مقترح إيجابى للحد من التأثيرات السلبية لقواعد حوكمة الشركات على أستقلالية مراقب الحسابات

د. نبيل عبد الرءوف إبراهيم

ملخص

تعتبر فقرة الاستقلال رقم (١٢) من معيار مراقبة الجودة رقم (٢٢٠) من المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الاخرى الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم (١٦٦) لسنة (٢٠٠٨) لها أهمية خاصة متمثلة فى حياد المراجع نظرا لما يمثله دور مراقب الحسابات كوكيل عن المساهمين الذين يقومون بتعينه ، كما يعد عمله موجها لصالحهم بينما تمثل الحسابات التي يقوم بمراجعتها كفاءة الإدارة في أداء نشاطها في الوحدة الاقتصادية وبالتالي فعليه أن يبدي رأيه الفني و المحايد في الحسابات التي يراجعها وبالتالي يجب أن يتم ذلك دون تحيز وعليه أن يكون بعيدا عن تأثير الإدارة، وتأثير مصالحه ورغباته الشخصية. إلا أن قيامه بتقديم خدمات مهنية إضافية للشركة ومن ثم إلى لجنة المراجعة التى يتم تشكيلها وفق ممارسات قواعد عمل حوكمة الشركات تعد عاملا مؤثرا على قراره عند إعتماد القوائم المالية وإصدار رأيه الفنى المحايد ، وقام الباحث بإعداد دراسة ميدانية على قطاع الاتصالات وصناعة البرمجيات من شركات الاموال العاملة فى مصر ومن خلال إختبار فروض الدراسة تبين للباحث أن قواعد حوكمة الشركات تؤثر تأثيراً مباشر على إستقلالة مراقب الحسابات ويعد قيامه بتقديم خدمات إضافية تخدم لجنة المراجعة عامل مؤثر على إستقلاليته وحياد رأيه الفنى المحايد فى القوائم المالية الختامية والافصاح عنها.

Summary

The Independence of auditor is the paragraph number (12) of the standard quality control number (220) of the Egyptian standards for auditing, inspection limited and assurance services issued by the Minister of Investment for No.(166) the year (2008), is particularly important in the impartiality of the references represented as it represents the role of the auditor as agent for shareholders who are voteing, as his work is directed to their advantage while the accounts that his review of management efficiency in the performance of economic activity in the entity and therefore, he should express his opinion of Professional with neutral accounts in audited and therefore must be done without away from the impact of governance, the impact of interests personal.

corporate whom works in Egypt and by testing the hypotheses the researcher's study shows that the rules of corporate governance to affect on the independence of the auditor is doing to provide additional services(Professional & Advisory) to help the Audit&Risk Committee which to impact on the independence and neutrality of the audit opinion in the financial statements and disclosure.

However, he provided additional professional services for the company and then to the Audit Committee that is formed in accordance with the rules of the practices of corporate governance is a factor in auditor independence a resolution on the financial statements and issuance of audit opinion neutral, the researcher prepared a Experimental study of the telecommunications sector and software industry companies

• مقدمة :

تضافرت عوامل عدة على الإقبال على الانتفاع بخدمات وخبرات المحاسبين والمراجعين، سواء في مجال حوكمة الشركات أو تقديم الخدمات الاستشارية فى الوقت الذى يعتبر مراقب الحسابات مسئولا عن تقديم رأى فنى محايد فى مدى عدالة عرض القوائم المالية ولا سيما وأن قواعد حوكمة الشركات قد تكون عامل مؤثر من خلال لجان المراجعة التى تعطى الحق بشكل غير مباشر لمراقب الحسابات بتقديم خدمات إضافية مهنية وإستشارية وهو ما يؤثر على أستقلاليته وهو بصدد إصدار تقريره الفنى المحايد.

أن مراقب الحسابات أو المراجع أمامه هدف رئيسي ينطوي "علي إبداء رأيه في مدى عدالة عرض القوائم المالية المنشورة " (د: محمد توفيق واخرون : ١٩٩٥)[١] والذى يمثل خلاصة سلسلة من عمليات الاستقرار والاستدلال والاستنتاج والحصول على البراهين والأدلة المنطقية . إلا أنه في واقع الأمر فالهدف الرئيسي لعملية المراجعة يرتبط بمجموعة من الأهداف الفرعية يتعين على المراجع أن يضعها نصب عينية عند مراجعة وتحقيق أرصدة الحسابات المختلفة التي تتضمنها القوائم المالية لضمان إستقلاليته والتى منها ، الإفصاح أو العلنية التامة والتي تعد من أهم سمات الاستقلالية للمراجع أو مراقب الحسابات.

يعتبر مبدأ الاستقلال من أهم مفاهيم ومعايير المراجعة (Institute Of Chartered Accountants for England and Wales Auditing Standards , LONDON) [٢] نظرا لما يمثله مراقب الحسابات للمساهمين والذى عمله موجها لصالحهم بينما تمثل الحسابات التي يقوم بمراجعتها كفاءة الإدارة في أداء نشاطها في الوحدة الاقتصادية وبالتالي فعليه أن يبدي رأيه الفني و المحايد في الحسابات التي يراجعها وبالتالي يجب أن يتم ذلك دون تحيز وعليه أن يكون بعيدا عن تأثير الإدارة، وتأثير مصالحه ورغباته الشخصية.

• مشكلة البحث :

في السنوات الأخيرة نتيجة التطور الهائل الذي حدث في تكنولوجيا المعلومات والتغييرات الاقتصادية التي ساهمت في تحرير التجارة العالمية بصفة عامة وتجارة الخدمات بصفة خاصة، اتجهت العديد من الشركات في حصولها على خدمات استشارية ومهنية من المحاسبين والمراجعين وكانت لحوكمة الشركات دور إيجابي في تطوير تلك الخدمات وإحكام الرقابة على أداء الشركات بهدف دعم وحماية أموال المستثمرين وأصحاب الأموال، إلا أن استقلالية مراقب الحسابات تقف حاجز وجدار صلب يعوق الإفراط في تقديم خدمات للمنشأة التي يقوم بمراجعتها، أو قدرته على التفسير الفعال للمعلومات والذي مرجعه يأخذ شكل من أشكال قوة تأثير المراجع على المنشأة بدون تعارض في المصالح، وبالتالي يتعرض البحث لالقاء الضوء على مشكلة هل توجد علاقة بين استقلالية مراقب الحسابات وحوكمة الشركات عند قيامه بتقديم خدمات إضافية للشركة محل المراجعة متمثلة فى إعادة الهيكلة ومراجعة الكفاءة والفاعلية للشركة وإعداد وتقديم الاقرار الضريبى وغيرها من خدمات مهنية وإستشارية لا تكون محل مراجعته أو أبداء رأيه .

• اهمية البحث :

تكمن أهمية البحث في إلقاء الضوء على المفاهيم المستخدمة في حوكمة الشركات وتعاريفها المتعددة ودور لجنة المراجعة فى حوكمة الشركات والدور الملقى على عاتقها بخصوص ابداء الرأى المحايد فى قوة المحتوى الاخبارى للمعلومات التى تم الافصاح عنها بالتقارير المالية ومدى العلاقة بينها وبين استقلالية مراقب الحسابات وآثار تلك العلاقة على قرارات مراقب الحسابات عند مراجعة القوائم المالية.

ومما لا شك فيه أنه عندما كان المشروع صغيرا محدود النشاط يمتلكه فرد وحده أو مجموعة من أشخاص علي سبيل المشاركة لم تكن هناك مشاكل إدارية بالمعنى المفهوم ، ولم تدع الضرورة إلى وجود نظام لحوكمة الشركات، إذ أن صاحبه أو أصحابه كانوا يقومون بإدارته إدارة مباشرة ويقومون بالعمل كله بأنفسهم في أغلب الأحوال أو بمعاونة نفر قليل من العاملين يعملون تحت إشرافهم المباشر، ومن ثم فقد كانوا يعرفون كل دقائق العمل في المشروع ولا يخفى عنهم شئ من أموره .

وقد أدى التقدم العلمي النظري والتطبيقي في جميع مجالات النشاط الاقتصادي الكبير إلى كبر حجم المشروع وتعدد مشاكله، وصعوبة إدارته إدارة مباشرة لتعدد وتنوع نشاطه وزيادة حجم عملياته مما جعل من المتعذر بل من المستحيل على أصحابه أنه يديروه إدارة فعلية كما هو الحال في المشروعات صغيرة الحجم والمحدودة النشاط، وقد أدى ذلك تلقائيا إلى ضرورة استخدام عدد ضخم من العاملين للقيام بأعمال المشروع المختلفة من إنتاجية وتسويقية وإدارية وتمويلية، وانحصر عمل إدارته العليا في تخطيط سياسته ومتابعة تنفيذها وتقييم أداء وحداته والعاملين فيه مما ساهم إلى حد كبير في إيجاد دور حيوي وهام لحوكمة الشركات.

• أهداف البحث :

يهدف هذا البحث إلى :-

1- دراسة التحديات التي تواجه مراقب الحسابات عند تكليفه بتقديم خدمات مهنية وإستشارية كخبير فى الشئون المالية والمحاسبية لأغراض خدمة أعمال لجنة المراجعة ولجنة إدارة المخاطر.

2- إلقاء الضوء على الفقرة الخاصة بالاستقلال من ضمن فقرات معيار مراقبة الجودة من معايير المراجعة وخدمات التأكد وأثره على حياد قرارات مراقب الحسابات .

3- إظهار الدور الهام الحيادى للعلاقة بين استقلالية مراقب الحسابات وحوكمة الشركات .

• منهج البحث :

تقوم هذه الدراسة على المنهج الوصفى التحليلى وتختتم بدراسة إحصائية وذلك من خلال عرض لقواعد حوكمة الشركات وفق إصدار منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية (OECD) وما أصدرته وزارة الاستثمار من معايير الحوكمة ودور لجنة المراجعة وتأثيرها على إستقلالية مراقب الحسابات و معايير المراجعة وخدمات التأكد ، ويطبق الباحث ذلك وفقا لما يلى :

1- مصادر معلومات الدراسة :

- مصادر أولية : سيتم التركيز على جميع المصادر المتاحة للدراسات السابقة أو الدوريات العالمية والمحلية لانتقاء أحدث المستجدات والعقبات التى تواجه تطبيق إستقلالية مراقب الحسابات. بالاضافة إلى إجراء المقابلات وتجميع قوائم الإستقصاء لعينة الدراسة وتحليلها وتقيم نتائجها.
- مصادر ثانوية : من خلال الحصول على معلومات لشركات عينة الدراسة لقطاع من قطاعات الاقتصاد القومى ويحددها الباحث لقطاع الاتصالات والشركات العاملة فى مجال صناعة البرمجيات.

2- الاسلوب الاحصائى المستخدم :

يقوم الباحث بأستخدام اختبار تحليل التباين واختبار المقارنات المتعددة وذلك للاختبار والمفاضلة بين عينة الدراسة بالاضافة الى اختبار : T حول القيمة المتوسطة ، كما يستخدم الباحث أختبار (F) لاختبار قيمة معلمات النموذج المقترح من تطبيقات (SPSS).(محمد عبد الفتاح : ٢٠٠٦) (٣)

3- عينة الدراسة :

تتمثل عينة الدراسة فى مجموعة من شركات الاتصالات وصناعة البرمجيات فى مصر من شركات الاموال .

• فروض البحث :

1- لا يوجد تأثير معنوى لقواعد حوكمة الشركات الآمرة بتشكيل لجنة المراجعة ولجنة إدارة المخاطر بطلب خدمات مهنية إضافية من مراقب الحسابات على إستقلاليته

وبالتالى حوكمة الشركات دالة فى (استقلالية مراقب الحسابات) متمثلة فى استقلاليته كخبير محاسبى ومالى فى القيام بتقديم خدمات مهنية لخدمة : لجنة المراجعة & لجنة إدارة المخاطر.

2- لا يوجد تأثير معنوى لقواعد حوكمة الشركات لمراقب الحسابات فيما يتعلق بأهليته لمزاولة المهنة والمرجعية والمحتوى المعلوماتى من الخبرة والتدريب المستمر عند تكليفه بالقيام بتقديم خدمات مهنية إلى لجنة المراجعة ولجنة إدارة المخاطر على إستقلاليته .

وبالتالى حوكمة الشركات دالة فى (استقلالية مراقب الحسابات) متمثلة فى تأهيله العلمى والعملى & خبرته ومرجعيته & تدريبه المستمر لمواجهة التطورات المستمرة فى المهنة & الشهادات المهنية المحلية والدولية .

• حدود البحث :

1- يخرج عن نطاق البحث جميع أنشطة الشركات من القطاعات الاخرى بالاقتصاد القومى بخلاف شركات الاتصالات وشركات صناعة البرمجيات.
2- يخرج عن نطاق البحث التعرض لمعايير المراجعة والفحص المحدود وخدمات

التأكد المصرية بخلاف مراقبة جودة المراجعة.

3- لا يهتم البحث بالعوامل المؤثرة على إستقلالية مراقب الحسابات بخلاف انضمامه كعضو بلجنة المراجعة.

• خطة البحث :

ولتحقيق أهداف البحث يتم تقسيم البحث إلى المباحث التالية :

- المبحث الاول : مفاهيم حوكمة الشركات ولجنة المراجعة
- المبحث الثانى : استقلالية مراقب الحسابات وأثرها على قراراته
- المبحث الثالث : حوكمة الشركات و إستقلالية مراقب الحسابات
- المبحث الرابع : دراسة ميدانية لبيان مدى تأثير حوكمة الشركات على أستقلالية مراقب الحسابات

• الدراسات السابقة :

1- دراسة :(Z. Jun Lin, : 2009 Ming Liu)(٤)

تعرضت الدراسة لتأثير حوكمة الشركات على تكليف المراجع المعين مراقب الحسابات بأعمال تتعلق بالمراجعة الادارية فيما يختص بتقييم الكفاءة والفاعلية للشركة كدلائل وحقائق من الصين، وتوصلت الدراسة إلى أن تلك الاعمال تحد من إستقلالية مراقب الحسابات على النحو الذى يعوق رأيه الفنى المحايد عند إعتماد القوائم المالية.

2- دراسة :(Aloke , 2009 : Ghosh, Sanjay) (٥)

هدفت الدراسة إلى عرض للعلاقة بين الاتعاب المهنية تناولت تلك الدراسة تأثير حوكمة الشركات على مراجعة لمراجعي الحسابات واستقلاليتهم عند اشتراكهم ضمن الفريق المساعد للجنة المراجعة المشكلة وفق قواعد حوكمة الشركات بتقديم خدمات مهنية إضافية وخلصت الدراسة إلى أن تلك التكليفات تحد من القدرة على الاستقلالية للمراجع وخاصة عندما تمس الاتعاب المهنية خاصة وأن العامل المادى (الاتعاب) يعد من العوامل المؤثرة على استقلالية مراقب الحسابات بصفة عامة وعند تكليفه بأعمال مهنية ضمن فريق لجنة المراجعة بصفة خاصة.

