

اثر حوكمة الشركات على جودة اداء مراقب الحسابات أنموذج مقترح

المحاسب القانوني
رافد عبيد النواس

المستخلص

لقد كان للالزامات المالية والانهيارات المؤسساتية التي تعرضت لها الشركات العالمية ولا سيما الكبيرة منها والمدرجة في اسواق المال في دول عديدة من العالم الاثر السيء الذي انعكس في صعوبة جذب رؤوس الاموال الكافية من المستثمرين، وذلك نظراً لتكيد حملة الاسهم والمستثمرين فيها خسائر فادحة انعكست سلباً على مصداقية الشركات المستثمر فيها واسواق المال فضلاً عن توجه المستثمرين الى منافذ اخرى للاستثمار فيها.

ان كل ذلك دعى الى اجراء الدراسات والفحوصات بهدف كشف الاسباب وراء حدوث ذلك وقد كشفت تلك الدراسات والبحوث التي تم اجراؤها بان اغلب الاسباب كانت في حقيقتها بسبب القصور في جودة الاداء المهني سواء المحاسبي منها او التدقيقي، مما دعا الجهات المعنية الى التوصية باهمية مناقشة العديد من الجوانب ذات الصلة بوظيفتي التدقيق الداخلي والخارجي وكذلك العديد من المفاهيم في نطاق اطار متكامل لحوكمة الشركات والذي يستند على مجموعة من المفاهيم والدعائم والمبادئ الاساسية ذات الصلة.

تتمثل مشكلة البحث في الدور المطلوب من مراقب الحسابات ومدى قدرته في تحقيق التوافق بين معايير جودة الاداء ومبادئ حوكمة الشركات المتمثلة في الافصاح المحاسبي والشفافية والعدالة والمسؤولية وبالشكل الذي ينعكس في رفع كفاية وفاعلية ادائه.

وعليه فان هدف البحث يتمثل في بيان اثر حوكمة الشركات على جودة اداء مراقب الحسابات وذلك من خلال اقتراح انموذج متكامل يستند على مجموعة من المعطيات والمفاهيم والاهداف والمبادئ التي تتفاعل فيما بينها، مع بيان القيود التي تحكم الأنموذج المقترح.

ولغرض اختبار الفرضية الاساسية للبحث التي تمثلت " ان تحقيق التوافق ما بين مبادئ وقواعد السلوك المهني لمراقب الحسابات ومبادئ واهداف حوكمة الشركات ينعكس اثره على رفع جودة الاداء"، فقد تم التعرض في الجانب النظري منه الى المدخل المفاهيمي لحوكمة الشركات وبيان مفهوم واهمية وعناصر جودة اداء مراقب الحسابات.

ومن خلال استقراء تجارب الدول واستطلاع آراء ذوي الخبرة والاختصاص وبناءً على مجموعة من المعطيات فقد تم اقتراح انموذج لجودة اداء مراقب الحسابات في ظل حوكمة الشركات يأخذ في الاعتبار اهداف ومبادئ الحوكمة وبالتنسيق مع اهداف ومعايير ومبادئ وقواعد مهنة مراقب الحسابات وبالشكل الذي ينعكس اثره في رفع كفاية وفاعلية جودة اداء مراقب الحسابات.

لقد تم التوصل الى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات التي تركزت بالحاجة الى اطار متكامل لحوكمة الشركات ولجودة اداء مراقب الحسابات في ظلها فضلاً عن ايجاد مجلس او هيئة تتولى مهمة تشريع واصدار المعايير ذات الصلة.

Abstract

The research aims to:

- 1. Show the effect of corporate governance on the quality performance of certified public accountants through establish the concept and principles of corporate governance and the concepts, importance, standards of quality auditing.**
- 2. Forming a proposed framework for quality performance of certified public accountants under the corporate governance, which show the concepts objectives, principles, standards, and constraints of the proposed framework.**

The research in one aspect of it based on the study of theoretical background which re which relate to the subject beside the global experiments and opinions of the specialists to frame the proposed framework.

At the end of the research we had reached that there is an important need to establish a local central committee take the responsibility of manage and issue the standards and instructions which relate to the subject.

المقدمة

تعد جودة اداء مراقبي الحسابات ذات أهمية بالغة لما لها من تأثير على تطوير مهنة التدقيق والاسهام في زيادة ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير والقوائم المالية بالخدمات التي تقدمها مهنة التدقيق ولغرض تحقيق ذلك فلا بد من الاستناد على مجموعة من المعايير التي يمكن من خلالها الحكم على جودة الاداء.

وبالنظر لازدياد أعداد وأحجام الشركات وبمختلف أنواعها نتيجة للتطورات السريعة والمستمرة في دنيا الاعمال والتمثلة بالدرجة الاساس بعالمية الاعمال وتحرير الاسواق المالية وتبني الكثير من الدول مفهوم الاقتصاد الحر، فضلاً عن التقدم التكنولوجي والذي انعكس أثرها في زيادة المسؤوليات الملقاة على عاتق ادارات الشركات لتحقيق أهدافها بكفاية وفاعلية.

ويتم بواسطة حوكمة الشركات توجيه ورقابة الشركات وتحقيق الهيكلية اللازمة لتوزيع الواجبات والمسؤوليات من خلال تبني مجموعة محددة من المفاهيم والاسس النظرية اذ تعتمد حوكمة الشركات على مجموعة من العوامل التي تشمل احترام وحماية حقوق حاملي الاسهم وتحقيق العدالة واشراكهم في اتخاذ القرارات فضلاً عن توفير المعلومات بشفافية وبافصاح كافي وبالشكل الذي يمكن من خلاله التأكد من كفاية وفاعلية اداراتها وبما يمكن من مراقبة وتقويم ادائها.

وتأسيساً على ذلك فإن منهجية البحث تتمثل بـ :-

أولاً:- مشكلة البحث

تواجه مهنة مراقبة الحسابات العديد من التغيرات والتطورات السريعة والمستمرة والتي تشكل تحديات، وتتمثل مشكلة البحث في الدور المطلوب من مراقب الحسابات في ظل مبادئ حوكمة الشركات ومدى قدرته في تحقيق التوافق بين معايير جودة الاداء المطلوبة منه ومبادئ حوكمة الشركات المتمثلة بالافصاح المحاسبي والشفافية والعدالة والمسؤولية وبالشكل الذي ينعكس على رفع كفاية وفاعلية ادائه.

ثانياً:- أهمية البحث

تتجسد أهمية البحث من أهمية العلاقة والاثر ما بين حوكمة الشركات ومهنة مراقبة الحسابات وجودة الاداء، اذ ان حصول المدقق على ترخيص لمزاولة المهنة يعني التزاماً بالمعايير والمبادئ المتعارف عليها، وان عدم اتباعه لهذه المعايير والتي من ضمنها معيار رقابة الجودة من شأنه أن يعرضه الى العقوبات والجزاءات التي تقررها الهيئات المهنية.

فرضية البحث

يقوم البحث على فرضية أساسية مفادها (ان تحقيق التوافق ما بين معايير وقواعد السلوك المهني لمراقب الحسابات ومبادئ وأهداف حوكمة الشركات ينعكس أثره على رفع جودة اداء مراقب الحسابات).

هدف البحث

يهدف البحث الى بيان اثر حوكمة الشركات على جودة اداء مراقب الحسابات وذلك من خلال انموذج متكامل يستند على مجموعة من المعطيات والمفاهيم والاهداف والمبادئ التي تتفاعل فيما بينها مع بيان القيود التي تحكم الانموذج المقترح.

المبحث الاول - حوكمة الشركات - مدخل مفاهيمي

أولاً:- مفهوم وأهمية حوكمة الشركات

يعد الاقتصاد هو المحرك الاساسي لتطور وتقدم الدول واستقرارها. وان التعثر والفساد المالي والاداري تعد من الاسباب الرئيسية لانهيار الدول ونظامها المؤسساتي. ان التعثر المذكور ناجم من ضعف العلاقة بين العوامل المرتبطة بمهنة مراقبة الحسابات وطريقة عمل مراقبي الحسابات وضعف الرقابة المهنية وان اثار هذه العوامل متصلة بشكل أو باخر بالتحكم المؤسسي في الشركات.

لقد ازداد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وخاصة في اعقاب الانهيارات الاقتصادية والازمات المالية التي شهدتها دول شرق آسيا، وامريكا اللاتينية وانهيار الاتحاد السوفيتي في عقد التسعينات من القرن الماضي. وتعد منظمة (OECD) Organization For Economic Co- operation & Development من القرن الماضي. وتعد منظمة (OECD, 1999: 3) كما يعرفها (Cad) بوضوح كيفية ادارة منشآت الاعمال المالية والرقابة عليها. (bury, 1992:102.s) بانها النظام الذي يتم بواسطته توجيه ورقابة الشركة ويتفق مع وجهة النظر هذه (Cardon, 1998:42) اذ تعرفها هذه اللجنة في تقريرها الصادر عام 1998 في بلجيكا بانها (مجموعة من القواعد القابلة للتطبيق في مجال توجيه ورقابة الشركة) . ويرى (Williamson, 1999:18) في حوكمة الشركات بانها استراتيجية تتبناها الشركة في سعيها لتحقيق أهدافها الرئيسية من خلال منظور اخلاقي ينبع من داخلها باعتبارها ذات شخصية معنوية مستقلة وقائمة بذاتها ولها هيكل اداري ولديها أنظمة ولوائح وتعليمات داخلية بالشكل الذي يكفل تحقيق أهدافها بقدراتها الذاتية ودون تسلط أي فرد فيها وبالشكل الذي لا يضر بمصالح الاطراف الاخرى وتعرف ايضاً (بانها مجموعة النظم والاجراءات والاليات التي تصمم وتطبق من أجل حكم المؤسسات والشركات المساهمة على وجه الخصوص) وبعبارة اخرى فان مفهوم حوكمة الشركات يعد نقلة نوعية في مفهوم التحكم والسيطرة على الشركات بعيداً عن الفردية والمزاجية والعشوائية. وعليه فان حوكمة الشركات يعد نظاماً يرتكز على مجموعة من القواعد والمقومات الاساسية المتمثلة بالهيكل التنظيمي ونظام للادارة وبجميع وظائفها المتمثلة بالتنظيم والتوجيه والرقابة مع تحديد ذات العلاقة والمسؤوليات والصلاحيات. اذ ان كل ماتدور حوله حوكمة الشركات بالمعنى الواسع هو كيفية اقامة هيكل يسمح بقدر واسع من الحرية في نطاق احكام القانون كما تتضمن بعض التغييرات الرئيسية اتباع المعايير الدولية للشفافية والوضوح والدقة في القوائم المالية وبالشكل الذي يحقق أغراض المستفيدين منها.

