

مدى تطبيق قواعد الحوكمة في الشركات العراقية  
(دراسة تحليلية وتطبيقية على الشركات العامة العراقية)

المدرس: خضير مجيد علاوي

المعهد التقني / الديوانية

تاريخ استلام البحث: 2014/2/6 تاريخ قبول النشر: 2014/5/28

المستخلص

تعد الحاكمية المؤسسية ضرورة فرضتها الحياة على الشركات، خصوصاً في ظل الظروف التي نشأ بها تعارض مصالح الأطراف الفاعلين في العمليات الاقتصادية، سواء كانوا مستثمرين أو عاملين أو مديرين في تلك الشركات، والغاية من تبني هذا المفهوم محاربة الفساد المالي والإداري، وتقليل حالة التعارض بين الأطراف المتعاملة مع الوحدات الاقتصادية، وأن من أهم الدعائم الهامة التي تبني عليها الحاكمية المؤسسية هي الشفافية ومصداقية التقارير المالية المنشورة من طرف الشركات، ومن هنا يبرز دور الحاكمية المؤسسية التي تعمل على زيادة مصداقية التقارير عن طريق إجراء عملية تدقيق بجودة عالية من أجل تقديم المعلومة المناسبة ورفع درجة موثوقيتها، وجاءت هذه الدراسة لمعرفة الدور المهم للحاكمية المؤسسية ومدى تطبيقها في الشركات العراقية. من خلال دراسة تحليلية وتطبيقية على إحدى الشركات العراقية

**The extent of the application governance rules in Iraqi companies  
(Applied analytical study in Iraqi public companies)**

Lecturer: Khudair Majeed Allawi

Technical Institute / Diwaniya

E-mail- khudierm@yahoo.com

**Abstract:**

The Corporate Governance necessity imposed by the life companies, especially in light of the circumstances that arose out opposed to the interests of the parties to the actors in the economic processes, whether they are investors or workers or managers in these companies, and the purpose of the adoption of this concept to fight financial and administrative corruption, and reduce the case of conflict between the parties dealing with economic units, and that of the most important pillars of the important upon which to build corporate governance is transparency and credibility financial reports published by companies, and here highlights the role of corporate governance, which works to increase the credibility of the reports by conducting an audit of high quality in order to provide information appropriate to raise the degree of reliability, and this study was to find out the important role of governance and institutional. Through an applied analytical study in one of Iraqi companies

المقدمة

مما لا شك فيه أن سلسلة الأزمات المالية التي حدثت للعديد من الشركات العالمية وما صاحبها من انهيارات مالية والتي حدثت في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية عام 1997، والأزمة المالية في الربع الأخير من عام 2008 وما نتج عنها من إفلاس كثير من الشركات والبنوك العالمية ترجع معظم أسبابها إلى أنتشار ظاهرة الفساد الإداري بشكل عام والفساد المالي بشكل خاص، وفي ضوء ذلك أن من أهم أسباب حدوث هذه الانهيارات ولكثير من الوحدات الاقتصادية هو يرجع إلى الإداريين القائمين على إدارة الشركات ومدققي الحسابات الذين لم يفصحوا عن القوائم المالية التي تتضمنها الشركات المختلفة، والذي أظهر وجود خلل وعدم ثقة في التقارير المالية وعدم تطبيق مبادئ الحاكمية المؤسسية والتي تستند على المبادئ المحاسبية والتدقيق وقصور مبادئ

الافصاح والشفافية وعدم إظهار البيانات المالية لحقيقة الأوضاع المالية للوحدات الاقتصادية، وبالتالي فقدت القوائم المالية أهم عناصرها في الافصاح والشفافية، ونتيجة لكل ذلك زاد الاهتمام بمفهوم التحكم المؤسسي للشركات وأصبحت من الركائز الأساسية التي يجب أن تقوم عليها الوحدات الاقتصادية، وهناك كثير من الهيئات والمنظمات دعت الى تطبيق مزايا الحاكمية المؤسسية في الوحدات الاقتصادية المختلفة. والتي اصبحت مطلباً ضرورياً لكافة الأطراف المستفيدة، حيث تحرص الادارة على أن تتم عملية اعداد التقارير المالية بجودة عالية لإضفاء الثقة عليها، والمستفيدون يرغبون التأكد من دقة وعدالة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية التي تم اعدادها والتي سيعتمدون عليها في عملية اتخاذ القرارات، وأن المنظمات المهنية تسعى إلى الارتقاء بعدالة وثقة هذه التقارير للمحافظة على مصالح جميع الأطراف وذلك من خلال إصدار المعايير والتأكد من سلامة تطبيقها.

يهدف هذا البحث الى تسليط الضوء على مفهوم الحاكمية المؤسسية واسباب تبني هذا المفهوم في معظم دول العالم، مع بحث ومناقشة مدى تطبيق قواعد الحاكمية المؤسسية في عينة من الشركات العراقية، ومن أجل تحقيق أهداف البحث فقد تم تقسيمه الى أربعة مباحث وكالاتي: -

#### المبحث الأول: منهجية البحث

المبحث الثاني: ويتناول مفهوم وقواعد الحاكمية المؤسسية

المبحث الثالث: الجانب التطبيقي للبحث /الدراسة التحليلية للبيانات المالية لإحدى الشركات العراقية عينة البحث ومقارنة تقارير مدققي الحسابات والقوائم المالية تلك البيانات مع نتائج الدراسة التحليلية .

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

### المبحث الأول منهجية البحث

#### 1-1-1-1-1 مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في عدم ترسيخ ركائز الحاكمية المؤسسية التي تستند على المبادئ المحاسبية والتدقيق للشركات العراقية وخاصة الشركة عينة البحث وعدم التزام البعض من مدققي الحسابات والمحاسبين بأداب وسلوك المهنة وضعف أداء واجباتهم المهنية على وفق المعايير المحاسبية والتدقيقية وقصور مبادئ الافصاح والشفافية وعدم إظهار البيانات المالية لحقيقة الأوضاع المالية للوحدات الاقتصادية أدى إلى عدم دقة وعدالة القوائم المالية وضعف مصداقيتها من وجهة نظر الاطراف المستفيدة ..

#### 1-1-1-2-1 أهمية البحث -

يستمد البحث أهميته في التأكيد على ابراز أهمية تطبيق قواعد الحاكمية المؤسسية للشركات والاستفادة منها في تطوير الممارسات المحاسبية وذلك من خلال بيان أثرها على دقة وعدالة التقارير المالية، إضافة الى نشر مفهوم وثقافة الحاكمية المؤسسية ، وتنمية وعي وأدراك القائمين على الشركات العامة في أهمية الحاكمية المؤسسية وحثهم على تطبيقها في شركاتهم والاستفادة من تجارب الشركات الاخرى التي لم تطبق قواعد الحوكمة و للحد من ظاهرة الفساد الاداري والمالي الذي ادى الى انهيار بعض من هذه الشركات .

#### 1-1-1-3-1 هدف البحث:

يهدف البحث الى مدى امكانية تطبيق قواعد الحاكمية المؤسسية في الوحدات العامة العراقية بشكل عام وللوحدات عينة البحث بشكل خاص مع تقديم بعض الإرشادات للجهات الحكومية والجمعيات المهنية والتي تساعد على إيجاد رقابة مهنية فاعلة على تدقيق الحسابات ومعرفة مدى تطبيق هذه القواعد على التقارير المالية من وجهة نظر المدققين ومعدّي القوائم المالية ومستخدميها بهدف تحديد أهمية كل عامل من هذه العوامل والخروج بنتائج وتوصيات تساهم في حث الجهات المعنية بإصدار القوانين والتشريعات المنظمة للعمل المحاسبي والتدقيقي والعمل على تطبيق قواعد الحاكمية المؤسسية والذي يؤدي إلى زيادة الثقة لمستخدمي القوائم المالية

#### 1-1-1-4-1 فرضية البحث:

يستند البحث إلى الفرضية التالية:

(عدم وجود أساس محكم وفعال لتبني تطبيق قواعد الحاكمية المؤسسية في الشركات العراقية)  
المبحث الثاني.

### 2-3-2. مفهوم الحاكمية المؤسسية : Concept of corporate governance

تعرف الحاكمية المؤسسية بأنها :- مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركات والمساهمين وأصحاب المصالح فيها وذلك عن طريق الإجراءات والأساليب التي تستخدم لإدارة شؤون الشركة وتوجيه أعمالها من أجل ضمان تطوير الأداء والإفصاح والشفافية والمساءلة بها وتعظيم فائدة المساهمين على المدى الطويل ومراعاة مصالح الأطراف المختلفة ( التميمي، 2009: 18).

وقد عرفتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) ، "مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس ادارتها وحملة اسهمها ومجموعة اصحاب المصالح، ويتم تحديد الهيكل الذي يتم من خلاله تحديد اهداف الشركة والوسائل التي تحقق تلك الاهداف ومراقبة الاداء" ( OECD, 11 : 2004 ). ويشير التعريف اعلاه الى العلاقة بين اطراف الشركة (الداخليين والخارجيين) ووضع هيكل لتوجيه ومراقبة اداء الشركة. ، ويعرفها(سليمان،2006: 15) " انها مجموعة من القواعد والحوافز التي تهدي بها إدارة المؤسسات لتعظيم ربحية المؤسسة وقيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين." أي انها مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين ادارة الشركة من ناحية، وحملة الاسهم واصحاب المصالح المرتبطة بالمؤسسة(مثل حملة السندات، العمال، الدائنين، المواطنين) من ناحية أخرى. ويرى الباحث من خلال ماتقدم ان الحاكمية المؤسسية تعد نظام متكامل للرقابة المالية وغير المالية عن طريقه يتم إدارة المؤسسات والرقابة عليها، فهي مجموعة من الطرق التي يمكن من خلالها أن يتأكد المستثمرون من تحقيق ربحية معقولة لاستثماراتهم.