3- دراسة :(عبد الخالق : ٢٠٠٩) (٦)

تناولت هذه الدراسة بيان اثر حوكمة الشركات على سياسة توزيع الأرباح في الشركات الصناعية الأردنية كبيرة الحجم والمدرجة أسهمها في سوق عمان المالي، كما تضمنت الدراسة استخدام سبعة معايير لقياس الحوكمة هي(انضباط الإدارة، الشفافية، الاستقلالية، المساءلة، المسؤولية، العدالة، الوعي الاجتماعي)، وتوصلت الدراسة إلى أن اختيار (الاستقلالية) كأحد المعايير المستخدمة للقياس من العوامل المؤثرة على ثقة المساهم فى عدالة عرض القوائم المالية إلا أنها لم تتعرض لاثار اختيار مراقب الحسابات كخبير بالشئون المالية والمحاسبية ضمن لجان المراجعة المشكلة وفق قواعد الحوكمة الصادرة من منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية (OECD).

4- دراسة :(Andrea S. : 2008 Kelton) (٧)

التقارير المالية المنشورة على الانترنت والتى تلتزم شركاتها

بتطبيق قواعد حوكمة الشركات فيما يتعلق بتشكيل لجان المراجعة والتى مراقب الحسابات قد يكون مكلف بتقديم خدمات إستشارية لها وخلصت الدراسة إلى أنه عند تكليف المراجع بتقديم خدمات مهنية بخلاف تعينه مراقب حسابات فإن تلك التكليفات تحد من إستقلاليته. إلا أن الدراسة لم تتعرض للتأثير السلبى لحوكمة الشركات على إستقلالية مراقب الحسابات عند قيامه بتقديم استشارات مهنية لخدمة أعضاء فريق لجنة المراجعة مثل قيامه بابداء الرأى فى نظام الرقابة الداخلية المطبق ، فهذا العمل أو غيره يحد من إستقلاليته.

5- دراسة :(Philip.M. J, : 2007) (Reckers (٨)

تعرضت الدراسة إلى القاء الضوء على الشواهد الجديدة لسياسة الاستقلالية لمراقب الحسابات عند تكليفه بالقيام باعمال مهنية تخدم متطلبات وأهداف تشكيل لجنة المراجعة و لابد من إعادة النظر فى إستقلالية مراقب الحسابات فى ضوء ما جاء بمعيار مراقبة الجودة من معايير المراجعة والفحص المحدود وخدمات التأكد الدولية وقواعد حوكمة الشركات فيما يتعلق بتكليفات لجنة المراجعة والتى يتم تشكيلها من مجلس الادارة من الاعضاء غير التنفيذين وهو المجلس المعنى بتقديم اقتراح تعينه فى ضوء عرض لجنة المراجعة ، وتوصلت الدراسة إلى أن إستقلالية مراقب الحسابات عند تكليفه باعمال أخرى تخدم لجنة المراجعة فإنها معرضة لقيود فى ضوء ما يطلب منه من اعمال مهنية ومتطلبات التعارض فى المصالح.

6- دراسة :(حبوش : ٢٠٠٧) (٩)

تهدف الدراسة إلى إبراز مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات، وقد خلصت الدراسة إلى أنه هناك التزام من طرف الشركات العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات إلا أنه لا توجد لجان مراجعة في هذه الشركات ماعدا البنوك الخاضعة لسلطة النقد الفلسطينية، ولكن الدراسة لم تتعرض إلى القاء الضوء لدور المراجع الخارجى عند مراجعة البنوك عند اختياره من قبل مجلس الادارة بالتكليف بتقديم خدمات إستشارية تلبى متطلبات وخدمة أهاف لجنة المراجعة ومدى تأثير ذلك على إستقلاليته.

7- دراسة :(المليجى : ٢٠٠٦) (١٠)

تناولت الدراسة تحليل أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة المراجعة، وذلك من خلال استطلاع لآراء مراقبي الحسابات والمستثمرين، كما أظهرت الدراسة أن فجوة التوقعات تتمثل فى نوعين أساسين: فجوة المعقولية و فجوة الأراء والتى قد كان لاسبابها تعرض بعض المؤسسات الأمريكية إلى أزمات مالية كبيرة وكان من نتائج ذلك كله تأثر ثقة المستثمرين في تقرير مراقب الحسابات ، ولكن الدراسة لم تذهب إلى عرض لمشكلات استقلالية مراقب الحسابات عند اختياره عضواً بإحدى لجان المراجعة المشكلة وفق القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات الصادرة فى سنة ٢٠٠٦.

المبحث الاول

مفاهيم حوكمة الشركات

لماذا حوكمة الشركات؟

- تيسير الحصول على التمويل سواء من أموال مملوكة أو مقترضة (أسهم/ سندات/ بنوك) وبتكلفة أقل
- زيادة الجذب للإستثمارات بشقيها محية وأجنبية والشراكات الأجنبية
- زيادة القيمة السوقية للشركات.
- تحسين درجة الثقة مع الأطراف متعددى العلاقة مع الشركة
- تقليل مخاطر الأزمات المالية للشركة وللإقتصاد ككل
- تضييق الخناق على الفساد بالشركات وخارج الشركات

Power tends to corrupt, absolute power corrupts absolutely

- دعم الدور الإجتماعي للشركات

(Anrrei Shleifer. and Robert Vishny. "A survey of Corporate Governance") (١١)

مسيرة الحوكمة في مصر من 2001 الى الان : فى عام 2001 طلبت مصر من صندوق النقد الدولي تقييم مدى تطبيق معايير الحوكمة بها كأول دولة عربية يتم تقييمها، توصل التقييم إلى أن مصر تطبق ٦٢ % من معايير الحوكمة، بدأت مصر تشرع القوانين التي تزيد من التزام الشركات بمعايير الحوكمة وذلك مثل قانون القيد بهيئة سوق المال و فى سنة ٢٠٠٣ صدر قرار وزير التجارة الخارجية رقم ٦٧٥ بإنشاء مركز للمديرين تابع للوزارة لنشر فكر الحوكمة في مصر، وفى سنة ٢٠٠٤ تم تقييم مصر مرة أخرى وتوصل التقييم إلى أن مصر تطبق ٨٢% من معايير الحوكمة و بتاريخ ٢٠٠٥/١٠/١٣ أصدرت وزارة الاستثمار قواعد مبادئ حوكمة الشركات طبقا لاصدارات منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية (OECD) (د. اشرف جمال الدين : حوكمة الشركات في مصر خطوات نحو التطبيق) (١٢)

اكتسبت حوكمة الشركات أهمية أكبر بالنسبة للديمقراطيات الناشئة نظرا لضعف النظام القانوني الذي لا يمكن معه إجراء تنفيذ العقود وحل المنازعات بطريقة فعالة. كما أن ضعف نوعية المعلومات تؤدى إلى منع الإشراف والرقابة وتعمل على انتشار الفساد وانعدام الثقة. ويؤدى اتباع المبادئ السليمة لحوكمة الشركات إلى خلق الاحتياطات اللازمة ضد الفساد وسوء الإدارة، مع تشجيع الشفافية في الحياة الاقتصادية (د.ظاهر القشى : 2006) (١٣).

مفهوم حوكمة الشركات

Corporate Governance .. تعاظم الاهتمام بهذا المفهوم فى العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية، وخاصة فى أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التى شهدتها عدد من دول شرق آسيا وأمريكيا اللاتينية وروسيا فى عقد التسعينات من القرن العشرين ، وكذلك ما شهده الاقتصاد الأمريكى مؤخراً من تداعيات الانهيارات المالية والمحاسبية لعدد من أقطاب الشركات الأمريكية العالمية خلال عام 2002 Jean Tirole "Corporate Governance") .[١٤]

تطرق العديد من الاقتصاديين والمحللين والخبراء إلى أهمية ومدى تأثير مفهوم حوكمة الشركات فى العديد من النواحى الاقتصادية والقانونية والاجتماعية الهادفة إلى صالح الأفراد والمؤسسات والمجتمعات ككل بما يعمل على سلامة الاقتصاديات وتحقيق التنمية الشاملة فى كل من الدول المتقدمة والناشئة على حد السواء. (د.ظاهر القشى : ٢٠٠٩) [١٥].

تجدر الإشارة إلى إنه على المستوى العالمى لا يوجد تعريف أوحد متفق عليه بين كافة الاقتصاديين والقانونيين والمحللين وهذا ما تؤكد عليه موسوعة Corporate Governance Encyclopedia من حيث الافتقار إلى تعريف موحد لهذا المفهوم، ولكن قد يرجع ذلك إلى تداخله فى العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات وهو الأمر الذى يؤثر على المجتمع والاقتصاد ككل. ولكن فى مجمله يمكن القول إن ماهية مفهوم حوكمة الشركات معنية بإيجاد وتنظيم التطبيقات والممارسات السليمة للقائمين على إدارة الشركة بما يحافظ على حقوق حملة الأسهم وحملة السندات والعاملين بالشركة وأصحاب المصالح Stockholders وغيرهم؛ وذلك من خلال تنفيذ صيغ العلاقات التعاقدية التى تربط بينهم، وباستخدام الأدوات المالية والمحاسبية السليمة وفقاً لمعايير الإفصاح والشفافية الواجبة.

(د. محمد شريف توفيق "مقترح قياس مدى الالتزام بتطبيق القواعد التنفيذية للافصاح والشفافية فى مبادئ حوكمة الشركات") [١٦]

كما إنه على المستوى المحلى والإقليمى لم يتم التوصل إلى مرادف محدد لمصطلح Corporate Governance باللغة العربية؛ ولكن بعد العديد من المحاولات والمشاورات مع عدد من خبراء اللغة العربية والاقتصاديين والقانونيين المهتمين

بهذا الموضوع، تم اقتراح مصطلح "حوكمة الشركات" فى محاولة لنشر هذا المفهوم وترسيخ التطبيقات الجيدة له بأسواق المال والاقتصاديات المحلية والعربية.

ونظراً للتزايد المستمر الذى يكتسبه الاهتمام بهذا المفهوم فقد حرصت عدد من المؤسسات الدولية على تناول هذا المفهوم بالتحليل والدراسة، وعلى رأس هذه المؤسسات كل من صندوق النقد والبنك الدوليين، ومنظمة التعاون الاقتصادى والتنمية OECD التى أصدرت فى عام 1999 مبادئ حوكمة الشركات Corporate Governance Principles والمعنية بمساعدة كل من الدول الأعضاء وغير الأعضاء بالمنظمة لتطوير الأطر القانونية والمؤسسية لتطبيق حوكمة الشركات بكل من الشركات العامة أو الخاصة سواء المتداولة أو غير المتداولة بأسواق المال من خلال تقديم عدد من الخطوط الإرشادية لتدعيم إدارة الشركات وكفاءة أسواق المال واستقرار الاقتصاد ككل. ويدعم هذا ما أكدت عليه المنظمة العالمية لمشرفى الأوراق المالية(IOSCO) International Organization for Securities Commissions فى مايو ٢٠٠٢ من أهمية انتهاج مبادئ OECD لحوكمة الشركات؛ وذلك للحفاظ على سلامة أسواق المال واستقرار الاقتصادات.

وتتناول المبادئ الخمسة الصادرة فى ١٩٩٩ من OECD تطبيقات حوكمة الشركات فى شأن: الحفاظ على حقوق حملة الأسهم، وتحقيق المعاملة العادلة لحملة الأسهم، وإزكاء دور أصحاب المصالح، والحرص على الإفصاح والشفافية،وتأكيد مسئولية مجلس الإدارة. (نرمين ابو العطا : حوكمة الشركات .. سبيل التقدم) [١٧]

تعمل حوكمة الشركات الجيدة، في شكل الإفصاح عن المعلومات المالية، على تخفيض تكلفة رأس مال المنشأة. كما انها تساعد على جذب الاستثمارات سواء الأجنبية أم المحلية ، وتساعد في الحد من هروب رؤوس الأموال، ومكافحة الفساد، كل فرد الآن يدرك مدى ما يمثله من إعاقة للنمو. وما يمكن المستثمرون من الحصول على ما يضمن لهم عائدا على استثماراتهم، حيث إن التمويل لن يتدفق إلى المنشآت. وبدون التدفقات المالية لن يمكن تحقيق الإمكانات الكاملة لنمو المنشأة. وإحدى الفوائد الكبرى التي تنشأ من تحسين حوكمة الشركات هي ازدياد إتاحة التمويل وإمكانية الحصول على مصادر أرخص للتمويل وهو ما يزيد من أهمية الحوكمة بشكل خاص بالنسبة للدول النامية. (Kaufmann, D and A.

Kraay: ٢٠٠٢ "Growth without Governance in Economic") (١٨)

وخلال السنوات الأخيرة أخذ عدد من البلدان العربية في الاهتمام بتطبيق المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات والتي صاغتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية. ويظل مفهوم حوكمة الشركات غير مقصور على النواحي التشريعية فقط، بل يحتاج إلى معالجات من الناحية الثقافية والاجتماعية والسياسة والمالية، وخاصة أن هيكل الملكية في معظم الدول العربية يتسم بسيطرة الشركات المغلقة والعائلية والتي لا يتم تداولها بالسوق، مما يتطلب تشجيع صغار المستثمرين على المشاركة في ملكية الشركات من خلال تقديم الحوافز اللازمة لجذبهم.

أيضا من المهم إيجاد كوادر إدارية جيدة وتطوير أداء القائمين على إدارة الشركات، مما ساعد على إنشاء مجلس للمديرين في مصر لتحسين أداء مجالس إدارات الشركات، كذلك وجوب الكشف عن البيانات الخاصة بأعضاء مجلس الإدارة والمجموعات المرتبطة بالشركة ومساهماتهم هم وأقاربهم من الدرجة الثانية في رأس مال الشركة أو الشركات التابعة لها.

كذلك يجب إلزام الشركات بتشكيل لجان مراجعة على أن يكونوا من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، ويمكن استكمال عضوية اللجنة من الخبراء من خارج الشركة باعتبارها همزة الوصل بين إدارة المنشأة، والمراجع الخارجي.

ومن المعوقات التي تواجه تفعيل المزيد من إجراءات حوكمة الشركات في مصر وبعض الدول العربية وجود بعض الثغرات القانونية ومنها ما يرتبط بالبيئة الداخلية وارتباطها بالمعلومات المتاحة ومسئوليات مجلس الإدارة، والمجموعات المرتبطة وتضارب المصالح وغيرها من الأمور التي تتطلب إحكام الرقابة عليها إلى جانب استكمال بعض القوانين، ومنها في مصر قانون سوق المال وقانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة وقانون الشركات الموحد.

تزخر التشريعات بالعديد من الحقوق والمزايا للمساهمين بالشركات والمتعاملين بالبورصة، إلا أن قليلا من هؤلاء من يمارس تلك الحقوق لأسباب عديدة منها دخول بعضهم ميدان البورصة بلا فهم لأبعادها، إلى جانب تغلب الرغبة في الربح السريع، وتغلب الاتجاه للمضاربة، وقلة تواجد المستثمر طويل الأجل، وتفشي

ظاهرة القطيع في الدخول والخروج من البورصة تقليدا للآخرين بإعتبارها فرصة للكسب السريع.

