

**The Relationship Between the
External Oversight with
Governance In Iraqi Companies
" Field Study in a simple of
Joint Stock Companies**

Leuturer : Jumana Handhal Altimimi
College of Economics and Administration
University of Basrah

Abstract

There are many great companies were collapsed due to inaccuracy of there a financial system specially in the last time after happen the global financial crisis witch this a huge events lead to loss the financial rights for the clients of the great companies and to persons has a relationships with the effected loss companies therefore this helped to of there role to loss a trust of economy persons with the avowed financial lists witch was avowed from these companies. Therefore this causes lead to needs for creating a new financial style as like a governance concept which this item represents to the ideal solution and unitary to evasive on all negativisms in account works performance and it is a result of absence the skills of financial technical for companies' clients. So because the Iraq was own more of contribution companies and in same time that's not fall in the troubles of financial global collapses so the Iraq interested from the financials mistakes of companies of author countries therefore the researcher of this paper was prepared the idea to discuss the role of financial controls in contribution companies and in same time to application the governance concept in these companies. So this paper aim to explain the governance concept meaning and refer to the relationships between the external financials control and the governance as like a one of supports of achievements their targets and in same time explaining the domain of academics role for reaching the information about the governance concept meaning to public economy persons which there available in governmental and private companies and establishments. So the best and important results which was the researcher find out are great magnetic in financial technical square for applying the governance concept in the governmental and private companies in Iraq specially from economy observers and investors in the companies, so in the other hand the applying of governance concept that lead to confirming the explanations which is help to supply a minute and clear works economic environment for investors wherein the data and information is being more accuracy and clear ,so the external financial control is a best of support implement for applying of governance concept to reach to the high accuracy of required results therefore the researcher was fixed a many recommendations as follow that it is to much important to adopting a governmental decision by government headship and financial investment board refer to must be applying the governance in all Iraqi contribution companies to evasive on the administration and financial depravity phenomena and in same time must be available a minute and clear norm for insist of necessity to applying the governance concept which was issue from Iraqi account norm , and the academics have a good role to explain this useful concept to all economy persons via holding the sessions in commercial and technical fields .

**علاقة الرقابة الخارجية مع الحوكمة في
الشركات العراقية دراسة ميدانية في
عينة من الشركات الحكومية المسهمة**

م. جمانة حنظل التميمي
كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة البصرة

الملخص :

نظرا للأحداث الاقتصادية التي شهدتها العالم في الآونة الاخيرة وخصوصا الازمة المالية العالمية واطلاق افلاس كبريات الشركات العالمية، وانعدام ثقة الجمهور في القوائم المالية وضياع حقوقهم المالية ، دعت الحاجة الى ظهور مفهوم الحوكمة الذي يمثل الحل الامثل والمتكامل والفعال للقضاء على السلبيات في اداء العمل ا لمحاسبي الناتج عن انعدام الاخلاق المهنية للإدارة العليا ولتواطؤ بعض المحاسبين والمدققين مع الادارة لتحقيق منافع شخصية على حساب المساهمين والمستثمرين . ومن هذا المنطلق جاء هذا البحث ليناقدش دور الرقابة في الشركات المساهمة المطبقة لمفهوم الحوكمة لوضع حد للتلاعب في القوائم المالية وضمان حقوق المساهمين .

المقدمـة : في الآونة الأخيرة ظهرت الازمة المالية العالمية التي اثرت وبشكل كبير على اقتصاد كثير من الدول العظمى وحتى دول العالم الثالث ، وبسبب هذه الانهيارات المالية والازمات الاقتصادية التي شهدها العالم والتي كان من احد اهم اساليبها هو عدم الافصاح الكامل وانعدام الشفافية فيما يتعلق بالمعلومات المالية والمحاسبية وايضا بسبب الفساد الاداري والمالي والذي يرجع الى احد جوانبه الى دور المراقب المالي الذي اكد على صحة القوائم المالية وهذا خلاف للحقيقة ، مما دعت الحاجة الى ظهور اساليب محاسبية جديدة تستخدم كأداة رقابية لضمان حقوق مصالح اصحاب راس المال والاطراف ذات العلاقة بالشركة . ومن هذه المصطلحات هو مصطلح حوكمة الشركات ومحاولة تطبيقه في الوسط الاقتصادي والشركات المالية ضمانا لحقوق المساهمين والمستثمرين وتفعيل دور الرقابة في ظل هذا المفهوم . وان هذا المفهوم يؤكد تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما كمبدأ الافصاح ومبدأ الموضوعية حتى تنفادى الشركة التلاعب الذي يحصل في القوائم المالية لصالح مجلس الادارة وضمان حقوق المساهمين هذا من جانب ومن جانب اخر تستطيع الدولة ان تثق بالبيانات المقدمة من الشركات المطبقة لمفهوم الحوكمة كونها بيانات سليمة .

ولكون العراق مقبل على أنشطة اقتصادية واستثمارية كبيرة لتحريك العجلة الاقتصادية وتنشيطها وحتى لا تقع الشركات بمطب الانهيارات المالية التي وقعت بها الشركات العالمية الاخرى ، جاءت فكرة البحث هذا وهو (كيفية تفعيل دور الرقابة في ظل تطبيق مفهوم حوكمة الشركات) محاولة وضع مفهوم الحوكمة حيز التطبيق في الشركات العراقية وكيفية دعم الرقابة في تطبيق هذا المفهوم ومن هذا يتكون البحث من فصلين الاول وهو الجانب النظري ويتكون من مبحثين ، المبحث الاول/مقدمة عريضة عن مفهوم حوكمة الشركات واهدافها ومبادئها واسباب ظهورها المبحث الثاني/الرقابة الخارجية وحوكمة الشركات كعلاقة ، وطرق دعم الرقابة في ظل الحوكمة ، اما الفصل الثاني فهو الجانب العملي اذ استخدم الباحث هنا اسلوب استمارة الاستبانة متضمنة مجموع من الأسئلة مبنية على النظام الخماسي والتي تساعد ان توضح دور المراقب الخارجي في تقييمه لاداء شركة مطبقة مفهوم الحوكمة وفي الختام يثبت الباحث بعض النتائج والتوصيات التي وصل اليها من خلال البحث .

مشكلة البحث :

نتيجة الى الانهيارات الاقتصادية والتلاعب بالقوائم المالية أدى الى حصول أزمة الثقة في التقارير المالية من قبل المساهمين والمستثمرين وحتى من قبل الحكومة ولكون العراق من الدول الاستثمارية وفيه الكثير من الشركات المساهمة وحفاظا على حقوق المساهمين بشكل خاص وعلى الاقتصاد العراقي بشكل عام كان لابد من اثورة موضوع الحوكمة ووضع حيز التطبيق في الشركات العراقية من اجل تفادي ازمة الثقة بين المساهمين وادارة الشركات والتخلص بقدر الامكان من الفساد الاداري والمالي الذي يشهده البلاد في الآونة الاخيرة ومن هذا ظهر هذا السؤال ؟ هل من الممكن تطبيق نظام الحوكمة في الشركات العراقية وما هو دور الرقابة الخارجية في ظل هذا النظام وكيف يمكن تعريفه للجمهور لكي يكونون على علم بالتطورات الاقتصادية .

أهمية البحث :

نظرا للأحداث الاقتصادية التي شهدتها العالم في الآونة الأخيرة وخصوصا الأزمة المالية العالمية وإعلان إفلاس كبريات الشركات العالمية، وانعدام ثقة الجمهور في القوائم المالية وضياع حقوقهم المالية ، دعت الحاجة الى ظهور مفهوم الحوكمة والذي يمثل الحل الامثل والمتكامل والفعال للقضاء على السلبيات في اداء العمل المحاسبي الناتج من انعدام الاخلاق المهنية للادارة العليا ولتواطؤ بعض المحاسبين والمدققين مع الادارة لتحقيق منافع شخصية على حساب المساهمين والمستثمرين . ومن هذا المنطلق جاء هذا البحث ليناقتش دور الرقابة في الشركات المساهمة المطبقة لمفهوم الحوكمة لوضع حد للتلاعب في القوائم المالية وضمان حقوق المساهمين .