ثانياً:- مبررات الاهتمام بحوكمة الشركات وأهدافها

يمكن القول بان أساس الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات يعود الى فضيحة (Watergate) في الولايات المتحدة الأمريكية والتي تبعها انهيار شركة (Pen Central Company) في السبعينات من القرن الماضي، الى جانب الكشف عن حالات عديدة من الرشاوى التي تقدمها منشآت الاعمال المالية العاملة في مجال التجارة الخارجية الى المسؤولين الاجانب والتي على أثرها تم اصدار قانون (Forigen Corpreat) في عام 1977، وعلى العموم فانه يمكن القول بان هنالك عوامل رئيسية للاهتمام بحوكمة الشركات تتمثل:-

1. الكوارث المؤسسية:- بسبب السيطرة والرقابة الضعيفة لمجالس الادارات ذات الاستقلالية الضعيفة، ولجان التدقيق غير الكفوءة وذات جودة اداء منخفضة، وضعف أنظمة الرقابة والتدقيق الداخلية والخارجية كل ذلك ادى الى انهيار وأفلاس عدد كبير من الشركات مثل (Xerox, Watergate, Anderson, Quest, Enron). اذ شهد الاقتصاد الأمريكي تضخماً بالارباح نتيجة مغالاة بعض الشركات الكبيرة في تصميم ارباحها بأكثر من (150%)، (دهمش واخرون، 2003: 7)، ان التلاعب هذا صاحبه عدم الالتزام بقواعد ومبادئ السلوك المهني واخلاقيات المهنة بل السعي وراء الحصول على المكاسب السريعة. اذ كانت شركة (Enron) الامريكية من ضمن الشركات التي اشتهرت افلاسها في كانون الأول من عام 2001 في الوقت الذي كان سعر السهم الواحد فيها (83) دولار (Sweeney & Vallavio, 2002: 8) ثم انخفض الى أقل من دولار، مما اثر على المستثمرين الذي اتخذوا قراراتهم بافتراض ان القوائم المالية المنشورة كانت صحيحة.

2. التغييرات في حصة ملكية الاسهم:- تعد قضايا حوكمة الشركات أكثر صراحة ووضوحاً لانشطة المستثمرين والمساهمين خاصة عندما اصبحت ملكية الاسهم في الشركات العامة أكثر تركيزاً في ايدي المستثمرين المؤسسين. في الجانب الاخر وعندما تكون ملكية اسهم الشركة أكثر انتشاراً بين مستثمرين آخرين فضلاً عن المستثمرين المؤسسين، فان قدرة هؤلاء المستثمرين للضغط على الشركة لتلبية طلباتهم تكون أقل، اذ انه ولغرض توفر حوكمة الشركات بشكل أفضل يجب تخفيض المخاطر التي تتعرض لها الشركات فضلاً عن تخفيض كلفة رأسمال الشركة.

3. البيئة القانونية:- تاتي أهمية حوكمة الشركات من الناحية القانونية للتغلب على سلبيات تنفيذ التعاقدات التي تتم بين جميع الاطراف ذات العلاقة بالشركة وبالشكل الذي يضمن حقوق كل طرف من الممارسات السلبية.

4. الفصل بين الملكية والادارة (التحكم) في الشركات المملوكة للجمهور، اذ يسعى المستثمرين الى استثمار رؤوس أموالهم في الشركات بجانب ان الكثير منهم ليس لديه الوقت أو الخبرة الكافية للادارة، مما يضطرهم الى الاستعانة بافراد خارجيين ذوي خبرة وكفاءة ادارية لاتجاز الاعمال الادارية الخاصة بالشركة.

ان العوامل المذكورة اعلاه شخّصت الحاجة الى الاهتمام والتأكيد على كفاءة العمليات التشغيلية. وتطبيق القوانين والتعليمات والقواعد واصدار المعايير والمبادئ الواجب اتباعها لغرض زيادة الثقة بالتقارير والقوائم المالية، فضلاً عن تخفيض مخاطر الشركات وكلفة رأس المال، واصداد تشريعات وقوانين لحوكمة الشركات.

ان حوكمة الشركات تلعب دوراً مهماً في تحقيق مجموعة من الأهداف التي يمكن ايجازها بالآتي:-

1. حماية حقوق المساهمين:- وذلك من خلال الاحتفاظ بسجلات لتثبيت ملكيتهم بالاسهم والشفافية بالمعلومات وتقديمها في الوقت المناسب، فضلاً عن ضمان حقوق المساهم بما في ذلك حق انتخاب أعضاء المجلس الادارة والحصول على حصة من الارباح السنوية.

2. تحقيق العدالة:- وتعني الاعتراف بحقوق جميع الاطراف ذات المصالح بالشركة وبالشكل الذي يضمن تحقيق العدالة والمساواة بين المساهمين سواء كانوا داخل أو خارج الشركة (البشير، 2006: 3).

3. حماية مصالح الاطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة:- وهذا ما يتطلب زرع روح الانتماء والولاء للمتعاملين مع الشركة وفي مقدمة ذلك العاملين بها.
4. توفير المعلومات ودعم سلامة قنوات الاتصال:- ان توفير المعلومات المفيدة ذات الخصائص المتمثلة بالدقة والملاءمة لجميع الاطراف ذات العلاقة بعمل الشركة كل ذلك يعكس سلامة وصحة التحكم المؤسسي في الشركة فضلاً عن سلامة أنظمة الرقابة الداخلية والخارجية وتطبيق القواعد والقوانين كلها تدعم حوكمة الشركات وبما ينعكس في سلامة اداء الشركة وكفاءته وفاعليته.
5. استراتيجية الشركة:- تنتهج الشركات مجموعة من الاستراتيجيات التي تستهدف من ورائها البقاء ضمن دائرة المنافسة وتحقيق الميزة التنافسية من خلال اضافة قيمة لها في القطاع أو السوق الذي تعمل به. إذ يتم من خلالها تحديد نقاط القوة والضعف في الشركة وفعاليتها مع الفرص والتحديات البيئية وبعتماد منهجية التحليل الاستراتيجي.
6. ادارة المخاطر المختلفة:- وذلك من خلال وجود ادارة كفاءة وفاعلة للمخاطر فضلاً عن وجود نظام للرقابة الداخلية يعمل بالتنسيق مع المراقب الخارجي. ان ما ذكر من أهداف للتحكم المؤسسي سيقبل اثره حتماً في تحسين الاداء الاقتصادي للشركة فضلاً عن الحفاظ ودعم السمعة الاقتصادية للشركة من خلال التمسك بمجموعة من المبادئ والقواعد الخاصة بالسلوك المهني وبجميع الوظائف الخاصة بالشركة. وتجدر الاشارة الى ان التطبيق الجيد لحوكمة الشركات يتوقف على توافر مستوى جودة مجموعتين من المحددات والمتمثلة بالمحذرات الخارجية المتعلقة بالمناخ العام للاستثمار في الدولة والذي يشمل القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي وعمل السوق، وكفاءة القطاع المالي بالاضافة الى المؤسسات الخاصة بالمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والتدقيق، إذ ان وجود هذه المحددات يتضمن تطبيق تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن ادارة الشركات وبالشكل الذي يمنع التعارض ما بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص، فضلاً عن المحددات الداخلية التي تشير الى القواعد والاسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتفويض الصلاحيات وتوزيع المسؤوليات بين الشركة.
- ثالثاً:- مبادئ حوكمة الشركات**
- ان الاهتمام المتزايد لمفهوم الحوكمة قد ادى الى زيادة حرص العديد من المؤسسات لدراسته وتحليله ومنها صندوق النقد والبنك الدوليين ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) وعموماً فان الحوكمة ينعكس اثرها في زيادة الثقة بالاقتصاد القومي وتعميق دور سوق المال وزيادة قدرته وكفاءته والحفاظ على حقوق الاقلية ودعم ونمو القطاع الخاص وخلق فرص عمل.
- وترجع أهمية حوكمة الشركات الى ان التطبيق الجيد لمبادئها سيساعد تحقيق ما ذكر انفاً أو تتضح أهمية المبادئ في مجال حوكمة الشركات باعتبارها تمثل الخطوط العامة التي تهدف الى تعزيز ودعم الادارة المنيبة على الاسس العلمية والعملية السليمة وكفاءة الاسواق المالية فضلاً عن استقرار الاقتصاد كله.
- وتعد الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة من الدول الرائدة في صياغة وتطوير مبادئ حوكمة الشركات، فضلاً عن الجهود المبذولة من قبل الدول الاوربية والاسيوية والمنظمات الدولية ذات الصلة.