المبادئ الاساسية لحوكمة الشركات وفقا للدليل الصادر من وزارة الاستثمار :

- نطاق تطبيق هذه القواعد
- لجنة المراجعة
- الجمعية العامة
- مجلس الإدارة
- إدارة المراجعة الداخلية
- مراقب الحسابات
- الإفصاح عن السياسات الاجتماعية
- قواعد تجنب تعارض المصالح
- قواعد الحوكمة بالنسبة للشركات الأخرى

وعى ضوء ماسبق يتضح أن:

العائد من تطبيق قواعد الحوكمة :

1. تطوير وتنمية مهارات وقدرات العاملين
2. تعظيم الوقت المخصص لدراسة الاستراتيجيات وفرص النمو واحتياجات النشاط
3. تطوير نظم الإنذار المبكر لاكتشاف المخاطر الهامة
4. الحد من تعرض المنشأة للغرامات والالتزامات
5. بناء الثقة بين المنشأة وأصحاب المصالح
6. اعتبار قواعد الحوكمة أصل استراتيجى يزيد من قيمة المنشأة
7. الوفاء بالمتطلبات الالزامية والقانونية

المبحث الثانى

استقلالية مراقب الحسابات وأثرها على قراراته

لعل استقلالية مراقب الحسابات تتأثر عندما يقوم بتقديم بعض الخدمات الاستشارية والمهنية مثل الخدمات الضريبية أو المراجعة الادارية للكفاءة والفاعلية لعملائهم وذلك ضماناً للحيادية والشفافية وتطبيقاً لمباديء حوكمة الشركات ولاسيما بعد مشاكل الازمات العالمية (Prem: 2009 Sikka) (١٩) التى تشير بعض الدراسات إلى صمت مراقبى الحسابات وهم بصدد المراجعة أو تقديم الخدمات الاستشارية للشركات محل المراجعة مما يلقى بظلال الشك حول مهنية وامانة التقرير فيما يتعلق بالاستقلالية .

أن تقديم مراقب حسابات الشركة للخدمات الضريبية لهذه الشركة ومن بينها تقديم الإقرار الضريبي يفقد المراقب حياديته وقد يتسبب ذلك في إعطاء مواقف وهمية للشركة قد تضر بمصالح صغار المساهمين وبحقوق الخزانة العام.

تعين الجمعية العمومية مراقب الحسابات للشركة وهى التي تمثل المساهمين وذلك بغرض مراجعة حسابات الشركة التي يتولي عملها التنفيذي مجلس إدارة وإدارات مالية. ويقتصر دور مراقب الحسابات على إبداء رأيه الفني المحايد وإعداد تقريره الذي يقدمه للجمعية العمومية، يوضح فيه مدي مصداقية الإدارة في عملها وملاحظاته علي الإيرادات والمصروفات والالتزامات المالية علي الشركة. وهو ما يجعل في ظل هذه المسئوليات الأساسية من قيام مجلس إدارة أي شركة بتكليف مراقب حساباتها بتقديم خدمات إضافية ضريبية ومنحه أتعاباً عن هذه الخدمات أمراً فيه الكثير من التعارض بين المهمة الأساسية لمراقب الحسابات كحكم بين الجمعية العمومية التي تمثل المساهمين وبين مجلس الإدارة والإدارة المالية للشركة (Cook:2009John K) (٢٠) .

قررت الهيئة العامة لسوق المال (للرقابة المالية) حاليا عند إعلانها القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات المقيدة بالبورصة سنة (٢٠٠٥) حيث أكدت علي مبدأ استقلالية مراقب الحسابات وتعارض المصالح ونصت هذه القواعد علي أنه "يجب أن يكون مراقب الحسابات مستقلاً عن الشركة وعن أعضاء مجلس إداراتها وألا يكون مساهماً فيها أو عضواً من ذوي الخبرة في مجلس إدارتها ويتم تعيين مراقب

الحسابات بقرار من الجمعية العامة للشركة مع تحديد أتعابه السنوية ."

يحظى استقلال مراقب الحسابات باهتمام واسع من جانب الباحثين في مجال المراجعة والتنظيمات المهنية وكذا من جانب المشرع في القوانين التي تحكم نشاط الوحدات محل المراجعة، و يرجع ذلك إلى أهمية تحرر المراجع من التحيز عند أبداء رأيه الفني المحايد في القوائم المالية المنشورة للوحدات التي يتولى مراجعة حساباتها و تزداد أهمية الاستقلال باعتباره مسألة ذهنية للمراجع في شركات الأموال حيث ينظر للمراجع أو لمراقب الحسابات في هذه الشركات كوكيل للمساهمين (الملاك) في الحكم علي التصرفات المالية لإدارتها (Rajendra: P 2009 Srivastava :).(٢١)

الأمر الذي أدى بالمشرع في القوانين المنظمة لعمل هذه الشركات وأفراد النصوص القانونية التي تحدد كيفية تعيين المراجع الخارجي و أتعابه و عزله و القواعد التي يلتزم بها في تنفيذ عملية المراجعة و التقرير عنها و الأعمال المحظورة عليه أدائها في الوحدات التي يتولى مراجعة حساباتها كما فى الامور التى يمكن أن تؤثر علي استقلال مراقب الحسابات. (د. محمد توفيق محمد و اخرون مرجع سابق) (٢٠)

كما أن استقلال أو حياد مراقب الحسابات أمران يتعين توافرهما (د . إبراهيم عشماوي: – أساسيات المراجعة و المراقبة الداخلية) (٢١) فيه و توفيرهما له حتى يستطيع أن يبدى رأيه العلمي و الفني في ثقة تامة و بنفس مطمئنة و دون خوف من ضرر يقع عليه أو يحيط به و حتى يكون تقريره موضوع تقدير و اعتبار، و مراقب الحسابات عندما يراجع حسابات المشروع يجمع بين صفتين في وقت واحد هما (Philip M.J. 2007 Reckers:) (٢٢)

- ((1)) صفة الوكيل عن أصحاب رأس المال في مراجعة أعمال إدارة المشروع و التحقق من صحتها و سلامتها و ما ترتب عليه من آثار علي نتيجة النشاط و علي المركز المالي .
- ((2)) صفة الحكم فهو يحكم بعد المراجعة علي ما تتضمنه القوائم المالية من بيانات و حقائق و يبدى رأيه فيها .

و يعتمد وجود ((حالة)) استقلال و حياد مراقب الحسابات (CarolynWindsor :2009) (٢٣) علي نوعين أساسين من المقومات هما :

أ- مقومات ذاتية :

و هي تلك التي تتعلق بذات مراقب الحسابات أي تتعلق بشخص المراقب و تكوينه العلمي و الخلقي و خبرته العلمية . فالصدق و الأمانة و أداء الواجب و الإخلاص في العمل و التزامه تجاه الحق و الصواب و ما وصل إليه المراقب من علم و ما أكتسبه من خبرة كلها مقومات شخصية تخلق إطارا فكرياً يتجسد في الاستقلال و الحياد و الالتزام بهما .

ب- مقومات موضوعية :

تتمثل المقومات الموضوعية فيما تتضمنه التشريعات و ما تصدره الهيئات المهنية من أحكام و قواعد و ضمانات، وهي كلها مقومات موضوعية و موضوعة لتحدد أو تنظم أموراً .. عدة من أهمها (Scott 2009 N. Bronson:) (٢٤) :

(1) المؤهلات المهنية لمراقب الحسابات وواجباته المهنية .
(2) قواعد آداب المهنة و السلوك المهني .
(3) الأمور الموضوعية الخاصة بعلاقات المراقب مع عملائه :مثل تعيينه و تحديد أتعابه و عزله .
(4) الأعمال التي يحظر علي مراقب الحسابات الاشتغال بها.
(5) حقوق وواجبات مراقب الحسابات .
(6) مسئولية مراقب الحسابات .

و يلاحظ علي الأمور الموضوعية السابقة أن تحديدها أو تنظيمها مهم إلى حد كبير و بالدرجة الأولى في تحقيق استقلال و حياد مراقب الحسابات كما أنها تبعث الثقة و الطمأنينة فيما يتضمنه تقريره من آراء و حقائق. و يلاحظ أن المقومات الذاتية هي أساس استقلال المراقب و حياده إذ انهما يتعلقان أولا و أخيراً بشخص المراقب و استعداده و تكوينه و ان المقومات الموضوعية لا تستطيع مؤهلاً لذلك (د. امين السيد لطفى : ١٩٩٣) (٢٥) .

و في واقع الأمر أن المقومات الموضوعية أكثر فاعلية في تحقيق الاستقلال والحياد بما تضعه من قواعد و أسس و ضمانات واضحة و معروفة لكل من العملاء و المراقب و بهذا يطمئن العملاء إلى أن عمل المراقب سيتم في إطار من المقومات المحددة و التى يتعين عليه الالتزام بها و إلا عرض نفسه للمساءلة و المسئولية.

و حقيقة الأمر أنه لا بد من توافر المقومات الذاتية و المقومات الموضوعة معاً في الوقت نفسه حتى يتحقق علي وجه اليقين استقلال و حياد مراقب الحسابات إذ أن المقومات الذاتية أساسا تتعلق بذات المراقب و طبيعته و أخلاقه و نشأته ، و المجتمع الذي نشأ فيه و ليس من الضروري أن تتوافر كلها فيه ، أو أن تتوافر في جميع المراقبين و بنفس الدرجة المطلوبة ، كما أن المقومات الموضوعية لا تستطيع وحدها أن تخلق الاستقلال و الحياد في شخص ليس مؤهلا بطبيعته و بخلقه للقيام بدور القاضي و الحكم الذي لا يخضع للضغوط و المغريات و لا يميل مع الهوى (د. ابراهيم عشماوي – أساسيات المراجعة و المراقبة الداخلية) (٢٦). و لذلك فالقول بضرورة توافر النوعين من المقومات أقرب إلى المنطق و الواقعية و اكثر ضمانا لتحقيق الاستقلال و الحياد المنشودين في مراقب الحسابات .

المبحث الثالث

حوكمة الشركات و إستقلالية مراقب الحسابات

يعد دور مراقب الحسابات الخارجي صمام أمان للمساهمين في الشركات التي يجري تداول أسهمها في أسواق المال ، ولذلك اشترطت حوكمة الشركات تمتعه باستقلالية فضلا عن مؤهلاته العلمية والعملية لضمان قيامه بمراجعة القوائم المالية بصورة عادلة وصحيحة.(أحمد عبد الرحمن : ٢٠٠٣)(٢٩)

ورغم أن مراقب الحسابات الخارجي في الأساس مسؤول أمام المساهمين، إلا أن التجارب العالمية (مراحل تطبيق حوكمة الشركات : ٢٠٠٩) (٣٠) أظهرت إمكانية تداخل العلاقات بين مراقب الحسابات ومجلس إدارة الشركة التي يدقق حساباتها، ولعل فضيحة شركة إنرون الأمريكية خير مثال على ذلك (Gillan, 2007 : John). (٣١)

ظهرت المراجعات والقوانين لمعالجة عيوب ونواقص التطبيقالعملى مثل قانون ساربينز - أوكسلي الأمريكي الصادر فى سنة ٢٠٠٢، الذي نص على دور مهم للجنة الرقابة الداخلية ، وهي لجنة مستقلة عن إدارة الشركة تضم (٥) أعضاء بينهم خبير مالي (John E McEnroe : 2007) (٣٢) لا يتلقون أية أتعاب أو مزايا من الشركة أو شركاتها الشقيقة على أن تكون هي المسؤولة عن اختيار وتحديد أتعاب مراقب الحسابات الخارجي الذي يقدم إليها تقاريره أولا لضمان دقتها وعدالتها . كما تضمن القانون مواد لحماية من يتطوع من موظفي الشركة للإبلاغ عن مخالفات قانونية ومالية ترتكبها الشركات، فقد كانت السبب وراء الكشف عن تلاعبات المراجعين مع مجلس إدارة إنرون سيدة تعمل محاسبة في شركة أرثر أندرسون.(ندوة بوزارة المالية – دولة الكويت.2006) (٣٣)

جاء بالفقرات من رقم (١) الى رقم (٧) من البند الخامس من قواعد حوكمة الشركات التى أصدرتها وزارة الاستثمار المصرية (٣٢) فى عام (٢٠٠٥) ضمن فصل مراقب الحسابات

1- يكون للشركة مراقب حسابات لا تربطه بها علاقة عمل ويكون مستقل عن إداراتها الداخلية.
2- على مجلس الإدارة بناء على توصية لجنة المراجعة ترشيح مراقب الحسابات ممن تتوافر فيهم الكفاءة والسمعة والخبرة الكافيين، وأن تكون خبرته وكفاءته وقدراته متناسبة مع حجم وطبيعة نشاط الشركة ومن تتعامل معهم .
3- يجب أن يكون مراقب الحسابات مستقلاً عن الشركة وعن أعضاء مجلس إدارتها وألا يكون مساهماً فيها أو عضواً ذا خبرة فى مجلس إدارتها وأن يتم تعيينه بقرار من الجمعية العامة للشركة مع تحديد أتعابه السنوية.
4- يحضر مراقب الحسابات الجمعية العامة السنوية للشركة.
5- على مراقب حسابات الشركة الالتزام بمبادئ وقواعد المحاسبة المصرية من حيث المضمون لا الشكل فقط.
6- لا يجوز التعاقد مع مراقب حسابات الشركة لاداء أية اعمال اضافية للشركة

إلا بعد موافقة لجنة المراجعة على ألا يكون هذا العمل الإضافى من الأعمال التى تخضع لمراجعة أو تقييم أو إبداء رأى ذات مراقب الحسابات عند مراجعته لحسابات الشركة وقوائمها المالية كما يجب أن تتناسب أتعاب أداء الأعمال الإضافية مع طبيعة العمل المطلوب وألا تصل قيمتها بالنسبة لأتعاب مراقب الحسابات عن أعمال المراجعة إلى الحد الذى يهدد إستقلاله فى أداء عمله ، وفى جميع الأحوال يجب أن تعرض تلك التكليفات فى أول إجتماع تال للجمعية العامة للشركة.

7- يكون مراقب الحسابات مستقلاً ومحايداً فيما يبديه من أراء، ويجب أن يكون عمله محصناً ضد تدخل مجلس الادارة وألا يكون تقرير استمراره فى عمله وتقدير أتعابه مما يمكن أن يتحكم مجلس الادارة فيه.

الانه جاء فى فصل لجنة المراجعة بالبند السادس من ذات القواعد ما يلى :

1- تشكل لجنة المراجعة من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ويجب ألا يقل عدد أعضائها عن ثلاثة كما يجب أن يكون ضمن أعضائها أحد الخبراء فى الشئون المالية والمحاسبية. ويجوز تعيين عضو أو أكثر من خارج الشركة فى حالة عدم توافر العدد الكافى من اعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذين .

2- تتولى لجنة المراجعة فضلاً عن المهام المشار إليها فى هذه القواعد ما يلى :

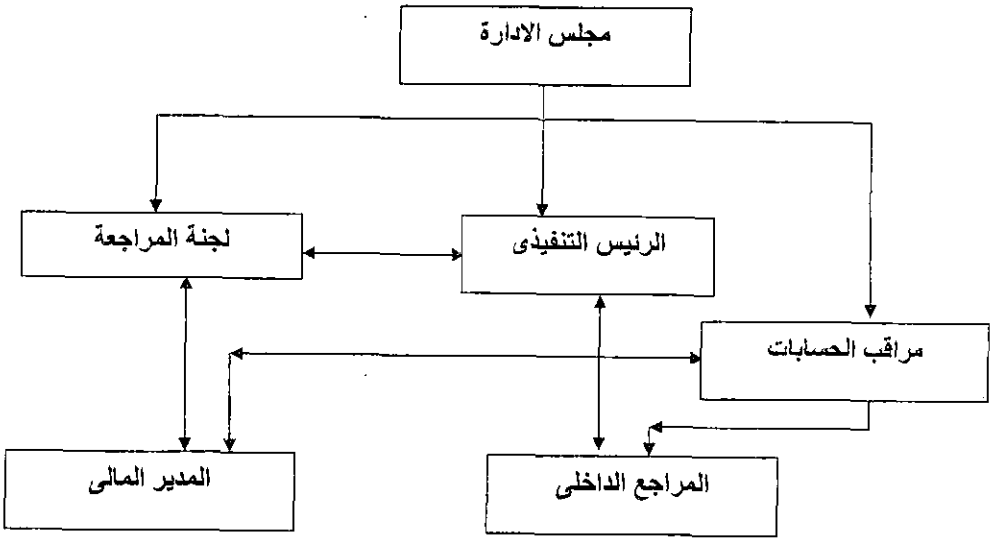
- تقييم كفاءة المدير المالى وباقى أفراد الإدارة المالية الرئيسيين
- دراسة نظام الرقابة الداخلية ووضع تقرير مكتوب عن رأيها وتوصياتها بشأنه.
- دراسة القوائم المالية قبل عرضها على مجلس الإدارة والإدلاء برأيها وتوصياتها بخصوصها.
- دراسة السياسات المحاسبية المستخدمة والإدلاء برأيه وتوصياتها بخصوصها.
- دراسة خطة المراجعة مع المراجع الخارجى والإدلاء بملاحظاتها عليها.
- دراسة ملاحظات المراجع الخارجى على القوائم المالية ومتابعة ما تم بشأنها.
- تقييم مؤهلات وكفاءة أداء وإستقلالية المراجع الخارجى وإقتراح تعيينه وتحديد أتعابه.
- إعتماد قيام المراجع الخارجى بعمليات إضافية والموافقة على أتعابه عن تلك العمليات.
- دراسة ومناقشة خطة إدارة المراجعة الداخلية وكفاءتها وقدراتها.
- دراسة تقارير المراجعة الداخلية والإجراءات التصحيحية لها.

3- يجب أن تجتمع اللجنة دورياً لبرنامج إجتماعات محدد وبما لا يقل عن مرة كل ثلاثة اشهر.

4- يجب أن تضع الشركة إمكانيات كافية تحت تصرف اللجنة لتساعدها على أداء عملها بما فى ذلك التصريح لها

بالإستعانة بالخبراء كلما كان ذلك ضرورياً .

والشكل التالى يبين مدى تأثير قواعد حوكمة الشركات على استقلالية مراقب الحسابات :



المبحث الرابع
دراسة ميدانية لبيان التأثير السلبى لقواعد حوكمة الشركات على إستقلالية مراقب الحسابات

أولا : الهدف من الدراسة :

تهدف الدراسة إلى التعرف على التأثير السلبى للقواعد التنفيذية لحوكمة الشركات الصادرة من هيئة سوق المال (الهيئة العامة للرقابة المالية) حالياً على إستقلالية مراقب الحسابات عند تكليفه بأعمال مهنية ضمن فريق لجنة المراجعة، من خلال دراسة ميدانية.

ثانيا : بيانات الدراسة

تستلزم هذه الدراسة نوعين من البيانات تتمثل فيما يلي:

أ- بيانات ثانوية :

وهى تلك التى أمكن الحصول عليها من خلال الاطلاع على أدبيات الفكر والتراث المحاسبى فيما يتعلق بموضوع الدراسة ومن خلالها أستخلص الباحث قائمتى الاستبيان ركزت الاولى على قياس واختبار الفرض الاول والقائمة الثانية على اختبار الفرض الثانى .

ب- بيانات أولية :

هي بيانات الجانب الميداني من الدراسة، والتي تم تجميعها لاختبار فرضيات الدراسة، ويتم ذلك من خلال عرض قائمتى الاستبيان والتي تشمل مجموعة من الأسئلة اللازمة لجمع البيانات المطلوبة

١-مجتمع الدراسة

روعي في اختيار مجتمع الدراسة الميدانية أن يكون مفرداتها من بين الأشخاص الذين تتوفر

لديهم الخبرة العلمية والعملية من مراقبى الحسابات لشركات الاموال التى تطبق قواعد حوكمة الشركات، لعينة من قطاع الاتصالات (شركات الاتصالات و صناعة البرمجيات العاملة فى مصر)، نظراً لإن أغلبية ذلك القطاع يقوم بمراجعة حساباته مراقبى حسابات من مكاتب المحاسبة المراسلة لمكاتب أجنبية بالاضافة إلى هيئة من أساتذة الجامعات من ذوى الاختصاص فى مجال المحاسبة والمراجعة لتدعيم الدراسة الميدانية بالبعد الاكاديمى.

٢-عرض الاستبيان

لم يقم الباحث بعمل دراسة استطلاعية نظراً لإنخفاض عدد الشركات التى تقوم بتطبيق قواعد حوكمة الشركات من شركات القطاع الذى وقع عليه الاختيار وفى ضوء ذلك قام الباحث بتوزيع (٨٠) استمارة، شملت (٤٠) استمارة للأكاديميين من أساتذة المحاسبة والمراجعة ، و(٤٠) استمارة لمراقبى حسابات شركات الاموال من يقومون بمراقبة حسابات القطاع الذى أختاره الباحث للدراسة الميدانية على مستوى المكاتب المهنية الخاصة أو من مراقبى حسابات الجهاز المركزى للمحاسبات وهو القطاع الذى تقوم معظم شركاته بتطبيق قواعد حوكمة الشركات وفق منشورات مركز المديرين التابع لوزارة الاستثمار وهو الجهة الحكومية المتبنية تنفيذ القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات.

اعتمد الباحث على طريقة التسليم والاستلام المباشر، وأحيانا أخرى على الارسال عن طريق البريد الالكترونى وتم دعوتهم جمعياً وحثهم على المساهمة في البحث .

بلغت الاستمارات التى لم يرد عليها أو بها فقد فى الاجابات أو غير تامة (١٤) استمارة وبالتالى الاستمارات التى جاءت صحيحة وقابلة للتحليل الاحصائى (٦٦) استمارة موزعة كما يلى :

جدول رقم (١) توزيع عينة الدراسة

م	فئات الدراسة	عينة الدراسة		عينة الدراسة الحقيقية	
		ك	%	ك	%
١	مراقبى الحسابات	٤٠	٥٠	٣٥	٥٣
٢	اكاديمين (أساتذة المحاسبة والمراجعة)	٤٠	٥٠	٣١	٤٧
	إجمالي	٨٠	١٠٠	٦٦	١٠٠

ثالثاً : متغيرات الدراسة بالنسبة لقائمة الاستقصاء الاولى :

1- المتغير التابع

يتضح من النموذج المقترح أن حوكمة الشركات دالة في إستقلالية مراقب الحسابات ، متمثلة فى العناصر التالية : تقديم خدمات إستشارية لفريق لجنة المراجعة ، تقديم خدمات مهنية لفريق لجنة إدارة المخاطر كخبير فى الشئون المالية والمحاسبية .

2- المتغير المستقل

أ- **المحور الاول :**

"عند قيام مراقب الحسابات بتكليفه بتقديم خدمات إستشارية لخدمة فريق (لجنة المراجعة) هل هذا العمل يؤثر على استقلاليته" عند مباشرته الاعمال التالية:

1- دراسة برنامج المراجعة الداخلية مع المراجع الداخلى وإبداء الملاحظات عليه .

2- دراسة هيكل الرقابة الداخلية المطبق وإظهار نقاط الضعف فيه.

3- دراسة تقارير المراجعة الداخلية ومتابعة وضع الاجراءات التصحيحية للملاحظات بها.

4- دراسة مشروع القوائم المالية التقديرية والموازنات التقديرية للتشغيل والانتاج.

5- دراسة السياسات المحاسبية المتبعة وإبداء الرأي والتوصية لمجلس الإدارة في شأنها.

6- الإحاطة بكافة التطورات الدولية من أزمات مالية متوقعة والتنبؤ بالعسر والاعسار المالى .

7- دراسة الموقف والحالة المالية للشركة لأغراض إعادة الهيكلة .

8- التوصية لمجلس الادارة بتدبير مصادر للتمويل لتغطية الاحتياجات ومتطلبات التشغيل.

ب- المحور الثانى :

"عند قيام مراقب الحسابات بتكليفه بتقديم خدمات مهنية فى فريق لجنة (إدارة ..

المخاطر) هل هذا العمل يؤثر على استقلاليته" عند مباشرته الاعمال التالية :

1- رسم السياسات وضع الإجراءات التنظيمية مع كافة المخاطر مثل مخاطر التشغيل ومخاطر السوق ومخاطر الائتمان.
2- الإشراف على عملية إدارة النقدية والمخازن بالشركة بغرض التحقق من مدى فاعليتها في تنفيذ الأعمال والمهام المحددة لها من قبل مجلس الإدارة.
3- دراسة مخاطر اختيارات وتركيبة محفظة الاوراق المالية التي تتعامل فيها الشركة.
4- متابعة المستويات الادارية العليا في الهيكل التنظيمي فى أداء أعمالهم (مراجعة إدارية) والتأكد من أنهم على دراية كاملة بها وبكيفية قياس نتائجها (الكفاءة والفاعلية).
5- أبداء الرأى فى التقارير التي يرفعها المديرين عن أعمالهم وما يرد بها من أخطاء أو مخالفات.
6- التحقق من وجود نظم فعال للمراجعة الداخلية على التشغيل الالكتروني للبيانات.

رابعاً : متغيرات الدراسة بالنسبة لقائمة الاستقصاء الثانية :المحور الثالث :

"هل التأهيل العلمى يعتبر عامل مؤثر على إستقلالية مراقب الحسابات عند تكليفه بتقديم خدمات مهنية للجان حوكمة الشركات":

1- المتغير التابع

يتضح من النموذج المقترح أن مراقب الحسابات المؤهل علمياً وعملياً المكلف بتقديم خدمات إستشارية ومهنية لخدمة فريق لجنة المراجعة ولجنة إدارة المخاطر دالة فى إستقلالية مراقب الحسابات متمثلة فى العناصر التالية : المستوى التعليمى الجيد ، عامل الخبرة المهنية ، التدريب المستمر ، الشهادات المهنية .

2-المتغير المستقل

1- المستوى التعليمى الجيد
2- عامل الخبرة المهنية والمحتوى المعلوماتى
3- التدريب المستمر
4- الشهادات المهنية المحلية والدولية

خامساً : اختبار ثبات الاستقصاء:

استخدم الباحث معامل (ألفاكرومباك alpha cronbac) وهي طريقة لاختبار ثبات الاستبيان

ويبين الجدول التالي أن معاملات الثبات مرتفعة كما يلي:

جدول رقم (٢) معامل ثبات وصدق قائمتى الاستقصاء

محاور الاستقصاء	معامل ألفا كرومباك
قائمة الاستقصاء الاولى :	
1- قيام مراقب الحسابات بتقديم خدمات إستشارية لخدمة فريق (لجنة المراجعة) ***المحور الاول***	٠,٩٥٦
2- قيام مراقب الحسابات بتقديم خدمات مهنية لخدمة فريق (لجنة إدارة المخاطرة) ***المحور الثانى***	٠,٨٤٥
قائمة الاستقصاء الثانية : *المحور الثالث*	

1- المستوى التعليمى الجيد	٠,٨٤٣
2- عامل الخبرة المهنية والمحتوى المعلوماتى	٠,٩١٤
3- التدريب المستمر	٠,٨٩١
4- الشهادات المهنية المحلية والدولية	٠,٧٩٨

يتضح من الجدول بعاليه أن معاملات ألفاكرومباك تراوحت بين ٠,٩٥٦ & ٠,٧٩٨ لمحاور الدراسة وجميعها تطمئن إلى ثبات أداة الدراسة، ويود الباحث أن يشير إلى أن معامل ألفاكرومباك قيمته تتراوح بين الصفر والواحد، وكلما اقتربت من الواحد دل ذلك على وجود ثبات عالي يطمئن إلى صدق أداة الدراسة.

سادسا : الاسلوب الاحصائى المستخدم:

استخدام الباحث برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية المعروف باسم (SPSS) Statistical Package for Social Sciences و ما يندرج تحته من تحليل عبر التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية والوظيفية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها ، كما تم حساب المتوسطات الحسابية وذلك لمعرفة مدى ارتفاع وانخفاض استجابات عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات قائمتى الاستقصاء ، ومن خلاله يمكن ترتيب العبارات من حساب الانحرافات بالاضافة إلى معرفة مدى انحراف استجابات غينة الدراسة لكل عبارة من العبارات الواردة بقائمتى الاستقصاء.

كما تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية التي تتمثل فيما يلي:

- حساب معامل الارتباط بين المتغير المستقل و المتغير التابع لمعرفة نوعية واتجاه العلاقة التي تربطهما.
- حساب معامل التحديد لمعرفة نسبة تفسير المتغير المستقل للمتغير التابع.
- استعمال اختبار فيشر(fisher test) بمستوى معنوية = ٠,٠٥ لاختبار صدق النموذج.
- استعمال اختبار ستيودنت (student test) بمستوى معنوية = ٠,٠٥ لاختبار مستوى المعنوية.

سابعا : خصائص العينة

1- **المؤهل العلمى :** يوضح الجدول التالى خصائص العينة موزعة على الشهادات العليا لافراد العينة

جدول رقم (٣) توزيع أفراد العينة على الشهادات العليا

بيان	مراقبى الحسابات		الاكاديمين		الاجمالى	
	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	النسبة
ماجستير	٨	٢٢%	٩	٢٨ %	١٧	٢٦%
دكتوراه	٣	٩ %	٢٢	٧٢ %	٢٥	٣٨%
النسبة من اجمالى العينة	٣٥	٣١ %	٣١	١٠٠ %	٦٦	

يتضح من الجدول بعاليه أن نسبة الحاصلين على شهادات الدكتوراه من الاكاديمين بلغ ٧٢ % والماجستير ٢٨ % اما الشهادات العليا فى مراقبى الحسابات

كانت أقل حيث بلغ الحاصلين على الدكتوراه ٩ % والماجستير ٢٢ %. وبالتالى فالحاصلين على درجة الدكتوراه أكبر فى الاكاديمين وهذا شيء طبيعى ويلاحظ ان النسب بعاليه للحاصلين فقط من مراقبى الحسابات وليس جميع افراد العينة حاصلين على شهادات عليا.

2- **التخصص المهنى :** يوضح الجدول التالى خصائص العينة موزعة على التخصصات العلمية.

