

الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

**دور المراجعة في حوكمة الشركات للحد من التلاعب
في التقارير المالية المنشورة
دراسة في سورية**

**The role of auditing in the corporate
governance to limit manipulation of
published financial reports
study in Syria**

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة

إعداد

شادي كراز

إشراف الدكتور

عصام قريط

فهرس الدراسة

الموضوع	الصفحة
ملخص الدراسة باللغة العربية	١
الإطار التمهيدي والدراسات السابقة	٢
١ - تمهيد	٢
٢ - أهمية الدراسة	٢
٣ - مشكلة الدراسة	٣
٤ - أهداف الدراسة	٥
٥ - منهج الدراسة	٥
٦ - الدراسات السابقة	٦
٧ - فرضيات الدراسة	١٢
الباب الأول: ماهية حوكمة الشركات	١٤
تمهيد	١٤
الفصل الأول: مفهوم وطبيعة حوكمة الشركات	١٥
تمهيد	١٥
المبحث الأول: نشأة وتطور مفهوم حوكمة الشركات	١٦
أولاً: نشأة حوكمة الشركات	١٦
ثانياً : الحاجة إلى حوكمة الشركات	١٩
المبحث الثاني: طبيعة حوكمة الشركات	٢١
أولاً: معنى (مفهوم) حوكمة الشركات	٢١
ثانياً: تعريف حوكمة الشركات	٢٢
ثالثاً: أهداف حوكمة الشركات	٢٤
رابعاً: قواعد (خصائص) حوكمة الشركات	٢٥
المبحث الثالث: أهمية حوكمة الشركات	٢٦
المبحث الرابع: مبادئ حوكمة الشركات	٣٠
أولاً: مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية	٣٢
ثانياً: مبادئ حوكمة الشركات في سورية	٣٦
الفصل الثاني: آليات حوكمة الشركات	٣٩
تمهيد	٣٩
المبحث الأول: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات	٤٠
أولاً: المراجعة الداخلية	٤٠
ثانياً: لجان المراجعة	٤٩
١ - العوامل التي ساهمت في تشكيل لجان المراجعة من منظور حوكمة الشركات	٥١
٢ - المهام الأساسية للجنة المراجعة	٥٢
٣ - الآثار الحوكمية الايجابية للجنة المراجعة	٦٠
٤ - دور لجان المراجعة في تطوير نظام تكليف وتغيير مراجع الحسابات	٦٢

٦٨	ثالثاً: هيكل الملكية
٦٩	رابعاً: مجلس الإدارة
٧٠	خامساً: الهيكل التنظيمي
٧٠	سادساً: النظم المحاسبية والمالية
٧١	سابعاً: قيم الشركة
٧٢	المبحث الثاني: الآليات الخارجية لحوكمة الشركات
٧٢	أولاً: البيئة الاقتصادية والاجتماعية
٧٢	ثانياً: مصادر التمويل
٧٢	ثالثاً: طبيعة السوق
٧٣	رابعاً: البيئة القانونية
٧٣	خامساً: السمعة المهنية
٧٣	سادساً: المراجعة الخارجية
٧٥	الباب الثاني: دراسة الدور الذي تلعبه المراجعة في الحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة في إطار حوكمة الشركات
٧٥	تمهيد
٧٦	الفصل الأول: دور المراجعة كأحد الآليات الخارجية في حوكمة الشركات
٧٦	تمهيد
٧٧	المبحث الأول: طبيعة دور المراجعة في إطار حوكمة الشركات
٨٠	المبحث الثاني: عوامل دعم دور المراجعة في حوكمة الشركات
٨٠	تمهيد
٨٠	أ - العوامل المهنية لدعم دور المراجعة في حوكمة الشركات
٨٠	أولاً : حرص مراجع الحسابات على الارتقاء بجودة المراجعة
٨١	١- مفهوم جودة المراجعة
٨٢	٢- الاعتبارات والخصائص المحددة لجودة المراجعة
٨٧	٣- العوامل المؤثرة في جودة عملية المراجعة
٩٣	٤- الآثار الحوكمية المترتبة على تحقيق جودة عملية المراجعة
٩٤	ثانياً : تفعيل المسائلة المهنية لمراجعي الحسابات
٩٦	ب - العوامل الأكاديمية لدعم دور المراجعة في حوكمة الشركات
٩٦	أولاً: حتمية تطوير برامج التعليم المحاسبي في الدول العربية
٩٨	ثانياً: حتمية عقد المؤتمرات في مجال المراجعة ودورها في حوكمة الشركات
١٠٠	ثالثاً: ضرورة تكامل أداء الجامعات العربية في مجال الحوكمة
١٠١	ج - العوامل التنظيمية لدعم دور المراجعة في حوكمة الشركات

١٠١	أولاً: حتمية تطوير معايير المحاسبة المالية
١٠١	ثانياً - حتمية تطوير معايير المراجعة
١٠٢	ثالثاً: تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر
١٠٣	الفصل الثاني: دور المراجعة في الحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة
١٠٣	تمهيد
١٠٤	المبحث الأول: مفهوم التلاعب بالتقارير المالية
١٠٤	أولاً: تعريف التلاعب بالتقارير المالية
١٠٤	ثانياً: دوافع التلاعب في التقارير المالية
١٠٥	ثالثاً: أهداف التلاعب بالتقارير المالية
١٠٥	١ - إدارة الأرباح
١٠٦	٢ - تخفيف تقلبات الدخل
١٠٧	٣ - محاسبة التخلص من كل الخسائر في سنة رديئة
١٠٧	٤ - المحاسبة الإبداعية
١٠٩	المبحث الثاني: متطلبات الإفصاح والشفافية في التقارير المالية
١١٢	المبحث الثالث:مراجعة القوائم المالية من منظور حوكمة الشركات للحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة
١١٢	أولاً: الحاجة لمراجعة القوائم المالية لأغراض حوكمة الشركات
١١٣	ثانياً: الآثار الحوكمية لمراجعة القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية
١١٦	ثالثاً: متطلبات دعم الدور الحوكمي لمراجعة القوائم المالية
١١٧	رابعاً: واجبات ومسؤوليات المراجع للحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة
١٢٠	المبحث الرابع: دور المراجعة المستمرة في الحوكمة الفورية للشركات
١٢٠	تمهيد
١٢٠	أولاً: الحوكمة الفورية للشركات مفهومها والطلب عليها وآلياتها
١٢١	ثانياً: المراجعة المستمرة مفهومها - ودورها في الحوكمة الفورية للشركات
١٢٥	الفصل الثالث: الدراسة العملية والمقترحات والتوصيات
١٢٥	تمهيد
١٢٦	المبحث الأول: الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات
١٢٦	تمهيد:

١٢٧	أولاً: تصميم أداة الدراسة الميدانية
١٢٩	ثانياً: تحديد مجتمع الدراسة واختيار العينة محل الدراسة
١٣٣	ثالثاً: اختبار فروض الدراسة الميدانية
١٤٦	المبحث الثاني: الدراسة التطبيقية في البنك العربي- سورية
١٦٧	المبحث الثالث: نتائج الدراسة والمقترحات والتوصيات
١٧٣	مراجع الدراسة باللغة العربية
١٧٦	مراجع الدراسة باللغة الانكليزية
١٨٠	الملحق
١٨٨	ملخص الدراسة باللغة الانكليزية

ملخص عن الدراسة باللغة العربية

دور المراجعة في حوكمة الشركات للحد من التلاعب في التقارير المالية المنشورة دراسة في سورية

برزت الأهمية الكبيرة لحوكمة الشركات بشكل عام ، ولدور المراجعة فيها بشكل خاص في السنوات الأخيرة نتيجة للمزايا المتعددة التي تحققها في الحفاظ على حقوق حملة الأسهم وحقوق أصحاب المصلحة في الشركة ، بحيث يتم الحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة وبحيث تصبح تلك التقارير أداة مساعدة لاتخاذ القرارات الصحيحة والملائمة .

تتألف هذه الدراسة من قسمين : قسم نظري وقسم عملي .

القسم النظري : بحث في دراسة طبيعة حوكمة الشركات وآلياتها ودور المراجعة فيها للحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة وذلك من الدراسات والأدبيات والمراجع ذات الصلة بموضوع الدراسة .

القسم العملي : ويتضمن جمع البيانات وتحليلها حيث تم استخدام أسلوب الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات والمعلومات ، كما تم إجراء تطبيق على المصرف العربي - سورية .

الإطار التمهيدي والدراسات السابقة

١ - تمهيد:

ساهم تشكل أسواق المال في أعقاب الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر، والفصل بين الملكية والإدارة في الشركات المساهمة في خلق الطلب على المراجعة الخارجية، باعتبارها أحد الآليات الخارجية للحكومة، والتي تساهم في الرقابة والتحكم في سلوك وأداء إدارة المنشأة للحفاظ على حقوق مالكي الأموال وضمان حصولهم على عائد على استثماراتهم وعدم استغلال الأموال لمصالح الإدارة الشخصية، بالإضافة لضمان تقديم المعلومات من خلال النظم المحاسبية بحيث تعبر عن الوضع الحقيقي للشركة دون أي تلاعب أو غش أو تضليل. وقد مرت المراجعة بمراحل تطور تاريخية متعددة في إطار التنظيم الذي تم من قبل جهات مهنية متخصصة، أو من قبل الجهات الحكومية بهدف تحقيق ضمان استقلالية المراجع الخارجي وموضوعيته ونزاهته.

ونشأ مفهوم حوكمة الشركات ليعزز دور المراجعة الخارجية كأحد الآليات الخارجية في حل مشاكل نظرية الوكالة ومحاولة التوفيق بين دوافع ومصالح الإدارة كوكيل عن الملاك ودوافع ومصالح أصحاب المصلحة بالشركة من الملاك والدائنون والحكومة والعمال وجميع الأطراف ذات الصلة بالمنشأة.

٢ - أهمية الدراسة:

يعتبر موضوع حوكمة الشركات أحد أبرز المجالات التي تلقى اهتماماً كبيراً في الفترة الأخيرة، حيث أن حقوق المساهمين تعتمد بشكل كبير على أهداف الإدارة التي تضع الاستراتيجيات الخاصة بالشركة وقد تتعارض مصلحة إدارة الشركة مع مصلحة المساهمين في كثير من الأحيان، مما يستلزم الاستفادة من نظم حوكمة الشركات وتفعيل آلياتها وخصوصاً المراجعة كآلية خارجية للحد من الغش وتلاعب الإدارة بالقوائم والتقارير المالية.

إن لهذه الدراسة أهمية على الصعيدين العملي والنظري. فمن الناحية العملية، تشكل المراجعة آلية بالغة الأهمية في حوكمة الشركات لحماية أصحاب المصلحة في الحد من تلاعب الإدارة أو لاتخاذها القرارات التي تصب في إطار مصلحتها الخاصة، حيث تعمل الإدارة على تحويل الثروة من الأطراف الأخرى ذات المصلحة بالمنشأة، إلى حسابها الخاص من خلال تعظيم مكافأتها

وتعويضاتها التي تتقاضاها بناءً على النتائج المحاسبية المفصح عنها في القوائم والتقارير المالية، وبشكل خاص استناداً إلى الدخل الصافي المتضمن في هذه القوائم.

ومن الناحية النظرية، يلقي موضوع حوكمة الشركات اهتماماً على الصعيد الأكاديمي، خلال السنوات الأخيرة، إذ تناقش الدراسات الأكاديمية، أهداف حوكمة الشركات ومبادئها، وتعزيز دور الآليات الداخلية والخارجية لها وخاصة دور المراجعة الخارجية باعتبارها أحد آليات الحوكمة للحد من تلاعب الإدارة بالتقارير المالية. وتعتبر النتائج التي تقدمها الدراسات الأكاديمية في هذا المجال، مهمة للعديد من الأطراف، خاصة الجهات التنظيمية والحكومية، القائمة على وضع التشريعات والأنظمة الحاكمة لعمل المنشآت وإداراتها.

٣- مشكلة الدراسة:

إن كثيراً من المستثمرين ليس لديهم الوقت والخبرة اللازمة لإدارة المنشأة وضمان تحقيقها العائد على استثماراتهم. ونتيجة لذلك يقوم المستثمرون بالاستعانة بأفراد ذوي خبرة إدارية للقيام بإدارة المنشأة وعليه فإن المدراء وأعضاء مجلس الإدارة ليسوا المالكين للمنشأة وبالتالي فهم لن يتحملوا الخسائر، أو ضياع الأرباح إذا فشلت الشركة بأدائها ونتيجة لذلك قد يتخذوا إجراءات قد تضر باستثمارات المساهمين وإصدار التقارير المالية الاحتياطية أو يقومون باختلاس جزء من أصول الشركات التي يتحملون مسؤولية قيادتها وهذا ما يطرح مدى الحاجة لحوكمة الشركات لحماية حقوق الملاك من التصرفات غير السليمة للإدارة وبالتالي إعداد التقارير المالية بحيث تصور الحقيقة والواقع الفعلي دون تلاعب أو غش أو تضليل.

فتحديد تعويضات الإدارة ومكافآتها في عقود المكافآت، على أساس رقم الأرباح الذي تقرر عنه في القوائم المالية، يشكل دافعاً للإدارة للتلاعب بالتقارير المالية، بما يتسق مع تعظيم مكافآتها الخاصة، مما يؤدي إلى الإضرار بمصالح حملة الأسهم أو الأطراف الأخرى ذات المصلحة بالمنشأة. ويؤثر بشكل كبير على مصداقية وعدالة القوائم المالية، وجودة المعلومات والبيانات المضمنة والمعرضة في هذه التقارير والقوائم المالية للمنشأة .

كما أن حدوث مجموعة من التغيرات والتطورات التي لحقت ببيئة الأعمال المعاصرة ومن خلال ما أثير حول دور شركة آرثر أندرسون في انهيار شركة إنرون للطاقة وذلك لانتهاكها القواعد التي تحظر على المراجعين الخارجيين الاستثمار بالشركات التي يراجعونها، وكارثة بنوك الادخار والإقراض في الولايات المتحدة الأمريكية، والفضيحة الشهيرة لبنك الاعتماد والتجارة الدولي، وانهيار كبرى شركات الاتصالات في الولايات المتحدة الأمريكية، والعديد من إفلاس شركات أخرى على

مستوى العالم، والفضائح والأزمات المالية الكبرى والانهيئات المؤسسية في شرق آسيا وروسيا والولايات المتحدة، لأسباب تعود في معظمها إلى ضعف نظم الحوكمة في تلك الشركات، وهذا ما دعا إلى ضرورة تعزيز نظم الحوكمة من خلال مجموعة من الآليات التي تنظم عمل الشركات وتساهم في نجاحها واستمرارها.

وقد تشكلت العديد من اللجان التي أصدرت توصياتها، بضرورة تفعيل الدور الذي تمارسه المراجعة للحد من التلاعب بالتقارير المالية، كما قامت العديد من الهيئات المشرفة على أسواق المال، في معظم دول العالم، بإصدار معايير وقواعد لحوكمة الشركات، بحيث يتم الحد من السلوك النفعي لممارسات الإدارة، وحماية حقوق أصحاب المصلحة وأكدت هذه التوصيات والقواعد والمعايير، على أهمية الدور الحوكمي الذي يمكن أن تقوم به المراجعة الخارجية كأحد آليات الحوكمة الخارجية.

من خلال ما سبق، تتبين القضية البحثية التي تتعرض لها هذه الدراسة ، من خلال محاولة الإجابة على الأسئلة التالية :

١- ما هو الدور الذي يلعبه المراجع في حوكمة الشركات للحد من التلاعب في التقارير المالية المنشورة؟

٢- ما هو أثر التنسيق بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي على الدور الحوكمي للمراجعة في الحد من التلاعب في التقارير المالية المنشورة؟

٣- ما هو أثر التنسيق بين المراجع الخارجي ولجان المراجعة على الدور الحوكمي للمراجعة في الحد من التلاعب في التقارير المالية المنشورة؟ في ظل تغيرات بيئة الأعمال المعاصرة، حيث تتعاظم مشكلة الوكالة ومن ثم الاستفادة من هذه الدراسة لتدارك نقاط الضعف في منظمات الأعمال السورية وتعزيز نقاط القوة للوصول إلى التطبيق السليم للمراجعة بحيث تمارس دورها بفعالية في الحد من تلاعب الإدارة بالتقارير المالية ويتم بنفس الوقت المحافظة على حقوق أصحاب المصلحة بالشركة مع ضمان تعزيز مصداقية البيانات المالية المفصح عنها سيما وأنه تم في سورية افتتاح سوق دمشق للأوراق المالية.

٤ - أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

١- دراسة دور المراجع الخارجي في حوكمة الشركات للحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة.

٢- دراسة أثر التنسيق بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي في الشركة محل المراجعة في تعزيز دور المراجعة في الحوكمة للحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة .

٣- دراسة أثر التنسيق بين المراجع الخارجي ولجنة المراجعة بالشركة محل المراجعة في تفعيل دور المراجعة في الحوكمة للحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة .

وفي سياق هذه الأهداف قام الباحث بدراسة وعرض :

١- نشأة ومفهوم حوكمة الشركات.

٢- مبادئ حوكمة الشركات.

٣- الآليات الداخلية لحوكمة الشركات بالتركيز على المراجعة الداخلية ولجان المراجعة.

٤- الآليات الخارجية لحوكمة الشركات.

٥- دور المراجعة كأحد الآليات الخارجية في الحوكمة للحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة في سورية.

٥-منهج الدراسة:

اعتمد الباحث في سبيل الوصول لأهداف الدراسة منهجاً مختلطاً يقوم على ما يلي:

١- المنهج التحليلي الوصفي كأسلوب علمي في البحث عند إعداد الدراسة النظرية والذي يقوم على الاطلاع على الدراسات السابقة وتحديد الخلفية النظرية لطبيعة حوكمة الشركات وآلياتها ودور المراجعة الخارجية كأحد آليات الحوكمة الخارجية في الحد من التلاعب في التقارير المالية المنشورة وذلك بالاستفادة مما هو وارد في الأدبيات و المؤلفات والمراجع والبحوث والدراسات العربية والأجنبية ذات الصلة بالبحث.

٢- المنهج الاستقرائي والمتمثل بجزئين:

أ- الدراسة الميدانية على محيط العمل المهني في سورية، من خلال استخدام أسلوب قائمة الاستقصاء (الاستبيان) وهي أداة الدراسة التي اعتمد عليها الباحث بمالها من ميزات إيجابية بحيث توفر الوقت والجهد وهي سهلة التطبيق وتوزيعها على مجموعة من المراجعين الخارجيين والمراجعين الداخليين كعينة أولى والمدراء الماليين وأعضاء مجالس الإدارة كعينة ثانية في بعض الشركات والمصارف وشركات التأمين، وبعد جمع الإجابات تم تحليلها بالتركيز على التكرارات

والنسب واستخدام البرنامج الإحصائي SPSS بالإضافة إلى استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية.

كل ذلك بهدف الوصول لنتائج معينة تسهم في إعطاء مقترحات وتوصيات لتطوير الواقع وتحسينه عن طريق استدراك ومعالجة نقاط الضعف وتعزيز نقاط القوة وبالتالي تفعيل دور المراجعة كأحد الآليات الخارجية للحوكمة للحد من التلاعب في التقارير المالية المنشورة في منظمات الأعمال في سورية.

ب- الدراسة التطبيقية في البنك العربي - سورية للوقوف على حقيقة الواقع الفعلي فيما يتعلق بتطبيق حوكمة الشركات وآلياتها وعدم مخالفة مبادئها، وهل يقوم المراجع الخارجي بالتحقق من مدى قيام المصرف بعملية التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة، ودراسة دور كل من إدارة المراجعة الداخلية ولجان المراجعة ومدى تنسيقهم مع المراجع الخارجي لتفعيل وتعزيز دور المراجعة في حوكمة الشركات للحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة في البنك العربي - سورية.

٦- الدراسات السابقة:

أولاً : الدراسات باللغة العربية :

١- دراسة الشرع (٢٠٠٨)(١):

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور الحوكمة في تعزيز الثقة والمصداقية في التقارير المالية وبيان أثر الحوكمة في خلق أنظمة مالية ومحاسبية تعزز من الثقة والمصداقية في التقارير المالية والتعرف على مدى ملائمة التشريعات الكويتية لمتطلبات حوكمة الشركات.

وتوصلت هذه الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي لتطبيق مبادئ الحوكمة على الثقة والمصداقية في التقارير المالية في الشركات كما تزيد الحوكمة من فعالية وكفاءة الرقابة على الأنظمة المالية والمحاسبية وتعزز من الثقة في مخرجات هذه الأنظمة المتمثلة بالتقارير المالية، وقد أكدت الدراسة على أهمية إعادة هيكلة مجالس الإدارة في الشركات المساهمة الكويتية بشكل يكفل استقلاليتها وحيادها يزيد من قدرتها في الرقابة والإشراف على أعمال الشركة، كما أظهرت

الدراسة أن تشكيل لجنة المراجعة المنبثقة من الأعضاء غير التنفيذيين في مجلس الإدارة إنما يزيد من ثقة مستخدمي التقارير المالية بعدالة ومصداقية تلك التقارير، وأظهرت الدراسة أيضاً بعض

١- الشرع، عماد، "دور الحوكمة في تعزيز الثقة والمصداقية في التقارير المالية"- دراسة ميدانية على الشركات المساهمة الكويتية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، (٢٠٠٨).

أوجه القصور في التشريعات الكويتية والتي لا تلاءم متطلبات حوكمة الشركات خاصة فيما يتعلق بعدم إلزام الشركات المساهمة بتشكيل لجنة المراجعة والتي تعد من أهم آليات الحوكمة.

٢- دراسة المعتاز (٢٠٠٧)(٢):

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى التزام الشركات المساهمة السعودية بالإفصاح عن بعض ما ورد في لائحة حوكمة الشركات الصادرة عن هيئة السوق المالية السعودية. وقد توصلت الدراسة إلى وجود تفاوت كبير في الإفصاح بين الشركات المساهمة السعودية وذلك كما يلي:

١- بعض الشركات التزمت بشكل كبير بمتطلبات لائحة الحوكمة السعودية.

٢- أغلب الشركات كان التزامها مابين الضعيف وشبه المعدوم.

وأرجعت الدراسة أسباب عدم الالتزام إلى حداثة اللائحة وعدم النص على عقوبات صارمة بحق عدم الملتزمين بمتطلباتها.

وأخيراً أوصت الدراسة بمواصلة البحث في مجال إفصاح الشركات المساهمة وفقاً لمتطلبات لائحة حوكمة الشركات الصادرة عن هيئة السوق المالية لما له من أثر فعال في رفع مستوى أداء الشركات.

٣- دراسة عبد الوهاب (٢٠٠٦)(٣):

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الإجراءات التي تقوم بها الهيئة العامة لسوق المال فيما يخص قيام الشركات المساهمة العمانية العامة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات من أجل استمراريته في النشاط الاقتصادي من جهة وضمان مصالح الأطراف التي تتعامل معها من جهة أخرى. وقد تم التوصل إلى عدد من الاستنتاجات من أهمها:

أن الضعف في عملية حوكمة الشركات هو من أهم العوامل التي تؤدي لانحياز الشركات.

أما أهم التوصيات التي خرج بها البحث فتتلخص بضرورة منح عملية حوكمة الشركات الاهتمام الأكبر للمحافظة على النشاط الاقتصادي للشركات والعمل على ترسيخ هذا المفهوم لدى الشركات

٢- المعتاز، وآخرون، "مدى فعالية لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية" - دراسة ميدانية، بحث مقدم في مؤتمر المحاسبة الأول، الرياض، السعودية، (٢٠٠٢).
٣- عبد الوهاب، علاء، "حوكمة الشركات وأثرها في الرقابة والتوجيه على الشركات المساهمة العمانية" دراسة ميدانية في الهيئة العامة لسوق المال مسقط - سلطنة عمان، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد ٢٢- العدد الأول - (٢٠٠٦).

ضماناً لمصلحتها ومصلحة المتعاملين فضلاً عن ضرورة التنسيق بين الجهات ذات العلاقة وهي الجهات القانونية والرقابية والإعلامية والعمل على أن تكون معايير السلوك المهني ضامنة لاستقلالية المدققين الخارجيين.

٤- دراسة الهنيني (٢٠٠٤)(٤):

لقد هدفت هذه الدراسة إلى تطوير نظام لحوكمة الشركات وأوصت بتطبيقه في الشركات المساهمة العامة الأردنية لتعزيز استقلالية مراجع الحسابات، واختبار مدى إدراك مراجع الحسابات في الأردن لمفهوم حوكمة الشركات، ودراسة مدى اهتمام مراجع الحسابات بالتأكد من تطبيق نظام حوكمة الشركات بكفاءة بالشركات المساهمة العامة الأردنية وأثر كفاءة النظام على استقلالية مراجع الحسابات.

وقد تم التوصل للنتائج التالية:

- ١- يوجد إدراك جيد من قبل مراجع الحسابات في الأردن لمفهوم حوكمة الشركات.
- ٢- يوجد اهتمام من قبل مراجع الحسابات في الأردن لدراسة وتقييم كفاءة نظام حوكمة الشركات في الشركة محل المراجعة.
- ٣- تؤثر كفاءة نظام حوكمة الشركات في الشركات المساهمة العامة في الأردن إيجابياً على استقلالية مراجع الحسابات.
- ٤- إن وجود لجان مثل لجنة المراجعة ولجنة المكافآت تابعة لمجلس الإدارة يؤثر إيجابياً على استقلالية مراجع الحسابات.
- ٥- إن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وتحقيق أهدافها يؤثر إيجابياً على استقلالية مراجع الحسابات.

٥- دراسة أحمد (٢٠٠٣)(٥):

هدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى اختبار آثار مراجعة الحسابات كأحد آليات حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية، وقد تفرع عن هذا الهدف الرئيسي أهداف فرعية أهمها: تحديد آليات حوكمة

٤- د. الهنيني: "تطوير نظام لحوكمة الشركات في الشركات المساهمة العامة الأردنية لتعزيز استقلالية مراجع الحسابات"، مجلة البنوك، العدد السادس، مجلد ٢٢ الأردن، ٢٠٠٤.

الشركات وعلاقتها بجودة التقارير المالية. وتحديد مدى صحة فروض الدراسة، والتي تتناول اختبار العلاقة بين المراجعة كأحد آليات حوكمة الشركات وبين جودة التقارير المالية. ومساعدة متخذي القرار على تبني النماذج الجيدة لحوكمة الشركات والتي تؤدي إلى رفع كفاءة وفعالية عملية مراجعة الحسابات وبالتالي رفع جودة التقارير المالية.

ومن أهم النتائج التي توصلت لها هذه الدراسة:

١- يوجد ارتباط وثيق بين قوة نظام حوكمة الشركات وبين جودة التقارير المالية وفعالية عملية المراجعة.

٢- إن انجاز عملية المراجعة بفاعلية كأحد آليات حوكمة الشركات يؤثر ايجابياً على جودة التقارير المالية

ثانياً :الدراسات باللغة الانكليزية :

١- دراسة Blugan (2009) (١) :

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بموضوع حوكمة الشركات ومتطلباتها ومبادئها ودراسة دور المراجعة كأحد آلياتها في التأكد من سلامة تطبيق نظام الحوكمة في الشركات وقد توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

١- يجب أن تأخذ لجان المراجعة دورها الفعال كوسيط بين المراجعة وإدارة الشركة لتحقيق الاستقلال لها وللمراجع عن إدارة الشركة.

٢- يجب أن يزداد عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين (غير التنفيذيين) كما أنه يجب أن ينتخب مجلس الإدارة بحيث يكون فيه توازن في تمثيل كبار وصغار المساهمين وهذا يؤدي إلى تفعيل دور واستقلال المراجعة في الشركة والحفاظ على حقوق صغار المساهمين.

٣- يجب التركيز على الجانب الأخلاقي للمراجعين وإعادة النظر في سلوك وأخلاقيات مهنة المراجعة بحيث تتحسن هذه الأخلاقيات.

٤- يجب تدعيم دور المراجعة كأحد آليات حوكمة الشركات لمنع المخاطر وتدعيم الرقابة على الأنشطة التي تشرف عليها إدارة الشركة.

٢- دراسة joseph and wong (2004) (٢) :

٥- أحمد , عاطف محمد , " دراسة اختبارية لأثار مراجعة الحسابات كأحد آليات حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية", مجلة الدراسات المالية والتجارية, جامعة القاهرة, السنة الثالثة عشر, العدد الأول, مارس, (٢٠٠٣).

أوضحت هذه الدراسة أن تركز الملكية في الشركات تؤدي إلى زيادة الخلافات في المصالح بين المالكين المتحكمين وبين حملة الأسهم الأقليات والسبب هو أن المراجعة الخارجية كأحد آليات الحوكمة الخارجية هي ضعيفة عندما تتمركز ملكية الشركات كما حدث في شركات شرق آسيا. لذلك فإن هذه الدراسة تهدف إلى فحص كيف يلعب المراجعين الخارجيين المستقلين دورهم الرقابي في الحوكمة على الشركات في شرق آسيا لطمأنة حملة الأسهم الأقليات بأن مصالحهم سوف يتم المحافظة عليها. حيث تمت الدراسة على عينة من الشركات في ثمانية بلدان في شرق آسيا. وقد توصل البحث إلى أنه في الشركات الخاضعة لمشاكل الوكالة بشكل كبير في شرق آسيا من المحتمل أن تستخدم المراجعين الخارجيين الكبار أكثر من الشركات الخاضعة لمشاكل وكالة أقل تأسيساً على نظرة أن المراجعين الكبار وذوي الجودة العالية يعززون الثقة بالشركة للمستثمرين، ولقد تبين أن استخدام المراجعين الكبار يقلل بشكل ضعيف تخفيضات سعر السهم بالارتباط مع مشاكل الوكالة. وأخيراً فإن الدليل بالإجمال هو أن المراجعين الخارجيين المستقلين يلعبون دوراً حوكمياً لتقليل مشاكل الوكالة في الأسواق الرأسمالية.

٣- دراسة Solomon (2004) (٣):

تناولت الدراسة تحليل مهنة المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية وتحديد العلاقة بين حوكمة الشركات والمساءلة، وتحديد أسباب فشل الشركات وخداع المستثمرين وتحويل الثروة والموارد من المساهمين إلى الإدارة، واستخدام المعلومات المحاسبية في خداع وغش المساهمين. وقد حددت الدراسة أطراف حوكمة الشركات بكل من واضعي المعايير المحاسبية، المراجعين، العميل (المنشأة)، الإدارة.

وقد توصلت الدراسة إلى أنه قبل صدور قانون Sarbance-Oxley low كان اهتمام المراجعين هو زيادة الأتعاب وذلك من خلال تقديم الاستشارات مقابل اهتمام أقل بعملية المراجعة. كما توصلت الدراسة إلى أن الوضع قبل القانون بالنسبة لمجلس الإدارة يتصف ببعض جوانب القصور أهمها اختيار أعضاء مجلس الإدارة بواسطة المديرين التنفيذيين سواء كانوا أصدقاء لهم أو هناك مصالح مادية تربطهم بهم، ويتم مكافأة أعضاء مجلس الإدارة ليس على أساس الأداء. كما أن هناك قصوراً في الشركات يتمثل في ضعف الرقابة الداخلية، وعدم الربط بين الرقابة الداخلية

2-Joseph P.V.Fan and T.J.Wong , (2004): "Do external auditors perform a Corporate governance role in emerging markets ?Evidence from east Asia", journal of accounting research.

3-Solomon j, (2004), "corporate governance and accountability " , frome (<http://www.ssrn.com>).

والمراجعة الخارجية, كما يتصف النظام السابق للحوافز الإدارية بأنه نظام معقد يترتب عليه تحويل الثروة من المساهمين إلى الإدارة.

وبناءً على الوضع السابق, فقد جاءت الإصلاحات الجوهرية في أمريكا من خلال القانون السابق والذي يهدف إلى التأكيد على ضرورة تفعيل حوكمة الشركات وتحديد المسؤوليات, وتطلب القانون ضرورة وجود لجنة للمكافآت ولجنة لحوكمة الشركات, وضرورة وجود سياسات لحوكمة الشركات, وتبني المعايير الأخلاقية, مع ضرورة عدم قيام المراجع بتقديم استشارات إلى العميل إذا تعارض ذلك مع عملية المراجعة.

٤ - دراسة Rieger (2002) (٤):

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور المراجعة في حوكمة الشركات للحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أنه هناك تناقض بين إدارة الشركة والمراجع, وأن مجلس الإدارة يؤدي لخلق مخاطر متعددة, ولا بد من تفعيل نظام حوكمة الشركات وخاصة المراجعة كأحد آلياتها لمنع هذه المخاطر وتدعيم عملية الرقابة على الأنشطة التي تشرف عليها إدارة الشركة.

٥ - دراسة Cohen and Hanno (2000) (٥):

قامت هذه الدراسة بفحص آثار أنشطة حوكمة الشركات على أحكام مراجعي الحسابات المتعلقة بقبول العميل وبالاختبارات الأساسية في الولايات المتحدة الأمريكية.

واعتمدت الدراسة في وصف أنشطة حوكمة الشركات على أمثلة تقرير لجنة حماية المنظمات الإدارية COSO, ولقد أجريت الدراسة على ٩٦ مراجع حسابات في أمريكا ولقد وزعت عليهم قوائم استقصاء لحالة عملية تمثل عميل مراجعة مفترض في ضوء حالتي قوة (أو ضعف) أنشطة حوكمة الشركات.

وتشير النتائج إلى أن أحكام مراجعي الحسابات سواء المرتبطة بقبول العميل أو بالاختبارات الأساسية تكون أكثر إيجابية في حالة قوة أنشطة حوكمة الشركات مقارنة بحالة ضعف أنشطة حوكمة الشركات.

٦ - دراسة Cadbury (1997) (٦):

4 Rieger, J., (2002) " Second South Eastern Europe Corporate Governance Round Table.,Transparency and Disclosure " World Bank , May.

5-Cohen, j. Rand Hanno D. M. ,(2000),"Auditor, sConsideration of Corporate Gouernance and Management Control philosophy in preplanning and planning Judgments", Auditing :A Journal of practice and Thevry.

هدفت هذه الدراسة إلى بحث مفهوم لجان التدقيق في حوكمة الشركات وأثر علاقتها بالمراجع الخارجي لدعم نظام الرقابة في الشركة.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أنه هناك ضرورة لأن تكون لجان التدقيق مستقلة عن سيطرة الإدارة وأن تكون ذات علاقة وطيدة ووثيقة ومتوازنة مع المراجع الخارجي لدعم عملية حوكمة الشركات. نلاحظ من خلال استعراض الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث أن جميع هذه الدراسات قد تمت في الدول الأجنبية وبعض الدول العربية مما يستدل من ذلك على قلة الأبحاث المطبقة في محيط العمل المهني في سورية لذلك تسعى هذه الدراسة للبحث في دور المراجعة في حوكمة الشركات للحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة مع إجراء التطبيق على منظمات الأعمال السورية في محاولة للوصول لنتائج جديدة تساهم في تفعيل وتعزيز الدور الحوكمي للمراجعة في سورية للحد من التلاعب في التقارير المالية .

٧- فرضيات الدراسة:

من خلال هذه الدراسة سوف يتم اختبار الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى:

يلعب المراجع دوراً إيجابياً في حوكمة الشركات للحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة.

الفرضية الثانية:

هناك اتفاق بين آراء أفراد كل من عينتي الدراسة محل التطبيق والتحليل حول أن المراجع يلعب دوراً إيجابياً في حوكمة الشركات للحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة.

الفرضية الثالثة:

يعزز التنسيق بين المراجع وإدارة المراجعة الداخلية في الشركة محل المراجعة من دور المراجعة في الحوكمة الحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة.

الفرضية الرابعة:

هناك اتفاق بين آراء أفراد كل من عينتي الدراسة محل التطبيق والتحليل حول أن التنسيق بين المراجع وإدارة المراجعة الداخلية في الشركة محل المراجعة يعزز دور المراجعة في الحوكمة الحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة.

الفرضية الخامسة:

يفعل التنسيق بين المراجع ولجنة المراجعة في الشركة محل المراجعة من دور المراجعة في الحوكمة الحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة.

الفرضية السادسة:

هناك اتفاق بين آراء أفراد كل من عينتي الدراسة محل التطبيق والتحليل حول أن التنسيق بين المراجع ولجنة المراجعة في الشركة محل المراجعة يفعل من دور المراجعة في الحوكمة الحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة.

الباب الأول : ماهية حوكمة الشركات

تمهيد:

تنشأ حوكمة الشركات نتيجة فصل الملكية عن الإدارة عندما تقوم الإدارة بمهمة إدارة الشركة بالنيابة عن حملة الأسهم (الملاك) وتتقاضى مكافآت مقابل ذلك. ونتيجة لاختلاف الدوافع بين الإدارة وحملة الأسهم، فإنها قد لا تقوم باتخاذ القرارات والأفعال التي تصب في مصلحة حملة الأسهم. ومن هنا فإن النظام القوي لحوكمة الشركات يجب أن يتكون من مجموعة من القواعد والآليات التي تعمل على حماية حقوق حملة الأسهم (shareholders) بشكل محدد، وحقوق أصحاب المصلحة (stakeholders) بشكل عام، كالدائنين والحكومة والعاملين وغيرهما من الأطراف ذات الصلة بالمنشأة.

وعليه فإنه ينظر لحوكمة الشركات بأنها رد فعل أو استجابة لمشاكل الوكالة التي تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة في الشركات. ويتمثل دور حوكمة الشركات في ضبط أداء الإدارة ، وتعزيز

مصادقية المعلومات المحاسبية ، وتقليل مشاكل الوكالة التي قد لا تتشأ بين حملة الأسهم والإدارة فقط وإنما بين حملة الأسهم والدائنون ، وبين حملة الأسهم من خارج المنشأة (Outsiders) وحملة الأسهم من داخل المنشأة (Insiders)، الذين يمارسون الرقابة والإشراف المباشر على المنشأة.

تمت مناقشة مقومات حوكمة الشركات من خلال الفصلين التاليين:

● **الفصل الأول: مفهوم وطبيعة حوكمة الشركات.**

● **الفصل الثاني: آليات حوكمة الشركات.**

الفصل الأول: مفهوم وطبيعة حوكمة الشركات

تمهيد:

لقد ازدادت أهمية الدور الذي تلعبه حوكمة الشركات في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، نتيجة ازدياد الدور المؤثر الذي تؤديه الشركات المساهمة في المجالات الاقتصادية للمجتمعات، حيث أخذ هذا الدور الصيغة التصاعدية والمؤثرة في ظل تيار العولمة ، ونتيجة لتعاظم هذا الدور برزت ظاهرة تناقض وتعارض المصالح للفئات المختلفة التي تتعامل مع الشركات ومنها إدارة الشركة والمساهمين والمقرضين والجهات الأخرى وهي نفس المفاهيم التي جاءت بها نظرية الوكالة (Agency theory) (١).

ونتيجة لذلك لا بد من وجود آلية معينة تضمن تنسيق العلاقات بين الفئات المختلفة ذات الصلة بالشركة بهدف حل مشكلة تناقض المصالح، ويتفق الباحثين على أن هذه الآلية هي حوكمة الشركات (Corporate Governance) بسبب أهميتها الواضحة للوضع الإقتصادي للشركات المساهمة والمجتمع بشكل عام.

وقد ناقش الباحث هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

- ١-المبحث الأول: نشأة وتطور مفهوم حوكمة الشركات.
- ٢- المبحث الثاني: طبيعة حوكمة الشركات.
- ٣- المبحث الثالث: أهمية حوكمة الشركات.
- ٤- المبحث الرابع: مبادئ حوكمة الشركات.

المبحث الأول: نشأة وتطور مفهوم حوكمة الشركات

أولاً: نشأة حوكمة الشركات:

بدأ الاهتمام بحوكمة الشركات في فترة التسعينيات من القرن الماضي إذ بات يلقي الاهتمام المتزايد من كل الأطراف وذلك نتيجة للمشاكل التي بدأت تعاني منها بعض الشركات ولعل أهمها الفساد الإداري والذي قد يكون السبب الرئيسي في انهيار الشركة وهو ما حصل في الشركات الأمريكية الكبرى وفي مقدمتها شركة أنرون وشركة ورلدكوم . فقد أعلنت شركة أنرون إفلاسها في أوائل شهر كانون الأول من عام ٢٠٠١ وهو الإعلان غير المتوقع من قبل المستثمرين ، الذين اتخذوا قراراتهم الاستثمارية في ضوء القوائم المالية المنشورة مفترضين أنها عادلة.

إن سبب الانهيار قد يكون ضعف رقابة الجهات التنظيمية الحكومية على الشركات التي يجب أن تطبق المعايير المحاسبية والتي يجب أن تعكس حقائق وواقع الأعمال، وقد يعود السبب في

1 -schroeder, G, et al ,2001, "Accounting theory and Analysis text Cases and readings ",7 th ed , john wiley and sans.

الانهيار إلى العوامل التي تتعلق بمهنة الإشراف والمراجعة، إذ سبب الانهيار هو ضعف نظم الحوكمة في تلك الشركات (١).

وقد طالت آثار الفضائح والانهيارات مهنة المحاسبة والمراجعة كإفلاس عدد من شركات المحاسبة والمراجعة الكبرى مثل آرثر أندرسون، وأدى ذلك إلى ضعف الثقة بالمهنة وبمصادقيتها الأمر الذي دعا المهتمين في جميع أنحاء العالم لبذل الجهود ووضع التشريعات والقوانين والإرشادات لاستعادة الثقة بالمهنة وتحسين صورتها من جديد في إطار عصري هو حوكمة الشركات، حيث بدأ يعتبر الآن أن أهم المقاييس لأي قطاع اقتصادي منظم لأي دولة هو هل تطبق قواعد حوكمة الشركات أم لا وما هو مستوى تطبيقها.

ووفقاً لظروف الدول النامية ومنها سورية ومع استخدام الخبرة الدولية فإن نقطة البداية تتمثل في وضع التشريعات القانونية. فبسبب تخلف أسواق المال هو ضعف حوكمة الشركات، إذ أن حوكمة الشركات الجيدة

تؤدي لمواجهة المخاطر وعدم التيقن وتؤدي لحماية حقوق المساهمين ومحاسبة الإدارة عن مسؤوليتها تجاه أعمالها للوصول لبيئة أعمال مستقرة وشفافة وإفصاح موثوق به (١). لقد أصبحت حوكمة الشركات من الموضوعات الملحة على جدول أعمال المؤسسات والمنظمات الدولية. فهناك سلسلة من الأحداث التي وقعت خلال العقدين الماضيين وضعت قضية حوكمة الشركات على قمة اهتمامات كل من مجتمع الأعمال الدولي والمؤسسات المالية والدولية، ومنها حالات الفشل الذريع مثل فضيحة بنك الائتمان والتجارة الدولي وأزمة المدخرات والقروض في الولايات المتحدة الأمريكية، والفجوة القائمة بين مكافآت الإدارة وأداء الشركة وغيرها من الأحداث التي دعت إلى التغيير في الدول المتقدمة. وقد حدثت مؤخراً فضائح كبيرة وأزمات اقتصادية ومالية وحالات فشل مؤسسي في روسيا وشرق آسيا والولايات المتحدة الأمريكية جعلت حوكمة الشركات تطفو على السطح على الصعيد العالمي.

نظراً للتزايد المستمر الذي يكسبه الاهتمام بهذا المفهوم فقد حرص عدد من المؤسسات الدولية على تناول هذا المفهوم بالتحليل والدراسة، وعلى رأس هذه المؤسسات صندوق النقد والبنك الدوليين، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD: Organization for Economic

١ - دهمش، نعيم حسني وأبو زور، عفاف اسحق "حوكمة الشركات وعلاقتها بالمراجعة والمحاسبة"، عمان، الأردن، ٢٠٠٣.

Co- operation and Development) التي أصدرت عام 1999 مبادئ حوكمة الشركات والمعنية بمساعدة كل من الدول الأعضاء وغير الأعضاء بالمنظمة لتطوير الأطر القانونية والمؤسسية لتطبيق حوكمة الشركات بكل من الشركات العامة والخاصة من خلال تقديم عدد من الخطوط الإرشادية لتدعيم إدارة الشركات وكفاءة أسواق المال واستقرار الاقتصاد ككل .

ويدعم هذا ما أكدت عليه المنظمة الدولية لمشرفي الأوراق المالية (IOSCO) (International Organization of Securities commissions) في عام 2002 من أهمية انتهاج مبادئ الـ (OECD) لحوكمة الشركات ، وذلك للحفاظ على سلامة أسواق المال واستقرار الاقتصاديات (٢).

إذا بحثنا بالأدبيات الاقتصادية نجد انه في عام 1932 كل من Berle و Means الذين كانا من

أوائل من تناول فصل الملكية عن الإدارة وضرورة وجود حوكمة الشركات لسد الفجوة بين مديري ومالكي الشركة من جراء الممارسات السلبية التي يمكن أن تضر بالشركة والاقتصاد ككل (١). وكذلك تطرق كل من Meckling و Jensen (٢) في عام 1976 و Fama (٣) في عام 1980 لمشاكل الوكالة حيث أشاروا إلى حتمية حدوث صراع بالشركة عندما يكون هناك فصل بين الملكية والإدارة. وفي هذا السياق يؤكد Mitchell عام 1996 (٤) و Minow و Monks عام 2001 (٥) على إمكانية حل مشكلة الوكالة من خلال التطبيق الجيد لآليات حوكمة الشركات . وفي نيسان من عام 2002 دعا رئيس معهد المراجعين الداخليين الأمريكي إلى تحسين حوكمة الشركات وخلص في تقريره إلى التوصيات التالية:

- ١- توحيد مبادئ حوكمة الشركات وطلب الإفصاح عن الالتزام بها في التقارير السنوية.
- ٢- طلب الإفصاح للعموم حول تقرير الشركات لفعالية رقابتها الداخلية بما في ذلك البيئة الأخلاقية، وتحديد الأخطار، وتكامل موثوقية المعلومات المالية، وحماية الأصول، والالتزام بالقوانين والتشريعات والأنظمة المعمول بها.
- ٣- التزام الشركات المساهمة بوضع والحفاظ على وظيفتي مراجعة داخلية وخارجية مستقلة.

١ - المموشي، شاديا و أبو سمرة ندى، "حوكمة الشركات ودورها بتشكيل أسواق المال"، القاهرة، مصر، ٢٠٠٣.

2-Iosco Recommends OECD principles of corporate Governance for Emerging markets, May 2002, OECD Site.

وفي تموز من عام 2002 تم إقرار قانون Sarbanes Oxley الذي يعتبر القانون الأهم في تاريخ البورصات في الولايات المتحدة الأمريكية وهو قانون موجه ضد غش واحتيال الشركات من خلال متطلبات أكثر صرامة وهي:

١- استقلال لجان المراجعة إذ ينبغي أن يكون كامل أعضاء اللجنة مستقلين.

٢- استقلال المراجع الداخلي.

٣- استقلال المراجع الخارجي.

كما إن تشكيل مجلس إدارة قوي ونشط يكون أغلبية أعضائه مستقلين هو المفتاح الرئيسي لتحقيق حوكمة فعالة، وتقوم لجنة المراجعة في الشركات المساهمة بتأطير عمل مجلس الإدارة، و ترشيح مجموعة مناسبة ومؤهلة لعضوية تلك المجالس ، و تدريب أعضائه ، وتطبيقاً لمبادئ

حوكمة الشركات تم إلزام الشركات المساهمة بتشكيل لجنة مراجعة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين (المستقلين) لكي يراقبوا جميع الأمور المتعلقة بحوكمة الشركات ومراقبة أداء الشركة ومجلس إدارتها.

والخطوة الرئيسة تجاه تحقيق الحوكمة الفعالة هي خلق محاسب مؤهل. فالمحاسب المؤهل يلعب دور واحد من اثنين:

١. محاسب لإحدى الشركات وهنا يجب أن يكون مستقلاً وأن يطبق القانون وأن يصدر التقارير اللازمة وضمان تنفيذ الرقابة الداخلية.
٢. استشاري مالي وإداري يجب أن يدرس مخاطر الشركة والفرص أمامها ويضمن كفاءة استخدام الشركة لوقتها ومواردها وقيامها بالتحليل المالي (١).

ثانياً: الحاجة إلى حوكمة الشركات:

1- Williams, (1978),with reference to A.Berle and Means, (1933),"the modern corporate Governance and private property", New york, Macmillan, p150.

2-Jensen, Mc., and W.H., Meckling, (1976),"theory of the firm-Managerial Behavior-agency costs and ownership Structure" Jomal of financial Economics , P305-360.

3- Fana , (1980), "Agency problems and theory of the firm",Jomal of political Economy , P288.

4- Mitchell, (1996), " corporate finance and Governance",corolina Academic press.

5-Monks,Robert and Nell Minow ,(2001),"corporate Governance", Blackweel , Business, Massachusetts.

تتبع الحاجة لحوكمة الشركات من الفصل بين الملكية والإدارة في الشركات المساهمة، حيث يسعى المستثمرين إلى استثمار رؤوس أموالهم وتحقيق أرباح على تلك الاستثمارات، ولكن كثير من المستثمرين ليس لديهم الوقت الكافي ولا يمتلكون الخبرة اللازمة لإدارة الشركة. ونتيجة لذلك يستعينون بأشخاص من ذوي الخبرة في الإدارة لإدارة الشركة والعمل على تحسين أدائها وتعظيم أرباحها. وهنا فالمديرين ليسوا هم مالكي الشركة وبالتالي لن يتحملوا وطأة ضياع الاستثمارات والأرباح. ويترتب على ذلك احتمال قيام المديرين بأعمال تضر بالمساهمين، فقد يكونون أقل اهتماماً مما ينبغي في مراقبة عمليات الشركة، وقد يحرصون نشاطهم بالاستثمار في الصناعات غير المربحة. وقد يسرق المديرون أموال الشركة بالتلاعب والغش (٢). وهذه التصرفات تؤثر سلباً على الأداء المالي للشركة وتبرز الحاجة لحوكمة الشركات .

ومن أسباب الحاجة لحوكمة الشركات هي مشكلة الإساءة لحقوق الأقلية من حملة الأسهم والإخلال بالتعاقدات وانخفاض حقوق الملكية والحاجة لجذب رؤوس الأموال (٣).

ونظراً للحاجة الماسة لحوكمة الشركات فقد بدأت الجهود لتحسين ممارساتها بوضع معايير دولية لها حتى اكتسبت ما تتمتع به من قوة معقولة في الوقت الحالي، و سعت هيئات المحاسبة الدولية وجمعيات المحاسبة الوطنية إلى وضع مجموعة من المعايير المحاسبية التي تتسجم مع موضوع حوكمة الشركات.

وبالمثل قامت المنظمات المعنية بشؤون الشركات كمركز المشروعات الدولية الخاصة التابع لغرفة التجارة الأمريكية باعتبار حوكمة الشركات من أوائل اهتماماتها، وكذلك قامت ببيوت الخبرة وجمعيات الشركات في كافة أنحاء العالم بتركيز مواردها لتعزيز وتقوية ونشر حوكمة الشركات. كما صدرت إرشادات جديدة لتقوية حوكمة الشركات من مصادر أخرى منها لجنة (Cadbury) في بريطانيا، ولجنة (Vienot) في فرنسا، ولجنة (King) في جنوب إفريقيا.

ويرى الباحث بأنه لكي يكون لإجراءات حوكمة الشركات تأثيراً له مغزاه على اقتصاد دول مجتمعنا، لا بد من وجود مجموعة من القواعد الخاصة بكل دولة والتي تضمن تنفيذ العقود وحماية حقوق الملكية والشاملة لكل جوانب حوكمة الشركات. فالقواعد والإرشادات التي وضعتها منظمة

١ - اليافي موفق ، "الحوكمة الجيدة في مهنة المحاسبة"، الاتحاد العربي للمحاسبين القانونيين، لبنان، بيروت، ٢٠٠٣.

2- Jean,T(2001).,corporateGovernance",Econometrica 69,1january.

٣ - مركز المشروعات الدولية الخاصة، "بحثاً عن عضو جيد لمجلس الإدارة دليل لإرساء أسس حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين"، غرفة التجارة الأمريكية، واشنطن، ترجمة سمير كرم، ٢٠٠٣م.

التعاون الاقتصادي والتنمية مثلاً لا تطبق على الشركات التي لم تسجل في سوق الأوراق المالية كالشركات العائلية مثلاً، وخاصة أن الشركات العائلية تسيطر على اقتصاديات كثير من الدول النامية وتحتل مكانة بارزة في إقتصادات دول متقدمة معينة. إذاً لكي تكون القواعد مؤثرة، لابد من إصدار ملاحق مكملة لها لمعالجة جميع المسائل المتعلقة بحوكمة الشركات. لذلك فقد قام مركز المشروعات الدولية الخاصة بتشكيل مجموعة عمل تضم خبراء حوكمة الشركات لتقييم القواعد والإرشادات الحالية وتعديلها بقصد تحديد الآليات الضرورية لتنفيذ حوكمة الشركات بشكل فعال في جميع أنحاء العالم. وعليه فإن السؤال الواجب طرحه ماذا نفهم باستخدامنا لمصطلح الحوكمة وكيف يمكن تعريفها إضافة إلى أهدافها وقواعدها.

