوى جودة ادائه لتضيق فجوة التوقعات .
    - خ- قناعة مراقبي الحسابات و المستثمرين بدور آليات حوكمة الشركات في الحصول على قوائم مالية غير مضللة و خالية من غش و تلاعب الإدارة و تتسم بالجودة و الإفصاح الكافي نحو تضيق فجوة التوقعات .

## ٥-٢ التوصيات

- من خلال مجموعة الاستنتاجات التي تم عرضها تم التوصل الى التوصيات الآتية :-
١. ضرورة اصدار معايير أو قواعد للحوكمة من قبل الجهات المعنية (نقابة المحاسبين والمدققين) تلزم بها الشركات أسوة بالدول الأخرى الأجنبية والعربية وخصوصاً في زمن انتشرت فيه العولمة .
  ٢. توعية الشركات و المستثمرين والاطراف ذات العلاقة بالشركة ومراقبي الحسابات عن طريق هيئة الأوراق المالية وسوق العراق للأوراق المالية بقواعد حوكمة الشركات وحثهم المستمر على مراعاتها والتمسك بها، وذلك من خلال عقد الدورات التدريبية وورش العمل واصدار نشرات دورية التي تبصرهم بمزايا تلك القواعد وبعواقب عدم الالتزام بها .
  ٣. ضرورة قيام هيئات اشرافية ورقابية على الشركات باجراء تقويم دوري لمدى التزامها بمعايير الحوكمة وتطبيقها بصورة فاعلة وفقاً لإرشادات مستمدة من وقائع التقويم الفعلي ، ويحق لهم معاقبة الشركات والأفراد الذين يخالفون القوانين والتشريعات بهذا الخصوص .
  ٤. على الشركة ان تقوم بتشكيل لجنة تدقيق تضم اعضاء مستقلين من مجلس الادارة يتمتعون بخبرة ودراسة مالية ولديهم قدرة على قراءة وفهم القوائم المالية بما في ذلك الميزانية العمومية للشركة وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية واهم ما يجب ان يعهد اليها من مهام يتمثل بالاتي
    - مناقشة الأمور المتعلقة بترشيح مراقب الحسابات والتأكد من استيفائه للشروط الواردة في التشريعات النافذة، وعدم وجود ما يؤثر على استقلاليتة.
    - تسمية مراقب الحسابات وتدقيق اجوره ومتابعة ومراقبة استقلاليتة ومدى موضوعيته واقتراح مراقب الحسابات للسنة المالية التالية للشركة .
    - مناقشة مراقب الحسابات حول طبيعة ونطاق عملية التدقيق والوقت اللازم لها ومدى فعاليتها وفقاً لمعايير التدقيق المعتمدة وتقديم التوصية الى مجلس الادارة في هذا الشأن.
    - استعراض اية صعوبات او قيود واجهت عملية التدقيق الخارجي بما في ذلك الحصول على البيانات والمعلومات اللازمة .
    - اجراء مناقشة الإدارة ومراقب الحسابات حول التقارير المالية السنوية قبل المصادقة عليها وقبل عرضها على مجلس الإدارة .
    - الاشراف على سلامة اجراءات الرقابة الداخلية في الشركة وتقييمها ومتابعة تنفيذها
  ٧. قيام مجلس ادارة الشركة وبناءً على توصيات لجنة التدقيق ترشيح مراقب الحسابات ممن تتوافر فيهم الكفاءة والخبرة والسمعة الكافيين ، تتناسب مع حجم وطبيعة نشاط الشركة ، لكي يعزز القدرة التنافسية بين مزاولي المهنة والارتقاء بمستوى الاداء المهني لتوفير احتياجات سوق العمل وكسب ثقة المساهمين فيما تمّ اعتماده من قبلهم من تقارير مالية.
  ٨. على الشركة ان لا تتعاقد مع مراقب حسابات الشركة لاداء أية اعمال اضافية التي تخضع لإبداء رأيه عند تدقيقه لحساباتها وقوائمها المالية. وأن تقوم بالتغيير الدوري لمراقب الحسابات كل خمس سنوات مما يسمح له بأداء عمله بحرفية وموضوعية واستقلالية أفضل.
  ٩. أن يفصح مراقب الحسابات إلى لجنة التدقيق في الشركة وبشكل مكتوب عن أي علاقة بينه وبين الشركة تتضارب مع استقلاليتة وتجنب جميع العلاقات والظروف التي تدعو إلى الشك في استقلاليتة .
  ١٠. حث المنظمات المهنية بتوجيه مراقب الحسابات بعدم قبوله لأتعاب قليلة وخاصة الاعمال الاضافية بما لا تتناسب مع طبيعة العمل المطلوب والأصل قيمتها بالنسبة لأتعابه عن أعمال التدقيق إلى الحد الذي يهدد إستقلاله في أداء عمله.