لقد وضعت منظمة (OECD) مجموعة من المبادئ التي تعطي خمس اتجاهات والتي وافقت عليها حكومات الدول أعضاء المنظمة (فوزي، 2003، ورقة عمل رقم 83) تعطي هذه المبادئ خمس اتجاهات تتمثل ب:-

1. حقوق المساهمين:- وتشمل حقوق المساهمين على:-
 - أ. سلامة الاساليب الخاصة لتسجيل الملكية ونقلها أو تحويلها.
 - ب. الحصول على المعلومات المتعلقة بالشركة بصفة دورية ومنتظمة.
 - ج. المشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين.
 - د. انتخاب وعزل أعضاء مجلس الادارة.
 - هـ. الحصول على حصص من ارباح الشركة.
 - و. للمساهمين الحق في المشاركة والحصول على معلومات كافية من القرارات المتعلقة بالتغيرات الاساسية بالشركة مثل التعديلات في النظام الاساسي أو في مواد التأسيس، طرح أسهم اضافية واية تعاملات مالية غير عادية قد يسفر عنه بيع الشركة.
 - ز. ينبغي ان تتاح للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة والتصويت في الاجتماعات العامة من خلال تزويدهم بالمعلومات الكافية وبالوقت المناسب واتاحة الفرصة لتوجيه الاسئلة الى مجلس الادارة والتعويض لصفة شخصية أو بالانابة، فضلاً عن الإفصاح عن الهياكل والترتيبات الرأسمالية والسماح للجهات الرقابية بالعمل على نحو فعال ويتسم بالشفافية.
2. المعاملة المتكافئة للمساهمين:- ان اطار حوكمة الشركات يجب أن يتكفل تحقيق المعاملة المتكافئة للمساهمين كما ينبغي الاتاحة لهم بالحصول على تعويض فعلي في حال انتهاك حقوقهم وذلك من خلال:-
 - أ. معاملة المساهمين المنتمين الى نفس الفئة معاملة متكافئة كما ينبغي أن يحصلوا على المعلومات المتصلة بحق التصويت ولكل فئات المستثمرين وذلك قبل قيامهم بشراء الاسهم.
 - ب. يجب أن يتم التصويت بواسطة الامناء أو المفوضين بطريقة متفق عليها مع اصحاب الاسهم.
 - ج. ان تكفل العمليات الاجراءات المتعلقة بالاجتماعات العامة للمساهمين لمعاملة المتكافئة لكافة المساهمين.
 - د. منع تداول الاسهم بصورة لا تتسم بالأفصاح والشفافية.
 - هـ. ينبغي أن يطلب من أعضاء مجلس الادارة أو المديرين التنفيذيين الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم قد تتصل بعمليات أو مصالح الشركة.
3. دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:- يتطلب هذا المبدأ أن ينطوي اطار حوكمة الشركات الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح كما ينص عليها القانون، كما ينبغي عليه تشجيع تعاون الشركات وأصحاب المصالح في مجال خلق فرص العمل والتمويل المستمر للمشروعات القائمة .

وكما في أدناه:-

- أ. ينبغي أن يعمل اطار حوكمة الشركات على تأكيد الاحترام لحقوق أصحاب المصالح التي ينص عليها ويحميها والقانون.
 - ب. بما ان القانون هو الذي يحمي حقوق أصحاب المصالح لذا فانه ينبغي أن تتاح لهم فرصة الحصول على التعويضات في حال انتهاك تلك الحقوق.
 - ج. يجب أن يسمح اطار حوكمة الشركات بوجود اليات لمشاركة أصحاب المصالح تكفل بدورها تحسين كفاية وفاعلية الاداء.
 - د. حينما يشارك أصحاب المصالح في عملية حوكمة الشركات فانه يجب أن تتاح لهم فرصة الحصول على المعلومات المفيدة المتعلقة بتلك المهمة.
4. الإفصاح والشفافية:- يعتبر الإفصاح بشكل عام هو تقديم المعلومات التي تفيد في منع التضليل أما الشفافية فتشير الى وضوح نشاطات الشركة واداءها للجهات الخارجية، وبالنسبة الى الشركات ذات الحماية القانونية المتوازنة لحقوق حملة الاسهم يؤكد (Bushman & Others, 2004: 1168) على ان شفافية النشاطات والعمليات التي تقوم بها تلك الشركات تشكل أداة ضبط للمدراء وتفرض عليهم العمل بما ينسجم ومصصلحة حملة الاسهم بها، وان محدودية الشفافية في تلك الشركات يبرز أهمية حوكمة الشركات لتفادي مشاكل المخاطر الاخلاقية الناجمة عن الفجوة المعلوماتية بين المدراء وحملة الاسهم. وتعد الشفافية كما جاء في لجنة Cadbury وضمن المحددات الموضوعية بحكم الموقف التنافسي للشركات، الأساس للثقة الواجب توافرها بين الشركات من جهة وبين جميع الاطراف التي لها مصلحة فيها من جهة اخرى (Cadbury, 1992: 1.3.2). وفي مجال اطار حوكمة الشركات فانه ينبغي تحقيق الإفصاح الدقيق وفي الوقت الملانم بشأن كافة الوسائل المتصلة بتأسيس الشركة والتي من ضمنها الموقف المالي والاداء والملكية وأسلوب ممارسة السلطة وكما في أدناه:-
- أ. يجب أن يشمل الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بكل من :-
 - ❖ النتائج المالية والتشغيلية للشركة.
 - ❖ أهداف الشركة.
 - ❖ حصة الاغلبية من حيث المساهمة وحقوق التصويت.
 - ❖ أعضاء مجلس الادارة والمديرين المتميزين الرئيسيين والرواتب والمزايا الممنوحة لهم.
 - ❖ المسائل المادية المتصلة بالعاملين وغيرهم من اصحاب المصالح.
 - ❖ هياكل وسياسات حوكمة الشركات.
 - ب. ينبغي أعداد ومراجعة المعلومات وكذلك الإفصاح عنها باسلوب متفق ومعايير الجودة المحاسبية والمالية، كما ينبغي أن يفي ذلك الاسلوب بمتطلبات الإفصاح عن الامور غير المالية فضلاً عن متطلبات التدقيق والرقابة.
 - ج. وجوب الاضطلاع بعملية مراجعة سنوية من قبل مراقبي حسابات مستقل بهدف اتاحة التدقيق الخارجي والموضوعي للاسلوب المستخدم في أعداد وعرض القوائم المالية.
 - د. ينبغي أن تكفل قنوات توزيع المعلومات امكانية حصول مستخدمي المعلومات عليها في الوقت الملانم بالتكلفة الملانمة.

5. مسؤوليات مجلس الإدارة:- تشير المسؤولية الى انسجام العمليات كافة والقرارات المتخذة من قبل المسؤولين في الشركة والمنفذة لصالحها مع التشريعات والانظمة والتعليمات الصادرة من الجهات ذات الصلة (CMB, 2003: 6) ويرتبط بمفهوم المسؤولية مفهوم

المساءلة الذي تقضي للمحاسبة المسؤولين أو الذين يتخذون القرارات وكذلك المنفذون للاعمال في الشركة من تبعات اعمالهم ونتائج قراراتهم (خوري، 2003: 3).

لقد أكدت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) بأن يكون مجلس ادارة الشركة مسؤولاً بشكل اساسي عن مراقبة ادائها وتحقيق عائد مناسب لحملة الاسهم في الوقت الذي يمتع فيه (المجلس) تعارض المصالح كما يوازن الطلبات المتنافسة على الشركة من خلال ممارسة الاحكام الموضوعية والمستقلة (OECD) سيما وان صنع القرارات الصائبة يعد أمر ممكن فقط عندما يتحمل الاشخاص المسؤولين مسؤولية اتخاذ تلك القرارات اذ ان صنعها واتخاذها يكون فقط من قبل اولئك الذين يتحملون النتائج المترتبة عنها (Kopeiking, 2006: 20).

ان اطار حوكمة الشركات يجب أن يوضح الخطوط الإرشادية الاستراتيجية لتوجيه الشركات كما يجب أن يتضمن المتابعة الفعالة للادارة التنفيذية من قبل مجلس الادارة وأن تضمن مساءلة مجلس الادارة من قبل الشركة والمساهمين فيها وكما في أدناه:-

- أ. يجب أن يعمل أعضاء مجلس الادارة على أساس توافر المعلومات الكاملة وكذلك على اساس النوايا الحسنة وسلامة القواعد المظيفة، فضلاً عن العمل لتحقيق مصالح الشركة والمساهمين فيها.
- ب. أن يضمن مجلس الادارة تحقيق التوافق والانسجام مع القوانين النافذة وأن يأخذ بالاعتبار كافة اهتمامات أصحاب المصالح.
- ج. ينبغي على المجلس ان يعمل على تحقيق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين سيما وان قراراته ذات تأثيرات متباينة على مختلف فئات المساهمين.
- د. أن يقوم مجلس الادارة بمجموعة من الوظائف الاساسية والتي من أهمها:-
 - ❖ مراجعة وتوجيه استراتيجية الشركة وخطط العمل وسياسة المخاطر واداراتها فضلاً عن الموازنات ووضع أهداف للاداء وتقويمه ورقابته والاشراف على الاتفاق الرأسمالي وعمليات اخفاء وبيع الاصول الثابتة.
 - ❖ اختيار المسؤولين والمدراء التنفيذيين وتحديد رواتبهم والمزايا التي تمنح لهم ومتابعة ادنهم ومتابعة خطط الدوران الوظيفية.
 - ❖ مراجعة مستويات الرواتب والمزايا للمدراء التنفيذيين وأعضاء مجلس الادارة وضمان تحقيق الشفافية لعملية ترشيح واختيار اعضاء مجلس الادارة.
 - ❖ متابعة وادارة حالات تعارض المصالح المختلفة بالنسبة للمساهمين ومجلس الادارة والادارات التنفيذية والتي من أمثلتها اساءة استخدام اصول وممتلكات الشركة أو اجراء تعاملات لاطراف ذوي صلة.
 - ❖ ضمان سلامة ودقة التقارير المالية والمحاسبية للشركة والتي تتطلب وجود مراقب حسابات مستقل فضلاً عن وجود أنظمة للرقابة المالية المبينة على الأسس العلمية والعملية السليمة.
 - ❖ متابعة أنشطة حوكمة الشركات التي تعمل بها وفي ظلها مجالس الادارة واجراء التغييرات والتعديلات الضرورية.
 - ❖ الاشراف على عمليات الافصاح ونظم الاتصالات في الشركة.