أهداف البحث :

يهدف هذا البحث الى تحقيق الآتي :

- (١) توضيح مفهوم حوكمة الشركات ومدى نجاح تطبيقه في الشركات العراقية .
- (٢) توضيح دور الرقابة الخارجية وتفعيلها كاحد دعائم تحقيق اهداف الحوكمة .

٣) توضيح دور الاكاديميين في بيان مفهوم الحوكمة للجمهور في المؤسسات الحكومية والشركات القطاع الخاص في البيئة العراقية وتعريفهم بالمفاهيم المحاسبية والأساليب الحديثة في قطاع الاعمال .

فرضيات البحث :

(١) هناك علاقة ارتباط بين حوكمة الشركات ودقة البيانات في القوائم المالية من حيث الموضوعية والإفصاح .

(٢) هناك علاقة ارتباط بين تطور الاداء المحاسبي وبين مفهوم حوكمة ال شركات من خلال تطبيق معيار الموضوعية ومبدأ الإفصاح الشامل .

(٣) هناك علاقة ارتباط بين الرقابة الخارجية ومفهوم الحوكمة كأحد ابرز دعائم تطبيقه في الشركات .

عينة البحث :

قد طبعت الدراسة الميدانية في عينة من الشركات المسهمة العراقية في محافظة البصرة وهي :

شركة انابيب الالمنيوم في منطقة ابو الخصيب ، وشركة المشروبات الغازية في منطقة الجبيلة ، وشركة البان البصرة في منطقة الجبيلة ايضا . كما اختارت الباحثة عينة من المراقبين الخارجيين العاملين في ديوان الرقابة الخارجية / فرع الجنوب لاختبار استمارة الاستبيان .

خطوات البحث :

قد أعد البحث من الخطوات الآتية وهي :

١. الدراسة النظرية : وهي عن طريق تجميع البيانات من المصادر كالكتب والبحوث المنشورة ومن الجدير بالذكر ولحدثة موضوع الحوكمة فان مصادر بياناته كانت من المواقع الالكترونية بالانترنت فقط لغرض تحليلها والاستفادة منها في ص ياغة الجوانب الفلسفية للموضوع .

٢. الدراسة الميدانية : اقامت الباحثة باعداد استمارت ي استبيان الاولى خاصة بالمسهمين (المستثمرين في الشركات عينة ال بحث) لاختبار الفرضية الاولى والثالثة والاستمارة الثانية خاصة بالمراقبين الخارجين لاختبار الفرضية الثانية . وان صياغة الاسئلة وقد صاغت الباحثة الاسئلة وقامت كذلك بعرضها على مجموعة من الاساتذة والمراقبين للوقوف على رصانة الاسئلة وعلاقتها بموضوع البحث وكذلك تحديد اهمية الاسئلة النسبية من خلال ارتباطها بالموضوع ولذا قسمت درجة اهمية السؤال من (١- ٥) فالسؤال المهم جدا ياخذ درجة ٥ ، والمهم ياخذ ٤ ، والمهم نسبيا ٣ ، وقليل الاهمية ٢ ، وغير مهم ياخذ ١.

الفصل الاول : حوكمة الشركات والرقابة الخارجية

المبحث الاول : حوكمة الشركات

مفهوم حوكمة الشركات :

هناك الكثير من المفاهيم والمصطلحات ظهرت حديثا في المجال الاقتصادي والمالي مثل العولمة والخصخصة والمحاسبة الإبداعية أو الخلاقة وغيرها كثير . وجمعيتها مصطلحات حديثة احتلت مساحات كبيرة في الوسط الاقتصادي والمالي وقد دعت إليها الحاجة والضرورة انطلاقا من مبدأ الحاجة ام الاختراع . ومؤخرا ظهر مفهوم حديث العهد وهو مفهوم حوكمة الشركات .

اذ ظهر هذا المفهوم في العشر سنوات الأخيرة واخذ الكثير من الاهتمام نظرا للازمات المالية والانهيارات الاقتصادية التي شهدها العالم مؤخرا ، وبات احد المفاهيم والموضوعات الصاخبة والمثيرة جدا ، اذ اهتمت الكثير من الوحدات الأكاديمية والاقتصادية في توضيح هذا المفهوم وكيفية تطبيقه في الوحدات الاقتصادية ووضعت له معايير ومبادئ لكي تتقل الواقع الاقتصادي من درجة إلى أخرى أفضل .

اذ قدم البنك الدولي وصندوق النقد الدولي هذا المفهوم تحت اسم (Coprate Governanc) وترجم على انه الإدارة الرشيدة للشركات او للاقتصاد بشكل عام وان

لفظة الحوكمة قد وضعها مجمع اللغة العربية في مصر ، أما الأردن فقد ترجمها مجمع اللغة على انها الحوكمة او الحاكمة وانها مشتقة من المصطلح الانكليزي (Government) أي القيادة او الحكومة وهي الادارة التي يقع بها الفعل كما تعني التدبير والضبط (المطير ، ٢٠٠٨ ، ١) .

وحوكمة الشركات هي مجموعة من الأطر التنظيمية والإدارية والقانونية والمالية التي تنظم العلاقة بين الادارة والمالكين لرأس المال (اصحاب الأسهم) واصحاب الحقوق الاخرى في الشركة . اذ يتضمن هذا المفهوم الهيكل الذي توضح اهداف الشركة مع تحديد وسائل تحقيق تلك الاهداف ونظام الرقابة على الاداء (العبد ، ٢٠٠٩ ، ١) . وعرفت ايضا على انها نظام شامل يتضمن مقاييس لاداء الادارة الجيد ومؤشرات حول اساليب رقابية تمنع أي طرف من الاطراف ذات العلاقة بالشركة داخليا او خارجيا من التأثير بصفة سلبية على أنشطة الشركة ، ومن ثم ضمان الا استخدام الامثل للموارد المتاحة بما يخدم مصالح جميع الاطراف بطريقة عادلة تحقق الدور الايجابي للشركة لصالح مالكيها والمجتمع ككل (مطير ، ٢٠٠٨ ، ٢) .

كما عرفت على انها عبارة عن القواعد التي توجه سلوك الشركات والمستثمرين فيها ، ومديرها وتشير كذلك الى الاجراءات الحكومية التي تهدف الى تعزيز فرض تطبيق تلك القواعد . أي هي توفير الاجراءات الحاكمة لضمان سير عمل الشركات على افضل وجه ممكن لضمان حماية حقوق المساهمين وحماية مصالح الأطراف الاخرى ذات العلاقة بالشركة (الرحيلي، ١٨٣، ٢٠٠٨، ٢٠٠٨ - ١٨٤)

وكذلك اشار بعض على انها مجموعة من القوانين والنظم والقرارات التي تهدف الى تحقيق الجودة والتميز في الاداء عن طريق اختيار الاساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط واهداف الشركة ورفع كفاءة الممارسات الادارية والمحاسبية والرقابية وتعزيز المصداقية والثقة للتعاملات التجارية بما يعود على الشركة ب تعظيم الايرادات وزيادة

الاستثمارات من خلال فصل بين الملكية للشركة والادارة التنفيذي ة ومجالس الإدارة العليا (Estrin ,1998, 14).

اما (Gompers) فقد اشار على ان حوكمة الشركات هي مصطلح يشير الى الاهتمام بتطوير الاداء وتحقيق الافصاح والشفافية في تقديم المعلومات المالية عن اداء الشركات (Gompers, 2001, ٣٤٦).