المبحث الثاني: طبيعة حوكمة الشركات

أولاً: معنى (مفهوم) حوكمة الشركات:

اختلفت الآراء حول ترجمة مصطلح (corporate governance) للغة العربية حيث يرى البعض أنها تعني الإدارة الرشيدة أو الإدارة الحكيمة و البعض الآخر يرى أنها تعني حوكمة الإدارة و منهم من اقترح أنها تعني حكم الشركات و منهم اقترح حاكمية الشركات و منهم القواعد الحاكمة للشركات و منهم التحكم المؤسسي و منهم حوكمة الشركات.

فمجمع اللغة العربية بالقاهرة اقترح حوكمة الشركات ورأى أنه هو المعنى الأصح و لو أنه قد لا يتضمن المفهوم بجميع جوانبه و أفكاره كما يتضمنها المصطلح باللغة الإنكليزية (١).

وبعد العديد من المحاولات و المشاورات مع عدد من خبراء اللغة العربية و الاقتصاديين والقانونيين المهتمين تم اقتراح مصطلح حوكمة الشركات لنشر هذا المفهوم و ترسيخ تطبيقاته بأسواق المال وبالاقتصاديات المحلية و العربية.

إن لفظ الحوكمة مستمد من الحكومة، وهو ما يعني الانضباط و السيطرة و الحكم بكل ما تعنيه هذه الكلمات من معاني، إذاً كيف يمكن أن نتخيل دولة لا يوجد بها حكومة مركزية قوية فماذا سيحدث، بالطبع سيحدث انفلات بالأمن والسياسة و الاقتصاد، وسوف تخرج الأمور عن السيطرة، وسيؤدي ذلك لمشاكل صعبة لجميع الأطراف و بالتالي يسعى الجميع إلى الخروج من المشاكل وضمان السيطرة والانضباط في المجتمع. كما أن مفهوم حوكمة الشركات هو مفهوم متصل بكل فرع من فروع القانون المتعلقة بالنشاط من قانون الشركات - قانون سوق المال -

قانون الضرائب - القانون الإداري.... الخ، وهو عبارة عن سيمفونية تعزفها جهات متعددة وكل جهة لها دورها، إذاً هو موضوع متداخل في العديد من الأمور التنظيمية و الاقتصادية والمالية و الاجتماعية للشركات و بالتالي يؤثر على المجتمع و الاقتصاد ككل(٢).

ثانياً: تعريف حوكمة الشركات:

ويرى الباحث في هذا السياق بأنه لا يوجد تعريف واحد متفق عليه بين كافة الاقتصاديين والمحللين لمصطلح حوكمة الشركات، كما انه من الصعوبة بمكان الإحاطة بجميع التعاريف الصادرة لهذا المصطلح، إلا أن الباحث سيقوم بالتعرف على بعضاً منها أملاً بهدف الوصول لفهم كافة الجوانب المتعلقة بموضوع حوكمة الشركات.

حوكمة الشركات: هي مجموعة العلاقات ما بين إدارة الشركة، و مساهميها و الجهات الأخرى التي لها اهتمام بالمؤسسة. كما أنها تبين التركيبة التي توضح من خلالها أهداف الشركة و الوسائل لتحقيق تلك الأهداف و مراجعة تحقيقها. إن حوكمة الشركات الجيدة هي التي توفر لإدارة الشركة الحوافز المناسبة للوصول إلى الأهداف التي هي في مصلحة الشركة و يسهل إيجاد عملية مراقبة فعالة. و بالتالي يساعد الشركة في استغلال مواردها بكفاءة (١).

1 - 2005, العدد التاسع "حوكمة الشركات قضايا واتجاهات" www. Cipe-arabia. Org

٢- حماد طارق عبد العال, " حوكمة الشركات (المفاهيم - المبادئ - التجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف", الدار الجامعية, القاهرة, ٢٠٠٥ ص.أ.

حوكمة الشركات: هي الإطار الذي تمارس فيه الشركات وجودها. وتركز الحوكمة على العلاقات بين الموظفين، وأعضاء مجلس الإدارة، والمساهمين، وأصحاب المصالح، وواضعي التنظيمات الحكومية، وكيفية التفاعل بين كل هذه الأطراف في الإشراف على عمليات الشركة (٢).

حوكمة الشركات: هي استراتيجية تتبناها الشركة في سعيها لتحقيق أهدافها الرئيسية ضمن منظور أخلاقي ينشأ من داخلها باعتبارها شخصية معنوية مستقلة وقائمة بذاتها ولها هيكل إداري وأنظمة ولوائح داخلية تكفل لها تحقيق تلك الأهداف بقدرتها الذاتية وبعيد عن تسلط أي فرد فيها وبالقدر الذي لا يضر بمصالح الفئات الأخرى ذات العلاقة (٣).

حوكمة الشركات: هي حق من حقوق الاقتصاد الذي يبحث بكيفية ضمان أو تحفيز الإدارة الكفوءة في الشركات المساهمة باستخدام ميكانيكية الحوافز مثل العقود والتشريعات وتكوين الهياكل التنظيمية والذي يكون محصوراً في السؤال عن تحسين الأداء المالي (٤).

حوكمة الشركات: هي إدارة مجموعة العلاقات بين إدارة الشركة والمساهمين وذوي المصلحة بالشركة على اختلاف أنواعهم، ووضع أهداف ورصد ومتابعة الأداء في ظل انفصال الملكية عن الإدارة، كما تركز على مراعاة مصالح المجتمع بحيث تتحسن سمعة الشركة وتنمو وتنجح بالأجل الطويل في جذب المستثمرين ورؤوس الأموال (١).

حوكمة الشركات: هي ضمان التعامل مع الأطراف التي يطمئن بموجبها الممولون بحصولهم على عائد مجزي على استثماراتهم، كما تمثل علاقة الشركة المساهمة بجميع الأطراف ذات العلاقة (٢).

حوكمة الشركات: هي تشجيع العدالة والشفافية وتحقيقها للشركة المساهمة ومساءلتها (٣).

١ - معاوية يوسف محمد الحسن وفاطمة أحمد محمد البشير، "تطوير وتفعيل حوكمة الشركات بالمصارف والمؤسسات المالية"، الإدارة العامة للرقابة المصرفية، السودان، تشرين الأول، ٢٠٠٥، ص ١.

2-Center for international private enterprise, Corporate Governance Concepts, 2003.

3-Williamson, Q , E., (1999), "the Mechanism of Governance ", oxford university.

4-WWW.encycogov.com,Matheeren, 2002.

حوكمة الشركات: هي النظام الذي تدار من خلاله الشركات، يحدد هذا النظام الحقوق والمسؤوليات والصلاحيات والسلطات للأطراف ذات العلاقة بالشركة و يضع قواعد وإجراءات اتخاذ القرارات بالشركة، ويوضح كيفية وضع أهداف الشركة ووسائل تحقيقها (٤).

حوكمة الشركات: هي الصيغة التي يراقب من خلالها ذوي المصالح مصالحهم بالشركة (٥).

وأخيراً وبالاستناد إلى التعاريف الواردة أعلاه يعرف الباحث **حوكمة الشركات** بأنها مجموعة متكاملة من الآليات والتي من خلالها يتم إدارة الشركات المساهمة والتي تتفصل فيها الملكية عن الإدارة بحيث يتم المحافظة على مصالح وحقوق جميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة سواء حملة الأسهم أو أصحاب المصلحة الآخرين (كالمقرضون والعملاء والجهات الحكومية والمصارف والعاملون بالشركة) وبحيث تتحقق أهداف الشركة لتساهم في نمو الاقتصاد وتحقيق العدالة والنزاهة والشفافية .

ثالثاً: أهداف حوكمة الشركات:

تهدف حوكمة الشركات من خلال تضافر جهود الإدارة إلى:

١. وضع الأهداف و الخطط و السياسات لتحقيق العائد المناسب للشركة.
٢. تسيير العمل اليومي وفق برامج و إجراءات عمل محددة و ملائمة.
٣. التزام الشركة بالسلوكيات المهنية السليمة و الأمانة مع الالتزام بالقوانين و اللوائح والضوابط الرقابية والإشرافية.
٤. حماية حقوق أصحاب المصالح كافة.
٥. وضع القيم والمبادئ والمعايير لضبط العمل والأداء , مع إيجاد آلية لضمان الالتزام بها.
٦. وضع الآليات لتقييم أداء الشركة و العاملين بها.

١ - حماد طارق عبد العال , " حوكمة الشركات (المفاهيم - المبادئ - التجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف " , الدار الجامعية , القاهرة , ٢٠٠٥ م , ص ١٠
2-Sheifer, J., and vishny , h , (1997) " keeping Goed company -Astudy of Corperate Governance in five Countries", New york , oxford university.

3-Wolfensohn, president of the world Bank, as quoted by an article in financial times, June 21,1999.

4-WWW.OECD.org, " مبادئ حوكمة الشركات " , منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية , .

5-Yeoh,E.,and C.,Jubb,(2001)"Governance and Audit Quality- is there an Association?",Vniversity of Melbourne,Austrolia,December.

٧. تحديد المسؤوليات و الصلاحيات و سلطات اتخاذ القرار من مستوى مجلس الإدارة إلى أدنى المستويات الإدارية و التنفيذية.

٨. إيجاد الآلية للتنسيق بين مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية و المراجعين.

٩. وضع نظام قوي و فعال للرقابة الداخلية ووسائل الوقاية و الضبط الداخلي.

١٠. تقوية و تعزيز الرقابة و التحكم لتحقيق التوازن بالعلاقة بين أصحاب المصالح المتداخلة بالشركة من المساهمين والعملاء والمقرضين والمديرين و متخذي القرارات بالشركة.

١١. وضع نظام الحوافز المالية للعاملين بكافة مستوياتهم.

١٢. إيجاد نظام لتوفير وحفظ و تدفق المعلومات داخلياً وخارجياً (١).

ويمكن تلخيص أهداف حوكمة الشركات بأربعة مجالات مرتبطة ببعضها البعض و تسهم مجتمعه لتحقيق إستراتيجية الشركة وإيجاد قيمة لها وهي (٢):

١-المجال المالي: وهو تحقيق الشركة لمصالح المساهمين مالياً.

٢-أصحاب المصالح: أي تلبية المصالح المختلفة للأطراف التي تتعامل معها الشركة من خلال ما تتخذه الشركة من إجراءات.

٣-العمليات الداخلية: وهي قيام النظم الداخلية للشركة بعملها بشكل فعال و كفء.

٤-التعلم والنمو التنظيمي للشركة: وهي قيام الشركة بالإجراءات و التصرفات لمواكبة

ظروف المستقبل و تحدياته عن طريق أصولها التنظيمية و البشرية.

٥ - ظروف المستقبل وتحدياته عن طريق أصولها التنظيمية والبشرية.

رابعاً: قواعد (خصائص) حوكمة الشركات:

هناك مجموعة قواعد رئيسية تشكل ركائز أساسية لحوكمة الشركات وهي (١):

- **الشفافية:** يقصد بها إيصال معلومات حقيقية وواضحة و كافية إلى الأطراف كافة ذات المصلحة بالشركة لإتاحة الفرصة لها لتحليل عمليات الشركة، و تعد الشفافية ركيزة مهمة لضمان النزاهة والثقة في إدارة الشركة.

١ - معاوية يوسف محمد الحسن وفاطمة أحمد محمد البشير، مرجع سبق ذكره ص ٢.
٢ - عبد الوهاب علاء، " حوكمة الشركات وأثرها في الرقابة والتوجيه على الشركات المساهمة- دراسة ميدانية بالهيئة العامة لسوق المال"، مسقط، سلطنة عمان، مجلة جامعة دمشق، المجلد ٢٢، العدد الأول، ٢٠٠٦ ص ٢٥٩.

١ - حماد طارق عبد العال، " حوكمة الشركات (المفاهيم- المبادئ- التجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف"، مرجع سبق ذكره ص ٣.

- **المساءلة:** و تعني وجود نظام فعال لمحاسبة المسؤولين أو الأشخاص الذين يتخذون القرارات الخاصة بتنفيذ الأعمال لتحقيق أهداف الشركة وهم مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.
- **المسؤولية:** و هي توفير هيكل تنظيمي واضح يحدد نقاط المسؤولية و الصلاحية لكل من يعمل بالشركة.
- **الوضوح:** و تعني وضوح وبساطة القوائم المالية و الإفصاح المالي، و نظراً لأن إعداد التقارير المالية هو من مسؤولية إدارة الشركة فيجب على مجلس الإدارة اتخاذ جميع الخطوات التي تضمن عدالة هذه القوائم والإيضاحات المتعلقة بها، و لغرض تحقيق هذا الهدف على الإدارة و عن طريق لجنة المراجعة أن تتحرى الفهم العام للقوائم المالية و ما هي العوامل والتقديرات التي أعدت على ضوءها هذه القوائم و ما هي السياسات المحاسبية المتخذة وتأثيرها على النتائج.
- **الاستقلالية:** يقصد بها قيام الشركة بتعيين مراجع خارجي يقوم بتدقيق الكشوفات المالية لها، و عليها التأكد من استقلالية هذا المراجع لضمان قيامه بأعماله بصورة مهنية.
- **وجود لجنة مراجعة:** بحيث تمتلك صلاحيات بالشكل الذي يضمن لها ممارسة دورها الرقابي على كل من أعمال المراجعة الداخلية و مراجعة الحسابات الخارجية وتقديم التقارير الخاصة بذلك و متابعة تنفيذ هذه التقارير للتأكد من قيام إدارة الشركة بتنفيذ التوصيات الواردة بهذه التقارير .
- **الانضباط:** أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب و الصحيح من قبل جميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة.
- **العدالة:** أي يجب احترام حقوق جميع الأطراف أصحاب المصلحة بالمنشأة و بشكل عادل.

المبحث الثالث: أهمية حوكمة الشركات

تعاظمت أهمية حوكمة الشركات في معظم الاقتصاديات المتقدمة و الناشئة خلال العقود القليلة الماضية، وخاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية و الأزمات المالية التي شهدتها عدد من دول شرق آسيا و أمريكا اللاتينية و روسيا في عقد التسعينات من القرن العشرين، و كذلك ما شهده الاقتصاد الأمريكي مؤخراً من تداعيات الانهيارات لعدد من الشركات الأمريكية العالمية خلال عام 2002. و في هذا الصدد تطرق العديد من الاقتصاديين و المحللين و الخبراء إلى أهمية ومدى تأثير مفهوم حوكمة الشركات في العديد من النواحي الاقتصادية و القانونية والاجتماعية الهادفة

إلى صالح الأفراد و المؤسسات و المجتمعات ككل بما يعمل على سلامة الاقتصاديات و تحقيق التنمية الشاملة في كل من الدول المتقدمة و الناشئة.

كما أن حوكمة الشركات الفعالة ستسهم في جذب الاستثمارات المحلية و الأجنبية، و الحد من هروب رؤوس الأموال عن طريق ضمان الثقة و الشفافية بالشركة التي تطبق الحوكمة بشكل جيد بحيث يرى المستثمرون إمكانية حصولهم على عائد عادل على استثماراتهم، و بالتالي إقبالهم على الاستثمار بالشركة، وبتدفق الأموال للشركة يتحقق نموها، وهذا كله يزيد من أهمية حوكمة الشركات (١).

فالممارسات الجيدة لحوكمة الشركات ستساعد الشركات و الاقتصاد على جذب الاستثمارات ودعم الأداء الاقتصادي و القدرة على المنافسة في المدى الطويل من خلال ما يلي:

١- التأكيد على الشفافية في معاملات الشركة، وفي إجراءات المحاسبة و المراجعة، وبالتالي فإن حوكمة الشركات تقف في مواجهة الفساد الذي سيؤدي إلى استنزاف موارد الشركة ويضعف من قدرتها التنافسية و انصراف المستثمرين عنها.

٢- وتؤدي إجراءات حوكمة الشركات إلى تحسين إدارة الشركة من خلال مساعدة الإدارة على تطوير استراتيجية سليمة للشركة، وأن يتم تحديد المكافآت على أساس الأداء وهذا يساعد الشركات على جذب الاستثمارات و تحسين كفاءة أداء الشركة.

٣- إن تطبيق حوكمة الشركات سيؤدي لحماية مصالح الأقليات من حملة الأسهم وهذا سيقود إلى جذب رؤوس أموال كبيرة كاستثمارات طويلة المدى و إلا فإنه سيتم السيطرة على الشركة من قبل عدد قليل من المستثمرين و بالتالي تضعف قاعدة الملكية لدى الشركة لذلك فإنه على الشركات أن تطبق حوكمة الشركات حتى تتمكن من جذب الأموال التي يدخرها صغار المستثمرين (١).

2006, تشرين الأول , " أهمية حوكمة الشركات " , WWW. Hawkama.net - 1

ويرى الباحث ويؤكد بأن حوكمة الشركات ستقلل من المخاطر و ستحفز على الأداء و ستحسن فرص الوصول لأسواق رأس المال وتحسن القدرة على تسويق البضائع والخدمات وتقلل إدارة الشركة وتساعد على الشفافية وتقوي ثقة الجمهور بالشركة وبالتالي تحقيق التنمية الاقتصادية، لهذا كله تبدو أهمية حوكمة الشركات ومساهمتها الفعالة على الصعيد الاقتصادي والقانوني والاجتماعي:

فعلى الصعيد الاقتصادي: تتنامى أهمية إتباع القواعد السليمة لحوكمة الشركات للآتي:

- لضمان قدر ملائم من الطمأنينة للمستثمرين و حملة الأسهم على تحقيق عائد مناسب على استثماراتهم مع العمل على الحفاظ على حقوقهم و خاصة حائزي أقلية الأسهم.
 - لتعزيز القيمة السوقية للشركة، و تدعيم تنافسية الشركات في أسواق المال العالمية، وخاصة في ظل استحداث أدوات و آليات مالية جديدة.
 - للتأكد من كفاءة تطبيق برامج الخصخصة و حسن التوجيه إلى الاستخدام الأمثل لها، منعاً لأي من حالات الفساد التي قد تكون مرتبطة بذلك.
 - لتوفير مصادر تمويل محلية أو عالمية للشركات سواء من خلال الجهاز المصرفي أو أسواق المال، وخاصة في ظل تزايد سرعة انتقال التدفقات الرأسمالية.
 - لتجنب الانزلاق في مشاكل محاسبية ومالية، بما يعمل على تدعيم و استقرار نشاط الشركات العاملة بالاقتصاد، ودرأ حدوث انهيارات بالأجهزة المصرفية أو أسواق المال المحلية و العالمية، و المساعدة في تحقيق التنمية و الاستقرار الاقتصادي (٢).
- وهذا ما أكده Winkler بشدة حيث أشار إلى أهمية حوكمة الشركات في تحقيق التنمية الاقتصادية وتجنب الوقوع في مغبة الأزمات المالية، من خلال ترسيخ عدد من معايير الأداء، بما يعمل على تدعيم الأسس الاقتصادية بالأسواق وكشف حالات التلاعب والفساد وسوء الإدارة بما يؤدي إلى كسب ثقة المتعاملين في هذه الأسواق، والعمل على استقرارها والحد من التقلبات الشديدة بها، بما يعمل على تحقيق التقدم الاقتصادي المنشود (١).

1-Laporta, R.,et al, (1997), "Legal Determinants of External finance", the Journal of finance 52,July.
2-WWW. Cipe. Com , corporate Governance Road to progress", Nermine Abulata, January, 2003.

وعلى الصعيد القانوني: يهتم القانونيون بأطر و آليات حوكمة الشركات لأنها تعمل على وفاء حقوق الأطراف المتعددة بالشركة، وخاصة مع كبرى الشركات. إذ تضم هذه الأطراف حملة الأسهم ومجلس الإدارة والمديرين والعاملين والمقرضين والبنوك وأصحاب المصالح.... الخ ولذا فإن التشريعات الحاكمة واللوائح المنظمة لعمل الشركات تعد هي العمود الفقري لأطر وآليات حوكمة الشركات، حيث تنظم القوانين والقرارات - بشكل دقيق ومحدد- العلاقة بين الأطراف المعنية في الشركة والاقتصاد ككل. كما أن حوكمة الشركات تتداخل بعدد من القوانين مثل: قوانين الشركات، و أسواق المال، و البنوك، و المحاسبة والمراجعة، والمنافسة ومنع الاحتكار، والضرائب، والعمل والخصخصة، والبيئة وغيرها.

و في هذا الصدد يشير Zingales إلى أن الأشكال المختلفة للعقود بين كافة الأطراف المعنية في الشركة تمثل حجر الأساس في تنظيم العلاقات التعاقدية بينهم بما يمكن أن يعمل على ضمان حقوق كل طرف منهم(٢).

تأتي أهمية حوكمة الشركات من الناحية القانونية للتغلب على سلبيات تنفيذ التعاقدات التي يمكن أن تنتج من ممارسات سلبية تنتهك صيغ العقود المبرمة أو القوانين والقرارات والنظم الأساسية المنظمة للشركة، ويؤكد كثير من القانونيين على مسؤوليات العهدة بالأمانة التي يؤديها المديرون تجاه الأطراف الأخرى ذات العلاقة بالشركة لضمان حقوقهم.

وفي هذا الصدد اقترح معهد التمويل الدولي(IIF)(Institute of international finance)عام 2002 على أن يتم إصدار بنود تشريعية لحوكمة الشركات (Codes) يمكن أن يتم تضمينها بكل من قوانين أسواق المال والشركات، كما يؤكد المعهد أنه على الرغم من أهمية البنود التشريعية المقترحة، إلا أن الأمر الذي يفوقها أهمية هو مدى كفاءة المناخ التنظيمي والرقابي حيث يتعاضد دور أجهزة الإشراف في متابعة الأسواق، وذلك بالارتكاز على دعامتين هامتين: الإفصاح والشفافية، والمعايير المحاسبية السليمة (١).

و على الصعيد الاجتماعي: يتناول Turnball مفهوم حوكمة الشركات في معناه الأشمل و الذي لا يضم فقط الشركات الاقتصادية و لكن يمتد ليشمل كل المؤسسات العاملة بالمجتمع سواء كانت

1-Adalbert, w.,(1998), "Financial Development-Economic Growth and corporate Governance.

2-Lowgie, Z.,(1997),"corporate Governance, working paper, December ,,P2.

مملوكة للقطاع العام أو الخاص و التي يرتبط نشاطها إما بإنتاج سلعة أو تقديم خدمة، والتي تؤثر على رفاه الأفراد والمجتمع ككل(٢).

لذا فالإطار الأشمل لمفهوم حوكمة الشركات يكون مرتبطاً ليس فقط بالنواحي الاقتصادية والقانونية بالشركات، و لكنه يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالنواحي الاجتماعية، و هنا تجدر الإشارة إلى أهمية المسؤولية الاجتماعية للشركات (CSR) (Corporate social responsibility) و التي لا تهتم فقط بتدعيم مكانة وربحية الشركة، و لكنها تهتم كذلك بتطوير الصناعة و استقرار الاقتصاد و تقدم ونمو المجتمع ككل. و هذا الاتجاه أكد عليه Hopkins عام 2000، وأوصى بأهمية توجيه المزيد من الاهتمام به على مستوى العالم(٣).

ومن هذا المنطلق يتم التأكيد على أن حوكمة الشركات هي سبيل تقدم لكل من الأفراد والمؤسسات والمجتمع ككل، و ذلك لأنه من خلال تلك الآلية يتوفر للأفراد قدر مناسب من الضمان لتحقيق ربحية معقولة لاستثماراتهم، و في ذات الوقت تعمل على قوة و سلامة أداء المؤسسات، و من ثم تدعيم استقرار و تقدم الأسواق و الاقتصاديات و المجتمعات.

إذاً إن الشركات تؤثر وتتأثر بالحياة العامة، حيث أن أدائها يمكن أن يؤثر على الوظائف والدخول والمدخرات و المعاشات و مستويات المعيشة، وغيرها من الأمور المرتبطة بحياة الأفراد و المؤسسات بالمجتمع، ومن ثم فيجب مساءلة الشركات عن التزامها في الإطار المؤدي إلى تحقيق الرفاه و التقدم للمجتمع.

وبناءً على هذه الأهمية لحوكمة الشركات ومساهمتها في تقدم الاقتصاديات و المجتمعات، قامت عدة دول في عام 2002 ببعض الخطوات العامة في سبيل تدعيم و ترسيخ القواعد والتطبيقات الجيدة لحوكمة الشركات ومنها: الولايات المتحدة الأمريكية - اليابان - المفوضية الأوروبية - أمريكا اللاتينية.

المبحث الرابع : مبادئ حوكمة الشركات

تهدف مبادئ حوكمة الشركات مهما كان مصدرها بشكل عام إلى تقييم وتحسين الأطر القانونية والمؤسسية والتنظيمية لموضوع حوكمة الشركات داخل أي دولة بالإضافة لتوفير

1-"policies of corporate Governance and Transparency in Emerging markets", Institute of international finance (IIF), February, 2002.

2- Sham,T.,(1997),"corporate Governance:Its scope-concerns and theories",Blackwood,Oxford,p180-205.

3-.WWW.MHCINTERNATIONALCOM, Michael,H.,(July 2000),"Corporate Social Responsibility".

الخطوط الإرشادية والمقترحات لأسواق الأوراق المالية، والمستثمرين، والشركات، وغيرها من الأطراف ذات الصلة. وتركز مبادئ الحوكمة أساساً على الشركات التي يتم تداول أسهمها في أسواق تداول الأوراق المالية، وتعد أيضاً أداة مفيدة لتحسين أساليب حوكمة الشركات الأخرى التي لا يتم تداولها في البورصات، ومن بينها الشركات المملوكة للدولة والشركات الفردية والعائلية الصغيرة. ويرى الباحث بأنه يجب أن تكون هذه المبادئ موجزة وواضحة ومفهومة، كما أن المبادئ يجب أن تركز على المشاكل التي تنتج عن الفصل بين الملكية والإدارة.

تعتبر مبادئ حوكمة الشركات التي أصدرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) أهم المبادئ في هذا الصدد كونها مستمدة من تجارب الدول الأعضاء في هذه المنظمة ومعتمدة على دراسات مختلفة من بينها ما قامت به المجموعة الاستشارية لقطاع الأعمال المعنية بحوكمة الشركات والتابعة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وشارك بالإعداد عدد من اللجان التابعة للمنظمة، ومن بينها: لجنة الأسواق المالية، ولجنة الاستثمار الدولي والشركات متعددة الجنسيات، ولجنة سياسات البيئة. كما تمت الاستفادة من إسهامات عدد من الدول من غير الأعضاء بالمنظمة بالإضافة إلى إسهامات البنك الدولي، وصندوق النقد الدولي، وغيرها من الأطراف المعنية بالموضوع.

وعلى الرغم من أنه ليس هناك نموذج واحد لحوكمة الشركات السليمة يطبق في جميع الظروف، لكن مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تستند في صياغتها لعوامل وعناصر مشتركة تشمل مختلف نماذج الحوكمة، وبالتالي تستوعب جميع النماذج المختلفة لحوكمة الشركات. فالغرض من هذه المبادئ أنها تكون بمثابة نقاط مرجعية يمكن استخدامها من قبل صانعي السياسة في أي دولة عند إعداد الأطر القانونية والتنظيمية لحوكمة الشركات، والتي تعكس الظروف الاقتصادية والاجتماعية للدولة، وتعد هذه المبادئ دائماً التطور بطبيعتها في ضوء التغيرات التي تطرأ على الظروف المحيطة. حيث ينبغي دائماً على الشركات إدخال التجديدات المستمرة على أساليب حوكمة الشركات وأن تطوع تلك الأساليب على النحو الذي يكون من شأنه مواكبة المتطلبات والاستفادة من الفرص الجديدة. وعلى الحكومات مسؤولية تشكيل إطار تنظيمي فعال يوفر المرونة الكافية التي تكفل للأسواق إمكانية العمل بفعالية والاستجابة لتوقعات المساهمين وغيرهم من الأطراف أصحاب المصلحة. ويترك للحكومات

ولأطراف السوق حرية تقرير كيفية تطبيق هذه المبادئ عند وضع الأطر الخاصة بهم والمتصلة بأساليب حوكمة الشركات .

وقد قامت العديد من دول العالم بإصدار مبادئ لحوكمة الشركات، حيث كان في مقدمتها دول أوروبا ومنها بريطانيا وكذلك دول أمريكا الشمالية والجنوبية واللاتينية، ودول آسيا، ودول أفريقيا.

ومن الملاحظ أن غالبية هذه الدول استندت في إعدادها للمبادئ على مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) عام ١٩٩٩ والنسخة المعدلة عام ٢٠٠٤، لذلك سيقوم الباحث بعرض مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في حوكمة الشركات، وبعدها عرض مبادئ حوكمة الشركات في سورية .

أولاً: مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) :

تنقسم مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى ستة مبادئ رئيسية ويندرج تحت كل منها مجموعة من المبادئ الفرعية كما يلي (١):

أولاً: توفير الأسس اللازمة لإطار حوكمة فعال

- ١- يجب أن يتم تطوير هيكل حوكمة الشركات مع مراعاة تأثيرها على الأداء الاقتصادي الكلي، ونزاهة السوق، والترويج لشفافية وكفاءة الأسواق .
- ٢- إن المتطلبات القانونية والرقابية التي تؤثر على ممارسة حوكمة الشركات داخل التشريع يجب أن تتوافق مع قواعد القانون وشفافيته والإلزام بتطبيقه .
- ٣- يجب أن تنص التشريعات بوضوح على تقسيم المسؤوليات بين الهيئات المختلفة مع ضمان تحقيق مصالح الجمهور .
- ٤- يجب أن تتمتع الهيئات الإشرافية والرقابية المسؤولة عن تنفيذ القانون بالسلطة والنزاهة والموارد اللازمة للقيام بواجباتها بأسلوب مهني وطريقة موضوعية .

ثانياً: حقوق المساهمين

- يجب أن يحمي إطار حوكمة الشركات، ويسهل ممارسة حقوق المساهمين .
- أ) تتضمن حقوق المساهمين الأساسية ما يلي :
 - ١- الأساليب الآمنة لتسجيل الملكية .
 - ٢- نقل أو تحويل ملكية الأسهم .
 - ٣- الحصول على المعلومات المتعلقة بالشركة بصفة دورية ومنتظمة .
 - ٤- المشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين .
 - ٥- انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة .
 - ٦- المشاركة في أرباح الشركة .
 - ب) حق المساهمين في المشاركة في، وإعلامهم بشكل كافٍ عن، القرارات المتعلقة بالتغيرات الجوهرية في الشركة .
 - ج) حق المساهمين في المشاركة بفاعلية والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين، وإعلامهم بالقواعد، بما في ذلك إجراءات التصويت، التي تحكم اجتماعات الجمعية .
 - د) وجوب الإفصاح عن هيكل رأس المال والترتيبات التي تمكن بعض المساهمين من الحصول على قدر من التحكم والرقابة .

1- OECD principles of corporate Governance, published by OERis, paris, 2004.

- هـ) الكفاءة والشفافية في قيام السوق بوظائفه في الرقابة على الشركات .
- و) يجب على جميع المساهمين أن يأخذوا بالحسبان تكاليف ومنافع ممارسة حقوقهم في التصويت .
- ز) يجب أن تتوافر لجميع المساهمين الفرصة لتبادل الاستشارات في الموضوعات المتعلقة بحقوق ملكيتهم لمنع سوء الاستغلال.

ثالثاً: المعاملة العادلة للمساهمين

- أ) يجب معاملة جميع المساهمين من نفس الفئة بالتساوي .
- ب) يجب حظر الاتجار أو التداول لحساب المطلعين على المعلومات الداخلية.
- ج) يجب على أعضاء مجلس الإدارة والمديرين الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم فيما يتعلق بالصفقات أو الأمور التي لها تأثير على الشركة سواء بأسلوب مباشر أو غير مباشر.

رابعاً: دور أصحاب المصلحة (stakeholders) في حوكمة الشركات

- ١- يجب أن يؤكد إطار حوكمة الشركات على ضرورة احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون.
- ٢- يجب إتاحة الفرصة لأصحاب المصالح للحصول على تعويض مناسب عن انتهاك حقوقهم.
- ٣- يجب العمل على تطوير آليات مشاركة أصحاب المصالح في تحسين الأداء.
- ٤- توفير المعلومات لأصحاب المصالح بأسلوب دوري وفي التوقيت المناسب .
- ٥- يجب السماح لذوي المصالح بالاتصال بحرية بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم تجاه التصرفات غير القانونية والمنافية لأخلاقيات المهنة، بما لا يؤدي إلى المساس بحقوقهم .
- ٦- يجب أن يزود إطار حوكمة الشركات بهيكل فعال كفاء للحماية من الإغسار والتطبيق الفعال لحقوق الدائنين.

خامساً : الإفصاح والشفافية

- أ) يجب ألا يقتصر الإفصاح على المعلومات الجوهرية وإنما يشمل أيضاً ما يلي :
- النتائج المالية والتشغيلية للشركة .
 - أهداف الشركة .

- ملكية أسهم الأغلبية وحقوق التصويت .
- مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمعلومات الخاصة بمؤهلاتهم وكيفية اختيارهم وعلاقتهم بالمديرين الآخرين ومدى استقلالهم .
- معاملات الأطراف ذوي العلاقة .
- عناصر المخاطر الجوهرية المتوقعة .
- الأمور الجوهرية المتعلقة بالعاملين وغيرهم من ذوي الشأن والمصالح .
- هياكل وسياسات حوكمة الشركات ومضمون قانون حوكمة الشركات وأسلوب تنفيذه .
- ب) يجب إعداد المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها طبقاً لمعايير المحاسبة والمراجعة المالية وغير المالية.
- ج) يجب إجراء المراجعة السنوية لحسابات الشركة بواسطة مراجع مستقل ومؤهل وذلك بهدف تقديم ضمان خارجي وموضوعي لمجلس الإدارة والمساهمين يفيد أن القوائم المالية تمثل بالفعل المركز المالي للشركة وأدائها في جميع المجالات الهامة.
- د) يجب أن يقدم مراجعي الحسابات الخارجيين تقاريرهم للمساهمين وعليهم بذل العناية المهنية الحريصة عند القيام بالمراجعة .
- هـ) يجب توفير قنوات لبث المعلومات تسمح بحصول المستخدمين على معلومات كافية وفي التوقيت المناسب وبتكلفة اقتصادية وبطريقة تتسم بالعدالة.
- و) يجب أن يزود إطار حوكمة الشركات بمنهج فعال يتناول التحليل، ويدعم توصيات المحلل، والوسطاء، وشركات التصنيف، وغيرها من الأطراف التي تؤثر على القرارات التي يتخذها المستثمرين والتي تخلو من تعارض المصالح الذي قد يؤثر على نزاهة التحليل أو توصيات المحلل .

سادساً: مسؤوليات مجلس الإدارة

- أ) يجب على أعضاء مجلس الإدارة العمل على أساس عناية الرجل الحريص لما فيه صالح الشركة والمساهمين.

ب) يجب على مجلس الإدارة، في حالة ما إذا أثرت قراراته على مجموعة من المساهمين أن يعامل معاملة متساوية لكل فئة من فئات المساهمين .

ج) يجب أن يضمن مجلس الإدارة الالتزام بالقانون مع الحرص على مصالح الأطراف ذات المصلحة.

د) يجب على مجلس الإدارة القيام ببعض المهام الرئيسية، بما في ذلك :

١-وضع إستراتيجية الشركة، سياسة الخطر، الميزانيات، خطط العمل، تحديد أهداف الأداء، مراقبة التنفيذ والأداء، النفقات الرأسمالية، الإستحواذات، وتصفية الاستثمارات .

٢-متابعة قياس كفاءة ممارسة الشركة لقواعد حوكمة الشركات وإجراء التعديلات عند الحاجة .

٣-اختيار ومكافأة ومتابعة وإحلال كبار المديرين عند الضرورة .

٤-الإفصاح عن مكافآت المديرين وأعضاء مجلس الإدارة، لتحقيق مصالح الشركة والمساهمين طويلة الأجل .

٥-توافر نظام رسمي يتصف بالشفافية لعمليات ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة .

٦-الرقابة على حالات تعارض المصالح الخاصة بالمديرين وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين بما في ذلك سوء استخدام أصول الشركة وإحكام السيطرة في بعض العمليات المتعلقة بها .

٧-التأكد من سلامة التقارير والنظم المحاسبية والمالية للشركة بما في ذلك نظام المراجعة المالي المستقل والرقابة الداخلية، خاصة أنظمة إدارة الخطر والرقابة المالية والتشغيلية، والالتزام بتطبيق القانون .

٨-الإشراف علي عملية الإفصاح ووسائل الاتصال .

هـ) يجب أن يتمكن مجلس الإدارة من الحكم بموضوعية على شؤون الشركة مستقلاً عن الإدارة.

و) يجب أن يتوافر لأعضاء مجلس الإدارة سهولة النفاذ إلى المعلومات المناسبة الدقيقة وفي التوقيت المناسب حتى يتسنى لهم القيام بمسؤولياتهم على أكمل وجه.

ثانياً: مبادئ حوكمة الشركات في سورية :

في غمرة التحولات الجريئة الملحوظة لا بد وأن يرى أصحاب القرار والمعنيين ضرورة تفعيل مفهوم الحوكمة في التشريعات السورية خاصة وأننا على مشارف انطلاقة فعلية للإندماج بالاقتصاد العالمي الجديد وقد بادرت بالفعل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية للحظ هذا الموضوع وجعلت الحوكمة حاضرة بشكل صريح في تشريعاتها إذ أفردت الفصل السابع من قانون سوق

دمشق للأوراق المالية لنظام الممارسات السليمة لإدارة الشركات (قواعد حوكمة الشركات المساهمة (وبذلك يكون أول قانون سوري أخذ بعين الاعتبار مفهوم الحوكمة وفعله حيث صدر بالمرسوم التشريعي رقم /٥٥/ تاريخ ٢٠٠٦/١/١ .

ويمكن إيجاز مبادئ أو قواعد حوكمة الشركات المساهمة في سورية بما يلي (١) :

أولاً : حقوق المساهمين : وبوجه خاص:

- ١ - الحق في الحصول على نصيب من الأرباح التي يتقرر توزيعها .
- ٢ - الحق في الحصول على نصيب من موجودات الشركة عند التصفية .
- ٣ - حق الاطلاع على دفاتر الشركة وطلب الاستيضاح عن أية أمر يتعلق بالشركة .
- ٤ - حق الأفضلية بالاكنتاب بأية إصدارات جديدة من الأسهم .
- ٥ - حق الحصول على كراس مطبوع يتضمن التقرير السنوي للشركة .

ثانياً : دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات :

يجب على مجلس إدارة الشركة أن يراعي في تعامله مع أصحاب المصالح المبادئ التالية :

- ١ - احترام حقوق أصحاب المصلحة التي تحميها القوانين ذات العلاقة : قانون العمل، قانون الشركات والعقود، قانون الإفلاس .
- ٢ - إتاحة الفرصة لأصحاب المصالح بالحصول على تعويضات فعلية مناسبة عن الخسائر التي قد تلحق بهم نتيجة الإخلال بأي من حقوقهم .

ثالثاً : الإفصاح والشفافية :

يعد الإفصاح أداة فعالة للتأثير على سلوك الشركات لحماية مصالح المستثمرين، وعلى جذب

رؤوس الأموال وتلبية متطلبات المساهمين والمستثمرين المرتقبين بالحصول على معلومات كافية منظمة تتسم بدرجة عالية من المصداقية والشفافية والقابلة للمقارنة مع البيانات والمعلومات الأخرى المناظرة، بما يمكنهم من اتخاذ القرار الاستثماري السليم .

رابعاً : مجلس إدارة الشركة :

- ١ - فيما يتعلق بتكوين مجلس الإدارة يجب الالتزام بما يلي :
- أن تكون أغلبية أعضاء مجلس الإدارة من الأعضاء غير التنفيذيين .

١ - المرسوم التشريعي رقم /٥٥/ تاريخ ٢٠٠٦/١/١ قانون سوق دمشق للأوراق المالية، الفصل السابع، قواعد حوكمة الشركات المساهمة.

- ألا يجمع نفس الشخص بين منصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير العام للشركة .
- يجب أن يكون عضو مجلس الإدارة مؤهلاً ويتمتع بالنزاهة والكفاءة والمعرفة المالية .
- ٢ - أما فيما يتعلق بمهام مجلس الإدارة فبالإضافة لما ورد بقانون التجارة يجب القيام بما يلي :
- رسم الخطط والسياسات .
- تشكيل الهيكل التنظيمي للمؤسسة .
- تشكيل اللجان وتفويض السلطات والصلاحيات .
- الإشراف على التنفيذ وتقييم الأداء والمخاطر .
- تعيين مفتش حسابات ومدقق داخلي .

خامساً : لجنة التدقيق :

يصدر مجلس الإدارة قراراً بتشكيل لجنة تدقيق وفق الضوابط التالية :

- ١ - أن يكون باللجنة ثلاثة أعضاء على الأقل غير تنفيذيين .
- ٢ - أن تتوفر لدى أحد أعضاء اللجنة على الأقل الخبرة المالية والمحاسبية .
- ٣ - أن تعقد اللجنة أربعة اجتماعات على الأقل في السنة .
- ٤ - أن تجتمع مع مفتشي حسابات الشركة مرة واحدة على الأقل في السنة .

سادساً : الإدارة التنفيذية للشركة :

- ١ - يتم تعيين الإدارة التنفيذية بموجب عقود تتضمن حقوقهم وواجباتهم .
- ٢ - تكون الإدارة التنفيذية مسئولة أمام مجلس إدارة الشركة .
- ٣ - تمارس الإدارة التنفيذية مسؤولياتها وصلاحياتها وفق هيكل تنظيمي يعتمد من مجلس الإدارة.

سابعاً : مفتشو الحسابات :

- ١ - تعين الهيئة العامة العادية السنوية للشركة مفتش الحسابات بناءً على اقتراح مجلس الإدارة وتوصية من لجنة التدقيق .
- ٢ - يعين مفتش الحسابات لسنة مالية واحدة، ولا يعين ذات المفتش لأكثر من أربع سنوات مالية متتالية، ولا يجوز إعادة تعيينه بعد ذلك إلا بعد مضي سنتين .
- ٣ - على مفتش الحسابات التقيد بقواعد السلوك المهني الواردة في أنظمة جمعية المحاسبين القانونيين السوريين .

٤ - يحظر على مفتش الحسابات وعلى موظفيه التعامل بأسهم الشركة التي يدقق حساباتها .

ثامناً : المدقق الداخلي :

يجب على كل شركة مساهمة أن يكون لديها مدقق داخلي بمراعاة ما يلي :

- ١ - أن يكون موظفاً ومتفرغاً يتمتع بمؤهلات وخبرات مناسبة .
- ٢ - يعين المدقق الداخلي ويحدد راتبه وحوافزه ومكافآته وإنهاء خدماته وقبول استقالته بقرار من مجلس الإدارة وبتوصية من لجنة التدقيق .
- ٣ - يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بدرجة عالية من الاستقلالية ويحظر تكليفه بأية مهام قد تخضع للمراجعة من قبله .

٤ - يجب أن يغطي المدقق الداخلي تدقيق جميع إدارات وأقسام الشركة وفروعها .

إيجازاً يرى الباحث بأن مبادئ الحوكمة والتي صدرت عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية كانت تتصف بالعمومية والشمول أي أنها جسدت الخطوط العريضة والنقاط الأساسية لمبادئ الحوكمة بشكل عام مما شكلت المدخل المفتاحي لاشتقاق مبادئ للحوكمة على صعيد الدول العربية والأجنبية بما يلاءم خصوصيتها المحلية والوطنية مع بعض التعديلات بحسب الظروف السائدة على صعيد تلك الدول وبهدف معالجة المشاكل التي كانت تعاني منها . وإيجازاً مثلت مبادئ الحوكمة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إطاراً عاماً لمبادئ الحوكمة وساهمت في نفس الوقت في تمكين دول مجتمعنا الإنساني على تصميم إطارها الحوكمي الخاص بها . وعليه يعرض الباحث في الفصل الثاني آليات هذه الحوكمة .

الفصل الثاني: آليات حوكمة الشركات

- تمهيد:

بداية يرى الباحث أن جذور أو تأصيل حوكمة الشركات يستلزم الأخذ بعين الاعتبار نظرية الوكالة وما نجم عنها من تعارض في المصالح بين فريقين الأول الإدارة كوكيل عن الملاك والثاني أصحاب المصالح في الشركة من الملاك (حملة الأسهم) والدائنين والبنوك والحكومة والعاملين وغيرهم .

لذلك فإذا راجعنا تعاريف مصطلح حوكمة الشركات نجد أنها جميعاً تشترك بأن حوكمة الشركات هي مجموعة من الآليات التي تعمل على حماية حقوق حملة الأسهم وحقوق أصحاب المصلحة وتحقيق التوازن بينها وبالتالي العمل على تعزيز مصداقية التقارير المالية المنشورة والحد من تلاعب الإدارة بها لتحقيق مصلحتها أو لتحقيق مصلحة جهة على حساب الجهات الأخرى المرتبطة بالمنشأة.

وهناك إجماع من قبل علماء الاقتصاد والمحاسبة على تقسيم آليات حوكمة الشركات إلى مجموعتين: المجموعة الأولى وهي الآليات الداخلية لحوكمة الشركات، والمجموعة الثانية هي الآليات الخارجية لحوكمة الشركات. لذلك سوف تتم مناقشة هذا الفصل من خلال المبحثين التاليين:

١- المبحث الأول: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات.

٢- المبحث الثاني: الآليات الخارجية لحوكمة الشركات.

المبحث الأول: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات

وهي عبارة عن الآليات التي تكون داخل إطار الشركة وسوف يتم عرض أهم هذه الآليات وهي (١):

أولاً: المراجعة الداخلية:

ازدادت أهمية وظيفة المراجعة الداخلية لدى منشآت الأعمال في السنوات الأخيرة الماضية، بشكل أساسي بعد تنامي الدراسات والأبحاث المحاسبية المنادية بأهمية وضرورة تطبيق مفهوم حوكمة

الشركات, حيث تعتبر مهنة المراجعة الداخلية أحد الدعائم المهمة التي يركز عليها نجاح نظام حوكمة الشركات في تحقيق أهدافه. غير أن المستجدات العالمية في المجالات التقنية والمعلوماتية والتجارة الالكترونية, قد أثبتت أن الدور التقليدي للمراجعة الداخلية, لم يعد كافياً لمنشآت الأعمال, مما يتطلب التحول إلى مدخل القيمة المضافة , والمبني على أساس مساهمة أنشطة المراجعة الداخلية في تحقيق إستراتيجية المنشأة ككل, وتحديد مدى مساهمة تلك الأنشطة في القيمة المضافة الكلية للمنشأة, وهذا يتطلب رفع كفاءة أداء المراجع الداخلي بما يساهم في نجاح منظمات الأعمال بتطبيق إطار حوكمة الشركات. وهذا ما أكد عليه معهد المراجعين الداخليين الأمريكي عام ٢٠٠٢ بتعريفه للمراجعة الداخلية بأنها (نشاط موضوعي مستقل), يقدم خدمات تأكيد واستشارات, ويهدف إلى إضافة قيمة للمنشأة, وتحسين مستوى كفاءة عملياتها, ويساهم في تحقيق أهداف المنشأة, من خلال قيامه بتوفير مدخل منطقي ومنظم, لتقويم وتحسين درجة كفاءة كل من: عمليات إدارة المخاطر, وعمليات الرقابة الداخلية, وإطار حوكمة الشركات (٢).

ولكي تتمكن إدارات المراجعة الداخلية من تقديم قيمة مضافة حقيقية للمنشآت التي تعمل فيها لابد من قيامها بمايلي (٣):

- ١- تبني برامج استشارية موسعة , لكافة مستويات الإدارة في المنشأة للعمل على تحسين كفاءة أنشطة المنشأة, وتحسين قدراتها التنافسية, وتلافي المشكلات المستقبلية, مع الالتزام بضرورة تقديم التوصيات التي من شأنها العمل على إضافة قيمة حقيقية للمنشأة, وتجنب التوصيات ذات القيمة المتدنية, وتجنب التدخل في نطاق مسؤوليات واختصاصات الإدارة, والاقتصار على مجرد تقديم التوصيات الفنية المناسبة, وذلك للحفاظ على معيار الاستقلال المهني.
- ٢- تبني برامج موجهة نحو البحث عن, وفتح مصادر ربحية جديدة للمنشأة.
- ٣- مراقبة ومتابعة وتقويم, برامج ومشروعات التحسين المستمر, التي أرستها الإدارة العليا للمنشأة, والتقرير عن مدى التقدم الذي تم إحرازه في هذا الشأن, والتحقق من المنافع المترتبة عليها, ومدى

١- عبد الوهاب نصر و شحادة شحانة السيد, "مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات (في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة) " , كلية التجارة, جامعة الإسكندرية, الدار الجامعية, الإسكندرية, ٢٠٠٦ ص ٩٧-٩٨.

2-IIA, (2002), "Guidance for Internal Auditing," The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Floridas , (Aug), pp.1-17

٣- لبيب, خالد محمد عبد المنعم, "القيمة المضافة, والتقويم المتوازن لأداء المراجعة الداخلية, في ظل إطار حوكمة الشركات (بالتطبيق على قطاع الأعمال المصري), " مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية - كلية التجارة - جامعة الإسكندرية, العدد الأول- المجلد الثالث والأربعون, مطبعة كلية التجارة, ٢٠٠٦, ص ٧٦.

مساهمة ذلك في إضافة قيمة حقيقية للمنشأة، ومدى كفاية الموارد اللازمة لإنجاز مثل تلك المشروعات.

٤- مراقبة ومتابعة مدى التزام كافة إدارات المنشأة، بمقومات نظم إدارة الجودة ، ومتابعة نتائج ذلك، لضمان استمرار التزام كافة الإدارات بها، وضمان وضع تلك البرامج في المسار الصحيح، بما يعود بالنفع على المنشأة.

٥- القيام بدور تنسيقي بين كافة إدارات المنشأة، والأطراف الأخرى ذات الصلة بها، وبين الإدارة العليا للمنشأة، وذلك لاطلاع الإدارة العليا على أية معوقات أو مشكلات، وكذلك أية فرص تطوير أو ربحية ممكنة.

٦- ضرورة العمل على ربط توصيات إدارة المراجعة الداخلية، بمحاور اقتصاديات المنشأة، وتقويم كفاءة وفعالية أنشطتها، لتحديد مواطن عدم الكفاءة، وتحديد الأنشطة أو العمليات التي تحتاج إلى تحسين وتطوير، واقتراح التوصيات الرامية إلى تحسين كفاءة الأداء.

٧- ضرورة التحقق من حصول الإدارة على رؤية واضحة لمسببات القصور أو انخفاض الكفاءة، واتخاذ القرارات الملائمة لإزالتها.

٨- ضرورة مراقبة البرامج التصحيحية، للتحقق من أنها قد أضافت قيمة حقيقية للمنشأة.

٩- ضرورة المساهمة الفعلية في إرساء وتطوير قاعدة إدارة وتوصيل المعلومات، بين إدارة المراجعة الداخلية، وبين كافة الكوادر المحاسبية بالمنشأة.

١٠- ضرورة توجيه الاهتمام الكافي لاكتشاف ومواجهة الانحرافات المالية للإدارة العليا للمنشأة ووقائع الفساد المالي والغش، وتدعيم إطار حوكمة الشركات.

١١- القيام بالواجبات التقليدية لمهنة المراجعة الداخلية بالكفاءة المهنية المعقولة أو المناسبة، وعدم السماح بطغيان محور الاستشارات على ذلك المحور، والذي يمثل ركناً أساسياً من أركان نجاح المهنة في تحقيق أهدافها، وفي تدعيم إطار حوكمة الشركات.

وهناك مجموعة من الصفات الواجب توافرها في شخص المراجع الداخلي وهي: الوعي والمعرفة التامة بأمور المنظمة الإدارية- الدافع الشخصي- بعد النظر- القدرة الاتصالية- المثابرة- الابتكارية- اللباقة(١).

ويجب على المراجعة الداخلية عند تنفيذ أعمالها أن تتبنى منهجاً منتظماً ومنضبطاً لتقويم وتحسين فاعلية الرقابة الداخلية، وإدارة المخاطر، ونظام إدارة الشركة، بما يمكن من تحقيق أهداف الشركة وحماية أصولها وإضافة قيمة لها وتحقيق الجودة في الأداء والحد من الأخطاء واكتشافها فور

وقوعها ومعالجتها، وهذا ما يتوافق مع الفكر الحديث لحوكمة الشركات والذي يسعى أيضاً لتحقيق الأهداف نفسها.