### 2-3-3. اهمية الحاكمية المؤسسية :- Importance of corporate governance

شهد عقد التسعينات بالتحديد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات إذ ذهب عدد من الآراء إلى التأكيد على العلاقة الوثيقة بين أهمية التطبيق السليم له وتحقيق عدد من الأبعاد الاقتصادية والتنموية ، وتكمن أهمية نظام الحاكمية الجيد :- ( أبو العطا، 2006: 4-6)

1. حل مشكلة الوكالة (الفصل بين الملكية والإدارة)
  2. إنجاح برامج الخصخصة وإعادة هيكلة الشركات .
  3. تعظيم قيمة الشركة وزيادة التنافسية وجذب الاستثمارات .
  4. تجنب الانهيارات المالية واستقرار أسواق المال وتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية.
- 1 وقد تزايدت أهمية حاكمية الشركات نتيجة لاتجاه كثير من الدول الى النظم الاقتصادية الرأسمالية التي يعتمد فيها بدرجة كبيرة على الشركات الخاصة لتحقيق معدلات مرتفعة ومتواصلة من النمو الاقتصادي، وقد أدى اتساع حجم تلك المشروعات الى انفصال الملكية عن الادارة وشرعت تلك المشروعات في البحث عن مصادر للتمويل أقل تكلفة من المصادر المصرفية فاتجهت الى أسواق المال، وساعد على ذلك تحرير الاسواق المالية، فتزايدت انتقالات رؤوس الاموال عبر الحدود بشكل غير مسبوق ، مما أدى الى ضعف آليات الرقابة على تصرفات المديرين والى وقوع كثير من الشركات في أزمات مالية

(<http://www.iugaza.edu>)

### 2-3-4. أهداف الحاكمية المؤسسية : The Objectives Of Corporate Governance

يلاحظ أن اختلاف أهداف الحاكمية المؤسسية تبعاً لاختلاف وجهات نظر الكتاب والباحثين في تعريفهم لمفهوم الحاكمية، ففي الولايات المتحدة والمملكة المتحدة ينصب هدف الحاكمية المؤسسية على حماية حقوق المساهمين وتعظيم القيمة في الأمد البعيد، أما في دول أخرى مثل ألمانيا واليابان فهي تهدف الى حماية حقوق أصحاب المصالح الآخرين الى جانب حقوق المساهمين ((Colbert & Murray, 1998:135)

ويمكن أن يحقق نظام الحاكمية المؤسسية الجيد الاهداف الأتية ( ابو العطا، 2006: 2)

1. محاربة الفساد بكل صُورِه سواء كان فساداً مالياً أم محاسبياً ام سياسياً .
2. جذب الاستثمارات الاجنبية أو المحلية والحد من هروب رؤوس الاموال .
3. تحقق الاستقرار والمصدقية للقطاعات المالية على المستوى المحلي والدولي.
4. تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركات ، والاجراءات المحاسبية والتدقيق بالشكل الذي يمكن من ضبط عناصر الفساد في أي مرحلة.
5. تحسين وتطوير إدارة الشركات ومساعدة المديرين ومجلس الادارة على بناء استراتيجيه وضمان اتخاذ قرارات الدمج أو السيطرة بناءً على أسس سليمة بما يؤدي الى رفع كفاءة الاداء .
6. تحقيق أمكانية المنافسة في الاجل الطويل وهذا يؤدي الى خلق حوافز للتطوير وتبني تكنولوجيا حديثة لزيادة درجة جودة المنتجات وتخفيض التكاليف الانتاجية وزيادة القابلية التسويقية للسلع والخدمات التي تتعامل فيها الشركة حتى تتمكن من الصمود امام المنافسة القوية للمنتجات الاجنبية . (De Angelo,1981:186) .

### 2-3-7. مبادئ الحاكمية المؤسسية: Principles of corporate governance

ونظرا للدور المهم الذي تؤديه الحاكمية المؤسسية، فقد بذلت المنظمات والهيئات الدولية جهوداً واضحة وملموسة فيما يتعلق بصياغة وتطوير مبادئ الحاكمية، وقد كان على رأس تلك المنظمات والمؤسسات الدولية كل من صندوق النقد الدولي (IMF) والبنك الدولي (WB) ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) .

ويمكن تعريف مبادئ الحاكمية المؤسسية " بأنها مجموعة الأسس والممارسات التي تطبق بصفة خاصة على الشركات التي تمتلك قاعدة عريضة من المستثمرين وتتضمن الحقوق والواجبات لكافة المتعاملين مع الشركة مثل مجلس الإدارة، المساهمين، الدائنين، البنوك، الموردين وغيرها وتظهر من خلال النظم واللوائح الداخلية المطبقة بالشركة والتي تحكم اتخاذ اي قرار قد يؤثر على مصلحة الشركة أو المساهمين بها " (شحاتة واخرون ، 2007 : 77).

وتمثل هذه المبادئ العمود الفقري لتطبيق الحاكمية المؤسسية لذلك بذلت جهود كبيرة وملموسة على المستوى الدولي فيما يتعلق بصياغة وتطوير مبادئ الحاكمية التي تُستخدم كإرشادات مستقبلية لمساعدة إدارة الشركة ومجلس الإدارة في عملية الانجاز والتنفيذ بشكل أفضل لمهامهم ذات الصلة في هذا المجال ، وسوف يتناول الباحث بشيء من التفصيل مبادئ الحاكمية الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) الصادرة سنة 1999 والمعدلة سنة 2004. وهذه المبادئ هي:

### 2-3-7-1- توافر إطار فعال للحاكمية المؤسسية . Availability of an effective framework for corporate governance

يجب أن يعمل هيكل حوكمة الشركات على رفع مستوى الشفافية وكفاءة أسواق الأوراق المالية وأن يتوافق مع دور القانون ويحدد بوضوح تقسيم المسؤوليات بين الهيئات المختلفة المسؤولة عن الإشراف والرقابة والإلزام بتطبيق القانون.

### 2-3-7-2- حقوق حملة الأسهم: The Rights Of Shareholders

يجب أن تحمي القواعد المنظمة لحاكمية الشركات ممارسة حقوق المساهمين التي نصت عليها القوانين والأنظمة النافذة كقانون الشركات والنظام الأساسي للشركة في نقل الملكية وتسجيلها، الحصول على المعلومات المتعلقة بالشركة دورياً، المشاركة والتصويت في اجتماعات الهيئة العامة للمساهمين، انتخاب وعزل مجلس أعضاء الإدارة، المشاركة في أرباح الشركة. وكذلك حق المساهمين في المشاركة بالقرارات المتعلقة بالتغيرات الجوهرية في الشركة كالتعديل في النظام الأساسي.

### 2-3-7-3- المعاملة المتساوية للمساهمين The Equitable Treatment Of Shareholders

يجب أن يضمن إطار التحكم المؤسسي توفير المساواة بين كافة المساهمين وهم (صغار المساهمين و المساهمون الأجانب وغيرهم) وتجنب التحيز ضد أو مع فئة من الفئات أو مجموعة من البشر في الحصول على حقوقهم القانونية والحصول على البيانات الكافية وحمايتهم من أي عمليات قد تؤثر على سلامة قراراتهم .

### 2-3-7-4- دور اصحاب المصالح في حوكمة الشركات The Role of Stakeholders in Corporate Governance"

ينبغي على اطار حاكمية الشركات ان يعترف بحقوق اصحاب المصالح التي ينشئها القانون، أو تنشأ نتيجة لاتفاقيات متبادلة، وان يعمل على تشجيع التعاون النشط بين الشركات واصحاب المصالح في خلق الثروة وفرص العمل واستدامة الشركات السليمة مالياً

### 2-3-7-5- الإفصاح والشفافية: Disclosure and Transparency

تعد نظم الإفصاح القوية بمثابة سمة أساسية من سمات أساليب متابعة الشركات المستندة إلى قوى السوق وتحتل أهمية كبيرة في مساعدة المساهمين على ممارسة حقوقهم، فالإفصاح السليم يعد أداة قوية للتأثير على سلوك الشركات وحماية المستثمرين وعلى جذب رؤوس الأموال والحفاظ على الثقة في أسواق رأس المال. لذلك يتطلب المساهمون والمستثمرون المرتقبون الحصول على المعلومات المنظمة والتي تتسم بدرجة مرتفعة من المصداقية والقابلية للمقارنة مع البيانات الأخرى المناظرة، لتساعدهم في تقييم كفاءة الإدارة واتخاذ القرارات المستندة إلى المعلومات الكافية بشأن تقييم الشركة.

### 2-3-7-6- مسؤوليات مجلس الإدارة The Responsibilities Of The Board

وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية، وكيفية اختيار أعضائه ومهامه ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية منها :

<http://www.hawkama.net/AboutHawkama>.