هـ. تمكن مجلس الادارة من ممارسة عملية التقييم الموضوعي لشؤون الشركة وأن يجري ذلك بصفة خاصة وعلى نحو مستقل عن الادارة التنفيذية.

ويجدر الاشارة الى انه يتعين على مجلس الادارة النظر في امكانية تعيين عدد كاف من الاعضاء غير التنفيذيين ذوي القدرة على التقييم المستقل للأعمال حينما تكون هناك احتمالية لتعارض المصالح . ان الاضطلاع بالمسؤوليات المذكورة انفاً إنما يتطلب حصول أعضاء مجلس الادارة على المعلومات المفيدة والكافية وذات الصلة بالمسؤوليات المناطة به.

كما ان ذلك يجب ان يتم بضمان توافر الاطار والتحكم الفعال والذي يمكن أن يتحقق من خلال:-

1. تطوير اطار الحوكمة مع الاخذ بالاعتبار تأثيرها على الاداء الاقتصادي الكلي وعلى نزاهة السوق والدوافع التي يحدثها المشاركون في السوق وتقدير الاسواق الشفافة والفاعلة.
2. انسجام المتطلبات التنظيمية والقانونية التي تؤثر على تطبيقات الحوكمة في صلاحيات الاختصاص مع القواعد القانونية وامكانية التنفيذ.
3. توزيع المسؤوليات بين مختلف السلطات ضمن نطاق الصلاحيات، ويعبر عنه بوضوح ليتضمن خدمة المصلحة العامة.
4. امتلاك السلطات التنفيذية والتنظيمية والاشرفية صلاحية ونزاهة وموارد التنفيذ واجباتها بأسلوب مهني وموضوعي كما ان قراراتها يجب أن تكون على درجة من الشفافية والوضوح وفي الوقت المناسب.

ويجدر الاشارة الى انه لا يوجد نموذج واحد سليم لحوكمة الشركات، الا انه من خلال مراجعة ماتم عرضه من تقارير وتوصيات في مجال ارساء المبادئ العامة لحوكمة الشركات في كل من الولايات المتحدة الامريكية والمملكة المتحدة والمانيا واليابان فيصح ان هناك تقارباً نسبياً في محتوى ومضمون تلك التقارير والتوصيات على الرغم من اختلاف خصائص الحوكمة في الشركات العاملة في البلدان المذكورة (المشهداني، 2007: 78) وعموماً فإن المبادئ ليست ملزمة بجانب انها لا تستهدف تقديم توجيهات تفصيلية للتشريعات الوطنية بل ان الهدف من ورائها في أن تكون نقاط مرجعية **Beneh Mauking** يمكن أن تستخدمها الشركات لتبني الاسلوب الملائم والاطار السليم لممارسة أعمالها في هذا المجال.

رابعاً:- الاركان والابعاد السياسية لحوكمة الشركات

لقد حددت (IIA) اركان الحوكمة الفعالة باربعة عناصر رئيسة تتمثل ب:-

Tone at the top, March 2003, issue 17.p6

أ. التدقيق الداخلي.

ب. الادارة التنفيذية.

ج. التدقيق الخارجي.

د. لجنة التدقيق.

وعندما تعمل جميع هذه الاركان مع بعضها بشكل جيد مع ضمان استقلالية صحيحة فان الرقابة الداخلية تكون قوية، وبالتالي فان عملية اعداد التقارير تتم بموضوعية وحيوية وبالمحافظة على القيم والاخلاق المهنية لجميع العناصر المذكورة أعلاه.

ان وجود لجنة للتدقيق تتمتع بصلاحيات تكفل لها ممارسة دورها الرقابي على اعمال التدقيق الداخلي والخارجي للشركة وحتى متابعة تقاريرهم وبما ينعكس في مساعدة مجلس الادارة على انجاز المسؤوليات الاشرافية والتي تستهدف من ادائها تحقيق مجموعة من الاغراض تتمثل بـ (Ibed,p: 1).

أ. تكامل التقارير المالية.

ب. أدعان الشركة للمتطلبات القانونية والتنظيمية.

ج. ضمان استقلالية المدققين الخارجيين والداخليين عند ادانهم لواجباتهم الوظيفية.

د. ضمان أداء وظيفة التدقيق الداخلي للشركة بكفاءة وفاعلية.

ويجدر الاشارة الى ان الحوكمة الفعالة لا بد وان تعتمد كنظام على ضوابط داخلية تتمثل بالترتيبات التي تقوم بها الشركة بهدف تقليل المخاطر عن طريق تحديد العلاقة بين الادارة والمساهمين وأعضاء مجلس الادارة ولكي تتجمع هذه الضوابط لا بد من دعمها بالضوابط الخارجية المنفقة مع ظروف الاقتصاد (نصار، 2003: 23).

ان النظرة الشاملة لحوكمة الشركات ليست احادية البعد وانما هي ثلاثية الابعاد وتتمثل بالبعد الاقتصادي من حيث المعلومات المالية وغير المالية والبعد البيئي من حيث أثر انتاج السلعة أو بيعها وتقديم الخدمة الى البيئة، والبعد الاجتماعي من حيث القيم ومستويات السلوك والعلاقات المتبادلة مع أصحاب المصالح المختلفة وليس مع المساهمين فقط على نشاطات الشركة.

كما يمكن تقسيم ابعاد الحوكمة الى ابعاد داخلية تتكون من مجلس الادارة، الهيكل التنظيمي، النظم المحاسبية والرقابية، نظم الاتصالات والخدمات، نظم التقنية وقيم الشركة وسترراتيجيتها. وابعاد خارجية تتعلق بالبيئة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والشفافية في الافصاح المالي الخارجي والتمثل بتقديم المعلومات الصحيحة والكاملة عن كل الاطراف ذات العلاقة بما تشتمل عليه التقارير السنوية والسياسات المحاسبية وتقارير التدقيق الخارجي ومقاييس الانجاز، فضلاً عن الالتزام بالمعايير الدولية المحاسبية والرقابية والجودة عن طريق القيام بجهود مشتركة لتقليل الاختلافات بين هذه المعايير والعمل على ايجاد التنسيق بينها ودعمها على أن تؤدي تلك الجهود الى ايجاد معايير تكون أساساً لوضع معايير محاسبية ورقابية عالمية موحدة لتحسين فاعلية المقارنة بين البيانات المالية على المستوى العالمي وبالشكل الذي يضمن جودة الاداء ووضع المعايير الخاصة بذلك والتي يمكن خلالها الحكم على كفاية وفاعلية الاداء والذي يستلزم كما تم عرضه انفاً توافر المعلومات ذات الخصائص التي تحميها على درجة من الفائدة والتي يتم الحكم على فائدتها من خلال ملاءمتها ودرجة الثقة فيها والتي يتم تقديمها بالدرجة الاساس من قبل مراقب الحسابات ذو الاداء المتميز بدرجة عالية من الجودة.

المبحث الثاني- مدخل في جودة التدقيق

أولاً:- مفهوم ومتطلبات رقابة الجودة:-

يمكن تعريف الجودة على انها مجموعة من السياسات والاجراءات والظرائق التي يمكن صياغتها بهدف تحقيق أعلى مستوى من الكفاءة والفاعلية في نوعية المنتج المقدم أو طبيعة الخدمة المقدمة (العمري، 2006: 43) وعليه فان الجودة تعني النوعية الجيدة وفقاً لمنظور الزبون وبالشكل الذي يحقق رضاه من المنتج أو الخدمة المقدمة له.

اما جودة التدقيق فقد عرضها Deangelo بانها احتمالية قيام المدقق باكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية والابلاغ عنها كما عرفها Deis & Giroe بأنها الاحتمالية التي سيكشف بها مراقب الحسابات نقاط الضعف أو الثغرات في النظام المحاسبي للزبون والابلاغ عنها (الضلي، 2004: 10).