جدول رقم (٤) توزيع أفراد العينة على التخصصات العلمية

بيان	مراقبى الحسابات		الاكاديمين	
	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة
محاسبة	٣٥	%١٠٠	٣١	% ١٠٠
شهادات مهنية CPA-CMA	١٨	% ٥٢	٩	% ٢٨
الاجمالى	٣٥		٣١	

يتضح من الجدول بعاليه ان الحاصلين على تخصص محاسبة بين مراقبى الحسابات والاكاديمين بالكامل ١٠٠ % وذلك طبيعى لمزاولة المهنة ، بينما نسبة الحاصلين على الشهادات المهنية لدى مراقبى الحسابات أكبر من الاكاديمين .

ثامناً : تحليل الاستقصاء

اعتمدنا في أخذ طبيعة كل سؤال عند التحليل من حيث كونه سلبيا أو إيجابيا، واستخلاص النتائج النهائية على الوسط الفرضي (٣,٢) ليكون أكثر قوة من الوسط المطلق (٣) نظراً لإن التعامل يتم مع بيانات نوعية قد تكون الإجابات فيها غير موضوعية وتحتمل درجة من عدم الدقة ، حيث تم استخدام مقياس ليكرت الخمسى على النحو التالى :

أوافق بشدة	أوافق	لا أعلم	أرفض	أرفض بشدة

-من ١ إلى ١,٨ تمثل أرفض بشدة.
-من ١,٨١ إلى ٢,٦ تمثل أرفض.
-من ٢,٦١ إلى ٣,٤ تمثل لآ أعلم.
-من ٣,٤١ إلى ٤,٢ تمثل أوافق.
-من ٤,٢١ إلى ٥ تمثل أوافق بشدة.

بالاضافة لما سبق تم حساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والرتب لاغراض عرض النتائج لإجابات عينة الدراسة.
وتشير الجداول التالية عرض نتائج الاستقصاءات لعينة الدراسة من مراقبى الحسابات والاكاديمين على إجابات المستقصين حول الخدمات المقدمة من مراقب الحسابات إلى لجان حوكمة الشركات ومدى تأثير إستقلاليته على قيامه بتقديم تلك الخدمات وتأهيله العلمى والعملى كما يلى :

جدول (٥)

نتائج أراء عينة الدراسة من

مراقبى الحسابات

حول الخدمات المقدمة الى لجان حوكمة الشركات

م	العبارات عدد العينة = ٣٥ مراقب حسابات		الاستجابات					المؤشرات الاحصائية		
			موافق بشدة	موافق	لا اعلم	ارفض	إرفض بشدة	الوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	الرتبة
1-	عند قيام مراقب الحسابات بتقديم خدمات إستشارية لخدمة فريق (لجنة المراجعة) هل هذا العمل يؤثر على استقلاليته عند مباشرته الاعمال التالية:	ت								
		%								
١/١ A1	دراسة برنامج المراجعة الداخلية مع المراجع الداخلى وإبداء الملاحظات عليه	ت	١٦	١٦	٢	--	١	٤,٣١	٠,٨٣٢	١
		%	٤٦	٤٦	٦	--	١			
٢/١ A2	دراسة هيكل الرقابة الداخلية المطبق وإظهار نقاط الضعف فيه.	ت	١٧	١٥	١	--	٢	٤,٢٩	٠,٩٨٧	٢
		%	٤٩	٤٣	٣	--	٦			
٣/١ A3	دراسة تقارير المراجعة الداخلية ومتابعة وضع الاجراءات التصحيحية للملاحظات بها.	ت	١١	١٨	٥	١	--	٤,١١	٠,٧٥٨	٧
		%	٣١	٥١	١٤	٣	--			
٤/١ A4	دراسة مشروع القوائم المالية التقديرية والموازنات التقديرية للتشغيل والانتاج	ت	١٦	٩	٩	١	--	٤,١٤	٠,٩١٢	٦
		%	٤٦	٢٦	٢٦	٣	--			
٥/١ A5	دراسة السياسات المحاسبية المتبعة وإبداء الرأي والتوصية لمجلس الإدارة في شأنها	ت	١٧	٩	٥	٣	١	٤,٠٩	١,١٢	٨
		%	٤٩	٢٦	١٤	٩	٣			
٦/١ A6	الإحاطة بكافة التطورات الدولية من أزمات مالية متوقعة والتنبؤ بالعسر والاعسار المالى	ت	١٢	٢٠	٢	--	١	٤,٢٠	٠,٧٩٧	٤
		%	٣٤	٥٧	٦	--	٣			
٧/١ A7	دراسة الموقف والحالة المالية للشركة لأغراض إعادة الهيكلة	ت	١٨	١٢	٣	١	١	٤,٢٩	٠,٩٥٧	٣
		%	٥١	٣٤	٩	٣	٣			
٨/١ A8	التوصية لمجلس الادارة بتدبير مصادر للتمويل لتغطية الاحتياجات ومتطلبات التشغيل	ت	١٣	١٧	٣	٢	--	٤,١٧	٠,٨٢٢	٥
		%	٣٧	٤٩	٩	٦	--			
2-	عند قيام مراقب الحسابات بتقديم خدمات مهنية لخدمة فريق لجنة (إدارة المخاطر) هل هذا العمل يؤثر على استقلاليته عند مباشرته الاعمال	ت								
		%								

التالية :										
١/٢ R1	رسم السياسات ووضع الإجراءات التنظيمية للتعامل مع كافة المخاطر مثل مخاطر التشغيل ومخاطر السوق ومخاطر الائتمان	ت	١٣	١٢	٩	١	--	٤,٠٦	٠,٨٧٣	٥
		%	٣٧	٣٤	٢٦	٣	--			
٢/٢ R2	الإشراف على عملية إدارة النقدية والمخازن بالشركة بغرض التحقق من مدى فاعليتها في تنفيذ الأعمال والمهام المحددة لها من قبل مجلس الإدارة	ت	١٣	١٥	٧	--	--	٤,١٧	٠,٧٤٧	٣
		%	٣٧	٤٣	٢٠	--	--			
٣/٢ R3	دراسة مخاطر اختيارات وتركيبة محفظة الاوراق المالية التي تتعامل فيها الشركة	ت	١٢	١٦	٦	--	١	٤,٠٩	٠,٨٨٧	٤
		%	٣٤	٤٦	١٧	--	٣			
٤/٢ R4	متابعة المستويات الادارية العليا في الهيكل التنظيمى في أداء أعمالهم (مراجعة إدارية) والتأكد من أنهم على دراية كاملة بها وبكيفية قياس نتائجها (الكفاءة والفاعلية).	ت	١٥	١٧	٢	١	--	٤,٣١	٠,٧١٨	١
		%	٤٣	٤٩	٦	٣	--			
٥/٢ R5	أبداء الرأى فى التقارير التي يرفعها المديرين عن أعمالهم وما يرد بها من أخطاء او مخالفات	ت	١٤	١٣	٨	--	--	٤,١٧	٠,٧٨٥	٢
		%	٤٠	٣٧	٢٣	--	--			
٦/٢ R6	التحقق من وجود نظم فعال للمراجعة الداخلية على التشغيل الالكترونى للبيانات	ت	١٤	١١	٥	٢	٣	٣,٨٩	١,٢٥	٦
		%	٤٠	٣١	١٤	٦	٩			
3- أى من العوامل التالية يؤثر على إستقلالية مراقب الحسابات عند تكليفه بالقيام بتقديم خدمات إستشارية ومهنية لخدمة فريق لجنة المراجعة وإدارة المخاطر باعتباره خبير فى الشئون المالية والمحاسبية										
١/٣ T1	المستوى التعليمى الجيد	ت	١٢	٢٠	٣	--	--	٤,٢٦	٠,٦١١	٣
		%	٣٤	٥٧	٩	--	--			
٢/٣ T2	الخبرة المهنية والمحتوى المعلوماتى من قواعد المعرفة	ت	١٧	١٢	٦	--	--	٤,٣١	٠,٧٥٨	٢
		%	٤٩	٣٤	١٧	--	--			
٣/٣	الدورات التدريبية و التدريب	ت	١١	١٣	٤	٦	١	٣,٧٧	١,١٦٥	٤

T3	المستمر	%	٣١	٣٧	١١	١٧	٣			
٤/٣	الشهادات المهنية المحلية	ت	١٨	١٤	٢	١	--	٤,٤٠	٠,٧٣٦	١
T4	والدولية (CPA-CMA-CA-CFA)	%	٥١.	٤٠	٦	٣	--			

يتضح من تحليل جدول رقم (٥) أن إجابات مراقبى الحسابات تركزت معظمها حول الموافقة على أن إستقلاليتة مراقب الحسابات تتأثر عند قيامه بتقديم خدمات إستشارية للجنة المراجعة وخدمات مهنية للجنة إدارة المخاطر من اللجان المشكلة لقواعد حوكمة الشركات مما يؤثر على إستقلاليته و يتضح هذا من النسب المئوية لاجابات العينة من مراقبى الحسابات والتى تراوحت لدى الغالبية ما بين 75 --- 90 % ولكن أختلفت ترتيب العبارات لدى البعض إلا أنه أيدت الغالبية العظمى الترتيب للعبارات على النحو الموضح بعاليه وكانت ترتيبها كما يلى :

1- عند قيام مراقب الحسابات بتقديم خدمات إستشارية للجنة المراجعة فإن قيامه بتقديم الخدمة التالية: **"دراسة برنامج المراجعة الداخلية مع المراجع الداخلى وإبداء الملاحظات عليه" (A1) من أكثر الخدمات تاثراً بإستقلاليته بينما يأتى فى آخر الترتيب " دراسة السياسات المحاسبية المتبعة وإبداء الراي والتوصية لمجلس الإدارة في شأنها" (A5)**

2- عند قيام مراقب الحسابات بتقديم خدمات مهنية للجنة إدارة المخاطر فإن قيامه بتقديم " **متابعة المستويات الادارية العليا في الهيكل التنظيمى فى أداء أعمالهم (مراجعة إدارية) والتأكد من أنهم على دراية كاملة بها وبكيفية قياس نتائجها (الكفاءة والفاعلية)." (R4) من أكثر الخدمات تاثراً بإستقلاليته بينما يأتى فى آخر الترتيب "التحقق من وجود نظم فعال للمراجعة الداخلية على التشغيل الالكترونى للبيانات " (R6)**

3- يعتبر التأهيل العلمى والمهنى عاملاً مؤثراً على إستقلالية مراقب الحسابات عند تكليفه بتقديم خدمات إستشارية و مهنية إلى لجنة المراجعة فكانت عبارة " **الشهادات المهنية المحلية والدولية (CPA-CMA-CA-CFA) : (T4) من أكثر الخدمات تاثراً بإستقلاليته بينما يأتى فى**

جدول (٦)

نتائج أراء عينة الدراسة من

الاكاديمين (أساتذة المحاسبة والمراجعة)

حول الخدمات المقدمة الى لجان حوكمة الشركات

م	العبارات عدد العينة = ٣١ أكاديمى		الاستجابات					المؤشرات الاحصائية		
			موافق بشدة	موافق	لا أعلم	أرفض	إرفض بشدة	الوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	الرتبة
1-	عند قيام مراقب الحسابات بتقديم خدمات إستشارية لخدمة فريق (لجنة المراجعة) هل هذا العمل يؤثر على استقلاليته عند مباشرته الاعمال التالية:	ت								
		%								
١/١ A1	دراسة برنامج المراجعة الداخلية مع المراجع الداخلى وإبداء الملاحظات عليه	ت	١٣	١٥	٣	--	--	٤,٣٢	٠,٦٥٣	٣
		%	٤٢	٤٨	١٠	--	--			
٢/١ A2	دراسة هيكل الرقابة الداخلية المطبق وإظهار نقاط الضعف فيه.	ت	١٦	١٢	٣	--	--	٤,٤٢	٠,٦٧٢	١
		%	٥٢	٣٩	١٠	--	--			
٣/١ A3	دراسة تقارير المراجعة الداخلية ومتابعة وضع الاجراءات التصحيحية للملاحظات بها.	ت	١٠	١٤	٧	--	--	٤,١٠	٠,٧٤٦	٧
		%	٣٢	٤٥	٢٣	--	--			
٤/١ A4	دراسة مشروع القوائم المالية التقديرية والموازنات التقديرية للتشغيل والانتاج	ت	١٤	٩	٧	١	--	٤,١٦	٠,٨٩٨	٦
		%	٤٥	٢٩	٢٣	٣	--			
٥/١ A5	دراسة السياسات المحاسبية المتبعة وإبداء الرأي والتوصية لمجلس الإدارة في شأنها	ت	١٥	١٠	٦	--	--	٤,٢٩	٠,٧٨٣	٥
		%	٤٨	٣٢	١٩	--	--			
٦/١ A6	الإحاطة بكافة التطورات الدولية من أزمات مالية متوقعة والتنبؤ بالعسر والاعسار المالى	ت	١٢	١٧	٢	--	--	٤,٣٢	٠,٥٩٩	٤
		%	٣٩	٥٥	٦	--	--			
٧/١ A7	دراسة الموقف والحالة المالية للشركة لأغراض إعادة الهيكلة	ت	١٦	١٢	٢	--	١	٤,٣٥	٠,٨٧٧	٢
		%	٥٢	٣٩	٦	--	٣			

٨/١ A8	التوصية لمجلس الادارة بتدبير مصادر للتمويل لتغطية الاحتياجات ومتطلبات التشغيل	ت	٧	١٣	١١	--	--	٣,٨٧	٠,٧٦٣	٨
		%	٢٣	٤٢	٣٥	--	--			
	2- عند قيام مراقب الحسابات بتقديم خدمات مهنية لخدمة فريق لجنة (إدارة المخاطر) هل هذا العمل يؤثر على استقلاليته عند مباشرته الاعمال التالية :	ت								
		%								
١/٢ R1	رسم السياسات ووضع الإجراءات التنظيمية للتعامل مع كافة المخاطر مثل مخاطر التشغيل ومخاطر السوق ومخاطر الائتمان	ت	١٥	٨	٨	--	--	٤,٢٣	٠,٨٤٥	٤
		%	٤٨	٢٦	٢٦	--	--			
٢/٢ R2	الإشراف على عملية إدارة النقدية والمخازن بالشركة بغرض التحقق من مدى فاعليتها في تنفيذ الأعمال والمهام المحددة لها من قبل مجلس الإدارة	ت	١٠	١٦	٥	--	--	٤,١٦	٠,٦٨٨	٥
		%	٣٢	٥٢	١٦	--	--			
٣/٢ R3	دراسة مخاطر اختيارات وتركيبة محفظة الاوراق المالية التي تتعامل فيها الشركة	ت	١٧	١١	٣	--	--	٤,٤٥	٠,٦٧٥	١
		%	٥٥	٣٥	١٠	--	--			
٤/٢ R4	متابعة المستويات الادارية العليا في الهيكل التنظيمى في أداء أعمالهم (مراجعة إدارية) والتأكد من أنهم على دراية كاملة بها وبكيفية قياس نتائجها (الكفاءة والفاعلية).	ت	١٢	١٥	٤	--	--	٤,٢٦	٠,٦٨٢	٣
		%	٣٩	٤٨	١٣	--	--			
٥/٢ R5	ابداء الرأى فى التقارير التي يرفعها المديرين عن أعمالهم وما يرد بها من أخطاء أو مخالفات	ت	١٧	٥	٩	--	--	٤,٢٦	٠,٨٩٣	٢
		%	٥٥	١٦	٢٩	--	--			
٦/٢ R6	التحقق من وجود نظم فعال للمراجعة الداخلية على التشغيل الالكترونى للبيانات	ت	١٤	٨	٧	٢	--	٤,١٠	٠,٩٧٨	٦
		%	٤٥	٢٦	٢٣	٦	--			
	3- أى من العوامل التالية يؤثر على إستقلالية مراقب الحسابات عند تكليفه بالقيام بتقديم خدمات إستشارية ومهنية لخدمة فريق لجنة المراجعة وإدارة المخاطر باعتباره خبير فى الشئون المالية والمحاسبية :									
١/٣	المستوى التعليمى الجيد	ت	١٤	١٠	٦	١	--	٤,١٩	٠,٨٧٣	٣