يتوجب على مجلس الادارة القيام بإنجاز مجموعة من المهام الأساسية المقررة مسبقاً مثل وضع استراتيجية الشركة وسياسة المخاطر والموازنات وخطط العمل وتحديد أهداف الأداء ومراقبة تنفيذ الأداء والنفقات الرأسمالية وتصفية الاستثمارات ومتابعة قياس كفاءة ممارسة الشركة لقواعد الحاكمية المؤسسية وإجراء التعديلات عند الحاجة التأكد من سلامة التقارير المالية والنظم المحاسبية للشركة بما في ذلك نظام التدقيق المالي المستقل والرقابة الداخلية لاسيما أنظمة إدارة المخاطر والرقابة المالية والتشغيلية، والامتثال للقوانين .

### 2-3-8- قواعد الحاكمية المؤسسية: Rules of corporate governance

وتعد هذه القواعد مكملية للنصوص الواردة في القوانين المختلفة كقانون الشركات وقانون أسواق المال وغيرها، إلا أن هذه القواعد لها خصوصية تميزها عن القواعد القانونية الأخرى إذ إن قواعد الحاكمية المؤسسية لا تمثل نصوصاً قانونية ولا يوجد الزام قانوني بها وإنما هي تنظيم وبيان للسلوك الجيد في ادارة الشركات وفقاً للمعايير والاساليب العالمية التي تحقق توازناً بين الاطراف ذات المصالح المختلفة (عبد الفتاح، 2007: 101). والآتي اهم الخصائص :

### 2-3-8-1- الشفافية: Transparency

إن الإفصاح الجيد والشفافية في عرض المعلومات المالية وغير المالية أحد المبادئ والأركان الرئيسية التي تقوم عليها الحاكمية المؤسسية، إذ لم يخلو أي تقرير صادر عن منظمة أو هيئة أو دراسة علمية من التأكيد على دور الحاكمية في تحقيق الإفصاح والشفافية لاسيما وأنهما من الأساليب الفاعلة لتحقيق مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة، ويمثلان أحد المؤشرات المهمة للحكم على تطبيق نظام الحاكمية من عدمه داخل الشركات (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 1993: 28).

وتظهر الشفافية ، حقيقة الأوضاع المالية وغير المالية في الشركات بالشكل الذي يجعل الأطراف المتعاملين معها كافة والذين تربطهم بها مصالح مباشرة أو غير مباشرة قادرين على معرفة حقيقة ما يحدث فيها . ( دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين/1، 2010، 5: ) .

### 2-8-3-2- المساءلة : Accountability

إن للمساءلة خاصية تقضي بمحاسبة المسؤولين الذين يتخذون القرارات والذين يقومون بتنفيذ الأعمال في الشركة عن تبعات أعمالهم ونتائج قراراتهم، وبمعنى آخر تحمل الجهات المعنية في الشركة تبعات الأعمال المناطة بهم . (خوري، 2003: 4 ) ، ان المساءلة هي إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية وعدم التفريط أو التهاون مع أي عملية خداع وتزييف أو فساد وتلاعب أو احتيال ونصب أو إلحاق الضرر حاضراً أو مستقبلاً . ( حماد ، 2005 ، 55 ) .

### 2-3-8-3- المسؤولية الاجتماعية : Social responsibility

المسؤولية الاجتماعية تعني الالتزام الذاتي والقانوني، وعلى الإدارة عند وضع استراتيجيتها ان تأخذ بالاعتبار المسؤولية الاجتماعية إلى جانب المسؤولية الاستثمارية لأن المساهمة في تحقيق الرفاهية الاجتماعية وحماية البيئة وتحقيق رضا الزبائن يعزز من مكانة المنظمة في المجتمع(www.socpa.org) .

### 2-4-8-3- الانضباط : Discipline

وذلك من خلال إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح وتبني قوانين وتشريعات وتعليمات توضح الحقوق وتحدد الواجبات وهي تعد صمام الأمان الرئيس الضامن للحاكمية المؤسسية. (Fearnley ,et al, 2005:40).

### 2-5-8-3- المسؤولية : Responsibility

وتعني المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في الشركة وفق الصلاحيات المناطة والواجبات المحددة. (حماد، 2005: 55) .

### 2-6-8-3- الانصاف : Equity

أن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ( OECD ) ، اهتمت بحماية حقوق ومصالح الأقلية من المساهمين ، عن طريق وضع نظم تمنع العاملين في داخل الشركة والمديرين وأعضاء مجلس الإدارة من الاستفادة من منصبهم في الشركة بالمتاجرة في الأسهم وأن على أعضاء مجلس الإدارة الإفصاح عن أية مصالح مادية مع الشركة . (OECD,2004:20) .

### 2-7-8-3- الاستقلالية : Independence

تعد الاستقلالية الآلية التي تلغي أو تقلل إلى حد كبير تضارب المصالح بين الأطراف المشاركة (مجلس الإدارة ، الإدارة التنفيذية ، المدققين ، المالكين ، أصحاب المصالح الآخرين) . (حماد، 2005: 55) .

### 2-9-3- محددات الحاكمية المؤسسية : Determinants of Corporate Governance

#### اولا: المحددات الخارجية : External determinants

- وتتمثل المحددات الخارجية بصورة عامة في : ( حماد ، 2005 ، 55 ) .
1. المناخ الاستثماري للدولة ، والذي يشمل على سبيل المثال القوانين المنظمة لعمل السوق ، مثل قوانين سوق الاوراق المالية، والمؤسسات وتنظيم المنافسة ومنع الاحتكارات والافلاس .
  2. كفاءة القطاع المالي في توفير التمويل اللازم للمؤسسات .
  3. درجة تنافسية اسواق السلع وعناصر الانتاج .
  4. كفاءة الاجهزة والهيئات الرقابية في أحكام الرقابة على المؤسسات .
  5. المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الاسواق بكفاءة مثل المدققين والمحاسبين والمحامين ، وترجع اهمية المحددات الخارجية في ان وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تهتم بحسن ادارة المؤسسات وتقلل من التعارض والنزاعات بين اصحاب المصالح من جهة ، والعائد الاجتماعي والعائد الخاص للمؤسسة من جهة أخرى .

#### ثانيا : المحددات الداخلية : Internal determinants

تشمل المحددات الداخلية القوانين واللوائح داخل الشركة ، وتتضمن وضع هياكل إدارية سليمة توضح كيفية اتخاذ القرارات داخل الشركة وتوزيع المسؤوليات والسلطات والواجبات بين الاطراف المعنية بتطبيق الحاكمية المؤسسية مثل مجلس الادارة والمساهمين وأصحاب المصالح وذلك بالشكل الذي يؤدي الى عدم وجود تعارض في المصالح بين هذه الاطراف ، بل يؤدي إلى تحقيق مصالح المستثمرين على المدى الطويل ، ( سليمان، 2006: 21)

### المبحث الثالث ... دراسة تحليلية للبيانات المالية للشركة عينة البحث

تستدعي متطلبات البحث التعرف على المجتمع الذي ييُبحث فيه لأنه يمثل الخطوة الأولى والأساس المنطقي الذي تستند إليه الدراسة الميدانية ، إذ من غير الممكن أن يستخدم الباحث أي وسيلة من وسائل اختبار العينة ، إذا لم يمتلك معرفة دقيقة عن حجم مجتمع البحث وخصائصه، لان لكل مجتمع خصائصه وأوصافه الخاصة به .

وبغية تحقيق أهداف البحث وجمع البيانات اللازمة له بموضوعية وحياد ، قام الباحث بتحليل البيانات المالية للشركة العامة للصناعات المطاطية ، فضلا عن تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي التي تخص الشركة للسنتين (2009 ، 2010 ) ، وأجراء الزيارات الميدانية والمقابلات الشخصية مع المسؤولين ومنتسبي تلك الشركة وموظفي ديوان الرقابة المالية وأساتذة الجامعات وذوي الخبرة والاختصاص في هذا المجال، وقد تم توزيع الدراسة التحليلية إلى ثلاثة محاور:-

**المحور الأول: دراسة وتحليل مستوى الجودة في القوائم المالية للشركة عينة البحث وتقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي حول تلك القوائم:**

#### **أولاً: الميزانية العامة للشركة (كشف المركز المالي):**

تظهر الميزانية العامة ما تمتلكه الشركة من موجودات وما يترتب عليها من التزامات أو مطلوبات في مدة زمنية معينة، ولغرض التعرف على الأرقام الظاهرة في الميزانية العامة، ومعرفة مدى التزام الشركة بمتطلبات الإفصاح والشفافية، سيتم دراسة الميزانية العامة للشركة (الشركة العامة للصناعات المطاطية) وتحليلها للسنتين، (2009 ، 2010) وكالاتي :