وعليه فان مفهوم جودة التدقيق Audit quality يتميز بانه اصطلاح جوهرى ذو أوجه متعددة، أي انه محل اهتمام مختلف المستفيدين من عملية التدقيق والذين يمكن تصنيفهم الى مجموعات رئيسة هي:-

1. مجموعة أعضاء مهنة التدقيق:- وتتضمن هذه المجموعة الاعضاء بالجمعيات المهنية والمحاسبين القانونيين والذين يعتبرون المسؤولون بشكل مباشر عن مهمة ابداء الرأي في القوائم المالية لمنشآت الاعمال الخاضعة للتدقيق.
 2. مجموعة معدي القوائم المالية:- وتشتمل هذه المجموعة على المديرين المسؤولين عن ادارة الحسابات وأعضاء لجان التدقيق وقد تتضمن الادارة العليا للشركات.
 3. مجموعة المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية:- وتتضمن المستثمرين الحاليين والمرقبين فضلاً عن الدائنين والمقرضين.
 4. مجموعة الهيئات القانونية والرقابية:- وبما فيها المحاكم والجهات القضائية والهيئات الرقابية والجهات المرتبطة بالشركات قانوناً وتنظيماً.
- ان الرقابة بمفهومها العام هي تطبيق مستويات المعايير المهنية المطلوبة من الناحيتين المهنية والاخلاقية. أما رقابة الجودة فقد عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين بأنها (السياسات والاجراءات التي يتبناها مراقب الحسابات لتوفير ثقة بدرجة معقولة للتأكد بان عمليات التدقيق كافة والتي تم اجراءها قد جرت وفقاً للأهداف والمبادئ الاساسية والتي تحكم عملية التدقيق ووفقاً لمعايير التدقيق الدولية (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 1998: 44) كما عرفها (ارينز ولوبك، 2002: 44) بانها الوسائل التي يتم استخدامها للتأكد من قيام المنشأة من مسؤوليتها المهنية تجاه زبائنها.
- وعليه يمكن القول بان نظام رقابة الجودة يتضمن مجموعة شاملة ومتكاملة من الوسائل والاجراءات والسياسات التي يستخدمها مراقب الحسابات لغرض توفير ضمان بدرجة معقولة من التطابق والاتزان بالمعايير والمبادئ الخاصة بجودة الاداء للمهنة والتي ينعكس أثرها بإفناء متطلبات الزبون.
- ويرى الاتحاد الدولي للمحاسبين، (1998: 12) انه من الضروري لاي برنامج يوضع لفحص جودة الاداء أن يتضمن المعايير التي تعالج الامور الاتية.
1. المحافظة على سرية بيانات ومعلومات الزبون.
 2. ضمان استقلالية وموضوعية المدقق.
 3. أن تتوفر لدى المدقق المهارة والمعرفة المهنية والخبرة المتخصصة واللازمة للقيام بعملية الفحص.
 4. توثيق اجراءات الفحص المتبعة بطريقة تمكن من اجراء تقويم موضوعي يمكن الحكم من خلاله بان الفحص قد تم بالعناية اللازمة وطبقا للمعايير.
 5. اعداد تقرير بنتائج الفحص بطريقة تساعد الزبون على التعرف على الاجراءات التصحيحية وتنفيذها وكذلك اعداد التحسينات الاخرى المرغوبة في سياساتها واجراءاتها لرقابة الجودة.
 6. فرض اجراءات تاديبية على المنشأة التي ترفض تادية الفحص او اتخاذ الاجراءات التصويبية والتي تكشف فيها عيوب خطيرة ولا يمكن معالجتها بالتصويب او التعليم.

ثانياً:- اهمية رقابة الجودة والعوامل المؤثرة فيها

ان حصول المدقق على ترخيص لمزاولة المهنة يعني التزامه بالمعايير والمبادئ المتعارف عليها وان عدم الالتزام بهذه المعايير والتي من ضمنها معايير الجودة من شأنه ان يعرضه الى العقوبات التي تقررها الهيئات المهنية لذا فان مكاتب التدقيق تسعى الى تطبيق نظام لرقابة الجودة وذلك من اجل (الضلعي، 2004:20)

1. تطوير الخدمات التي تقدمها لزيائنها.
 2. تطوير الممارسات العملية للمهنة
 3. زيادة الارباح.
 4. تقليل تعرضها لمخاطر المسؤولية القانونية.
- أما العوامل المؤثرة على جودة الاداء فانها لا بد ان تتوسع لتشمل نواحي خاصه بالمدقق ذاته، اذ أنه ومن وجهة النظر السلوكية حيث كان الاهتمام بالاطراف المختلفة التي تشكل بيئة التدقيق والتي يتكون من المدققين أنفسهم، وكذلك معدي ومستخدمي القوائم المالية، اذ ان هناك اختلافاً جوهري لتصورات هذه الفئات للعوامل المختلفة بجودة التدقيق. فهناك من يرى بأنها ترتبط بتخطيط وادارة عملية التدقيق، فضلاً عن اجراءات التدقيق والتقويم والنواحي السلوكية، وهناك من يرى بأن مقياس الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب مراقب الحسابات تعد عاملاً مهماً في قياس جودة عملية التدقيق، فضلاً عن الخبرة العملية والعلمية ونسبة الاتعاب التي يتقاها وأثر المنافسة بين المكاتب، بالإضافة الى مراجعة النظير (peer review) وكذلك حجم الجهد المبذول.
- لا بد لمراقب الحسابات لكي يضمن تحقيق درجة مقبولة من جودة الاداء من الايفاء ببعض الالتزامات المطلوبة منه (جربوع، 2002:122)

1. الالتزام بنزاهة وموضوعية:- اذا لاجوز للمدقق القيام عمداً بتحريف الحقائق عند ممارسته مهنته.
2. الالتزام بالمعايير المهنية العامة وذلك من خلال بذل العناية المهنية الكافية.
3. الالتزام بالمسؤوليات تجاه الزبائن وذلك بالحفاظ على سرية العمل وعدم افشاء اي منها إلا بموافقة الزبون.
4. الالتزام بالحياد والاستقلال وذلك من خلال التعامل بعدالة مع جميع الاطراف المستفيدة من عملية التدقيق ودون التحيز لاي منها .
5. كسب ثقة مستخدمي القوائم والتي ينعكس اثرها على سمعة مراقب الحسابات وتعد ركناً اساسياً لبقائه واستمراره في العمل .

ثالثاً:- عناصر رقابة الجودة واساليبها

لقد حددت لجنة معايير رقابة الجودة تسعة عناصر لرقابة الجودة والتي يجب ان يأخذها بالحسبان مراقب الحسابات عند وضع السياسات والاجراءات الخاصة بها وتشمل هذه العناصر على (التميمي 2004:68)

1. الاستقلالية.
2. توزيع الأعمال بين الموظفين .
3. الاستشارات بين الموظفين .
4. الأشراف.
5. سياسة التوظيف.
6. تحسين مستوى الموظفين
7. الترقية والترقية
8. القبول والاستمرار مع الزبائن
9. الفحص

إما المعيار الدولي رقم 220 والذي صدر بعنوان quality control for audit فقد اكد المعيار وجوب تنفيذ سياسات واجراءات رقابة الجودة على مستوى الشركة او مكاتب التدقيق

الفردية، وان طبيعة وتوقيت سياسات واجراءات رقابة الجودة تعتمد على عدة من العوامل بحجم وطبيعة اعمال الشركة واتساع نطاقها الجغرافي وهيكلها التنظيمي.⁽¹⁾ والاعتبارات المتعلقة بالكلفة والمنفعة.

كما أشار المعيار إلى أن أهداف سياسات و إجراءات سياسة الدولة التي تتبناها مكاتب التدقيق تتضمن سبعة عناصر هي :-

1. المتطلبات المهنية والمتعلقة بالتزامه بمبادئ الاستقلاليه والامانه والموضوعية والسرية.
 2. المهارات والكفاءة: وذلك لغرض بذل العناية المهنية الكافية.
 3. توزيع المهام: وذلك من خلال اناطة العمل بافراد حصلوا على درجة من التدريب المهني.
 4. الاشراف: وذلك من خلال التوجيه والمتابعة المستمرة للتأكد من ان العمل المنجز يلبي متطلبات الجودة.
 5. التشاور: وجوب التشاور مع الجهات الداخلية والخارجية من ذوي الخبرة اذا تطلب الامر ذلك.
 6. القبول والمحافظة على الزبائن من خلال اجراء التقييم والمتابعة للعلاقات مع الزبائن.
 7. المراقبة: يجب خضوع العمل الى المراقبة المستمرة لغرض التأكد من كفاية وفاعلية تطبيق سياسات واجراءات رقابة الجودة (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 1998: 70).
- إما الأساليب المستخدمة في رقابة جودة الاداء فهي تتنوع من حيث كونها قد تتم داخلياً من خلال قيام اعضاء الادارة العليا في مكتب مراقب الحسابات بفحص جودة الاداء من خلال مراجعة السياسات والاجراءات المعمول بها وكذلك مدى الالتزام اعضاء المكتب بالمعايير الدولية لرقابة الجودة (توماس وهنكي، 1986: 19).
- أو ان يتم اختيار لجنة من ذوي الاختصاص للقيام بفحص جودة الاداء وكما هو معمول به في العراق اذا تقوم (مجلس مهنة مراقب الحسابات) باختيار لجنة المتابعة والتفتيش والتي تقوم بزيارات مفاجئة الى مكاتب مراقبي الحسابات لفحص السجلات والاطلاع على السياسات والاجراءات التي تثبت مدى الالتزام بالتعليمات، وفي حال وجود مخالفات تحال الى لجنة اخرى هي لجنة الانضباط التي تقوم بدراسة المخالفات المحالة اليها واتخاذ اللازم.
- او ان يتم بواسطة فحص الشريك المتزامن وكذلك الفحص بواسطة مدقق اخر، ويعرف هذا الاسلوب بفحص النظير حيث يقوم مكتب التدقيق بالتفتيش على رقابة الجودة عن طريق مراقبة السياسة العامة الخاصة بمكتب مراقب الحسابات وفي حال تتطابقها مع معايير الجودة يرفع التقرير الى المجمع الامريكي للمحاسبين، اما في حال فشل السياسات المتبعة فان ذلك يسجل كحالة سلبية ضد المكتب (pany 2004:46) ان اسلوب فحص النظير من اهم الاجراءات التي اتبعها المجمع الامريكي لمواجهة الخطر الذي يهدد المهنة في اعقاب ما اصابها في منتصف السبعينات من القرن الماضي للتأكد من احكام الرقابة على جودة الاداء (الضلعي، 2004:25) اذ يساعد هذا الاسلوب في تحقيق منافع لكل من مهنة التدقيق ومراقبي الحسابات لتحقيق معايير جودة الاداء فضلا عن تحسين الاداء والذي ينعكس على سمعة مراقب الحسابات .