T1			٤٥	٣٢	١٩	٣	--			
٢/٣	الخبرة المهنية والمحتوى	ت	٩	١٢	٩	١	--	٣,٩٤	٠,٨٥٤	٤
T2	المعلوماتى من قواعد المعرفة	%	٢٩	٣٩	٢٩	١	--			
٣/٣	الدورات التدريبية و التدريب	ت	١٥	٨	٧	١	--	٤,١٩	٠,٩١٠	٢
T3	والتعلم المستمر	%	٤٨	٢٦	٢٣	٣	--			
٤/٣	الشهادات المهنية المحلية	ت	١٢	١٠	٨	--	--	٤,١٠	٠,٨٣١	١
T4	والدولية (CPA-CMA-CA-CFA)	%	٤٠	٣٣	٢٧	--	--			

يتضح من جدول رقم (٦) أن إجابات الاكاديمين تركزت معظمها حول الموافقة على أن إستقلاليتة مراقب الحسابات تتأثر عند قيامه بتقديم خدمات إستشارية للجنة المراجعة وخدمات مهنية للجنة إدارة المخاطر من اللجان المشكلة لقواعد حوكمة الشركات مما يؤثر على إستقلاليته و يتضح هذا من النسب المئوية لاجابات العينة من اساتذة المحاسبة والمراجعة والتى تراوحت لدى الغالبية ما بين ٨٠ --- ٩٥ % ولكن هناك تباين فى ترتيب العبارات لدى البعض وتناول الترتيب للعبارات على النحو الموضح بعاليه وكانت ترتيبها كما يلى :

1- عند قيام مراقب الحسابات بتقديم خدمات إستشارية للجنة المراجعة **فإن قيامه بتقديم " دراسة هيكل الرقابة الداخلية المطبق وإظهار نقاط الضعف فيه" (A2) من أكثر الخدمات تأثراً بإستقلاليته بينما يأتى فى آخر الترتيب " التوصية لمجلس الادارة بتدبير مصادر للتمويل لتغطية الاحتياجات ومتطلبات التشغيل " (A8) ويعد هذا تطابق بين أفراد العينتين.**

2- عند قيام مراقب الحسابات بتقديم خدمات مهنية للجنة إدارة المخاطر **فإن قيامه بتقديم " دراسة مخاطر اختيارات وتركيبة محفظة الاوراق المالية التي تتعامل فيها الشركة" (R3)** من أكثر الخدمات تأثراً بإستقلاليته بينما يأتى فى آخر الترتيب **"التحقق من وجود نظم فعال للمراجعة الداخلية على التشغيل الالكترونى للبيانات " (R6)** مما يتفق مع رآى اجابات عينة مراقبى الحسابات.

3- **يعتبر التأهيل العلمى والمهنى عاملاً مؤثراً على إستقلالية مراقب** الحسابات عند تكليفه بتقديم خدمات إستشارية و مهنية إلى لجنة

المراجعة فكانت عبارة " الشهادات المهنية المحلية والدولية (CPA-CMA-CA-CFA) : (T4) من أكثر الخدمات تأثراً بإستقلاليته بينما يأتى فى آخر الترتيب " الخبرة المهنية والمحتوى المعلوماتى من قواعد المعرفة " (T2)

ويتضح ايضا من تحليل تلك البيانات على مستوى فئات عينتى الدراسة أن هناك اتفاق تام على أن إستقلالية مراقب الحسابات تتأثر بالسلب عند تكليفه بالقيام بتقديم خدمات مهنية أو إستشارية للجنتى المراجعة وإدارة المخاطر من اللجان المشكلة وفق القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات والتى أصدرتها وزارة الاستثمار فى سنة ٢٠٠٥ وذلك واضح من الاتفاق على بعض العبارات التى أتفق عليها المستقصين ، الامر الذى يشير عن قرب إلى نتائج اختبارات الفروض

تاسعا : نتائج أختبارات الفروض :

الفرض الاول :

" لا توجد فروق دالة إحصائية بين اجابات فئات الدراسة (مراقبى الحسابات والاكاديمين) حول وجود اختلاف جوهرى لتأثير قواعد حوكمة الشركات الأمرة بتشكيل لجنة المراجعة ولجنة إدارة المخاطر عند طلبها من مراقب الحسابات بتقديم خدمات مهنية وإستشارية إضافية منه فإن تلك الاعمال تؤثر على إستقلاليته "

من خلال تحليل مخرجات برنامج (SPSS) الموضحة فى (ملحق رقم : ٢) للمحاور الاولى والثانية من قائمة الاستقصاء (ملحق رقم : ١) فيما يتعلق بتحليل التباين فى اتجاه واحد للعبارات المستخدمة فى الاستبيانات يتضح ما يلى :

1- تركزت الغالبية العظمى لاجابات العينة حول موافق وموافق بشدة وهذا يتضح من المتوسطات الحسابية والتى أغلبيتها تدور حول مدى (٤,٧ – ٣,٩) وهى قيم تتناول قياس المدرج الاول والثانى من مقياس ليكرت (موافق بشدة ، موافق)

2- مستوى المعنوية عند ٩٥ % وفق نتائج التحليل الاحصائى مقبولة بالكامل لإنعدام نتائج رفض العبارات فحالات الرفض ليست قليلة بل نادرة وذلك راجع إلى قوة عامل الخبرة المهنية لدى المستقصين ، فعلى مستوى مراقبى الحسابات عدد الحاصلين على شهادات مهنية يصل إلى أكثر من ٥٠ % و الحاصلين على شهادات الدكتوراه يصل إلى أكثر من ٧٠ % من الاكاديمين .

3- قيمة T المحسوبة لدى جميع أفراد عينة الدراسة فى تحليل المخرجات عند مراقبى الحسابات والاكاديمين أكبر من قيمتها الجدولية.

مما يشير إلى رفض صحة فرض العدم وقبول الفرض البديل :

بأنه عند تكليف مراقب الحسابات بالقيام بتقديم خدمات مهنية وإستشارية إلى لجان حوكمة الشركات (لجنتى المراجعة وإدارة المخاطر) يؤثر على إستقلالية مراقب

الحسابات والذى عينته الجمعية العمومية بناء على إقتراح من مجلس الادارة ولجنة المراجعة المشكلة وفق القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات. وبالتالى :

"يوجد تأثير لقواعد حوكمة الشركات (لجنة المراجعة ولجنة إدارة المخاطر) على إستقلالية مراقب الحسابات عند تكليفه بتقديم خدمات إضافية (مهنية أوإستشارية) "

الفرض الثانى :

" لا توجد فروق دالة إحصائية بين اجابات فئات الدراسة (مراقبى الحسابات والاكاديمين) حول وجود اختلاف جوهرى ناتج من تأثير قواعد حوكمة الشركات على إستقلالية مراقب الحسابات فيما يتعلق بأهليته العلمية والمهنية عند تكليفه بالقيام بتقديم خدمات مهنية إلى لجنة المراجعة ولجنة إدارة المخاطر"

من خلال تحليل مخرجات برنامج (SPSS) الموضحة فى (ملحق رقم : ٢) للمحور الثالث من الاستقصاء (ملحق رقم : ١) فيما يتعلق بتحليل التباين فى اتجاه واحد للعبارات المستخدمة فى الاستبيانات يتضح ما يلى :

1- اتفقت عينتى الدراسة على أن عامل الشهادات المهنية التى يحصل عليها مراقب الحسابات تؤثر بشكل قوى جداً على إستقلاليتة عند تكليفه بالقيام بتقديم خدمات مهنية أو إستشارية إلى لجنتى المراجعة وإدارة المخاطر ، كما يتضح من (جدول رقم : ٧) فى عبارة "

الشهادات المهنية المحلية والدولية (CPA-CMA-CA-CFA) : (T4)

وفى نظر الباحث أن ذلك عامل يعد من العوامل القوية فى التأثير فكلما كان مراقب الحسابات حاصل على العديد من الشهادات المهنية و المؤهلة لمزاولة المهنة وخاصة الشهادات الاجنبية مثل (CPA—CMA) كلما كان ذلك له علاقة قوية بإستقلاليته ، لانها تعد عامل حاكم فى قدرة مراقب الحسابات على تقديم المشورة والنصح والارشاد بشكل يدعمه بالاستقلالية لكفاءته لزيادة ثقته فى محتواه العلمى والمهنى .

2- تحليل مستوى المعنوية (T test) عند مستوى ٩٥ % أن (T) المحسوبة أكبر من (T) الجدولية مما يشير إلى رفض صحة الفرض العدم وقبول الفرض البديل بالشكل الذى يشير إلى أن الاتفاق التام بين أفراد العينتين لم يأتى عشوائيا ولكن **لانها عينة خبرتها عالية فكانت إجاباتها متخصصة فى الفهم العميق لتأثير عوامل الخبرة والتدريب المستمر وحصول مراقب الحسابات على الشهادات المهنية المتخصصة**

من الامور الحاكمة فى دعم إستقلاليته عند تكليفه بالقيام بتقديم خدمات إضافية سواء أكانت مهنية أو إستشارية إلى لجنتى المراجعة أو إدارة المخاطر.

مما يشير إلى رفض صحة فرض العدم وقبول الفرض البديل :
بأن التأهيل العلمى والعملى يعتبر من العوامل المؤثرة على إستقلالية مراقب

1- تقدير نموذج الدراسة
من خلال المعالجة الإحصائية لإجابات أفراد عينة الدراسة المشار إليها في الاستبيانات
باستخدام برنامج (SPSS) اتضح أن الاتجاه العام لنموذج الدراسة يمثل علاقة خطية مستقيمة،
(Y = aX + b) .أو ص = أ + ب س
لذلك تم الاعتماد في تمثيله على معادلة الخط المستقيم

حوكمة المؤسسات : (ص)
إستقلالية مراقب الحسابات : (س)
ومن خلال مخرجات البرنامج الموضحة بملحق الدراسة (رقم : ٢) يأخذ النموذج الشكل التالى :

ص = ٠,٣٢٥ + ٠,٨٧٧ س

2- تقييم نموذج الدراسة
لاغراض قياس جودة وفعالية الدراسة قام الباحث بتمثيل نموذج الدراسة للعلاقة بين حوكمة الشركات و إستقلالية مراقب الحسابات ، قام الباحث باختبار لمعنوية العلاقة الإحصائية التى توصل اليها من خلال المقاييس التالية :
معامل الارتباط ، معامل التحديد ، اختبار فيشر ، واختبار ستيودنت.
أ -معامل الارتباط : (R)
الحسابات عند تكليفه بالقيام بتقديم خدمات مهنية وإستشارية إلى لجان حوكمة الشركات (لجنتى المراجعة وإدارة المخاطر).

عاشراً : التحليل الإحصائي الاستدلالي
من اجل الحصول على نموذج الدراسة والذى يعبر عن العلاقة بين حوكمة الشركات وإستقلالية مراقب الحسابات عند قيامه بتقديم خدمات مهنية وإستشارية إلى لجنتى المراجعة وإدارة المخاطر
يتم تقدير معلمات النموذج كما يلى :

معامل الارتباط بين حوكمة المؤسسات وإستقلالية مراقب الحسابات = ٠,٨٩٦
مما يدل على أن هناك علاقة خطية طردية قوية بينهما.
ب - معامل التحديد : (R^2)
يستخدم معامل التحديد لمعرفة مقدار تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع، وذلك من خلال
النموذج الرياضي المختار للتعبير عن علاقة (ص) و ب (س) فكلما كانت قيمة معامل التحديد قريبة من (١) صحيح كلما كانت العلاقة بينهما قوية ومتينة ، أي أن نسبة تفسير إستقلالية مراقب الحسابات لحوكمة الشركات للتغيرات = ٠,٨٠٣ بما يعادل ٨٠ % تقريبا بما يعادل أن 80 % من التغيرات فى المتغير التابع (ص) يرجع التغيير فيها إلى المتغير المستقل (س)

ت - اختبار فيشر
يتمثل اختبار فيشر في اختبار الفرضية للنموذج المقترح ومدى موضوعية قيمة معامل التحديد ، لاغراض ذلك، نقوم بمقارنة القيمة الفعلية المستخرجة من جدول مقياس فيشر (F tab) .والقيمة الحرجة أو الجدولية (F real)
وحيث أن القيمة الجدولية (٩,٣٤) أقل من القيمة المحسوبة (١١٠.٩٠٧) لذلك نقبل النموذج ومن ثم فالنموذج مقبول

ث - ا **اختبار ستيودنت** لاختبار قيمة معلمات النموذج :

- **مقدار الثابت (أ)**

يستخدم اختبار ستيودنت لاختبار معلمة النموذج (أ) والتى = ٠,٣٢٥ من خلال استخراج قيمة (T) ومقارنتها بقيمته المحسوبة وحيث أن القيمة المحسوبة = (٠,٨٨٩) أقل من القيمة الجدولية (٦,٤٥) فهذا يدل على رفض قيمة المعلمة (أ) أي أنه لا يوجد تأثير لإستقلالية مراقب الحسابات على حوكمة الشركات عند درجات حرية (ن – 1) = ٦٥ فيما يتعلق بقيمة (أ) والتى = ٠,٣٢٥

- **مقدار التغير المعلمة (ب)**

بأستخدام اختبار ستيودنت لاختبار معلمة النموذج (ب) والتى = ٠,٨٧٧ من خلال استخراج قيمة (T) ومقارنتها بقيمته المحسوبة وحيث أن القيمة المحسوبة = (١٠,٥٣١) أكبر من القيمة الجدولية (٢,٣٨) فهذا يدل على قبول قيمة المعلمة (ب)

أي أنه يوجد تأثير لإستقلالية مراقب الحسابات على حوكمة الشركات عند درجات حرية (ن – 1) = ٦٥ فيما يتعلق بقيمة (ب) والتى = ٠,٨٧٧

وبالتالى فنموذج الدراسة المقبول كما يلى :

ص = ٠,٨٧٧ س

حيث ..... ص : حوكمة الشركات

س : إستقلالية مراقب الحسابات .