#### جدول رقم (1)

الفقرة	طريقة عرض الفقرة والإفصاح عنها في الميزانية العامة للشركة العامة للصناعات المطاطية
الموجودات الثابتة	تم عرض الموجودات الثابتة في الميزانية العامة للشركة على نحو إجمالي بالقيمة الدفترية في صلب الميزانية. أما التفصيل فيها فقد تم الإفصاح عنه في كشف ملحق بالقوائم المالية المسمى كشف الموجودات الثابتة وما يرتبط بها من اندثارات، والذي يوضح أنواع هذه الموجودات وكلفها التاريخية في بداية السنة والتسويات خلال السنة والاندثارات السنوية والمتراكمة وصولاً إلى القيمة الدفترية في نهاية السنة المالية ، وكان ذلك متفقاً مع ما جاء بالفقرة (10) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) المعدل في سنة 1997 .
مشروعات تحت التنفيذ	تم عرض مشروعات تحت التنفيذ في الميزانية العامة للشركة على نحو إجمالي وقد تم الإفصاح في كشف ملحق بالقوائم المالية المسمى كشف المشروعات تحت التنفيذ عن أنواع تلك المشروعات والكلف الفعلية لغاية تاريخ الميزانية، وكان ذلك متفقاً مع ما جاء بالفقرة (10) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) المعدل في سنة 1997 .
المخزون	تم الإفصاح عن المخزون في الميزانية العامة للشركة على نحو إجمالي وقد تم الإفصاح في كشف ملحق بالقوائم المالية المسمى كشف المخزون عن تفاصيل مبلغ الخزين حسب الفئات الرئيسية لغاية تاريخ الميزانية ، وتم تقييم مخزونها من الإنتاج التام بالكلفة التاريخية أو القيمة التحصيلية الصافية أيهما اقل ، وهذا يتفق مع متطلبات القاعدة المحاسبية رقم (5) الصادرة من مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق
المدينون والأرصدة المدينة نسبة للشركة الأخرى	تم عرض مبالغ الذمم المدينة في صلب الميزانية العامة للشركة بشكل إجمالي والتي شملت على الذمم المدينة والتأمينات لدى الغير ، والمصاريف المدفوعة مقدماً والإيرادات المستحقة وفروقات نقدية ومخزنيه طلبات التعويض وسلف لأغراض النشاط وسلف المنتسبين ) ، وان هذا الإفصاح يتفق مع ما جاء بالفقرة (66- و) من المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 لسنة 1997 المعدل ، والإفصاح عن ضخامة مخصص للديون المشكوك في تحصيلها لمواجهة تلك الديون والبالغ ستة عشر مليار وخمسمائة وخمسون مليون ديناراً وذلك لعدم إمكانية تحصيل تلك الديون لأنها تعود لجهات منحلّة قبل 2003/4/9
النقدية	تم عرض المكونات النقدية في الميزانية العامة للشركة على نحو إجمالي في صلب الميزانية ، أما التفصيل فيها فقد تم الإفصاح عنه في كشف ملحق بالقوائم المالية المسمى كشف النقود الذي يوضح أنواع هذه النقود وهذا يتفق مع متطلبات الفقرة (66- ز) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (1).
رأس المال	تم الإفصاح عن رأس المال الاسمي المدفوع فقط في صلب الميزانية العامة للشركة ولم يتم الإفصاح عن

مكونات رأس مال الشركة على نحو مفصل في صلب الميزانية، او في التقرير السنوي لمجلس إدارة الشركة وهذا لا يتفق مع متطلبات الفقرة (74-أ) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) لسنة 1997(المعدل)	
تم عرض الاحتياطات في قائمة المركز المالي على نحو أجمالي ( بما يتفق مع المعيار المحاسبي الدولي الاول ، الفقرة 10 منه ) ، إما التفصيل فيها تم الإفصاح عنه في كشف ملحق بالقوائم المالية تظهر فيه تفاصيل الاحتياطات حسب النوع والحركة لكل احتياطي خلال السنة، وهذا يتفق مع متطلبات الفقرة (11) لنفس المعيار .	الاحتياطات
تم الإفصاح عن اجمالي الدائنين والذمم الدائنة الأخرى في كشف الميزانية العامة للشركة، إما التفصيل فيها فقد تم الإفصاح عنه في كشف ملحق بالقوائم المالية المسمى كشف الدائنين، وهذا يتفق ومتطلبات المعيار المحاسبي الدولي الاول الفقرة (66-ج) المعدل سنة 1997، والتي تلتزم الشركات بأن تحتوي الميزانية العامة في صلبها كحد ادنى لبنود الذمم الدائنة والذمم الدائنة الأخرى .	الدائنون والأرصدة الدائنة الأخرى.
أن الشركة العامة للصناعات المطاطية لا توجد لديها أية استثمارات	الاستثمارات المالية

### ثانياً: حساب الأرباح والخسائر:

من أجل التوصل الى نتيجة النشاط خلال السنة المالية يتم اعداد حساب الارباح والخسائر، هذا الحساب يتضمن ايراد النشاط الجاري والمكاسب والمصروفات ، ولغرض معرفة مستوى العرض والإفصاح في حساب الأرباح والخسائر للشركة العامة للصناعات المطاطية سيتم دراسة فقرات هذا الحساب ، ومعرفة مدى التزام الشركة بالمعايير المحاسبية الدولية والمحلية في أعداد هذا الحساب:

#### جدول رقم (2)

الفقرة	طريقة عرض الفقرة والإفصاح عنها في حساب الأرباح والخسائر للشركة العامة للصناعات المطاطية
الإيرادات	تم عرض بنود الإيرادات في صلب حساب الأرباح والخسائر للشركة على وفق الفقرة (75) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) المعدل سنة 1997 ، على نحو مفصل في كشف ملحق بالقوائم المالية.
المصروفات	تم عرض المصروفات حسب طبيعتها في صلب حساب الأرباح والخسائر للشركة وهذا يتلاءم مع متطلبات الفقرة (77) ، من المعيار الدولي الاول والفقرة (83) من نفس المعيار.
الفائض (العجز) القابل للتوزيع	تم عرض صافي الربح والخسارة في صلب حساب الأرباح والخسائر للشركة العامة للصناعات المطاطية وفقاً للفقرة (75) من المعيار الدولي (1) لسنة 1997 المعدل ، ومتطلبات الفقرة (86-أ) من المعيار نفسه وكذلك الفقرة (12) من القاعدة المحاسبية المحلية رقم (6) بشأن الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالقوائم المالية والسياسات المحاسبية الصادرة من مجلس المعايير المحاسبية والرقابية ، وقد أظهر حساب الأرباح والخسائر للسنتين (2009، 2010) أن الشركة حققت عجزاً في نشاطها إذ بلغت خسارة الشركة لغاية 2010/12/31 نسبة (1537%) من رأس المال الاسمي البالغ ، (2302) ، مليون دينار (مليارين وثلاثمائة واثنان مليون دينار) ، أن العجز المتراكم يبلغ (35390) مليون دينار كما أن نسبة العجز المتراكم للشركة خلافاً للمادة (14) من قانون الشركات العامة العراقي رقم (22) لسنة 1997 (المعدل) التي تنص على، (إذا بلغت خسارة الشركة نسبة (50%) من رسالتها الاسمي فعلى الوزارة أعداد تقويم اقتصادي لها يقدم إلى مجلس الوزراء لاتخاذ القرار المناسب بشأن استمرار الشركة أو تصفيتها.

### ثالثاً: كشف التدفق النقدي :

يهتم مستخدمو البيانات المالية للشركة بمعرفة كيفية قيامها بتوليد واستخدام النقدية وما يعادلها وذلك بغض النظر عن طبيعة أنشطة الشركات المختلفة وعمّا إذا كانت النقدية يمكن النظر إليها على أنها المنتج النهائي للشركة، فالشركات رغم اختلاف أنشطتها الرئيسية المولدة للإيرادات والمصروفات تحتاج إلى النقدية وذلك لتأدية وظائفها التشغيلية وسداد التزاماتها ولتوفير عائد للمستثمرين. وبناء على ذلك فإنه يتطلب قيام كافة الشركات بإعداد قائمة للتدفقات النقدية. وهذا ما نص عليه المعيار الدولي السابع في الفقرة (3) منه) المعدل سنة 1992، والقاعدة المحاسبية المحلية رقم (7) لسنة 1996.

#### جدول رقم (3) طريقة عرض فقرات كشف التدفق النقدي

الفقرة	طريقة عرض الفقرة والإفصاح عنها في كشف التدفق النقدي
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	تم أعداد كشف التدفقات النقدية للشركة وتم عرض فقرات الكشف بشكل تفصيلي ، وجاء متفقاً مع المعيار المحاسبي الدولي الاول لسنة 1997 (المعدل)، الفقرة (1) والمعيار المحاسبي الدولي السابع المعدل لسنة 1992 في الفقرتين (3 و1) وبما يتناسب مع مضمون الفقرة (2) من القاعدة المحاسبية العراقية رقم (7) الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق عام 1996 بشكل تفصيلي مع بيان أنواع الأنشطة التشغيلية والاستثمارية ، والإفصاح عن المبالغ المقبوضة والمدفوعة حسب أرصدة حساباتها .