(1) انشا المجمع الامريكي للمحاسبين عام 1978 لجنة معايير رقابة الجودة واناظ بها مسؤولية مساعدة المنشآت المحاسبية انجازه (مكاتب التدقيق)تطوير وتنفيذ معايير رقابة الجودة (ارنتر لوبك، 2002:44)

المبحث الثالث - الإطار المقترح لجودة اداء مراقب الحسابات

في ظل حوكمه الشركات

أولاً :- مبررات الحاجة لمراقبة الحسابات .

يعد التدقيق الخارجي المستقل أحد الأركان الرئيسية الأربعة الفعالة لحوكمة الشركات (2) وعندما تعمل جميع هذه الأركان مع بعضها البعض بشكل متفاعل ومتكامل مع الحفاظ على استقلالية كل منها فإن الرقابة الداخلية تكون على درجة من الكفاءة والفاعلية، والتي ينعكس أثرها في موضوعية وحيادية التقارير المعدة مع المحافظة على المبادئ الأخلاقية المهنية لجميع الأطراف .

تعد مراقبة الحسابات عملية منظمه ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن عن نتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية بشكل موضوعي ومحايد لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والواقع الفعلي ومدى الالتزام بالمعايير المطلوبة ومن ثم القيام بإبلاغ الأطراف المعنية بنتائج مراقبة الحسابات، وعليه فأنها عملية مرتبة ومنظمه تقوم على مجموعة إجراءات محددة ومعايير متفق عليها بإطار نظري ثابت وظيفته مراجعة وتدقيق الأعمال التي تتم داخل الوحدة الاقتصادية (النواس، 2007: 8) .

وفي سبيل تحقيق ذلك فإن مراقبي الحسابات يقومون ببذل الجهود لغرض اثبات صدق وعدالة القوائم المالية مجال التدقيق، ومما لا شك فيه فإن إجراءات التدقيق التي يقوم بها مراقبوا الحسابات تتطلب توافر التأهيل العلمي والعملية فضلاً عن توافر من الحكم الشخصي، وبغض النظر عن مستوى التعلم الذي حصل عليه مراقب الحسابات فإنه لن يكون لها فيه لوحده كأساس لإبداء رأيه، ولهذا فإن التعلم الرسمي والمنهجي يجب أن يتمتع دعمه بمجموعة من السمات أو الصفات الشخصية (توماس وهنكي، 1989: 54).

ولقد أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الامريكى AICPA في عام 1939 تسعة معايير للتدقيق أضافا إليها معياراً عاشراً في عام 1945.

تحت اسم معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً (GAAS)

Generally Accepted Auditing Standards

وتعتبر هذه المعايير عن الصفات الشخصية والمهنية التي يجب أن تتوافر في المدقق فضلاً عن الخطوات الرئيسية الازمة لعملية التدقيق لغرض الحصول على القدر الكافي من الادلة والاثباتات التي تمكنه من ابداء الرأي في عدالة القوائم المالية فضلاً عن بيان محتويات ابداء الرأي ، وتعد معايير التدقيق التي وضعها مجمع المحاسبين الامريكيين المصدر الرئيسي الذي أعتدت عليه مهنة تدقيق الحسابات في جميع أنحاء العالم، إذ تنقسم هذه المعايير الى ثلاث مجموعات رئيسية (القاضي وودحود 1999: 24) وكالاتي :-

(2) لقد حددت IIA الأركان الأساسية للتحكم المؤسسي الفعال بالتدقيق الداخلي، الإدارة التمركزية، التدقيق الخارجي، لجنة التدقيق، (Mauch 2003 Iaam17 p:6, TO E at the Top) .

- المجموعة الاولى :- المعايير العامة او الشخصية **General Standards** وهي تتعلق بشخص مراقب الحسابات من ناحية تأهيله علمياً وعملياً وتتضمن التعليم، التدريب، اكتساب الخبرة، واستقلالية في ممارسة عمله ومبادئه فضلاً عن ذلك العناية المهنية الكافية .
- المجموعة الثانية :- معايير العمل الميداني **Field Work Standards** وتمثل بالارشادات اللازمة لعمل جميع أدلة الإثبات الفعلية وهي تتعلق بالاشراف والتخطيط، تقويم نظام الرقابة الداخلية وكتابة صلاحية ادلة الاثبات .
- المجموعة الثالثة :- معايير ابداء الرأي (التقرير) (**Reporting Standards**)
يعد تقرير مراقب الحسابات خلاصة لعمله لذا فمن المهم ان يوضح التقرير الاتي:-
1. ما اذا كانت القوائم المالية قد اعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها
 2. ان يوضح اذا ماكانت قد طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها في الفترة السابقة
 3. ان القوائم المالية تعبر بشكل كافي ومناسب عن ما تتضمنه من معلومات ما لم يشر الى خلاف ذلك
 4. ان يتضمن التقرير رايء المراقب عن القوائم المالية كوحدة واحدة او قد يتمتع عن ابداء رايه