إن أنشطة المراجعة الداخلية تتم في بيئات ثقافية وقانونية متباينة، وتتم داخل منظمات تتباين في أهدافها وأحجامها وهيكلها التنظيمية، ومع ذلك فإن الالتزام بمعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، يعد أمراً ضرورياً يفي من خلاله المراجعون الداخليون بالتزاماتهم الوظيفية حيال المنظمة.

يجب أن تتقيد إدارة المراجعة الداخلية بما جاء به معهد المراجعين الداخليين كما يلي (٢):

- ١- ينبغي تحديد الغرض والسلطة والمسؤولية فيما يتصل بأنشطة المراجعة الداخلية بشكل رسمي في لائحة تتسق مع المعايير.
- ٢- ينبغي أن تكون المراجعة الداخلية نشاطاً مستقلاً.
- ٣- ينبغي أن يتسم المراجعون الداخليون بالموضوعية في أداء عملهم.
- ٤- ينبغي أن تؤدي مهام المراجعين الداخليين بالكفاءة والعناية المهنية اللازمة.
- ٥- ينبغي أن يعمل مدير المراجعة الداخلية على تطوير والمحافظة على تأكيد الجودة وبرامج التحسين المستمر، بما يغطي كافة أنشطة المراجعة الداخلية، وعليه كذلك مراقبة استمرار فاعليتها.
- ٦- ينبغي على مدير المراجعة الداخلية أن يدير أنشطة المراجعة الداخلية على نحو فعال، بما يحقق قيمة عالية للمنظمة.
- ٧- ينبغي أن يشمل نشاط المراجعة الداخلية التقييم والإسهام في تحسين إدارة المخاطر، والرقابة، وعمليات حوكمة الشركات باستخدام مدخل منظم ومنضبط.
- ٨- ينبغي على المراجعين الداخليين تطوير وتسجيل خطة لكل مهمة، تشمل النطاق، والأهداف، والوقت، وتوزيع الموارد.
- ٩- ينبغي أن يعمل المراجعون الداخليون على تحديد وتحليل وتقييم وتسجيل المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهمة.

١- كراز شادي " كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية في سورية مع التطبيق العملي على المؤسسة العامة للتجارة الداخلية للمعادن ومواد البناء (عمران)", رسالة ماجستير في المحاسبة،

إشراف د. عصام قريظ، جامعة دمشق- كلية الاقتصاد - قسم المحاسبة، ٢٠٠٥، ص ٥٩-٦١.

2- IIA,(2004),"International Standards for the professional practice of Internal Auditing", the Institute of Internal Auditors, Florida.

١٠- ينبغي على المراجعين الداخليين أن يوصلوا نتائج المهمة إلى الإدارة العليا، ومجلس الإدارة، ولجنة المراجعة.

١١- ينبغي على مدير المراجعة الداخلية أن يضع ويحافظ على نظام لمراقبة سير النتائج التي يتم توصيلها للإدارة.

١٢- ينبغي على مدير المراجعة الداخلية مناقشة الإدارة العليا عند قبولها مستوى من المخاطر لا يعد مقبولاً على مستوى الصناعة.

١٣- ينبغي على مدير المراجعة الداخلية إذا نشأ خلاف بسبب مستوى المخاطر المقبولة بينه وبين الإدارة العليا، أن يقدم تقريراً بذلك إلى مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة ليتولى فض النزاع.

يجب أن يسهم نشاط المراجعة الداخلية في عملية حوكمة الشركات بتقييم وتحسين العمليات من خلال:

١- وضع وتبليغ القيم والأهداف.

٢- رصد تحقيق الأهداف.

٣- ضمان القيام بالمسؤوليات.

٤- الحفاظ على القيم (١).

لقد أعطى تقرير كنج في جنوب أفريقيا وظيفة المراجعة الداخلية دوراً أساسياً في حوكمة الشركات كما يلي (١):

١- ينبغي وجود وظيفة فعالة للمراجعة الداخلية بالشركة تحظى باحترام وتعاون كل من مجلس الإدارة والإدارة العليا، ويجب الإفصاح عن أسباب إنشاء وظيفة للمراجعة الداخلية في التقرير السنوي للشركة.

٢- يجب تحديد سلطة وغرض ومسؤولية المراجعة الداخلية.

١- حماد طارق عبد العال، "حوكمة الشركات (المفاهيم- المبادئ- التجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف"، الدار الجامعية، القاهرة، ٢٠٠٥ ص ١٩٣.

- ٣- يجب أن يكون تقرير المراجعة الداخلية على مستوى الشركة ككل بما يتيح لها إنجاز مسؤولياتها. ويجب أن تتبع المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة.
- ٤- يجب على المراجع الداخلي حضور جميع اجتماعات لجنة المراجعة.
- ٥- يكون تعيين وعزل مدير المراجعة الداخلية بالاتفاق مع لجنة المراجعة.
- ٦- يجب أن توافق لجنة المراجعة على خطة المراجعة الداخلية.
- ٧- يقدم مدير المراجعة الداخلية تقاريره إلى مجلس الإدارة وإلى لجنة المراجعة عن مدى التزام الشركة بأحكام القانون والقواعد المنظمة لنشاطها وكذلك عن مدى التزامها بقواعد الحوكمة. إن نجاح المراجع الداخلي في أداء عمله يتوقف على مجموعة من العوامل أهمها (٢):
 - ١- توفير الاستقلال التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية، وتبعيةها الإدارية للجنة المراجعة بالمنشأة، وذلك لقيامها بمهامها ومسؤولياتها بالموضوعية والحياد اللازمين.
 - ٢- قيام مدير المراجعة الداخلية بوضع إستراتيجية مناسبة لإدارته، بما يتناسب مع هدف إضافة قيمة حقيقية للمنشأة، وكذلك هدف إنجاز الدور الرقابي والتقويمي، شريطة اتساق مثل تلك الإستراتيجية مع الإستراتيجية العامة للمنشأة.
 - ٣- ضرورة اقتناع واتفاق كل من المراجعين الداخليين والمستفيدين من خدمات إدارة المراجعة الداخلية على أهمية مدخل القيمة المضافة لنجاح كل منهم في أداء واجباته وبالتالي لنجاح المنشأة ككل.
 - ٤- قيام المراجع الداخلي بالتعامل مع كافة الأطراف المستفيدة من خدماته، بناء على مفهوم المشاركة، وتلبية احتياجاتهم، بغرض تحسين الأداء والعمليات شريطة الالتزام بمقومات معايير الاستقلال المهني.
 - ٥- تقديم توصيات المراجعة الداخلية في إطار المعايير المهنية ومعايير الجودة الشاملة، سواء لترشيد وتخفيض التكاليف، أو مجال فتح مصادر جديدة للربحية أو توسيع مصادر الربحية القائمة.
 - ٦- توظيف الأساليب التقنية والمهنية الحديثة، لخفض وترشيد تكاليف إدارة المراجعة الداخلية من جهة، وارتفاع درجة كفاءة الأداء المهني لها من جهة أخرى.

١ - حماد طارق عبد العال، مرجع سبق ذكره ص ١٩٧

2- Burnaby,P. and susan H.,(2004),"Trends in internal Audit strategies",Internal Auditing, vol.19,No.3,pp.15-22.

٧- العمل على تنمية خبرات ومهارات أعضاء إدارة المراجعة الداخلية، وإلزامهم ببرامج التعليم المهني المستمر والبرامج التدريبية، التي تساعدهم على فهم طبيعة نشاط المنشأة واكتساب الأساليب الحديثة للرقابة الداخلية.

٨- ضرورة العمل على إكساب أعضاء فريق المراجعة الداخلية مهارات الاتصال الحديثة اللازمة لإعداد تقارير المراجعة، ومهارات التعامل السلوكي مع الأطراف الخاضعين لمراجعتهم، وكذلك مهارات مراعاة مسألة تضارب المصالح التي تنشأ عند تقديم تقارير الاستشارات.

٩- ضرورة وجود نظام مناسب للتقويم الذاتي لأداء إدارة المراجعة الداخلية، يقوم على أساس التقويم من منظور شامل، ويتفق مع أهداف ومسؤوليات إدارة المراجعة الداخلية وفقاً لتعريفها الحديث.

كما يرى الباحث في هذا السياق، ضرورة قيام المراجع الداخلي بتطوير قدراته المهنية لتطبيق فعاليات المراجعة الإدارية البيئية، وذلك بغية تقويم مدى التزام المنشأة بمعايير الجودة البيئية، وتقويم القرارات والعمليات الإدارية البيئية للمنشأة، وتقديم الخدمات الاستشارية لإدارات منشآت الأعمال، في مجال الحفاظ على المكونات البيئية، والموارد الطبيعية، والتنمية المستدامة. وذلك لتحسين الأداء البيئي للصناعة ولباقي أنواع الأنشطة الاقتصادية بغية الحفاظ على سلامة ونظافة البيئة وسلامة الموارد الطبيعية. إن ذلك يعتبر من أهم التحديات التي تواجه مهنة المراجعة الداخلية في سبيل قيامها بمسؤولياتها تجاه هدف التنمية المستدامة على مستوى العالم ولا سيما بعد تنامي الاهتمام بمسائل الحفاظ على البيئة على مستوى الوحدات الرقابية الحكومية أو على مستوى المنظمات البيئية الدولية والمحلية.

أما فيما يتعلق بمحور المراجعة الداخلية على أساس إدارة مخاطر المنشأة، والذي يعتبر من أهم أدوات مدخل القيمة المضافة للمراجع الداخلي، والذي يتبنى النظرة الشمولية لنشاط المنشأة، ويرتكز على تحليل الاستراتيجيات القائمة للمنشأة، وتحليل عملياتها الرئيسية، وتقويم المخاطر، ومعايرة النشاط، والتطوير المستمر، فمن الواضح أنه يتطلب ضرورة قيام المراجع الداخلي بتوسيع حقله المعرفية لكي يتمكن من تفهم أصول التخطيط الاستراتيجي، وإدارة مخاطر النشاط، كما يتطلب منه أيضاً، ضرورة بذل مستوى أداء مهني متميز، لكي يتمكن

من تفهم طبيعة نشاط المنشأة، وتقويم المخاطر الإستراتيجية، ومخاطر النشاط الرئيسي للمنشأة سواء كانت مالية أم غير مالية، وكذلك تقويم السياسات والإجراءات القائمة بالمنشأة، للسيطرة على تلك المخاطر، الأمر الذي يوضح أن مثل هذا المحور الرئيسي هو من محاور مدخل القيمة المضافة لمهنة المراجعة الداخلية ويلعب دوراً جوهرياً في الارتقاء بمستوى الأداء المهني للمراجع الداخلي(١).

إن التطورات الأخيرة في مفهوم إطار حوكمة الشركات، والتي أعقبت صدور قانون (Sarbanes Oxley)، ومساعاه نحو تحقيق صدق وشفافية الإفصاح عن المعلومات المالية لمنشآت الأعمال الأمريكية، قد استوجب ضرورة ارتكاز مهنة المراجعة الداخلية على محور المراجعة على أساس إدارة مخاطر النشاط في المنشأة، الأمر الذي يتيح لمهنة المراجعة الداخلية الفرصة لكي تصبح أكثر كفاءة وأكثر قدرة على توفير خدمات التقويم والتأكيد والخدمات الاستشارية الملائمة في مجال المراجعة على أساس إدارة مخاطر المنشأة، وذلك دون التأثير على استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي، وبحيث تقوم إدارة المراجعة الداخلية بدراسة وتقويم ومراجعة محاور إدارة كافة أنواع المخاطر المحيطة بالمنشأة، والوصول إلى مستوى أكثر شمولاً من الفهم لمثل تلك الأخطار وذلك بما يساهم

في عملية تجنب المنشأة لآثارها وانعكاساتها وبما يساهم بشكل إيجابي في نجاح إطار حوكمة الشركات(١).

وإن مهام الحماية التي يمكن لإدارة المراجعة الداخلية القيام بها بهذا السياق هي المساهمة في تعريف وتقويم المخاطر القائمة والمحيطة بالمنشأة، وتدريب المستويات الإدارية المختلفة بالمنشأة على كيفية وسبل مواجهة الأخطار، والتنسيق بين أنشطة إدارة المخاطر، وتدعيم عملية إعداد التقارير الخاصة بالأخطار القائمة والمحيطة بالمنشأة، وتطوير وتدعيم إطار إدارة الأخطار، والمساهمة في تطوير إستراتيجية إدارة الأخطار. وأن الأنشطة التي يجب ألا

١ - النودل، علي بن عبد الله " التوجهات الحديثة في أساليب المراجعة: شمولية الرؤى و الإجراءات"، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، جامعة الملك سعود، الرياض، العدد الحادي والأربعون، ٢٠٠٥، ص ٢٩-٢٤.

1-Macleod, A . and Bob o, (2005), " Achange of Focus , "the Internal Auditor, Aug, Vol.,62,No 4,pp.97-99.

تتطرق لها إدارات المراجعة الداخلية هي القيام بعملية إرساء نظام إدارة مخاطر المنشأة، ومزاولة عمليات إدارة هذه المخاطر، واتخاذ القرارات في مجال إدارة الأخطار ومواجهتها، والقيام بتنفيذ أنشطة مواجهة المخاطر نيابة عن إدارة المنشأة، وكذلك القيام بتحمل مسؤولية إدارة المخاطر، الأمر الذي يؤدي لمساهمة المراجعة الداخلية في تحسين درجة التزام المنشأة بمقومات إطار حوكمة الشركات وإضافة قيمة حقيقية للمنشأة.

من جهة أخرى، فإن قيام إدارة المراجعة الداخلية بالمساهمة الفعالة في إرساء وتطوير قاعدة إدارة وتوصيل المعلومات بينها وبين كافة الكوادر المحاسبية بالمنشأة يعتبر من الأدوات الهامة في مجال تدعيم ونجاح إطار حوكمة الشركات، حيث بينت مشكلة انهيار منشآت الأعمال في بدايات القرن الحالي أن أهم مسببات ضعف إطار حوكمة الشركات هو عدم وجود نظام كفاء لتداول المعلومات المالية الصريحة والضمنية بين كل من إدارات المراجعة الداخلية وبين الكوادر المحاسبية والإدارات المالية بمنشآت الأعمال، الأمر الذي يوضح أنه في ظل التطورات الهائلة والمتسارعة في مجال المعلوماتية والعولمة، فإن الحاجة إلى إستراتيجية واضحة ومتطورة لإدارة وتداول المعلومات المالية داخل المنشأة، قد أصبحت أكثر إلحاحاً وضرورة من ذي قبل، على أن يتم ذلك مع الأخذ بالاعتبار طبيعة احتياجات مطوري ومستخدمي تلك المعلومات داخل منشآت الأعمال، بل والسعي نحو إرساء نظام لإدارة وتداول المعرفة والمعلومات المالية داخل مثل تلك المنشآت، حيث تنعكس الآثار المباشرة لذلك، على تحسين كفاءة منشآت الأعمال، وتحسين درجة التزامها بمقومات إطار حوكمة الشركات والحيلولة دون وقوع مشاكل انهيار تلك المنشآت مستقبلاً^(١).

ولتحقيق كل ما سبق ذكره بخصوص المراجعة الداخلية ودورها في إطار حوكمة الشركات فإنه هناك ضرورة تحول كافة برامج التعليم المحاسبي بالمرحلة الجامعية الأولى بحيث يتم الاهتمام بإعداد المراجعين الداخليين منذ تلك المرحلة وبحيث يتم العمل على صقل وتنمية الطلاب بالقدرات والمهارات المهنية الحديثة، بما يتناسب مع التطورات المهنية لمهنة المراجعة الداخلية، هذا بالإضافة إلى ضرورة تطوير المقررات الدراسية في تلك المرحلة بما يساعد على

1-shawver,T.A.,(2005),"Knowledge Management: ACorporate Governance Tool", Internal Auditug, vol20,No 4,pp.21-26.

2-Gansberghe,C.N.V,(2005),Internal Auditing in the public Sector, the Internal Auditor, (Avg),vol.62, No.4,pp.69-71.

الانخراط في سلك المهنة بقدرات تؤهلهم للأداء المهني الحديث وبما يسمح لهم باكتساب القدرات والمهارات المهنية اللازمة: مثل مهارات التفكير المنطقي التحليلي، مهارات التفكير الإبداعي، مهارات القدرة على تفهم طبيعة الأطراف الخاضعين للمراجعة، المفاهيم والمبادئ والأساليب والتقنيات الحديثة في مجال الرقابة الداخلية، الإلمام بأنواع المخاطر وطرق تقديرها وكيفية مواجهتها، كيفية بناء وتطوير الأهداف العامة والخاصة لأي مشروع مراجعة داخلية مطلوب إنجازه، ومهارات اختيار وتجميع وتقويم أدلة وقرائن الإثبات اللازمة باستخدام الأساليب الكمية والوصفية الحديثة، والقدرة على إعداد وتوصيل تقارير نتائج المراجعة الداخلية إلى المستفيدين من خدماتها بشتى أساليب التوصيل والعرض الحديثة المتاحة، ومهارات استخدام التقنيات الحديثة في مجال مهنة المراجعة الداخلية، ومهارات المراجعة الداخلية لأنظمة المعلومات الالكترونية وقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة (٢).

كما يقترح الباحث في هذا الصدد ضرورة إعادة هندسة إدارات المراجعة الداخلية بمنشآت الأعمال بما يضمن توفير الاستقلال المطلوب للمراجعين الداخليين، وذلك من خلال إلزام كافة الشركات المساهمة بتوجيه التبعية التنظيمية الإدارية لإدارات المراجعة الداخلية مباشرة إلى لجان المراجعة، بحيث تكون لجنة المراجعة بمثابة صلة الوصل بين إدارة المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة، على أن تختص لجنة المراجعة بمسائل تعيين وعزل مدير إدارة المراجعة الداخلية وكذلك الإشراف على محاور تخطيط وتنفيذ أعمال إدارة المراجعة الداخلية ومراجعة برنامجها وتقويم نتائج أدائها، ومراجعة مقترحاتها وملاحظاتها على كل من نظام الرقابة الداخلية وأنشطة المنشأة وذلك من خلال الاجتماعات الدورية المنتظمة والتي تعقدها لجنة المراجعة مع مدير المراجعة الداخلية، كما أن لجنة المراجعة يجب أن تختص بمراجعة موازنة إدارة المراجعة الداخلية، على أن يتم رفع تقارير إدارة المراجعة الداخلية مباشرة إلى تلك اللجنة، وبحيث تتولى تلك اللجنة، عملية التنسيق بين برنامج عمل كل من إدارة المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي، وكذلك التحقق من وتذليل كافة العقبات والقيود التي تواجه المراجع الداخلي في سبيل قيامه بمهام عمله.

ثانياً: لجان المراجعة:

إن إنشاء لجنة المراجعة في الشركة يساهم في الحفاظ على استقلالية كل من المراجع الخارجي والمراجع الداخلي وذلك لأن لجنة المراجعة ستكون بمثابة صلة الوصل بينهم وبين مجلس الإدارة وهذا يؤدي إلى تفعيل دور حوكمة الشركات .

وفي عام ١٩٧٨ أصدر مجلس إدارة بورصة نيويورك للأوراق المالية قراراً يلزم فيه الشركات الأمريكية التي تتداول أوراقها بالسوق بإنشاء لجان مراجعة مكونة من بعض أعضاء مجلس إدارتها غير المتفرغين لها أي بالإضافة لعملهم الأصلي في مجلس الإدارة يمارسون أعمال لجنة المراجعة، كما أنهم خارجيون (غير تنفيذيين) أي أنهم لا يشغلون أي منصب تنفيذي في إدارة الشركة ولم يشغلوه سابقاً، كما أنهم ليسوا لهم أي علاقة أسرية أو مالية مع أي موظف أو مدير تنفيذي أو مسئول عن إدارة الشركة ولا تربطهم أي مصلحة بالشركة بأي شكل كانت قد تؤثر على تقديرهم وقراراتهم الحر والمستقل عن أي تأثير وخصوصاً مجلس الإدارة(١).

يجب على لجنة المراجعة إتباع برامج التدريب والتعليم المستمر لضمان حصول أعضائها على قاعدة المعرفة والدراية المطلوبة التي تسمح لهم الوفاء بمسؤولياتهم في اللجنة بشكل ملائم ولكي يكونوا على علم واطلاع بالموضوعات الجديدة والمتطورة والمتعلقة بالشؤون المالية والمحاسبية والرقابية(١).

كما يرى البعض بأن لجنة المراجعة تعد حلقة الوصل بين مجلس الإدارة والمراجع الداخلي وذلك لإعطاء مهنة المراجعة الداخلية الاستقلالية التامة لممارسة أعمالها دون تأثير أي جهة.

ومسؤولية لجنة المراجعة هنا تنحصر في الإشراف على وحدة المراجعة الداخلية من ناحية التوظيف والترقية ومنح المكافآت بالإضافة لاعتماد جميع السياسات والمعايير والإجراءات

١ - القاضي حسين ودحود حسين، "مراجعة الحسابات (الأساسيات)"، دمشق، ١٩٩٩ م، ص ٩٠.

١ - مركز المشروعات الدولية الخاصة، ترجمة سمير كرم، مرجع سبق ذكره ص ٢١٢.

2-William, J.ET AL , (2004), "implementation chief audit executives navigate uncharted waters managerial," auditing journal , Section 404,vol 19No9 ,pp.1140-1147.

الخاصة بالمراجعة الداخلية. وبالتالي أصبحت لجان المراجعة أكثر فعالية تجاه سلامة الإفصاح في القوائم المالية وتدعيم فعالية الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية (٢).

فلجنة المراجعة هي إحدى اللجان التي يشكلها مجلس الإدارة وتقدم تقاريرها ونتائج أعمالها لمجلس الإدارة وتظهر العلاقة بين لجنة المراجعة ومجلس الإدارة وإدارة المراجعة الداخلية بحيث تقوم إدارة المراجعة الداخلية برفع تقاريرها إلى لجنة المراجعة والتي تقوم بدراستها وعرض نتيجة الدراسة على مجلس الإدارة، هذه الوساطة التي تقوم بها لجنة المراجعة تضمن استقلالية إدارة المراجعة الداخلية عند أدائها لأعمالها لبعدها عن السيطرة المباشرة من قبل مجلس الإدارة.

كما أن تبعية إدارة المراجعة الداخلية للجنة المراجعة كلجنة منبثقة عن مجلس الإدارة يضمن استقلالها وحيادها في أداء مهامها لعدم تبعيتها لأي سلطة تنفيذية قد تسيطر عليها وتؤثر على حيادها واستقلاليتها. مما ينعكس بالنهاية على زيادة كفاءة وفعالية عمل إدارة المراجعة الداخلية بالشركة.

ومن ناحية أخرى كان لهذا التوجه أهداف حوكمية ملحة، خاصة بعد فضيحة شركة انرون. إذ أصبح ينظر للجان المراجعة كآلية تدعم دور مراجع الحسابات في حوكمة الشركات، وخاصة من خلال الدور الذي تلعبه في تعيين مراجع الحسابات ومناقشة تقريره ومتابعة رد المسؤولين الماليين بالشركات على تعليقاته وآرائه بخصوص التحريفات في القوائم المالية.

عرض الباحث هنا العوامل التي ساهمت في تشكيل لجان المراجعة ومهامها الأساسية وآثارها الحوكمية الإيجابية ودورها في تطوير نظام تكليف وتغيير مراجع الحسابات.

١ - العوامل التي ساهمت في تشكيل لجان المراجعة من منظور حوكمة الشركات:

ظهرت فكرة لجان المراجعة نتيجة وجود بعض الضغوط التي قد تمارسها إدارة الشركات على مراجع الحسابات مما قد يؤثر سلباً على استقلاله وحياده، وخاصة أن مجلس الإدارة يملك سلطة تحديد أتعابه وسلطة عزله. ويمكن القول أن المحافظة على استقلال مراجع الحسابات هو الأساس في نشأة فكرة وجود لجان المراجعة لكي تعمل كحلقة وصل للتنسيق بين عمل المراجع الخارجي والداخلي وبين مجلس الإدارة بصورة تؤدي إلى دعم استقلال وزيادة فعالية عملية المراجعة.

ومن ناحية أخرى فإن وجود لجنة المراجعة في أي شركة يمثل حماية للمساهمين وأصحاب المصلحة من حالات تحريف القوائم المالية وبالتالي تدعيم الثقة في عملية إعداد ومراجعة تلك القوائم المالية.

وقد ساعدت كثير من العوامل على زيادة الاهتمام بموضوع لجان المراجعة واتجاه معظم الشركات نحو تشكيل هذه اللجان وأهم هذه العوامل هي (١):

١- تزايد حالات الفشل المالي للعديد من الشركات، وتزايد حالات الغش والتلاعب وزيادة رغبة هذه الشركات في تدعيم عملية الرقابة على أنشطتها والتأكد من سلامة تطبيق المبادئ المحاسبية.

٢- زيادة الضغوط من جانب مستخدمي القوائم المالية على الشركات لإظهار نتيجة أعمالها ومركزها المالي بصورة حقيقية وسليمة.

٣- التناقض الموجود بين إدارة الشركة وبين المراجع خاصة في مجال المحافظة على استقلال المراجع لإبداء الرأي الفني المحايد، فوجود لجنة للمراجعة في أي شركة يمثل حماية للمساهمين ولأصحاب المصلحة ويضمن تحقيق استقلال المراجع في عملية إبداء رأيه الفني المحايد على القوائم المالية.

- ٤- يترتب على وجود لجنة المراجعة الحد من حالات الغش والتلاعب وزيادة فعالية نظم الرقابة الداخلية وتدعيم استقلال المراجع، وبالتالي تدعيم الثقة في عملية إعداد ومراجعة القوائم المالية خاصة في ظل اقتصاديات السوق والمنافسة حيث يعتبر الحصول على قوائم مالية سليمة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات الاستثمار أساس عملية التنمية وزيادة فعالية بورصة الأوراق المالية.
- ٥- حاجة أصحاب المصلحة إلى آلية إدارية تساهم في ضبط ورقابة أداء الإدارة كوكيل عنهم خاصة بشأن الأمور المالية والرقابية.

٢- المهام الأساسية للجنة المراجعة:

- لقد استقر رأي معظم الكتاب أن لجنة المراجعة تمارس مهامها في سبيل مساعدة مجلس الإدارة على أداء مهامه بكفاءة وفعالية، وعلى الوفاء بمسؤولياته وتنفيذ وظائفه الأساسية خاصة في مجال النظم المحاسبية وإعداد التقارير المالية ودعم نظم الرقابة الداخلية واستقلال المراجعين الداخليين والخارجيين.
- إن لجنة المراجعة عند قيامها بأداء وظائفها يجب أن تأخذ بالاعتبار نوعين من المخاطر (١):
- ١- مخاطر بيئة الرقابة الداخلية والتي تتضمن الظروف والأحداث التي تؤثر على الإدارة والرقابة الإدارية.
 - ٢- مخاطر بيئة الرقابة الخارجية والتي تتضمن ظروف الصناعة والتشريعات والقوانين وبيئة الأعمال واتجاه جهات الرقابة الرسمية مثل المصرف المركزي وهيئة سوق المال نحو حوكمة الشركات.

وقد تم عرض المهام والأعمال التي تقوم بها لجنة المراجعة في مجال علاقة الشركة بمراجع الحسابات الخارجي وفي مجال دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفي مجال متابعة أعمال

١- علي عبد الوهاب نصر و شحادة شحاتة السيد، "مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات (في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة)" ، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٦، ص ٣١٤-٣١٥..

إدارة المراجعة الداخلية وفي مجال متابعة مؤشرات الأداء وفي مجال إدارة المخاطر وغيرها من المجالات.

أ- في مجال علاقة الشركة بمراجع الحسابات الخارجي:

ويمكن أن تقوم لجنة المراجعة في هذا المجال بالمهام التالية(٢):

- ١- ترشيح مراجع الحسابات وتقدير أتعابه وإعداد خطاب التكليف الصادر له.
- ٢- دراسة القوائم المالية قبل عرضها على مجلس الإدارة للموافقة عليها وخاصة فحص ومراجعة الأسس التي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية، وكذلك القوائم والمعلومات المالية الفورية.
- ٣- متابعة نتائج الفحص التي يقوم بها مراجع الحسابات الخارجي ودراسة وتقييم الملاحظات التي يبديها، واستلام تقرير المراجعة ودراسة التوصيات والملاحظات الواردة به.
- ٤- مساعدة المراجعين الخارجيين في الحصول على كافة المعلومات والإيضاحات التي يحتاجونها وحل أي مشكلة قد تواجههم، بما يؤدي إلى تحسين جودة وفعالية عملية المراجعة الخارجية.
- ٥- العمل كحلقة وصل بين المديرين التنفيذيين ومجلس الإدارة والمراجعين الخارجيين، فعندما تقوم لجان المراجعة بعملية تعيين أو تغيير مراجع الحسابات الخارجي وتحديد أتعابه فهي تدعم استقلال مراجع الحسابات من سيطرة الإدارة وتحسين عملية الاتصال بالمراجعين ويؤدي لزيادة الثقة في القوائم المالية ويكون أيضاً من مسؤوليات لجنة المراجعة هنا إبداء الرأي في شأن الأذن بتكليف مراجع الحسابات بأداء خدمات أخرى غير برنامج المراجعة الخارجية والتأكد من الأتعاب التي تدفع له لقاء ذلك بحيث لا تؤثر على استقلاليته وعلى مستوى أداء عملية المراجعة الأساسية وإعداد التقرير النهائي عن الفحص الذي يقوم به.
- ٦- وفقاً للمعيار الثاني الصادر في عام ٢٠٠٤ عن مجلس الرقابة على مراجعي الحسابات

1-vanasco, R.R, et al , (1995)" Reporting on the entity, s control structure:An international perspective", Managerial Auditing Journal, vd 10,No6,pp17-48.

٢- علي عبد الوهاب نصر وشحاتة شحاتة السيد، " الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق رأس المال (الواقع والمستقبل)، الدار الجامعية، الاسكندرية، ٢٠٠٥ .

في الولايات المتحدة الأمريكية يجب موافقة لجنة المراجعة على أداء مراجع الحسابات لخدمة التصديق على تأكيدات الإدارة بشأن فعالية هيكل الرقابة الداخلية وذلك حتى لا تتأثر استقلاليته.

٧ - متابعة ودراسة التقرير لمجلس الإدارة عن رد فعل أصحاب المصلحة في الشركة نحو عدم رضائهم عن الإفصاح المحاسبي والتقارير المالية المنشورة، وكذلك أسباب تعديل مراجع الحسابات لرأيه على القوائم المالية.

٨ - فحص نطاق وبرنامج المراجعة المقترح، وفحص نتائج المراجعة وتسليمها لمجلس الإدارة مشتملة على تقرير المراجع والتقارير الإضافية مثل تقرير نتائج فحص نظام الرقابة الداخلية، ومتابعة مدى استجابة المسؤولين عن المحاسبة بالشركة لتساؤلات المراجع الخارجي بشأن أسباب التحريفات في القوائم المالية وأوجه القصور في الرقابة الداخلية على عملية إعداد التقارير المالية.

٩ - على لجنة المراجعة التحقق من استجابة إدارة الشركة لتوصيات مراجع الحسابات.

ب - في مجال دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية:

تساهم لجنة المراجعة في دعم حوكمة الشركات في مجال الرقابة الداخلية من خلال أدوارها التالية:

١ - تختص لجنة المراجعة بدراسة أنظمة الرقابة الداخلية للعمل على تحسينها وتطويرها وتقديم الاقتراحات الملائمة بصورة تؤدي إلى زيادة فعالية وجودة عملية الرقابة الداخلية.

٢ - متابعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية، والتحقق من أن هذه النظم توفر الضمانات الكفيلة بمنع حدوث الأخطاء والمخالفات، ووضع الضوابط التي تكفل اكتشافها فور حدوثها.

٣ - دراسة ومراجعة التقارير الخاصة بتطوير نظم العمل والنظم المحاسبية والإجراءات المالية والإدارية وإجراءات المراجعة الداخلية واقتراح التعديلات الواجب إدخالها على هذه الجوانب. حيث يؤدي ذلك إلى تطوير النظم مما يؤدي إلى انسياب العمل وإلغاء أية تعقيدات تؤدي إلى بطء تنفيذ المهام المختلفة، وفي نفس الوقت يؤدي إلى زيادة فعالية وكفاءة عملية الرقابة الداخلية.

٤- تلقي وفحص والرد على رسالة مراجع الحسابات بشأن أوجه الضعف الجوهرية في الرقابة الداخلية والتي يوجهها للجنة المراجعة، حيث أنه وفقاً للإصدارات المهنية هناك بعض الأمور التي يرقى مراجع الحسابات ضرورة توصيلها إلى لجنة المراجعة والتي تتمثل بأوجه القصور الجوهرية في تصميم أو تشغيل نظام الرقابة الداخلية بما قد يؤثر سلباً على قدرة المنشأة على تسجيل ومعالجة وتلخيص والإفصاح عن البيانات المالية، ويجب على مراجع الحسابات توثيق عملية التوصيل هذه في أوراق عمل المراجع إذا كان التوصيل للجنة المراجعة قد تم شفهيًا، وكذلك قد يقوم مراجع الحسابات بتوصيل أمور أخرى قد تعود بالفائدة على المنشأة (١).

ومراجع الحسابات ليس ملتزم بالبحث عن أوجه القصور التي ينبغي توصيلها والتقارير عنها، ولكن يجب عليه أن يراعي بعض العوامل ذات العلاقة بالمنشأة مثل حجم المنشأة ومدى تعقد وتنوع الأنشطة والهيكل التنظيمي وذلك عند اتخاذ قرار ماهية الأمور التي يجب توصيلها والتقارير عنها.

٥- التحقق من شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات للجنة المراجعة، وهنا يجب على مراجع الحسابات أن يشير بتقريره للجنة المرجعة إلى أن المعلومات الواردة به موجهة فقط لاستخدام اللجنة ويجب أن يتوافر بالتقرير المقدم إلى لجنة المراجعة عدة اعتبارات أهمها:

أ- الإشارة إلى أن الهدف من المراجعة هو إبداء الرأي بالقوائم المالية وأن يحتوي التقرير على تعريف للأمور التي يهدف المراجع إلى التقرير عنها، وأن يحتوي التقرير على الحدود المتعلقة باستخدام هذا التقرير.

ب- قد يضيف مراجع الحسابات عبارة إضافية في ذلك التقرير والتي تتعلق بأوجه القصور بنظام الرقابة الداخلية خلال فترة المراجعة.

ج- قد يقوم مراجع الحسابات بإعداد وتوصيل التقرير للجنة المراجعة بعد الانتهاء من عملية المراجعة أو قد يختار أن يتم توصيل بعض الأمور المهمة خلال أداء عملية المراجعة، وقد يقوم مراجع الحسابات بتوصيل بعض الملاحظات أو الاقتراحات إلى لجنة المراجعة والتي تخرج عن نطاق الأمور ذات العلاقة بنظام الرقابة الداخلية.

1- AICPA: SAS 60,1988.SAS 78,1996.SAS 87, 1998.

٦- العمل على دعم فعالية هيكل الرقابة الداخلية. وفي هذا السياق يؤكد مجلس الرقابة على مراجعي الحسابات في الولايات المتحدة الأمريكية في المعيار الثاني الصادر في عام ٢٠٠٤ على أهمية الدور الذي يمكن أن تلعبه لجنة المراجعة داخل بيئة الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية(١).

وقد أشار المجلس إلى أهمية دور لجان المراجعة في دعم فعالية وكفاءة هيكل الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم والتقارير المالية وذلك عن طريق قيام لجنة المراجعة بتقييم مدى فعالية الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية.

٧- دعم حوكمة أصحاب المصلحة في الشركة خاصة حملة الأسهم، وذلك من خلال طمأنتهم إلى فعالية وكفاءة أداء الإدارة كوكيل عنهم لمسؤولياتها بشأن الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية.

٨- مشاركة إدارة الشركة في صياغة خطاب التكاليف لمراجع الحسابات لفحص هيكل الرقابة الداخلية.

٩- يجب على لجنة المراجعة أن تكون على علم بسبعة عناصر رئيسية لنظام الرقابة الداخلية هي:

1 - الرقابة التنظيمية.

2 - خطط التغيير والتطوير في نظم الرقابة الداخلية.

3 - الرقابة على سلطات القيام بالعمليات المختلفة.

4 - نظم الرقابة المحاسبية.

5 - نظم حماية الأصول.

6 - الرقابة الإدارية.

7 - الرقابة على التوثيق(١).

١٠- دراسة القوائم المالية السنوية قبل اعتمادها و نشرها بغرض التوصل لقناعة أنها لا تتضمن اعتبارات أو بيانات أو معلومات غير صحيحة ذات أهمية نسبية.

ج- في مجال متابعة أعمال إدارة المراجعة الداخلية:

1- PCAOB,2004"An audit of internal control over financial reporting performed in conjunction with an audit of financial statement" Release

No 1.www.pcaobus.

من المتعارف عليه أن المراجعة الداخلية هي أداة من أدوات الرقابة الداخلية، وتكون مهام لجنة المراجعة في هذا الصدد مايلي:

١- تقييم فعالية المراجعة الداخلية كجزء من نظام الرقابة الداخلية. وتعتمد لجنة المراجعة هنا على إدارة المراجعة الداخلية في تقييم فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية كمصدر للمعلومات عن مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والأنظمة في ممارسة الأنشطة المختلفة.

٢- يمكن أن تكون إدارة المراجعة الداخلية تابعة للجنة المراجعة في الأمور الفنية لدعم استقلالها وموضوعيتها.

٣- تقوم لجنة المراجعة بالتنسيق بين عمل المراجعين الداخليين والخارجيين ومجلس الإدارة مما يؤدي إلى تحسين الاتصال بينهم وزيادة جودة عملية المراجعة الداخلية والخارجية وتحقيق التكامل بينهم.

٤- قيام لجنة المراجعة بفحص تقارير وتوصيات المراجعة الداخلية، ومعرفة مدى استجابة إدارة المنشأة لتلك التقارير.

٥- يجب أن تفصح إدارة المراجعة الداخلية للجنة المراجعة على جدول ونطاق والإجراءات المخطط أدائها مع تحليل نتائج المراجعة الداخلية.

٦- تختص لجنة المراجعة بمسائل عزل وتعيين مدير إدارة المراجعة الداخلية ودراسة الأجور المخصصة له، وكذلك الإشراف على محاور تخطيط وتنفيذ أعمال إدارة المراجعة الداخلية، ومراجعة برنامجها، وتقويم نتائج أدائها ومراجعة مقترحاتها، ومراجعة موازنتها، ومعالجة كافة العقبات والقيود التي تواجه المراجع الداخلي في سبيل قيامه بمهام عمله (١).

٤ - في مجال متابعة مؤشرات الأداء :

وفي هذا الصدد تقوم لجنة المراجعة بالمهام التالية:

١- مساعدة مجلس الإدارة على تحليل المؤشرات المالية للنشاط وبيان مصادر الربحية وتحليل الاتجاهات والتحقق من تنفيذ سياسات مجلس الإدارة في مجال التوظيف وعرض التوصيات ومتابعة تنفيذها وموافاة مجلس الإدارة بتقارير دورية في هذا الصدد.

١- علي عبد الوهاب نصر وشحاتة شحاتة السيد، "مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات" مرجع سبق ذكره ص ٣٢٦ .

٢- العمل على إقناع جميع الأجهزة التنفيذية بأهمية أعمال اللجنة لكي تضمن اللجنة تعاونهم لتحقيق الأهداف المرجوة.

٣- مناقشة المسؤولين عن تقييم الأداء في مدى شمولية مقاييس الأداء لتعكس الأداء المالي والنوعي والكمي معاً (٢).

هـ- في مجال إدارة المخاطر:

وهنا على لجنة المراجعة القيام بمايلي:

- ١- يجب أن تضمن لجنة المراجعة وجود نظام فعال لإدارة المخاطر بالشركة وأنه يدعم أوجه الرقابة التي بدورها توفر أساساً معقولاً لإمكانية تحقيق أهداف المنظمة.
- ٢- التأكد من أن المديرين التنفيذيين وقادة فرق العمل ورؤساء الأقسام وكل العاملين يفهمون أدوارهم بالنسبة لإدارة المخاطر وأنهم يقومون بمسؤولياتهم بطريقة مهنية.
- ٣- يجب أن تضمن لجنة المراجعة أن إدارة المخاطر تتم بما يتفق مع الطرق المهنية السليمة وأنها متكاملة في الممارسات العملية ومتماشية مع آليات اتخاذ القرار.

٤- أن يتم توفير التقارير إلى التنفيذيين لتمكينهم من رصد تنفيذ الإستراتيجية المتبعة في إدارة المخاطر.

٥- التحديث المستمر لإدارة المخاطر لتعكس الوضع الحالي والتغيرات الجارية (١).

و- مجالات العمل الأخرى للجنة المراجعة:

إن المسؤولية الأساسية للجنة المراجعة باعتبارها لجنة تابعة لمجلس الإدارة تنحصر في زيادة فعالية وكفاءة مجلس الإدارة في الوفاء بمسؤولياته نحو تحقيق الأهداف المخططة. ولذلك يجب على لجنة المراجعة القيام بأي أعمال أخرى قد يكلفها بها مجلس الإدارة.

١- الهيئة العامة لسوق المال، صدور مشروع القواعد المنظمة لعمل لجان المراجعة في الشركات المساهمة، سلطنة عمان، ٢٠٠٦.

٢- علي عبد الوهاب نصر وشحاتة شحاتة السيد، "مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات" مرجع سبق ذكره ص ٣٢٧-٣٢٨.

١- لبيب خالد محمد عبد المنعم، مرجع سبق ذكره، ص ٩٧-

٢- علي عبد الوهاب نصر وشحاتة شحاتة السيد، "مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات" مرجع سبق ذكره ص ٣٢٨.

ولكي تتجح لجنة المراجعة بتحقيق آثار حوكمية إيجابية يجب عليها القيام بالمهام المتنوعة التالية(٢):

١- القيام بالتأكد من سلامة الإفصاح والبحث عن أية حقائق ينبغي الإفصاح عنها ومراجعة ما يصدر عن الشركة من معلومات تقدم إلى الأجهزة المختصة أو إلى أجهزة الإعلام المختلفة أو للجمهور أو للمساهمين.

٢- تقوم لجنة المراجعة بفحص ومراجعة تقييم بعض الأصول أو دراسة تقدير بعض الالتزامات المحتملة ودراسة معاملات الشركة مع بعض الأطراف التي لها علاقة بالشركة، وكذلك دراسة مدى التزام الشركة بالقوانين واللوائح السارية عند ممارسة أعمالها.

٣- إن لجنة المراجعة لا تقوم بأية أعمال تنفيذية ولا تتخذ أي قرارات ولكنها تقوم بالكشف عن الحقائق والأفكار والمشاكل والصعوبات التي تواجهها الإدارة، وتقديم بعض التوصيات والتقارير لمجلس الإدارة وعلى مجلس الإدارة الاستجابة لتوصيات لجنة المراجعة.

٤- الإشراف على تطبيق السياسات المحاسبية وإعداد التقارير المالية للشركة والالتزام بتعليماتها، ودراسة واختيار سياسات وطرق المحاسبة، ودراسة أية تغييرات في المبادئ المحاسبية أو سياسات إعداد التقارير المالية عن السنوات السابقة.

٣- الآثار الحوكمية الإيجابية للجنة المراجعة:

إن أهم الآثار الإيجابية للجنة المراجعة في مجال دعم حوكمة أصحاب المصلحة في الشركات هي(١):

١- الدور المهم الذي تلعبه لجنة المراجعة في تدعيم جودة عملية المراجعة الخارجية، فيما يتعلق بترشيح مراجع الحسابات ذو الخبرة والكفاءة الملائمة، ومساعدة المراجعين في أداء مهامهم والمحافظة على استقلالهم، وتحسين العلاقة بين الإدارة والمراجع الخارجي، بالإضافة إلى تحقيق التنسيق الفعال مع مراجع الحسابات الخارجي وتحديد مجال المراجعة ودراسة ملاحظات وتوصيات المراجع الخارجي.

٢- الدعم الذي تقدمه لجنة المراجعة لعملية المراجعة الداخلية والذي يضمن زيادة كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة بمفهومها الشامل وهو ضمان صحة التقارير المالية والمحافظة على الأصول وضمان تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد والتحقق من صحة تنفيذ الإجراءات

والسياسات الموضوعية، والالتزام بالقوانين واللوائح ذات الصلة، بالإضافة إلى تقييم أداء الإدارة المالية بالشركة.

٣- إن وجود لجنة المراجعة يساعد مجلس الإدارة على التحقق من تنفيذ السياسات الموضوعية وتحقيق الأهداف المرجوة وزيادة القدرة التنافسية للشركة خاصة في مجال تطوير النظم والإجراءات وحل المشاكل مع المراجعين، وضمان حصولهم على ما يحتاجون إليه من معلومات وإيضاحات وتنفيذ اقتراحاتهم، وبالتالي زيادة فاعلية القوائم المالية وخلوها من الغش الإداري وزيادة درجة الاعتماد عليها في اتخاذ كثير من القرارات خاصة في مجال تقييم الأداء وتوجيه الاستثمارات.

٤- إن لجنة المراجعة لها دور كبير في تعيين وعزل المراجع الخارجي وتحديد أتعابه مما

يحافظ على استقلاله ويزيد من مصداقية تقارير المراجعة ومنها تقرير مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن فعالية هيكل الرقابة الداخلية ويؤدي إلى زيادة ثقة أصحاب المصلحة في الشركات في نظام تعيين وعزل المراجع الخارجي.

٥- تتلقى لجنة المراجعة وتفحص تقرير مراجع الحسابات عن فعالية هيكل الرقابة الداخلية أو تقريره عن التصديق على تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية أو حتى استلام لجنة المراجعة لخطاب المراجع الخارجي الذي يوضح فيه أوجه الضعف التي اكتشفها في سياق مراجعته للقوائم المالية السنوية، ويمكن للجنة المراجعة في هذا المجال النصح باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة للتغلب على أوجه الضعف الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية بما يحقق الهدف من إعداد التقرير.

٦- إن إلزام الشركات بتكوين لجنة مراجعة من شأنه أن يزيد من فعالية تقرير مراجع الحسابات عن هيكل الرقابة الداخلية أو تقريره عن التصديق على تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية، حيث يمكن للجنة المراجعة من خلال استلامها لهذا التقرير اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لمعالجة أوجه الضعف الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية، وخاصة وأن الإصدارات المهنية تتطلب من مراجع الحسابات ضرورة إخطار لجنة

المراجعة بأوجه القصور الهامة في تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية، والتي قد تؤثر عكساً على قدرة المنشأة على تسجيل أو تشغيل أو تلخيص البيانات المالية وإعداد القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية وبالتالي زيادة الثقة فيها، وزيادة درجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاستثمارية.

مما سبق يتضح أن الوظائف التي تقوم بها لجان المراجعة تهدف إلى المحافظة على حقوق المساهمين وتعظيم العائد على الاستثمارات، ودعم وتحديد مسؤوليات مجلس الإدارة وتزويدهم بالمعلومات المالية الكافية والملائمة لتحسين قدراتهم في إدارة شؤون الشركة، مما يؤدي لتدعيم مركز الشركة الاقتصادي وهو ما تسعى حوكمة الشركات إلى تحقيقه، أي أن لجان المراجعة أصبحت من الدعائم الأساسية لتحقيق حوكمة الشركات.

٤- دور لجان المراجعة في تطوير نظام تكليف وتغيير مراجع الحسابات:

إن قرار تكليف وتغيير وتحديد أتعاب مراجع الحسابات الخارجي يؤثر تأثيراً مباشراً على مصالح المساهمين الذين يוכלون إدارة الشركة للقيام بإدارة الشركة بدلاً عنهم كما يוכלون المراجع نفسه للقيام بأعمال المراجعة بحيث يتم الحفاظ على مصالح المساهمين وأصحاب المصلحة بشكل عام، أي يؤثر على علاقة الوكالة بين المساهمين من جهة وبين إدارة الشركة والمراجع من جهة أخرى.

إن قرار اختيار مراجع الحسابات يتم اتخاذه من قبل الجمعية العمومية للمساهمين كوكيل عن المساهمين لمراقبة إدارة الشركة أثناء قيامها بأعمالها في إدارة الشركة. كما أن المساهمين يتوقعون أن يحقق المراجع من خلال قيامه بمراجعة حسابات الشركة وإبداء رأيه الفني المحايد على القوائم والتقارير المالية التي تعبر عن نتائج أعمالها ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية والتغير في حقوق مساهميها والإيضاحات المتممة لتلك القوائم المالية زيادة الثقة في المعلومات التي تأتي بها تلك القوائم المالية لدى المساهمين وغيرهم من أصحاب المصلحة في اتخاذ قراراتهم المتعلقة بالشركة. ولكن الواقع العملي يشير إلى أن إدارة الشركة هي التي تقترح على الجمعية العمومية للمساهمين اسم مراجع الحسابات وغالباً

ما توافق الجمعية العامة للمساهمين على اسم مراجع الحسابات المقترح. ويعني ذلك أن الإدارة كوكيل عن المساهمين ومنوط بها إدارة استثماراتهم هي نفسها التي تقوم تقريباً باختيار مراجع الحسابات المفترض أنه موكل من المساهمين كأداة للرقابة عليها (على الإدارة). ومما لاشك فيه أن ذلك يقلل من فعالية حوكمة الشركات. لذلك فقرار اختيار وتكليف مراجع الحسابات يحتاج إلى ترشيد كي يساهم في تحقيق فعالية حوكمة الشركات (١).

أما قرار تغيير مراجع الحسابات فهو قرار أيضاً من اختصاص الجمعية العمومية للمساهمين فهي تختار أن تجدد له أو أن تعزله. ورغم ذلك فالواقع العملي يشير إلى أن مراجع الحسابات يستمر لمدة طويلة ومتجددة في مراجعة حسابات الشركة التي تعدها الإدارة والتي تعتبر عميل شبه دائم لمكتب مراجع الحسابات بل قد تطلب منه أداء مجموعة من

الخدمات المهنية الاستشارية طالما أن الإدارة لم تطلب أو تقترح على الجمعية العامة للمساهمين عزل أو تغيير مراجع الحسابات. لذلك فقرار تغيير أو التجديد لمراجع الحسابات يحتاج إلى إعادة نظر وترشيد كي يساهم في تحقيق فعالية حوكمة الشركات.

كما أن قرار تحديد أتعاب مراجع الحسابات على أعمال المراجعة هو من اختصاص الجمعية العامة للمساهمين ورغم ذلك يشير الواقع العملي إلى أنه جرت العادة على أن تقترح الإدارة قيمة تلك الأتعاب وتقرها الجمعية العامة للمساهمين. أيضاً فإن هذا القرار يحتاج إلى إعادة نظر وترشيد كي يساهم فعلياً في تحقيق فعالية حوكمة الشركات.

وتعتبر لجنة المراجعة أحد أهم الآليات الداخلية لحوكمة الشركات والتي كلما كانت أكثر قوة واستقلالية كلما كانت قادرة على أن تلعب دوراً هاماً في مجال تفعيل حوكمة الشركات في هذا المجال.

وقد تنامي دور لجان المراجعة في الآونة الأخيرة لدرجة أن بورصة الأوراق المالية في نيويورك قد أكدت على تفعيل هذا الدور واشترطت زيادة مسؤولية لجنة المراجعة بحيث تصبح السلطة الوحيدة في مجال اختيار وتغيير مراجع الحسابات (مع مراعاة إقرارها من

1-Barca.Fabrizio,2005"on corporate governance in Italy: Issues, Facts, and agency, " Bank of Italy.

الجمعية العمومية للمساهمين)، وأنها صاحبة السلطة الوحيدة في مجال الموافقة على أي علاقة مهنية بين مراجع الحسابات والإدارة بخلاف عملية المراجعة الأساسية.

وتتكون لجنة المراجعة كما ذكرنا سابقاً من ثلاثة إلى خمسة أعضاء من غير التنفيذيين من مجلس الإدارة يتصفون بقدر كبير من الاستقلالية والكفاءة، ويكون لدى أحدهم على الأقل خبرة مالية ومحاسبية الأمر الذي يجعلهم قادرين على الوفاء بالتزاماتهم ومهامهم ومسؤولياتهم في مجال تفعيل حوكمة الشركات.

ومن أهم تلك المهام ما يتعلق بالعلاقة مع مراجع الحسابات الخارجي حيث ينبغي على لجنة المراجعة التحقق من استقلاله وكفاءته ومدى صحة علاقته بإدارة الشركة، وينبغي على لجنة المراجعة أن تقدم توصياتها لمجلس الإدارة بخصوص قرارات اختيار و تغيير وتحديد أتعاب مراجع الحسابات ودراسة أتعاب الاستشارات المهنية التي يقدمها مراجع الحسابات للإدارة بحيث تكون الأتعاب ملائمة للخدمات المهنية بما لا يؤثر على استقلال المراجع ورأيه الفني المحايد كما يجب على لجنة المراجعة أن تدرس خطاب الارتباط أو التكاليف (١).