### رابعاً: التقرير السنوي للإدارة :

لغرض التعرف عن مدى التزام الشركة العامة للصناعات المطاطية بمتطلبات إعداد التقرير سيتم دراسة وتحليل التقرير السنوي للإدارة وكالاتي :  
جدول رقم (4) متطلبات إعداد تقرير الإدارة السنوي للشركتين

اسم الفقرة	اسم الشركة	الشركة العامة للصناعات المطاطية
1. اسم الشركة تأسيسها ، ومحل إدارتها والفروع التابعة لها وطبيعة نشاطها وأهدافها الرئيسية .	التزمت الشركة عند إعداد تقريرها السنوي بهذه الفقرة.	
2. حجم رأسمال الاسمي أو المدفوع واحتياطات والأرباح المحتجزة والخسائر المتراكمة .	تمت الإشارة إلى رأسمال الاسمي والاحتياطات والخسائر المتراكمة	
3. إذا كانت الشركة عضواً في شركات أخرى بنسبة لا تقل عن (10%) من قيمة رأسمالها المدفوع .	تم التزام إدارة الشركة بهذه الفقرة عند إعدادها التقرير السنوي.	
4. بيان السياسات المحاسبية المهمة التي اتبعتها الشركة خلال السنة.	تم التزام إدارة الشركة بهذه الفقرة عند إعدادها التقرير السنوي	
5. توضيح أية تغييرات أو أحداث مهمة أو جوهرية طرأت على الشركة أو موجوداتها خلال مدة من تأريخ الميزانية إلى حين عرضها على الهيئة العامة	لم يشر تقرير الإدارة السنوي الى هذه الفقرة	
6. بيان أسماء وعناوين وظائف خمسة من منتسبي الشركة الذين تقاضوا أعلى دخل سنوي من الشركة باستثناء أعضاء مجلس الإدارة والمدير العام .	لم يشر التقرير السنوي إلى هذه الفقرة	
7. أجمالي الرواتب والأجور والمكافآت النقدية المصروفة للعاملين خلال السنة.	التزامت إدارة الشركة بهذه الفقرة عند إعدادها التقرير السنوي	
8. عدد الجلسات التي عقدها مجلس الإدارة خلال السنة.	تم التزام إدارة الشركة بهذه الفقرة عند إعدادها التقرير السنوي	
9. بيان أرصدة التخصيصات المحتجزة وأسبابها.	لم يشر تقرير الإدارة السنوي الى هذه الفقرة	
10. العقود المهمة التي أبرمتها الشركة خلال السنة السابقة والأعمال التي كان بها مصلحة لأعضاء مجلس الإدارة والمدير العام .	التزمت الإدارة بهذه الفقرة عند إعدادها التقرير السنوي .	
11. توضيح نسبة الإنجاز والتنفيذ للخطط السنوية مع ذكر المعوقات والمشاكل التي واجهتها الإدارة لتجاوزها.	تم التزام إدارة الشركة بهذه الفقرة عند إعدادها التقرير السنوي.	
12. المشاكل والمعوقات التي واجهت الشركة ، والإجراءات المتخذة لمعالجتها مع بيان أسبابها .	تم التزام إدارة الشركة بهذه الفقرة عند إعدادها التقرير السنوي.	
13. المبالغ التي أنفقت لأغراض الدعاية والضيافة والإيفاد والاتصالات.	التزمت إدارة الشركة بهذه الفقرة عند إعدادها التقرير السنوي	
14. التبرعات والهدايا مع بيان تفصيلي عن كل تبرع أو هدية و غرض وأسباب ذلك.	لم يشر تقرير الإدارة السنوي الى هذه الفقرة	
15. الهيكل التنظيمي واعداد العاملين في الشركة حسب المستويات الادارية واختصاصاتهم.	تم التزام إدارة الشركة بهذه الفقرة عند إعدادها التقرير السنوي.	
16. مدى إسهام الشركة في توفير احتياجات أو نشاطات جديدة أخرى ضمن الاقتصاد الوطني.	تم التزام إدارة الشركة بهذه الفقرة عند إعدادها التقرير السنوي.	
17. التدابير والإجراءات المتخذة من الشركة للحفاظ على سلامة البيئة .	تم التزام إدارة الشركة بهذه الفقرة عند إعدادها التقرير السنوي.	
18. جهود الشركة في نقل وتوطين وتطوير	تم التزام إدارة الشركة بهذه الفقرة عند إعدادها التقرير السنوي	

المعرفة والتكنولوجيا ، وتحسين الوسائل وسبل استخدامها.	السني .
19. أثر نشاط الشركة على ميزان المدفوعات	لم يشير تقرير الادارة السنوي الى هذه الفقرة
20. أثر نشاط الشركة على حياة المجتمع والاقتصاد الوطني ومدى مساهمتها في توفير وتحسين ظروف وأساليب العمل وأى مساهمات أخرى.	تم التزام إدارة الشركة بهذه الفقرة عند إعدادها التقرير السني.
21. عائد الاستثمار ،مع بيان تطوره لثلاث سنوات في الأقل .	التزمت الادارة بهذه الفقرة عند أعدادها التقرير السنوي.
22. تحابل ربحية الشركة ومصادرها والعوامل الداخلية والخارجية والمؤثرة فيها، مع بيان مبالغ الأرباح والخسائر غير الاعتيادية .	تم التزام إدارة الشركة بهذه الفقرة عند إعدادها التقرير السني.
23. بيان مجموع المبالغ التي تم أنفاقها على البحث والتطوير وتقييم أثارها المتحققة والمتوقعة.	لم يشير التقرير السنوي إلى هذه الفقرة
24. حجم الاستيرادات والصادرات التي تقوم بها الشركة مباشرةً على أن يشمل ذلك السلع والخدمات ومحلة حسب الأنواع الرئيسية .	تم التزام إدارة الشركة بهذه الفقرة عند إعدادها التقرير السني
25. بيان أثر السياسة السعرية المعتمدة على نتائج الشركة ومركزها المالي.	لم يشير التقرير السنوي إلى هذه الفقرة
26. نسب ومديات النمو والتطور في الإنتاج ومقارنة مع السنة وسنوات سابقة، أو بسنة أساس.	التزمت الادارة بهذه الفقرة عند أعدادها التقرير السنوي.
27. نسب استغلال الطاقة التصميمية والمتاحة والمخططة للشركة ، ومدى مساهمة الشركة في سد الطلب على منتجاتها أو خدماتها	تم التزام إدارة الشركة بهذه الفقرة عند إعدادها التقرير السني.
28. مدى تحقيق أهداف الشركة الموصوفة في العقد أو القانون الأساسي، ودراسات الجدوى الاقتصادية والفنية	اشار التقرير ان الشركة تهدف الى دعم الاقتصاد الوطني وتحقيق اهداف الدولة ، الا ان واقع الحال ان الشركة تحقق عجز متراكم بلغت نسبته (1537%)
29. كلف ونسب الهدر والضياع في الموارد المتاحة ومقارنتها مع السنة أو السنوات السابقة ، وبيان أسبابها .	لم يشير التقرير السنوي إلى هذه الفقرة.
30. النشاطات والتوسعات الجديدة التي حدثت خلال السنة ، والنشاطات والتوسعات في المستقبل القريب .	تمت الإشارة إلى النشاطات والتوسعات التي حدثت خلال السنة .
31. بيان اسماء اعضاء مجلس الادارة من خارج الشركة	لم يشير تقرير الادارة السنوي الى هذه الفقرة
32. بيان عدد المصانع الحكومية والاهلية التي تخضع لإدارة ورقابة الشركة.	التزمت إدارة الشركة بهذه الفقرة عند أعدادها للتقرير السني.
33. مقارنة النفقات المخططة مع الفعلية وبيان نسب الانجاز.	التزمت إدارة الشركة بهذه الفقرة عند أعدادها التقرير السني
34. مصادر التمويل بالسيولة النقدية للشركة.	تم التزام إدارة الشركة بهذه الفقرة عند إعدادها التقرير السني.
35. أثر التضخم على نتائج نشاط الشركة ومركزها المالي.	تم التزام إدارة الشركة بهذه الفقرة عند إعدادها التقرير السني
36. العقود المهمة التي أبرمتها الشركة خلال السنة السابقة	تم التزام إدارة الشركة بهذه الفقرة عند إعدادها التقرير السني.

#### خامساً: تقرير مدقق الحسابات ( ديوان الرقابة المالية الاتحادي)، للشركة عينة البحث:

يعد تقرير مدقق الحسابات ذا أهمية استثنائية لعملية التدقيق ، لذلك يمثل رأي المدقق خطوة الذروة في عملية التدقيق، وقد اقر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق بتأريخ 1999/7/19 دليل التدقيق رقم (2) والمتضمن (تقرير مدقق الحسابات حول البيانات المالية)، في

حين اصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (700) والمتضمن تقرير المدقق حول البيانات المالية ، ويمثل ديوان الرقابة المالية الاتحادي المدقق الخارجي للشركات العامة العراقية ، وسيتم تحليل ودراسة تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي حول القوائم المالية لكل شركة للسنتين (2009,2010) عينة البحث ، لمعرفة مدى الالتزام بمتطلبات إعداد التقرير على وفق المعايير الدولية والمحلية (دليل التدقيق رقم 2) وقانون الشركات العراقية رقم (22) لسنة 1997 (المعدل) وتعليمات النظام المحاسبي للشركات رقم (1) لسنة 1998 وكالاتي:

الفقرة	متطلبات أعداد التقرير على وفق المعايير الدولية والمحلية والقوانين والتشريعات ذات العلاقة (للشركة)	مدى التزام مدقق الحسابات بالمعايير الدولية والمحلية والقوانين والتشريعات عند أعداد التقرير.
عنوان التقرير	حسب معيار التدقيق (700) يجب ان يحتوي تقرير المدقق على العنوان المناسب له ومن الملائم استعمال مصطلح (مدقق مستقل) لتمييز تقرير المدقق عن التقارير الصادرة عن موظفي الشركة ، او التقارير الاخرى الصادرة عن مدققين الاخرين الذين لا يلتزمون بنفس متطلبات آداب المهنة التي يلتزم بها المدقق المستقل.	تم الالتزام بهذه الفقرة عند أعداد التقرير عن القوائم المالية للشركة ، وتم وضع العنوان في بداية التقرير ، (البيانات المالية للشركة العامة للصناعات المطاطية).
الجهة التي يوجه اليها التقرير	حسب معيار التدقيق الدولي رقم (700) الفقرة 7 منه ) ، يجب ان يوجه التقرير بشكل مناسب حسب متطلبات ظروف التكليف بالتدقيق والانظمة المحلية ، وعادة يوجه التقرير الى المساهمين أو مجلس ادارة الشركة المراد تدقيق بياناتها المالية.	تم الالتزام بهذه الفقرة عند أعداد التقرير عن القوائم المالية للشركة العامة للصناعات المطاطية وكالاتي:(الى السادة رئيس واعضاء مجلس إدارة الشركة العامة للصناعات المطاطية/ ديوانية المحترمين )
الفقرة الافتتاحية او التمهيدية	وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (700) فقرة 8 منه) . يجب ان يحدد تقرير المدقق البيانات المالية للمنشأة الخاضعة للتدقيق بما في ذلك التاريخ والفترة المغطاة بالبيانات المالية ، وفي الفقرة (9) لنفس المعيار بأن يتضمن التقرير بأن البيانات المالية هي مسؤولية الإدارة ، وان مسؤولية المدقق تنحصر فقط بأبداء الرأي حول البيانات المالية بناء على اعمال التدقيق التي قام بها.	تم الالتزام بهذه الفقرة عند أعداد التقرير عن القوائم المالية للشركة ، وتم تحديد اسم الشركة التي تم تغطية بياناتها المالية في التقرير ، والتاريخ والفترة الزمنية المغطاة بالقوائم المالية موضوع التدقيق وهي للسنة المنتهية في 31/كانون الأول /2*** للشركة العامة للصناعات المطاطية.
فقرة النطاق	فقرة نطاق التدقيق على وفق الدليل العراقي رقم (2) تشتمل على: ** تحديد اسم الجهة الخاضعة للرقابة والبيانات المالية التي جرى تدقيقها والفترة التي تغطيها . إشارة إلى القوانين والتشريعات والقواعد والأعراف التي جرت عملية التدقيق طبقاً لمقتضياتها. على وفق المعيار الدولي (700) الفقرة 12 منه)، يجب ان يصف تقرير المدقق نطاق التدقيق وبالنص على ان عملية التدقيق قد تم إنجازها على وفق المعايير الدولية للتدقيق ، أو الممارسات الوطنية المناسبة وحسب ما هو ملائم ، ويحتاج القارئ الى تأكيد بان عملية التدقيق تمت على وفق المعايير الدولية او الممارسات المناسبة.	** تم الالتزام بهذه الفقرة عند أعداد التقرير عن القوائم المالية للشركة ، وتم تحديد اسم الشركة التي تم تغطية بياناتها المالية في التقرير ، والفترة الزمنية المغطاة بالقوائم المالية موضوع التدقيق وكالاتي : (فحصنا البيانات المالية للشركة العامة للصناعات المطاطية كما في 12/31/2*** طبقاً لمقتضيات قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (6) لسنة 1990 المعدل وقانون الشركات العامة رقم (22) المعدل والتشريعات المرعية على وفق القواعد والاعرف المعتمدة في هذا المجال)
فقرة الراي	وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (700) فقرة 17 منه) ، يجب ان ينص تقرير المدقق بشكل واضح على ان راي المدقق ، فيما اذا كانت البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة المركز المالي للشركة كما في 12/31 2*** ونتائج أعمالها وتدقيقاتها النقدية للسنة المنتهية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية والاعرف والقوانين والتشريعات.	تم الالتزام بهذه الفقرة إذ تم الإشارة ضمن فقرة (خلاصة الراي ) ومع مراعاة ما جاء أعلاه واستناداً إلى المعلومات والإيضاحات التي توفرت لدينا فإن القوائم المالية وتقرير الإدارة المرفق بها متفقة مع السجلات ومستوفية للمتطلبات القانونية وأنها على قدر ما تضمنت من مؤشرات للأداء تعبر بصورة واضحة وعادلة عن الوضع المالي للشركة كما في 12/31/2*** ونتائج نشاطها للسنة المنتهية بذات التاريخ
تاريخ تقرير	وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (700) الفقرة 23	تم الالتزام بهذه الفقرة عند أعداد التقرير حول

القوائم المالية للشركة العامة للصناعات المطاطية وتم الإشارة إليه في أعلى التقرير.	منه )، ان يجب على المدقق ان يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية التدقيق ، ووفقاً للفقرة (24) لنفس المعيار بان مسؤولية المدقق هي تقديم تقرير حول البيانات المالية المعدة من قبل الادارة ، لذا يجب على المدقق عدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الادارة على تلك البيانات المالية.	المدقق
تم الإلزام بهذه الفقرة عند أعداد التقرير حول القوائم المالية للشركة العامة للصناعات المطاطية ، إذ تم تثبيت توقيع رئيس دائرة التدقيق المنطقه السادسة /ديوانية.	وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (700 الفقرة 26) منه)، يجب ان يوقع التقرير باسم مؤسسة التدقيق أو بالاسم الشخصي للمدقق أو كلاهما وحسبما هو مناسب.	توقيع المدقق

ومن خلال دراسة القوائم المالية وتقارير الإدارة السنوية للشركة العامة للصناعات المطاطية وتقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي حول الشركة محل التحليل للسنتين (2009، 2010) وتحليلها تبين الآتي :

- 1- أتبعَت الشركة النظام المحاسبي الموحد في تنفيذ الأعمال المحاسبية وأعداد القوائم المالية ، إذ إن الشركة وحسب رأي الباحث قد قيدت بآليات هذا النظام التي عادةً ما تكون مخرجاته مخصصة بالأساس للإدارة ودوائر الدولة دون الاهتمام بالأطراف الأخرى ، ومن ثم لم تقم الشركة بالإفصاح عن سياستها المحاسبية بالشكل الذي يتوافق والمعايير الدولية والمحلية .
- 2- تم تنظيم الميزانية العامة للشركة على وفق النموذج المرفق بتعليمات النظام المحاسبي الموحد العراقي رقم (1) لسنة 1998 ، واعتمدت إدارة الشركة الكلفة التاريخية في تثبيت موجوداتها الثابتة واعتمدت أيضاً القسط الثابت في احتساب الاندثار المتراكم وان لم يرد أي أشاره إلى ذلك في سياسة الشركة المحاسبية ، دون مراعاة التغييرات في المستوى العام للأسعار أو الأسعار الخاصة بالموجودات المحتفظ بها ، مما يعني صعوبة الانتفاع من الأرقام الظاهرة في القوائم المالية ، بسبب استخدام الكلفة التاريخية في تقويم الموجودات الثابتة ، التي أصبحت تختلف قيمتها الجارية على نحو كبير عن المقيد في السجلات بسبب التضخم الاقتصادي الذي يعاني منه اقتصاد البلد ، وهذا مخالف لما ورد في الفقرة (21- أ) من معيار المحاسبة الدولي رقم (15) التي تنص على (الحد الأدنى للإفصاح للبنود الواجب عرضها هي مبلغ التعديل أو المبلغ المعدل لاندثار الممتلكات والمعدات).
- 3- اعتمدت الشركة ، مبدأ الاستحقاق في أعداد القوائم المالية وكذلك اعتماد الجرد السنوي للتحقق من موجودات الشركة من غير إشارة الى نوع الجرد.
- 4- لقد تضمن حساب الأرباح والخسائر للشركة للسنتين (2009، 2010) عرضاً تفصيلياً لبنود المصاريف والإيرادات إذ وردت في متن الحساب المذكور وهو ما جاء متفقاً مع الفقرة (75) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) لسنة 1997 (المعدل) التي تنص على أن (المعلومات التي تقدم في صلب بيان الدخل كحد أدنى يجب أن يشتمل البنود التي تعرض : الإيراد ونتائج الأنشطة التشغيلية وتكاليف التمويل و نصيب الأرباح والخسائر من الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة و الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية ، والبنود غير العادية ، وصافي الربح أو الخسارة للفترة ) ، والفقرة (12) من القاعدة المحاسبية العراقية رقم (6) ، وتم الإفصاح عن صافي الربح والخسارة لكل نشاط من الأنشطة الجارية للشركتين العامتين على نحو مفصل في كشف ملحق بالقوائم المالية .
- 5- من خلال عرض المتطلبات الواجب الالتزام بها عند أعداد التقرير السنوي للإدارة ، والمتطلبات التي تم عرضها هي (36) فقرة وقد التزمت الشركة العامة للصناعات المطاطية بـ (27) فقرة وهي نسبة جيدة تؤشر التزام إدارة الشركة العامة للصناعات المطاطية بمتطلبات أعداد التقرير السنوي أما فيما يخص تقرير ديوان الرقابة المالية الاتحادي حول **القوائم المالية للشركة العامة للصناعات** المطاطية، تم الإفصاح في تقرير الديوان الرقابة المالية الاتحادي عن إحداث وتفصيل جوهرية وذات أهمية نسبية عالية ، إذ

كان دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي كبيراً في تحديد نقاط القوة والضعف في الشركة وتقويم أعمال الشركة وتم الإفصاح عن ذلك من خلال الإيضاحات والتحفظات والملاحظات التي تضمنتها تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي للسنوات محل التحليل ، إذ كانت تقارير الديوان حول القوائم المالية للشركة للسنوات المذكورة متحفظة إذ أشارت إلى مخالفة الشركة لقانون الشركات العامة رقم (22) لسنة 1997 (المعدل) بشأن تحقيق الشركة خسائر متراكمة منذ سنة 2004 ، وبلغت تلك الخسائر أكثر من (16090) مليون ديناراً من رأس المال الاسمي للشركة البالغ (2302) مليون دينار لسنة 2009 و(35390) مليون لسنة 2010 ، وقد تم لفت نظر الإدارة والوزارة المعنية إلى خطورة موقف الشركة والنتائج السلبية وخصوصاً بعد الخسائر المتتالية منذ سنة 2004 ولحد الان والتدني في نسب الإنتاج المتحقق للمنتوج الرئيسي (الإطارات) ، كما أشارت تلك التقارير إلى العديد من الملاحظات حول القوائم المالية وتقويم أعمال الشركة والإفصاح عنها .