ويكفنا القول ان مفهوم حوكمة الشركات يمكن اجماله على انه النظام الامثل الذي يستخدم وسيلة لضبط الاداء داخل الشركات وتحديد المسؤ ول والمسؤ ولية من اجل حماية حقوق اصحاب الاموال (المستثمرين) بشكل خاص وللمجتمع الاقتصادي بشكل عام ، وان العراق بحاجة الى تفعيل مثل هذه المفاهيم في الوسط الاقتصادي خصوصا بعد ظاهرة الفساد المالي والاداري التي يشهدها البلاد في الوقت الحالي اذ ان هذا المفهوم يشكل مناهجا للعمل الاقتصادي والمالي ويساعد على تحديد الاهداف وسبل تحقيقها والرقابة عليها .

أسباب ظهور حوكمة الشركات :

بعد سلسلة الازمات المالية التي حدثت في كثير من الشركات وخاصة الدول المتقدمة مهدت لظهور مفهوم حوكمة الشركات اذ ان سبب هذه الانهيارات المالية يرجع الى الفساد الإداري والمحاسبي بصفة عامة والفساد المالي بصفة خاصة والذي يعزى الى ضعف النظام الرقابي الذي يؤكد على صحة القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات محاسبية وذلك على خلاف الحقيقة ، وكذلك يشار ان سبب هذه الانهيارات هو افتقار ادارة الشركات الى الممارسة السليمة في الرقابة والاشراف ونقص الخبرة والمهارة وكذلك اختلال هياكل التمويل وعدم القدرة على توليد تدفقات نقدية كافية لسداد الالتزامات المتحققة عليها بالاضافة الى نقص الشفافية وعدم الاهتمام بتطبيق المبادئ المحاسبية التي تحقق الافصاح والشفافية بجانب عدم اظهار المعلومات المحاسبية لحقيقة الاوضاع المالية للشركة .

وقد نتج عن هذه الانهيارات افتقاد الثقة في الاسواق المالية وانصراف المستثمرين عنها وكذلك افتقاد الثقة في المعلومات المحاسبية والمراجعة ومن هنا دعت الحاجة الى ظهور مفهوم حوكمة الشركات وتفعيله في الشركات (خليل ، ٢٠٠٣ ، ٢) .

وكذلك اشار (Demirag et al,2000,341) ، ان الاسباب الرئيسية في ظهور

مفهوم حوكمة الشركات هي في البنود الاتية

١- الفصل بين الملكية والادارة والرقابة على الاداء

٢ تحسين الكفاءة الاقتصادية

٣ ايجاد الهيكل الذي تحدد من خلاله اهداف الشركة ووسائل تحقيق تلك الاهداف

ومتابعة الاداء

٤ للرقابة والتعديل على القوانين الحاكمة في اداء الشركات حتى تتحول مسؤولية

الرقابة الى كلا الطرفين وهما مجلس الادارة والمساهمون

٥ عدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالادارة التنفيذية ومهام مجلس الادارة

ومسؤوليات الاعضاء

٦ تقييم اداء الادارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة

٧ تمكين الشركات من الحصول على تمويل من جانب عدد اكبر من المستثمرين

المحليين والاجانب

٨ امكانية مشاركة المساهمين والموظفين والاطلاع بدور المراقبين بالنسبة لاداء

الشركات (الرحيلي ، ٢٠٠٨ ، ١٨٤)

اما المطير فقد عزا سبب ظهور هذا المفهوم الى افلاس بعض الشركات الدولية الكبرى

مثل شركة انرون وشركة وردكوم وتعرض شركات دولية اخرى لصعوبة مالية كبيرة

وانهيار اقتصاديات دول جنوب شرق اسيا وذلك نتيجة تصرفات غير اخلاقية للمدبرين

التنفيذيين واعضاء مجالس الادارة ومراقبي الحسابات والمحليين الماليين وغيرهم

وشيوع حالة الفساد الاداري والمالي والمحاسبي والسياسي (المطير ، ٢٠٠٨ ، ١)

ومما تقدم نلاحظ ان جميع الدراسات السابقة تشير الى اسباب مشتركة في ظهور مفهوم حوكمة الشركات و هي سبب الانهيارات المالية الحادثة لكبرى الشركات العالم نتيجة الفساد الاداري والمالي لهذه الشركات مما ادى ضياع حقوق المسهمين والمستثمرين في هذه الشركات واصحاب الحقوق الاخرى وهذا جميعه جعل هناك ازمة ثقة في الادارات التنفيذية لهذه الشركات وعدم الثقة بالقوائم والتقارير المالية التي يقدمها المحاسبون والادارات المالية . وكذلك ظهور مفاهيم محاسبية ساعدت على حدوث تجاوزات مالية بصورة قانونية نتيجة الثغرات الموجودة في التطبيقات المحاسبية فمثلا تستطيع الادارة اختيار طريقة تقييم المخزون بطريقة الوارد اولا صادر اولا لتخفيض ارباح الشركة و حدوث خسائر وهمية لايهام المسهمين والمستثمرين والحكومة احيانا بان الشركة لا تحقق ارباحاً أي ان النظام المحاسبي يكون عرضة للتلاعب والغش وذلك بسبب حرية الاختيار بين الابدال التي تجيزها المعايير والقواعد المحاسبية . اذ ان المعالجات المحاسبية تشمل المرونة الكافية لحسم الصراعات ما بين الرغبات المتنافسة لتقديم النتائج اكثر قبولاً للحدوث المالية وان هذه المرونة قد تسبب بعض حالات الغش والتلاعب والتحريف وهو ما تعرف بالمحاسبة الخلاقة (Jemson ,1988,8) ، (Amat et at, 1999,3) ، (التميمي ، ٢٠٠٦ ، ٤) ومثل هذه المفاهيم في التطبيقات المحاسبية وضمنا لحقوق المسهمين والاطراف ذات العلاقة بالشركة اصبح من المهم وجود مفهوم مثل حوكمة الشركات لضبط العمليات الادارية والمالية لها .

مبادئ حوكمة الشركات :

وهي القواعد والاجراءات والنظم التي تحقق أفضل حماية وتوازن بين المصالح مديري الشركة والمسهمين فيها واصحاب المصالح الاخرى المرتبطة بها من أجل بناء نظام سليم للحوكمة لضبط العمليات الادارية والسياسة المالي لشركة قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) بوضع هيكل متكامل لنظام الحوكمة مشتملة على مبادئ

أعتبرت مثل القواعد التي يمكن أن يستعان بها كمرشد لتطبيق الحوكمة التي يمكن تلخيصها بالآتي (الرحيلي ، ٢٠٠٨ ، ١٨٥) :

١. ضمان وجود أساس لأطراف عمل لحوكمة الشركة يشجع على شفافية وكفاءة الاسواق وأن يكون متوافقاً مع حق كل قانون وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الاشرافية والتنظيمية والتنفيذية.

٢. حقوق المساهمين ينبغي أن يكفل إطار أساليب ممارسة الحوكمة في الشركات حمايته حقوق المساهمين ويجب أن يكون المساهمون على معرفه كاملة لما يحدث داخل الشركة وأن يكون لديهم قدره كاملة على فهم ومعرفة وأدراك كافة النواحي الخاصة بالقوائم الماليه المتعلقة بالحفاظ على حقوقهم ومصالحهم الخاصة .

٣. المعاملة العادلة لحملة الاسهم بما في ذلك المساوات بين المساهمين المحليين والمساهمين الاجانب كما يجب أن يعامل المساهمون المنتمون لفئة واحدة نفس المعاملة العادلة.

٤. مسؤولية مجلس الادارة يجب أن تتضمن مبادئ حوكمة الشركات مسؤوليات مجلس الاداره حتى تكون واضحة ودقيقة ومعلنة من حيث الصلاحيات والمسؤوليات والحقوق والواجبات والمزايا والمكافآت ومن أهم مسؤوليات المجلس الرقابه وتوجيه سياسة الشركة ووضع الموازنات والرقابة على الاداء وأدارة المخاطر وضمان سلامة التقارير المحاسبية والمالية للشركة.