وتشمل سياسة اختيار وتغيير المراجع دورياً المنشورة بموقع Blue scop steel web النقاط التالية (٢):

١- يكون القرار النهائي لتعيين مراجع الحسابات من سلطة واختصاص مجلس إدارة الشركة بعد تصديق المساهمين في الاجتماع السنوي للجمعية العامة للمساهمين.

٢- تقوم لجنة المراجعة بتقييم مراجعي الحسابات المحتملين بناء على مجموعة من العوامل منها مدخل ومنهج المراجعة، وعمليات الحوكمة الداخلية، والموارد المتاحة للشركة والمخصصة لعملية المراجعة الخارجية، وحجم مكتب المراجعة، وخبراته المهنية، وخبراته في مجال نشاط الشركة، وتكلفة عملية المراجعة.

٣- بناء على نتائج التقييم السابقة تعتبر لجنة المراجعة مسؤولة عن عملية الاختيار ورفع التوصيات الخاصة باختيار مراجع حسابات الشركة وتحديد أتعابه لمجلس الإدارة.

٥- فيما يتعلق بتغيير المراجع دورياً فإن سياسة شركة Blue scop steel web تقضي بأن يتم تغيير مراجع الحسابات دورياً كل خمس سنوات.

ووفقاً لما ورد بتقرير لجنة شارتريفي شباط ٢٠٠٤ فإن لجنة المراجعة تختص بمساعدة مجلس الإدارة في عدة مجالات أهمها الإشراف على عملية اختيار وتغيير وتحديد أتعاب مراجع الحسابات، والتأكد من الالتزام بكافة المتطلبات التشريعية والتنظيمية المتصلة باستقلاله ومؤهلاته، ومراجعة وتقييم أدائه المهني. كما يشير التقرير إلى أن مساءلة مراجع الحسابات يجب أن تتم من خلال لجنة المراجعة وممثلين عن حملة الأسهم، ومن اختصاص لجنة المراجعة أيضاً التوصية بنوعية الخدمات الاستشارية المهنية التي سيعكف بها مراجع الحسابات والموافقة على أتعابه عنها(١).

وفيما يختص بمعايير اختيار المراجع قدمت دراسة Blachiston and Crabb معايير إلزامية وأخرى مكملية، فبالمعايير الإلزامية ينبغي على لجنة المراجعة أن تتحقق من قدرة مراجعي الحسابات المتقدمين لأداء عملية المراجعة بالجودة المطلوبة وبصورة مستقلة، ومن قدرتهم على المحافظة على هذا الاستقلال خلال فترة عملية المراجعة، وأن تقوم لجنة المراجعة بإعداد قائمة تشمل مراجعي الحسابات الناجحين مرتبة بحسب وفائهم بمعايير الاختيار الإلزامية، وتستخدم هذه القائمة بعد ذلك لتطبيق سياسة تغيير المراجع دورياً. أما المعايير المكملية فيجب على لجنة المراجعة دراسة مدى إدراك مراجع الحسابات لطبيعة نشاط وأعمال الشركة وخبرته بالصناعة التي تنتمي إليها وتكاليف عملية المراجعة(١).

ووفقاً لما ورد في قائمة (تقرير) سياسات الحوكمة رقم 5 بالدراسة السابقة تقوم لجنة المراجعة بإجراء مناقصة عامة لاختيار مراجع الحسابات الخارجي وتتقدم العروض حيث تقوم لجنة المراجعة بتقييمها ليس فقط وفقاً للسعر الأقل، وإنما وفقاً لعدة عوامل ومعايير من أهمها مهارات وخبرات فريق المراجعة، وجودة عمل مراجع الحسابات، وتكاليف عملية المراجعة، والسلوك الأخلاقي لمراجع الحسابات. وبعد تقييم العروض المقدمة واختيار مراجع الحسابات الملائم تقوم لجنة المراجعة برفع توصياتها لمجلس الإدارة للتعاقد مع مراجع الحسابات المختار حيث يقوم مجلس الإدارة بترشيحه في الاجتماع السنوي للجمعية العامة للمساهمين.

1-Blackiston and Crabb, 2004, Bendigo 2004, "Audit Bank- corporate Governance policies," Committee charter.

2-www . blue scope steel.com.External Auditor Selection and Rotation policy .

1-Blackiston and Crabb, 2004, "external auditor – selection and appointment", corporate Governance policies, august 11.

وقد أوصى التقرير أيضاً أن لا يستمر مراجع الحسابات أكثر من خمسة سنوات وأن تلتزم الإدارة بإجراء هذا التغيير.

إن اختيار وتغيير المراجع لشركة Queensland Cotton Holding يتم وفقاً لمجموعة من الإجراءات بحيث تعتبر لجنة المراجعة مسؤولة عن تعيين مراجع الحسابات حيث تتلقى عروض المراجعة وتعد جدول بمراجعي الحسابات المحتملين يتيح المفاضلة بينهم، حيث تقوم لجنة المراجعة باختيار مراجع الحسابات وفقاً لمعايير متعددة أهمها الأتعاب والاستقلال والخبرة والسمعة المهنية، وبعد انتهاء عملية التقييم تقوم اللجنة بتوصية مجلس الإدارة بتعيين مراجع الحسابات المختار بعد إقرار التعيين في الاجتماع السنوي للجمعية العامة للمساهمين. وفيما يختص بإجراءات تغيير مراجع الحسابات فهي ألا يزيد فترة المراجع لدى الشركة عن سبعة سنوات(١).

وبعد استعراض دور لجان المراجعة فيما يتعلق بقرار اختيار وتغيير وتحديد أتعاب مراجع الحسابات نجد أن هذا الدور يؤثر إيجابياً على فعالية حوكمة الشركات بشرط أن يتوافر لدى لجنة المراجعة قدر كافي من الخبرة والاستقلالية بحيث تكون قادرة على الوفاء بمسؤولياتها بكفاءة.

وفي نهاية المطاف فإن الواقع العملي يشير إلى عدم تحقق هذا الدور عملياً نتيجة لارتباط لجنة المراجعة بمجلس الإدارة من جهة، وتعيين أعضاء لجنة المراجعة بالشركة بواسطة مجلس الإدارة، ويبقى مجلس الإدارة هو المسؤول عن قرارات تعيين وتغيير وتحديد أتعاب مراجع الحسابات بعد أن تقرها الجمعية العامة للمساهمين، وفي ظل العولمة والشركات متعددة الجنسيات، وصعوبة انعقاد الجمعية العامة للمساهمين لوجود أكثرهم بدول مختلفة تبقى تلك القرارات فعلياً من اختصاص مجلس الإدارة. فكيف يستقيم ذلك ومراجع الحسابات هو المكلف برقابة مجلس الإدارة؟ إذاً فإن تلك القرارات تحتاج إلى إعادة نظر وترشيد كي تساهم فعلياً في تحقيق فعالية حوكمة الشركات.

لذلك فإن أي إطار مقترح لترشيد القرارات الثلاثة المتعلقة باختيار وتغيير وتحديد أتعاب مراجع الحسابات يجب أن تستوفي عدة اعتبارات أهمها:

١- ضمان استقلالية مراجع الحسابات المختار.

٢- أن يكون مراجع الحسابات المختار من ذوي السمعة الجيدة والخبرة المهنية.

٣- التزام مراجع الحسابات المختار بالوفاء بمسؤولياته المهنية والقانونية.

وبذلك يكون للإطار المقترح آثار إيجابية على جودة عملية المراجعة وبالتالي على مصداقية القوائم والتقارير المالية، وتختفي مشاكل الوكالة المتعارف عليها وبالتالي تفعيل حوكمة الشركات.

ومع أخذ تلك الاعتبارات في الحسبان، واستناداً إلى ما جاءت به دراسة عبد الخالق يمكن عرض الإطار المقترح على النحو التالي(1):

١- تختار الجمعية العامة للمساهمين مجلس من الأمناء من ذوي الخبرة والسمعة المهنية ويشارك في اختيار هذا المجلس حملة السندات ويتم إقراره من جانب الجهات الرقابية الرسمية كالمصرف المركزي وهيئة سوق المال.

٢- يتكون مجلس الأمناء من ذوي الخبرة التجارية والمالية والمحاسبية والقانونية سواء من المساهمين أو من غيرهم، بحيث يتواجد به ممثلين من المقرضين وجهات الرقابة الرسمية على أساس أن هذا المجلس يعتبر بمثابة وكيل عن أصحاب المصلحة بالشركة، وليس وكيلاً عن المساهمين فقط.

٣- يكون من اختصاص مجلس الأمناء تحديد قائمة تضم مجموعة من مراجعي الحسابات من ذوي الخبرة والسمعة المهنية، ثم يقوم باختيار مراجع حسابات من بين تلك القائمة ومراجعة إصدار خطاب تكليفه، وتحديد مدة تكليفه على أن يقوم بتغييره بشكل دوري واختيار مراجع حسابات آخر من نفس القائمة مع مراعاة أن يتم إعادة النظر في القائمة الأساسية كلما استدعى الأمر ذلك.

٤- يكون من اختصاص مجلس الأمناء أيضاً تحديد أتعاب مراجع الحسابات عن أعمال المراجعة المكلف بها.

أما فيما يتعلق بأي خدمات استشارية مهنية إضافية فإنه ممكن لمجلس الأمناء تكليف نفس مراجع الحسابات أو غيره للقيام بتلك الخدمات الاستشارية، وإذا تم تكليف واختيار نفس

1-pope and tablot, 2004 , corporate Governance Giddiness , Queensland cotton Holding ltd.

المراجع فينبغي على مجلس الأمناء أن يتأكد من عدم تأثير ذلك سلباً على استقلاله، وكذلك التأكد من ملائمة أتعابه عن تلك الخدمات المهنية المكلف بأدائها.

٥- يكون من حق مجلس الأمناء أيضاً مناقشة وتعديل وإقرار لجنة المراجعة، كما يكون من حقه الاتصال بها ومناقشة قراراتها باعتبارها تمثل أحد أهم الآليات الداخلية لحوكمة الشركات.

٦- يقدم مراجع الحسابات تقريره إلى مجلس الأمناء الذي يناقشه ويقر صلاحيته للعرض على الجمعية العامة للمساهمين.

٧- يقدم مجلس الأمناء تقرير حوكمي يعتمد من خلاله على كل من التقارير والقوائم المالية وتقرير مراجع الحسابات، ويتم نشر هذا التقرير الحوكمي وإبلاغه لأصحاب المصلحة في الشركة ويعرض على الجمعية العامة للمساهمين.

إن هذا الإطار المقترح لترشيد قرارات اختيار وتغيير وتحديد أتعاب مراجع الحسابات له العديد من الآثار الحوكمية الإيجابية، حيث يحقق جودة ملموسة في عملية المراجعة، وبالتالي تحسين الرأي الفني لمراجع الحسابات، ومن ثم مصداقية القوائم والتقارير المالية وإمكانية الاعتماد عليها والثقة بها، الأمر الذي يساعد في تحقيق ضمان حماية حقوق المساهمين، وكذلك ضمان احترام حقوق كافة الأطراف ذوي المصلحة والحد من إمكانية حدوث التلاعب أو تحالف الإدارة ومراجع الحسابات. كما يساهم هذا النموذج بتوفير إفصاح ملائم وكاف لكافة الأمور والمسائل الهامة التي تخص الشركة وبتحقيق ذلك تتحقق أهداف حوكمة الشركات.

ثالثاً: هيكل الملكية (١):

هناك نوعان من هياكل ملكية الشركات: الملكية المركزة والملكية المشتتة، ففي هياكل الملكية المركزة تكون الملكية أو السيطرة مركزة في عدد صغير من الأفراد أو الشركات ويطلق على هذه الهياكل اسم الداخلين أو أنظمة سيطرة الداخلين لأن المالكين الأقلاء يملكون معظم أسهم الشركة وبالتالي لهم معظم حقوق التصويت وانتخاب مجلس الإدارة حيث أن مجلس الإدارة في مثل هذه الشركات يكون مسيطر عليه من قبل المالكين الأقلاء، وهنا يكون للداخلين القوة والحافز لمراقبة الإدارة للسيطرة على سوء الإدارة كما أن الداخلين يميلون للإبقاء على استثماراتهم لفترة طويلة وليس الحصول على المكاسب في الأجل القصير

فقط، لكن هناك خطر التواطؤ مع الإدارة لمصلحتهم دون مصلحة صغار المساهمين بإعطائهم حوافز ومكافآت أكثر، حيث أنه هناك دوافع لكبار المساهمين لاستنزاف ثروة صغار المساهمين لأن كبار المساهمين يتحملون تكلفة التضحية بمزايا التنوع (٢).

أما الملكية المشتتة فيكون عدد المالكين فيها كبير وكل منهم يملك عدد ضئيل من الأسهم وبالتالي لا يميلون إلى الاشتراك في قرارات مجلس الإدارة أو السيطرة عليه لذلك يطلق عليهم اسم الخارجيون. حيث يعتمدون على أعضاء مجلس إدارة مستقلون و يقيمون أداء الإدارة بموضوعية وبحيث يتم المحافظة على حقوق المساهمين، وتعتبر هذه الأنظمة أكثر قابلية للمسائلة والمحاسبة وأقل عرضة للفساد، لكن هنا يميل المالكون للحصول على تعظيم الربح على المدى القصير وليس على المدى الطويل وهذا يؤدي إلى تغييرات مستمرة في المالكين وهذا يؤثر على استقرار الشركة.

من الواضح أن كلاً من النظامين له محاسنه ومساوئه وهنا يأتي دور الحوكمة بوجود ضوابط تقوم على تحديد العلاقة بين المساهمين ومجلس الإدارة وأصحاب المصلحة بحيث يتم الحد من مساوئ أي نظام من الأنظمة سواء الداخليون أو الخارجيون وذلك من خلال إتباع ما يلي (١):

- ١- ينتخب المساهمون أعضاء مجلس الإدارة الذين سيمثلونهم.
- ٢- يصوت أعضاء مجلس الإدارة على الموضوعات الرئيسية ويتبنون قرار الأغلبية.
- ٣- تتخذ القرارات بطريقة شفافة لكي يتمكن المساهمون وغيرهم من أصحاب المصلحة من وضع المديرين وأعضاء مجلس الإدارة موضع المساءلة (المحاسبة).
- ٤- تتبنى الشركة مواصفات قياسية للمحاسبة وتوفير المعلومات اللازمة لقيام المدراء والمستثمرين وأصحاب المصلحة من اتخاذ القرارات.
- ٥- تلتزم سياسات الشركة وممارسات أنشطتها بالقوانين الوطنية السارية.

١- مصطفى محمد عبده محمد، "تأثير بعض آليات حوكمة الشركات على الأداء - دراسة تطبيقية على مصر"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية - العدد الأول المجلد الثالث والأربعون - آذار ٢٠٠٦ ص ٣٣٧.

والخطوة المهمة هنا أيضاً هي تطبيق مبادئ الحوكمة التي أتت بها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية حيث تتسم هذه المبادئ بالعمومية بحيث تناسب كلا النوعين من هياكل الملكية وبالتالي يتم تقادي النقاط السلبية لكلا النظامين.

- بالإضافة لما تم عرضه من آليات داخلية لحوكمة الشركات سيتم عرض الآليات الداخلية التالية (٢) :

رابعاً: مجلس الإدارة:

إن وجود أعضاء مجلس الإدارة من غير المديرين التنفيذيين (أعضاء خارجيين) (مستقلين) يمكن أن يساهم في حل مشكلة الوكالة الناجمة عن انفصال الملكية عن الإدارة

حيث يتم التمييز بين الإدارة التنفيذية التي تقوم باتخاذ وتنفيذ القرارات وبين مجلس الإدارة الذي يقوم بالرقابة على الإدارة التنفيذية من خلال التصديق على ومراقبة قراراتها. كما أن حجم مجلس الإدارة له تأثير على دوره الرقابي حيث كلما زاد حجم مجلس الإدارة كلما قلت فعالية رقابة أعضاء مجلس الإدارة على المديرين التنفيذيين لذلك ينصح بتصغير مجلس الإدارة إلى (٧) أو (٨) أعضاء وهذا ما يتفق مع نظرية السلوك التنظيمي التي ترى أن إنتاجية العامل تنخفض كلما زاد حجم مجموعة العمل عن المستوى المناسب (١). وأخيراً فإن المدير التنفيذي الأول أو المدير العام يجب أن لا يكون نفسه رئيس مجلس الإدارة لأنه إذا كان نفسه رئيس مجلس الإدارة فإن ذلك يؤثر على فعالية رقابة مجلس الإدارة على الإدارة التنفيذية وقد أوصى بالفصل بين المنصبين كلاً من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عام (١٩٩٩) وتقرير كادبوري عام (١٩٩٢).

خامساً: الهيكل التنظيمي:

يتضمن الهيكل التنظيمي عملية التسلسل الهرمي للسلطة بغرض تحديد الواجبات وتوزيع المسؤوليات وخطوط تفويض السلطات من أجل بلوغ النتائج المرجوة ويتوقف ذلك على مدى إسهام الأطراف الممثلة في الشركة في تحقيق أهدافها، كما يؤدي الهيكل التنظيمي إلى توجيه

١- مركز المشروعات الدولية الخاصة , دليل تأسيس حوكمة الشركات في الأسواق الصاعدة , واشنطن غرفة التجارة الأمريكية ٢٠٠٣.

٢- عبد الوهاب, علاء, " حوكمة الشركات وأثرها في الرقابة والتوجيه على الشركات المساهمة العمانية" مرجع سبق ذكره ص ٢٥٧.

وهو وظيفة إدارية تهدف إلى فهم أساس طبيعة السلوك الإنساني وقيادته بغرض تحقيق أهداف الشركة.

سادساً:النظم المحاسبية والمالية:

وهي الأداة التي توفر ما يحتاج إليه مستخدموا البيانات والمعلومات لاتخاذ القرارات,لأن النظام المحاسبي يشكل القاعدة الأساسية للمعلومات كونه يقوم بتلخيص وتجميع المعلومات لمتخذي القرارات الاستراتيجية والتشغيلية بكفاءة.

والنظم المحاسبية ليست أداة للقيام بالأعمال المحاسبية فقط بل تقدم معلومات لسد حاجة أطراف متعددة داخلية وخارجية لاتخاذ قرارات الرقابة والتوجيه, ومن المؤكد أن هذه المعلومات تختلف باختلاف المستوى الإداري و حجم وطبيعة عمليات الشركة , و أخيراً

فإن هذه النظم تؤثر في عملية حوكمة الشركات إذ كلما كانت فعالة وكفاءة كلما أسهمت بصورة إيجابية في عملية الحوكمة.

سابعاً:قيم الشركة:

وهي التي تتعلق بالسلوك الأخلاقي للشركة وبمستويات عالية من القيم القائمة على الأخلاق المهنية من نزاهة وموضوعية وأمانة في تنفيذ عمليات الشركة.

1- Lipton and lorsch , " stakeholder- Agency theory ", journal of Management Studies , vol 29 , NO2, 1992, p 131.

المبحث الثاني: الآليات الخارجية لحوكمة الشركات

وهي عبارة عن الآليات التي تكون خارج إطار الشركة وسوف يتم عرض أهم هذه الآليات (١):

أولاً: البيئة الاقتصادية والاجتماعية:

تتعلق هذه الآلية بالمعلومات المالية وغير المالية وبطبيعة النظام الاقتصادي والاجتماعي السائد وأثر ذلك في عملية حوكمة الشركات لما للشركات المساهمة من دور أساسي في الاقتصاد الوطني.

ثانياً: مصادر التمويل:

تنعكس آثار عملية حوكمة الشركات بصورة مباشرة على المساهمين والمستثمرين (مصادر التمويل) ولذلك لابد من الأخذ بالحسبان توقعات المساهمين بخصوص النمو في قيمة الأسهم من جهة والالتزام بمصالح وحقوق الأطراف الأخرى المستخدمة للبيانات المالية من

جهة أخرى، وبخصوص المستثمرين فإن مصدر تمويلهم سيتحقق إذا كانت عملية حوكمة الشركات فعالة وبالعكس سينخفض إذا ما كانت عملية حوكمة الشركات غير فعالة.

ثالثاً: طبيعة السوق:

من المؤكد أن السوق يترك تأثيراته على السياسات التي تتخذها الشركة من حيث التفاعل والانسجام ومن ثم على الشركة من حيث قدرتها على أداء مهامها ونجاحها في إدارة مخاطر السوق ومراقبة النتائج كونها تعد عاملاً حاسماً في وضع استراتيجيات العمل والمتابعة بما يحقق أهداف عملية حوكمة الشركات.

-بالإضافة لما تم عرضه من آليات خارجية لحوكمة الشركات سيتم عرض الآليات الخارجية التالية (١):

رابعاً: البيئة القانونية:

تعتبر البيئة القانونية إحدى الآليات الهامة في حوكمة الشركات لأنها تؤثر على العلاقة بين الملاك والمديرين من زوايا عديدة، حيث أن العلاقة بين الملاك والمديرين تتم من خلال عقد قانوني نظامي، وإذا قام المديرين بمخالفة شروط العقد فيحق للملاك اللجوء إلى المحاكم للحصول على حقوقهم لأن المدراء ملتزمون قانونياً تجاه الملاك، فالبيئة القانونية تؤثر على مدى إتاحة الفرصة للملاك الصغار لممارسة حقوقهم في التصويت وفي انتخاب أعضاء مجلس الإدارة وهذا محدد رئيسي لتطوير أسواق رأس المال.

فمثلاً قانون الشركات في بريطانيا يسمح بتغيير المتطلبات القانونية الخاصة بإصدار الأسهم وذلك بناء على موافقة حملة الأسهم مما يزود المستثمرين في بريطانيا بالقوة لفرض تغييرات رقابية.

خامساً: السمعة المهنية:

حتى ولو لم يكن هناك ربط بين أجور ومكافآت المديرين وبين ثروة الملاك فإن المديرين ربما يعملون على تعظيم ثروة الملاك كنتيجة لرغبتهم في حماية سمعتهم المهنية في سوق العمل.

سادساً: المراجعة الخارجية (٢):

١- عبد الوهاب علاء، مرجع سبق ذكره ص ٢٥٨

يتطلب الإطار العام لحوكمة الشركات ضرورة تعيين المساهمين لمراجع حسابات مستقل ومؤهل وذو كفاءة مهنية لإجراء مراجعة لكافة العمليات والأنشطة في الشركة، بغرض إبداء الرأي الفني المحايد والموضوعي في مدى صدق القوائم المالية وعدالتها عن فترة زمنية معينة.

والحاجة لوظيفة المراجعة تنشأ بسبب التعارض بين مصالح الإدارة المسؤولة عن تصميم وتشغيل أنظمة الرقابة في الشركة وإعداد القوائم المالية وبين مصالح مستخدمي القوائم المالية وأصحاب المصلحة في الشركة كالمساهمين والمودعين والمستثمرين والمقرضين والدولة.....الخ

إن المراجعة تحقق زيادة درجة الثقة في المعلومات الواردة في القوائم المالية، وبالتالي زيادة درجة اعتماد مستخدمي القوائم المالية في المعلومات الواردة فيها، كما تبين المراجعة مدى التزام الشركة بالقوانين واللوائح ذات الصلة، ومدى كفاءتها في استغلال الموارد المتاحة للشركة.

وتدعيماً لدور المراجعة العام في حوكمة الشركات، وتحقيقاً لدورها الاجتماعي والاقتصادي في المجتمع يجب على المراجعة الخارجية الاهتمام بسلوك المهنة وآدابها، ومن ناحية أخرى فإن دور المراجعة في الحوكمة يتمثل في محاولة حل مشكلة التعارض بين الملاك والإدارة، وذلك من خلال إبداء مراجع الحسابات للرأي الفني في القوائم المالية التي تقوم الإدارة بإعدادها ويتحقق ذلك من خلال الكفاءة والفعالية في تنفيذ عملية المراجعة والرقابة على جودة تنفيذ عملية المراجعة، وتجدر الإشارة إلى أنه في إطار توسيع دور المراجعة في حوكمة الشركات أصبح مطلوباً من مراجع الحسابات إبداء الرأي في مدى كفاءة هيكل الرقابة الداخلية في الشركة وفعاليتها(١).

١ - مصطفى محمد عبده محمد، "تأثير بعض آليات حوكمة الشركات على الأداء - دراسة تطبيقية على مصر"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية- العدد الأول المجلد الثالث والأربعون- آذار ٢٠٠٦ - مطبعة كلية التجارة ص ٣٤١

٢ - علي عبد الوهاب نصر وشحاتة شحاتة السيد، "مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات" مرجع سبق ذكره ص ٩٨ .

بعد قيام الباحث بعرض أهم الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات سوف ينتقل في الباب الثاني لدراسة دور المراجعة كأحد الآليات الخارجية لحوكمة الشركات للحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة وإجراء دراسة ميدانية للواقع الفعلي في سورية ودراسة تطبيقية في المصرف العربي في سورية للتوصل لنتائج معينة وإعطاء المقترحات والتوصيات اللازمة .

الباب الثاني:دراسة الدور الذي تلعبه المراجعة في الحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة في إطار حوكمة الشركات

تمهيد:

تمثل حوكمة الشركات نظام وإطار يتضمن العديد من العناصر والآليات, التي تعمل معاً بهدف ضبط أداء الإدارة وما تتخذه من قرارات وأفعال والتي تؤدي بنهاية المطاف لإعداد التقارير المالية, بحيث تصب في مصلحة حملة الأسهم وأصحاب المصلحة. وفي ضوء العديد من المشاكل والأزمات التي عانت منها بيئة الأعمال خلال السنوات الأخيرة, نتيجة لأسباب ترتبط بضعف نظم الحوكمة, صدرت العديد من القواعد و المعايير التي تعمل على تعزيز نظم حوكمة الشركات, وتعظيم الدور الإشرافي و الرقابي لآلياتها, متضمنة التركيز على أهمية الدور الإشرافي والرقابي الذي تمارسه المراجعة كأحد آليات حوكمة الشركات الخارجية.

سوف تتم مناقشة هذا الباب من خلال الفصول التالية:

- ١-الفصل الأول: دور المراجعة كأحد الآليات الخارجية في حوكمة الشركات.
- ٢-الفصل الثاني: دور المراجعة للحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة.

١ - القاضي, حسين ودحود حسين وقريط عصام, " التدقيق الداخلي", كلية الاقتصاد, جامعة دمشق, مطبعة دار الكتاب, دمشق, ٢٠٠٧, ص٥١+٥٢ .

٣-الفصل الثالث: الدراسة العملية والمقترحات والتوصيات.

الفصل الأول: دور المراجعة كأحد الآليات الخارجية في حوكمة الشركات

تمهيد:

من غير المفاجئ أن تتضمن توصيات تقارير اللجان المهنية، والقوانين الصادرة بشأن حوكمة الشركات، التركيز على دور المراجعة في تعزيز نظم حوكمة الشركات، ومصادقية التقرير المالي. فالمراجعة تقوم بدور مهم في التحقق من تلاعب الإدارة في التقرير المالي، وتضليل الأطراف الخارجية، وبالتالي تساهم بدور فعال في تعظيم جودة التقرير المالي والمعلومات التي يفصح عنها من خلال القوائم المالية للمنشأة ويحدد دور المراجعة في إطار حوكمة الشركات، اعتماداً على دورها في إطار نظرية الوكالة وتعارض المصالح بين حملة الأسهم أو الملاك من جهة والإدارة من جهة أخرى.

سوف تتم مناقشة هذا الفصل من خلال المبحثين التاليين:

١ - المبحث الأول: طبيعة دور المراجعة في إطار حوكمة الشركات.

٢ - المبحث الثاني: عوامل دعم دور المراجعة في حوكمة الشركات.

المبحث الأول: طبيعة دور المراجعة في إطار حوكمة الشركات

يتطلب الإطار العام لحوكمة الشركات ضرورة تعيين المساهمين لمراجع حسابات مستقل ومؤهل وذو كفاءة مهنية لإجراء مراجعة اختبارية لعمليات وأنشطة الشركة بغرض إبداء الرأي الفني المحايد والموضوعي في مدى صدق وعدالة القوائم المالية للشركة في التعبير من كل جوانبها الهامة عن نتيجة نشاط الشركة ومركزها المالي وغيرها من الأمور المالية.

وهنا يجب الإشارة إلى أن مراجع الحسابات يكون مسؤولاً أمام المساهمين فيما يتعلق بأداء عملية المراجعة وبذل العناية المهنية الواجبة، ومسئول عما سيرد بتقريره وذلك أمام أي جهة اعتمدت على هذا التقرير في اتخاذ القرارات.

وينشأ الطلب على خدمات وظيفة المراجعة بسبب التعارض بين مصالح الإدارة المسؤولة عن تصميم وتشغيل أنظمة الرقابة في الشركة وإعداد القوائم المالية وبين مستخدمي القوائم المالية أصحاب المصلحة بالشركة، بحيث أن المراجعة تحقق قيمة مضافة نتيجة زيادة درجة الثقة في المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية، وبالتالي زيادة درجة اعتماد مستخدمي القوائم المالية على المعلومات الواردة فيها.

وتلعب المراجعة دوراً كبيراً في حوكمة الشركات باعتبار أن للمراجعة دور هام من الناحية الاقتصادية نتيجة قيامها بزيادة الثقة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للشركات التي يتم إعدادها لكافة الأطراف ذات المصلحة بالشركة وخاصة المساهمين والمستثمرين المتعاملين في سوق الأوراق المالية. وقد اتسع دور مهنة المراجعة في السنوات الأخيرة بسبب كبر حجم المشروعات وتعقد النشاط الاقتصادي والظروف البيئية المحيطة بعمل معظم الشركات. كما تقوم المراجعة في تدعيم حوكمة الشركات وخدمة المجتمع انطلاقاً من حاجة المساهمين وكافة الأطراف التي لها مصالح بالشركة إلى معرفة مدى التزام الشركة أو إدارة الشركة بالقوانين واللوائح ذات الصلة، ومدى كفاءتها في استغلال الموارد المتاحة للشركة.

من ناحية أخرى فإن مراجع الحسابات يجب أن يهتم بمراعاة مصالح المساهمين بجانب اهتمامه بمراعاة مصالح كافة الأطراف الأخرى ذات المصلحة وذلك تدعيماً لدور المراجعة الهام في حوكمة الشركات وتحقيقاً لدورها الاجتماعي والاقتصادي في المجتمع. أي أنه لكي يكون للمراجعة دور فعال وهام في مجال حوكمة الشركات لابد من عدم تركيز المراجعة اهتمامها بمصالح المساهمين فقط، بل يجب مراعاة كافة مصالح الأطراف الأخرى ذات العلاقة والمصلحة بالشركة، مع ضرورة الاهتمام بسلوك وآداب المهنة (١).

ولا شك أن للمنظمات المهنية دوراً كبيراً في تفعيل الدور الحوكمي للمراجعة من خلال إصدار العديد من المعايير المهنية ومن خلال الآليات التي يتم من خلالها ضمان التزام المراجعين بتلك المعايير وتطبيقها ضماناً لتحقيق الجودة في أداء عملية المراجعة، بالإضافة إلى ضرورة الرقابة على جودة عملية المراجعة.

ومن ناحية أخرى فإن دور المراجعة في مجال حوكمة الشركات يتمثل في محاولة حل مشكلة التعارض بين الملاك والإدارة وذلك من خلال إبداء مراجع الحسابات للرأي الفني المحايد في

١ - علي عبد الوهاب نصر وشحاته السيد، مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره ص ١٠٠
2-Barca.Fabrizio , "on corporate governance in Italy , Issues, Facts , and agency , "Bank of Italy , 2005.

3- Douglas R.Cormichael, the social Responsibility of the independent Auditor." Accountiny Horizons Vol 18, No.2 June 2004. pp 127-133.

القوائم المالية التي تقوم الإدارة بإعدادها ويتحقق ذلك من خلال تحقيق الكفاءة والفعالية في أداء عملية المراجعة والرقابة على جودة أداء عملية المراجعة (٢).

وتجدر الإشارة إلى أنه في إطار توسيع دور المراجعة في عملية حوكمة الشركات أصبح مطلوباً من مراجع الحسابات إبداء الرأي في مدى كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة المساهمة المقيدة بالبورصة (٣).

وفي إطار حوكمة الشركات يتوقع مستخدمي القوائم المالية من مراجع الحسابات بذل العناية المهنية اللازمة عند قيامه بعملية المراجعة واكتشاف كل الأخطاء الجوهرية وغير الجوهرية والتقارير عن كل الأخطاء والتحريفات، وكذلك إبداء الرأي في مدى كفاءة وفعالية هيكل الرقابة في الشركة محل المراجعة ويتحقق ذلك من خلال تصميم مراجع الحسابات لبرنامج مراجعة يمكنه من إعطاء مستخدمي القوائم المالية لتأكيد معقول عن عدم وجود أي غش أو تحريفات جوهرية.

كما أنه يجب على مراجع الحسابات ألا تربطه بالشركة أية علاقة عمل وأن يكون مستقلاً عن إدارتها الداخلية، وعلى مجلس الإدارة بناء على توصية لجنة المراجعة ترشيح مراجع الحسابات ممن تتوفر فيهم الكفاءة والسمعة والخبرة الكافيين، وأن تكون خبرته وكفاءته وقدراته متناسبة مع حجم وطبيعة نشاط الشركة ومن تتعامل معهم، ويجب أن يكون مراجع الحسابات مستقلاً عن الشركة وعن أعضاء مجلس إدارتها وألا يكون مساهماً فيها وأن يتم تعيينه بقرار من الجمعية العمومية للمساهمين بالشركة.

ولا يجوز التعاقد مع مراجع حسابات الشركة لأداء أية أعمال إضافية للشركة إلا بعد موافقة لجنة المراجعة على ألا يكون هذا العمل الإضافي من الأعمال التي تخضع لمراجعته أو تقييمه أو إبداء رأيه عند مراجعته لحسابات الشركة وقوائمها المالية. كما يجب أن تتناسب أتعاب أداء الأعمال الإضافية مع طبيعة العمل المطلوب، وألا تصل قيمتها إلى الحد الذي يهدد استقلاله في أداءه عملية المراجعة.

ويجب أن يكون مراجع الحسابات مستقلاً ومحايداً فيما يبيده من آراء , وأن يكون عمله حصناً ضد تدخل مجلس الإدارة وألا يكون تقرير استمراره في عمله وتقدير أتعابهم مما يمكن أن يتحكم مجلس الإدارة فيه(١).

المبحث الثاني: عوامل دعم دور المراجعة في حوكمة الشركات

تمهيد:

يمكن النظر للوسائل والأساليب والطرق والواجبات والمسؤوليات الملقاة على عاتق مراجعي الحسابات الممارسين للمهنة كعوامل مهنية وأكاديمية وتنظيمية لها مساهمات إيجابية بلا شك في دعم الدور الحوكمي الإيجابي للمراجعة.

أ - العوامل المهنية لدعم دور المراجعة في حوكمة الشركات :

إن وجود إطار من المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة ونظام متميز للتعليم المحاسبي لن يدعم دور المراجعة الحوكمي ما لم يكن مراجع الحسابات نفسه مقتنعاً بأن دوره الحوكمي مرهون باستعداده وقدرته على إثراء الممارسة المهنية العملية وإثبات أن للمراجعة دور حوكمي لاغنى عنه لأصحاب المصلحة في الشركات.

إن أهم العوامل المهنية لمراجع الحسابات في دعم دور المراجعة الحوكمي تتمثل في حرص مراجع الحسابات على الارتقاء بجودة عملية المراجعة وفي حتمية المسائلة المهنية لمراجع الحسابات.

أولاً : حرص مراجع الحسابات على الارتقاء بجودة المراجعة:

هدفت معايير المراجعة الأمريكية الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين وكذلك معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى وضع مستويات للأداء المهني

١- علي عبد الوهاب نصر وشحاتة شحاتة , السيد, "مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات" مرجع سبق ذكره , ص ١٠٣

لمراجع الحسابات, بحيث يترتب على التزام مراجع الحسابات المستقل بهذه المستويات ارتفاع جودة أدائه لمهنته. إلا أن المعايير السابقة لم تحقق التأثير الإيجابي المفترض على جودة المراجعة, وذلك لعدة أسباب منها عدم وضوح وتحديد بعض المعايير مما يصعب معه الحكم على مدى الالتزام بها, وعدم وجود عقوبات يمكن فرضها على مراجع الحسابات لمخالفته المعايير في بعض الحالات, أو وجود عقوبات غير رادعة في حالات أخرى, أو عدم التطابق بين إدراك المراجعين ومستخدمي القوائم المالية وإدارة الشركة لمستويات الأداء التي حددتها المعايير مما يترتب على ذلك اختلاف وجهات نظر أطراف بيئة المراجعة فيما يتعلق بجودتها, فمراجع الحسابات يهتم بإتمام عملية المراجعة بأسلوب موضوعي منظم في ظل المعايير المهنية والمسؤوليات القانونية, وهو يحاول كذلك القيام بعملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة من وجهة نظره وذلك من خلال الاهتمام بإجراءات تنفيذ المراجعة أكثر من نتائجها, من جهة أخرى ترى إدارة الشركة محل المراجعة أن جودة المراجعة تكمن في إضفاء الثقة على القوائم المالية وتأكيد وفاء الإدارة بمسؤولياتها عن إدارة الموارد الاقتصادية للوحدة, كما أن الجودة من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية هي تأكيد عدالة القوائم المالية التي يعتمدون على معلوماتها في اتخاذ قراراتهم.

يعكس اختلاف وجهات النظر فيما يتعلق بجودة المراجعة, أن جودة المراجعة لم تتبلور بعد بشكل نهائي كمفهوم مستقر, وأنها لازالت من الموضوعات التي تحظى باهتمام الكتابات المحاسبية, وقد تزايد الاهتمام بتحقيق جودة المراجعة في العديد من الدول التي تهدف إلى تحقيق حوكمة الشركات خاصة بعد فشل عمليات المراجعة في العديد من الشركات.

أخيراً يمكننا القول أن تحقيق جودة عملية المراجعة يدعم دور مراجع الحسابات الإيجابي في حوكمة الشركات, لذلك سنقوم هنا بدراسة العناصر التالية:

- ١- مفهوم جودة المراجعة.
- ٢- الاعتبارات والخصائص المحددة لجودة المراجعة.
- ٣- العوامل المؤثرة في جودة المراجعة.
- ٤- الآثار الحوكمية المترتبة على تحقيق جودة عملية المراجعة.

١ - مفهوم جودة المراجعة:

أوضحت نشرة معايير المراجعة رقم (٤) التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، أن جودة المراجعة تتحقق من خلال الالتزام بمعايير المراجعة من خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في منشأة المراجعة (١).

ومن ناحية أخرى أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين لمفهوم جودة المراجعة في المعيار الدولي رقم (٢٢٠) ، حيث أوضح هذا المعيار أن أدوات الرقابة على جودة المراجعة

تتمثل في السياسات والإجراءات المطبقة في منشأة المراجعة للتأكد من أن أعمال المراجعة التي تم إنجازها قد تم أدائها وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

أي أن مفهوم الجودة من منظور الهيئات المهنية يتمثل في الالتزام بمعايير المراجعة، ومعايير الأداء الأفراد داخل منشأة المراجعة، وتتعلق معايير الأداء بمجموعة من الخصائص الشخصية الواجب توافرها في العاملين في منشأة المراجعة مثل النزاهة والموضوعية والاستقلال، وتوافر المهارات والكفاءة في الأفراد لكي يتمكنوا من الوفاء بالمسؤوليات المكلفين بها، وتخصيص الأفراد على المهام بصورة تحقق الموائمة بين خبرات ومهارات الأفراد وطبيعة المهمة، وتوافر توجيه وإشراف كامل على أداء العاملين بمنشأة المراجعة، وأخيراً ضرورة الفحص المستمر لفاعلية السياسات والإجراءات المطبقة للرقابة على الجودة.

وعلى مستوى الدراسات الأكاديمية فقد استمر عدم الاتفاق على مفهوم جودة المراجعة، حيث تبنت بعض الدراسات مفهوماً لجودة المراجعة يقوم على أساس الالتزام بالمعايير المهنية، بينما نظرت دراسات أخرى لجودة المراجعة على أنها خلو القوائم المالية من الأخطاء أو التحريفات الجوهرية، كما تناولت دراسات أخرى جودة المراجعة من منظور تدنية الخطر الكلي للمراجعة.

ولا شك أن التعريف الأفضل لجودة المراجعة هو أنها التزام مراجع الحسابات بالمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني. حيث أن تعريف جودة المراجعة من منظور خلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية يعتبر أحد نتائج الالتزام بالمعايير المهنية وآداب سلوك المهنة، كما أن تعريف الجودة على أنها تدنية الخطر الكلي للمراجعة ينقصه الدقة إلى حد ما، وذلك لأن مفهوم خطر المراجعة، يركز على أخطاء القوائم المالية أكثر من تركيزه على أخطاء المراجع (١).

1- AICPA, SPS, NO4,1974.

٢-الاعتبارات والخصائص المحددة لجودة المراجعة:

هناك مجموعة من الخصائص التي يعكس توافرها مفهوم الجودة وتتمثل هذه الخصائص والاعتبارات المحددة لجودة عملية المراجعة فيما يلي:

أ- حجم منشأة المراجعة:

إن هناك علاقة طردية قوية بين حجم منشأة المراجعة وجودة عملية المراجعة, حيث يزداد احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية عند قيام إحدى منشآت المراجعة الكبرى بعملية المراجعة, مقارنة بقيام منشآت مراجعة أخرى أقل حجماً بعملية المراجعة, حيث أن منشآت المراجعة الكبرى لديها الإمكانيات والقدرة على اجتذاب الكفاءات المدربة ذات الخبرة بدرجة أكبر من منشآت المراجعة الأقل حجماً, مما ينعكس إيجابياً على جودة عمليات المراجعة المنجزة بواسطة منشآت المراجعة الكبرى.

ومن ناحية أخرى فإن مستخدمي القوائم المالية في الولايات المتحدة الأمريكية بصفة عامة والمستثمرين بصفة خاصة يعتقدون بارتفاع جودة عمليات المراجعة المنجزة بواسطة منشآت المراجعة الكبرى مقارنة بالمنشآت الأخرى الأقل حجماً, ويرجع ذلك لوجود برامج تدريب مستمرة بتلك المنشآت مما يجعل موظفيها على درجة عالية من الكفاءة.

ولاشك أن تطبيق منشآت المراجعة الكبيرة لبرامج مراجعة الزملاء, يؤدي إلى ثقة العديد من الجهات في عمليات المراجعة المنجزة بواسطة تلك المنشآت مقارنة بمنشآت المراجعة الأقل حجماً.

ب- عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد منشآت المراجعة:

من المتفق عليه أن القيمة المضافة للمراجعة هي إضفاء ثقة مستخدمي القوائم المالية, بأن القوائم المالية لا تحتوي على أخطاء جوهرية, كما أن فشل مراجع الحسابات في تحقيق القيمة المضافة لعمله قد يعرضه لدعاوي قضائية من جانب مستخدمي القوائم المالية لمطالبته بالتعويض عن الضرر الناتج عن إهماله غير المتعمد في القيام بعمله, أو دعاوي للمطالبة بحبس مراجع الحسابات في حال إهماله المتعمد في القيام بعمله.

١ - علي عبد الوهاب نصر وشحاتة شحاتة السيد , مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات مرجع سبق ذكره ص ٣٩٢.

لذلك يمكن القول بأن عدم وجود دعاوي قضائية مرفوعة ضد منشأة المراجعة يعتبر مقياساً لجودة عمليات المراجعة المنجزة بواسطة المنشأة.

وكذلك فإن الدعاوي القضائية ضد مراجعي الحسابات يترتب عليها تكاليف تتمثل في الجزاءات والعقوبات المادية والجنائية التي يمكن أن يتحملها مراجع الحسابات، وهناك تأثير سلبي لتلك الدعاوي على سمعة منشأة المراجعة.

ج- صدق تقارير مراجع الحسابات:

لاشك أن صدق تقارير المراجعة تعبر عن جودة المراجعة، ويتمثل صدق تقارير المراجعة في ارتفاع محتواها لمستخدمي القوائم المالية خاصة للمستثمرين المتعاملين في سوق الأوراق المالية على نحو يجعل هذه التقارير أكثر فائدة لاتخاذ قرارات الاستثمار في الأوراق المالية للمنشأة التي تتم مراجعتها.

د- مدة استمرار مراجع الحسابات في مراجعة المنشأة محل المراجعة:

تعتبر مدة استمرار مراجع الحسابات في مراجعة المنشأة محل المراجعة من العوامل التي قد تؤثر على جودة عملية المراجعة، حيث قد ترتفع جودة المراجعة في حالة طول فترة تعاقد مراجع الحسابات مع المنشأة محل المراجعة، فقد أشار تقرير لجنة / 78 Cohen (١) إلى أن انخفاض جودة أداء مراجع الحسابات يحدث عندما تكون فترة ارتباط المراجع بعميله قصيرة، كما أشار إلى أنه من ضمن العوامل المؤثرة في جودة المراجعة ظاهرة التعلم التي ترفع احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية بالنسبة للمراجع ذو فترة الارتباط الأطول. كما أن فشل عملية المراجعة يصبح أكثر احتمالاً في حالات فترات الارتباط القصيرة بين مراجع الحسابات وعميله.

ومن ناحية أخرى فإن هناك علاقة عكسية بين طول فترة تعاقد مراجع الحسابات مع العميل وجودة المراجعة، حيث تؤثر طول فترة تعاقد مراجع الحسابات مع العميل على استقلال مراجع الحسابات وقدرته على اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية والإفصاح عنها، بمعنى أن طول فترة الارتباط بين المراجع والعميل، قد يترتب عليه نقص جدية إجراءات المراجعة نتيجة لزيادة ثقة مراجع

الحسابات بالعميل، حيث يرى Knapp (٢) أنه بعد نقطة معينة، فإن العلاقة بين طول فترة ارتباط المراجع بالعميل وقدرته على اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية (وبالتالي جودة أدائه)

تكون عكسية، أي أن طول فترة ارتباط المراجع بالعميل قد تخفض من احتمال إفصاح مراجع الحسابات في تقريره عن الأخطاء المكتشفة في القوائم المالية.

هـ - هيكلية المراجعة :

تتمثل هيكلية المراجعة في الإجراءات والسياسات والأدوات التي تهدف إلى تنظيم عمل مراجع الحسابات عند قيامه بعملية المراجعة وإعداد تقرير المراجعة. وهناك علاقة طردية بين هيكلية عملية المراجعة وجودة عملية المراجعة حيث أن منشآت المراجعة التي تتبع مدخل هيكلية المراجعة تظهر بصورة أفضل أمام مستخدمي القوائم المالية من تلك التي لا تتبع مدخل الهيكلية، وذلك من خلال اعتقاد مستخدمي القوائم المالية بأن منشآت المراجعة التي تتبع مدخل الهيكلية تقوم بعملية المراجعة بصورة أكثر إتقاناً من غيرها من المنشآت. أي أن هناك علاقة طردية بين هيكلية المراجعة وجودتها.

و - خبرة منشأة المراجعة بالصناعة التي ينتمي إليها العميل :

إن خبرة منشأة المراجعة بالصناعة التي تنتمي إليها المنشأة محل المراجعة يزيد من احتمال خلو القوائم المالية التي تمت مراجعتها من الأخطاء الجوهرية، مما يعني ارتفاع جودة عملية المراجعة، حيث أن هذه الخبرة تكسب منشأة المراجعة سمعة طيبة في مجال الصناعة التي تخصص فيها والتي تنتمي لها المنشأة محل المراجعة.

ومن ناحية أخرى فإن تخصص منشأة المراجعة في صناعة معينة وإن كان يخفض من تكاليف المراجعة ويرفع من كفاءتها إلا أنه في ذات الوقت يؤدي لزيادة خطر المراجعة الناتج من عدم التنوع في عملاء منشأة المراجعة (١).

إن الاتجاهات الحديثة في مجال المراجعة ترى أهمية التخصص القطاعي للمراجع، في الارتقاء بدرجة كفاءة أدائه المهني، وذلك من خلال تحسين قدراته المهنية، وتضييق فجوة التوقعات القائمة في واقع مهنة المراجعة، وأن إستراتيجية التخصص القطاعي من شأنها العمل على تقوية سوق

1-Cohen et al , " corporate governance and reporting Quality ", the journal of accountiy literature , 2004.

2-knapp,Micheal c, (1991),"Factors that Audit Committee members use as surrogates for audit quality",Auditing:A Journal of practice and theory, Vol.10,No1,pp.35-52.

خدمات المراجعة, من خلال الارتقاء بمستوى المنافسة المهنية, ومستوى الخبرة المهنية والأداء المهني, وكذلك الارتقاء بدرجة

قوة استراتيجيات وأدوات مهنة المراجعة, والتقنيات الحديثة المستخدمة في انجاز مهام تلك المهنة (١).

ز- التقدم التقني في أداء المهنة :

إن إتباع الأساليب والوسائل العلمية والتكنولوجية من قبل منشأة المراجعة يعتبر من أحد أهم مظاهر الجودة, ويتمثل ذلك في جعل فريق عمل المراجعة على علم بأحدث التطورات المهنية والتكنولوجية في تنفيذ عملية المراجعة, مثل توسع مكتب المراجعة في استخدام الحاسب الآلي في إجراء عملية المراجعة وكذلك استخدام أحدث الأساليب الإحصائية في المراجعة.

ح- المنافسة بين مكاتب المراجعة:

تؤدي المنافسة بين منشآت المراجعة المختلفة إلى ارتفاع جودة عملية المراجعة, ذلك خلافاً لرأي بعض الكتاب الذين يرون أن المنافسة قد تؤدي إلى تخفيض جودة المراجعة من خلال تخفيض الأتعاب, لكن إن جودة الخدمة المقدمة هي من أهم عناصر المنافسة, كما وأن الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني يترتب عليه الحفاظ على المستوى المقبول من الجودة في ظل انخفاض الأتعاب بسبب المنافسة.

ط- عدد الساعات التي تم انجاز عملية المراجعة خلالها:

يمكن استخدام الزمن المستغرق في عملية المراجعة كمؤشر لقياس جودتها, بحيث يمكن القول بوجود علاقة طردية بين الزمن الفعلي المستنفذ في عملية المراجعة وجودتها . ولكن إن عدد ساعات المراجعة قد لا ترتبط بجودتها حيث أنها قد تكون محصلة عدد من العوامل مثل مدى تعقيد عمليات منشأة العميل أو انخفاض كفاءة إنجاز المراجع.

ي- نسبة مساهمة منشأة العميل في الإيراد الكلي لمنشأة المراجعة:

إن ارتفاع نسبة مساهمة منشأة العميل في الإيراد الكلي لمنشأة المراجعة غالباً ما يؤثر سلباً على استقلال المراجع وبالتالي على جودة المراجعة, حيث أن ارتفاع الأهمية النسبية لمساهمة منشأة

1-Sinsunic C,D, and M.Stein,(1990)"Audit Risk in a client portfolio context contemporary Auditing research,p.329-343.

العمل في الإيراد الكلي لمنشأة المراجعة يجعل المراجع معرضاً لضغوط كبيرة تجعله يخشى عزله، واستبداله بمراجع حسابات آخر

وخاصة في ظل البيئة التنافسية للمهنة، وبالتالي ترفع احتمال التأثير السلبي على استقلال مراجع الحسابات (١).

٣- العوامل المؤثرة في جودة عملية المراجعة:

تتأثر جودة عملية المراجعة بمجموعة من العوامل أهمها:

(١)- مدى التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية لأداء عملية المراجعة:

تعتبر معايير المراجعة عن مستويات الأداء المهني التي يتم بناءً على الالتزام بها الحكم على جودة أداء عملية المراجعة، ولذلك فقد حرصت الهيئات المهنية والدراسات الأكاديمية على صياغة هيكل لمعايير المراجعة مع استمرارية تقييم مدى ملائمتها للاحتياجات المتجددة لمستخدمي القوائم المالية.

وقد ترتب على ذلك صدور المعايير الأمريكية للمراجعة ثم المعايير الدولية للمراجعة، لذلك فالالتزام بمنشأة المراجعة بالمعايير المهنية يعتبر عاملاً ذو تأثير إيجابي على جودة عملية المراجعة، حيث يؤدي ذلك الالتزام إلى ضمان أداء المهنة بواسطة أفراد مؤهلين علمياً وعملياً، يتمتعون بالاستقلال والموضوعية اللازمتين لإبداء الرأي الفني المحايد، ويقومون ببذل العناية المهنية الكافية والملائمة للاطلاع بمسؤولياتهم القانونية والمهنية والشخصية، مع قيامهم بعملية الفحص في شكل مخطط يضمن حسن توزيع المهام على المساعدين ودقة تقييم نظام الرقابة الداخلية، مع تجميع الأدلة الكافية والملائمة لتأييد رأيهم، مع إعدادهم لتقرير المراجعة بشكل يفي بمتطلبات الأطراف الأخرى صاحبة المصلحة بالشركة (٢).