## المصادر

### المصادر العربية

#### أ- الوثائق

١. دليل قواعد حوكمة الشركات المساهمة العامة ومعايير الانضباط المؤسسي في هيئة وسوق الإمارات للأوراق المالية لسنة ٢٠٠٧
٢. دليل لإرساء أسس حوكمة الشركات في القرن الواحد والعشرين، مركز المشروعات الدولية الخاصة - واشنطن دي ، سي ٢٠٠٣، ط٣، ترجمة سمير كريم .

#### ب- الكتب بالغة العربية

١. توماس، وليم، امرسون هنكي "المراجعة بين النظرية والتطبيق" ترجمة احمد حامد الحجاج وكمال الدين سعيد ، الطبعة الاولى، دار المريخ للنشر، الرياض ، المملكة العربية السعودية ١٩٨٩ .
٢. الطحان، صبيح ، " اصول التدقيق الحديث " الجزء الاول ، الطبعة الاولى، مطبعة الزمان ، بغداد
٣. غالي ، جورج دانيال ، (٢٠٠١)، " تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الالفية الثالثة ، ط ١ ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ١٩٧٦ .
٤. لطفي ، امين السيد " الاتجاهات الحديثة في المراجعة والمراقبة على الحسابات" ، دار النهضة العربية ، القاهرة ١٩٩٧).

#### ج - الاطاريح والرسائل

١. الحبوبى، علي عبد المنعم " المشاكل التي تواجه مراقبي الحسابات وأثرها في مستوى التزامهم بمعايير الحياد والاستقلال " ، دراسة تحليلية لعينة من مراقبي الحسابات (القطاع الخاص) في العراق " ، المعهد العربي للمحاسبة والتدقيق ، بغداد ١٩٨٨ .
٢. المشهداني، بشرى نجم، " الإطار المقترح لحوكمة الشركات المساهمة دراسة تطبيقية في عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية" ، اطروحة دكتوراة ، كلية الادارة والاقتصاد /جامعة بغداد ٢٠٠٧
٣. يعقوب، فيحاء عبد الله، "التدقيق الداخلي ودوره في التحكم المؤسسي دراسة تطبيقية على المصارف العراقية الخاصة " اطروحة دكتوراة ، كلية الادارة والاقتصاد/ الجامعة المستنصرية ٢٠٠٥

#### ج- البحوث والدوريات العربية

١. الباز، مصطفى علي " استخدام النظرية السببية في التنبؤ بفجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية " ، المجلة العربية للمحاسبة ، المجلد الثالث ، العدد الاول ، مايو ١٩٩٩ .
٢. جربوع، يوسف محمود، " مجالات مساهمة التغيير الازامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله " مجلة الجامعة الإسلامية ،سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد السادس عشر، العدد الأول ٢٠٠٨، ص 757- 794 .

٣. جمعة، احمد حلمي، "التحكم المؤسسي وابعاد التطور في اطار ممارسة مهنة التدقيق الداخلي"، جمعية المحاسبين القانونيين الاردنيين، المؤتمر العلمي المهني الخامس تحت شعار التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة ، عمان-الاردن ، ايلول ، ٢٠٠٣ .
٤. جمهاني ، عمر عيسى حسن، "الاسباب المؤدية الى تغيير مدقق الحسابات القانوني" ، دراسة ميدانية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان- سوق الاوراق المالية ، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، العدد ١٦ ، جامعة اليرموك ٢٠٠٠ .
٥. دهمش، نعيم، " الحاجة للابداع المحاسبي لربط العلاقة بين التدقيق الداخلي والحاكمة المؤسسية " ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، عمان\_ الاردن ٢٠٠٥ .
٦. فوزي، سميحة" تقييم حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية"، ورقة عمل رقم ( ٨٢ ) ، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، القاهرة، جمهورية مصر العربية ٢٠٠٣ .
٧. المعتاز، إحسان بن صالح ، " أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها: انهيار شركة إنرون والدروس المستفادة" مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، م ٢٢ ع ٢، ص: ٢٥٧-٢٩٣ (٢٠٠٨-٢٠٠٩) .
٨. الرحيلي ،عوض سلامة " لجان التدقيق كأحد دعائم حوكمة الشركات " ، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز، الاقتصاد والإدارة، م ٢٢ ، ع ١، ص ص: ١٧٩-٢١٨، ٢٠٠٨ .
٩. السعدنى، مصطفى حسن بسيونى" مدى ارتباط الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات"، جمعية المحاسبين و مدققي الحسابات بدولة الإمارات العربية المتحدة وبالإشتراك مع كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة الإمارات العربية المتحدة وتحت إشراف الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب ،المؤتمر الدولي ، مهنة المحاسبة و المراجعة و التحديات المعاصرة ،الإمارات العربية ، ديسمبر، ٢٠٠٧ .