٥. دور أصحاب المصالح يجب أن تتضمن تحديد دور أصحاب المصالح واحترام الحقوق المالية لهم وأتاحة التعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق وتشجيع التعاون بينهم وبين أدارة الشركة .

٦. الإفصاح والشفافية أذ يجب أن يكون هناك أفصاح شامل ودقيق وفي الوقت المناسب عن كافة الموضوعات المهمة المتعلقة بالمركز المالي للشركة وتطوير الاداء وبيان

حقوق الملكية وكبار المساهمين وكذلك يجب أن تتوفر رقابه خارجية مستقلة بواسطة مراقب كفاء ومستقل .

ويمكننا القول ان تطبيق هذه المبادئ على ارض الواقع سوف يوصلنا الى نتائج ايجابية من اهمها احكام الرقابة على مجالس الادارات ومديري الشركات وحماية حقوق المساهمين وتوفير كل السبل لمشاركة الموظفين والموردين والعلاء وغيرهم من الفئات ذات العلاقة دورا في حياة الشركة والتأكد على اعتماد الاساليب والادوات المالية والمحاسبية المعتمدة دوليا وفق لمعايير الافصاح والشفافية .

اهداف حوكمة الشركات :

هناك العديد من الأهداف التي يمكن ان تحققها حكومة الشركات وهي : (العبد ، ٢٠٠٨ ، 6).

١. تخليم أداء الشركات.
٢. وضع الأنظمة الكفيلة في تجنب او تقليل الغش وتضارب المصالح والتصرفات غير المقبولة ماديا واداريا وأخلاقيا أي محاربة الفساد و بصورة كلها سواء كان فسادا ماليا أو محاسبيا او سياسيا .
٣. وضع أنظمة الرقابة على أداء الشركة وأعضاء مجلس إدارتها
٤. وضع أنظمة يتم بموجبها إدارة الشركة وفقا لهيكل يحد د توزيع كل من الحقوق والواجبات فيما بين المشاركين (إدارة الشركة و المساهمين)
٥. وضع القواعد والإجراءات المتعلقة بسير العمل داخل الشركة والتي تتضمن تحقيق أهداف الحوكمة المتمثل في توفير عنصر الشفافية في كافة المعاملات والعمليات الشركة والإجراءات المحاسبية والرقابية بالشكل الذي يمكن من ضبط عنصر الفساد في أي مرحلة .
٦. تحقيق أمكانية المنافسة في الأجل الطويل وهذا يؤدي الى خلق حوافز للتطوير وتبني تكنولوجيا حديثة لزيادة درجة جودة المنتجات وتخفيض التكاليف الإنتاجية

- وزيادة القابلية التسويقية للسلع والخدمات التي تتعامل فيها الشركة حتى تتمكن من الصمود امام المنافسة القوية للمنتجات الأجنبية
٧. زيادة الثقة في الاقتصاد القومي وتعميق دور سوق المال وزيادة قدرته على تنمية المدخرات ورفع معدلات الاستثمار من ناحية وتشجيع نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية من ناحية أخرى
٨. ضمان وجود هياكل ادارية يمكن معها محاسبة ادارة الشركة أمام مساهميها مع ضمان وجود المراجعة المستقلة على المديرين والمحاسبين وصولا الى قوائم مالية ختامية على أساس مبادئ محاسبية عالية الجودة (Dewing and Russell,2000,361).
٩. ضمان مراقبة الأداء المالي وحسن استخدام أموال الشركة ومدى الالتزام بالقانون والأشراف على المسؤولية الاجتماعية للشركة في ضوء قواعد الحوكمة الرشيدة .
١٠. تعميق ثقافة الالتزام والمعايير المتفق عليها وخلق انظمة للرقابة الذاتية ضمن اطار أخلاقي نابع من العمل والأخلاق السائدة في المجتمع وآدابه ومبادئه.
- المبحث الثاني : الرقابة الخارجية**
- وفقا لما قدمته لجنة المفاهيم الاساسية للمراجعة المنبثقة عن جمعية المحاسبين الامريكية فان الرقابة تعرف على انها (عملية منظمة تتطوي على تجميع وتقويم موضوعي للدلة المتعلقة بمعلومات مقدمة عن احداث وتصرفات اقتصادية ، وذلك للتحقق من درجة التوافق بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعية مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام) (الصحن واخرون ، ٢٠٠٠ ، ٧) وميز التعريف اعلاه للرقابة بالاتساع والعمومية وانه تعريف شامل يمكن ان ينطبق على أي نوع من انواع الرقابة سواء كانت داخلية او الخارجية ومن اجل ان يبرز تعريف واضح للرقابة الخارجية فيمكن ان تعرف على انها (عملية منظمة يقوم بها مراجع مستقل بغرض ابداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع توصيل النتائج

للمستخدمين ذوي الاهتمام) أي ان الرقابة الخارجية تقوم على فكرة ان هناك شخصاً مستقلاً ومحاييد عن الشركة يقوم بمراجعة المعلومات والبيانات المالية بغض النظر عن شكلها وحجمها القانوني (التميمي ، ٢٠٠٦ ، ٢٠) .

وهناك الكثير من التعريفات التي وضعت للرقابة الخارجية وجميعها تشير الى ان المراقب الخارجي ما هو الا شخص مستقل او جهة مستقلة يقوم بإبداء الرأي في القوائم الختامية للشركة عينة الفحص لتقويم وضعها المالي ومدى سلامة قوائمها المالية وضبطها والتزامها بالمعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ومدى هي درجة الإفصاح والشفافية في هذه القوائم المالية حتى يتأكد المراقب الخارجي من سلامة البيانات المقدمة اليه وتتكون لديه الثقة الكاملة بهذه القوائم ضماناً لحقوق اصحاب الشركة والاطراف الاخرى ذات العلاقة بالشركة عينة الفحص .

علاقة الرقابة الخارجية مع حوكمة الشركات :

ترتبط المحاسبة والرقابة سواء على المستوى المهني او التنظيري بالحوكمة ارتباطاً وثيقاً اذ تعد المحاسبة والرقابة من اكثر المجالات العلمية تأثيراً او تأثراً بمبادئ وإجراءاتها الحوكمة فلا يمكن لمبادئ الحوكمة ان تطبق بفاعلية مالم يكن هناك دعم من المحاسبين والمراقبين سواء كانوا داخليين ام خارجيين ، كما ان اجراءات الحوكمة تلعب دوراً كبيراً في تطوير مهنة الرقابة اذ هناك العديد من الدراسات التي اكدت على ضرورة ان تلعب الرقابة والمحاسبة دوراً بارزاً في دراسة ظاهرة حوكمة الشركة ومن خلال مخرجات هاتين الوظيفتين يمكن قياس وتقرير نتائج اعمال الشركة وتحقيق التوصل الفعال لهذه النتائج الى كافة الاطراف المستفيدة منها سواء كانوا داخليين ام خارجيين وبشكل عادل ومتوازن وهذا في النهاية يحقق متطلبات تطبيق مبادئ حوكمة الشركة . واكدت ايضا على ان قوة حوكمة الشركة تؤثر على تطوير استراتيجية الرقابة ، فمن خلال تنفيذ وظيفة الاشراف بشكل فعال وتبني منظور استراتيجي قوي تتأكد فاعلية وكفاءة الرقابة ومن ثم ينخفض خطر الرقابة وايضا سوف تؤثر في طبيعة

وتوقيت ونطاق عملية الرقابة .ولكون هذا الموضوع بات من المواضيع المهمة جدا في التطبيقات المحاسبية قام الكثير من الباحثين بإجراء الدراسات بخصوص هذا الموضوع ومنهم (Francis et al عام ٢٠٠١) اذ تناولت هذه الدراسة ضرورة وجود الإجراءات القانونية اللازمة لحماية حقوق المسهمين . كما قام (good and seow عام ٢٠٠٢)والتي تناول تأثير آلية الحوكمة على جودة التقارير المالية ودور المديرين والمراقبين في ذلك بالتطبيق على الوحدات الاقتصادية وخلصت الى التأكيد على دور المراجعة واللجان الداخلية في عملية الحوكمة في تحقيق جودة التقارير المالية .ولذا فان هناك ارتباطاً وثيقاً بين قوة اليات حوكمة الشركات المرتبطة بالمراقب وبين جودة التقارير المالية وفاعلية عملية الرقابة .