(٢)- مدى كفاءة إجراءات انتقاء المراجعين بمنشأة المراجعة:

إن عملية المراجعة تتم من خلال فريق المراجعة، ونتيجة لأن المسؤولية الناجمة عن تقصير أحد أعضاء الفريق تتحملها منشأة المراجعة، فإن انتقاء المراجعين للعمل بمنشأة المراجعة يعتبر مطلباً حيوياً لضمان جودة أداء عملية المراجعة.

ونتيجة لأهمية كفاءة إجراءات تعيين المراجعين للعمل بمنشأة المراجعة فقد أولت الهيئات المهنية اهتماماً كبيراً لعملية تعيين المراجعين، حيث أشارت معايير المراجعة الأمريكية إلى أهمية الإجراءات التي

1--low, R. , (2004), " the Effects of industry Specialization on Audit Risk Assessments and Audit planning Decision , the Accounting Review , jan , vol 79, Iss 1,pp,201-219.

تضمن اختيار مراجعين أكفاء وذلك من خلال تخطيط الاحتياجات من المراجعين، مع تحديد المؤهلات المطلوبة لكل وظيفة بكل مستوى إداري في منشأة المراجعة، كما تضمنت إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين ضرورة وضع سياسات تضمن تعيين أفراد أكفاء بمنشأة المراجعة.

(٣) - قيود الوقت المفروضة على عملية المراجعة :

من أهم الضغوط التي يتعرض لها المراجعين بمنشآت المراجعة هي قيود الوقت، وضرورة الانتهاء من عملية المراجعة في توقيت محدد، ولاشك أن هذه القيود قد تؤثر على أداء المراجع والذي يمثل حجر الزاوية في تحقيق جودة المراجعة. ولاشك أن هذه القيود أمر طبيعي في منشآت المراجعة الكبيرة نظراً لطبيعة ظروف المنافسة التي تواجهها تلك المنشآت، ونتيجة لذلك فإنها تلجأ لوضع خطة زمنية تكفل كفاءة وفعالية الأداء، وتساهم في تخفيض تكلفة المراجعة (1).

وفي بعض الأحيان فإن قيود الوقت قد تؤدي إلى تخفيض وقت عملية المراجعة وإنهاءها قبل استيفاء كل متطلبات وإجراءات المراجعة. ولاشك أن قيود الوقت تعتبر من أهم العوامل المؤثرة في الإنهاء المبكر غير الكفاء لإجراءات المراجعة، ولتلافي ذلك يجب أن تعد الخطط الزمنية اللازمة لأداء عملية المراجعة بصورة أكثر واقعية.

(٤) - استقلال مراجع الحسابات:

يعتبر استقلال مراجع الحسابات من أهم الموضوعات التي تناولتها الدراسات الأكاديمية والإصدارات المهنية وخاصة فيما يتعلق بالتهديدات التي قد يتعرض لها استقلال مراجع الحسابات. وتعود أهمية استقلال مراجع الحسابات لكونها أحد أهم معايير المراجعة، وأن استقلاله من أهم ما يهتم به مستخدمي القوائم المالية لإضفاء الثقة على معلومات تلك القوائم، لذلك يمكن القول أن

1- knapp ,Michael C,(1985),"Audit conflict: An emperical Study of the perceived ability of auditors to resist management pressure",the Accounting Review, p.p202-211.

2-Carcello, Josephv et al (1992),"Audit Quality Altributes: the perception of audit patners and financial statementusers", Auditing: A journal of practice and theory, p.p.1-15.

1-MCD aniel, Linda, (1990),"the effects of time pressure and audit program structure on audit performance", Journal of Accountimg research, Vol.28,No.2,p.p276-285.

استقلال مراجع الحسابات يمثل حجر الزاوية لمهنة المراجعة وأهم المعايير العامة أو الشخصية لعملية المراجعة.

فاستقلال مراجع الحسابات يعتبر بمثابة حالة ذهنية تجعل مراجع الحسابات مجرداً من أي مصالح عند إبداء رأيه الفني المحايد وأن ينظر لكل الحقائق بصورة موضوعية مع ضرورة تفهم مراجع الحسابات لكافة العوامل والضغوط التي قد تؤثر على موضوعيته.

وهناك بعدين للاستقلال، أولهما، الشق الظاهري والذي يتعلق بعدم وجود مصالح مادية لمراجع الحسابات إلا أتعابه في المنشأة محل المراجعة، وثانيهما، الشق الحقيقي والذي يتعلق بعدم استجابة مراجع الحسابات لأي ضغوط قد يتعرض لها قد تقوده استقلاله.

وهناك العديد من العوامل المؤثرة على الاستقلال مثل تقديم الخدمات الاستشارية للمنشأة محل المراجعة، الحالة المالية للمنشأة محل المراجعة، درجة المنافسة في سوق المراجعة، حجم منشأة المراجعة، طبيعة الخلاف بين مراجع الحسابات والإدارة، النواحي الشخصية لمراجع الحسابات، المصلحة المالية لمراجع الحسابات، مدى وجود قيود على الفحص والتقرير.

وفيما يتعلق بتقديم مراجع الحسابات للخدمات الاستشارية للمنشأة محل المراجعة، فإن الدراسات التي أجريت بشأن علاقة تلك الخدمات بالاستقلال قد انقسمت إلى اتجاهين، أولهما، يعتبر تقديم تلك الخدمات تهديد لاستقلال مراجع الحسابات، حيث سيمنع مراجع الحسابات من التقرير عن نقاط الضعف التي اكتشفها أثناء أدائه لعملية المراجعة وذلك نتيجة لما قدمه من استشارات للمنشأة محل المراجعة، وثانيهما، لا يرى فقد مراجع الحسابات لاستقلاله نتيجة تقديم تلك الخدمات، حيث يعتمد الاستقلال فقط على الحالة الذهنية لمراجع الحسابات، حيث يجب أن يتصرف مراجع الحسابات في جميع الأحوال من واقع ضميره ومعاييره الذاتية والمهنية وسلوك وآداب المهنة.

وفيما يتعلق بأثر الحالة المالية للمنشأة محل المراجعة على استقلال مراجع الحسابات، فإن قوة المركز المالي للمنشأة محل المراجعة ترفع قدرتها على فرض رأيها على مراجع الحسابات (١).

220 Pp ومرجع سبق ذكره، (1991) Knapp, Michael 1-

وفيما يتعلق بعلاقة المنافسة في سوق المهنة باستقلال مراجع الحسابات، فإن حدة المنافسة تزيد من استقلال مراجع الحسابات، وفيما يتعلق بحجم منشأة المراجعة فإن درجة استقلال منشأة المراجعة الصغيرة تكون منخفضة مقارنة بمنشآت المراجعة الكبيرة.

وفيما يتعلق بطبيعة الخلاف بين مراجع الحسابات والإدارة، فإن عدم وضوح معايير المراجعة وبالتالي وجود مجالات تخضع للتقدير والحكم الشخصي يؤدي لانخفاض مقاومة مراجع الحسابات لضغوط الإدارة، أما وضوح صياغة معايير المراجعة يقلل استخدام التقدير والحكم الشخصي عند تطبيق هذه المعايير.

وتعتبر الأمانة من أهم الصفات الشخصية الواجب توافرها لضمان استقلال مراجع الحسابات ومقاومته لضغوط الإدارة، وإن المصلحة المالية لمراجع الحسابات من المنشأة محل المراجعة قد تكون مصدراً محتملاً للضغوط التي يمكن أن تفقد مراجع الحسابات استقلاله بحيث يخضع لضغوط الإدارة، كما يمثل وجود قيود على الفحص والتقارير تهديداً لاستقلال المراجع، حيث يؤدي وجود تلك الضغوط إلى إظهار مراجع الحسابات بمظهر من يتماشى مع الإدارة وينقاد لأوامرها مما يؤدي إلى تبيد ثقة مستخدمي القوائم المالية في خدماته (١).

٥- درجة خبرة مراجع الحسابات:

تعتبر خبرة مراجع الحسابات من القضايا التي زاد الاهتمام بها في الآونة الأخيرة وذلك كنتيجة لارتفاع حالات فشل عملية المراجعة الناتجة عن عدم اكتشاف الغش في القوائم المالية وذلك بسبب قيام مراجعين حديثي الخبرة بأعمال المراجعة. حيث تمثل الخبرة عاملاً هاماً للكفاءة وفاعلية أداء مراجع الحسابات وتسير جنباً إلى جنب مع التأهيل العلمي.

كما أنه ليس هناك تعريف محدد يحظى بالقبول العام لمفهوم الخبرة، وذلك لعدم إمكانية ملاحظة الخبرة بصورة مباشرة، مما يستوجب ربطها بمتغيرات يمكن ملاحظتها مثل عدد سنوات الخبرة. فقامت بعض الدراسات بقياس الخبرة بدلالة بعض المتغيرات. فالخبرة هي تراكم المعرفة وطرق جمع الأدلة من كافة المصادر قبل أداء مهمة المراجعة، أو هي الأداء المتميز لمهمة معينة، أو هي القدرة التي يتم اكتسابها من خلال ممارسة مهمة معينة وأدائها بصورة جيدة، ويتم اكتساب

الخبرة من خلال التعلم وانتقال المعرفة من شتى المصادر إلى مراجع الحسابات، والتعلم وانتقال المعرفة يتم من خلال الممارسة ومدى صعوبة المشاكل التي يواجهها مراجع الحسابات. ولتوضيح أثر الخبرة على جودة أداء أعمال المراجعة فإنه سيتم قياس جودة أداء مراجع الحسابات بعدة مقاييس بديلة وهي مدى رشد قرارات مراجع الحسابات، وقدرته على حل المشاكل، وقدرته على اكتشاف التحريف بالقوائم المالية.

ويتم قياس مدى رشد قرارات مراجع الحسابات بدرجة الاتفاق في قرارات المراجعين المختلفين الذين يؤدون نفس المهمة، أو بمعرفة مدى الالتزام بالمعايير المهنية كمقياس لتقييم جودة القرار، سواء أكانت معايير تضعها الهيئات المهنية أو التي تضعها منشآت المراجعة الكبرى كمعايير إضافية لضمان كفاءة الأداء المهني.

وفيما يتعلق بدور الخبرة في حل المشاكل، فلاشك أن هناك اختلافات بين مراجع الحسابات الخبير ومراجع الحسابات المبتدئ في القدرة على تعريف المشكلة وتفهمها، فالمستويات الإدارية العليا في منشأة المراجعة تكون أكثر قدرة على تحديد وتفهم المشكلة من المستويات الأدنى، وذلك لأن المستويات الأدنى ينصب اهتمامها على المهام المنوط إليها أدائها، بينما تهتم المستويات العليا بفهم طبيعة نشاط ومخاطر ومشاكل المنشأة. كما أن مراجع الحسابات الخبير أكثر قدرة في التفرقة بين المعلومات الملائمة وغير الملائمة لحل المشكلة مقارنة بقدرة المراجع المبتدئ.

ومن حيث أثر الخبرة على اكتشاف التحريف في القوائم المالية، فإن قدرة المراجعين الذين تعاملوا مع عدد كبير متنوع من العملاء على اكتشاف مناطق حدوث الأخطاء والتحريفات في القوائم المالية أكبر من قدرة أولئك المراجعين الذين ليس لديهم خبرة التعامل مع عملاء متنوعين (١).

٦- مدى كفاءة أداء العمل الميداني الذي يقوم به فريق المراجعة:

تتأثر نتائج عملية المراجعة جوهرياً بكفاءة المراجعين عند أدائهم للعمل الميداني وترتبط كفاءة

أداء العمل الميداني ارتباطاً وثيقاً بمدى بذل مراجع الحسابات للعناية المهنية اللازمة ومدى التزامه بمعايير العمل الميداني.

1-Hackenbrock, karl,(1993)"the effect of experience with different sized clients on auditor evaluation of fraudulent financial reporting indicators", Auditing: A Journal of practice and theory, Vol.12, No1, p.99-110.

وفيما يتعلق بمعيار بذل العناية المهنية اللازمة، فإنه يعني وفاء مراجع الحسابات بمسؤولياته القانونية والمهنية والشخصية، والتي يترتب عليها اكتشافه للأخطاء ذات التأثير الجوهري على القوائم المالية، وما يتضمنه ذلك من التحقق من كفاءة تشغيل نظم الرقابة بالمنشأة محل المراجعة، وتقدير الخطر عند تخطيط الفحص، وتجميع الأدلة الكافية والملائمة لإبداء رأيه في القوائم المالية. وقد اهتمت الإصدارات المهنية للاتحاد الدولي للمحاسبين ومجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بمعيار بذل العناية المهنية، حيث يتعلق الالتزام بهذا المعيار بمعايير العمل الميداني والتي تتمثل في تخطيط والإشراف على أعمال المساعدين، وتقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه، وتجميع أدلة الإثبات الكافية والملائمة. كما أوضحت إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين ومجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أثر الالتزام بهذه المعايير على جودة المراجعة، ويتمثل هذا الأثر في أن التخطيط السليم لعملية المراجعة وما يستلزمه من معرفة نشاط وعمليات العميل تكفل وضع برنامج مراجعة سليم يؤدي لإتمام عملية المراجعة بكفاءة.

يساعد التخطيط السليم لعملية المراجعة في تحديد طبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة المطلوبة. وتساعد دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في تحديد فاعلية النظام في اكتشاف الأخطاء الجوهرية والتحريفات مما يساهم في تحديد مدى وحجم اختبارات المراجعة بصورة ملائمة، مما ينعكس إيجابياً على جودتها. ويؤثر سلوك مراجع الحسابات في الحصول على الأدلة والتحقق من كفاءتها وملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها على رأي مراجع الحسابات في مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن نتيجة النشاط والمركز المالي وبالتالي على جودة عملية المراجعة. مما سبق يتضح مدى الاهتمام بمفهوم جودة عملية المراجعة والخصائص المميزة لها والعوامل المؤثرة عليها على نحو يؤكد أهمية تحقيقها، لما لها من دور إيجابي وفعال في دعم الدور الحوكمي لمراجع الحسابات.

٤ - الآثار الحوكمية المترتبة على تحقيق جودة عملية المراجعة:

سينتج بالتأكيد على تحقيق جودة عملية المراجعة أثراً حوكمياً إيجابية تبرر الالتزام بمعايير الجودة، سواء كانت آثار على المراجعة الداخلية أو على سوق رأس المال. فمن حيث أثر جودة عملية المراجعة على وظيفة المراجعة الداخلية، فإن تحقيق جودة عملية المراجعة يترتب عليه حدوث تطور في دور المراجعة الداخلية وتحولها من مجرد مراجعة مالية إلى

تقييم درجة الاعتماد على نظم الرقابة الداخلية وتحقيق الثقة في الجودة الشاملة لعملية المراجعة, وأن ممارسة وظيفة المراجعة الداخلية بكفاءة يدعم جودة عملية المراجعة (١).

وفيما يتعلق بأثر الجودة على سوق رأس المال فإن ارتفاع جودة عملية المراجعة يرفع من درجة ثقة مستخدمي القوائم المالية في القوائم المالية, خاصة في بعض الحالات التي تتطلب أداء عملية المراجعة بجودة مرتفعة خاصة في حالة ارتفاع الخطر المتعلق بالتدفقات النقدية المتوقعة. فالمنشآت ذات الدرجة المرتفعة من الخطر فيما يتعلق بالتوقعات المستقبلية سيرتفع طلبها على المراجعين ذوي الجودة المرتفعة, وذلك لزيادة ثقة المتعاملين في سوق رأس المال في محتوى القوائم المالية. ولاشك أن التقارير والقوائم المالية المعتمدة من مراجعين ذوي جودة مرتفعة لها تأثير إيجابي أكبر على أسعار أسهم المنشأة محل المراجعة مما لو تمت المراجعة بواسطة مراجعين ذوي جودة أقل. ويجب على المنشأة محل المراجعة اتخاذ قرار اختيار

مراجعي حسابات ذوي جودة معينة, ومقارنة التكلفة الإضافية لزيادة جودة عملية المراجعة مع المنفعة الاقتصادية للمنشأة محل المراجعة نتيجة ثقة مستخدمي القوائم المالية لمعلومات القوائم المالية.

ولاشك أن استجابة سوق رأس المال للإفصاح عن أرباح المنشأة محل المراجعة في حال مراجعتها بواسطة مكاتب مراجعة كبيرة ذات جودة أعلى تكون مرتفعة بالمقارنة بحالة مراجعتها بواسطة مكاتب مراجعة صغيرة ذات جودة أقل.

مما سبق نجد أهمية تحقيق جودة عملية المراجعة وذلك لرفع كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية, ولزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية والمتعاملين في سوق رأس المال في تقارير المراجعة, مما ينعكس في النهاية على تدعيم الدور الإيجابي لمراجعة الحسابات في حوكمة الشركات خاصة في بيئة الأعمال العربية وخاصة في ظل الاتجاه العربي نحو عولمة أسواق رأس المال وعولمة النشاط الاقتصادي والعمل على تنشيط البورصة العربية وربطها بالبورصات العالمية.

ويتضح مما سبق أن تحقيق الجودة في عملية المراجعة يؤدي إلى وفاء مراجع الحسابات بمسؤولياته المهنية والوفاء بتوقعات مستخدمي القوائم المالية, ويدعم ثقتهم في الخدمات التي يؤديها مراجع الحسابات, وهو ما يتماشى مع أهداف حوكمة الشركات.

1 -Hawakes L.C.and M.B.,(1995)"Total Quality management and the internal audit: Empirical Evidence ",Managerial

ثانياً : تفعيل المسائلة المهنية لمراجعي الحسابات:

ارتبطت الحوكمة منذ نشأتها بالانهيار العظيم للشركات في جنوب شرق آسيا وانهيار كبريات الشركات العالمية مثل شركة إنرون للطاقة وورلد كوم للاتصالات, وذلك بسبب ما أصاب حسابات تلك الشركات من تحريف وتزييف وفشل مراجعي الحسابات في كشفه والتقرير عنه. لذلك أصبح الأمر ملح نحو تفعيل المسائلة المهنية لمراجعي الحسابات بحيث يتسع نطاق المسؤولية المهنية لمراجعي الحسابات من جهة وزيادة عقوبات الإخلال بهذه المسؤولية من جهة أخرى, الأمر الذي سيكون له مردوده الحوكمي الإيجابي على أصحاب المصلحة في هذه الشركات.

إن من أهم وسائل تفعيل المسائلة المهنية لمراجعي الحسابات مايلي(١):

- ١- أن يسأل مراجع الحسابات مهنيًا عن كشف التلاعب من جانب الإدارة سواء كان في صورة تزييف للقوائم المالية أو اختلاس للأصول.
- ٢- أن يحظر على العاملين بمكتب المراجعة العمل لدى شركة عميل المكتب, ففي شركة إنرون للطاقة في الولايات المتحدة الأمريكية تسبب تحول بعض المراجعين في مكتب آرثر أندرسون للمراجعة للعمل كمراجعين داخليين ومحاسبين لدى إنرون في فشل المكتب في كشف تزييف القوائم المالية للشركة.
- ٣- إن تغليظ عقوبات الإخلال بالمسؤولية المهنية لمراجعي الحسابات والإعلان عنها من قبل مجلس الرقابة على أعمال مراجعي الحسابات يعتبر رادعاً لمراجعي الحسابات.
- ٤- أن يسأل مراجع الحسابات عن تقييم فرض استمرار المشروع.
- ٥- أن يسأل مراجع الحسابات عن كشف التصرفات غير القانونية لعميله وكذلك الكشف عن الأعمال غير المشروعة وتعديل تقريره في مواجهة ذلك.
- ٦- أن يطور مراجع الحسابات من تقريره بما يواكب مستجدات بيئة الممارسة المهنية, في اتجاه دعم دور المراجعة الحوكمي.

١- علي عبد الوهاب نصر وشحاتة شحاتة السيد , "مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات " مرجع سبق ذكره ص٤١٦+٤١٧

ب - العوامل الأكاديمية لدعم دور المراجعة في حوكمة الشركات:

سوف يتم مناقشة وبلورة أهم العوامل الأكاديمية والممكنة من جانب القائمين على , والمهتمين بمهنة المحاسبة والمراجعة والتي يعول عليها في تدعيم الدور الإيجابي للمراجعة في حوكمة

الشركات، خاصة في بيئة الأعمال العربية، دون الإخلال بملائمتها لبيئة الأعمال الدولية، وذلك مع الأخذ بالحسبان الاتجاه الدولي نحو عولمة سوق رأس المال وعولمة النشاط الاقتصادي.

إنه يقع على عاتق الأكاديميين من ذوي الاهتمام بالمراجعة والمحاسبة عبء التطوير المستمر في برامج التعليم في مرحلة البكالوريوس ومرحلة الدراسات العليا وبرامج التعليم المهني المستمر، وذلك لإنتاج محاسب مؤهل التأهيل الكافي للملائم، وتوجيه البحوث لحل مشاكل الممارسة العملية، والمشاركة في تخطيط وتنفيذ برامج التعليم المهني المستمر.

لذلك يمكن بلورة تلك العوامل الخاصة بالأكاديميين لأغراض دعم دور المراجعة في حوكمة الشركات في ثلاث آليات رئيسية وهي:

- ١ - حتمية تطوير برامج التعليم المحاسبي وتوجيه البحوث المحاسبية لحل مشاكل الحوكمة وبرامج التعليم المهني المستمر.
- ٢ - ضرورة عقد المؤتمرات في مجال المراجعة ودورها في حوكمة الشركات.
- ٣ - ضرورة تكامل أداء الجامعات العربية في مجال الحوكمة.

وسنعرض هذه العوامل كما يلي:

أولاً: حتمية تطوير برامج التعليم المحاسبي في الدول العربية:

إن من أهم سبل تطوير برامج التعليم المحاسبي في الدول العربية في اتجاه تدعيم دور المراجعة في حوكمة الشركات ما يلي (١):

(١) مسايرة الإصدارات المهنية الجديدة:

ويتحقق ذلك من خلال العوامل الآتية:

- أ - اشتراك أقسام المحاسبة بالجامعات العربية في المنظمات المهنية الدولية والعالمية مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين ومجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي.

١ - علي عبد الوهاب نصر وشحاتة شحاتة السيد، "مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات" مرجع سبق ذكره ص ٣٥٧-٣٥٩.

ب- مشاركة أقسام المحاسبة بالجامعات العربية بفعالية في مناقشة مسودات الإصدارات المهنية العربية أو الدولية أو الأمريكية.

ج- عقد ورش عمل بأقسام المحاسبة بالجامعات العربية لمناقشة أثر الإصدارات المهنية الجديدة على دور المحاسبة والمراجعة في تفعيل آليات حوكمة الشركات العربية.

د- تطوير الإصدارات المحاسبية والمهنية الدولية لبيئة الأعمال العربية، وذلك من خلال آليات منظمة، ولعل تجربة المملكة العربية السعودية ومصر تعتبر أمثلة ناجحة في هذا الصدد.

٢) تحديث مقررات المحاسبة والمراجعة :

يجب في نفس الوقت أن تقوم أقسام المحاسبة بالجامعات العربية بتحديث مقررات المحاسبة والمراجعة سواء الموجودة نفسها من خلال تحديث محتوياتها، مثل مقررات المحاسبة المالية والمراجعة، أو استحداث مقررات جديدة تدعم الدور الحوكمي للمحاسبة والمراجعة. وفي هذا الصدد يقترح الباحث أنه يجب أن يؤدي هذا التحديث إلى إلمام خريج المحاسبة بالأساليب التالية:

أ- وسائل الإفصاح المحاسبي غير المالي.

ب- دليل الإفصاح المحاسبي الاختياري.

ت- الإفصاح المحاسبي عبر الإنترنت.

ث- مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي في ظل نظم معلومات المحاسبة الفورية.

ج- المراجعة الخارجية غير المالية.

ح- المراجعة المستمرة.

خ- التأكيد على الثقة في نظم المعلومات الفورية والتأكيد على الثقة في مواقع الشركات العربية على شبكة الإنترنت.

د- نظم الرقابة الذاتية.

ذ- آليات الرقابة السلوكية .

ر- الإصدارات المهنية والمعايير المهنية الحديثة المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة.

٣) الاهتمام بالتدريب المحاسبي والمهني:

حتى تؤتي عملية تطوير مقررات المحاسبة والمراجعة ثمارها الحوكمية، وتساير الإصدارات المحاسبية والمهنية الأجنبية الملائمة لبيئة الأعمال العربية، يجب أن تهتم أقسام المحاسبة

بالجامعات العربية بالتدريب العملي لطلاب المحاسبة على القضايا الخاصة بحوكمة الشركات،
خاصة مايلي:

أ- أن يتضمن كل مقرر من مقررات المحاسبة المالية والمراجعة ٢٥٪ منه على الأقل للتدريب العملي الميداني.

ب- يجب أن يتم الاتفاق مع الشركات المساهمة، خاصة البنوك التجارية والشركات الصناعية ذات العدد الأكبر من المساهمين على تدريب طلاب المحاسبة لديها.

ج- من أهم القضايا التي يتم التدريب عليها مايلي:

١- كيفية إعداد القوائم المالية للشركات.

٢- كيف تناقش الجمعيات العامة للمساهمين القوائم المالية وتقرير مجلس الإدارة وتقرير مراجع الحسابات.

٣- كيف تراقب الجمعية العامة للمساهمين مجلس إدارة شركة.

٤- ماهي بنود الإفصاح المحاسبي الاختياري.

٥- كيف يتعامل مراجع الحسابات مع المراجع الداخلي.

٦- كيف يتم تشكيل لجان المراجعة وأداء أعمالها.

ثانياً: حتمية عقد المؤتمرات في مجال المراجعة ودورها في حوكمة الشركات:

يعد من أهم العوامل الأكاديمية لدعم دور المراجعة في حوكمة الشركات تلك المؤتمرات العلمية المتخصصة في هذا المجال التي تقوم بها كليات الاقتصاد والتجارة في الدول العربية، خاصة أقسام المحاسبة بهذه الكليات. حيث تتميز هذه المؤتمرات بأنها تركز على مناقشة واقعية لقضية دور المراجعة في إضفاء الثقة على الإفصاح المحاسبي وزيادة اعتماد أصحاب المصلحة في الشركات على المعلومات المحاسبية التي يوصلها هذا الإفصاح.

ويعد المؤتمر العلمي الأول الذي عقدته كلية الاقتصاد في جامعة دمشق حول حوكمة الشركات ودورها في الإصلاح الاقتصادي الذي عقد في ١٦ و١٥ تشرين الأول عام ٢٠٠٨ مثلاً عملياً في هذا الصدد، حيث عقد هذا المؤتمر بمشاركة عدد من الباحثين والأكاديميين في هذا المجال وممثلي بعض المنظمات العربية والدولية وكليات الاقتصاد والعلوم الإدارية وغرف التجارة والصناعة والمؤسسات المالية والمصرفية والأجهزة الرقابية وهيئات أسواق المال العربية، حيث هدف هذا المؤتمر إلى توجيه جهود الأكاديميين والممارسين لدراسة وبحث دور الحوكمة في

مجالات الإصلاح الاقتصادي، وإلقاء الضوء على طبيعة ودوافع حوكمة الشركات، وتقديم بعض النماذج الرائدة في هذا المجال.

لقد تم اختيار موضوع حوكمة الشركات ودورها في الإصلاح الاقتصادي في هذا المؤتمر لأهميته في ضبط عمل وأداء الشركات والمحافظة على مصالح جميع المساهمين وإلغاء تضارب المصالح مابين إدارة الشركات وحملة الأسهم، إضافة إلى أهمية الحوكمة في حماية مصالح أقلية المساهمين وحقوقهم من التعديات من قبل أكثرية المساهمين وجاء انعقاد هذا المؤتمر نتيجة إفلاس العديد من الشركات العالمية والفساد الذي انتشر فيها حيث كان لابد من إيجاد آليات لضبط هذه الأمور من خلال حوكمة الشركات.

من جهة المحاسبة والمراجعة فقد اتضح أن مثل هذه المؤتمرات تناقش سبل دعم دور المراجعة الحوكمي من خلال تكامل الخبرات الأكاديمية ومراجعي الحسابات الممارسين ومنظمات الأعمال وممثلي جهات الرقابة الرسمية مثل هيئة سوق المال وبورصة الأوراق المالية والمصرف المركزي ووزارة المالية ووزارة الاقتصاد والتجارة.

ومن أهم القضايا التي تناقشها مثل هذه المؤتمرات في مجال دعم الدور الحوكمي للمراجعة مايلي:

١- دور معايير المراجعة كمستويات للأداء المهني في ضمان جودة خدمة المراجعة ومن ثم حماية مصالح أصحاب المصلحة بالشركات.

٢- مسؤولية مراجع الحسابات عن كشف الأخطاء والغش بالقوائم المالية والتي إذا أداها بكفاءة فسوف تضمن لدرجة كبيرة مصداقية تلك القوائم المالية ومن ثم إمكانية اعتماد أصحاب المصلحة في الشركات على ما توصله لهم من معلومات في مراقبة وضبط أداء إدارات الشركات.

٣- مشاكل الرقابة الداخلية في الشركات ومسؤولية الإدارة عن سلامة تصميم وتشغيل أنظمة الرقابة الداخلية وإعداد ونشر تقرير عن ذلك.

٤- الدور الحوكمي للمراجعة الداخلية باعتبارها أداة من أدوات الرقابة الداخلية.

٥- دور لجان المراجعة كآلية حوكمية من داخل الشركات وعلاقتها بكل من مراجع الحسابات والمدير المالي ومدير إدارة المراجعة الداخلية.

٦- أثر الخدمات الاستشارية على استقلال مراجع الحسابات ودور لجان المراجعة في دعم هذا الاستقلال وأثر ذلك على جودة مراجعة الحسابات.

٧- مشاكل إصدار دليل حوكمي موحد للشركات المقيدة بالبورصة وأثره على عملية مراجعة الحسابات.

ثالثاً: ضرورة تكامل أداء الجامعات العربية في مجال الحوكمة:

في ظل عولمة النشاط الاقتصادي وعولمة أسواق المال وتدويل مصادر التمويل، وربط البورصات العربية ببعضها وبالبورصات الأجنبية، أصبح من المطلوب أن تسعى الجامعات العربية نحو تكامل أدائها الأكاديمي بصفة عامة وفي مجال المحاسبة والمراجعة وحوكمة الشركات بصفة خاصة.

وفي هذا الصدد يقترح الباحث لدعم مساهمات الجامعات العربية الحوكمية للمراجعة في بيئة الأعمال العربية مايلي:

١- أن تعقد أقسام المحاسبة والمراجعة بالجامعات العربية مؤتمرات علمية مشتركة في مجال المحاسبة والمراجعة وحوكمة الشركات.

٢- أن تعقد أقسام المحاسبة والمراجعة بالجامعات العربية ورش عمل مشتركة لأغراض تطوير مقررات المحاسبة والمراجعة من منظور حوكمة الشركات.

٣- أن تشترك أقسام المحاسبة والمراجعة بالجامعات العربية معاً في تطوير مقررات المحاسبة و المراجعة بما يدعم دور المحاسبة والمراجعة في حوكمة الشركات العربية(١).

ج - العوامل التنظيمية لدعم دور المراجعة في حوكمة الشركات :

من المتفق عليه مهنياً أن مهنة المحاسبة والمراجعة لا تعمل من فراغ وإنما من خلال تنظيم مهني رسمي يحمي أعضائها وينمي قدراتهم العلمية والعملية باستمرار ويصدر الإرشادات والضوابط المهنية الكفيلة بالارتقاء بمستوى المهنة، وبمستوى أعضائها.

وتمثل حوكمة الشركات تحدياً ومجالاً صعباً تواجهه المهنة يحتاج من المنظمات المهنية في جميع دول العالم ومنها الدول العربية أن تضع وتنفذ آليات ممكنة وعملية لدعم دور المراجعة في حوكمة الشركات.

١ - علي عبد الوهاب نصر وشحاتة شحاتة السيد، "مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة"، مرجع سبق ذكره ص ٣٥٥-٣٦١ .

وسوف يقوم الباحث بعرض العوامل التي يعتقد أنها الأهم في هذا الصدد(١):

أولاً: حتمية تطوير معايير المحاسبة المالية:

- يقع على عاتق المنظمات المهنية إحداث تطوير مستمر في معايير المحاسبة المالية حتى يكون بحوزة مراجع الحسابات دائماً مقياس ملائم لصدق القوائم المالية:
- إن من أهم المجالات التي تحتاج لتطوير في معايير المحاسبة المالية مايلي:
- أ- معايير المحاسبة عن الاستثمارات في الأوراق المالية.
 - ب- معايير المحاسبة بالقيمة العادلة.
 - ج- معايير المحاسبة عن المعاملات الفورية عبر شبكة الانترنت.
 - د- معايير المحاسبة عن الاندماج والاستحواذ.
 - هـ- معايير المحاسبة المتخصصة مثل: البنوك، التأمين، الوساطة في تداول الأوراق المالية، الثروة الحيوانية.....الخ.

ثانياً- حتمية تطوير معايير المراجعة:

يجب أن يتواءم مع تطوير معايير المحاسبة المالية حتمية تطوير مماثل في معايير المراجعة، حيث أنه يتوجب على المنظمات المهنية أن تحدث تطور في معايير المراجعة وإرشادات الممارسة المهنية لأغراض دعم الدور الحوكمي للمراجعة كما يلي:

- أ-معايير خدمة التصديق على مواقع الشركات على شبكة الانترنت.
- ب-معايير خدمة التصديق على نظم المعلومات الفورية مثل عملية التحويل الالكتروني للأموال.
- ج- معايير مراجعة الرقابة الداخلية على غرار تلك المعايير الصادرة عن مجلس الرقابة على أعمال مراجعي الحسابات الأمريكي.
- د- معايير التصديق على تقارير أداء الشركات المقيدة بالبورصة.
- هـ- معايير فحص إفصاحات إدارة الشركات المقيدة بالبورصة عن الرقابة الداخلية لديها.
- و- معايير وإرشادات المراجعة المتخصصة مثل: مراجعة البنوك، شركات التأمين، القيمة العادلة، شركات السمسرة وصناديق الاستثمار و شركات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات.....الخ.

١ - علي عبد الوهاب نصر وشحاتة شحاتة السيد، "مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات " مرجع سبق ذكره ص٣٦٢.

ثالثاً: تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر:

إن مواجهة المراجعة لظاهرة وتحديات حوكمة الشركات وتفعيل دور مهنة المراجعة في حوكمة أصحاب المصلحة في الشركات على إدارتها يتطلب من المنظمات المهنية اتخاذ اللازم نحو تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر، ويعتقد الباحث أن أهم وسائل هذا التفعيل مايلي:

أ- أن تقوم المنظمات المهنية بتطبيق برامج التعليم والتدريب المهني المستمر وإلزام أعضائها بها.

ب- أن تقوم تلك المنظمات بتطوير تلك البرامج لتأخذ في الحسبان تدريب مراجع الحسابات على حوكمة الشركات ودور المراجعة فيها.

ج- أن تعقد المنظمات المهنية دورات لبرامج التعليم والتدريب المستمر في مجال حوكمة الشركات بمشاركة كل من:

- رواد المهنة من الممارسين.
- أساتذة المراجعة بالجامعات.
- أساتذة المحاسبة المالية بالجامعات.
- ممثلي البورصات.
- ممثلي جهات الرقابة الرسمية مثل هيئات سوق المال أو البنك المركزي.

الفصل الثاني: دور المراجعة في الحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة

تمهيد:

إن ظهور الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر وظهور أسواق المال، ومارافق ذلك من ظهور الشركات المساهمة، وانفصال الملكية عن الإدارة، أصبح هناك مجال لوجود السلوك النفعي لإدارة الشركة، وتحقيق مصالحها أو تحقيق مصلحة جهة دون أخرى من الجهات أصحاب المصلحة بالشركة، وبالتالي تلاعب الإدارة في التقارير المالية، مما خلق طلباً على مراجع الحسابات المستقل، لفحص أداء الإدارة وضبط ما تتخذه من قرارات وأفعال، لتحسين جودة التقرير المالي والبيانات التي تتضمنها القوائم المالية، وتحسين مصداقية التقرير المالي والمعلومات المحاسبية التي يتضمنها.

سوف تتم مناقشة هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

- ١ - **المبحث الأول:** مفهوم التلاعب بالتقارير المالية.
- ٢ - **المبحث الثاني:** متطلبات الإفصاح والشفافية في التقارير المالية.
- ٣ - **المبحث الثالث:** مراجعة القوائم المالية من منظور حوكمة الشركات للحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة.
- ٤ - **المبحث الرابع:** دور المراجعة المستمرة في الحوكمة الفورية للشركات.

المبحث الأول: مفهوم التلاعب بالتقارير المالية

أولاً: تعريف التلاعب بالتقارير المالية:

يعرف التلاعب بالتقارير المالية بأنه القدرة على زيادة وتخفيض صافي الدخل المفصح عنه في القوائم المالية في المستقبل, ويتم ذلك بطرق مختلفة مثل:

- ١- عمليات حقيقية كالتحكم في توقيت بعض الصفقات وشروطها.
- ٢- عمليات محاسبية (غير حقيقية) مثل اختيار سياسة محاسبية معينة و تطبيقها أو تغيير السياسات والطرق المحاسبية المستخدمة أو تبويب عناصر قائمة الدخل بشكل معين.
- ٣- عمليات وهمية مثل الغش والتزوير.

ثانياً: دوافع التلاعب في التقارير المالية:

يكون الغرض من التلاعب في التقارير المالية هو خلق انطباع مختلف عن الحقيقة لدى مستخدمي القوائم المالية، وإن من أهم دوافع التلاعب هو (١):

١- ترغب الإدارة عادة في زيادة صافي الربح أو تحقيق سلسلة مستقرة نسبياً من الأرباح على مدار عدة سنوات وذلك بغرض زيادة حوافزها ودعم مراكزها الوظيفية أو زيادة قيمة المنشأة في الأجل الطويل، فمن المعروف أن التقلبات الكبيرة في الدخل، تعني زيادة المخاطر وبالتبعية زيادة العائد مقابل المخاطر المرتفعة، في حين يؤدي تخفيف التقلب في الدخل إلى تخفيض المخاطر وفي نفس الوقت زيادة قيمة المنشأة في الأجل الطويل.

٢- يضع الدائنون والمقرضون عادة شروط في عقد الدين مثل عدم توزيع أرباح على المساهمين إلا في حالة زيادة معدلات العائد المحددة عن نسبة معينة، أو عدم الحصول على قروض جديدة إلا في ظل أوضاع معينة مرتبطة بالقوائم المالية

مثل نسبة الديون إلى حقوق الملكية ونسبة التداول و معدل تغطية الفوائد وغير ذلك من الشروط. وفي حال عدم تحقق هذه الشروط، فإن الإدارة قد تقوم بالتلاعب في أرقام القوائم المالية لاستيفاء هذه الشروط، والقيام مثلاً بتوزيعات أرباح أو الحصول على قروض جديدة دون أن تنتهك شروط الدين.

٣- قد ترغب الإدارة في التلاعب في الدخل من خلال تخفيض أرقام الربح بغرض تجنب أي تكاليف سياسية قد تفرضها السلطات على المنشآت كبيرة الحجم أو التي تحقق أرباح كبيرة جداً، أو مثلاً تقسيم الشركة لمنع الاحتكار (مثل ما حدث لشركة مايكروسوفت الأمريكية العملاقة والتي كانت على وشك التقسيم بدعوى الاحتكار)، كما أن الشركة قد تلجأ إلى تخفيض أرقام الربح لسداد ضرائب أقل، وكذلك فإن الشركة قد تلجأ إلى هذا التصرف لتخزين الأرباح في السنوات المزدهرة، لكي تقوم برفع الأرباح في السنوات الرديئة.

١ - حماد طارق عبد العال , مرجع سبق ذكره ص ٥٢-٥٣

٤- قد تقوم الإدارة بالتلاعب في الدخل لاستخدامه كقناع لمشاكل الأداء الضعيف أو لتقديم القوائم المالية بصورة أقوى من الحقيقة للحصول على قروض من البنوك.

ثالثاً: أهداف التلاعب بالتقارير المالية:

إن من أهم أهداف التلاعب بالتقارير المالية مايلي (١):

١- إدارة الأرباح :

- يقصد بإدارة الأرباح محاولة التلاعب بشكل غير حقيقي في الأرباح لتحقيق أفكار مقدمة عن الأرباح المتوقعة (مثل توقعات المحللين الماليين أو التقديرات المسبقة للإدارة عن الأرباح)، ويهدف تحقيق التقديرات أو التوقعات المحددة للأرباح إلى:
- أ- تشجيع المستثمرين على شراء الأوراق المالية للشركة.
 - ب- زيادة القيمة السوقية للمنشأة في المدى الطويل.
 - ت- زيادة مكافآت وحوافز الإدارة.

وقد يؤدي هذا الأمر إلى انتقال محتمل للثروة من المساهمين الجدد إلى المساهمين القدامى وذلك لأن المساهم الجديد يدفع قيمة السهم بأعلى من قيمته الحقيقية والمساهم القديم يبيع أسهمه بأعلى من قيمتها الحقيقية.

إذاً فإن إدارة الأرباح هي اختيار سياسات محاسبية لتحقيق أهداف معينة للإدارة عندما يستخدم المديرين المرونة المتاحة لهم للاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية، وكذلك حالات التقدير والحكم الشخصي لبعض البنود الظاهرة في التقارير المالية وتعديل التقارير المالية، سواء لتضليل بعض أصحاب المصلحة حول الأداء الاقتصادي للمنشأة، أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة بالتقارير المالية.

1 -Cornelius, P.R and Rogut, B.(ED),(2003), Corporate Governance and Capital flows in Global economy, oxford, the world Economic Forum.

١- حماد طارق عبد العال , مرجع سبق ذكره ص ٦٠-٦٣

٢- تخفيف تقلبات الدخل (١):

يهدف التلاعب من خلال تخفيف تقلبات الدخل إلى إنتاج سلسلة مستقرة نسبياً من الأرباح وذلك بغرض تخفيض درجة المخاطرة وبالتالي زيادة قيمة المنشأة في المدى الطويل، وهذا الشكل من التلاعب يستلزم أن تحقق المنشأة أرباحاً كبيرة بدرجة كافية في بعض السنوات بما يسمح بتكوين احتياطات مستترة تستخدم بعد ذلك من أجل تنظيم تدفق الدخل عند الضرورة، أي تخفيض الدخل في السنوات المزدهرة وتخزينه لمقابلة انخفاض الدخل في السنوات الرديئة.

وهناك عدة أنواع لتخفيف تقلبات الدخل هي:

١- تخفيف طبيعي: بحيث يتولد الدخل بشكل طبيعي مستقر نسبياً من خلال طبيعة عمليات المنشأة والإنتاج والتشغيل.

٢- تخفيف حقيقي من خلال صفقات ومعاملات حقيقية: فقد تقوم الإدارة بالتحكم في حجم وتوقيت بعض الأحداث والصفقات الاقتصادية الأساسية، كما قد تتحكم الإدارة بقرارات الأعمال كاختيار خطة الإعلان أو مشروع بحوث وتطوير، كما قد تقوم بتغيير إنتاج المنشأة أو قرارات الاستثمار في نهاية السنة على أساس معرفة الإدارة بكيفية أداء المنشأة حتى ذلك الوقت.

٣- تخفيف مصنع: وهو تخفيف محاسبي عن طريق التلاعب المحاسبي الذي تقوم به الإدارة من أجل تخفيف تقلبات الدخل، أو اتخاذ قرارات محاسبية مصطنعة كاختيار طريقة إهلاك أو طريقة تسعير المخزون دون غيرها.

٣- محاسبة التلخص من كل الخسائر في سنة رديئة:

فعندما يتم تغيير وزير المالية، فإن الوزير الجديد يعلن أن العجز المتوقع سيكون أعلى من إدعاء الوزير السابق لأنه وجد الكثير من المصروفات المخفاة، وبالتالي فإنه يستغل الفرصة بحيث يتم تنظيف الميزانية من كل نقاط الضعف وتوجيه اللوم للمسؤول السابق.

وتتبع إدارة المنشأة الجديدة نفس السلوك، فعندما يأتي مدير جديد للشركة فإنه يعمل على التخلص من كل الخسائر والقائنها على الإدارة السابقة.

فإن نقص الأرباح في الفترة الجارية بما لا يحقق حوافز أو منفعة للإدارة قد يجعلها تلجأ إلى تخفيض الأرباح أكثر، فهي على أي حال سنة رديئة ولن يكون ضاراً أن تزداد سوءاً، فعلى أي حال لن تحصل الإدارة على حوافز، والغرض من ذلك السماح للإدارة بتحقيق نتائج أفضل في الفترة التالية، ويتم ذلك من خلال تأجيل بعض الإيرادات في السنة الحالية الرديئة أو تسريع إعدام الديون أو تحميل الفترة الجارية بمصاريف مستقبلية يمكن إظهارها على أنها تخص الفترة

الجارية وهو ما يعرف بأخذ حمام "Taking ABath" أي التخلص من الخسائر وكل ما هو رديء، والأساس المنطقي هو أنه عندما لا يكون ممكناً للإدارة الوصول إلى الحد الأدنى للحصول على حوافز بكفاءة، فمن الأفضل تخفيض الأرباح أو زيادة الخسائر على قدر المستطاع، وذلك لتمهيد الطريق أمام زيادة الأرباح في الفترات المستقبلية.

٤- المحاسبة الإبداعية:

إن المحاسبة الإبداعية تعتبر مفهوم طوره الممارسون والمعلقون (الصحفيون) على نشاط السوق أكثر من الأكاديميين، وقد جاء اهتمامهم من خلال ملاحظاتهم للسوق وليس من أي نظرية، فقد فهموا دوافع هذا النشاط الذي يتم لتضليل المستثمرين أو تغيير انطباعاتهم بقيام الإدارة بعرض ما تريده على المستثمرين وبتقديم الصورة التي يرغبونها مثل شكل الربح المتزايد أو المستقر، وقد أطلقت على المحاسبة الإبداعية مصطلحات مثل التلاعب والخداع والتحريف أو العبث بالدفاتر أو التقارير التجميلية أو فن طبخ الدفاتر أو فن حساب الأرباح أو فن عرض الميزانية أو فن توفير المال.

وبالنهاية يجب أن يضمن مجلس الإدارة التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة وأن يتحمل كل من مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية المسؤولية المباشرة وغير المباشرة عن مدى تحقيق أهداف الشركة، وتحقيق مصلحة المساهمين وأصحاب المصالح كافة ومعاملتهم معاملة عادلة. كما أنه يجب عليهم وضع الأهداف ومراقبة الأداء وضمان الشفافية في ترشيح وانتخاب مجلس الإدارة والإفصاح ونزاهة حسابات الشركة والإشراف على حسن ممارسة الحوكمة في الشركة وممارسة الحكم الموضوعي المستقل على شؤون الشركة من أجل إنجاح عملية الحوكمة ومن ثم تحقيق أهداف الشركة (١).

وهنا يمكننا القول إلى أن الموظفين لهم دور في حوكمة الشركات عندما يكون لهم صوت في عمليات اتخاذ القرارات المؤثرة على أسلوب تخصيص الموارد داخل المشروع المؤسسي، كما أنه يجب ترسيخ تأثير الموظفين على نشاط المؤسسة من خلال متطلبات ومعايير رسمية بحيث لا يكون دور الموظفين في حوكمة الشركات راجع لسيطرة أي جهة كالإدارة أو المساهمين، وهناك وسائل مختلفة يمارس من خلالها الموظفين دورهم كالتمثيل في مجالس الإدارة ومجالس العمل واتحادات ونقابات العمال، وتعد ملكية الموظفين كحملة أسهم آلية تضمن قيامهم بشكل فعال بدورهم في حوكمة الشركات، كما أن حماية الموظفين من التسريح من الخدمة من خلال وضع تنظيم يضع قيوداً على ذلك يحفز الموظفين على القيام بالدور الفعال في الحوكمة.

كما أن أرباب العمل يواجهون قوة النقابات العمالية و يؤثرون سلباً عليها بحيث يحاولون إضعاف دورهم في حوكمة الشركات وفي صنع القرار المؤسسي (٢).

المبحث الثاني: متطلبات الإفصاح والشفافية في التقارير المالية

يجب أن تلتزم الشركة المقيدة بالبورصة بإعداد ومراجعة القوائم المالية طبقاً للمعايير المحاسبية ومعايير المراجعة المقبولة عموماً ونشر القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها وتقرير مراجع الحسابات عليها بإحدى الصحف المحلية واسعة الانتشار.

- فيما يتعلق بالقوائم والتقارير المالية فإنه يجب على الشركة موافاة البورصة بما يلي (١):

١- صورة من القوائم المالية السنوية فور إعدادها من مجلس إدارة الشركة مرفقاً بها تقرير مراجع الحسابات خلال عشرة أيام من تاريخ اعتمادها من الجمعية العمومية للمساهمين.

٢- يرفق بالقوائم المالية السنوية تقرير مجلس الإدارة السنوي.

٣- صورة من القوائم الربع سنوية أو النصف سنوية والإيضاحات المتممة مرفقاً فيها تقرير مراجع الحسابات.

٤- يجب أن يتم إعداد القوائم المالية السنوية أو المرحلية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية والمقبولة عموماً والمتعارف عليها وعندما يكون هناك خصوصية معينة فيتم إعدادها حسب المعايير المحلية، كما أنه يجب أن يتم مراجعتها وفقاً لمعايير المراجعة الدولية وحسب المعايير المحلية إذا كان هناك خصوصية معينة، ويجب أن يذكر ذلك صراحاً في تقرير مراجع الحسابات.

٥- على كل شركة تواجه أحداث جوهرية طارئة غير متاحة لجمهور المساهمين وتؤثر في نشاطها أو في مركزها المالي أو تؤثر على تداول أسهمها في البورصة، أن تفصح عن ذلك فوراً بإخطار البورصة في موعد يسمح لها بنشر هذه الأحداث على شاشات التداول فوراً أو قبل أول

١- حماد طارق عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص ٢٠٧ .

٢- د.ريحاوي مها، "الشركات المساهمة مابين الحوكمة والقوانين والتعليمات (حالة دراسية للشركات المساهمة العامة العمانية)" ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٤ - العدد الأول-٢٠٠٨.

١- علي عبد الوهاب نصر وشحاتة شحاتة السيد، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات مرجع سبق ذكره

جلسة تداول تالية لوقت وقوع تلك الأحداث. ويقصد بالأحداث الجوهرية الطارئة تلك الأحداث التي يكون لها تأثير ملموس في نشاط الشركة أوفي مركزها المالي بما يكون له من تأثير على تداول أسهم الشركة بالبورصة .

٦- يجب أن تتأكد الشركة من أن أي وقائع أو معلومات تقوم بإبلاغها تكون معلومات صحيحة أو غير مضللة وأنها لا تستبعد أو تحذف أو تخفي أي شيء يكون من شأنه التأثير على مضمون هذه الوقائع أو المعلومات.

٧- يجب على ذوي الشأن الذين تصلهم المعلومات بصورة سرية عدم التعامل على الأوراق المالية لتلك الشركة أثناء تلك الفترة إلى أن تصبح تلك المعلومات متاحة للعامة.

٨- إذا كان لدى الشركة رغبة في أن تعلن في جمعيتها العمومية للمساهمين عن بعض المعلومات التي قد يترتب عليها تحرك ملموس في أسعار الأسهم, فيجب على الشركة إبلاغ الهيئة العامة للبورصة بهذه المعلومات بحيث يجب أن تنتشر هذه المعلومات على شاشات التداول في نفس وقت إذاعتها للمساهمين في الاجتماع.

٩- يتم نشر الأحداث الجوهرية بالتنسيق بين الشركة وإدارة البورصة ولا يتم النشر أثناء ساعات التداول ما لم تكن المعلومات واجبة النشر الفوري وفي تلك الحالة يتم إيقاف التعامل على الورقة المالية لمدة يحددها رئيس البورصة على ألا تزيد عن ساعة.

١٠- يحظر على أعضاء مجلس الإدارة والمسؤولين بالشركة الذين بإمكانهم الاطلاع على المعلومات غير المتاحة للغير والتي يكون لها تأثير على سعر السهم الإخلال بأية قيود أو قوانين أو قواعد ترد في هذا الشأن.

١١- يجب أن تتضمن إجراءات الرقابة الداخلية بالشركة ما يضمن قيام مجلس الإدارة و المسؤولين بالشركة والذين يكون بإمكانهم الاطلاع على المعلومات داخل الشركة بالإفصاح وإبلاغ البورصة عن أية معلومات يستخدمونها لشراء أو بيع الأسهم وذلك قبل أربعة وعشرون ساعة من تاريخ قيامهم بهذه العمليات, وعلى البورصة نشر تلك المعلومات على شاشات التداول.

١٢- تلتزم الشركة بالإعلان عن قرار الجمعية العامة للمساهمين بشأن توزيع الكوبون أو السهم المجاني أو كليهما.

أ- إخطار البورصة بقرار الجمعية العامة بالتوزيع في اليوم التالي لصدور القرار.