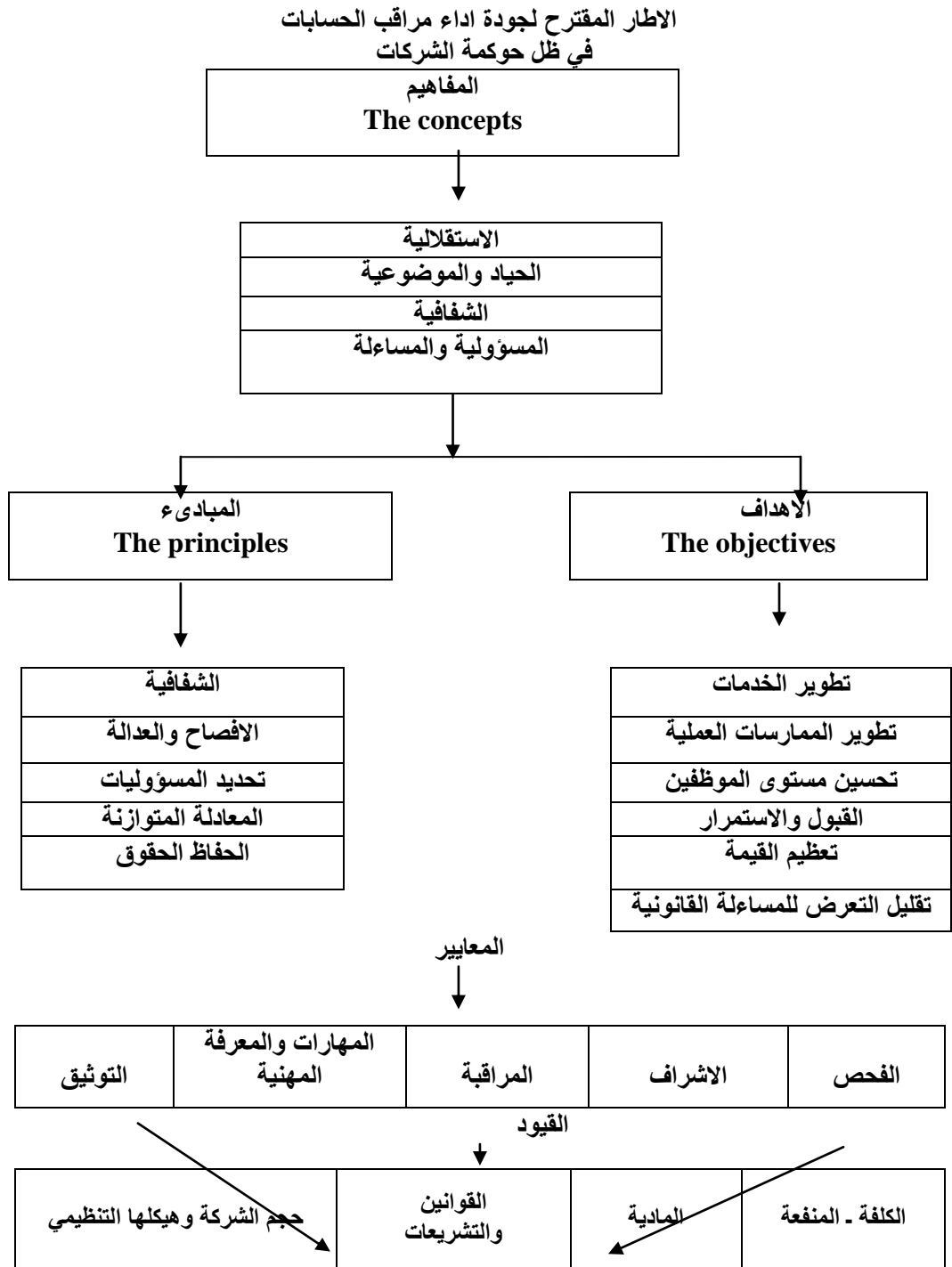
ثانياً: معطيات النموذج المقترح

- يحتل مراقبو الحسابات دور أساسياً في حوكمة الشركات وذلك لما يتصف به من استقلالية والتي ينعكس أثرها في الإفصاح المالي الصادق.
- يقوم الإطار المقترح على مجموعة من المعطيات التي يمكن إيجازها بالآتي:-
1. ان مراقبي الحسابات ولما يتصفون به من استقلالية والمؤهلات العلمية والعملية الكافية فضلاً عن القدرة على تحمل المسؤولية عن إبداء الرأي بشأن صحة وعدالة التقارير والقوائم المالية كل ذلك ينعكس أثره في الإفصاح المالي الصادق، فضلاً عن إلزام الشركات الخاضعة للتدقيق بمتطلبات الإفصاح العادل عن النتائج المالية .
 2. لمراقبي الحسابات دور مهم وبارز في حوكمة الشركات من ناحيتين مختلفتين تماماً، فتمثل الأولى في مدى استقلالية في الشركة التي يقوم بإبداء الرأي في حساباتها وقوائمها المالية، سيما وأن من أهم القواعد الخاصة في حوكمة الشركات هي منع مراقبي الحسابات من الاستثمار في الشركات التي يقولون مراجعة حساباتها ويعتبر إفلاس شركة ENRON من أبرز هذه الحالات، أما في الناحية الأخرى فإنه يتوجب عليه إبداء رأيه والمصادقة على الميزانية وبيبين الأسباب عند عدم المصادقة وبعد بمثابة وكيل عن المساهمين وبالشكل الذي يفرز مصادقية المعلومات في ظل التنفيذ العام لمتطلبات الإفصاح.
- إن ما يجب أن يتمتع به مراقب الحسابات من صفات تتعلق بالحياد الكتمان والثقة والمسؤولية عن التقصير والإهمال يمكن أن يحقق مجموعة من الاهداف التي تسعى الى تحقيقها الإطار الفاعل لحوكمة الشركات والمتمثلة بالحفاظ على حقوق المساهمين والحرص على الافصاح الشفافية في عرض المعلومات، فضلاً عن تحسين مستوى الموظفين وبالشكل الذي الى تعظيم القيمة وذلك بالاستناد على مجموعة من المبادئ التي تعد بمثابة حجر الاساس والتي تتمثل بالافصاح والشفافية فضلاً عن تحديد مسؤوليات مجالس الادارة وتحقيق المعاملة المتوازنة لحملة الاسهم.

- 3- لغرض بذل العناية المهنية الكافية والتي ينعكس أثرها في جودة الاداء لمراقب الحسابات لا بد من الاستناد على مجموعة من المعايير والتي تمثل القواعد كما يجب العمل بموجبها والتي تتمثل بالفحص واعتماد وسياسة واضحة وسليمة للتوظيف والاشراف والمراقبة المستمرة، فضلاً عن المهارات والمعرفة المهنية والتدقيق السليم واتخاذ الاجراءات التأديبيه.
4. هنالك مجموعة من القيود التي تتمثل بالكلفة - المنفعة والأهمية النسبية (المادية)، فضلاً عن القوانين والتنشريات وحجم الشركة والتي يجب أخذها بالاعتبار لضمان جودة اداء مراقب الحسابات في ظل حوكمة الشركات .
5. يعد تقرير مراقب الحسابات خلاصه لعمله لذلك يكن من المهم يستقي كافة المعلومات اللازمة لهذا التقرير الذي يقوم الى مجموعه من المستخدمين الداخليين والخارجيين .

ثالثاً: ملامح الأطار المقترح

تتمثل ابرز الملامح الخاصة بالاطار المقترح لجودة اداء مراقب الحسابات في ظل حوكمة الشركات من حيث الاهداف التي يسعى الى تحقيقها، والمفاهيم والاسس النظرية التي يستند اليها، فضلاً عن المبادئ والمعايير والقيود الخاصة بذلك ووفقاً للشكل



1. المفاهيم الخاصة بالاطار:- وتتضمن الاتي:-

- ❖ الاستقلالية:- ويقصد بها عدم وجود مصلحة مباشرة اغير مباشرة لمراقب الحسابات لدى الادارة، اذ يجد به ان يكون مستقيماً امنياً مخلصاً في عملة المهني وفي اطار حوكمة الشركات فانه يمكن تحديد استقلالية مراقب الحسابات وبالشكل الذي يتوافق مع مبادئها وقواعدها، اذ يجب ان يكون مستقلاً عن ادارتها الداخلية ولا تربطه علاقة بها وان يتم ترشيحه من قبل لجنة التدقيق واستناداً الى مجموعة من المعايير التي تتعلق بالخبرة والكفاءة والسمعة والتي يجب ان تتناسب مع طبيعة وحجم نشاط الشركة.
- ❖ الحياد والموضوعية:- ويقصد بها عدم التحيز لاي طرف من الاطراف الداخلية او الخارجية وان يبدي رايه بحياد وموضوعية وان لا يكون تقدير اتعابه او الاستمرار في عمله مما يمكن ان يتحكم به مجلس الادارة.
- ❖ الشفافية:- تشير الشفافية الى وضوح نشاطات الشركة واداءها للجهات الخارجية وهذا مايقع عاتق مراقب الحسابات في بيان ذلك سيما وان الامر المذكور يعد احد المبادئ لحوكمة الشركات اذ ان الشفافية تتضمن جوانب عديدة تتعلق بتأسيس وادارة العلاقات مع المساهمين في الشركة.
- ❖ المسؤولية والمساءلة :- ينبغي على مراقب الحسابات التأكد من انسجام العمليات كافة والقرارات المتخذة من قبل المسؤولين في الشركة مع التشريعات والتعليمات الصادرة فضلاً عن التأكد من محاسبة المسؤولين الذين ينجزون القرارات وكذلك المستفيدين من تبعات اعمالهم.
- 2. الاهداف:- يسعى مراقب الحسابات في ظل حوكمة الشركات الى التأكد من تحقيق مجموعة من الاهداف التي يمكن ايجازها بالاتي
 - ❖ تطوير الخدمات المقدمة للزبائن وبالشكل الذي ينسجم مع المبادئ والمعايير المعتمدة والقيود التي تمثل مجموعة العوامل المؤثرة .
 - ❖ تطوير الممارسات العملية وذلك عن طريق التدريب والتطوير واعادة التاهيل العلمي والعملية وبما ينسجم مع المعايير ومبادئ الحوكمة.
 - ❖ تحسين مستوى الموظفين ومن جميع النواحي الاقتصادية والاجتماعية.
 - ❖ القبول والاستمرار بالعمل مع الزبون وان لا يتم ذلك لتحكم الادارة والمسؤولين في الشركة.
 - ❖ تعظيم القيمة:- وذلك من خلال دراسة البيانات الواردة في التقارير والقوائم المالية وبيان نسب التطور فيها.
 - ❖ تقليل التعرض للمساءلة القانونية من خلال التأكد من حسن تطبيق القوانين والتعليمات الصادرة.
- 3. المبادئ :- ان تحقيق الاهداف المذكورة اعلاه لا بد وان تستند على مجموعة من المبادئ والتي تتمثل
 - ❖ الافصاح والعدالة:- اذ يجب ان يشتمل تقرير مراقب الحسابات عن الافصاح عن المعلومات الكاملة المتعلقة بالنتائج المالية والتشغيلية للشركة واهداف الشركة وحق الاغلبية من حيث المساهمة وحقوق التصويت وطبقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية والمعايير الخاصة بجودة الاداء.
 - ❖ السرية والكتمان:- يعد مراقب الحسابات بمثابة وكيل المساهمين ومبلغ امين لمراقبة الشركات عند وضع اي عراقيل تحد من مهمته وتحول دون ابداء رايه بعدالة وشفافية.
 - ❖ تحديد المسؤوليات:- وذلك من خلال دراسة الهيكل التنظيمي وحدود المسؤوليات والصلاحيات ودرجات تنفيذها وابداء رايه الواضح والصريح بشأنها.
 - ❖ المعاملة المتوازنة لحمله الاسهم اذ يتم التأكد من ذلك من خلال ملاحظة حالات مشاركتهم في التصويت والانتخاب والحصول على حصصهم من الارباح والحصول على

- المعلومات الكافية عن القرارات المتعلقة بكافة الجوانب الادارية والمالية والتشغيلية الخاصة بالشركة.
- ❖ الحفاظ على الحقوق:- وذلك من خلال التأكد من احترام حقوق اصحاب المصالح التي ينص عليها ويحميها القانون.
4. المعايير:- ان تحقيق الاهداف المطلوبة لا بد وان تستند على مجموعة من المعايير التي تمثل قواعد يتم العمل بها وتمثل سبعة عناصر رئيسية هي (الفحص، الاشراف، المراقبة، توافر المهارات المهنية فضلا عن التوثيق).
5. المحددات :- لكل اطار لا بد من محددات يجب اخذها بالاعتبار عند اداء الاعمال المطلوبة والتي تتمثل في اطار جودة الاداء في ظل حوكمة الشركات بالكلفة المنسقة عن الاعمال المؤداة ودرجة الاهمية النسبية فضلا عن القوانين والتعليمات وحجم وطبيعة عمل الشركة وهيكلها التنظيمي.
- ان ما تم اقتراحه من نموذج انما تم بناء على استفتاء ارع ذوي العلاقة من ممارسي مهنة مراقبة الحسابات ومجالس ادارات الشركات ودراسة بعض التجارب في مجال حوكمة الشركات.