ومن ذلك يمكن استنتاج ان هناك علاقة بين الرقابة الخارجية و الحوكمة اذ من الممكن ان يعتمد المراقب على التقارير المقدمة اليه من الشركات التي تطبق نظام الحوكمة في عملها لما للحوكمة من تاثير على جودة البيانات المالية وكذلك أنها تعد النظام لضبط العمل داخل الشركات وعليه فان المراقب في ظل وجود هذا النظام عبئه يكون اقل في مسألة التحري عن دقة وسلامة البيانات المالية المقدمة اليه وسلامتها ومن ثم في وقته وجهده المنصرف في عملية التدقيق سوف يكون اقل مما لو كانت الشركة عينة الفحص لاتطبق نظام الحوكمة .

طرق دعم الرقابة الخارجية في حوكمة الشركات

تهدف الطرق الاساسية العملية لدعم دور الرقابة في حوكمة الشركات الى ضرورة حرص مراقب الحسابات على الارتقاء بجودة الرقابة وتفعيل المساءلة المهنية للمراقب والاتي اهم تلك الطرق : (المطير ،٢٠٠٨ ،٥)

١. الطرق التنظيمية المهنية

تعمل مهنة الرقابة من خلال تنظيم مهني رسمي يحمي أعضائها وينمي قدراتهم العلمية والعملية باستمرار ويصدر الإرشادات والضوابط المهنية الكفيلة بالارتقاء بمستوى

المهنة وبمستوى اعضائها وهذا الامر يمثل تحديا جديا للجمعيات المهنية أذا يحتاج الى ان توضع وتنفذ الطرق الممكنة لدعم دور الرقابة الخارجية وهذه الطرق هي :

- تطوير معايير المحاسبة المالية : اذ يقع على عاتق الجمعيات المهنية تطوير مستمر للمعايير المحاسبة المالية بما يلائم التطورات الحاصلة في المجتمع الاقتصادي والمالي حتى يمكن لمراقب الحسابات باستمرار حيازة مقياس ملائم لصدق القوائم المالية (المطير ، ٢٠٠٨ ، ٥)

- تطوير معايير الرقابة : يجب ان يرافق تطوير المعايير المحاسبية حتمية التطوير في معايير الرقابة سواء المعايير المتعارف عليها او الارشادات الخاصة بالمهنة .
- تفعيل نظام لجان الرقابة : التي تعد طريقة من طرق الرقابة المهنية لضمان الالتزام بمعايير الرقابة في قبول التكليف والتخطيط واداء اعمال الرقابة واعداد تقرير الرقابة و عرضها (Dezoort,1997,218)

- تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر : من المنطق عليه مهنيا ان التعليم المهني المستمر يمثل جانبا هاما في معيار ال تاهيل العلمي والعملية لمراقب الحسابات ،وان مواجهة الرقابة لظاهرة حوكمة الشركات وتحدياتها وتفعيل دور الرقابة يتطلب من الجمعيات المهنية اتخاذ اللازم نحو تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر .
- تفعيل الدور الحوكمي لتقرير مراقب الحسابات : اذ ان هناك اتفاقا كاملا على ان افضل ممارسة لمفهوم الرقابة على الشركات ينصب على دور حوكمة الشركات وعلى وجود لجان رقابية تعد كنقطة الارتكاز في تطوير التقارير المالية ومن ثم التقارير الرقابية (Millsteien ,1999,1057)

٢. الطرق المهنية العملية

تمثل الوسائل والاساليب والطرق والواجبات والمسؤوليات الملقاة على عاتق المراقب الخارجي الممارس للمهنة كأساليب مهنية عملية لها مساهمات ايجابية في دعم الدور الحوكمي الايجابي للرقابة ولايمكن تحقيق هذا الدور مالم يكن مراقب الحسابات نفسه

مقتنعا بان دوره الحوكمي او الرقابي مرتبط باستعداده وقدرته على اثراء الممارسة المهنية العملية واثبات ان للرقابة دور حوكمي لا غنى عنه لا صاحب المصلحة في الشركة ويمكن ان يتحقق هذا الدور من خلال حرص مراقب الحسابات على الارتقاء بجودة الرقابة وتفعيل المسألة المهنية للمراقب الخارجي .

وحرصت معايير الرقابة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين الى رفع مستويات للاداء المهني لمراقب الخارجي حتى تترتب على التزام المراقب المستقل بهذه المستويات ارتفاع جودة ادائه لمهنته .

وتنتج عن تحقيق جودة عملية الرقابة اثارا حوكمية ايجابية تبرر الالتزام بمعايير الجودة سواء كانت اثارا على الرقابة او على اسواق راس المال . وذلك لرفع كفاية وظيفة الرقابة وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقارير الرقابة مما ينعكس ايجابا على تدعيم الدور الايجابي للرقابة الخارجية في حوكمة الشركات خاصة في ظل الاتجاه نحو عولمة اسواق راس المال وعولمة النشاط الاقت صادي وتزايد الاهتمام بتنظيم الرقابة الداخلية والخارجية .

٣. الطرق الاكاديمية

يقع على عاتق ذوي الاهتمام بالرقابة عبء التطوير المستمر في برامج التعليم في مرحلة البكالوريوس او الدراسات العليا وذلك لانتاج محاسب او مراقب مؤهل التأهيل الكافي والملائم وتوجيه البحوث لحل المشاكل المهنية او المشاركة في تخطيط وتنفيذها برامج التعليم المهني المستمر

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية:

يتمثل هذا الفصل في تحليل فرضيات الدراسة واختبار صحتها لمعرفة مدى قابلية تطبيق مفهوم حوكمة الشركات وكيف تؤثر الرقابة الخارجية في تطبيق هذا ال مفهوم ، اذ كانت عينة الدراسة هي ثلاث ش ركات مسهمة وهي معمل ألبان البصرة وشركة

أنابيب الألمنيوم في منطقة ابي الخصيب ومعمل المشروبات الغازية وجميعها من الشركات المساهمة الواقعة في محافظة البصرة .
واستخدمت الباحثة أسلوب استمارة الاستبانة وهي عبارة عن استمارة و تحتوي ثلاثين سؤالاً ذات علاقة بمحاور الدراسة المراد إثباتها. اذ كانت الدراسة على أساس محورين هما :

المحور الأول : يخص المسهمين في الشركات عينة الدراسة ويشمل هذا المحور على (١٤) سؤال تم توجيهها الى عينة من المسهمين في الشركات عينة الدراسة وتركز هذه الأسئلة على قياس مدى امكانية تحقق الهدفين الاول والثالث من الدراسة والذي تمثله الفرضيتان الاولى والثانية .

المحور الثاني : ويخص المراقبين الخارجيين في دائرة الرقابة المالية المنطقة الجنوبية وتشمل على (١٦) سؤال تم وجهت إليهم و تحاول أن تشير إلى مدى تحقق الهدف النهائي والذي تمثله الفرضية الثالثة .