ب- نشر قرار الجمعية بشأن توزيع الكوبون النقدي أو السهم المجاني أو كليهما في صحيفتين يوميتين.

١٣- تلتزم الشركة بالبدء في اتخاذ الإجراءات القانونية الخاصة بزيادة رأس المال عن طريق إصدار أسهم مجانية فور صدور قرار الجمعية العامة كما تلتزم الشركة قبل توزيع الأسهم بتقديم مستندات قيد هذه الأسهم إلى إدارة البورصة على أن يتم توزيع هذه الأسهم المجانية خلال خمسة عشر يوم من تاريخ قيد هذه الأسهم بالبورصة.

١٤- تلتزم الشركة بإخطار البورصة بتاريخ التوزيعات (كوبونات أو أسهم مجانية) قبل خمسة عشر يوماً من التاريخ المحدد للتوزيع على أن يتم الإعلان عن ذلك في صحيفتين يوميتين. إن جانب الإفصاح والشفافية هو الوجه المعبر عن كامل النزاهة والحياد والحرص على سلامة العمليات والمعلومات، وعدم التستر على أمور غير سليمة في الشركة، حيث إن الإفصاح عن البيانات وتحقيق شفافية الاطلاع عليها، يعد من أهم جوانب الحوكمة، كما أنه يجب أن تتضمن عملية الإفصاح توفير البيانات والمعلومات الكافية والمناسبة وفي وقت محدد وفور إنتاجها، وبما يمكن متخذي القرار من الإلمام والإحاطة بها في وقت مناسب لاتخاذ قراراتهم، وحماية مصالحهم، وعلى قدم المساواة (١).

كما أنه يجب أن يتم الإفصاح بشكل دقيق وفي الوقت الملائم بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس الشركة، ومن بينها الموقف المالي، والأداء والملكية، وأسلوب ممارسة السلطة، والنتائج المالية والتشغيلية للشركة، وأهداف الشركة، وحقوق التصويت، وعوامل المخاطرة. إن الشفافية والمسائلة فيما يتعلق بموضوع الإفصاح تدعم كل منهما الأخرى، فالشفافية تعزز المسائلة عن طريق تسهيل المراقبة، على حين تعزز المسائلة الشفافية عن طريق توفير حافز للوكلاء لضمان أن أعمالهم يتم نشرها وفهمها على الوجه الأمثل. كما أن الشفافية والمساءلة تفرض نظاماً يحسن جودة اتخاذ القرار في قطاع الاكتتاب العام.

ولتحقيق عرض عادل للقوائم المالية يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

١- أن الإدارة توصلت إلى أن البيانات المالية تعرض بشكل عادل المركز المالي للمنشأة وأداءها المالي وتدفقاتها النقدية.

٢- أن الإدارة امتثلت في كافة النواحي لمعايير المحاسبة الدولية فيما عدا أنها خرجت عن معيار معين لأجل تحقيق عرض عادل للبيانات المالية.

٣- ذكر المعيار الذي خالفته المنشأة وطبيعة هذه المخالفة، بما في ذلك المعاملة التي يتطلبها ذلك المعيار، والسبب الذي يجعل هذه المعاملة مضللة في ظل تلك الظروف، والمعاملة التي تم تبنيها.

٤- الأثر المالي لهذه المخالفة على صافي ربح أو خسارة المنشأة و موجوداتها و مطالباتها

وحقوق المساهمين والتدفقات النقدية لكل فترة (٢) .

١- الخضيرى محسن أحمد، " حوكمة الشركات "، مجموعة النيل العربية، الطبعة الأولى، القاهرة، ٢٠٠٥.

المبحث الثالث:مراجعة القوائم المالية من منظور حوكمة الشركات للحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة

أولاً: الحاجة لمراجعة القوائم المالية لأغراض حوكمة الشركات (١):

١ - حاجة مستخدمي القوائم المالية:

يرى مستخدموا القوائم المالية أن الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية يوفر معلومات ملائمة وكافية لأغراض اتخاذ القرارات، وحتى يمكن الاعتماد على تلك المعلومات الواردة في القوائم المالية، فإنه لا بد من أن يتم مراجعتها بواسطة مراجع حسابات مستقل على أساس أن ذلك يحقق قيمة مضافة لمحتوى المعلومات الواردة في القوائم المالية، وتؤثر في دالة عائد ما يتخذونه من قرارات بشكل إيجابي.

٢ -حاجة الإدارة لمراجعة القوائم المالية:

على الرغم من قيام الإدارة بإعداد ونشر القوائم المالية وبما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية والمحلية والقوانين واللوائح الخاضعة لها المنشأة، إلا أن الإدارة تحتاج إلى ضرورة مراجعة القوائم المالية من جانب مراجع الحسابات المستقل لتحقيق الأهداف التالية:

- (١) تدعيم ثقة المساهمين في صدق الإدارة في إعداد ونشر القوائم المالية.
- (٢) تدعيم ثقة جهات الرقابة الخارجية مثل هيئة سوق المال والبنك المركزي في كفاءة أداء الإدارة لوظائفها.
- (٣) تزيد هذه المراجعة من درجة اعتماد الإدارة على المعلومات الواردة بالقوائم المالية في أداء وظائفها من تخطيط ورقابة ومتابعة الأداء واتخاذ القرارات.
- (٤) تساعد مراجعة القوائم المالية على الشفافية من جانب الإدارة مما يدعم دورها في حوكمة الشركات.

٢- أبو زر عفاف اسحق، "استراتيجية مقترحة لتحسين فاعلية حوكمة الشركات في القطاع المصرفي الأردني"، أطروحة دكتوراه، إشراف الدكتور نعيم دهمش والدكتور أحمد جمعة، جامعة عمان العربية، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، الأردن ٢٠٠٦، ص ١٢٣.

١- علي عبد الوهاب نصر وشحاتة شحاتة السيد، "مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات" مرجع سبق ذكره ..

٥) تزيد مراجعة القوائم المالية من مصداقية خطط الحوافز القائمة على المعلومات التي توفرها هذه القوائم.

٣- حاجة المقرضين والدائنين لمراجعة القوائم المالية:

يحتاج المقرضون (بنوك أو حملة السندات) إلى القوائم المالية، وحتى تزيد ثقتهم في تلك القوائم بحيث يمكنهم الاعتماد عليها في توقع مدى قدرة الشركة على سداد التزاماتها وعلى متابعة الأداء المالي والاقتصادي للشركة فإنه يجب مراجعة تلك القوائم من قبل مراجع حسابات مستقل.

٤- حاجة محللو الاستثمار لمراجعة القوائم المالية:

يحتاج محللو الاستثمار إلى تحليل القوائم المالية لأغراض عقد مقارنات بين الفترات المختلفة للوصول إلى مؤشرات معينة وتقديم النصح لمتخذي قرارات الاستثمار أو للمقرضين، ولا يمكن للمحللين الماليين الاعتماد على تلك القوائم إلا إذا تم مراجعتها من قبل مراجع حسابات مستقل.

ثانياً: الآثار الحوكمية لمراجعة القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية:

إن مراجعة القوائم المالية لها آثار حوكمية غاية في الأهمية حيث أن هذه العملية هي خدمة ثلاثية الأبعاد تشمل إدارة الشركة ومراجع الحسابات وأصحاب المصلحة بالشركة. فالمراجعة تنتهي بإبداء الرأي الفني في القوائم المالية بناء على الأدلة والقرائن التي يجمعها مراجع الحسابات ويقوم بتقييمها للحكم على مدى كفايتها وملاءمتها. وقد بينت المعايير الدولية للمراجعة (١) أن عملية مراجعة القوائم المالية السنوية توفر درجة عالية من التأكد، ولكن ليس تأكيداً مطلقاً (تأكيد معقول أو مناسب) بأن القوائم المالية محل المراجعة خالية من التحريفات الجوهرية، ويتم التعبير عن هذا إيجابياً في فقرة الرأي في تقرير مراجع الحسابات بأن القوائم المالية تعبر بعدالة في كافة جوانبها الهامة عن نتيجة النشاط عن السنة المنتهية والمركز المالي في ٣١/١٢/ من العام حسب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً أو

1 - IFAC, ISA, No.120(1994).

المتعارف عليها وحسب القوانين والأنظمة ذات الصلة حيث لا يمكن للمراجع أن يعطي تأكيد مطلق بأن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية وذلك بسبب الحاجة إلى الحكم الشخصي أحياناً، أو استخدام الأساليب الإختبارية، وكذلك محددات هيكل الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي، كما أن أغلب الأدلة المتاحة لمراجع الحسابات أدلة مقنعة وليست حاسمة. فللمراجعة دور حوكمي فعال من خلال الحكم على مدى مصداقية المعلومات المحاسبية التي سيتم توصيلها من خلال القوائم المالية السنوية وإيضاحاتها المتممة لها.

إنه هناك مجموعة من الواجبات التي تقع على عاتق المراجع لكي يقوم بتقييم مدى عدالة القوائم المالية، تتمثل هذه الواجبات في(١):

- ١ - التحقق من التزام المنشأة بالمعايير المحاسبية والتشريعات المحلية، وذلك لتخفيض الحكم الشخصي، وضمان تجانس المعالجات المحاسبية.
- ٢ - التحقق من مدى موضوعية الحكم الشخصي الذي لجأت إليه إدارة المنشأة.
- ٣ - التحقق من التقديرات المحاسبية التي اعتمدت عليها الإدارة عند إعداد البيانات المالية وتأثيرها على دلالة هذه البيانات.
- ٤ - تدقيق التقارير الإضافية.
- ٥ - تدقيق التقارير الكمية والإحصائية.
- ٦ - سرعة الانتهاء من إجراءات التدقيق، من خلال تخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق في الوقت المناسب.

وترجع أهمية قيام مراجع الحسابات بمراجعة القوائم المالية وإعداد التقرير عنها من منظور حوكمة الشركات إلى مايلي(٢):

- ١ - إن مراجعة القوائم المالية يؤدي إلى دعم الثقة في هذه القوائم في تحقيقها لأهدافها، حيث يؤكد على التزام إدارات المنشآت في هذه الحالة بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي السليم.

١- أبو زر عفاف إسحاق "استراتيجية مقترحة لتحسين فاعلية حوكمة الشركات في القطاع المصرفي الأردني"، مرجع سبق ذكره ص١٣٦.
٢- علي عبد الوهاب نصر وشحاتة شحاتة السيد، "مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات" مرجع سبق ذكره ص٢١٠-٢١١.

٢- يترتب على قيام مراجع الحسابات بمراجعة هذه القوائم زيادة منفعة المعلومات الواردة في تلك القوائم المالية بالنسبة لمستخدمي تلك القوائم، خاصة في سوق الأوراق المالية وتساعدهم على التنبؤ باستمرار بالأرباح وبعودائد الأسهم.

٣- نظراً لأهمية الإفصاح والشفافية في القوائم المالية بالنسبة للمتعاملين في سوق الأوراق المالية، ورغبة في إعطاء المزيد من الثقة لتلك القوائم المالية فإنه يتم مراجعتها وإعداد تقرير عن تلك المراجعة، ولا يمكن إجراء مراجعة شاملة لتلك القوائم، لأنها عملية مكلفة بالنسبة لمراجع الحسابات، وتتطلب الكثير من الوقت. وحيث أن تلك القوائم يترتب عليها اتخاذ الكثير من القرارات والتي تكون على غاية في الأهمية، فإنه يجب من خلال وسائل الإعلام وبورصة الأوراق المالية توعية مستخدمي القوائم المالية بالفرق بين المراجعة الشاملة والمراجعة الاختبارية.

٤- إن الهدف الرئيسي من مراجعة القوائم المالية هو إبداء مراجع الحسابات لرأي فني محايد بشأن مدى صدق وعدالة القوائم المالية وفقاً للمعايير الدولية أو وفقاً للمعايير المقبولة عموماً.

- تعتبر معايير المراجعة بمثابة قواعد أساسية مرشدة للعمل ينبغي على مراجع الحسابات الالتزام بها عند قيامه بأداء عمله وهي تهتم بقياس دقة أداء أعمال المراجعة وضمان جودتها، والأهداف التي يجب تحقيقها من عملية المراجعة، وتوضح معايير المراجعة الكيفية التي تمت بها المراجعة التي قام بها مراجع الحسابات والمسؤولية التي يتحملها، وتحدد درجة الاعتماد على القوائم المالية.

- وتمثل معايير المراجعة الحد الأدنى من مستوى الأداء المهني المطلوب من مراجع الحسابات. يجب على مراجع الحسابات أن يخطط أعمال مراجعة القوائم المالية حتى يتمكن من القيام بأعمال المراجعة بكفاءة وفعالية، أو حتى يحقق المستوى المرغوب من جودة المراجعة، الأمر الذي ينعكس إيجابياً على الدور الحوكمي للمراجعة ويراعى هنا عدة اعتبارات مهنية أهمها(١):

١- يشمل مجال المراجعة، قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة المركز المالي وقائمة التغير في حقوق المساهمين، بالإضافة إلى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، والتي تتضمن السياسات والمعايير المحاسبية المطبقة وسياسة تحقق الإيراد والمحاسبة عن المعاملات بعملات

١- أحمد، عاطف محمد، "دراسة اختبارية لأثار مراجعة الحسابات كأحد آليات حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية، مرجع سبق ذكره.

أجنبية والمحاسبة عن الأدوات المالية وتكاليف الاقتراض والاهتلاكات وغيرها، بالإضافة لتحليل الأصول طويلة الأجل والعملاء وغيرها.

٢- يجب أن يقوم مراجع الحسابات بوضع خطة لأعمال مراجعة القوائم المالية تتضمن تحديد خطوات ومراحل العمل وتوقيت تنفيذ تلك الخطوات وإجراءات كل خطوة، وهنا يجب أن يحصل مراجع الحسابات على (أو يقوم بتحديث) معلوماته عن نشاط الشركة متضمناً الهيكل التنظيمي والنظام المحاسبي وخصائص النشاط وطبيعة الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات.

٣- يحتاج مراجع الحسابات عند تخطيط أعمال المراجعة أن يحصل على معلومات مختلفة كالمعرفة بإنتاج المنشأة وأساليب التوزيع وخطوط الإنتاج ومواقع النشاط والأطراف ذات العلاقة، حتى يكون قادراً على أن يصمم الإجراءات المناسبة وأن يتم تقييم الردود التي يتلقاها على استفساراته المختلفة.

٤- على المراجع أن يوثق الأمور المهمة التي توفر دليلاً لتأييد تقرير المراجعة وكذلك الأدلة التي تثبت أنه قد تم القيام بأعمال المراجعة بما يتفق مع معايير المراجعة الدولية أو المحلية.

ثالثاً: متطلبات دعم الدور الحوكمي لمراجعة القوائم المالية:

لقد صدر في عام ٢٠٠٢ قانون Sarbanes-Oxley في الولايات المتحدة الأمريكية والذي يركز على دور المراجعة الحوكمي وضرورة تفعيل هذا الدور من خلال توفر الاستقلال والموضوعية لدى المراجعين وقيامهم بالرقابة على جودة أداء مجلس الإدارة في الشركة بحيث يحقق التوازن بين حقوق أصحاب المصلحة جميعهم. كما حدد تقرير لجنة Cadbury بأن دور المراجعين يتمثل في تزويد أصحاب المصلحة بالشركة بفحص خارجي مستقل وموضوعي للقوائم المالية والتي تشكل أساس نظام التقرير المالي.

إن المتطلبات المهنية اللازمة لدعم الدور الحوكمي لخدمة مراجعة القوائم المالية والتي يجب على مراجع الحسابات مراعاتها هي (١):

١- تفعيل دور لجنة المراجعة: ويتحقق ذلك من خلال الآليات التالية:

أ- أن يكون للجنة المراجعة دوراً فعالاً في تكليف مراجع الحسابات بخدمة المراجعة.

ب- أن يكون للجنة المراجعة دور في إعداد خطاب التكاليف بأعمال المراجعة.
ج- أن تناقش اللجنة مراجع الحسابات في خطاب قبول التكاليف وخطة وبرنامج المراجعة لضمان جودته.

ء- أن تناقش اللجنة مراجع الحسابات في جودة تقريره عن أعمال المراجعة.

٢- الالتزام بالتحقق من وفاء الإدارة بدليل حوكمة الشركات: ويتحقق ذلك من خلال الآليات التالية:

- أ- طلب فحص قرارات ومحاضر اجتماعات مجلس الإدارة بشأن تفعيل حوكمة الشركة داخلياً.
- ب- الاطلاع على والاستفسار بشأن إدارة الحوكمة الداخلية بالشركة.
- ج- مناقشة الإدارة العليا في مدى فهمها لدليل حوكمة الشركات الصادر عن جهات الإشراف والرقابة الرسمية.
- ء- مناقشة أعضاء مجلس الإدارة بشأن دور لجنة المراجعة إن وجد في تفعيل دور المراجعة في وفاء الشركة بمتطلبات حوكمة الشركة.
- هـ- تعزيز استقلال مجلس الإدارة وذلك بزيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين وغير التنفيذيين فيه.

رابعاً: واجبات ومسؤوليات المراجع للحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة:

يشير المعيار الدولي رقم ٢٤٠ إلى أن الهدف من مراجعة البيانات المالية هو تمكن المراجع من إعطاء رأي فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من أي تحريف جوهري، وحقيقة الأمر فالمراجع لا يتحمل مسؤولية منع الاحتيال أو الخطأ بسبب تحديات عملية المراجعة والتي تتضمن ما يلي (٢):

١- لا يمكن للمراجع أن يحصل على تأكيد مطلق بأنه سيتم اكتشاف التحريفات المادية في البيانات المالية بسبب تحديات عملية المراجعة، فهناك مخاطر لا يمكن تجنبها وهي أن بعض التحريفات المادية في البيانات المالية لن يتم اكتشافها حتى إذا تم إجراء عملية المراجعة والتخطيط لها وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، كما أن عملية المراجعة لا تتضمن بأنه سيتم اكتشاف كافة التحريفات المادية وذلك لعدة عوامل مثل:

١- علي عبد الوهاب نصر وشحاتة شحاتة السيد , مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات , مرجع سبق ذكره ص ٢٥١-٢٥٢.
٢- أحمد, عاطف محمد, "دراسة اختبارية للأثار مراجعة الحسابات كأحد آليات حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية , مرجع سبق ذكره.

استخدام الحكم الذاتي، واستخدام الاختبار، وأن العديد من الأدلة المتوفرة للمراجع هي مقنعة أكثر من كونها إستنتاجية، وتحديات نظام الرقابة الداخلية، ولهذه الأسباب يستطيع المراجع الحصول فقط على تأكيد معقول بأنه سيتم اكتشاف التحريفات المادية في البيانات المالية.

٢- إن مخاطرة عدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن الاحتيال هي أكبر من مخاطرة عدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن خطأ، وذلك لأن الاحتيال قد يتضمن خطأً متقنًا ومنظمة بعناية لإخفائه، مثل التزوير والإخفاء المقصود في تسجيل المعاملات، ويصعب اكتشاف التحريف أكثر إذا اعتقد المراجع أن الدليل المتوفر لديه مقنع في حين أنه مزيف.

٣- كما أن المخاطر التي يواجهها المراجع نتيجة لعدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن احتيال الإدارة هو أكبر من المخاطر التي يواجهها عند عدم اكتشاف تحريف ناتج عن احتيال العاملين، وذلك لأن الإدارة تكون بوضع يمكنها من تجاوز إجراءات الرقابة الرسمية وخصوصاً الإجراءات المصممة لمنع الاحتيال، كأن يقوموا مثلاً بإصدار توجيهات لمروسيهم بأن يسجلوا معاملات بشكل خاطئ أو إخفاء تسجيلها أو التستر على احتيال ما.

٤- يعتمد رأي المراجع حول البيانات المالية على الحصول على تأكيد معقول، لذلك لا يضمن المراجع في عملية المراجعة أن يكتشف أي تحريفات مادية سواء كانت نتيجة

٥- احتيال أو خطأ. لكن بكل الأحوال فعلى المراجع التخطيط والحكم الشخصي الملائم وبذل الكفاءة والعناية المهنية اللازمة حسب المعايير الدولية للمراجعة.

- إن مسؤوليات وواجبات المراجع بشأن الإبلاغ عن التحريفات الناجمة عن الخطأ والغش، ونواحي الضعف في الرقابة الداخلية تتجسد فيما يلي (١).

١- عندما يحدد المراجع وجود تحريف ناتج عن الاحتيال أو الخطأ، أو الاشتباه بوجود احتيال أو خطأ، فإنه يجب عليه أن يأخذ في الاعتبار مسؤوليته بإبلاغ تلك المعلومات للإدارة أو الأشخاص المكلفين بالرقابة، وفي بعض الحالات للسلطات التنظيمية والتنفيذية.

١- الخاروف فاروق، " دور مراجع الحسابات في تعزيز حوكمة الشركات"، المؤتمر العلمي المهني الثالث، جمعية المدققين القانونيين الأردنيين، عمان- الأردن، ٢٠٠١.

٢- إن الإبلاغ آنف الذكر يمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات الضرورية، وعادةً يكون المستوى المناسب للإدارة أعلى بمستوى واحد على الأقل من مستوى الأشخاص الذين يبدو أنهم متورطين بالتحريف.

٣- بالنسبة للمسائل التي يجب على المراجع أن يبلغ عنها فتشمل عادة مايلي:
أ) الاحتيال الذي تتشارك به الإدارة.

ب) أنواع الاحتيال الأخرى التي تؤدي إلى تحريفات مادية في البيانات المالية.

ج) التحريفات التي تدل على وجود ضعف مادي في نظام الرقابة الداخلية.

د) التحريفات التي قد تسبب تحريفاً في البيانات المالية في المستقبل.

٤- يجب على المراجع أن يبلغ الأشخاص المكلفين بالرقابة بالبيانات المحرفة غير المصححة التي جمعها المراجع خلال عملية المراجعة.

٥- عندما يحصل المراجع على أدلة بوجود احتيال أو احتمال وجوده، فيجب أن يلفت انتباه المستوى الإداري المناسب، حتى إذا اعتبرت المسألة ليست ذات آثار هامة، كأن تتعلق باختلاس مبلغ بسيط من قبل موظف.

٦- على المراجع أن يبلغ الإدارة والأشخاص المكلفين بالرقابة بأي نواحي ضعف مادية في نظام الرقابة الداخلية تتعلق بمنع أو الكشف عن أي احتيال أو خطأ.

٧- إذا ثار شك حول نزاهة أو أمانة الإدارة أو أولئك المكلفين بالرقابة، فإن على المراجع عادةً أن يلجأ للمشورة القانونية، لمساعدته في تحديد الإجراء المناسب الواجب عليه اتخاذه.

٨- إن الواجب المهني للمراجع في المحافظة على سرية معلومات العميل لايسمح عادةً بإبلاغ الاحتيال والخطأ إلى طرف آخر خارج المنشأة.

المبحث الرابع: دور المراجعة المستمرة في الحوكمة الفورية للشركات

تمهيد:

سوف نتناول بهذا المبحث الدور الحوكمي للمراجعة المستمرة باعتبارها مدخلاً جديداً، وأسلوباً حديثاً لمراجعة الحسابات في بيئة التجارة الالكترونية وتكنولوجيا المعلومات حيث تنفذ الشركات معاملاتها عبر شبكات الإنترنت، وتستخدم نظام معلومات محاسبية فوري.

أولاً: الحوكمة الفورية للشركات مفهومها والطلب عليها وآلياتها:

يمكننا القول أن الحوكمة الفورية هي التطور الطبيعي والمستقبلي لحوكمة الشركات، وتعرف الحوكمة الفورية بأنها الرقابة وضبط الأداء المستمر لإدارة الشركات من خلال آليات فعالة ومستمرة للحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة. إذاً الحوكمة الفورية هي حوكمة مستمرة طوال السنة المالية من جانب أصحاب المصلحة في الشركات على مجالس إدارتها وإداراتها التنفيذية من خلال مجموعة من الآليات أهمها مراجعة الحسابات المستمرة للحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة (١).

تولد الطلب على الحوكمة الفورية للشركات من حاجة أصحاب المصلحة في الشركات إلى الرقابة المستمرة على مجالس إدارات الشركات وبسبب عولمة وتدويل الجمعيات العامة للمساهمين. ففي ظل ربط البورصة الوطنية بالبورصات الإقليمية والدولية وفي ظل وجود نظم المعلومات الفورية، أصبح المساهمون أعضاء الجمعية العامة للشركة دوليون، ومن الصعب اجتماعهم معاً في الجمعية العامة السنوية للشركة، ومن ثم تولدت حاجتهم لآليات مراقبة مستمرة على إدارة الشركة من خلال الانترنت، وبالتالي أصبح مطلوباً الإفصاح الفوري مقروناً بتقرير المراجعة المستمرة الفوري عبر الإنترنت، الأمر الذي يساعد على ممارسة المساهمين للحوكمة المستمرة على مجالس إدارات الشركات وإداراتها التنفيذية للحد من التلاعب بالقوائم المالية.

إن من أهم آليات الحوكمة الفورية للشركات:

١- الإفصاح المحاسبي الفوري عبر الانترنت.

٢- المراجعة المستمرة عبر الانترنت.

١ - علي عبد الوهاب نصر وشحاتة شحاتة السيد، "مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات" مرجع سبق ذكره ص ٢٥٦ .

٣- التأكيد على الثقة في مواقع الشركات على الانترنت.

٤- التأكيد على الثقة في نظم المعلومات الفورية.

ثانياً: المراجعة المستمرة مفهومها - ودورها في الحوكمة الفورية للشركات:

١ - مفهوم المراجعة المستمرة:

تعرف المراجعة المستمرة بأنها عملية منظمة لتجميع الأدلة الالكترونية للمراجعة كأساس معقول لإبداء رأي فني محايد بشأن مدى صدق التقارير والمعلومات المالية المعدة في ظل نظام معلومات محاسبي فوري غير ورقي.

وبالنظر لهذا التعريف يمكننا ملاحظة مايلي(١):

أ- إن المراجعة المستمرة هي مراجعة خارجية وخدمة مهنية ثلاثية الأبعاد، وهي بديل عن المراجعة التقليدية السنوية الخارجية، بمعنى أن هدف المراجعة ومعاييرها لن يتغيران، لكن إجراءات المراجعة هي التي ستتغير بعض الشيء.

ب- إن المراجعة المستمرة تنتهي بإبداء رأي فني محايد مصادق عليه على موقع الشركة على الانترنت.

ج- إن المراجعة المستمرة لكي تنتهي برأي فني محايد من مراجع الحسابات فإنه يجب تجميع وتقييم أدلة إثبات ملائمة وكافية، وحتى ولو أنها تأخذ معنى مختلف كما هي عليه في حالة المراجعة السنوية التقليدية.

د- إن المراجعة المستمرة عملية منظمة، تتكون من مراحل متتابعة متكاملة منطقية، تبدأ هذه المراحل بقبول التكليف وتنتهي بالتقرير ورأي مراجع الحسابات، مروراً بمرحلتى تخطيط أعمال المراجعة، وتنفيذ هذه الأعمال.

هـ- إن أدلة الإثبات التي تحتاجها المراجعة المستمرة هي أدلة الكترونية غير ورقية منسقة مع مجال ونطاق هذه المراجعة.

١ - علي عبد الوهاب نصر وشحاتة شحاتة السيد، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره ص ٢٦٣-٢٦٤.

و- إن المعلومات والتقارير المالية التي سيتم مراجعتها في مدخل المراجعة المستمرة هي معلومات مالية أنتجها نظام معلومات محاسبي فوري غير ورقي، أي معلومات وتقارير مالية فورية تنشر من خلال شبكة المعلومات الدولية من خلال موقع الشركة على الانترنت.

ز- إن جمع أدلة الإثبات الالكترونية في ظل المراجعة المستمرة يتطلب تخطيط أداء إجراءات غير نمطية للمراجعة، والسبب أن معظم المعلومات التي سيتم مراجعتها ستكون في صورة الكترونية في ظل نظام المحاسبة الفورية.

٢- دور المراجعة المستمرة في الحوكمة الفورية للشركات:

يمكننا دراسة دور المراجعة المستمرة في الحوكمة الفورية للشركات كما يلي:

أ- الطلب على المراجعة المستمرة من منظور الحوكمة الفورية للشركات:

يمكن بلورة أهم أسباب وأشكال الطلب على المراجعة المستمرة من منظور حوكمة الشركات كما يلي (١).

١) حاجة متخذ القرار إلى تخفيض خطر المعلومات:

في ظل الإفصاح الفوري عن المعلومات المالية، فيجب أن تكون هذه المعلومات ملائمة لأغراض اتخاذ القرارات الفورية أو المتسارعة. وحتى تكون هذه المعلومات موثوق فيها يجب أن تكون قد تم مراجعتها مراجعة مستمرة، وبالتالي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات وبما يعظم منفعة متخذ القرار.

٢) حاجة أصحاب المصلحة للحوكمة الفورية للشركات:

إن المراجعة المستمرة ستكون أداة للرقابة الخارجية المستمرة، ومن ثم الحوكمة الفورية من جانب أصحاب المصلحة على مجالس إدارات الشركات.

٣) الاستجابة لآثار المهنية الجوهرية لتكنولوجيا المعلومات:

١- د. عبد الوهاب نصر ود. شحاتة السيد، "مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات، إسكندرية، الدار الجامعية، ٢٠٠٣ ص ٩٠.

جاءت المراجعة المستمرة كاستجابة مهنية للآثار الحتمية لتكنولوجيا المعلومات على المحاسبة والمراجعة. حيث أنه هناك طلب على هذه الخدمة فرضته التطورات المتلاحقة و المتسارعة في أدوات تكنولوجيا المعلومات.

فقد أصبحت كثير من الشركات تنشر قوائمها المالية المرحلية والسنوية عبر الانترنت وبصورة مستمرة الأمر الذي يحتاج إلى مراجعة مستمرة. كما أن المعلومات الالكترونية أصبحت أكثر مرونة وأسهل وأيسر بنقلها من طرف لآخر، وأسهل في تخزينها وتلخيصها وتنظيمها، بالمقارنة بالمعلومات الورقية. وبالتالي يجب مراجعتها من خلال مراجعة الكترونية مستمرة غير ورقية، كما ساعدت تكنولوجيا المعلومات الشركات على إعداد قوائمها المالية بصورة فورية اعتماداً على نظام معلومات محاسبي فوري. وهنا ستكون المعلومات المالية وكذلك أدلة المراجعة، متاحة في صورة الكترونية حيث تحل الرسائل الالكترونية محل المستندات الورقية، والملفات محل البيانات المحاسبية. وبلا شك فإن هذا يحتاج إلى المراجعة المستمرة.

ب- أهداف المراجعة المستمرة من منظور حوكمي:

باعتبار المراجعة المستمرة مدخلاً معاصراً لتطوير مراجعة الحسابات التقليدية فإن الهدف الأساسي من المراجعة المستمرة هو أن يبدي مراجع الحسابات رأياً فنياً محايداً بشأن مدى صدق المعلومات والتقارير والعلاقات المالية الجوهرية المنتجة في ظل نظام معلومات محاسبي فوري غير ورقي. وكذلك منح الشركة ختم التصديق المستمر.

يشق من هذا الهدف العام للمراجعة المستمرة الأهداف الفرعية التالية(١):

- ١-إضفاء التصديق المستمر على الإفصاح الفوري للشركات عبر الإنترنت.
- ٢-مساعدة أصحاب المصلحة في الشركة وكافة زوار موقع الشركة على الانترنت في ممارسة الرقابة الفورية المستمرة على الشركات، ومن ثم ممارسة حوكمة فورية على مجالس إدارات هذه الشركات.
- ٣-تحديد مدى كفاءة وفعالية نظم المحاسبة الفورية في حماية الأصول، والحفاظ على موضوعية البيانات وإنتاج معلومات مالية صادقة يمكن الاعتماد عليها وموثوق فيها، كما يوضح ختم التصديق المستمر على موقع الشركة وكذلك تقرير مراجع الحسابات.

ج- المتطلبات المهنية لممارسة المراجعة المستمرة من منظور حوكمة الشركات:

١- د. عبد الوهاب نصر ود. شحاتة السيد، "مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال"، الإسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٤ ص ١٥٠.

إن المراجعة المستمرة تؤثر حكماً على عملية مراجعة الحسابات التقليدية نظراً لاختلاف بيئة المراجعة، خاصة مايتعلق بطبيعة ممارسة الشركات لأعمالها في ظل تكنولوجيا المعلومات. إن هذا التأثير يكون على النحو التالي (١):

١- يجب زيادة معرفة وإلمام مراجع الحسابات بطبيعة أعمال وصناعة عميله وذلك بما يضمن له صدق وملائمة المستندات الالكترونية.

٢- يجب أن يتقن جيداً كيف تتدفق المعاملات وما يرتبط بها من أنشطة الرقابة الداخلية وذلك بما يضمن له صحة وصدق المعلومات في ظل نظام المحاسبة الفورية غير الورقي.

٣- يجب أن يكون مراجع الحسابات على دراية تامة بالبعد الحوكمي للمراجعة المستمرة وكيف تصبح تلك المراجعة آلية فعالة من آليات الحوكمة المستمرة لأصحاب المصلحة في الشركة.

٤- يجب على مراجع الحسابات أن يستخدم مدخل التخطيط الموجه نحو خطر الرقابة، والذي يؤكد مبدئياً على مدى ملائمة وفعالية أنشطة الرقابة الداخلية لنظام المحاسبة الفورية، مقابل التركيز الأقل على الاختبارات الجوهرية للمستندات والمعاملات الالكترونية.

٥- يجب الاعتماد على أفضل طريقة لتخطيط أعمال المراجعة المستمرة باستخدام تطبيقات البرامج الجاهزة.

إن مراجع الحسابات ملزم بتقييم مدى إمكانية الاعتماد على الرقابة الداخلية في ظل نظام معلومات المحاسبة الفورية، لأنه سيقوم بمراجعة مستمرة، وسوف يلتزم في ذلك بمعايير العمل الميداني للمراجعة الخارجية التقليدية، ومنها بالطبع معيار العمل الميداني الثاني.

الفصل الثالث: الدراسة العملية والمقترحات والتوصيات

تمهيد:

قام الباحث في هذا الفصل بدراسة دور المراجعة كأحد الآليات الخارجية في الحوكمة للحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة في سورية وذلك من خلال:

١- الدراسة الميدانية على محيط العمل المهني في سورية من خلال استخدام أسلوب الاستبيان بما لها من ميزات إيجابية بحيث توفر الوقت والجهد كما أنها سهلة التطبيق وبعد جمع البيانات سيتم تحليلها بالتركيز على التكرارات والنسب واستخدام البرنامج الإحصائي SPSS واستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية للوصول لنتائج تفيد في تطوير الواقع وتحسينه وبالتالي تفعيل دور المراجعة في الحوكمة للحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة في منظمات الأعمال في سورية.

٢- الدراسة التطبيقية في البنك العربي - سورية للوقوف على حقيقة الواقع الفعلي فيه من حيث تطبيق حوكمة الشركات ومبادئها ودراسة دور المراجعة في الحوكمة للحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة في محاولة لتفعيل وتعزيز هذا الدور.

تمت مناقشة هذا الفصل من خلال الباحث التالية:

- ١- المبحث الأول: الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات
- ٢- المبحث الثاني: الدراسة التطبيقية في البنك العربي - سورية.
- ٣- المبحث الثالث: نتائج الدراسة والمقترحات والتوصيات.

المبحث الأول: الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات

تمهيد:

لتحقيق الهدف العام من هذه الدراسة، فقد قام الباحث باشتقاق ثلاثة متغيرات، يركز عليها هذا البحث، وهي: الدور الذي يلعبه المراجع في الحوكمة للحد من التلاعب في التقارير المالية المنشورة، وتأثير تنسيق المراجع مع إدارة المراجعة الداخلية في الشركة محل المراجعة على الدور الحوكمي للمراجعة في الحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة، وتأثير تنسيق المراجع مع لجنة المراجعة في الشركة محل المراجعة على الدور الحوكمي للمراجعة في الحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة.

يسعى الباحث من خلال هذه الدراسة، إلى اختبار الفروض الآتية:

الفرضية الأولى:

يلعب المراجع دوراً إيجابياً في حوكمة الشركات للحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة.

الفرضية الثانية:

هناك اتفاق بين آراء أفراد كل من عينتي الدراسة محل التطبيق والتحليل حول أن المراجع يلعب دوراً إيجابياً في حوكمة الشركات للحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة.

الفرضية الثالثة:

يعزز التنسيق بين المراجع وإدارة المراجعة الداخلية في الشركة محل المراجعة من دور المراجعة في الحوكمة للحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة.

الفرضية الرابعة:

هناك اتفاق بين آراء أفراد كل من عينتي الدراسة محل التطبيق والتحليل حول أن التنسيق بين المراجع وإدارة المراجعة الداخلية في الشركة محل المراجعة يعزز دور المراجعة في الحوكمة الحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة.

الفرضية الخامسة:

يفعل التنسيق بين المراجع ولجنة المراجعة في الشركة محل المراجعة من دور المراجعة في الحوكمة الحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة.

الفرضية السادسة:

هناك اتفاق بين آراء أفراد كل من عينتي الدراسة محل التطبيق والتحليل حول أن التنسيق بين المراجع ولجنة المراجعة في الشركة محل المراجعة يفعل من دور المراجعة في الحوكمة الحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة.

أولاً: تصميم أداة الدراسة الميدانية:

في ضوء أهداف وفروض الدراسة، السابق الإشارة إليها، فقد قام الباحث بتصميم استمارة استبيان، يتمثل هدفها الرئيسي، في جمع البيانات من أفراد عينة الدراسة. وقد مرت عملية إعداد استمارة الاستبيان بعدة مراحل، إلى أن تم التوصل إلى صورتها النهائية، وقد تمثلت هذه المراحل في:

١ - مرحلة تصميم وإعداد استمارة الاستبيان:

وقد تضمنت هذه المرحلة، الحصول على بعض الأفكار والمتغيرات، من واقع استقراء الدراسات السابقة، مع مراعاة تطوير بعض العوامل، أو الملامح الأساسية، لدراسة دور المراجعة في حوكمة الشركات للحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة في محيط العمل المهني في سورية.

وقد قام الباحث بإجراء مقابلات تمهيدية، بعد إعداد تصميم أولي للقائمة، حيث تضمن هذا التصميم، العديد من الأسئلة. وعند القيام بإجراء المقابلات، وتوجيه الأسئلة، تمكن الباحث من تحديد أي تلك الأسئلة يرتبط بدرجة أكبر بموضوع الدراسة من وجهة النظر العملية، كما تم تحديد

الألفاظ والعبارات, التي تضمنتها تلك الأسئلة بحيث تم التوصل إلى ألفاظ ذات معنى واحد أو متقارب بالنسبة لأي قارئ لها, وقد تم الاهتمام بهذا الجانب بغية تحقيق نوع من الدقة, ورفع درجة الاعتماد على تلك الأسئلة وقد استقر رأي الباحث على أن تتضمن قائمة الاستبيان سبعة وخمسون سؤالاً خضعت كلها لاختبار Kraskal-Wallis Test one – Way Analysis of Variance لتحليل التباين لعدة عينات مستقلة ويبين الجدول التالي متغيرات الدراسة وعدد الأسئلة المقابلة لها من أسئلة الاستبانة:

الجدول رقم (١) يبين متغيرات الدراسة وعدد الأسئلة المقابلة لها

المتغيرات	أرقام الأسئلة	عدد الأسئلة
يلعب المراجع دوراً إيجابياً في الحوكمة للحد من التلاعب في التقارير المالية المنشورة.	٢٣-١	٢٣
إن التنسيق بين المراجع وإدارة المراجعة الداخلية في الشركة محل المراجعة يعزز الدور الحوكمي للمراجعة في الحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة.	٣٩-٢٤	١٦
إن التنسيق بين المراجع ولجنة المراجعة في الشركة محل المراجعة يفعل الدور الحوكمي للمراجعة في الحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة.	٥٧-٤٠	١٨
الإجمالي		٥٧ سؤال

وترتيباً على ذلك, فقد تم تبويب استمارة الاستبيان على ثلاثة أجزاء, تشمل على الأسئلة التخصصية المرتبطة بالمتغيرات الثلاثة التي تعكس موضوع البحث. وقد تم الطلب من أفراد عينة البحث بإبداء آرائهم وتقديراتهم لكل سؤال, حيث تم تصميم القائمة من خلال استخدام ما يعرف بالقياس الترتيبي ordinal scale وذلك باستخدام مقياس Likert, وقد تم تحديد القياس الترتيبي بخمس درجات على النحو التالي:

موافق تماماً (٥), موافق (٤), محايد (٣), غير موافق (٢), غير موافق أبداً (١).

٢ - مرحلة التحقق من سلامة وصحة استمارة الاستبيان:

حيث تم إجراء ما يعرف بالاختبار الأولي لاستمارة الاستبيان، وذلك عن طريق مراجعتها واختبارها، حيث قام الباحث بدراسة استطلاعية لعينة محدودة من مفردات عينة الدراسة بهدف اختبار صلاحية استمارة الاستبيان ومدى توفيرها للبيانات المطلوبة ووضوح كافة أسئلتها، ومن واقع تقديم نتائج هذه الدراسة الاستطلاعية فقد تم تعديل وإعادة صياغة بعض الأسئلة واستبعاد البعض الآخر، وكذلك فقد تم دمج بعض الأسئلة في عدد أقل من الأسئلة توفيراً للوقت والجهد حتى توافرت درجة معقولة لإمكانية استخدام الاستبيان في عملية جمع البيانات على نحو يحقق الهدف العام من هذه الدراسة.

٣- مرحلة توزيع وإرسال استمارة الاستبيان بعد تعديلها إلى مفردات عينة البحث:

حيث تم الاعتماد في هذه المرحلة، على كل من أسلوب المقابلات الشخصية في استيفاء بعض استمارات الاستبيان وأسلوب الاستبيان البريدي لبعض مفردات عينة البحث الذين لم يتيسر للباحث إمكانية إجراء المقابلة الشخصية معهم.

ثانياً: تحديد مجتمع البحث واختيار العينة محل الدراسة:

لتحقيق أهداف هذه الدراسة فقد استلزم الأمر أن يشتمل مجتمع البحث على الأطراف الآتية لأغراض دراسة آراء واتجاهات هذه الأطراف للتوصل إلى نقطة ارتكاز يمكن للباحث أن يستند إليها في سبيله لاختبار صحة فروض هذا البحث:

١- مراجعي الحسابات باعتبارهم أحد الأطراف المحورية في دراسة موضوع هذه الدراسة، وقد تم اختيار عينة حكمية من بين مراجعي الحسابات المسجلين أصولاً كأعضاء في جمعية المحاسبين القانونيين في سورية والذين يمارسون مهنة المراجعة.

٢- مراجعون داخليون بإدارات المراجعة الداخلية باعتبارهم أحد الأطراف المحورية في دراسة موضوع هذه الدراسة. وقد تم اختيار عينة حكمية من بين المراجعون الداخليون بإدارات المراجعة الداخلية ببعض منشآت الأعمال في أكثر من نشاط من الأنشطة الاقتصادية في سورية.

٣- المدراء الماليون باعتبارهم أحد الأطراف المحورية في دراسة موضوع هذه الدراسة. وقد تم اختيار عينة حكمية من بين المدراء الماليين في بعض منشآت الأعمال في أكثر من نشاط من الأنشطة الاقتصادية في سورية.

٤- أعضاء مجالس الإدارة باعتبارهم أحد الأطراف المحورية في دراسة موضوع هذه الدراسة. وقد تم اختيار عينة حكمية من بين أعضاء مجالس الإدارة في بعض منشآت الأعمال في أكثر من نشاط من الأنشطة الاقتصادية في سورية.

- هذا وقد بلغت مفردات العينة موضوع هذه الدراسة مائتان وخمسة وتسعون مفردة حيث تم اختيار مفردات العينة بناء على الخصائص الآتية:

- ١- أن تكون هذه المفردات من الأطراف وثيقة الصلة بموضوع البحث.
- ٢- أن تكون هذه المفردات من أصحاب الخبرة العملية للتحقق من أنهم يتفهمون طبيعة ومجال متغيرات هذا البحث وصلة ذلك بالواقع المهني لمراجعة الحسابات.
- ٣- أن يكون معظم مفردات العينة من ذوي المؤهلات المهنية المتقدمة فيما يتعلق بالشهادات الأكاديمية المتقدمة (دكتوراه أو ماجستير) للتأكد من اهتمامهم بتطوير محاور الممارسة والواقع المهني للمراجعة.

وقد تم تحديد حجم العينة إحصائياً كما يلي:

$$d^2 = \frac{Pq}{n Z^2}$$

- حيث أن:

الحد الأعلى للخطأ: d

القيمة المعيارية المقابلة لاحتمال الثقة: z

النسبة المئوية لتحقق الظاهرة: p

نسبة عدم تحقق الظاهرة (1-p) : q

حجم العينة : n

وحيث أن الحد الأعلى للخطأ ٥٪ والقيمة المعيارية لاحتمال ثقة ٩٠٪ هي ١.٦٥ أو النسبة المئوية لتحقق الظاهرة ٥٠٪ ونسبة عدم تحقق الظاهرة ٥٠٪ يكون الحد الأدنى لحجم العينة:

$$\frac{0.5 \times 0.5}{(1.65)^2} = \frac{(0.05)^2}{n}$$

وبالتالي فإن الحد الأدنى لحجم العينة $n = 272$

ووفقاً لأهداف هذه الدراسة فإن إطارها يتحدد بالمجالات الآتية:

- ١- المجال الجغرافي (المكاني) : حيث اعتبرت هذه الدراسة قطاع المحيط المهني للمراجعة في سورية ميداناً جغرافياً لها.
- ٢- المجال البشري: حيث اقتصرت هذه الدراسة على فئات: مراجعي الحسابات، والمراجعون الداخليون، والمدراء الماليون، وأعضاء مجلس الإدارة.
- ٣-المجال الزمني:حيث تناولت الدراسة مجتمع الدراسة في آن واحد(ross sectional study).

وقد حرص الباحث على الحصول على أعلى نسبة ردود من أطراف محيط الدراسة وذلك من خلال القيام بالاتصال المباشر بتلك الأطراف وتكرار إرسال الاستبيان إلى الأطراف المشاركة في الدراسة ويوضح الجدول التالي عينة الدراسة ومعدلات الإجابات الصالحة للتحليل لكل فئة من فئات الدراسة:

الجدول رقم (٢) يبين فئات عينة الدراسة ومعدلات الإجابات الصالحة للتحليل لكل فئة

أطراف (فئات) الدراسة	عينة الدراسة	عدد الردود الصالحة للتحليل	معدل الردود الصالحة للتحليل
١-مراجعي الحسابات	١٠٠	٧٦	%٧٦
٢- مراجعين داخليين	١٠٠	٧٤	%٧٤
٣- مدراء ماليين	١٠٠	٧٣	%٧٣
٤- أعضاء مجلس إدارة	١٠٠	٧٢	%٧٢
المجموع	٤٠٠	٢٩٥	%٧٣.٧٥

وفيما يتعلق بالمعلومات العامة عن الشخص المستجوب فقد تم جمع المعلومات من خلال ثلاثة أسئلة (أنظر السبانة في ملحق الدراسة)

وقد تم تلخيص الإجابات على تلك الأسئلة (التوصيف النوعي لمفردات عينة الدراسة) وفقاً للموقع الوظيفي ووفقاً للمؤهل العلمي ووفقاً لسنوات الخبرة كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (٣) يبين التوصيف النوعي لمفردات عينة الدراسة

الموقع الوظيفي			المؤهل العلمي			سنوات الخبرة		
المنصب الوظيفي	العدد	النسبة المئوية	الدرجة العلمية	العدد	النسبة المئوية	عدد سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
مراجع خارجي	٧٦	%٢٥.٧٦	دكتوراه	٥٤	%١٨.٣١	من ٣٠ سنة وأكثر	١٩	%٦.٤٤
مراجع داخلي	٧٤	%٢٥.٠٨	ماجستير	٥٤	%١٨.٣١	من ٢٥ سنة وأقل من ٣٠	٥٩	%٢٠
مدير مالي	٧٣	%٢٤.٧٥	دبلوم دراسات عليا	٣٧	%١٢.٥٤	من ٢٥ سنة وأقل من ٢٥	٧٠	%٢٣.٧٣
عضو مجلس إدارة	٧٢	%٢٤.٤١	إجازة جامعية	١٣٩	%٤٧.١٢	من ١٥ سنة وأقل من ٢٠	٦٩	%٢٣.٣٩
			معهد متوسط	١١	%٣.٧٢	أقل من ١٥ سنة	٧٨	%٢٦.٤٤
الإجمالي	٢٩٥	%١٠٠	الإجمالي	٢٩٥	%١٠٠	الإجمالي	٢٩٥	%١٠٠

من الجدول السابق يخلص الباحث إلى إمكانية الاعتماد على ردود مفردات عينة الدراسة نظراً لاشتغالها على فئات متعددة من محيط مهنة المراجعة فالمستوى الوظيفي يتنوع من نسبة %٢٥.٧٦ للمراجعين الخارجيين ونسبة %٢٥.٠٨ للمراجعين الداخليين ونسبة %٢٤.٧٥ للمدراء الماليين ونسبة %٢٤.٤١ لأعضاء مجلس الإدارة.

أضف إلى ذلك تنوع المؤهلات العلمية للمستجوبين, حيث أن نسبة ١٨.٣١٪ لكل من حملة شهادة الدكتوراه والماجستير ونسبة ١٢.٥٤٪ لحملة شهادة دبلوم الدراسات العليا ونسبة ٤٧.١٢٪ لحملة الإجازة الجامعية وهي النسبة الأكبر ونسبة ٣.٧٢٪ لحملة شهادة معهد متوسط .

كما أن المستجوبين يتمتعون بالخبرة المعقولة في مجال الواقع المهني والعملي, فالذين لديهم ٣٠ سنة و أكثر من سنوات الخبرة بلغت نسبتهم المئوية ٦.٤٤٪ ونسبة ٢٠٪ للذين لديهم من ٢٥ سنة وأقل من ٣٠ سنة من الخبرة ونسبة ٢٣.٧٣٪ للذين لديهم من ٢٠ سنة وأقل من ٢٥ سنة من الخبرة ونسبة ٢٣.٣٩٪ للذين لديهم ١٥ سنة وأقل من ٢٠ سنة من الخبرة أما النسبة الباقية والبالغة ٢٦.٤٤٪ فلديهم أقل من ١٥ سنة من الخبرة.

وهذا يعني أن المستجوبين هم من ذوي الخبرة في العمل من حملة الشهادات العلمية والمتخصصة في مجال البحث ويمارسون أعمالاً ذات صلة بالمراجعة, الأمر الذي يتوقع معه الباحث إمكانية الحصول منهم على إجابات أكثر دقة وموضوعية وأقرب إلى الصحة والواقع الفعلي وموثوقة بحيث تؤدي إلى الوصول إلى نتائج سليمة.

ثالثاً: اختبار فروض الدراسة الميدانية:

بعد مراجعة وتصنيف أسئلة الاستبانة المستلمة فقد تم ترميز (تكويد) الأسئلة وإدخال إجاباتها على الحاسب الآلي باستخدام برامج التحليل الإحصائي (SPSS).
"the statistical package For the Social Sciences " version 11

حيث تم استخراج جداول التكرارات المتعلقة بمجموعات الأسئلة الواردة بالاستبيان, واستخراج بعض المقاييس الإحصائية التي تتلاءم مع طبيعة بيانات الدراسة الميدانية.

وقد استقر الباحث على ملائمة استخدام الاختبارات اللامعلمية (غير البارامترية)

"Non parametric tests", وذلك نظراً لملائمتها لطبيعة المشكلة موضوع التحليل لاختبار فروض هذه الدراسة, وذلك أن هذه النوعية من الاختبارات لا تفترض معرفة معلومات عن توزيع مجتمع الدراسة, حيث يتم ترتيب إجابات مفردات العينة بصورة تصاعدية أو تنازلية, ومن ثم فقد استقر اختيار الباحث على استخدام كل من:

١- معامل ارتباط Cronbach – Alpha, لقياس درجة اتساق المقاييس المبنية على إجابات مفردات كل عينة من العينتين موضوع الدراسة حيث سوف يتم اعتبار كل من المراجعين الخارجيين والمراجعين الداخليين عينة مستقلة وكل من المدراء الماليين وأعضاء مجلس الإدارة عينة مستقلة أخرى.

٢- اختبار Kruskal – Wallis Test One –Way Analysis of Variance لتحليل التباين لعدة عينات مستقلة وذلك للتحقق مما إذا كانت الفروق بين المتوسطات الحسابية لإجابات مفردات كلاً من العينتين موضوع الدراسة لها دلالة إحصائية تثبت أنها تمثل فروقاً حقيقية أم أنه ليس لها مغزى إحصائي مما يعني اتفاق استجابات مفردات العينتين على نفس الإجابات.