المبحث الرابع- الاستنتاجات والتوصيات

اولا: الاستنتاجات

1. تعد حوكمة الشركات نظاما يرتكز على مجموعة من القواعد والمقومات الاساسية المتمثلة بالهيكل التنظيمي ونظام الادارة وجميع وظائفها، فهو نظاما رقابيا تتبناه الشركات لتوزيع الصلاحيات والمسؤوليات بين الادارات.
2. ان وضع وتطوير معايير لحوكمة الشركات تتاثر بالظروف البيئية المحيطة اذ ان هناك مجموعة من المبررات التي تدعو الى الاهتمام بحوكمة الشركات المتمثلة بشكل اساسي بالكوارث المؤسسية والتغيرات في حصص الملكية.
3. تقوم حوكمة الشركات على مجموعة من المبادئ والدعائم التي تحدد العلاقة بين الشركة والمساهمين واصحاب المصالح والاطراف الاخرى المرتبطة بالشركة.
4. يتطلب نجاح حوكمة الشركات وتحقيق مبادئها واهدافها المتمثلة بحماية حقوق المساهمين وتحقيق العدالة وحماية مصالح الاطراف الاخرى توافر مجموعة من الارقان تتمثل بلجنة التدقيق والادارة والتدقيق الداخلي والخارجي حيث تساهم في رفع كفاية وفاعلية الشركة من خلال تكامل التقارير والقوائم المعدة.
5. ان التزام مراقبي الحسابات بمبادئ التدقيق المقبولة قبولاً عاماً وبقواعد السلوك المهني يؤدي الى تحقيق اهداف حوكمة الشركات ويعد تطبيقاً لمبادئها.
6. ان تحقيق جودة اداء مراقب الحسابات تهدف الى رفع كفاءة وفاعلية اداء مراقب الحسابات في ظل حوكمة الشركات يتطلب الالتزام بمجموعة من المعايير الصادرة من قبل الجهات ذات العلاقة والتي تستهدف منها رفع كفاية وفاعلية الاداء لمهنة مراقبة الحسابات

7. تمثل اهداف الاطار لعام لجودة اداء مراقب الحسابات في ظل حوكمة الشركات والاساس في بناء الاطار المفاهيمي وتتمثل هذه الاهداف بالتحقيق من تطوير الخدمات المقدمة والممارسات المهنية لتحسين مستوى الموظفين والقبول والاستمرار بالعمل فضلا عن تعظيم القيمة وتقليل التعرض للمسالة القانونية.
8. يستند الاطار المفاهيمي لجودة اداء المراقب الحسابات في ظل حوكمة الشركات الى مجموعة من المفاهيم التي تعد الخطوة الاولى لصياغة المبادئ العامة ووضع وتطوير المعايير التفصيلية وتتمثل المفاهيم بالاستقلالية والحياد والموضوعية والشفافية وتحديد المسؤولية والمساءلة.
9. تتمثل المبادئ بالشفافية،الاتصال والعدالة،تحديد المستويات والمعادلة المتوازنة التي يستند عليها اطار اداء مراقب الحسابات في ظل حوكمة الشركات.
10. تؤثر على جودة اداء مراقب الحسابات في ظل حوكمة الشركات مجموعة من العوامل التي تمثل قيودا يتطلب اخذها بالاعتبار لغرض رفع كفاية وفاعلية اداء مراقب الحسابات.

ثانياً : التوصيات

1. بالنظر لأهمية حوكمة الشركات الحاجة الى تبني مجموعه من المبادئ والمعايير التفصيلية ذات الصلة فإن الأمر يتطلب ضرورة تطبيق مبادئها بالشكل الذي يحقق الأهداف المتفاهم من ذلك ضمن إطار منهجي يقوم على أساس العلمية والعملية السليمة.
2. الأخذ بالاعتبار عند تطبيق مبادئ حوكمة الشركات أثر المتغيرات البيئية التي تشهد تغييرات سريعة و مستمرة في جميع الجوانب البيئية والمتمثلة بالاقتصادية والسياسية والاجتماعية.
3. ان تحقيق اداء ذو كفاية وفاعلية من قبل مراقب الحسابات يتطلب الاخذ بالاعتبار المبادئ والاعتبارات الخاصة بحوكمة الشركات فضلا عن التوفيق والتنسيق ما بين معايير جودة الاداء وقواعد ومبادئ السلوك المهني .
4. اعتماد اطار متكامل لجودة الاداء في ظل حوكمة الشركات ياخذ بالاعتبار توافر مجموعة من المفاهيم والاهداف والمبادئ والمعايير التي تتكامل وتتفاعل فيما بينها بالشكل الذي ينعكس اثره على رفع كفاية وفاعلية اداء مراقب الحسابات .
5. الاخذ بالاعتبار لمجموعة العوامل المؤثرة على جودة ادائه وبالشكل الذي يتم التنسيق به ما بين المعايير والاهداف المطلوبة من ادائه ومن حوكمة الشركات .
6. انشاء هيئة او مجلس عربي يتولى مهمة تشريع واصدار معايير لحوكمة الشركات وبالاخذ بالاعتبار لتجارب الدول وبالتنسيق مع اللجان المهنية الاخرى .
7. اخضاع الانموذج المقترح والذي تم تصميمه من خلال استقراء تجارب الدول في مجال حوكمة الشركات واستطلاع اراء ذوي العلاقة الى الاختبار بالاساليب الاحصائية الملانمة .

المصادر العربية

1. ارينز ولوبك، المراجعة - مدخل متكامل ترجمة د. حمد عبد القادر الديسطي، ار المريخ للنشر، 2002.
2. التميمي، هادي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، 2004.
3. القاضي، حسين ودحدوح، حسين، اساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999.
4. النواس، رافد عبيد، التحديات التي تواجه مراقب الحسابات لأداء مهنته في بيئة استخدام الحاسوب وسبل تجاوزها، بحث مقدم إلى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، 2007
5. جربوع، يوسف محمد، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.
6. جربوع، يوسف محمد، استقلال وحياد مراجع الحسابات الخارجية وأثر عدم الالتزام بهما على عملية المراجعة، عمان، الأردن، 1999.
7. توماس، ولیم وهنكي، امرسون - المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة د. حمد حجاج د. مال الدين سعيد. دار المريخ للنشر، الرياض 1989.
8. OECD: مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية / عن حوكمة الشركات 1999.
9. خوري، نعيم سابا: (مهنة المحاسبة بين التعثر المالي والتحكم المؤسسي) / 2006.
10. فوزي، سميحة: (تقييم مبادئ حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية) ورقة عمل (82) أبريل 2003.
11. المشهداني: عبد الرحمن نجم/ مقالة على الموقع:
<http://almadapapeer.com/sab/08-469/p19.htm/2006>
12. فوزي، سميحة- حوكمة الشركات والنمو الاقتصادي مع التطبيق على مصر ندوة جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية يوم 2004/4/7 دور المحاسب في الحوكمة، 2006.
13. اليافي، موفق انتقادات الامين العام المنظمة العربية لخبراء المحاسبة القانونيين بعنوان: نجاح ادراج الشركات العائلية في البورصات العربية مرهون بتطبيق معايير الحوكمة على موقع WWW.asharqalawsat.com/details.asp 2006.
14. البشير، محمد، التحكم المؤسسي ومدقق الحسابات، جمعية المحاسبين القانونيين الاردنيين، المؤتمر العلمي المهني الخامس تحت شعار التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة، عمان - الاردن، أيلول 2003.
15. جمعة، احمد حلمي، التحكم المؤسسي وأبعاد التطور في إطار ممارسة مهنة التدقيق الداخلي جمعية المحاسبين القانونيين الاردنيين، المؤتمر العلمي المهني الخامس تحت شعار التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة، عمان - الاردن، أيلول 2003.
16. خوري، نعيم سابا، مهنة بين التعثر المالي والتحكم المؤسسي في الشركات، جريدة البيان، دولة الامارات العربية المتحدة. دبي، 25 مايو، 2003.
17. دهمش، نعيم وابو زر، عفاف أسحق، الحاكمة المؤسسية وعلاقتها بالتدقيق ومهنة المحاسبة والتدقيق جمعية المحاسبين القانونيين الاردنيين، المؤتمر العلمي المهني الخامس تحت شعار التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة، عمان - الاردن، أيلول 2003.

المصادر الاجنبية

1. Sweeney.Pul, &Vallario,Cynthia Waller, NYSE Sets Audit Committees on New Road, Journal of Accountancy. Online Issue November. 2003.
2. Ton at the Top,Audit Committees :Are You in Compliance? Published By the Institute of Internal Auditors, Issue 17March,2003.

3. Cadbury Committee. Cadbury Committee on Corporate Governance, November 26,2001,Inaugural address delivered by Vepa Kamesam,Dy. Governor, Reserve Bank of India at Administrative Staff College of India, Hyderabad at a programme on Governance in Banks and Financial Institutions'on 22.11. 2001, www.cadburyshweppes.com.
4. Williamson, Q. E, The Mechanism of Governance. Oxford University press, 1999. www.theiia.org.
5. Bushman, Robert & Others, "Financial Accounting Information, Organizational Complexity & Corporate Governance Systems", Journal of Accounting & Economics, Vol.37, 2004.
6. Kopeikina, Luda, "The Elements of A clear Decision" Mitsloan – Management Review, Vol.47, No.2, 2006. [http:// Mitsloan mit. edu/ smree](http://Mitsloan.mit.edu/smree).