• مقترح للحد من التأثيرات السلبية لقواعد حوكمة الشركات لتفعيل إستقلالية مراقب الحسابات

أن الأمر الذي يتطلب التأهيل الكافي لمراقبى الحسابات لمسايرة الأنظمة العالمية في تقديم الخدمات المهنية والمشاركة فى تقديم خدمات مهنية للجنة المراجعة ولا سيما وإن جميع الشركات اليوم تتجه إلى إطلاق نظام حوكمة الشركات لإعطاء صورة أكثر شفافية ومصداقية للمساهمين من أجل الحفاظ على مسيرة التقدم للمنشأة وضمان البقاء في دنيا الأعمال ومن المحتمل ان يستعان بمراقب الحسابات فى لجنة المراجعة والتى من مهامها مراقبة اعمال مجلس الادارة.

(1) مساندة الجهود التي تبذلها التنظيمات المهنية في مصر للارتقاء بمستويات تأهيل المراجعين ولا سيما في ظل الظروف والتحولات الاقتصادية التي يشهدها حاليا المجتمع المصري والدولى .

(2) ضرورة الفصل الواضح لمراقب الحسابات بين قيامه بتقديم خدمات مهنية وإستشارية لخدمة أعمال لجنة المراجعة ولجنة إدارة المخاطر والقيام بتقديم الخدمات الاستشارية للإدارة ويتم ذلك من خلال قيام

التنظيمات المهنية في مصر بدور فعال بإعداد دراسات متخصصة ودورات تدريبية في مجال أعمال مراقبة الحسابات وكذلك

- القيام بأعمال تقديم الخدمات الاستشارية للإدارة .

(3) ضرورة إلقاء الضوء على المراجعة الإدارية فلقد حان الوقت الآن لوجودها في النشاط الاقتصادي المصري . حيث أن مفهوم المراجعة حاليا هو المراجعة المالية ولكن من منطلق أن مراقب الحسابات تحكمه وظيفة الوكيل فهو وكيل عن المساهمين للحفاظ على أموالهم وبالتالي لابد من إبداء الرأي حول كفاءة وفعالية أداء الإدارة وتقييم أدائهم .

(5) الاهتمام بتدريس المبادئ والمعايير المهنية وإبراز الجوانب الأخلاقية والسلوكية وإجراء الاختبارات فيها قبل التسجيل لوظيفة محاسب ومراجع قانونى من التنظيمات المهنية .

(6) ضرورة إجراء الاختبارات اللازمة لدى الإدارة العامة بسجل المحاسبين والمراجعين بوزارة المالية قبل منح رقم السجل – سجل المحاسبين والمراجعين – وذلك في معايير المحاسبة ومعايير المراجعة وإرشادات وآداب السلوك المهني للحفاظ على أخلاقيات وسلوكيات مراقب الحسابات علميا وعمليا .

(7) ضرورة التركيز وإلقاء الضوء على مهنة المراجع الداخلي كما هو الحال في مراقب الحسابات الخارجي ولاسيما وإن معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة Institute of Auditors Internal يمنح شهادة للمراجع الداخلي ، فوجود جهة تعليمية متخصصة لذلك تعزز الدور الهام للرقابة الداخلية لطبيعة عمل المراجع الداخلي والذي يمكن اعتباره أحد أطراف لجنة المراجعة في نظام حوكمة الشركات .

• المراجع :

وفق ترتيبها ظهورها فى البحث :

1- د. محمد توفيق محمد &د. محمد محمود عبد المجيد : المشكلات المعاصرة في المراجعة – مكتبة الشباب (القاهرة: 1992) ص : 14.

٢- Institute Of Chartered Accountants for England and Wales Auditing, (LONDON: 1942)

3- محمد عبد الفتاح الصيرفي : البحث العلمي :الدليل التطبيقي للباحثين (SPSS)Standards, الطبعة الاولى، دار وائل للنشر، (عمان: ٢٠٠٦) ، ص ١١٥

٤- Z. Jun Lin, Ming Liu "The impact of corporate governance on auditor choice Evidence from China" Journal of International Accounting, Auditing and Taxation,Volume١٨,Issue١ ,٢٠٠٩Pages٤٤-٥٩

٥- Aloke (Al) Ghosh, Sanjay Kallapur, Doocheol Moon "Audit and non-audit fees and capital market perceptions of auditor independence Journal of Accounting and Public Policy", Volume ٢٨, Issue ٥, September-October٢٠٠٩,Pages:٣٦٩-٣٨٥

6- زايد على عبد الخالق : "حوكمة الشركات وأثرها على سياسة توزيع الأرباح" – دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي رسالة ماجستير (جامعة ال البيت – الاردن) سنة 2009

٧- Andrea S. Kelton, Ya-wen Yang "The impact of corporate governance on Internet financial reporting" Journal of Accounting and Public Policy, Volume٢٧,Issue١,January-February٢٠٠٨,Pages:٦٢-٨٧

٨- Philip.M.J,Reckers,Dahlia. Robinson " New Evidence on Auditor Independence Policy" Advances in Accounting, Volume ٢٣, ٢٠٠٧, Pages ٢٠٧-٢٢٩

9- محمد جميل حبوش "دراسة تحليلية لأراء المراجعين الداخلين، المراجعين الخارجين ومدراء الشركات المساهمة العامة" .رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة غزة الإسلامية، سنة ٢٠٠٧

10- د. إبراهيم السيد المليجي . "دراسة واختبار تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية فى مصر" ، مجلة كلية الاقتصاد والادارة –

جامعة الملك عبد العزيز (السعودية) 2006

١١- Anrrei Shleifer. and Robert Vishny. "A survey of Corporate Governance" The Journal of Finance : 52 (2/ Jun) 1997.

12- د. أشرف جمال الدين : حوكمة الشركات في مصر خطوات نحو التطبيق، من منشورات مركز المديرين، وزارة الاستثمار 2005

13- د.ظاهر شاهر القشي :"الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية " المجلة العربية للإدارة، الأردن، المجلد١٠ العدد (١) سنة ٢٠٠٦ .

١٤- Jean Tirole "Corporate Governance" Econometric : 69 (1/Jun/2001)

15- د.ظاهر شاهر القشي : " اجراءات مراجع الحسابات والحاكمية المؤسسية في الكشف عن حالات الفساد المالي والاداري والتنبوء عن احتمالات التعثر والفشل والعسر المالي لتجنب الازمات المالية المحلية والعالمية" المؤتمر العلمي الثالث، "الأزمة المالية العالمية وانعكاساتها على اقتصاديات الدول – التحديات والافاق المستقبلية- كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الاسراء الخاصة وبالاشتراك مع كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة – 29-2009/4/28

16- د. محمد شريف توفيق "مقترح قياس مدى الالتزام بتطبيق القواعد التنفيذية للافصاح والشفافية فى مبادئ حوكمة الشركات" بحث منشور على شبكة الانترنت : ٢٠٠٦ www. Infotechaccountants.com

17- أ/ نرمين أبو العطا "حوكمة الشركات .. سبيل التقدم"، دراسة على موقع وزارة التجارة الخارجية المصرية (سنة : ٢٠٠٢)

١٨- Kaufmann, D and A. Kraay : "Growth Without - Governance in Economic" vol.٣,no.١, 2002.pp.169-229.

١٩- Prem Sikka:" Financial crisis and the silence of the auditors". Accounting, Organizations and Society.

Evidence on Auditor Independence Policy" Advances in Accounting, Volume 23, 2007, Pages 207-229

٢٥- Carolyn Windsor, Bent Warming-Rasmussen :"The rise of regulatory capitalism and the decline of auditor independence: A critical and experimental examination of auditors' conflicts of interests" Critical Perspectives on Accounting, Volume 20, Issue 2, March 2009, Pages 267-288

٢٦- Scott N. Bronson, Joseph V. Carcello :"Are fully independent audit committees really necessary? "Journal of Accounting and Public Policy, Volume 28, Issue 4, July-August 2009, Pages 265-280

Oxford: Oct 2009. Vol. 34, Iss. 6/7; p. 868

٢٠- John K Cook, Kevin F Brown, Susan S Lightle :"Voluntary Disclosure Agreements and Auditor Independence". The CPA Journal. New York: Dec 2009. Vol. 79, Iss. 12; p. 60 (6 pages)

٢١- Rajendra P Srivastava, Theodore J Mock, Jerry L Turner :"Bayesian and Belief-Functions Formulas for Auditor Independence Risk Assessment". International Journal of Auditing. Oxford: Nov 2009. Vol. 13, Iss. 3; p. 163

22- د. محمد توفيق محمد و أخرون مرجع سابق

23- د. إبراهيم عشماوي : أساسيات المراجعة و المراقبة الداخلية ،مكتبة عين شمس .ص ٦٨.

٢٤- Philip M.J. Reckers, Dahlia Robinson "New

27- د. امين السيد لطفى – ارشادات المراجعة- مكتبة شادى سنة 1993، ص 28.

28- د. إبراهيم عشماوي : ص :٧٠ ، مرجع سابق

29- أحمد عادل عبد الرحمن، "دراسة تحليلية وتطبيقية لمفهوم حوكمة الشركات وإمكانية تطبيقه في الشركات المساهمة العاملة في البيئة المصرية"، **مجلة الدراسات والبحوث التجارية**، جامعة الزقازيق، بنها، السنة الثالثة والعشرون، العدد الأول، 2003.

30- قواعد مراحل تطبيق حوكمة الشركات : من إصدارات قياس الراى العام بوزارة التجارة باليمن " نتائج المسح الديمجرافى لندوة تطبيق حوكمة الشركات للشركات المقيدة بألبورصة بالاشتراك مع منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية (OECD) ٢٠٠٩

٣١- Gillan, John D. Martin Stuart L. :"Corporate governance post-Enron: Effective reforms, or closing the stable door?" Journal of Corporate Finance, Volume 13, Issue 5, December 2007, Pages 929-958

٣٢- John E. McEnroe: "CFOs' and public accountants' perceptions of material weaknesses in internal control areas as required by Section ٤٠٤ of the Sarbanes-Oxley act , Regulation, Volume, April ٢٠٠٩, Pages ٦٣-٦٧

33- ندوة بوزارة المالية : دولة الكويت.2006 موقع وزارة الكويت على شبكة الانترنت www.mof.gov.ku

34- قواعد حوكمة الشركات الصادرة عن وزارة الاستثمار المصرية الصادرة فى ٢٠٠٥/٦/١٢ – مركز المديرين وهيئة سوق المال ، منشورة على شبكة المعلومات الدولية على الموقع التالى : http://www.cma.gov.eg/cma/jtags/arabic.

الملاحق :

ملحق رقم (١)

قائمة الاستقصاء الاولى :

" لقياس مدى تأثير قيام مراقب الحسابات بتقديم خدمات إستشارية ومهنية لخدمة فريق لجنة المراجعة ولجنة إدارة المخاطر المشكلة وفق قواعد حوكمة الشركات على إستقلاليتة "

بيان	أوافق بشدة	أوافق	لا أعلم	أرفض	أرفض بشدة
1- المحور الاول : عند قيام مراقب الحسابات بتقديم خدمات إستشارية لخدمة فريق (لجنة المراجعة) هل هذا العمل يؤثر على استقلاليته عند مباشرته الاعمال التالية: 1/1 دراسة برنامج المراجعة الداخلية مع المراجع الداخلى وإبداء الملاحظات عليه . 2/1 دراسة هيكل الرقابة الداخلية المطبق وإظهار نقاط الضعف فيه. 3/1 دراسة تقارير المراجعة الداخلية ومتابعة وضع الاجراءات التصحيحية للملاحظات بها. 4/1 دراسة مشروع القوائم المالية التقديرية والموازنات التقديرية للتشغيل والانتاج. 5/1 دراسة السياسات المحاسبية المتبعة وإبداء الرأي والتوصية لمجلس الإدارة في شأنها. 6/1 الإحاطة بكافة التطورات الدولية من أزمات مالية متوقعة والتنبؤ بالعسر والاعسار المالى . 7/1 دراسة الموقف والحالة المالية للشركة لأغراض إعادة الهيكلة . 8/1 التوصية لمجلس الادارة بتدبير مصادر للتمويل لتغطية الاحتياجات ومتطلبات التشغيل.					
2- المحور الثانى : عند قيام مراقب الحسابات بتقديم خدمات مهنية لخدمة فريق لجنة (إدارة المخاطر) هل					

هذا العمل يؤثر على استقلاليته عند مباشرته الاعمال التالية : 1/2 رسم السياسات ووضع الإجراءات التنظيمية للتعامل مع كافة المخاطر مثل مخاطر التشغيل ومخاطر السوق ومخاطر الائتمان. 2/2 الإشراف على عملية إدارة النقدية والمخازن بالشركة بغرض التحقق من مدى فاعليتها في تنفيذ الأعمال والمهام المحددة لها من قبل مجلس الإدارة. 2/3 دراسة مخاطر اختيارات وتركيبة محفظة الاوراق المالية التي تتعامل فيها الشركة. 2/4 متابعة المستويات الادارية العليا في الهيكل التنظيمى فى أداء أعمالهم (مراجعة إدارية) والتأكد من أنهم على دراية كاملة بها وبكيفية قياس نتائجها (الكفاءة والفاعلية). 2/5 أبداء الرأى فى التقارير التي يرفعها المديرين عن أعمالهم وما يرد بها من أخطاء أو مخالفات. 2/6 التحقق من وجود نظم فعال للمراجعة الداخلية على التشغيل الالكتروني للبيانات.					