- (دراسة ميدانية)
١٠. الشماسي ، عبد الله صالح ، "من المسؤول عن فجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين " مجلة الرياض الاقتصادي ، العدد ١٢٦ ، السعودية ٢٠٠٣ .
١١. متولي ، سامي وهبة، " فجوة التوقعات في المراجعة " اسبابها وسبل تضييقها ، المجلة العلمية ، العدد ٢١٠ ، كلية التجارة ، جامعة الأزهر ، القاهرة ١٩٩٣ .
١٢. ميخائيل، اشرف حنا (٢٠٠٥)، " تدقيق الحسابات في إطار منظومة حوكمة الشركات " ، بحوث وأوراق عمل المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات ، القاهرة ، 2005 ، ص83 .

### ثانياً : المراجع باللغة الانكليزية

1. Clerp, E., Corporate Low Economic Reform Program Directions Duties and Corporate Governance Facilitating Investors , Proposal for Reform, Paper No.3 , Australian Government Publishing Service,1997,P: 65
2. Green, D.L. "Canadian audit committees and their contribution to corporate governance."Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 3(2) 1994: 135-151.
3. Lander , Guy P. , What is Sarbanes – Oxley ? Mc Graw – Hill ,USA , 2004
4. Lee,Tom. " Corporate Audit Theory, 3th ed , Chapaman & Hall , London,UK 1996.
5. Liggio, Carl D., The Expection Gap The accountants Legal Waterloo ,CPA Jornal , July , 1974
6. Mautz, R. K. and Sharaf, H. A. "The Philosophy of Auditing", American Accounting Association, Monograph No. (6) Sarasota1961.
7. Porter,Bernda." An Empirical Study of Audit Expection-Perormance Gap " , Accounting business Research , Vol.24, No.931993. pp. 49-68
8. Renshall, J.M, changing perceptions Behind the Corporate Report, Accounting Organizations and society, Vol. 2, No. 11976, pp. 105 – 106.
9. Strowser,H,Robert,The New Auditors Report : Will It Close the Expectations Gap in Communication , CPA Journal,1990.
10. Taylor,Donald H.&Glezen,G. Willim." Auditing An Assertions Approach" , John Wiley & Sons,Ins,New York 1997.
11. Williamson, Q. E, The Mechanism of Governance, Oxford University press, 1999.  
[www.theiia.org](http://www.theiia.org)
12. Hopkins M., "Corporate Social responsibility word, News iten, ([WWW.mhc](http://WWW.mhc) international Combipicture. btm). July 2000.
13. Goodwin J., and Seow J. L., "The Inffuence of Corporate Governance Mechanisms on the Quality of Financial Reporting and Auditing: Perceptions of Auditor's and Directors in Singapore", Accounting and Finance, 42, 2002, pp: 195-223.

### ثالثاً : Internet :

١. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المملكة العربية السعودية، ٢٠٠٤. [info@socpa.org.sa](mailto:info@socpa.org.sa)
٢. الاتحاد الدولي للمحاسبين (دليل IFAC 2001-2003,134) ([WWW.Ifac.com](http://WWW.Ifac.com))
٣. دليل المحاسبين <http://www.jps-dir.com/default.asp>
٤. فاتح ، سردوك – مقالة على العنوان - <http://www.acc4arab.com/acc/sendmessage.php>
٥. صقر ، مصطفى فتح الله ، مقالة على العنوان [http://www.jps-dir.com/forum/forum\\_posts.asp?TID=4522](http://www.jps-dir.com/forum/forum_posts.asp?TID=4522)
٦. قهوة البورصة المصرية ([http://egyptmoney.blogspot.com/2007/12/blog-post\\_1272.html](http://egyptmoney.blogspot.com/2007/12/blog-post_1272.html))
١٠. مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات ٢٠٠٤ - مركز المشروعات الدولية الخاصة ( Center for )  
([www.cipe-egypt.org](http://www.cipe-egypt.org)) (International Private Enterprise)