اما بخصوص متغيرات الدراسة فقد افترضت الباحثة ان المتغير التابع هو حوكمة الشركة وان المتغير المستقل هو دور الرقابة الخارجية في قابلية تطبيق مفهوم الحوكمة كأحد ابرز دعائم تطبيقه في الشركات والذي يقاس من خلال المحور الثاني للاستبانة . واعتمدت الباحثة في تحليل البيانات المجمعمة واختبار فروض البحث احصائيا على برنامج الاحصائي (spss) باعتبار ان البيانات وصفية اذ استخدمت اسلوب الارتباط الرتب (Sperman) لتحديد العلاقات بين متغيرات الدراسة في كل فرض من الفروض وتحديد مدى معنوية هذه العلاقات. ولذا قامت الباحثة بتوزيع (٥٠) استمارة استبانة ، (٣٠) منها على المساهمين في الشركات اعلاه (١٠) للمساهمين في معمل الالبان و (١٠) للمساهمين في شركة انابيب الالمنيوم (١٠) للمساهمين في معمل المشروبات الغازية . اما (٢٠) استمارة المتبقية فقد تم توزيعها على ال مراقبين الخارجيين في دائرة الرقابة المالية ومن الجدير بالذكر ان الاستثمارات التي تم توزيعها

على المساهمين تشمل على المحور الأول من الدراسة فقط أي تشمل على ١٤ سؤال اما الاستثمارات التي تم توزيعها على المراقبين الخار جيين فتشمل على المحور الثاني من الدراسة فقط أي تشمل على (١٦) سؤالاً وان الاستثمارة كانت مصممة على النظام الخماسي حسب التقسيمات التالية مص حوبة بأوزان مرجحة لكل اختيار كالآتي) انظر الملحق (١)

القياس	هام جدا	هام	متوسط الاهمية	قليل الاهمية	غير مهم
الوزن المرجح	٥	٤	٣	٢	١

وفد تم جمع ت البيانات من خلال الاستثمارات والتي كانت بنسبة (١٠٠%) أي ليس هناك استثمارات مهمة من قبل المجيبين فقد وزعت (٥٠) استثمارة وتم تسلمن العدد نفسه مجابا عليها من قبل عينة الدراسة .وبعد تفريغ البيانات المحصاة من استثمارات

الاستبانة الخاصة بالمحور الاول تم فرغت بالجدول رقم (١)

جدول رقم (١)

يوضح استجابات عينة الدراسة (المساهمين)

السؤال	التكرار النسبة	هام جدا	هام	متوسط الأهمية	قليل الأهمية	غير مهم	مجموع
1	التكرار النسبة	28 0.93	2 0.07	0	0	0	30 100
2	التكرار النسبة	20 0.67	6 0.2	4 0.13	0	0	30 100
3	التكرار النسبة	22 0.73	2 0.07	6 0.2	0	0	30 100
4	التكرار النسبة	27 0.9	3 0.1	0	0	0	30 100
5	التكرار النسبة	29 0.97	1 0.03	0	0	0	30 100
6	التكرار النسبة	27 0.9	3 0.1	0	0	0	30 100
7	التكرار النسبة	25 0.83	3 0.1	2 0.07	0	0	30 100
8	التكرار النسبة	18 0.6	5 0.16	5 0.17	2 0.07	0	30 100
9	التكرار النسبة	20 0.67	6 0.2	4 0.13	0	0	30 100
10	التكرار النسبة	30 1	0	0	0	0	30 100
11	التكرار	25	5	0	0	0	30

100				0.17	0.83	النسبة	
30	0	0	0	3	27	التكرار	12
100				0.1	0.9	النسبة	
30	0	0	3	5	22	التكرار	13
100			0.1	0.17	0.73	النسبة	
30	0	0	7	4	19	التكرار	14
100			0.23	0.13	0.64	النسبة	

ومن خلال الجدول اعلاه نلاحظ ان الاغلبية العظمى لعينة الدراسة تميل الى الموافقة على الاسئلة المطروحة بالاستبانة بدرجة مهم جدا ومهم . ولذا يمكننا القول ان اتجاه عينة المساهمين (أي المستثمرين في الشركات ال مساهمة) نحو الاستبانة تميل الى الاتجاه الايجابي اذ تتركز النسبة الكبيرة في مهم جدا ومهم .
اما اجابات المجموعة الثانية من المراقبين الخارجيين والخاصة بالمحور الثاني قد فرغت الجدول ادناه :

جدول رقم (٢)

اجابات عينة الدراسة (المراقبين الخارجيين)

السؤال	التكرار النسبة	هام جدا	هام	متوسط الاهمية	قليل الاهمية	غير مهم	مجموع
١	التكرار النسبة	19	1	0	0	0	20
		0.95	0.05				100
2	التكرار النسبة	15	5	0	0	0	20
		0.75	0.25				100
3	التكرار النسبة	12	6	2	0	0	20
		0.6	0.3	0.01			100
4	التكرار النسبة	10	3	7	0	0	20
		0.5	0.15	0.35			100
5	التكرار النسبة	8	7	5	0	0	20
		0.4	0.35	0.25			100
6	التكرار النسبة	11	7	2	0	0	20
		0.55	0.35	0.1			100
7	التكرار النسبة	12	6	2	0	0	20
		0.6	0.3	0.1			100
8	التكرار النسبة	10	5	5	0	0	20
		0.5	0.25	0.25			100
9	التكرار النسبة	18	2	0	0	0	20
		0.9	0.1				100
10	التكرار	20	0	0	0	0	20

100					1	النسبة	
20	0	0	2	3	15	التكرار	11
100			0.1	0.15	0.75	النسبة	
20	0	0	2	3	15	التكرار	12
100			0.1	0.15	0.75	النسبة	
20	0	0	3	7	10	التكرار	13
100			0.15	0.35	0.5	النسبة	
20	0	0	1	6	13	التكرار	14
100			0.05	0.3	0.65	النسبة	
20	0	0	1	4	15	التكرار	15
100			0.05	0.2	0.75	النسبة	
20	0	0	2	7	11	التكرار	16
100			0.1	0.35	0.55	النسبة	

ومن الجدول اعلاه نلاحظ ان اغلبية المراقبين الخارجيين في عينة الدراسة تميل الى الموافقة على المقياس مهم جدا ومهم ومن خلال النسبة الكبيرة التي حققتها هذان المقياسان بشير الى الاتجاه الايجابي لعينة الدراسة .

الاحصاءات الوصفية لفروض الدراسة :

لغرض اختبار فروض الدراسة احصائيا لجأت الباحثة الى ايجاد معامل الارتباط (سبيرمان) بين اسئلة الاسريتنة الاولى (انظر الملحق (١)) لغرض قياس دقة البيانات في القوائم المالية وعلاقتها بمفهوم الحوكمة ومدى التطور في الاداء المحاسبي من خلال طرح مجموعة من الاسئلة على المستثمرين للوقوف على البيانات التي تقدم لهم من حيث الدقة والشمولية والشفافية وربطها بمفهوم الحوكمة وهو ما فرضته الفرضية الاولى والثانية والجدول الاتي يبين نتائج التحليل.