**المحور الثاني :- دراسة وتحليل مستوى الحاکمية المؤسسية في الشركات عينة الدراسة.**

الفقرة	المتطلبات وفقاً للمبادئ العامة للحاکمية المؤسسية	مستوى الالتزام بالمبادئ العامة للحاکمية المؤسسية
1- توافر إطار فاعل للتحكم المؤسسي.	** تطوير إطار للحاکمية المؤسسية مع الاخذ بالاعتبار أثره في الاداء الاقتصادي. ** المتطلبات القانونية والتنظيمية في نطاق اختصاص تشريعي.	لم يتم الالتزام بهذه الفقرات كون الشركة عينة الدراسة مملوكة للدولة.
2- حقوق حملة الاسهم .	** توافر الحقوق الاساسية للمساهمين . ** الحق في المعلومات عن القرارات . ** حق مشاركة حملة الاسهم في القرارات الاساسية .	لم يتم الالتزام بهذه الفقرات كون الشركة عينة الدراسة مملوكة للدولة.
3- المعاملة المتساوية لحملة الاسهم	** معاملة المساهمين (من فئة الاسهم نفسها) بشكل متساوي ** الإفصاح عن القواعد المالية والصفقات التجارية التي يحصل عليها أعضاء المجلس وكبار التنفيذيين والمؤثرة بشكل مباشر في الشركة.	لم يتم الالتزام بهذه الفقرة لم يتم الالتزام بهذه الفقرة.
4- دور أصحاب المصلحة في الشركة	** المصالح على وفق القانون أو الاتفاقات. ** أتاحة الفرص لأصحاب المصالح في الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم او عن الأضرار الناشئة جراء نشاطات الشركة. ** تقديم المعلومات ذات الصلة بنشاطات الشركة إلى أصحاب المصلحة بصورة منتظمة وفي الوقت المحدد .	لم يتم الالتزام بهذه الفقرة لم يتم الالتزام بهذه الفقرة لم يتم الالتزام بهذه الفقرة
5- الإفصاح والشفافية	** الإفصاح عن نتائج الأعمال المالية والتشغيلية للشركة وموقفها التنافسي بصورة منتظمة .  ** الإفصاح عن الأهداف التجارية والسياسات وأية التزامات أخرى. ** الإفصاح عن أسس تحديد مكافآت أعضاء مجلس الإدارة وكبار التنفيذيين ومبالغ تلك المكافآت ومؤهلاتهم ومستوى استقلاليتهم. ** استخدام معايير محاسبية ملائمة في مجال القياس والإفصاح المحاسبي .	الشركة تقوم بالإفصاح عن نتائج أعمالها المالية والتشغيلية بصورة منتظمة دون الإفصاح عن موقف الشركة التنافسي . تم الالتزام بهذه الفقرة. لم يتم الالتزام بهذه الفقرة.  يتم أعداد القوائم المالية والإفصاح عنها بموجب المعايير المحاسبية ذات الصلة، واستخدام النظام المحاسبي الموحد في العمليات المحاسبية . لم يتم الالتزام بهذه الفقرة. لم يتم الالتزام بهذه الفقرة.
	** الإفصاح عن أهداف الشركة والسياسات ذات الصلة بأخلاقيات العمل والبيئة وأية التزامات أخرى . ** الإفصاح عن نتائج الأعمال المالية والتشغيلية للشركة وموقفها التنافسي بصورة منتظمة .	وجود وحدة تدقيق داخلي تابعة إلى مجلس الإدارة لا تتمتع بالاستقلالية . لم يتم الإفصاح عن عمليات التدقيق الداخلي والتقارير ذات الصلة . تم الالتزام بهذه الفقرة إذ يتم تدقيق الشركة من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي. عدم الالتزام بهذه الفقرة إذ لم يتم تشكيل لجنة التدقيق من قبل مجلس الإدارة .
	** امتلاك الشركة وحدة تدقيق داخلي يتمتع أعضائها باستقلالية وامتلاك المؤهلات المطلوبة .  ** الإفصاح عن عمليات التدقيق الداخلي والتقارير ذات الصلة .  ** استخدام مدققي حسابات يمتازون بامتلاكهم المؤهلات المهنية ويتصفون بالحيادية والاستقلال.  ** الإشراف على أعمال التدقيق الداخلي والخارجي من قبل لجنة التدقيق.	

6- مسؤوليات مجلس الإدارة	** تعيين عدد كافي من الأعضاء غير التنفيذيين من المستقلين . ** ضمان تكامل الأنظمة المحاسبية وأنظمة أعداد التقارير المالية وتنفيذ أنظمة مناسبة للرقابة وإدارة المخاطر . **مراقبة كيفية استخدام موجودات الشركة ، والعمليات التي تتم مع أطراف تابعة أو ذات مصلحة مشتركة . ** يطبق مجلس الإدارة معايير عالية للسلوك المهني ويأخذ بنظر الاعتبار مصلحة أصحاب المصالح. ** تشكيل مجموعة من اللجان التابعة إلى مجلس الإدارة مثل (لجنة التدقيق، لجنة التعيينات ، لجنة المكافآت). ** مراقبة وتقييم مستوى تنفيذ الاستراتيجيات وخطط الأعمال وأداء الإدارة.	لم يتم الالتزام بهذه الفقرة . لم يتم الالتزام بهذه الفقرة . تم الالتزام بهذه الفقرة . تم الالتزام بهذه الفقرة . لم يتم الالتزام بهذه الفقرة . تم الالتزام بهذه الفقرة .
--------------------------	---	--

من الجدول أعلاه نستنتج:

- 1- من خلال ما تقدم نجد أن متطلبات الإفصاح والشفافية الواردة ضمن نصوص القوانين والأنظمة والتعليمات التي تحكم نشاطات الشركة لا ترتقي إلى المستوى المطلوب وأن العيب ليس في قصور معايير المحاسبة الدولية أو المعايير المحلية المعمول بها وليس في القوانين أو الأنظمة بل العيب الحقيقي هو التطبيق.
- 2- لا يوجد فصل واضح بين دور الدولة كمنظم ودورها كمالك لتحقيق شروط المنافسة العادلة مع القطاع الخاص في المجالات التي تعمل فيها الشركات العامة ، وافتقار تلك الشركات إلى المرونة الكافية في تعديل رأسمالها عندما يكون ذلك ضروريا لتحقيق أهدافها .
- 3- هناك ضعف في علاقة الشركة مع أصحاب المصالح ، إذ كشفت نتائج الدراسة التحليلية عن ضعف الحوافز التي يحصل عليها العاملون في الشركة ، إذ تم إلغاء نظام الحوافز وتم العمل بموجب نظام المكافآت الذي يخضع لأهواء الإدارة ولا يحقق العدالة ولا يحفز العاملين على العمل كما أنهم لا يحصلون على المعلومات الكافية عن نشاطاتها ، ولا يملكون حق مسألة مجلس الإدارة عن الممارسات غير القانونية التي يقوم بها أعضاء المجلس والتنفيذيون في الشركة .
- 4- أن أغلب أعضاء المجلس لا يتمتعون بالاستقلالية حيث يجمعون بين الوظيفتين الرقابية والتنفيذية، ومن الجدير بالذكر أن قانون الشركات العامة رقم (22) لسنة/1997 قد نص ( أن يتكون مجلس الإدارة في الشركات العامة من مدير عام الشركة رئيساً وثمانية أعضاء، يختار الوزير المختص أربعة أعضاء من بين رؤساء التشكيلات الإدارية في الشركة) ، مما يدل على ضعف الوعي والالتزام من قبل أعضاء مجلس الإدارة وباقي المسؤولين في الشركة بمفهوم ومتطلبات استقلالية الأعضاء في مجلس الإدارة.
- 5- عدم قيام مجالس الإدارة في الشركات بتشكيل مجموعة من اللجان ، مثل لجنة التدقيق ، لجنة المكافآت ، ولجنة التعيينات ، وكما هو معروف أن اهم هذه اللجان هي لجنة التدقيق ، وذلك لمساعدتها في القيام بواجباتها في التوجيه والإشراف والمراقبة .