قائمة الاستقصاء الثانية :

" لقياس مدى تأثير المستوى التعليمى الجيد و الخبرة المهنية والتدريب المستمر والشهادات المهنية لمراقب الحسابات المكلف بتقديم خدمات إستشارية ومهنية كخبير فى الشئون المالية والمحاسبية لخدمة فريق لجنة المراجعة وإدارة المخاطر المشكلة وفقاً لقواعد حوكمة الشركات على إستقلاليته "

بيان	أوافق بشدة	أوافق	لا أعلم	أرفض	أرفض بشدة

المحور الثالث : أى من العوامل التالية يؤثر على إستقلالية مراقب الحسابات عند تكليفه بالقيام بتقديم خدمات إستشارية ومهنية لخدمة فريق لجنة المراجعة وإدارة المخاطر بإعتباره خبير فى الشئون المالية والمحاسبية 1- المستوى التعليمى الجيد 2- الخبرة المهنية والمحتوى المعلوماتى من قواعد المعرفة 3- الدورات التدريبية و التدريب المستمر 4- الشهادات المهنية المحلية والدولية (CPA-CMA-CA-CFA)					

ملزحق رقم (٢)

مخرجات SPSS

1- استقصاء مراقبى الحسابات

	Count (A١)	%	Count (A٢)	%	Count (A٣)	%	Count (A٤)	%
Power disagree	١	٣%	٢	٦%				
disagree					١	٣%	١	٣%
Unknown	٢	٦%	١	٣%	٥	١٤%	٩	٢٦%
Agree	١٦	٤٦%	١٥	٤٣%	١٨	٥١%	٩	٢٦%
Power agree	١٦	٤٦%	١٧	٤٩%	١١	٣١%	١٦	٤٦%
Total	٣٥	١٠٠ %	٣٥	١٠٠%	٣٥	١٠٠%	٣٥	١٠٠%

	Count (A٥)	%	Count (A٦)	%	Count (A٧)	%	Count (A٨)	%
Power disagree	١	٣%	١	٣%	١	٣%		
disagree	٣	٩%			١	٣%	٢	٦%
Unknown	٥	١٤%	٢	٦%	٣	٩%	٣	٩%
Agree	٩	٢٦%	٢٠	٥٧%	١٢	٣٤%	١٧	٤٩%
Power agree	١٧	٤٩%	١٢	٣٤%	١٨	٥١%	١٣	٣٧%
Total	٣٥	١٠٠ %	٣٥	١٠٠%	٣٥	١٠٠%	٣٥	١٠٠%

	Count (R١)	%	Coun t (R٢)	%	Count (R٣)	%	Count (R٤)	%	Count (R٥)	%	Count (R٦)	%
Power disagree					١	٣%					٣	٩%
disagree	١	٣%					١	٣%			٢	٦%
Unknown	٩	٢٦%	٧	٢٠%	٦	١٧%	٢	٦%	٨	٢٣%	٥	١٤%
Agree	١٢	٣٤%	١٥	٤٣%	١٦	٤٦%	١٧	٤٩%	١٣	٣٧%	١١	٣١%
Power agree	١٣	٣٧%	١٣	٣٧%	١٢	٣٤%	١٥	٤٣%	١٤	٤٠%	١٤	٤٠%
Total	٣٥	١٠٠ %	٣٥	١٠٠%	٣٥	١٠٠%	٣٥	١٠٠ %	٣٥	١٠٠ %	٣٥	١٠٠%

	Count (T١)	%	Count (T٢)	%	Count (T٣)	%	Count (t٤)	%
Power disagree					١	٣%		
disagree					٦	١٧%	١	٣%
Unknown	٣	٩%	٦	١٧%	٤	١١%	٢	٦%
Agree	٢٠	٥٧ %	١٢	٣٤%	١٣	٣٧%	١٤	٤٠%
Power agree	١٢	٣٤ %	١٧	٤٩%	١١	٣١%	١٨	٥١%
Total	٣٥	١٠٠ %	٣٥	١٠٠%	٣٥	١٠٠%	٣٥	١٠٠ %

1/1 -قياس تأثير قيام مراقب الحسابات عند تكليفه بالقيام بتقديم خدمات إستشارية للجنة المراجعة على إستقلاليته :

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
A١	٣٥	٤.٣١	.٨٣٢	.١٤١

A٢	٣٥	٤.٢٩	.٩٨٧	.١٦٧
A٣	٣٥	٤.١١	.٧٥٨	.١٢٨
A٤	٣٥	٤.١٤	.٩١٢	.١٥٤
A٥	٣٥	٤.٠٩	١.١٢١	.١٩٠
A٦	٣٥	٤.٢٠	.٧٩٧	.١٣٥
A٧	٣٥	٤.٢٩	.٩٥٧	.١٦٢
A٨	٣٥	٤.١٧	.٨٢٢	.١٣٩

One-Sample Test

	Test Value = ٠					
					٩٥% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (٢-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
A١	٣٠.٦٧٣	٣٤	.٠٠٠	٤.٣١٤	٤.٠٣	٤.٦٠
A٢	٢٥.٦٨٠	٣٤	.٠٠٠	٤.٢٨٦	٣.٩٥	٤.٦٢
A٣	٣٢.١٠٥	٣٤	.٠٠٠	٤.١١٤	٣.٨٥	٤.٣٧
A٤	٢٦.٨٧١	٣٤	.٠٠٠	٤.١٤٣	٣.٨٣	٤.٤٦
A٥	٢١.٥٥٨	٣٤	.٠٠٠	٤.٠٨٦	٣.٧٠	٤.٤٧
A٦	٢١.١٧٤	٣٤	.٠٠٠	٤.٢٠٠	٣.٩٣	٤.٤٧
A٧	٢٦.٤٩٢	٣٤	.٠٠٠	٤.٢٨٦	٣.٩٦	٤.٦١
A٨	٣٠.٠٢٤	٣٤	.٠٠٠	٤.١٧١	٣.٨٩	٤.٤٥

2/1 -قياس تأثير قيام مراقب الحسابات عند تكليفه بالقيام بتقديم خدمات إستشارية للجنة إدارة المخاطر على إستقلاليته :

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
R١	٣٥	٤.٠٦	.٨٧٣	.١٤٧
R٢	٣٥	٤.١٧	.٧٤٧	.١٢٦
R٣	٣٥	٤.٠٩	.٨٨٧	.١٥٠
R٤	٣٥	٤.٣١	.٧١٨	.١٢١
R٥	٣٥	٤.١٧	.٧٨٥	.١٣٣
R٦	٣٥	٣.٨٩	١.٢٥٥	.٢١٢

One-Sample Test

	Test Value = ٠					
					٩٥% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (٢-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
R١	٢٧.٥٠٨	٣٤	.٠٠٠	٤.٠٥٧	٣.٧٦	٤.٣٦
R٢	٣٣.٠٣٨	٣٤	.٠٠٠	٤.١٧١	٣.٩١	٤.٤٣
R٣	٢٧.٢٥٤	٣٤	.٠٠٠	٤.٠٨٦	٣.٧٨	٤.٣٩
R٤	٣٥.٥٣٣	٣٤	.٠٠٠	٤.٣١٤	٤.٠٧	٤.٥٦
R٥	٣١.٤٢٣	٣٤	.٠٠٠	٤.١٧١	٣.٩٠	٤.٤٤
R٦	١٨.٣١٩	٣٤	.٠٠٠	٣.٨٨٦	٣.٤٥	٤.٣٢

3/1 -قياس تأثير التأهيل العلمي والعملي لمراقب الحسابات عند تكليفه بالقيام بتقديم خدمات إستشارية ومهنية على إستقلاليته :

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
T١	٣٥	٤.٢٦	.٦١١	.١٠٣
T٢	٣٥	٤.٣١	.٧٥٨	.١٢٨
T٣	٣٥	٣.٧٧	١.١٦٥	.١٩٧
T٤	٣٥	٤.٤٠	.٧٢٦	.١٢٤

One-Sample Test

	Test Value = ٠					
					٩٥% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (٢-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
T١	٤١.٢٣٢	٣٤	.٠٠٠	٤.٢٥٧	٤.٠٥	٤.٤٧
T٢	٣٢.٦٦٦	٣٤	.٠٠٠	٤.٣١٤	٤.٠٥	٤.٥٧
T٣	١٩.١٤٧	٣٤	.٠٠٠	٣.٧٧١	٣.٣٧	٤.١٧
T٤	٣٥.٣٨٥	٣٤	.٠٠٠	٤.٤٠٠	٤.١٥	٤.٦٥

2- إستقصاء الاكاديمين (أساتذة المحاسبة والمراجعة):

	Count (A١)	%	Count (A٢)	%	Count (A٣)	%	Count (A٤)	%
Disagree							١	٣%
Unknown	٣	١٠%	٣	١٠%	٧	٢٣%	٧	٢٣%
Agree	١٥	٤٨%	١٢	٣٩%	١٤	٤٥%	٩	٢٩%
Power agree	١٣	٤٢%	١٦	٥٢%	١٠	٣٢%	١٤	٤٥%
Total	٣١	١٠٠%	٣١	١٠٠%	٣١	١٠٠%	٣١	١٠٠%

	Count (A٥)	%	Count (A٦)	%	Count (A٧)	%	Count (A٨)	%
Power disagree					١	٣%		
Unknown	٦	١٩%	٢	٦%	٢	٦%	١١	٣٥%
Agree	١٠	٣٢%	١٧	٥٥%	١٢	٣٩%	١٣	٤٢%
Power agree	١٥	٤٨%	١٢	٣٩%	١٦	٥٢%	٧	٢٣%
Total	٣١	١٠٠%	٣١	١٠٠%	٣١	١٠٠%	٣١	١٠٠%

	Count (R١)	%	Count (R٢)	%	Count (R٣)	%	Count (R٤)	%	Count (R٥)	%	Count (R٦)	%
Disagree											٢	٦%
Unknown	٨	٢٦%	٥	١٦%	٣	١٠%	٤	١٣%	٩	٢٩%	٧	٢٣%
Agree	٨	٢٦%	١٦	٥٢%	١١	٣٥%	١٥	٤٨%	٥	١٦%	٨	٢٦%
Power agree	١٥	٤٨%	١٠	٣٢%	١٧	٥٥%	١٢	٣٩%	١٧	٥٥%	١٤	٤٥%
Total	٣١	١٠٠%	٣١	١٠٠%	٣١	١٠٠%	٣١	١٠٠%	٣١	١٠٠%	٣١	١٠٠%

	Count (T١)	%	Count (T٢)	%	Count (T٣)	%	Count (T٤)	%
Disagree	١	٣%	١	٣%	١	٣%		
Unknown	٦	١٩%	٩	٢٩%	٧	٢٣%	٨	٢٧%

Agree	١٠	٣٢%	١٢	٣٩%	٨	٢٦%	١٠	٣٣%
Power agree	١٤	٤٥%	٩	٢٩%	١٥	٤٨%	١٢	٤٠%
Total	٣١	١٠٠%	٣١	١٠٠%	٣١	١٠٠%	٣٠	١٠٠%

1/2 - قياس تأثير قيام مراقب الحسابات عند تكليفه بالقيام بتقديم خدمات إستشارية للجنة المراجعة على إستقلاليته :

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
A١	٣١	٤.٣٢	.٦٥٣	.١١٧
A٢	٣١	٤.٤٢	.٦٧٢	.١٢١
A٣	٣١	٤.١٠	.٧٤٦	.١٣٤
A٤	٣١	٤.١٦	.٨٩٨	.١٦١
A٥	٣١	٤.٢٩	.٧٨٣	.١٤١
A٦	٣١	٤.٣٢	.٥٩٩	.١٠٨
A٧	٣١	٤.٣٥	.٨٧٧	.١٥٨
A٨	٣١	٣.٨٧	.٧٦٣	.١٣٧

One-Sample Test

	Test Value = ٠					
					٩٥% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (٢-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
A١	٣٦.٨٨٢	٣٠	.٠٠٠	٤.٣٢٢	٤.٠٨	٤.٥٦
A٢	٣٦.١١٥	٣٠	.٠٠٠	٤.٤١٩	٤.١٧	٤.٦٧
A٣	٣٠.٥٦٣	٣٠	.٠٠٠	٤.٠٩٧	٣.٨٢	٤.٣٧
A٤	٢٥.٨٠٠	٣٠	.٠٠٠	٤.١٦١	٣.٨٣	٤.٤٩
A٥	٣٠.٥١٢	٣٠	.٠٠٠	٤.٢٩٠	٤.٠٠	٤.٥٨
A٦	٤٠.١٦٠	٣٠	.٠٠٠	٤.٣٢٢	٤.١٠	٤.٥٤
A٧	٢٧.٦٣٤	٣٠	.٠٠٠	٤.٣٥٥	٤.٠٣	٤.٦٨
A٨	٢٨.٢٣٢	٣٠	.٠٠٠	٣.٨٧١	٣.٥٩	٤.١٥

2/2 –قياس تأثير قيام مراقب الحسابات عند تكليفه بالقيام بتقديم خدمات إستشارية للجنة إدارة المخاطر على إستقلاليته :

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
R١	٣١	٤.٢٣	.٨٤٥	.١٥٢
R٢	٣١	٤.١٦	.٦٨٨	.١٢٤
R٣	٣١	٤.٤٥	.٦٧٥	.١٢١

R٤	٣١	٤,٢٦	,٦٨٢	,١٢٢
R٥	٣١	٤,٢٦	,٨٩٣	,١٦٠
R٦	٣١	٤,١٠	,٩٧٨	,١٧٦

One-Sample Test

	Test Value = ٠					
					٩٥% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (٢-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
R١	٢٧,٨٤٥	٣٠	,٠٠٠	٤,٢٢٦	٣,٩٢	٤,٥٤
R٢	٣٣,٦٨٤	٣٠	,٠٠٠	٤,١٦١	٣,٩١	٤,٤١
R٣	٣٦,٧٠٨	٣٠	,٠٠٠	٤,٤٥٢	٤,٢٠	٤,٧٠
R٤	٣٤,٧٨٥	٣٠	,٠٠٠	٤,٢٥٨	٤,٠١	٤,٥١
R٥	٢٦,٥٤٢	٣٠	,٠٠٠	٤,٢٥٨	٣,٩٣	٤,٥٩
R٦	٢٣,٣١٧	٣٠	,٠٠٠	٤,٠٩٧	٣,٧٤	٤,٤٦

3/2 –قياس تأثير التأهيل العلمى والعملى لمراقب الحسابات عند تكليفه بالقيام بتقديم خدمات إستشارية ومهنية على إستقلاليته :

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
T١	٣١	٤,١٩	,٨٧٣	,١٥٧
T٢	٣١	٣,٩٤	,٨٥٤	,١٥٣
T٣	٣١	٤,١٩	,٩١٠	,١٦٣
T٤	٣١	٤,١٠	,٨٣١	,١٤٩

One-Sample Test

	Test Value = ٠					
					٩٥% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (٢-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
T١	٢٦,٧٦٠	٣٠	,٠٠٠	٤,١٩٤	٣,٨٧	٤,٥١
T٢	٢٥,٦٦٣	٣٠	,٠٠٠	٣,٩٣٥	٣,٦٢	٤,٢٥
T٣	٢٥,٦٦٠	٣٠	,٠٠٠	٤,١٩٤	٣,٨٦	٤,٥٣
T٤	٢٧,٤٥٣	٣٠	,٠٠٠	٤,٠٩٧	٣,٧٩	٤,٤٠

Regression

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
Corporate Governance	٤,٠٦	١,١٤٩	٦٦
Independent Auditor	٤,٢٦	١,٠٤٢	٦٦

Correlations

		Corporate Governance	Independent Auditor
Pearson Correlation	Corporate Governance	١,٠٠٠	,٨٩٦
	Independent Auditor	,٨٩٦	١,٠٠٠
Sig. (١-tailed)	Corporate Governance	.	,٠٠٠
	Independent Auditor	,٠٠٠	.
N	Corporate Governance	٦٦	٦٦
	Independent Auditor	٦٦	٦٦

Variables Entered/Removed (b)

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
١	Independent Auditor (a)		Enter

a All requested variables entered.
b Dependent Variable: Corporate Governance

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics				
					R Square Change	F Change	df١	df٢	Sig. F Change
١	,٨٩٦(a)	,٨٠٣	,٧٩٨	,٧٠٠	,٨٠٣	١١٠,٩٠٧	١	٦٤	,٠٠٠

a Predictors: (Constant), Independent Auditor.

ANOVA (b)

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
١	Regression	٥٤,٢٧٨	١	٥٤,٢٧٨	١١٠,٩٠٧	,٠٠٠(a)
	Residual	٣١,٣٨٠	٦٤	,٤٩٠		
	Total	٨٥,٧٥٨	٦٥			

a Predictors: (Constant), Independent Auditor
b Dependent Variable: Corporate Governance

Coefficients (a)

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
١	(Constant)	,٢٢٥	,٢٦٥		,٨٨٩	,٢٧٧
	Independent Auditor	,٨٧٧	,٠٨٣	,٨٩٦	١٠,٥٣١	,٠٠٠

a Dependent Variable: Corporate Governance