٣- اختبار Mann – Whitney U Test للتعرف على ما إذا كان هناك فروقاً معنوية بين استجابات مفردات كل من العينتين موضوع الدراسة وذلك بهدف تفسير نتائج التحليل اللامعلمي للتباين مع تحديد السبب في وجود الاختلاف المعنوي إحصائياً (إن وجد).

٤- أسلوب Pearson Rank Order Correlation Coefficient لقياس وتحديد طبيعة علاقة الارتباط بين كل من, الدور الذي يلعبه المراجع, والتنسيق بين المراجع وإدارة المراجعة الداخلية في الشركة محل المراجعة, والتنسيق بين المراجع ولجنة المراجعة في الشركة محل المراجعة, للحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة.

١ - اختبار اتساق المقاييس المبنية على إجابات مفردات كل عينة باستخدام معامل الارتباط : Cronbach – Alpha

قام الباحث باختبار مدى إمكانية الاعتماد على البيانات التي تمثل ردود مفردات كل عينة من عينتي البحث، وكذلك مدى اتساق وثبات المقياس المستخدم في جمع البيانات، حيث تم استخدام معامل ارتباط Cronbach – Alpha والذي يبين مدى وجود ارتباط إيجابي بين القياسات المعبرة عن إجابات مفردات كل من العينتين.

وقد تبين أن قيمة معامل ارتباط Cronbach – Alpha لجميع أبعاد المقياس المستخدم في هذه الدراسة تبلغ (٠.٩٩٦٥) وهي قيمة معقولة إلى حد كبير حيث أنه كلما اقتربت قيمة هذا المعامل من الواحد الصحيح كلما كان ذلك دليلاً على ارتفاع درجة الثبات والاتساق الداخلي لبنود أبعاد المقياس ومن ثم إمكانية الاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي لها.

٢ - تحليل التباين في استجابات مفردات عيني الدراسة (اختبار مجموع الرتب) باستخدام

:Kruskal – Wallis Test one – Way Analysis of Variance

يستخدم تحليل التباين من الدرجة الأولى Kruskal – Wallis Test لاختبار الفرضيات التي تنص على أن هناك عينتين مستقلتين قد سحبت من نفس المجتمع، بمعنى أنه يختبر مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين مجموعتين أو أكثر، وذلك من المجموعات ذات البيانات الرتبية أو التي يمكن ترتيبها.

ويتطلب استخدام هذا الأسلوب الإحصائي ضرورة ترتيب البيانات الخاصة بكل من العينتين موضوع الدراسة ترتيباً تصاعدياً وكأنها عينة واحدة، حيث تعطى أصغر درجة للرتبة الأولى (١)، وتعطى الدرجة التي تليها للرتبة الثانية، وهكذا بالنسبة لكافة الدرجات الخاصة بكلا العينتين التي تجري المقارنة بينهما. على أن يتم تجميع الرتب الخاصة بكل عينة، حيث يتوقع أن يكون متوسط الرتب لكل عينة متساوياً مع متوسط رتب العينة الأخرى، نظراً لأن كلاً من تلك العينتين مسحوبة من نفس المجتمع، وذلك إلى جانب تساوي متوسط الرتب مع متوسط عدد الرتب.

ويتم حساب قيمة [ه*] المحسوبة والتي تمثل معادلة تحليل التباين من الدرجة الأولى لـ

Kruskal – Wallis على النحو التالي :

ك ٢

$$H = \frac{12}{n(n+1)} \sum_{j=1}^k \frac{R_j^2}{n_j} - \frac{3(n+1)}{2}$$

حيث :

- ن : عدد جميع الرتب (عدد الدرجات لكلا العينتين)
- ك : مجموع مربع رتب كل عينة مقسوماً على عدد مفردات العينة الخاصة بذلك المجموع

$$\frac{\text{مجموع رتب}^2}{\text{ن}} + \frac{\text{مجموع رتب}^2}{\text{ن}} =$$

$$\text{مجموع رتب}^2_1 = \text{مجموع مربع رتب العينة الأولى}$$

$$\text{مجموع رتب}^2_2 = \text{مجموع مربع رتب العينة الثانية}$$

ومن خلال مقارنة [ه*] المحسوبة في المرحلة السابقة (والمستخدم في تشغيل برنامج SPSS) بالقيمة الجدولية المحسوبة بجدول (كا^٢) وذلك تحت درجات حرية = عدد العينات - ١ وعند مستوى معنوية (٠.٠٥) , يمكن اتخاذ أحد القرارين:

١- قبول الفرضية المبنية على افتراض أن عینتی الدراسة مسحوبة من مجتمع واحد ومن ثم عدم وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين عینتی الدراسة, الأمر الذي يشير إلى أنها مسحوبة من مجتمع واحد, وذلك في حالة أن تكون قيمة [ه*] المحسوبة > القيمة الجدولية المستخرجة من جدول (كا^٢).

٢- رفض الفرضية المبنية على افتراض أن عینتی الدراسة مسحوبة من مجتمع واحد, ومن ثم وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين عینتی الدراسة الأمر الذي يشير إلى أنها ليست

مسحوبة من مجتمع واحد, وذلك في حالة أن تكون قيمة [هـ*] المحسوبة $\leq$ القيمة الجدولية المستخرجة من جدول (كا^٢).

أما في حال وجود رتب مكررة في بيانات العينة فإنه يتم حساب قيمة [هـ*] المحسوبة لتصحيح تلك التكرارات على النحو التالي:

١٢ ك

$$- \frac{(1+n)^3}{n(1+n)}$$

$$= \frac{1 - \text{مجت}}{(1 - n^3)}$$

$$\text{هـ}^* = \frac{1 - \text{مجت}}{(1 - n^3)}$$

$$- \text{مجت}$$

$$(1 - n^3)$$

حيث:

$$- \text{مجت} = (1^3 - 1 \text{ ت}) + (2^3 - 2 \text{ ت}) + \dots + (n^3 - n \text{ ت})$$

$$- 1 \text{ ت} = \text{عدد حالات التكرارات المتشابهة الأولى (١)}$$

$$- 2 \text{ ت} = \text{عدد حالات التكرارات المتشابهة الثانية (٢)}$$

$$- n \text{ ت} = \text{عدد حالات التكرارات المتشابهة الأخيرة (ن)}$$

على أن يتم إتباع نفس الخطوات السابقة لمقارنة [هـ*] المحسوبة (والمستخرجة من تشغيل برنامج SPSS) بالقيمة الجدولية المحسوبة بجدول (كا^٢) وذلك تحت درجات حرية = عدد العينات - ١ وعند مستوى معنوية (٠.٠٥).

وتجدر الإشارة هنا إلى أن اختبار تحليل التباين من الدرجة الأولى

Kruskal Wallis Test One – Way Analysis of Variance ببرنامج SPSS يوفر معلومات عن كل من متوسط الرتب الخاصة بعينتي الدراسة, وكذلك قيمة (كا^٢) المعدلة, ودرجات

الحرية, ودرجات المعنوية, ومن ثم يصبح من الممكن القيام بطريقة مباشرة بمقارنة القيمة المحسوبة لمعنوية العلاقة بين متغيرات عينتي الدراسة بقيمة مستوى معنوية (٠.٠٥) بحيث يتم مراعاة الآتي:

- إذا كانت القيمة المحسوبة لمعنوية العلاقة $< ٥\%$ فإن ذلك يعني عدم وجود اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينتي الدراسة, أو أن الفروق بين الإجابات تعتبر غير معنوية, ومن ثم يمكن قبول الفرضية.

- إذا كانت القيمة المحسوبة لمعنوية العلاقة $> ٥\%$ فإن ذلك يعني وجود اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينتي الدراسة, أو أن الفروق بين الإجابات تعتبر معنوية, ومن ثم يتم رفض الفرضية .

ونعرض بالجدول التالي تطبيق اختبار

Kruskal–Wallis Test One–Way Analysis of Variance على

متوسطات استجابات مفردات عينتي الدراسة في ظل فروض الدراسة علماً أن القيمة الجدولية ($٩.٤٨٧٧٣ = (٣, ٠.٠٥)$

جدول رقم (٤) يبين تطبيق اختبار Kruskal–Wallis

بيان متوسط مجموع الرتب	مفردات كل من العينتين		قيمة إحصائية الاختبار هـ *	درجات الحرية	درجة المعنوية المحسوبة	النتائج عند مستوى معنوية ٥%
	العينه الأولى	العينه الثانية				
الفرض الأول والثاني	١٥٢	١٤٣	١.٤١٣	٣	٠.٨٤٣	غير معنوية
الفرض الثالث	١٥٣	١٤٢	٠.٦٤٢	٣	٠.٩٥٩	غير معنوية

والرابع						
الفرض الخامس والسادس	١٤٧	١٤٨	١.١٤٢	٣	٠.٨٨٦	غير معنوية

أ- اختبار الفرض الأول والثاني:

الفرضية الأولى:

يلعب المراجع دوراً إيجابياً في حوكمة الشركات للحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة.

الفرضية الثانية:

هناك اتفاق بين آراء أفراد كل من عينتي الدراسة محل التطبيق والتحليل حول أن المراجع يلعب دوراً إيجابياً في حوكمة الشركات للحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة.

إن الأسئلة التي تختبر الفرض الأول والثاني من فرضيات الدراسة هي من السؤال ١ إلى السؤال ٢٣ (أنظر الاستبانة بملحق الدراسة).

وبمقارنة قيمة إحصائية الاختبار المحسوبة [هـ*] (١.٤١٣) مع القيمة الجدولية المناظرة (٩.٤٨٧٧٣) والمستخرجة من جدول (كا^٢) عند مستوى معنوية ٥٪ ودرجات حرية (٣) نجد أن (٩.٤٨٧٧٣ > ١.٤١٣).

وكذلك بمقارنة درجة المعنوية المحسوبة (٠.٨٤٣) مع درجة المعنوية ٠.٠٥ نجد أن (٠.٨٤٣ < ٠.٠٥).

يتبين أن بيانات كل من العينتين تؤيد قبول الفرض الأول لهذه الدراسة، أي أنه لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية أو أنه يوجد اتفاق بين آراء مفردات كل من عينتي البحث محل التطبيق والتحليل حول أنه يلعب المراجع دوراً إيجابياً في الحوكمة للحد من التلاعب بالتقارير المالية

المنشورة، الأمر الذي يمكن معه الاستدلال إحصائياً على صحة الفرض الأول والثاني لهذه الدراسة.

ب- اختبار الفرض الثالث والرابع:

الفرضية الثالثة:

يعزز التنسيق بين المراجع وإدارة المراجعة الداخلية في الشركة محل المراجعة من دور المراجعة في الحوكمة الحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة.

الفرضية الرابعة:

هناك اتفاق بين آراء أفراد كل من عيني الدراسة محل التطبيق والتحليل حول أن التنسيق بين المراجع وإدارة المراجعة الداخلية في الشركة محل المراجعة يعزز دور المراجعة في الحوكمة الحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة.

إن الأسئلة التي تختبر الفرض الثالث والرابع من فرضيات الدراسة هي من السؤال ٢٤ إلى السؤال ٣٩ (أنظر الاستبانة بملحق الدراسة).

و بمقارنة قيمة إحصائية الاختبار المحسوبة [ه*] (٠.٦٤٢) مع القيمة الجدولية المناظرة (٩.٤٨٧٧٣) والمستخرجة من جدول (كا^٢) عند مستوى معنوية ٥% ودرجات حرية (٣) نجد أن (٠.٦٤٢ > ٩.٤٨٧٧٣).

وكذلك بمقارنة درجة المعنوية المحسوبة (٠.٩٥٩) مع درجة المعنوية ٠.٠٥ نجد أن (٠.٩٥٩ < ٠.٠٥).

يتبين أن بيانات كل من عيني الدراسة تؤيد قبول الفرض الثالث لهذه الدراسة، أي أنه لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية أو أنه يوجد اتفاق بين آراء مفردات العينتين محل التطبيق والتحليل حول أن التنسيق بين المراجع وإدارة المراجعة الداخلية في الشركة محل المراجعة يعزز الدور

الحوكمي للمراجعة في الحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة, الأمر الذي يمكن معه الاستدلال إحصائياً على صحة الفرض الثالث والرابع لهذه الدراسة .

ج - اختبار الفرض الخامس والسادس:

الفرضية الخامسة:

يفعل التنسيق بين المراجع ولجنة المراجعة في الشركة محل المراجعة من دور المراجعة في الحوكمة الحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة.

الفرضية السادسة:

هناك اتفاق بين آراء أفراد كل من عينتي الدراسة محل التطبيق والتحليل حول أن التنسيق بين المراجع ولجنة المراجعة في الشركة محل المراجعة يفعل من دور المراجعة في الحوكمة الحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة.

إن الأسئلة التي تختبر الفرض الخامس والسادس من فرضيات الدراسة هي من السؤال ٤٠ إلى السؤال ٥٧ (أنظر الاستبانة بملحق الدراسة).

و بمقارنة قيمة إحصائية الاختبار المحسوبة [ه*] (١.١٤٢) مع القيمة الجدولية المناظرة (٩.٤٨٧٧٣) والمستخرجة من جدول (كا^٢) عند مستوى معنوية ٥% ودرجات حرية (٣) نجد أن $(٩.٤٨٧٧٣ > ١.١٤٢)$.

وكذلك بمقارنة درجة المعنوية المحسوبة (٠.٨٨٦) مع درجة المعنوية ٥% نجد أن $(٠.٨٨٦ < ٠.٠٥)$.

يتبين أن بيانات كل من عينتي الدراسة تؤيد قبول الفرض الخامس لهذه الدراسة, أي أنه لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية أو أنه يوجد اتفاق بين آراء مفردات العينتين محل التطبيق والتحليل حول أن التنسيق بين المراجع ولجنة المراجعة في الشركة محل المراجعة يفعل الدور

الحوكمي للمراجعة في الحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة, الأمر الذي يمكن معه الاستدلال إحصائياً على صحة الفرض الخامس والسادس لهذه الدراسة.

٣- دراسة الفروق بين مفردات العينتين موضوع التحليل باستخدام اختبار

Mann – Whitney U Test

يهدف هذا الجزء من الدراسة إلى تفسير نتائج تحليل التباين في استجابات مفردات عيني الدراسة في ظل فروض الدراسة وتحديد أي المقارنات الثنائية هي المسؤولة عن وجود اختلافات معنوية ذات دلالة إحصائية إن وجدت.

وتستخدم الدراسة هنا إحصائية χ^2 حيث يتم التحليل في هذه الحالة باستخدام جدول توزيع χ^2 وبدرجات حرية = ن - ١.

ونعرض بالجدول التالي اختبار Mann-Whitney U Test على متوسطات استجابات عيني الدراسة في ظل فروض الدراسة.

الجدول رقم (٥) يبين اختبار Mann-Whitney U Test

الفرضيات	قيمة إحصائية الاختبار χ^2	القيمة الجدولية $(1, 0.05) \chi^2$	النتائج عند مستوى معنوية ٠.٠٥٪ وبدرجات حرية ١ درجة
الفرض الأول والثاني	٠.٣٤٢	٣.٨٤٢	غير معنوية

الفرض الثالث والرابع	٠.٥٢٤	٣.٨٤٢	غير معنوية
الفرض الخامس والسادس	٠.٩٣٣	٣.٨٤٢	غير معنوية

ويتبين من الجدول أن:

أ- بالنسبة للفرض الأول والثاني : قيمة إحصائية الاختبار χ^2 (٠.٣٤٢) أقل من القيمة الجدولية χ^2 (٣.٨٤٢) عند مستوى معنوية ٥٪ بالنسبة لعينتي الدراسة مما يعني عدم وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية في استجابات مفردات تلك العينتين فيما يتعلق بالفرض الأول والثاني لهذه الدراسة.

ب- بالنسبة للفرض الثالث والرابع : قيمة إحصائية الاختبار (٠.٥٢٤) أقل من القيمة الجدولية χ^2 (٣.٨٤٢) عند مستوى معنوية ٥٪ بالنسبة لعينتي الدراسة مما يعني عدم وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية في استجابات مفردات تلك العينتين فيما يتعلق بالفرض الثالث والرابع لهذه الدراسة.

ج- بالنسبة للفرض الخامس والسادس: قيمة إحصائية الاختبار χ^2 (٠.٩٣٣) أقل من القيمة الجدولية χ^2 (٣.٨٤٢) عند مستوى معنوية ٥٪ بالنسبة لعينتي الدراسة مما يعني عدم وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية في استجابات مفردات تلك العينتين فيما يتعلق بالفرض الخامس والسادس لهذه الدراسة.

وترتيباً على النتائج السابقة يتبين أن نتائج اختبارات تحليل التباين بين عينتي الدراسة تشير إلى عدم وجود فروق حقيقية بين متوسطات استجابات مفردات عينتي البحث فيما يتعلق بفروض الدراسة الأمر الذي يوفر الدليل الميداني على صحة فروض الدراسة السابق الإشارة إليها.

٤ - قياس علاقة الارتباط بين كل من (الدور الذي يلعبه المراجع في الحوكمة, وتنسيقه مع إدارة المراجعة الداخلية, وتنسيقه مع لجان المراجعة) للحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة باستخدام أسلوب **Pearson Rank Order Correlation Coefficient** :

يهدف هذا الجزء من الدراسة إلى محاولة التعرف على طبيعة واتجاه علاقة الارتباط بين كل من, الدور الذي يلعبه المراجع في الحوكمة, وتنسيق المراجع مع إدارة المراجعة الداخلية في الشركة محل المراجعة, وتنسيق المراجع مع لجان المراجعة في الشركة محل المراجعة, في الحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة في سورية.

وقد تمت الاستعانة في ذلك المقياس **Pearson Rank Order Correlation Coefficient** حيث تم قياس درجة الارتباط بين متغيرات المجموعات الثلاثة (أسئلة الاستبيان) والتي تختبر فروض الدراسة.

ويوضح الجدول التالي مصفوفة الارتباط بين كل من, الدور الذي يلعبه المراجع في الحوكمة, وتنسيق المراجع مع إدارة المراجعة الداخلية في الشركة محل المراجعة, وتنسيق المراجع مع لجان المراجعة في الشركة محل المراجعة, في الحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة في سورية.

الجدول رقم (٦) يبين علاقة الارتباط بين متغيرات الدراسة

الحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة في سورية	الدور الذي يلعبه المراجع في الحوكمة	تنسيق المراجع مع إدارة المراجعة الداخلية بالشركة محل المراجعة	تنسيق المراجع مع لجنة المراجعة بالشركة محل المراجعة
٠.٩٧٨+	٠.٨٧٧+	٠.٧٥٩+	

ويتبين من الجدول السابق وجود علاقة ارتباط طردي قوية بين كل من, الدور الذي يلعبه المراجع في الحوكمة, وتنسيق المراجع مع إدارة المراجعة الداخلية بالشركة محل المراجعة, وتنسيق المراجع مع لجنة المراجعة بالشركة محل المراجعة, في الحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة في سورية.

حيث بلغت قوتها بالترتيب (٠.٩٧٨+) , (٠.٨٧٧+) , (٠.٧٥٩+) , الأمر الذي يستدل معه على أهمية كل من ارتباط الدور الذي يلعبه المراجع في الحوكمة وتنسيقه مع إدارة المراجعة الداخلية ومع لجنة المراجعة في الحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة في سورية.

وترتيباً على النتائج السابقة فإنه يتبين أن نتائج الاختبارات الإحصائية على عينتي الدراسة تشير إلى توافر دليل ميداني من واقع محيط العمل المهني للمراجعة في سورية على صحة فروض الدراسة واتفاق نتائج الدراسة التحليلية مع نتائج التحليل الإحصائي في هذا المجال.

المبحث الثاني: الدراسة التطبيقية في البنك العربي - سورية

تأسس البنك العربي في عام ١٩٣٠, ومن ذلك التاريخ ومع مرور الوقت زادت نشاطات البنك المصرفية من خلال توسيع شبكة فروعها في مختلف أنحاء العالم, وأصبح البنك ينتقل بأدائه إلى مستويات جديدة من التميز والتفوق, وتم تعزيز موقع البنك وحضوره في الساحة المصرفية العالمية, والارتقاء بعملياته ونشاطاته ومستوى الخدمات المصرفية التي يقدمها لعملائه بالإضافة إلى تطوير وتعميق مفهوم العمل المصرفي وزيادة الانجازات الكبيرة لهذا البنك.

وغدا البنك العربي اليوم بيتاً للخبرة المصرفية العريقة، حيث يدير من مقره الرئيس في الأردن أكبر شبكة فروع مصرفية في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، ويتمتع بموقع متميز في أهم الأسواق المالية العالمية من خلال تواجده في ثلاثين دولة في خمس قارات حيث تنتشر مجموعة البنك العربي من خلال ٤٠٠ فرع في كل من الأردن، فلسطين، لبنان، سورية، السعودية، الإمارات، قطر، البحرين، عمان، اليمن، مصر، المغرب، الجزائر، تونس، ليبيا، السودان، سويسرا، ألمانيا، النمسا، بريطانيا، فرنسا، إيطاليا، إسبانيا، أمريكا، سنغافورة، الصين، كازاخستان، كوريا الجنوبية، استراليا، تركيا.

ودأب البنك العربي من خلال الأعوام القليلة الماضية على توسيع نطاق انتشاره وتعزيز تواجده العالمي لتقديم خدماته ومنتجاته المصرفية والحلول المالية المتنوعة لأكبر قاعدة من العملاء .

تأسس البنك العربي - سورية كشركة مساهمة وبأشر أعماله في ٢٠٠٦/١/٢ برأس مال قدره ١٥٠٠ مليون ليرة، وقد كان البنك العربي سورية أول مؤسسة مالية عربية ضخمة تستشعر التحولات الإصلاحية التي يشهدها الاقتصاد السوري والانفتاح الذي بدأه الاقتصاد السوري بالاتجاه العربي والخارجي، ويسعى البنك العربي من خلال تواجده في السوق السورية إلى المساهمة في خدمة الاقتصاد السوري من حيث تقديم الخدمات المصرفية المتقدمة التي راكمها عبر خبراته الطويلة في العمل المصرفي بالإضافة إلى المساهمة في ربط الاقتصاد السوري بالاقتصاديات الأخرى من خلال فروع البنك العربي المنتشرة في ٣٠ دولة في خمس قارات.

ويعد البنك العربي واحداً من أقوى الدعائم الأساسية للاقتصاد العربي من خلال شبكة فروعه ومؤسساته الممتدة في البلدان المختلفة ومئاته المالية، ويعمل البنك دائماً على تعزيز الرسالة التي أنشأ من أجلها وذلك عن طريق تمكين الروابط التجارية بين مختلف البلدان التي يعمل بها وتطوير منتجاته وخدماته المصرفية.

ويتبنى البنك العربي إستراتيجية واضحة تقوم على خدمة الاقتصاد وتطوير بيئة الأعمال من خلال تمويل عدد كبير من المشاريع في مختلف القطاعات التجارية والصناعية والسياحية والإنشائية والتعليمية والثقافية والنقل واستكشاف واستخراج الموارد والثروات الطبيعية في الكثير من الدول وحيثما تواجدت شبكة فروعه العالمية حيث قدم القروض لإنشاء مرافق البنية التحتية وإنشاء

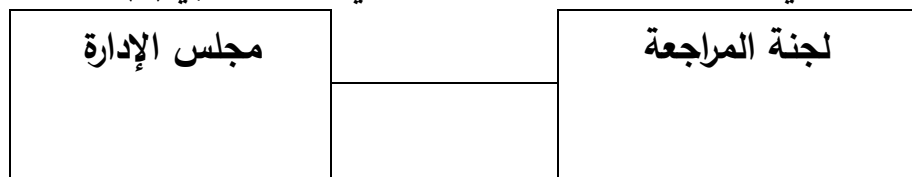
المشاريع الإسكانية والمعاهد العلمية والفنادق والجامعات والمدارس والمدرجات الرياضية والثقافية والصناعات الحيوية المختلفة وفي مقدمتها صناعة الغاز والحديد والصلب وصناعة الاسمنت والملاحة والنقل البحري والبتروكيماويات والأسمدة والفولاذ والألمنيوم والأخشاب والاسمنت والأدوية وإقامة السدود، كما ساهم في مشاريع إنتاج الطاقة وتوليد الكهرباء وتحلية المياه والاتصالات الهاتفية والمواصلات من طرق وسكك حديدية وموانئ ومطارات وشركات طيران.

ويصنف البنك العربي من ضمن أكبر المؤسسات المالية عالمياً، حيث منحته مؤسسة موديز تصنيفاً بدرجة A2 للمتانة المالية وبدرجة A3 للعملة الأجنبية على المدى الطويل، كما أكدت مؤسستا التصنيف الدوليتان فيتش وستاندر آند بورز على تصنيف البنك العربي طويل الأجل للعملة الأجنبية بمستوى A - مع مؤشر مستقر (١).

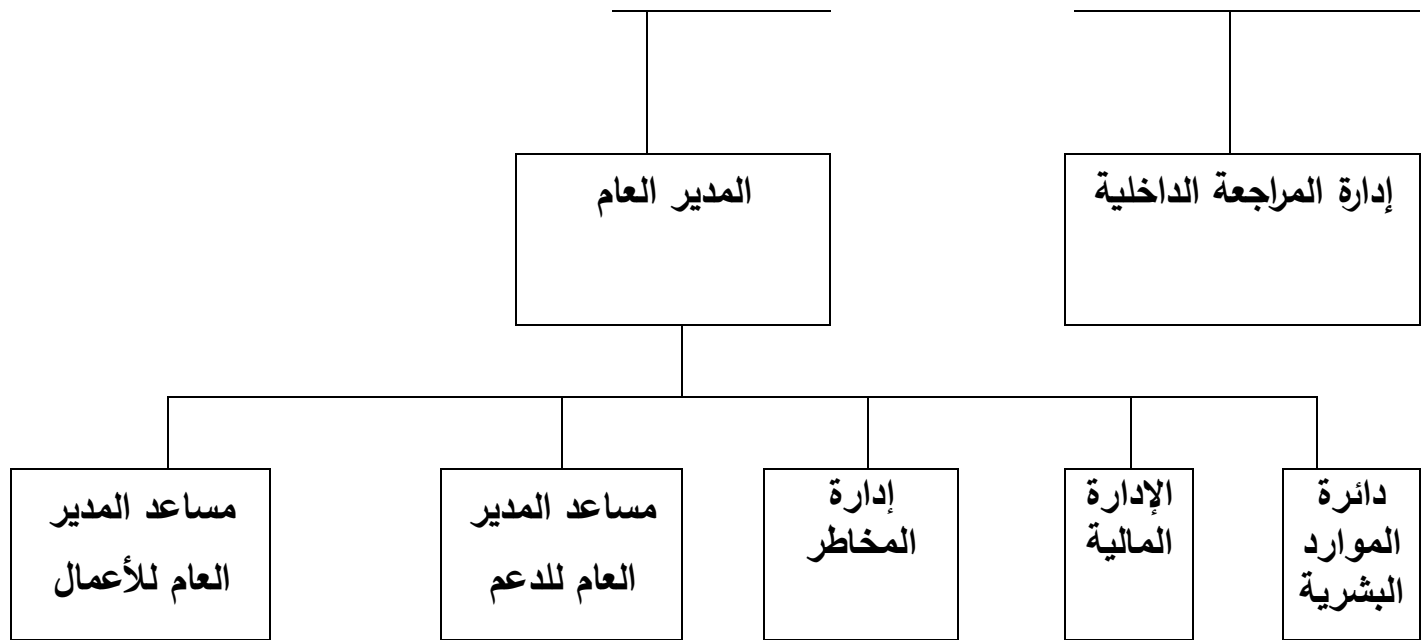
وفي نهاية عام ٢٠٠٩ أظهرت ميزانية البنك العربي تنامياً في مختلف بنودها حيث بلغ مجموع الأرباح قبل الضرائب وبعد المخصصات ١٠.٦١ (مليار وواحد وستون مليون دولار) مقارنة مع ٩٦٤ مليون دولار لنفس الفترة من عام ٢٠٠٨ أي بزيادة قدرها ٩٧ مليون دولار وبمعدل زيادة قدره ١٠٪.

وارتفع مجموع ودائع العملاء بنسبة ٢٧٪ ووصل إلى ٣١.٤٠ مليار دولار وارتفع مجموع التسهيلات الائتمانية بنسبة ١٦٪ ليصل إلى ٢٢.٥ مليار دولار وارتفع إجمالي الموجودات إلى ٤٥.٦٠ مليار دولار بنسبة زيادة مقدارها ١٩٪ (١).

وفيما يلي يعرض الباحث الهيكل التنظيمي للبنك العربي (٢):



١ - التقرير السنوي لعام ٢٠٠٩ - البنك العربي السوري.



أما إدارة المخاطر فتتولى إدارة المخاطر التالية:

- ١- مخاطر الائتمان
- ٢- مخاطر السيولة
- ٣- مخاطر السوق

يقوم البنك بالتعامل مع المخاطر وفقاً لأفضل المعايير والممارسات المصرفية، حيث تتم عملية إدارة المخاطر لأنشطة البنك عن طريق اللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة كلجنة إدارة المخاطر ولجنة المراجعة.

يؤمن هيكل نشاطات البنك والنموذج التشغيلي له ونظم الصلاحيات وفصل المهام والمسؤوليات فضلاً عن استقلالية إدارة المراجعة الداخلية مستوى عالي من إدارة المخاطر بأنواعها.

يتم تأمين حماية شاملة لأنظمة المعلومات وقواعد البيانات وفقاً للمعايير الدولية، وتتم مراقبة هذه الحماية بشكل مستمر، حيث أن لجنة الطوارئ لدى البنك لديها خطة شاملة للطوارئ والظروف

١- البنك العربي - سورية" أربعة سنوات في خدمة الاقتصاد الوطني"، مجلة الاقتصادي، ملحق خاص، ٢١ شباط ٢٠١٠.
٢- التقرير السنوي لعام ٢٠٠٩ - البنك العربي سورية.

الاستثنائية، وتتم المحافظة على قواعد بيانات بديلة وبشكل يمكن البنك من الاستمرار بالإدارة والتشغيل بالمستوى المطلوب في أصعب الظروف والأزمات.

وفيما يتعلق بمخاطر الائتمان يقوم البنك على فكرة الفصل التام ما بين عملية التقييم والدراسات الائتمانية وما بين عملية التسوية والبيع. كما يقوم على فكرة استقلالية وحدات الرقابة على الائتمان وكذلك إدارة وتوثيق وتنفيذ الائتمان. وهو ما يؤمن نظام متكامل للحد من مخاطر الائتمان. فضلاً عن انتهاج أسس تقييم للجدارة الائتمانية للجهات المقرضة تتوافق مع أفضل المعايير المصرفية المتعارف عليها. كما يشكل تنوع المحفظة وتوزيعها بين القطاعات والشرائح المختلفة دون حدوث تركيزات عاملاً إضافياً لإدارة هذه المخاطر بالإضافة للحصول على الضمانات العينية الكافية كالرهنات العقارية والكفالات المصرفية والودائع المجمدة.

فضلاً عن وجود نظام صلاحيات ولجان لإصدار الموافقات الائتمانية ورقابتها متدرج وضمن أكثر من مستوى.

إن مجلس الإدارة هو الجهة المسؤولة بشكل رئيسي عن إدارة مخاطر الائتمان أو التسليف ويوجد لدى المصرف جهات أخرى لها دور بإدارة مخاطر التسليف هي:

أ- قسم التسليف: وهو المسئول عن حسن تنفيذ سياسة التسليف الموضوعة من مجلس إدارة المصرف ومن مهامها:

١- تحديد سقف المبالغ التي يمكن منحها لكل مقترض.

٢- مراجعة الديون وتصنيفها وتكوين المؤونات المناسبة لها.

٣- التأكد من انسجام سياسة التسليف مع تعليمات وقرارات مجلس النقد والتسليف.

ب- إدارة المراجعة الداخلية: تقوم إدارة المراجعة الداخلية بمراقبة وتدقيق عملية إدارة المخاطر في المصرف للتأكد من توافقها مع السياسات الموضوعة.

أما مخاطر السيولة فيحرص البنك على إتباع سياسة صارمة حول احتفاظه بمستوى سيولة عالي. ويتم ذلك بتنسيق كامل ما بين الإدارة المالية ودائرة الخزينة ودوائر التسهيلات إضافة إلى وحدة

العمليات المركزية لمواجهة أية التزامات عند استحقاقها بارتياح تام وتتم الرقابة والإدارة لذلك عبر تقارير دورية كافية.

وبالنسبة لمخاطر السوق وفيما يتعلق بمخاطر المتاجرة بالعملات الأجنبية فهي تخضع لسقوف محددة وهذه الحدود صارمة تخفض من مخاطر أسعار الصرف إلى الحدود الدنيا. كما تقوم سياسة البنك على التعامل مع مخاطر أسعار الفائدة بحرص شديد تراقبها عن كثب وباستمرار.

- ومساعد المدير العام لشؤون الدعم يكون مسئولاً عن الأقسام التالية:

١- قسم السياسات والإجراءات ومنظومة الأعمال.

٢- قسم الرقابة على عمليات الفروع.

٣- قسم أنظمة المعلومات.

٤- قسم مركزية العمليات.

٥- قسم العقار والوحدة الهندسية.

٦- قسم اللوازم والمشتريات

- ومساعد المدير العام لشؤون الأعمال يتبع له الأقسام التالية:

١- قسم الشركات والمؤسسات المالية.

٢- قسم مراجعة الائتمان (الرقابة على الائتمان وتوثيق وتنفيذ الائتمان ومتابعة الائتمان).

٣- قسم الخزينة.

٤- قسم التجزئة والأفراد (الفروع والقنوات الالكترونية وتطوير المنتجات والتسويق)

- أما دائرة الموارد البشرية فهي تعمل على بناء كادر مصرفي مؤهل ومدرب وملتزم بأعلى المعايير المهنية والأخلاقية للوصول إلى الامتياز المؤسسي والتنظيمي وذلك عن طريق تطوير الكفاءات الحقيقية من رأس المال البشري وتزويدهم بفرص النمو والتجديد وإغناء تجربتهم المهنية بحيث يكونوا الشريك الاستراتيجي للبنك في تحقيق أهدافه والمتمثلة بمايلي:

١- تطوير الموظفين وتمييزهم عن طريق توفير البرامج التدريبية الداخلية والخارجية المناسبة.

- ٢- توفير بيئة وظروف عمل مثالية تزيد من قدرة الموظف على الإنتاج وتحفزه على الابتكار.
- ٣- تعزيز الولاء الوظيفي لدى الموظفين.
- ٤- تعزيز مبدأ تكافؤ الفرص الوظيفية قبل وبعد التوظيف.

وقد نجح البنك خلال السنوات الثلاثة الماضية في تحقيق هذه الأهداف بتميز، ونجح بأن يكون مؤسسة رائدة للتطوير والتأهيل البشري من خلال الاهتمام بقياس الخبرات والمهارات وتحديد الفجوات الموجودة فيها ومن ثم تطوير البرامج التدريبية والتأهيلية اللازمة لسد هذه الفجوات وتحسين الكفاءة، فقد أسس البنك برنامجاً رائداً للتطوير والتدريب المصرفي للعناصر الحالية والجديدة، حيث أقام العديد من الدورات التدريبية الداخلية وشارك في عدد من الدورات التدريبية الخارجية خلال عام ٢٠٠٩.

نتيجة للتوسع الكبير لأعمال البنك فقد ازدادت القوة العاملة بنسبة ١٠٤٪ في عام ٢٠٠٩ عن عام ٢٠٠٨ ومعظمهم من حملة الشهادات الجامعية والعليا، وهذا التطور الكمي والنوعي بأعداد الموظفين ألقى بمسؤولية كبيرة على إدارة البنك، إلا أن الإدارة قد نجحت في استقطاب وتدريب وتأهيل مجموعات جديدة من الموظفين لينضموا إلى العمل في المجال المصرفي. تم إطلاق عدد من الخدمات التي يقدمها البنك للأفراد وهي:

- ١- الخدمة المصرفية عبر الإنترنت.
- ٢- قرض تمويل السيارات الخصوصية.
- ٣- القرض الشخصي للموظفين الموطنة رواتبهم.
- ٤- خدمة تسديد فواتير الأجهزة الخلوية والانترنت عبر الرسائل النصية القصيرة (SMS).
- ٥- خدمة التحويل المالي من شخص لآخر باستخدام الرسائل النصية القصيرة (SMS).

- أما الإدارة المالية فمهمتها متابعة مالية للبنك داخلياً وخارجياً وتهدف إلى:

- ١- إعداد البيانات المالية للبنك.
- ٢- إعداد الموازنة التقديرية بالتعاون مع الدوائر المختلفة.
- ٣- متابعة الموازنة التقديرية وآلية تنفيذها.

٤- الرقابة على جميع الدوائر والأقسام من خلال التقارير اليومية.

٥- إعداد التقارير الخاصة بالبنك المركزي.

٦- المشاركة في وضع إستراتيجية البنك.

٧- تقديم التقارير الرقابية والمالية للإدارة العليا.

وقد تم افتتاح خمسة فروع جديدة للمصرف في خمسة محافظات خلال عام ٢٠٠٩ وزيادة رأس المال المدفوع ليصل إلى ٣٠٠٠ مليون ليرة سورية وفي الجانب المالي حقق البنك الأهداف التالية خلال عام ٢٠٠٩:

١- تحقيق عائد على متوسط حقوق المساهمين بنسبة ١٤٪.

٢- المحافظة على سيولة نقدية عالية بنسبة ٥٤.٨٪.

- ويحرص مجلس إدارة البنك العربي - سورية على تطبيق والالتزام بأعلى معايير الكفاءة المهنية في نشاطاته، ويعمل على وضع كافة التصورات ورصد الإمكانيات اللازمة لإنجاح أعماله والقيام بمسؤولياته المدرجة ضمن النظام الأساسي للبنك، وكذلك يدرك مجلس الإدارة أهمية الممارسة العملية لأنشطة ومهام الحوكمة المطلوبة منه لتحقيق الأهداف التي تم انتخابه من أجلها وحفاظاً على حقوق كافة الأطراف أصحاب المصالح (المساهمين والعاملين والمودعين والعملاء) وبنفس المستوى يدفع المجلس ومن خلال لجنة الحوكمة المنبثقة عنه باتجاه التنفيذ الناجح لقرارات وقواعد ومبادئ الحوكمة الصادرة عن مجلس النقد والتسليف وهيئة الأوراق والأسواق المالية وتلك الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD.

اللجان المنبثقة عن مجلس إدارة البنك العربي:

أولاً: لجنة الحوكمة:

يرأس اللجنة رئيس مجلس الإدارة وتضم ضمن أعضائها نائب رئيس مجلس الإدارة وعضوين منه .

ومن أهم صلاحيات ومهام لجنة الحوكمة مايلي:

١- المراجعة الدورية للقرارات والتعليمات التي تصدر من وقت لآخر عن الجهات الرقابية بخصوص قواعد وممارسات الحوكمة ورفع التوصيات إلى مجلس الإدارة في شأن التغييرات التي تراها ضرورية من أجل تطوير وتطبيق معايير وممارسات جديدة.

٢- الإشراف الكامل على عملية إعداد واعتماد دليل الحوكمة الخاص بالبنك.

٣- مراقبة تنفيذ ممارسات وقواعد ومبادئ الحوكمة في البنك ومدى التقيد بالقرارات والأنظمة والتعليمات الصادرة عن الجهات الرقابية.

٤- التوصية للمجلس بعدد وتشكيل وصلاحيات اللجان المنبثقة عن المجلس وكيفية الرقابة عليها.

٥- الفحص والقياس الدوري لأدوات الحوكمة في البنك وتطويرها.

٦- رفع درجة الوعي لدى أعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية وكافة العاملين في البنك حول قواعد ومبادئ الحوكمة وأهمية تطبيقها.

٧- وضع معايير وشروط للخبرات والمؤهلات والمهارات المطلوبة لعضوية مجلس الإدارة ولشغل منصب الرئيس التنفيذي بما في ذلك تحديد الوقت اللازم تخصيصه من العضو لأعمال المجلس.

٨- التوصية بالترشيح وإعادة الترشيح لعضوية مجلس الإدارة ولجان المجلس ولشغل منصب الرئيس التنفيذي وإلغاء العضوية، مع مراعاة القوانين والقرارات النافذة، آخذة بعين الاعتبار عدد مرات الحضور ونوعية وفعالية مشاركة الأعضاء في اجتماعات المجلس وتأديتهم لواجباتهم ومسؤولياتهم.

٩- التأكد من تناسب تشكيلة المجلس مع حجم المصرف وتعقيد عملياته.

١٠-تبنى معايير موضوعية لتقييم فعالية مجلس الإدارة ككل ومساهمة كل عضو من أعضاء المجلس وكل لجنة من لجانته وتقييم أداء المديرين التنفيذيين.

١١-التأكد من حصول أعضاء مجلس الإدارة على التدريب والتأهيل المستمر, من خلال برامج تصمم لهذا الغرض, لمواكبة التطورات الحديثة في صناعة الخدمات المالية, وتوفير معلومات حول بعض القضايا الهامة في المصرف لأعضاء مجلس الإدارة.

١٢-وضع شروط ومعايير تعيين المديرين التنفيذيين وتقييم أداءهم.

١٣-التوصية لمجلس الإدارة بعزل أي مدير تنفيذي إذا ثبت عدم فاعليته وتقصيره في أداء واجباته ومسؤولياته.

١٤-إجراء المراجعة السنوية للشروط المطلوبة لعضوية مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي لضمان الالتزام بأحكام القوانين والأنظمة والتعليمات النافذة.

١٥-ضمان وجود سياسات واضحة للمكافآت والتعويضات والرواتب وأي منافع أخرى لأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين تتناسب مع خبراتهم ومؤهلاتهم يصادق عليها من قبل مجلس الإدارة وتراجع سنوياً من قبل اللجنة.

١٦-الاجتماع مع مدير الموارد البشرية مرة على الأقل خلال العام للتأكد من وجود كفاية وعدالة ووضوح آلية التعيين والتقييم للعاملين وسياسة التدريب والتأهيل المستمر بما يضمن استقطاب أشخاص مؤهلين للعمل في المصرف والاحتفاظ بهم.

ثانياً: لجنة المراجعة:

يرأس اللجنة عضو مجلس إدارة وتضم عضوين من أعضاء مجلس الإدارة.

إن من أهم صلاحيات ومهام لجنة المراجعة ما يلي:

١-التوصية بتعيين مدير المراجعة الداخلية ونقله وعزله وتحديد تعويضاته وتقييم أدائه.

٢-سلطة الاتصال المباشر مع المراجع الخارجي، والاجتماع معه مرة على الأقل سنوياً وتشمل مسؤوليات لجنة المراجعة في هذا المجال على:

أ-التوصية إلى مجلس الإدارة بخصوص تعيين وعزل المراجع الخارجي وتحديد تعويضاته وتقييم أدائه.

ب- تقييم موضوعية واستقلالية المراجع الخارجي.

ج- مراجعة خطاب التعيين وقبوله.

ء- إقرار إمكانية تقديم المراجع الخارجي لخدمات أخرى غير المراجعة الدورية وضمان عدم تأثير ذلك على الرأي المستقل للمراجع الخارجي.

هـ- مراجعة نتائج تقارير المراجع الخارجي وتقارير السلطات الرقابية والتأكد من أنه قد تم اتخاذ الإجراءات اللازمة بشأنها.

٣-مراجعة مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة ومدى التقيد بسياسات المصرف ونظامه الداخلي.

٤- عقد اجتماعات دورية مع المراجع الخارجي مرة على الأقل خلال العام ومرتين على الأقل مع المراجع الداخلي، كما يحق للمراجع الداخلي والخارجي طلب الاجتماع مع لجنة المراجعة حين تقتضي ضرورة العمل ذلك.

٥- سلطة الحصول على أي معلومات في سبيل ممارسة عملها، ودعوة أي من الأشخاص ذوي الخبرة أو الاختصاص لحضور الاجتماعات للاستئناس برأيه، ودعوة أي عضو من أعضاء مجلس الإدارة أو الإدارة التنفيذية لحضور اجتماعاتها، ويدعى مدير المراجعة الداخلية لحضور اجتماعات لجنة المراجعة.

٦-مراجعة البيانات المالية الدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة والتوصية بشأنها لمجلس الإدارة، ومتابعة القضايا المحاسبية ذات الأثر الجوهري على البيانات المالية، وذلك بهدف ضمان عدالة وشفافية التقارير المالية.

٧-تقييم فعالية وكفاية نظم الضبط والرقابة الداخلية, وتشمل مسؤولية اللجنة في هذا الخصوص ما يلي:

أ-تقييم فعالية وكفاية وظيفة المراجعة الداخلية والتأكد من الالتزام بالتعليمات النافذة الصادرة عن الجهات ذات العلاقة.

ب-تقييم فعالية وكفاية نطاق وبرامج المراجعة الداخلية.

ج-مراجعة نتائج تقارير المراجعة الداخلية والتأكد من أنه قد تم اتخاذ الإجراءات اللازمة بشأنها.

ء - مراجعة وإقرار خطط المراجعة المقترحة من المراجع الداخلي.

ثالثاً: لجنة إدارة المخاطر:

يرأس لجنة إدارة المخاطر عضو مجلس إدارة وتضم عضوين من أعضاء مجلس الإدارة.

إن من أهم صلاحيات ومهام اللجنة مايلي:

١- مراجعة سياسات وإستراتيجيات إدارة المخاطر لدى البنك قبل اعتمادها من المجلس.

٢- ضمان توفر الموارد البشرية الكافية لإدارة المخاطر, وضمان استقلال موظفي إدارة المخاطر عن الأنشطة التي ينجم عنها تحمل المصرف للمخاطر.

٣- مراجعة الهيكل التنظيمي لإدارة المخاطر ووضع توصيات بشأنه قبل اعتماده من قبل مجلس الإدارة.

٤- مراجعة التقارير الدورية حول طبيعة المخاطر التي يتعرض لها وحجمها.

٥- رفع تقارير دورية إلى مجلس الإدارة وتقديم إحصائيات بخصوص المخاطر التي يتعرض لها المصرف والتغيرات والتطورات التي تطرأ على إدارة المخاطر.

٦- مراجعة وإبداء الرأي أمام مجلس الإدارة حول المخاطر والحالات الاستثنائية التي تطرأ عليها.

٧- مراقبة مدى التزام إدارة المخاطر بالمعايير والقرارات والتعليمات والمبادئ الموضوعة المتعلقة بمخاطر الائتمان ومخاطر السوق والمخاطر التشغيلية.

٨- عقد اجتماعات دورية مع إدارة المخاطر لمناقشة وتقييم المخاطر التي يتعرض لها المصرف وكفاية طرق معالجتها وتقديم التوصيات بشأنها.

أما فيما يتعلق بإدارة المراجعة الداخلية في البنك العربي فهي تتألف من مجموعة من المراجعين الداخليين يتزأسهم مدير المراجعة الداخلية، وتعمل هذه الإدارة ما بوسعها لتحسين كفاءة أنشطة البنك وتحسين قدراته التنافسية ومحاولة حل وتلافي المشكلات التي يتعرض لها البنك، مع محاولة تقديم التوصيات التي من شأنها العمل على إضافة قيمة حقيقية للبنك، كما تعمل إدارة المراجعة الداخلية على مراقبة ومتابعة وتقويم برامج ومشروعات التحسين المستمر التي وضعتها الإدارة العليا والتقارير عن مدى التقدم الذي تم إحرازه والتحقق من المنافع المترتبة ومدى مساهمة ذلك في إضافة قيمة حقيقية للبنك ومدى كفاية الموارد اللازمة لإنجاز مثل تلك المشروعات.

تقوم إدارة المراجعة الداخلية بالبنك العربي مع مجلس الإدارة ولجنة المراجعة لإدارة المخاطر وزيادة فعالية الرقابة الداخلية ككل، وذلك بتقييم والإسهام في تحسين إدارة المخاطر والرقابة وعمليات حوكمة الشركات ومبادئها باستخدام مدخل منظم ومنضبط حيث تتركز المراجعة الداخلية في البنك العربي على محور المراجعة على أساس إدارة مخاطر البنك، وهنا تقوم المراجعة الداخلية بتوفير

خدمات التقييم والتأكيد والخدمات الاستشارية الملائمة على أساس إدارة كافة أنواع المخاطر دون أن تتأثر استقلالية وموضوعية المراجعين الداخليين في البنك، وهذا يجنب البنك آثار وانعكاسات تلك المخاطر وبما يساهم بشكل إيجابي في نجاح إطار حوكمة الشركات في الحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة.

وتقوم إدارة المراجعة الداخلية بتقديم تقاريرها إلى لجنة المراجعة ولمجلس الإدارة عن مدى التزام البنك بأحكام القانون والقواعد المنظمة لنشاطه وكذلك عن مدى التزامه بقواعد ومبادئ الحوكمة وعن درجة كفاءة إطار أنشطة إدارة المخاطر لدى البنك، كما أن إدارة المراجعة الداخلية في البنك العربي تتبع للجنة المراجعة وهذا يوفر لها الاستقلال التنظيمي عن مجلس الإدارة حيث تقوم بمهامها ومسؤولياتها بالموضوعية والحياد اللازمين.

إن أعضاء إدارة المراجعة الداخلية في البنك العربي يتبعون برامج للتعليم المهني المستمر والبرامج التدريبية التي تساعدهم على فهم طبيعة نشاط البنك واكتساب الأساليب الحديثة للرقابة الداخلية.

وبناءً على ما سبق فقد قامت إدارة المراجعة الداخلية لدى البنك العربي بتقديم بعض الملاحظات واكتشاف بعض الأخطاء من خلال قيامها بأعمال المراجعة الداخلية خلال عام ٢٠٠٩ نعرض أهمها كما يلي:

١- إن مبلغ الإيجار المدفوع مقدماً هو مبالغ فيه حيث أن جزءاً منه يجب أن يعتبر مصروف إيجار عن عام ٢٠٠٩ لبعض فروع المصرف والسبب أنه تم البدء بقيد مصروف الإيجار حين افتتاح الفروع وليس فور توقيع عقود الإيجار.

تم الأخذ بهذه الملاحظة واتخاذ الإجراء التصحيحي اللازم بتعديل مصروف الإيجار حسب مبدأ الاستحقاق المحاسبي.

٢- فيما يتعلق ببند الأثاث فهناك خطأ في قيمة الأثاث وبالتالي فإن اهتلاك الأثاث غير صحيح وذلك لأنه تم اكتشاف فروق بين العدد حسب كشف المتعهد وبين العدد المستلم فعلاً في بعض الفروع.

لقد تم الأخذ بهذه الملاحظة وتصحيح قيمة بند الأثاث وتعديل اهتلاك الأثاث بناء على قيمة الأثاث الجديدة.

٣- لوحظ وجود خطأ في نسب الاستهلاك المطبقة على عدد من الموجودات الثابتة مما أدى إلى خطأ في مصروف الاستهلاك وذلك نتيجة عدم التنسيق بين الإدارة المالية وقسم المستودعات حيث يتم استخراج مواد من المستودع ولا يتم استهلاكها، ونتيجة لاعتماد نظام الموجودات الثابتة الجديد للانتقال من العمل اليدوي إلى العمل الآلي، ونتيجة لأن المسئول عن الإدخال والرقابة هو نفسه.

تم الأخذ بهذه الملاحظة والفصل بين عمليات الإدخال والرقابة وتعديل نسب الاستهلاك بحيث يصبح مصروف الاستهلاك صحيحاً.

٤- لم يتم استيفاء قيمة الطوابع القانونية المترتبة على عقود البيع والاستئجار للعقارات وهي أربعة بالآلف من القيمة.

تم معالجة ذلك وذلك بإجراء التسوية الضريبة.

٥- لوحظ لدى فرع طرطوس سداد رسوم كما يلي:

- أ) تم الصرف دون توقيع المدير العام أو من ينوب عنه.
- ب) لا يوجد مؤيدات وإيصالات ومرفقات للمبلغ المصروف.

لقد تم استكمال التوقعات اللازمة من قبل المدير العام وإرفاق الإيصالات والمرفقات اللازمة للمبلغ المصروف.

٦- فيما يتعلق بفرع حلب تم دفع بدل الإيجار بناءً على موافقة شفوية وعدم وجود إثبات خطي.

تم أخذ موافقة خطية كما تم الطلب من المؤجر الكتابة خطياً بأنه قبض المبلغ.

٧- لوحظ عدم تحميل ما يخص فرع أبو رمانة من المصاريف التالية الخاصة بالمبنى وهي: مصروف استهلاك المبنى، ومصروف المياه، والكهرباء، والهاتف، والرسوم الحكومية مما يؤدي إلى عدم قياس أداء ونتائج الفرع بشكل دقيق وتظهر أرباحه بشكل مبالغ فيه مقارنة بباقي الفروع التي تتحمل هذه المصاريف وتتعاكس ضمن نتائج أعمالها.

تم الأخذ بهذه الملاحظة وتحميل فرع أبو رمانة بهذه المصاريف.

٨- لوحظ عدم إجراء الجرد المادي لموجودات البنك في نهاية كل عام بغرض التحقق من الوجود الفعلي لأصول البنك وحمايتها.