جدول (٣)

التحليل الاحصائي لإجابات العينة الاولى (المساهمين)

السؤال	X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7	X8	X9	X10	X11	X12	X13	X14
X1	1.00	.482	.884	.802	.695	.802	.479	.482	1.00	.695	.802	.479	.482	1.00
X2	.482	1.00	.884	.802	.695	.802	.479	.482	1.00	.695	.802	.479	.482	1.00
X3	.884	.884	1.00	.802	.695	.802	.479	.482	.884	1.00	.695	.802	.479	.884
X4	.802	.802	.802	1.00	.695	.802	.479	.482	.802	.802	1.00	.695	.802	.802
X5	.695	.695	.695	.695	1.00	.802	.479	.482	.695	.695	.695	1.00	.695	.695
X6	.802	.802	.802	.802	.802	1.00	.695	.802	.802	.802	.802	.802	1.00	.802
X7	.667	.667	.667	.667	.667	.667	1.00	.802	.667	.667	.667	.667	.667	1.00
X8	.491	.491	.491	.491	.491	.491	.491	1.00	.491	.491	.491	.491	.491	.491
X9	.745	.745	.745	.745	.745	.745	.745	.745	1.00	.745	.745	.745	.745	.745
X10	.601	.601	.601	.601	.601	.601	.601	.601	.601	1.00	.601	.601	.601	.601
X11	.857	.857	.857	.857	.857	.857	.857	.857	.857	.857	1.00	.857	.857	.857
X12	.598	.598	.598	.598	.598	.598	.598	.598	.598	.598	.598	1.00	.598	.598
X13	.415	.415	.415	.415	.415	.415	.415	.415	.415	.415	.415	.415	1.00	.415
X14	.288	.288	.288	.288	.288	.288	.288	.288	.288	.288	.288	.288	.288	1.00

اذ من خلال الجدول اعلاه نلاحظ ان هناك ارتباطا مع نويا بين أسئلة الاستبانة الاولى ماعدا السؤال العاشر اذ لم يكن لديه أي قيمة أي ليس لديه ارتباط ضمن حقل الدراسة ومن الملاحظ أن أعلى معامل ارتباط حققته الاسئلة كان (١) وان معظم الاسئلة كان يتراوح معامل ارتباطها بين (٠.٥-١) وهذا دلالة على ان معظم الاسئلة ذات دلالة معنوية على فكرة الدراسة وذات قبول عام من قبل عينة الدراسة و انها تميل الى تطبيق الحوكمة في الشركات المساهمة من اجل الحصول على الدقة والمصادقية في القوائم المالية ماذا هناك تقع على الاكاديمين توجب عليه م توضيح هذا المفهوم وبيان مدى الاستفادة منه في مثل هذه الشركات .وعليه يمكننا قبول الفرضية الاولى والثانية .

اما بالنسبة الى اختبار الفرضية الثالثة فقد حلت اسئلة الاستبانة الثانية الخاصة بالمراقبين الخارجيين (انظر الملحق (٢)) تحليلا احصائيا من خلال تطبيق برنامج سبيرمان الاحصائي وكانت نتائج التحليل ضمن الجدول الاتي :

جدول (٤)

التحليل الاحصائي لإجابات العينة الثانية (المراقبين الخارجيين)

السؤال	X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7	X8	X9	X10	X11	X12	X13	X14	X15	X16
X1	1.00	1.00	.555	.422	.471	.516	.555	.492	1.00	.	1.00	1.00	.492	.617	1.00	.516
X2	1.00	1.00	.555	.422	.471	.516	.555	.492	1.00	.	1.00	1.00	.492	.617	1.00	.516
X3	.555	.555	1.00	.834	.654	.877	1.00	.785	.555	.	.555	.422	.785	.856	.555	.877
X4	.422	.422	.834	1.00	.787	.900	.834	.976	.422	.	.422	.422	.976	.781	.422	.900
X5	.471	.471	.654	.787	1.00	.730	.654	.812	.471	.	.471	.471	.812	.582	.471	.730
X6	.516	.516	.877	.900	.730	1.00	.877	.890	.516	.	.516	.516	.890	.757	.516	1.00
X7	.555	.555	1.00	.834	.654	.877	1.00	.785	.555	.	.555	.422	.785	.856	.555	.877
X8	.492	.492	.785	.976	.812	.890	.785	1.00	.492	.	.492	.492	1.00	.684	.492	.890
X9	1.00	1.00	.555	.422	.471	.516	.555	.492	1.00	.	1.00	1.00	.492	.617	1.00	.516
X10	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.
X11	1.00	1.00	.555	.422	.471	.516	.555	.492	1.00	.	1.00	1.00	.492	.617	1.00	.516
X12	1.00	1.00	.555	.422	.471	.516	.555	.492	1.00	.	1.00	1.00	.492	.617	1.00	.516
X13	.492	.492	.785	.976	.812	.890	.785	1.00	.492	.	.492	.492	1.00	.684	.492	.890
X14	.617	.617	.856	.781	.582	.757	.856	.684	.617	.	.617	.617	.684	1.00	.617	.757
X15	1.00	1.00	.555	.422	.471	.516	.555	.492	1.00	.	1.00	1.00	.492	.617	1.00	.516
X16	.516	.516	.877	.900	.730	1.00	.877	.890	.516	.	.516	.516	.890	.757	.516	1.00

ومن خلال الجدول اعلاه نلاحظ ان اعلى معامل ارتباط بين اسئلة الاستبانة الثانية كان (١) أي ان هناك ارتباطا معنويا بين الاسئلة وان معظم الاسئلة كان يتراوح معامل ارتباطها بين (٠.٤-١) وهي نسب جيدة نسبيا دلالة على ان معظم الاسئلة ذات دلالة معنوية وذات قبول من عينة الدراسة (المراقبين الخارجيين) اذ انهم يؤكدون على ان الحوكمة هي نظام للضبط الداخلي في الشركات وبه يمكن الحصول على ادق التفاصيل عن عمل الشركة وان الرقابة الخارجية ونظام الحوكمة هما وجهان لعملة واحدة اذ احدهما يكمل الاخر وجميع المراقبين اكدوا انه بالرقابة الجيدة نستطيع ان نحصل على نظام حوكمة مضبوط وقوي ، وبهذا يمكننا قبول الفرضية الثالثة .

الاستنتاجات والتوصيات:

الاستنتاجات:

لابد من الاشارة الى ان الاستنتاجات جاءت على قابلية تطبيق فكرة الحوكمة وان هذا النظام مازال حيز دراسة قابلية تطبيقه في الشركات العراقية ومن خلال البحث النظري والتطبيق العملي توصلنا الى اهم الاستنتاجات الاتية :

1. يعد مفهوم حوكمة الشركات غاية في الاهمية اذ اخذ اهتمام الكثير من الباحثين والاكاديمين والممارسين للمهنة المحاسبية والرقابية وعلى الرغم من الاختلاف في تعريفه الا ان هناك شبه اجماع على الاسباب التي ادت الى ظهوره.
2. على الرغم من حداثة هذا المفهوم وظهوره في الساحة المهنية الا ان هناك ميلاً كبيراً من عند المحاسبين والرقابيين والمستثمرين واصحاب العلاقة والمصالح في الشركات على التبنّي هذا المفهوم وتطبيقه في الممارسات المهنية.
3. ان تطبيق هذا المفهوم يعزز من الافصاح والموضوعية وهو أمر يساعد على توفير بيئة ملائمة لتطبيق مفهوم الحوكمة .
4. ان البيانات والمعلومات في القوائم المالية ت كون اكثر دقة من خلال جعل هذا المفهوم حيز التطبيق.
5. تساعد عملية المراجعة في تفعيل دور اصحاب المصالح لضمان تطبيق مفهوم الحوكمة في الشركات عينة الرقابة .
6. من الممكن جدا تطبيق مفهوم الحوكمة في الشركات اذا قامت الحكومة بتبني إصدار قرار بتطبيق مفهوم الحوكمة وإصدار قاعدة محاسبية تلزم الشركات بتطبيق هذا المفهوم.
7. تعد الرقابة وسيلة داعمة لتطبيق مفهوم الحوكمة للتوصل الى أدق النتائج المطلوبة.
8. ليس هناك فرق بين أهداف الحوكمة واهداف الرقابة اذ هما وجهان لعملة واحدة هدفهما تحقيق الضبط والدقة في العمل .

التوصيات : بناء على الاستنتاجات السابقة يمكن الخلاصة الى التوصيات الآتية:
التأكيد على ان يكون هناك تعاون بين الجهات ذات العلاقة ببيئة الاعمال مثل لجنة من سوق الاوراق المالية ولجنة من ديوان الرقابة المالية ولجنة من وزارة ال مالية لعمل ورشات عمل للوقوف على متطلبات البيئة الحالية والمستقبلية لتطبيق الحوكمة ومخاطبة الحكومة والبرلمان على توفير هذه المتطلبات لغرض تعزيز الشفافية في الافصاح بالقوائم المالية مما يكفل حماية حقوق المساهمين وهذا ما يساعد على التطور في الاستثمار وخصوصا ان الحكومة تدعو الشركات الى الاستثمار في البلاد.
١. وبناء على الفقرة اعلاه فانه من الضروري تبني قرار حكومي رئاسة الوزراء بتطبيق مفهوم الحوكمة في الشركات للقضاء على ظواهر الفساد الاداري والمالي في الشركات .