#### المبحث الرابع : النتائج والتوصيات:

##### أولاً: الاستنتاجات

- 1- على الرغم من وجود كثير من القوانين التي تنظم عمل الشركات الحكومية ومنها قانون (22) لسنة 1997 ولكن مع هذا لا يوجد إطار عام متعارف عليه ولا توجد جهة محددة تتبنى لنظام الحاكمية المؤسسية في العراق، كما إن قواعد الحاكمية المؤسسية موجودة بشكل محدود جداً أو ضعيف في المؤسسات الحكومية العراقية مما يؤثر على أدائها ، لذا من الضروري وجود إطار للحاكمية المؤسسية يمكن تطبيقه في الشركات العامة العراقية.
- 2- أن كفاءة أداء المدقق الخارجي والذي يمثل ديوان الرقابة المالية الاتحادي يعزز ثقة المجتمع بالجهات الرقابية، في الحفاظ على ممتلكات الدولة العامة مما يعزز أداء الوحدات الاقتصادية الحكومية ويحقق المسائلة والشفافية والحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري ، وبالتالي ينتج عن هذا الأداء للمدقق الخارجي ( ديوان الرقابة المالية)، أثراً حوكمية للمؤسسات الحكومية إذا ما التزمت بتطبيق توجيهات والملاحظات التي يؤكد عليها الديوان.

- 3- لا يوجد فصل واضح بين دور الدولة كمنظم ودورها كمالك لتحقيق شروط المنافسة العادلة مع القطاع الخاص في المجالات التي تعمل فيها الشركات العامة ، فضلا عن افتقار تلك الشركات إلى المرونة الكافية في تعديل رأسمالها عندما يكون ذلك ضرورياً لتحقيق أهدافها.
- 4- عدم التزام الشركة عينة الدراسة بمحتويات تقرير الإدارة السنوي ، إذ لم يشر التقرير إلى جملة من المتطلبات الخاصة بأعداد التقرير ومنها مبالغ المكافآت الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة والتنفيذيين والأسس التي يتم اعتمادها في تحديد تلك المكافآت ، وبيان أثر نشاط الشركة في حياة المجتمع والاقتصاد الوطني ، وجهود الشركة في نقل وتوطين وتطوير المعرفة و التكنولوجيا وغيرها من المتطلبات .
- 5- لا توجد ثقافة أو معرفة لدى إدارة الشركات العامة وأعضاء مجلس الادارة حول مبادئ وقواعد الحاكمية المؤسسية واسس تطبيقها في الشركة.

### ثانياً: التوصيات:

- 1- من المفيد جداً أن تقوم الشركات العامة الحكومية بأنشاء مواقع الكترونية لها من أجل نشر تقاريرها الدورية وكافة المعلومات المطلوب الإفصاح عنها لغرض الاطلاع عليها من قبل الافراد والمؤسسات فضلا عن نشر تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي حول تلك البيانات.
- 2- زيادة الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية الاتحادي من خلال منح الصلاحيات والحصانة لموظفيه والحق في المساءلة عن المخالفات والاحالة الى القضاء بصفته نائبا عن السلطة التشريعية ، مع زيادة كفاءة موظفيه ، من خلال برامج التعليم الاكاديمي ، وبرامج التدريب المستمر ومواكبة التطورات الحاصلة في مجال العمل المحاسبي والتدقيقي في الدول المتقدمة ، مما يحقق جودة العمل التدقيقي ومن ينعكس على مبادئ الحاكمية المؤسسية.
- 3- نظرا للطبيعة الخاصة لشركات قطاع الاعمال واهميتها وتأثيرها على الكثير من القطاعات الاقتصادية بالدولة ، من الضروري أن تتبنى الدولة لنظام الحاكمية المؤسسية من خلال اصدار القوانين والتشريعات اللازمة لذلك لغرض تطوير الإطار التنظيمي والقانوني لشركات قطاع الاعمال العام بما يدعم المنافسة العادلة بين هذه الشركات والشركات الخاصة.
- 4- ضرورة قيام المؤسسات الأكاديمية بنشر مفهوم وثقافة الحاكمية المؤسسية ، وتنمية وعي وأدراك القائمين على الشركات العامة في أهمية الحاكمية المؤسسية لشركاتهم وذلك من خلال ورش العمل واللقاءات والندوات والمؤتمرات العلمية.
- 5- ضرورة تضافر جهود ديوان الرقابة المالية الاتحادي ومجلس المهنة ومجلس القواعد والمعايير المحاسبية في العراق في تطوير المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق وبما يتلاءم مع البيئة الدولية وخاصة بعد أن اصبح العراق منفتحا اقتصاديا مع دول العالم من خلال جذب المستثمرين والشركات ، فالعراق بحاجة الى بيئة متطورة في مجال المحاسبة والتدقيق تتلاءم مع دول العالم المتطورة.
- 6- أحيانا تقوم الدولة بدور المالك والمنظم لنشاط اقتصادي معين، وربما يكون هذا النشاط منافسا للقطاع الخاص ، ولكن يجب ان يكون هناك فصل واضح بين دور الدولة كمنظم ودورها كمالك لتحقيق شروط المنافسة العادلة مع القطاع الخاص في المجالات التي تعمل بها شركات قطاع الأعمال العام.
- 7- أن تحدد الشركات المملوكة للدولة الأهداف التي تسعى الى تحقيقها وأن تفصح عن ذلك امام المجتمع ، وعلى الشركة أن تقدم تقريراً توضح فيه الى أي مدى تمكنت من تحقيق تلك الأهداف.

### المصادر البحث:

#### أولاً: الوثائق والتقارير الرسمية :-

- 1- القواعد المحاسبية وأدلة التدقيق الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق.
- 2- التقارير المالية السنوية للشركات عينة الدراسة .
- 3- المعيار الدولي لرقابة الجودة، الجزء الاول ، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، شمساني، مجموعة طلال أبو غزالة ، الاردن، 2010.
- 4- معايير المحاسبة الدولية ، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، الاردن ، 2002.

- 5- المعيار الدولي الاول المتعلق بالعرض والافصاح والمعيار الدولي رقم (700) المتعلق بتقرير مدقق الحسابات.
  - 6- تقارير ديوان الرقابة المالية للشركات عينة الدراسة .
  - 7- قانون الشركات العراقي رقم (22) لسنة 1997(المعدل) .
  - 8- نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 1999 .
- ثانيا: الكتب والرسائل والدوريات**
- 1- التميمي ، هادي، مدخل إلى التدقيق / من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة 2006 طبع في دار وائل للنشر والتوزيع - الأردن /عمان.
  - 2- سليمان، محمد مصطفى، "حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري – دراسة مقارنة-"، الدار الجامعية ، مصر، 2006.
  - 3- حماد ، طارق عبد العال ، " حوكمة الشركات – المفاهيم –المبادئ التجاري " ، تطبيقات الحوكمة في المصارف ، الدار الجامعية ، مصر 2005 .
  - 4- حماد ، طارق عبد العال ، " موسوعة معايير التدقيق " الجزء الاول ، الدار الجامعية ، مصر : 2004 .
  - 5- دهمش ، رلى نعيم حسني " مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن – دراسة ميدانية " ماجستير في العلوم الإدارية ، الجامعة الأردنية ، 1994.
  - 6- العمري، سيف حسين فوزي، "التخطيط لعملية التدقيق وأثره على جودة أداء مراقب الحسابات، دراسة تطبيقية في ديوان الرقابة المالية"، بحث مقدم إلى هيئة الأمناء المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، لنيل شهادة المحاسبة القانونية، 2006م.
  - 7- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ،( مراقبة جودة أعمال التدقيق )، مجلة المحاسب القانوني ، العدد 81 ، تشرين الثاني ، 1993 .
  - 8- الاتحاد الدولي للمحاسبين/1، "دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين لعام 2001، إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي" ، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2003.
  - 9- أبو العطا، نرمن، " حوكمة الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية"، مجلة الإصلاح الاقتصادي، العدد الثامن، 2003.

**ثالثا: المصادر الأجنبية:**

**Book & Reports:**

- 1- Fearnley, Stella, Beattie, Vivien A., and Brandt, Richard, "Auditor Independence and Audit Risk: A Reconceptualization", Journal of International Accounting Research ,2005.
- 2- De Angelo , L.E., " Auditor Size and Audit Quality" Journal of Accounting and Economics , December ,1981.
- 3- Colbert Gary , and Murray , Dennis , " The Association Between Auditor Quality and Auditor Size " Journal of Accountancy , 1998
- 4- OECD , Principles of Corporate Governance , Organization for Economic Cooperation and Development Publication Service , 2004.

**رابعا: المواقع الالكترونية:**

- 5- [www.jcdr.com/pdf/arabic\\_profile.pdf](http://www.jcdr.com/pdf/arabic_profile.pdf)
- 6- [www.iugaza.edu.ps/rmotair/files/2010/02](http://www.iugaza.edu.ps/rmotair/files/2010/02)
- 7- [socpa.org](http://socpa.org).
- 8- <http://www.hawkama.net/AboutHawkama>.
- 9- [www.jcdr.com](http://www.jcdr.com)
- 10- <http://www.iugaza.edu>