لقد تم الأخذ بهذه الملاحظة حيث تم تشكيل لجنة مكونة من دائرة المشتريات، الدائرة المالية، دائرة أنظمة المعلومات، إدارة المراجعة الداخلية، بالإضافة لمشاركة المراجع الخارجي في عملية الجرد وتم إجراء جرد مادي للموجودات الثابتة وتم إجراء التعديلات المناسبة بناءً على نظام الجرد.

٩- لوحظ وجود مصاريف مدفوعة تخص الفترة في حساب مصروفات مدفوعة مقدماً ويتم تحويلها تدريجياً على أساس شهري كمصروف علماً أن هذه الآلية لا تتبع لكل المصاريف حيث أن أسس قيد المصاريف غير موحدة وهذا لا ينسجم مع المعايير المحاسبية.

تم الأخذ بهذه الملاحظة حيث تم وضع شروط للمصاريف التي يجب أن تخضع لمبدأ الاستحقاق الشهري مدققة من قبل المدير المالي وهي:

- أ- جميع المصاريف التي تزيد قيمتها عن ١٠٠ ألف ليرة.
- ب- المصاريف التي بطبيعتها تخدم فترة محددة خلال السنة المالية .

ويعتمد البنك مبدأ الاستحقاق الشهري لأنه يعد ميزانيات شهرية لأغراض تقييم أداء البنك شهرياً.

وفيما يتعلق بالمراجع الخارجي لدى البنك العربي فإن شركة ديلويت آند توتش العالمية هي شركة المراجعة التي تراجع حسابات البنك حيث قام مراجع الحسابات مندوب شركة ديلويت آند توتش بأعمال المراجعة وتدقيق القوائم الختامية لدى البنك وأبدى المراجع أثناء قيامه بأعماله مجموعة من الملاحظات التي تم تلافيها وتصحيحها بحيث أن قيام المراجع الخارجي بالتنسيق مع إدارة المراجعة الداخلية ومع لجنة المراجعة وقيامه بالتحقق من تطبيق نظام حوكمة الشركات ومبادئها أدى إلى تفعيل دور المراجعة الحوكمي في الحد من الغش والتلاعب والأخطاء ولتصبح القوائم الختامية أكثر مصداقية وموضوعية ومطابقة للواقع الفعلي وتتحقق فيها النزاهة والشفافية. وأبدى المراجع رأياً نظيفاً بأن القوائم الختامية للبنك خالية من الأخطاء الجوهرية.

وأهم الملاحظات التي أبداه المراجع الخارجي أثناء قيامه بمراجعة حسابات البنك والتي تم تلافيها هي ما يلي:

١- تم إدراج سلف السكن الممنوحة لموظفي البنك ضمن حساب المصاريف المدفوعة مقدماً وهذا مخالف لطبيعة هذا الحساب بالإضافة إلى أنه يجب فتح حساب لكل سلفة ممنوحة من أجل توفير الضبط والرقابة الكافية على هذه السلف.

تم الأخذ بهذه الملاحظة حيث أن تعليمات البنك المركزي لم تكن تسمح بمنح قروض شخصية للموظفين لذلك تم استخدام السلف لكن لن يتم منح سلف من الآن فصاعداً.

٢- لوحظ عدم التزام الدائرة المالية باقتطاع نسبة ضريبة الدخل المقررة على الشركات غير السورية التي تورد خدمات أو استشارات للبنك خلافاً للمادة (٦) من قانون ضريبة الدخل السوري مما يعرض البنك إلى تحمل مسؤولية دفع هذه الضرائب بالإضافة إلى الغرامات الواجبة.

تم الأخذ بهذه الملاحظة بحيث تم تسوية أية فروقات أو مبالغ ضريبية.

٣- إن رصيد مخصص المكافآت المستحقة يحوي على مبلغ يخص مكافآت المدير العام السابق حيث تم تدويره للعام الحالي بدلاً من عكسه نظراً لانتهاء الغرض منه.

تم عكس المبلغ المشار إليه بعد أخذ موافقة رئيس مجلس الإدارة على ذلك.

٤- يتم منح عدد من موظفي البنك سلفاً نقدياً لتسديد مصاريف متعلقة بالبنك والملاحظ أنه تم إبقاء هذه السلف بعهددة الموظفين لفترات تزيد عن شهر وقد تصل لشهرين مع العلم أن هذه المصاريف يفترض دفعها فوراً وتصفيتهما خلال فترة قصيرة جداً مع العلم أن قيمة هذه السلف كبيرة نسبياً وقيمة هذه السلفة غير محددة بسقف معين وليس هناك فترة زمنية قصوى لتصفية السلفة كما يلاحظ عدم فتح حساب سلفة مستقل ومفصل لكل موظف تمنح له سلفة حيث يتم فتح حساب سلفة إجمالي ويكتفى بإظهار مبلغ سلفة كل موظف على الإكسل دون تحديد تاريخ منح السلفة مما يتعذر متابعتها أصولياً ومحاكاة أسباب عدم أو التأخر في تصفيتهما.

تم الأخذ بهذه الملاحظة من حيث وضع آلية للمبالغ والفترة الزمنية وفتح حساب لكل موظف تمنح له سلفة بحيث يتم متابعتها.

٥- لوحظ أنه ضمن رصيد حساب مطلوبات أخرى متنوعة يوجد مبلغ يمثل مستحقات قديمة لصالح بنوك أخرى والتي كانت مشتركة في شبكة المصرف العقاري القديمة نتيجة مسحوبات عملاء البنك العربي من خلال أجهزة صرافات هذه البنوك لم يتم تسديد قيمتها للبنوك المعنية مما يتطلب ضرورة تسديدها سيما وأنه مر على بعضها فترة تصل لسنتين.

تم الأخذ بهذه الملاحظة ومتابعة الموضوع لسداد هذا المبلغ.

٦- وجد ضمن رصيد حساب مطلوبات أخرى متنوعة مبلغ تم قيده بناءً على طلب دائرة التسهيلات كأمانة مؤقتة لصالح عميل وبقي المبلغ دون متابعة ولم يتم تسويته على الرغم من مرور أكثر من عامين.

تم الأخذ بهذه الملاحظة ومتابعة الموضوع مع السيد معاون المدير العام للأعمال وسوف يتم تسوية المبلغ.

٧- لوحظ عدم وجود لجنة لاستلام المشتريات وذلك للتأكد من مطابقتها كمياً ونوعاً وأنها حسب المواصفات المتفق عليها فمثلاً تم استلام أجهزة حاسوب من قبل موظف منفرد في دائرة أنظمة المعلومات دون توفر أدنى مستوى للرقابة الثنائية كما أنه يجب أن تكون هذه اللجنة مستقلة عن لجنة المشتريات لتوفير الرقابة اللازمة.

تم الأخذ بهذه الملاحظة وتم تشكيل اللجنة المذكورة.

٨- لا يتم إعداد موازنات تقديرية لكل مركز عمل لكي يتم تتبع ومراقبة البنود الفعلية ومقارنتها مع البنود التقديرية ويكتفى بإعداد موازنة إجمالية لكافة مراكز العمل بحيث لا يمكن قياس أداء كل مركز عمل على حدا وتصويب انحرافه ومدى مساهمته في تحقيق أهداف البنك.

تم الأخذ بهذه الملاحظة بحيث سيتم إعداد موازنات تقديرية لكل مركز عمل.

٩- يتم الصرف للموردين نقداً بموجب كتب خطية دون التحقق من صحة توقيع المفوضين بقبض القيمة على هذه الكتب وعدم تحديد وظيفة الشخص الموقع ولا سيما وأن هؤلاء الموردين لا يملكون حساب لدى البنك.

تم الأخذ بهذه الملاحظة بحيث يتم التحقق من التفويض المرسل واستكمالها لكافة الوثائق المطلوبة ومحاولة استقطاب الموردين لفتح حسابات لدى البنك.

١٠- لوحظ عدم تدقيق قيمة فواتير الهاتف الخاصة بمراكز العمل المختلفة للتحقق من أنها استخدمت لأغراض رسمية وفصل المكالمات الشخصية وقيدها على حساب الموظفين حيث أنه هناك ارتفاع في قيمة فواتير الهاتف نتيجة المكالمات الخلوية والقطرية والدولية رغم عدم الحاجة إلى هذه المكالمات.

تم الأخذ بهذه الموافقة وتوجيه مدراء الدوائر لتحديد صلاحيات الاتصال الخلوي والقطري والدولي حسب تعليمات المدير العام حيث سيتم وضع رقم سري لكل موظف يحتاج عمله هذه الصلاحيات وذلك بالتعاون مع دائرة أنظمة المعلومات وبعد ذلك سيتم أخذ عينات من الفواتير للتدقيق والرقابة في أوقات مختلفة خلال العام.

١١- تم إضافة رسم الطابع على عقد شراء مبنى فرع حلب إلى تكلفة مبنى المزة بالخطأ بدلاً من إضافته لتكلفة مبنى فرع حلب.

تم الأخذ بهذه الملاحظة وتصحيح المبالغ.

١٢- لوحظ وجود فروق في تكلفة مباني الفروع بين التكلفة المسجلة والتكلفة حسب المستندات وذلك لإدخال عدد من الكراسي الموجودة ببعض الفروع بالخطأ ضمن تكلفة المبنى.

تم الأخذ بهذه الملاحظة وتصحيح مبلغ تكلفة المباني.

١٣- إن مبنى فرع القصاع وحمص هي مستأجرة لمدة ١٥ سنة ونتيجة لبدلات إيجارها المرتفعة تم اعتبارها كمباني مملوكة للبنك وهذه معالجة محاسبية خاطئة لأنه يحق للمالك بعد مرور ١٥ سنة عدم تمديد العقد لذلك يجب معاملتها على أساس الملكية المؤقتة مما يتطلب معه تعديل الاستهلاكات.

تم الأخذ بهذه الملاحظة وتعديل مصروف الاستهلاك ومخصص الاستهلاك.

١٤- بموجب قانون العمل فإنه يحق للموظف مكافأة نهاية الخدمة والملاحظ عدم أخذ مخصص لأغراض مكافأة نهاية الخدمة والتحوط لأية مكافآت من المحتمل دفعها بالمستقبل.

تم الأخذ بهذه الملاحظة وتشكيل مخصص مكافأة نهاية الخدمة.

١٥- لوحظ قيد مبلغ على حساب نفقات الهاتف علماً أن الفواتير تخص العام السابق وهذا يخالف مبدأ الاستحقاق.

تم الأخذ بهذه الملاحظة وتصحيح مبلغ نفقات الهاتف.

١٦- تم تنفيذ كافة الأعمال المتعلقة بتجهيز فروع البنك من خلال الاستعانة بمقاول محدد دون استدراج عروض أسعار لشركات مقاولات أخرى وهذا يؤدي إلى عدم الحصول على أسعار منافسة واعتماد أنسب بديل.

تم الأخذ بهذه الملاحظة واستدراج عروض أسعار.

١٧- لوحظ وجود عدد من الديون المتعثرة دون تصفيتها واحتساب مخصص ديون إزائها بحيث لا يتفق ذلك مع تعليمات مصرف سورية المركزي ومع سياسة البنك الائتمانية.

تم الأخذ بهذه الملاحظة وتشكيل المخصصات اللازمة.

المبحث الثالث: نتائج الدراسة والمقترحات والتوصيات

تزايدت أهمية مهنة المراجعة في الآونة الأخيرة، وبوجه خاص بعد تنامي، التوجه، بضرورة الالتزام، بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات، حيث تعتبر تلك المهنة بمثابة أحد المحاور الهامة، التي يركز عليها نجاح ذلك الإطار، في تحقيق أهدافه، غير أن هذه المهنة قد واجهت خلال السنوات الأخيرة، العديد من التحديات الهامة، مما أثمر عن توجيه الأدب المحاسبي، للاهتمام بدراسة كل من سبل تطوير مستوى أداء مراجعي الحسابات وسبل تطوير أساليب تقويم أدائهم وكذلك الدور الذي يلعبه هؤلاء المراجعين في حوكمة الشركات للحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة.

وهذا ما نجم وتبلور عن مشكلة الدراسة، في محاولة الوقوف على حقيقة الدور الذي تلعبه المراجعة في حوكمة الشركات بما في ذلك أثر التنسيق بين المراجعة الخارجية والداخلية في تعزيز الدور الحوكمي للمراجعة وكذلك أثر التنسيق بين المراجعة الخارجية ولجان المراجعة في تعزيز الدور الحوكمي للمراجعة في الحد من التلاعب في التقارير المالية المنشورة.

وسعيًا نحو تحقيق أهداف هذه الدراسة، فقد تناولت الدراسة استقراءً تحليلياً للدراسات التي اشتملت عليها أدبيات المحاسبة والمراجعة في مجال دراسة دور المراجعة في حوكمة الشركات للحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة وتم إجراء دراسة ميدانية على محيط العمل المهني في سورية من خلال استخدام قائمة الاستقصاء (الاستبيان) وتم تحليل البيانات من خلال استخدام مجموعة من الطرق والأساليب الإحصائية حيث تم اختبار فروض الدراسة، وقد تم التحقق من صحة هذه الفروض من خلال الدراسة الميدانية حيث أيدت نتائج التحليل الإحصائي هذه الفروض. كذلك تم

إجراء دراسة تطبيقية على البنك العربي في سورية والتي تم التوصل من خلالها إلى نتائج تتفق مع نتائج الدراسة الميدانية.

نتائج الدراسة :

هذا وقد خلص الباحث من دراسته إلى مجموعة من النتائج يتم إيرادها كما يلي:

١- توصل الباحث إلى توافر دليل ميداني من بيئة العمل المهني للمراجعة في سورية على وجود دور هام وإيجابي وفاعل للمراجع الخارجي في حوكمة الشركات للحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة.

٢- هناك اتفاق بين آراء مفردات كل من عينتي الدراسة محل التطبيق والتحليل حول أن المراجع الخارجي يلعب دوراً ايجابياً في الحوكمة للحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة في سورية.

٣- تم التوصل لدليل ميداني من بيئة العمل المهني للمراجعة في سورية على أن التنسيق بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي في الشركة محل المراجعة يعزز ويفعل ويقوي الدور الحوكمي للمراجعة في الحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة.

٤- تبين اتفاق آراء مفردات كل من عينتي الدراسة محل التطبيق والتحليل حول أن التنسيق بين المراجع الخارجي وإدارة المراجعة الداخلية في الشركة محل المراجعة يؤدي إلى تعزيز وتفعيل الدور الحوكمي للمراجعة في الحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة في سورية.

٥- هناك دليل ميداني من بيئة العمل المهني في سورية، على أن تتساق المراجع الخارجي مع لجان المراجعة في الشركة محل المراجعة يؤثر إيجابياً على الدور الحوكمي للمراجعة في الحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة.

٦- إن آراء مفردات كل من عيني الدراسة محل التطبيق والتحليل تقر بأن التساق بين المراجع الخارجي ولجان المراجعة في الشركة محل المراجعة يفعل الدور الحوكمي للمراجعة في الحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة في سورية.

٧- من خلال الدراسة التطبيقية على البنك العربي سورية تبين أن المراجع الخارجي يلعب دوراً إيجابياً في حكمة الشركات ويبدل العناية المهنية اللازمة لاكتشاف الأخطاء وحالات الغش والتلاعب بالقوائم الختامية.

٨- هناك تساق وتفاعل مستمر بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي في البنك العربي سورية وهذا ما يساعد كلا الطرفين على تعزيز دوره الحوكمي في اكتشاف الأخطاء والتلاعب بالتقارير المالية.

٩- إن وجود لجنة المراجعة في البنك العربي سورية وتتساق المراجع الخارجي معها يؤدي إلى تعزيز استقلاليته ويفعل من دوره الحوكمي للحد من الغش والتلاعب في القوائم المالية.

١٠- من خلال الدراسة الميدانية على بيئة العمل المهني في سورية والدراسة التطبيقية في البنك العربي/ سورية يتبين أن المراجع الخارجي يقوم بالتأكد من تطبيق مبادئ حكمة الشركات في الشركة محل المراجعة كما أن تساقه مع كل من المراجع الداخلي ولجان المراجعة يساعده على ذلك وهذا كله يسهم في تفعيل الدور الحوكمي للمراجعة في الحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة.

١١- هناك اتساق كبير في القوانين والتشريعات السورية الأخيرة مع قواعد ومبادئ حوكمة الشركات وكل ما يصدر عن سوق الأوراق المالية في سورية وهذا مؤشر ايجابي يؤدي إلى تبني هذه القواعد والمبادئ من قبل الشركات ويحفز المراجعين على التحقق من هذا التطبيق.

المقترحات والتوصيات :

واستناداً إلى نتائج هذه الدراسة فإن الباحث يوصي بما يلي:

١- يجب قيام جمعية المحاسبين القانونيين في سورية بتنظيم آليات مزاوله تلك المهنة وضرورة قيام المنظمة بتوفير دليل معايير الأداء المهني وتطبيقاتها والمداخل المهنية الحديثة وذلك كله في صورة الكترونية من خلال موقع مخصص لها على شبكة المعلومات لكي يكون هذا الموقع بمثابة مرجع مهني الكتروني خاضع للتحديث بصورة مستمرة.

٢- يؤكد الباحث على ضرورة إعادة هندسة مكاتب المراجعة بما يضمن الاستقلال المطلوب للمراجعين وتطوير سياسات إمداد هذه المكاتب بالقوى البشرية اللازمة، وكذلك قيام المراجعين ذوي الخبرة بتطوير القدرات المهنية للمراجعين الجدد.

٣- من الضروري بـمكان أن يوفر مجلس الإدارة للمراجعين حرية الاطلاع على الدفاتر والسجلات وكل ما يرونه مناسباً للقيام بعملهم بشكل أمثل.

٤- يجب أن يتمتع المراجعين بالتأهيل العلمي والخبرة العملية اللازمين للقيام بعملهم بكفاءة وفعالية لأن طبيعة أعمال المراجعة تحتاج إلى درجة كبيرة من الكفاءة والتخصص سيما في مجال حوكمة الشركات ومبادئها والإطلاع على أحدث الدراسات والأبحاث المتعلقة بها لكي تكون المراجعة صحيحة فاعلة وذات كفاءة في حوكمة الشركات والتحقق من تطبيق مبادئها للحد من حالات الغش والاحتيال والتلاعب واكتشاف الأخطاء في القوائم المالية. كما أنه يفضل أن يكون

المراجع من حملة الإجازة بالاقتصاد والتجارة - اختصاص محاسبة لأنه هو الاختصاص الأقرب إلى عمل المراجعين.

٥- يوصي الباحث بضرورة عقد برامج تدريبية للمراجعين بالتنسيق مع كليات الاقتصاد يحاضر فيها مدرسو المحاسبة والمراجعة، وهذا سيؤدي إلى التفاعل بين الأفكار الأكاديمية لدى المدرسون وبين الحالات العملية التي يقدمها المراجعين وإلى إثراء تلك الأفكار وحل المشكلات الميدانية.

٦- كما أنه من الممكن إجراء دورات تدريبية وتأهيلية خارجية بهدف تبادل الخبرات مع الغير مما ينعكس إيجاباً على جودة الخدمات المقدمة من المراجعين (إيفاد إلى المؤتمرات ودورات في جامعات ومؤسسات علمية خارجية).

٧- يقترح الباحث ضرورة إخضاع المراجعين إلى دورات مستمرة ومستدامة من التدريب والتأهيل للاطلاع على آخر المستجدات المهنية والعملية المتعلقة بحوكمة الشركات وبالمراجعة كأحد آلياتها وعلى أحدث الأساليب في تنفيذ برامج المراجعة في الحوكمة، بحيث يتبع المراجع برنامجاً تدريبياً وتأهلياً سنوياً بعدد من الساعات السنوية الإلزامية وذلك بالتعاون مع الوحدات الاستشارية المهنية ذات الاختصاص والصلة بمهنة المراجعة مما يؤدي إلى رفع كفاءتهم العلمية والعملية.

٨- إن التركيز في البرامج التدريبية يجب أن ينصب على النواحي العملية والنظرية للمراجعة ويراعي في نفس الوقت الجوانب السلوكية المتعلقة بالتعامل مع الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة.

٩- يشير الباحث إلى ضرورة قيام المراجعين بالاشتراك السنوي بالمجلات والدوريات العلمية المتخصصة في مجالات المحاسبة والمراجعة والمشاركة في الاجتماعات والندوات العلمية في تلك المجالات.

١٠- يقترح الباحث ضرورة إلزام الشركات بالإفصاح عن مدى تطبيق نظام حوكمة الشركات في التقارير السنوية وذلك بهدف تحقيق العدالة والأمانة في عرض البيانات المالية والحفاظ على حقوق المساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين.

١١- يجب أن تطبق إرشادات حوكمة الشركات الخاصة بحصر سلطة تعيين وعزل المراجع الخارجي والمراجع الداخلي بيد لجنة المراجعة وأن تتبع إدارة المراجعة الداخلية تنظيمياً وإدارياً مباشرة إلى لجنة المراجعة وأن يقدم المراجع الخارجي تقاريره لهذه اللجنة وإن هذا التناغم والتنسيق بين المراجع الخارجي والداخلي ولجنة المراجعة يفعل من دور المراجعة الحوكمي في الحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة.

١٢- يجب إلزام الشركات بتشكيل لجان مراجعة حيث تعتبر لجان المراجعة من أهم آليات حوكمة الشركات.

١٣- هناك ضرورة لتطوير القوانين بحيث تصبح أكثر ملائمة لتطبيق حوكمة الشركات وتشدّد العقوبات والغرامات على الشركات المخالفة للقوانين والتشريعات والنظم الخاصة بحوكمة الشركات.

١٤- زيادة الاهتمام والتعريف بأهمية حوكمة الشركات نظراً لدورها في خلق بيئة تسودها الثقة والمصداقية وإعداد تقارير مالية خالية من الأخطاء والغش والتلاعب وتنمية الوعي بدور الحوكمة في الشركة.

١٥- يقترح الباحث تعديل قانون الشركات في سورية بحيث يصبح عدد أعضاء لجنة المراجعة سبعة أعضاء على الأقل، حيث أنه كما رأينا في البنك العربي تتضمن لجنة المراجعة ثلاثة أعضاء من مجلس الإدارة لذلك فزيادة عدد أعضاء لجنة المراجعة يؤدي إلى زيادة عدد الأعضاء من غير أعضاء مجلس الإدارة فيها، وهذا يفعل من دور لجنة المراجعة فيها بحيث تساهم بالتنسيق مع المراجع الخارجي والمراجع الداخلي في تفعيل الدور الحوكمي للمراجعة في الحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة وتعزيز استقلالية كل من المراجع الداخلي والخارجي.

١٦- يقترح الباحث إلزام الشركات المساهمة بإعطاء صغار المساهمين حقوق أكثر بحيث يصبح للمساهمين المالكين لـ ١٠٪ من الأسهم الحق في أن يكون لهم ممثل في مجلس الإدارة وهذا يؤدي لحماية حقوق أقليات المساهمين وبالتالي تفعيل نظام حوكمة الشركات.

مراجع الدراسة

المراجع باللغة العربية

- ١- أبو زر عفاف اسحق، "استراتيجية مقترحة لتحسين فاعلية حوكمة الشركات في القطاع المصرفي الأردني"، أطروحة دكتوراه، إشراف الدكتور نعيم دهمش والدكتور أحمد جمعة، جامعة عمان العربية، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، الأردن ٢٠٠٦.
- ٢- أحمد، عاطف محمد، "دراسة اختبارية لأثار مراجعة الحسابات كأحد آليات حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة القاهرة، السنة الثالثة عشر، العدد الأول، مارس، (٢٠٠٣).
- ٣- البنك العربي - سورية "أربعة سنوات في خدمة الاقتصاد الوطني"، محلة الاقتصادي، ملحق خاص، ٢١ شباط ٢٠١٠.
- ٤- التقرير السنوي لعام ٢٠٠٩ - البنك العربي السوري.
- ٥- حسين عبيد، شحاتة السيد، "المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية ٢٠٠٦.
- ٦- حماد طارق عبد العال، "حوكمة الشركات (المفاهيم - المبادئ - التجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف"، الدار الجامعية، القاهرة، ٢٠٠٥ م.
- ٧- الخضير محسن أحمد، "حوكمة الشركات"، مجموعة النيل العربية، الطبعة الأولى، القاهرة، ٢٠٠٥.
- ٨- دهمش، نعيم وأبو زر، عفاف: "حوكمة الشركات وعلاقتها بالمراجعة ومهنة المحاسبة"، عمان، الأردن، (٢٠٠٣).
- ٩- ربحاوي مها، "الشركات المساهمة مابين الحوكمة والقوانين والتعليمات (حالة دراسية للشركات المساهمة العامة العمانية)" مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٤ - العدد الأول - ٢٠٠٨.
- ١٠- الشرع، عماد، "دور الحوكمة في تعزيز الثقة والمصادقية في التقارير المالية" - دراسة ميدانية على الشركات المساهمة الكويتية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، (٢٠٠٨).

- ١١- عبد الوهاب, علاء, " حوكمة الشركات وأثرها في الرقابة والتوجيه على الشركات المساهمة العمانية" دراسة ميدانية في الهيئة العامة لسوق المال مسقط - سلطنة عمان, مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد ٢٢- العدد الأول-(٢٠٠٦).
- ١٢- عبد الوهاب نصر ود.شحاتة السيد, "مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات, إسكندرية, الدار الجامعية, ٢٠٠٣.
- ١٣- عبد الوهاب نصر ود.شحاتة السيد, "مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال", الإسكندرية, الدار الجامعية, ٢٠٠٤.
- ١٤- عبد الوهاب نصر وشحاتة شحاتة السيد, " الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق رأس المال (الواقع والمستقبل), الدار الجامعية, الإسكندرية, ٢٠٠٥.
- ١٥- عبد الوهاب نصر و شحاتة شحاتة السيد, "مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات (في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة) " , كلية التجارة, جامعة الإسكندرية, الدار الجامعية, الإسكندرية, ٢٠٠٦.
- ١٦- القاضي حسين ودحدوح حسين, "مراجعة الحسابات (الأساسيات)", دمشق, ١٩٩٩م.
- ١٧- القاضي, حسين ودحدوح حسين وقريط عصام, " التدقيق الداخلي", كلية الاقتصاد, جامعة دمشق, مطبعة دار الكتاب, دمشق, ٢٠٠٧.
- ١٨- كراز شادي " كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية في سورية مع التطبيق العملي على المؤسسة العامة للتجارة الداخلية للمعادن ومواد البناء (عمران)", رسالة ماجستير في المحاسبة, إشراف د. عصام قريط, جامعة دمشق- كلية الاقتصاد - قسم المحاسبة, ٢٠٠٥.
- ١٩- لبيب, خالد محمد عبد المنعم, " القيمة المضافة, والتقويم المتوازن لأداء المراجعة الداخلية, في ظل إطار حوكمة الشركات (بالتطبيق على قطاع الأعمال المصري)", مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية - كلية التجارة - جامعة الإسكندرية, العدد الأول- المجلد الثالث والأربعون, مطبعة كلية التجارة, ٢٠٠٦.
- ٢٠- المرسوم التشريعي رقم ٥٥/ تاريخ ٢٠٠٦/١/١ قانون سوق دمشق للأوراق المالية, الفصل السابع, قواعد حوكمة الشركات المساهمة.

- ٢١- مركز المشروعات الدولية الخاصة، "بحثاً عن عضو جيد لمجلس الإدارة دليل لإرساء أسس حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين"، غرفة التجارة الأمريكية، واشنطن، ترجمة سمير كرم، ٢٠٠٣ م.
- ٢٢- مركز المشروعات الدولية الخاصة، دليل تأسيس حوكمة الشركات في الأسواق الصاعدة، واشنطن غرفة التجارة الأمريكية ٢٠٠٣.
- ٢٣- مصطفى محمد عبده محمد، "تأثير بعض آليات حوكمة الشركات على الأداء - دراسة تطبيقية على مصر"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية - العدد الأول المجلد الثالث والأربعون - آذار ٢٠٠٦ - مطبعة كلية التجارة.
- ٢٤- معاوية يوسف محمد الحسن وفاطمة أحمد محمد البشير، "تطوير وتفعيل حوكمة الشركات بالمصارف والمؤسسات المالية"، الإدارة العامة للرقابة المصرفية، السودان، تشرين الأول، ٢٠٠٥ .
- ٢٥- الممتاز، وآخرون، "مدى فعالية لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية" - دراسة ميدانية، بحث مقدم في مؤتمر المحاسبة الأول، الرياض، السعودية، (٢٠٠٢).
- ٢٦- المموشي، شاديا و أبو سمرة ندى، "حوكمة الشركات ودورها بتشكيل أسواق المال"، القاهرة، مصر، ٢٠٠٣.
- ٢٧- النودل، علي بن عبد الله "التوجهات الحديثة في أساليب المراجعة: شمولية الرؤى والإجراءات"، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، جامعة الملك سعود، الرياض، العدد الحادي والأربعون، ٢٠٠٥.
- ٢٨- الهيني: "تطوير نظام لحوكمة الشركات في الشركات المساهمة العامة الأردنية لتعزيز استقلالية مراجع الحسابات"، مجلة البنوك، العدد السادس، المجلد ٢٢، الأردن، ٢٠٠٤.
- ٢٩- الهيئة العامة لسوق المال، صدور مشروع القواعد المنظمة لعمل لجان المراجعة في الشركات المساهمة، سلطنة عمان، ٢٠٠٦.
- ٣٠- اليافي موفق، "الحوكمة الجيدة في مهنة المحاسبة"، الاتحاد العربي للمحاسبين القانونيين، لبنان، بيروت، ٢٠٠٣.
- ٣١- 2005 العدد التاسع، "حوكمة الشركات قضايا واتجاهات" www Cipe-arabia. Org .
- ٣٢- 2006، تشرين الأول، "أهمية حوكمة الشركات"، WWW. Hawkama.net .
- ٣٣- منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، "مبادئ حوكمة الشركات"، WWW.OECD.org.

المراجع باللغة الانكليزية

- 1-Abdel – khalek, 2002, " Research oportainities in Auditing "
- 2-Adalbert, w.,(1998), "Financial Development-Economic Growth and corporate Governance.
- 3-AICPA,SASNO60(1988).
- 4- AICPA: SAS 60,1988.SAS 78,1996.SAS 87, 1998.
- 5- AICPA, SPS, NO4,1974.
- 6-Andrei Shleifer and Robert Vishny,"A Survey of corporate Governance ", the journal of finance, Vol 11,No.2,June 1997.
- 7-Barca.Fabrizio,2005"on corporate governance in Italy Issues, Facts, and agency, " Bank of Italy.
- 8-Bedard , C.and karla M, , (2004) ,"Earnings Manipulation Risk and Auditor , s planning pricing Decisions" ,the Accountig Review,Vol.19,No.2.
- 9-Blackistion and Cralb, 2004, Bendigo 2004, "Audit Bank- corporate Governance policies," Committee charter.
- 10- Blackiston and crabb, 2004, "External auditor – selection and appointment ", corporate Governance policies , August 11.
- 11- Blugan, (2009) , " Auditing and corporate Governance ",journal of Accounting Horizons , Annual , vol 8.
- 12- Burnaby ,P. and susan H., (2004) ,"Trends in internal Audit strategies" , Internal Auditing, vol.19,No.3.
- 13-Cadbury, A, Report of the Committee on the financial Aspect of Corporate Governance chaired by Sir Adrian Codbury London, Gee and Co 1997.
- 14-Carcello,Josephv et al (1992),"Audit Quality Altributes: the perception of audit patners and financial statement users", Auditing: A journal of practice and theory.
- 15-Center for international private enterprise, Corporate Governance Concepts, 2003.
- 16-Cohen et al , " corporate governance and reporting Quality ", the journal of accountiy literature , 2004.
- 17-Cohen, j. Rand Hanno D. M. ,(2000),"Auditor, s Consideration of Corporate Gournance and Management Control philosophy in preplanning and planning Judgments", Auditing :A Journal of practice and Thevry.

- 18-Cornelius, P .R and Rogut , B.(ED) , (2003) , Corporate Governance and Capital flows in Global economy, oxford, the world Economic Forum.
- 19- Douglas R.Cormichael,the social Responsibility of the independent Auditor." Accountiny Horizons Vol 18,No.2June 2004.
- 20- Fana , (1980), "Agency problems and theory of the firm",Jornal of political Economy.
- 21-FASB, opinion No.28(1992).
- 22-Flnt, David, (1988)," Philology and principles of anditing," Macmillan Education, London.
- 23-Gansberghe,C.N.V,(2005),Internal Auditing in the public Sector, the Internal Auditor, (Avg),vol.62, No.4.
- 24-Hackenbrock, karl,(1993)"the effect of experience with different sized clients on auditor evaluation of fraudulent financial reporting indicators" , Auditing: A Journal of practice antheory,Vol.12,No1.
- 25-Hawakes L.C.and M.B.,(1995)"Total Quality management and the internal audit: Empirical Evidence",Managerial Auditing Journal,Vol10,No.1.
- 26-IFAC,ISA,No.120(1994).
- 27-IFAC.ISA, No,910(1994).
- 28- IIA, (2002),"Guidance for Internal Auditing," The Institnte of Internal Auditors Research Foundation, Floridas , (Aug).
- 29- IIA,(2004),"International Standards for the professional practice of Internal Aaditing", the Institute of Internal Auditions, Florida.
- 30-Iosco Recomends OECD principles of corporate Governance for Emerging markets, May 2002, OECD Site.
- 31- Jean,T(2001).,corporateGovernance",Econometrica 69,1january.
- 32-Jensen, Mc., and W.H., Meckling, (1976),"theory of the firm-Managerial Behavior-agency costs and ownership Structure" Jornal of financial Economics.
- 33-Joseph P.V.Fan and T.J.Wong ,(2004):"Do external auditors perform a Corporate governance role in emerging markets? Evidence from east Asia", journal of accounting research.
- 34-knapp,Michael C,(1985),"Audit confect: An empirical Study of the perceived ability of auditors to resist management pressure", the Accounting Review.

- 35-knapp,Micheal c, (1991),"Factors that Audit Committee members use as surrogates for audit quality",Auditing:A Journal of practice and theory,Vol.10,No1.
- 36-Laporta, R.,et al, (1997),"legal Determinants of External finance", the Journal of finance 52,July.
- 37- Lipton and lorsch , " stakeholder- Agency theory ", journal of Management Studies , vol 29 , NO2, 1992, p 131.
- 38-Lowgie, Z.,(1997),"corporate Governance, working paper, December.
- 39-low, R. , (2004), " the Effects of industry Specialization on Audit Risk Assessments and Audit planning Decision , the Accounting Review , jan, vol 79, Iss 1.
- 40-Macleod, A . and Bob o, (2005)," Achange of Focus , "the Internal Auditor, Aug, Vol.,62,N 4.
- 41-MCD aniel, Linda, (1990),"the effects of time pressure and audit program structure on audit performance", Journal of Accountng research, Vol.28,No.2.
- 42- Mitchell, (1996), " corporate finance and Governance",corolina Academic press.
- 43 -Monles,Robert and Nell Minow ,(2001),"corporate Governance", Blackweel , Business, Massachusetts.
- 44- OECDprinciples of corporate Governance, published by OEris, paris, 2004.
- 45- PCAOB,2004"An audit of internal control over financial reporting performed inconjunction with an audit of financial statement" Release No 1.www. pacaobus.
- 46-"policies of corporate Governance and Transparnecy in Emerging markets", Institute of international finance (IIF), February, 2002.
- 47-Pope &Tablot 2004. corporate governance Giddiness Queensland Cotton Holding,.
- 48- Rieger, J., (2002) " Second South Eastern Europe Corporate Governance Round Table, Transparency and Disclosure " World Bank , May.
- 49-schroeder, G, et al , 2001, " Accounting theory and Analysis text Cases and readings ",7 th ed , john wiley and sans.
- 50- Sham,T.,(1997),"corporate Governance:Its scope-concerns andtheories",Blackwood,Oxford.

- 51-shawver, T.A., (2005), "Knowledge Management: A Corporate Governance Tool", Internal Auditor, vol 20, No 4.
- 52-Sheifer, J. , and Vishny, H. , (1997) " Keeping Good company - A study of Corporate Governance in five Countries", New York , Oxford University.
- 53-Sin, S. C. , D., and M. Stein , (1990) "Audit Risk in a client portfolio context contemporary Auditing research.
- 54- Solomon, J. , (2004), " Corporate Governance and Accountability" , Form:
- 55-vanasco, R.R, et al , (1995)" Reporting on the entity, s control structure: An international perspective", Managerial Auditing Journal, vol 10, No 6.
- 56-William, J. E. T. AL , (2004), "implementation chief audit executives navigate uncharted waters managerial," auditing journal , Section 404, vol 19 No 9.
- 57-Williamson, Q , E., (1999), "the Mechanism of Governance ", Oxford University.
- 58- Williams, (1978), with reference to A. Berle and Means, (1933), "the modern corporate Governance and private property", New York , Macmillan,.
- 59-Wolfensohn , president of the World Bank , as quoted by an article in financial times , June 21, 1999.
- www . blue scope steel . com . External Auditor Selection and Rotation policy . . 60 -
- 61-WWW. Cipe. Com , corporate Governance Road to progress", Nermine Abulata, January , 2003.
- 62-WWW. encycogov . com , Matheeren, 2002
- 63 -. WWW. mhcinternational . com , Michael , H. , (July 2000) , "Corporate Social Responsibility"
- 64-Yeoh, E., and C., Jubb, (2001) "Governance and Audit Quality- is there an Association?", University of Melbourne, Australia, December.

الملحق

قائمة الاستقصاء (الاستبيان)

جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

تحية طيبة وبعد.....

تهدف هذه الاستبانة إلى اختبار فرضيات بحث مقدم لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة بعنوان:
(دور المراجعة في حوكمة الشركات للحد من التلاعب بالتقارير المالية المنشورة))
دراسة في سورية

إن الهدف من هذه الاستبانة هو جمع البيانات التي تخدم أهداف هذه الدراسة للوصول للنتائج وإعطاء المقترحات والتوصيات على مدى دقة قراءتكم لأسئلة الاستبانة وإجابتكم عليها من وجهة نظرکم، والباحث يقدر لكم تعاونکم، ويؤكد لكم أن هذه الدراسة قد صممت لأغراض البحث العلمي فقط، كما أن إجاباتکم ستعامل بسرية تامة، فضلاً عن أن القائمة لاتشتمل على أية بيانات تحدد شخصية القائم بالإجابة.

وأشکرکم على حسن تعاونکم وتفضلوا بقبول فائق التحية والتقدير والإحترام.

الباحث

شادي كراز

أولاً: المعلومات العامة:

تتضمن هذه الفقرة بعض الاستفسارات عن المعلومات العامة التي ستستخدم لأغراض الدراسة الميدانية.

يرجى وضع إشارة × أمام الخيار المناسب.

١ - الموقع الوظيفي:

- ☐ مراجع خارجي
- ☐ مراجع داخلي
- ☐ مدير مالي
- ☐ عضو مجلس إدارة

٢ - المؤهل العلمي:

- ☐ دكتوراه
- ☐ ماجستير
- ☐ دبلوم دراسات عليا
- ☐ إجازة جامعية
- ☐ معهد متوسط

٣ - عدد سنوات الخبرة في مجال مزاولة المهنة:

- ☐ من ٣٠ سنة وأكثر
- ☐ من ٢٥ سنة وأقل من ٣٠ سنة
- ☐ من ٢٠ سنة وأقل من ٢٥ سنة
- ☐ من ١٥ سنة وأقل من ٢٠ سنة
- ☐ أقل من ١٥ سنة

ثانياً: أسئلة الاستبانة:

يرجى وضع إشارة ✓ حول درجة موافقتك على كل سؤال من الأسئلة التالية:

رقم السؤال	السؤال	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق أبداً
١	يتأكد المراجع من أنه يتم الإفصاح الملائم عن أهداف الشركة محل المراجعة وعن عناصر المخاطر الجوهرية المتوقعة.					
٢	يقوم المراجع بالتحقق من كفاية الإفصاح عن مالكي أغلبية الأسهم وحقوق التصويت المرتبطة بهم.					
٣	يسعى المراجع للتأكد من وجود إفصاح ملائم عن مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين ومؤهلاتهم وكيفية اختيارهم ومدى استقلالهم.					
٤	يبدل المراجع جهده للتأكد من أنه يتم الإفصاح عن الأمور الجوهرية المتعلقة بالعاملين وغيرهم من أصحاب المصلحة بالشركة محل المراجعة.					
٥	يتحقق المراجع من كفاية الإفصاح عن هياكل وسياسات حوكمة الشركات وأسلوب تنفيذه بالشركة محل المراجعة.					
٦	يتأكد المراجع من أنه يتم إعداد المعلومات المحاسبية طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية .					
٧	يتحقق المراجع من مدى توفر قنوات لبث المعلومات تسمح بحصول المستخدمين على معلومات كافية وفي التوقيت المناسب وبتكلفة اقتصادية وبطريقة تتسم بالعدالة.					
٨	يتأكد المراجع من وجود إطار فعال للحوكمة في الشركة.					
٩	يتحقق المراجع من أنه يتم الإفصاح عن كافة البيانات المتعلقة بأمور الشركة، بما في ذلك الموقف المالي، الأداء، الملكية والرقابة على الشركة.					
١٠	يتحقق المراجع من كفاية الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين فيما يتعلق بالصفقات أو الأمور التي لها تأثير على الشركة.					

رقم السؤال	السؤال	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق أبداً
١١	يتأكد المراجع من أنه يتم الإفصاح الكافي عن هيكل رأس المال.					
١٢	يتحقق المراجع من وجود إفصاح عن إجراءات عمليات الاستحواذ والاندماج بشكل واضح وبطريقة شفافة وعادلة.					
١٣	يسعى المراجع للتحقق من أنه يتم الحفاظ على حقوق المساهمين الأساسية في الشركة محل المراجعة.					
١٤	يبدل المراجع جهده للتأكد من أنه يتم تحقيق المساواة في معاملة جميع المساهمين وحماية حقوق الأقلية من المساهمين من الممارسات الاستغلالية من جانب كبار المساهمين.					
١٥	يتأكد المراجع من أنه يتم الحفاظ على حقوق جميع أصحاب المصلحة بالشركة محل المراجعة وأنه يتم توفير المعلومات لهم بالوقت المناسب وبالكفاية المطلوبة.					
١٦	يتأكد المراجع من وجود آليات لمشاركة أصحاب المصلحة في تحسين الأداء وأنهم يستطيعون الاتصال بمجلس الإدارة بسهولة للدفاع عن حقوقهم تجاه التصرفات غير القانونية والمنافية لأخلاقيات المهنة.					
١٧	يبدل المراجع جهده للتحقق من وجود هيكل لحوكمة الشركات يؤثر إيجاباً على الأداء الاقتصادي الكلي ويرفع من مستوى الشفافية.					
١٨	يتأكد المراجع من أنه يتم تطبيق المتطلبات والإجراءات القانونية والرقابية التي تتوافق مع قواعد القانون وشفافيته والزاميته.					
١٩	يتحقق المراجع من تطبيق مبدأ حظر شراء أو تداول أو الاتجار بأسهم الشركة لحساب المطلعين على المعلومات الداخلية في الشركة.					
٢٠	يتأكد المراجع من أنه يتوفر هيكل فعال وكفاء لتوفير الاستمرارية بالشركة وحمايتها من الإغسار والتطبيق الفعال لحماية حقوق الدائنين.					
٢١	يقوم المراجع بالرقابة على حالات تعارض المصالح الخاصة بالمديرين وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين بما في ذلك سوء استخدام أصول الشركة وإحكام السيطرة عليها.					
٢٢	يتأكد المراجع من سلامة التقارير والنظم المحاسبية والمالية ونظام الرقابة الداخلية.					
٢٣	يقوم المراجع بالتحقق من كفاءة ممارسة الشركة لقواعد حوكمة الشركات وأنه يقترح إجراء التعديلات عند الحاجة.					

رقم السؤال	السؤال	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق أبداً
٢٤	يعمل المراجع بالتعاون مع إدارة المراجعة الداخلية للتحقق من أنه يتم الإفصاح الدقيق والكافي عن النتائج المالية والتشغيلية في الشركة محل المراجعة.					
٢٥	يعمل المراجع بالتنسيق مع إدارة المراجعة الداخلية للتأكد من أنه يتم الإفصاح عن الأمور الجوهرية المتعلقة بالعاملين وغيرهم من أصحاب المصلحة بالشركة محل المراجعة.					
٢٦	إن تنسيق المراجع مع إدارة المراجعة الداخلية يؤدي للتحقق من أن القوائم المالية تمثل بالفعل المركز المالي للشركة وأدائها في جميع المجالات الهامة.					
٢٧	يؤدي تنسيق المراجع مع إدارة المراجعة الداخلية للتأكد من أنه يتم الإفصاح الدقيق عن كافة البيانات المتعلقة بأمور الشركة، بما في ذلك الموقف المالي، الأداء، الملكية والرقابة على الشركة.					
٢٨	إن تنسيق المراجع مع إدارة المراجعة الداخلية يؤدي للتحقق من أنه يتم الإفصاح الكافي عن هيكل رأس المال بحيث يتمكن المساهمين من الحصول على قدر كافي من التحكم والرقابة.					
٢٩	يضمن تنسيق المراجع مع إدارة المراجعة الداخلية التأكد من وجود إفصاح عن إجراءات عمليات الاستحواذ والاندماج بشكل واضح وبطريقة شفافة وعادلة.					
٣٠	يؤدي التنسيق بين المراجع وإدارة المراجعة الداخلية للتحقق من أنه يتم الحفاظ على حقوق المساهمين الأساسية في الشركة محل المراجعة.					
٣١	يؤدي التنسيق بين المراجع وإدارة المراجعة الداخلية للتأكد من أنه يتم تحقيق المساواة في معاملة جميع المساهمين وحماية حقوق صغار المساهمين من الممارسات الاستغلالية من جانب كبار المساهمين.					
٣٢	يضمن تنسيق المراجع مع إدارة المراجعة الداخلية التحقق من أنه يتم الحفاظ على حقوق جميع أصحاب المصلحة بالشركة محل المراجعة وأنه يتم توفير المعلومات لهم بالوقت المناسب وبالكفاية المطلوبة.					

رقم السؤال	السؤال	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق أبداً
٣٣	يؤدي التنسيق بين المراجع وإدارة المراجعة الداخلية إلى ضمان هيكل فعال وكفاءة لتوفير الاستمرارية بالشركة وحمايتها من الإعسار					
٣٤	إن تنسيق المراجع مع إدارة المراجعة الداخلية يؤدي للتأكد من سلامة التقارير والنظم المحاسبية والمالية ونظام الرقابة الداخلية.					
٣٥	يؤدي التنسيق بين المراجع وإدارة المراجعة الداخلية للتحقق من كفاءة ممارسة الشركة لقواعد حوكمة الشركات وأنه يتم اقتراح إجراءات التعديلات عند الحاجة.					
٣٦	يضمن تنسيق المراجع مع إدارة المراجعة الداخلية الحصول على ضمان موضوعي يفيد بأن القوائم المالية خالية من التلاعب والتحريف وذات شفافية بحيث تزداد ثقة المستخدمين بها.					
٣٧	بما أن إدارة المراجعة الداخلية تغطي تدقيق جميع إدارات وأقسام الشركة وفروعها فإن تنسيق المراجع معها يمكنه من الحصول على مساعدات قيمة وهذا يفعل الدور الحوكمي للمراجعة.					
٣٨	إن التنسيق بين المراجع وإدارة المراجعة الداخلية يؤدي للحد من إتباع الإدارة لأساليب الغش والتزوير عن طريق التقدير والحكم الشخصي لتغطية ضعف الأداء ودعم مركزها وسمعتها.					
٣٩	يساعد تنسيق المراجع مع إدارة المراجعة الداخلية في تقييمه لإمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية وبالتالي تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق ومستويات الاختبار وأساليب اختيار العينات وإجراءات المراجعة وإعداد التقارير.					

رقم السؤال	السؤال	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق أبداً
٤٠	يؤدي التنسيق بين المراجع ولجنة المراجعة إلى التأكد من وجود إفصاح ملائم عن أهداف الشركة وعن عناصر المخاطر الجوهرية المتوقعة.					
٤١	إن تنسيق المراجع مع لجنة المراجعة يؤدي للتحقق من كفاية الإفصاح عن مالكي أغلبية الأسهم وحقوق التصويت المرتبطة بهم.					
٤٢	يضمن تنسيق المراجع مع لجنة المراجعة التأكد من وجود إفصاح ملائم عن مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين ومؤهلاتهم وكيفية اختيارهم ومدى استقلالهم.					
٤٣	يمكن تنسيق المراجع مع لجنة المراجعة من التحقق من كفاية الإفصاح عن هياكل وسياسات حوكمة الشركات ومضمون قانون حوكمة الشركات وأسلوب تنفيذه بالشركة محل المراجعة.					
٤٤	يؤدي تنسيق المراجع مع لجنة المراجعة للتحقق من توفر قنوات لبث المعلومات تسمح بحصول المستخدمين على معلومات كافية وبالوقت المناسب وبتكلفة اقتصادية وبطريقة تتسم بالعدالة.					
٤٥	يضمن التنسيق بين المراجع ولجنة المراجعة التأكد من أنه يتوفر إطار فعال لحوكمة الشركات .					
٤٦	إن التنسيق بين المراجع ولجنة المراجعة يؤدي للتحقق من كفاية الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين فيما يتعلق بالصفقات أو الأمور التي لها تأثير على الشركة.					
٤٧	إن تنسيق المراجع مع لجنة المراجعة يؤدي للتأكد من وجود آليات لمشاركة أصحاب المصلحة في تحسين الأداء وأنهم يستطيعون الاتصال بمجلس الإدارة بسهولة للدفاع عن حقوقهم تجاه التصرفات غير القانونية والمنافية لأخلاقيات المهنة.					
٤٨	يؤدي تنسيق المراجع مع لجنة المراجعة للتحقق من وجود هيكل لحوكمة الشركات يؤثر إيجاباً على الأداء الاقتصادي الكلي ويرفع من مستوى الشفافية.					

رقم السؤال	السؤال	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق أبداً
٤٩	إن تنسيق المراجع مع لجنة المراجعة يؤدي للتحقق من أنه يتم تطبيق المتطلبات والإجراءات القانونية والرقابية التي تتوافق مع قواعد القانون وشفافيته والزاميته.					
٥٠	يؤدي التنسيق بين المراجع ولجنة المراجعة للتحقق من تطبيق مبدأ حظر شراء أو تداول أو الاتجار بأسهم الشركة لحساب المطلعين على المعلومات الداخلية في الشركة.					
٥١	إن تنسيق المراجع مع لجنة المراجعة يؤدي للرقابة على حالات تعارض المصالح الخاصة بالمديرين وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين بما في ذلك سوء استخدام أصول الشركة وإحكام السيطرة عليها.					
٥٢	يضمن التنسيق بين المراجع ولجنة المراجعة التحقق من أنه يتم الحفاظ على حقوق جميع أصحاب المصلحة بالشركة بما فيهم المساهمين وحماية صغار المساهمين من الممارسات الاستغلالية من جانب كبار المساهمين.					
٥٣	يفعل تنسيق المراجع مع لجنة المراجعة من عملية التحقق من وجود إفصاح عن إجراءات عمليات الاستحواذ والاندماج بشكل عادل وبطريقة شفافة.					
٥٤	إن التنسيق بين المراجع ولجنة المراجعة يؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وبالتالي تفعيل الدور الحوكمي للمراجعة.					
٥٥	إن التنسيق بين المراجع ولجنة المراجعة يؤدي إلى تحديد العوامل التي يمكن أن تقود لإعداد تقارير مالية احتيالية وتقييم خطر إعداد هذه التقارير وهذا يدعم الدور الحوكمي للمراجعة.					
٥٦	إن تحقق لجنة المراجعة من استجابة إدارة الشركة لتوصيات المراجع وسعيها لإلغاء أية ضغوط عليه من قبل الإدارة يعزز من الدور الحوكمي للمراجعة.					
٥٧	تعتبر لجنة المراجعة وسيلة لتحسين الاتصال بين المراجع ومجلس الإدارة مما ينعكس إيجاباً على الدور الحوكمي للمراجعة.					

ABSTRACT

The role of auditing in the corporate governance to limit manipulation of published financial reports study in Syria

The great importance to The role of auditing in the corporate governance in the recently years appeared according to the various advantages that it makes in the company , by protecting the shareholders and stakeholders rights in limit manipulation of published financial reports and by provides the real and dependable information about all activities in the company to all sides that in relationship to company , so it helping them in taking the right and suitable decisions .

This search consists of tow sides: the first theoretical and the second practical.

The theoretical side discus the concept of corporate governance and The role of auditing in it from the books and studies that relating to the study subject.

Whereas practical side contains the data collecting and analyzing it, the questionnaire had been as a main tool to collect the data. In addition to study in Arabic bank of Syria.