٢. يجب ان يكون هناك معيار او قاعدة محاسبية تؤكد الالتزام بتطبيق مفهوم الحوكمة في الشركات العامة والخاصة.

٣. ضرورة عقد ندوات او حلقات نقاشية توضح هذا المفهوم في الوسط المهني والتجاري الاكاديمين وتبين اهمية تطبيقه في الشركات والتأكيد على وجوده كدرس ضمن المنهج العلمي لقسم المحاسبة وتدريسه للطلبة .

٤. لا بد من ان يكون هناك دور فعال لديوان الرقابة المالية في تبني مثل هذه المفاهيم المحاسبية كونها وسيلة رقابية ايضا تضمن السلامة في العمل .

المصادر:المصادر الانكليزية

1. Compers,J. "corporate governance and equity prices",Quarterly Journal of economics,vol.18,2001
2. Demirage,I.,and et al ,”corporate governance :overview and research” , agenda ,British, accounting review, vol.32,2000
3. Amat o., blake J.and dowds J. “the ethics of creative accounting” economics working paper, 1999.
4. Jamson ,m. “practical guide to creative accounting” ,London ,1988

5. Dezoort,f.t.” an investigation of audit committees “oversight responsibilities”ABACUS,33(2)
6. Francis , jeer R. & et al , “ the role of accounting and auditing in corporate governance and the development of financial markets around the world “. Accounting and economics , vol .7, 2001.
7. Good win ,jenny and jeanl , seow ,” the influence of corporate governance mechanisms on the quality of financial statement “ , accounting review , 2002.
8. Dewing I.& P.rusell “ Cadbury and beyond : perceptions on establishing a permanent body for corporate governance regulation “ , British , accounting review vol.32,2000.
9. Estrin ,s. “corporate governance , state – owned enterprises and privatization” , paris , 1998.

المصادر العربية

١. الرحيلي ، عوض بن سلامة " لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات " ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز ، الاقتصاد والادارة ، ٢٠٠٨.
٢. العبد ، جلال " حوكمة الشركات : ماذا تعني؟ وما انعكاساتها على سوق المال وحملة الاسهم " ، مجلة اقتصاديات ، ٢٠٠٨. الموقع الالكتروني([www. 4eqt.com/vb/thred](http://www.4eqt.com/vb/thred))
٣. التميمي ، جمانه حنظل " المحاسبة الخلاقة وامكانية وجودها في التطبيقات العملية " ، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية ، ٢٠٠٦ .
٤. الصحن ، عبد الفتاح ، رجب السيد ، محمود ناجي درويش "اصول المراجعة" مطبعة الدار الجامعية ، ٢٠٠٠.
٥. خليل ، محمد احمد ابراهيم " دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الاوراق المالية " ، بحث منشور في منتدى محاسبي على موقع الالكتروني المحاسبة دوت نت .
٦. مطير ، رأفت حسين " آليات تدعيم المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات " محاضرة في قسم المحاسبة الجامعة الاسلامية في المملكة العربية السعودية ، ٢٠٠٨.

الملحق (١)

الاستبانة الاولى : مقدمة الى عينة من المساهمين في الشركات الحكومية المساهمة وتتضمن الاسئلة الاتية :

التسلسل	السؤال	مهم جدا	مهم	متوسط الأهمية	قليل الأهمية	غير مهم
١	هناك أهمية في تأمين وسائل التسجيل والنقل والتحويل لملكية الاسهم .					
٢	هناك مساواة في توفير المعلومات لمختلف الفئات ذات العلاقة بالشركة .					
٣	هناك أهمية للتعاون بين اصحاب المصالح ذات العلاقة بالشركة وادارة الشركة.					
٤	هناك أهمية لمشاركة المساهمين في المتابعة والرقابة على اداء الوحدات الاقتصادية .					
٥	هناك أهمية لحصول المساهمين على المعلومات الملائمة والكافية والموثوق فيها .					
٦	من الضروري وجود قنوات لا يصال المعلومات الى المساهمين .					
٧	من الضروري ان تكون البيانات المفصح عنها في التقارير المالية شاملة ودقيقة .					
٨	من الضروري وجود اجتماعات او ورشات عمل يشارك فيها المساهمون لغرض الاطلاع على عمل الشركة .					
٩	هناك أهمية للتأكد من جودة المعلومات المحاسبية المقدمة للرقابة .					
١٠	من الضروري تطبيق نظام الحوكمة في الشركات.					
١١	من الضروري وجود لديك اطلاق عن الابعاد الاقتصادية والقانونية والادارية والمحاسبية عن مفهوم الحوكمة. واستنادا الى الراي السابق ترغب بان يكون هناك ندوات ومحاضرات توضيحية لهذا المفهوم.					
١٢	من الضروري ان تصنف الاستثمارات بشكل صحيح					
١٣	من الضروري ان ي تحقق في حالة اعادة تصنيف الاستثمارات.					
١٤	من الضروري ان يتم يوضح عن كل القضايا القانونية المرفوعة كلها ضد الشركة .					

الملحق (٢)

الاستبانة الثانية : مقدمة الى عينة من المراقبين الخارجيين وتتضمن الاسئلة الاتية :

التسلسل	السؤال	مهم جدا	مهم	متوسط الأهمية	قليل الأهمية	غير مهم
١	من الضروري التأكد عند زيارتك للشركة المساهمة من كشوفات الذمم المدينة خاصة اصحاب الديون الكبيرة واستبعاد الذمم المدينة للمساهمين واصحاب العلاقة بالشركة الام .					
٢	من الضروري التأكد من الكشف عن جميع الديون وخاصة الديون المتعثرة .					
٣	من الضروري التأكد من اتباع الشركة لسياسة محاسبية واحدة في تسعير المخزون .					
٤	اذا كانت هناك تغيرات في السياسة المحاسبية المتبعة من الضروري السؤال عن اسباب هذا التغيير .					
٥	من الضروري التأكد من انه ليس هناك علاقة استثمارية بين الشركة الام واصحاب والمساهمين فيها					
٦	من الضروري التأكد من ان الشركة تفسح عن الس ياسة المحاسبية المتبعة في تقييم الاصول غير الملموسة .					
٧	من الضروري التأكد من ان الشركة لم تسدد قروض قصيرة الاجل من خلال الاقتراض طويل الاجل .					
٨	من الضروري التأكد من ان الافصاح عن الارباح التشغيلية لا يتضمن بنود غير عادية .					
٩	من الضروري التحقق من كفاية تصميم الانشطة الرقابية في الشركة وفاعلية تصميمها بطريقة مناسبة تمكن من الحد الوقوع بالغش او التلاعب .					
١٠	من الضروري التقصي عن حالات الغش او الاخطاء التي تقع فيه الشركة .					
١١	من الضروري التأكد من استقلالية الرقابة الداخلية للشركة .					
١٢	يجب ان تتم دراسة خطة عمل نظام الرقابة الداخ لية في الشركة عينة الفحص وقياس درجة الكفلية والفاعلية له .					
١٣	من الضروري التأكد من درجة التاهيل العلمي للجهاز الرقابي داخل الشركة عينة الفحص .					
١٤	من الضروري التأكد من عدم تخفيض مخصصات هبوط الاسعار بين فترة واخرى .					
١٥	من الضروري التأكد من عدم تغير الطريقة المحاسبية ف ي احتساب الاتدثار بين مدة واخرى .					
١٦	من الضروري التأكد من صحة اسعار الصرف للعمات الاجنبية بصورة رسمية مثبتة .					