

" الدور الحوكمي للتدقيق في الشركات متعددة الجنسية "

أ.م.د. سعاد سعيد غزال
م. اعتراف لقمان إسماعيل
جامعة الموصل / كلية الإدارة والاقتصاد

المستخلص :

لقد تعاظم دور الشركات متعددة الجنسية في الآونة الأخيرة والتي تعد من أهم إفرازات العولمة لما لها من ميزات منها إنها تساعد في تدفق رؤوس الأموال الأجنبية وتدفق الناتج القومي وتنمية المنافسة المحلية مع الشركات الأجنبية ، وان دور التدقيق هو إضفاء الثقة والمصادقية على القوائم المالية في هذه الشركات ، وقد ازدادت أهمية التدقيق في الشركات بعد نشوء مشاكل عديدة فيها ، منها اختلاف العملة واختلاف المعايير المطبقة في كل دولة من دول هذه الشركات ومن هنا تأتي أهمية البحث وزادت هذه الأهمية إذا ما أخذنا بالاعتبار مفهوم حوكمة الشركات واختلاف اللغة ودوره في هذه الشركات خاصة وعلى أداء المدققين في الشركات متعددة الجنسية وعليه يهدف البحث إلى توضيح ماهية الشركات متعددة الجنسية ودور مدقق الحسابات فيها في ظل حوكمة الشركات .

الكلمات المفتاحية ((الحوكمة – التدقيق الخارجي – الشركات متعددة الجنسية)).

" governance role of scrutiny in Multinational Companies"

L. Etraif L.Ismaeel
Department of Accountancy
University of Mosul
Etraif@yahoo.com

A.P.D. Soad S.Gazal
Department of Accountancy
University of Mosul
soadgazal@yahoo.com

Abstract:

The role of multinational companies have increased in recent times, which represent one of the most important secretions of globalization because of its features .It helps the flow of foreign capital and the flow of the gross national product and the development of local competition with foreign companies.

The role of the audit is to bring confidence and credibility to financial statements in these companies, The importance of audit has increased in these firms after the emergence of many problems which, including currency differences and the different standards in each country of these companies , hence the importance of research appear and the importance will increase if we take into account the concept of corporate governance and the different language and its role in these companies.

So the study aims to clarify the nature of multinational companies and the role of the auditor in light of corporate governance.

Keywords : governance ,external audit, multinational corporations.

المقدمة :-

ومع تعاظم الدور التي تلعبه الشركات الدولية تواجه مهنة التدقيق تحديا كبيرا يتمثل في العمل على توفير معلومات مالية موثوقة ، كما أن الانهيارات الاقتصادية التي شهدتها العديد من الشركات العالمية في السنوات الأخيرة أدى إلى ظهور مفهوم حوكمة الشركات التي جاءت كحل مناسب لمعالجة أسباب الانهيارات والتي سببت في انخفاض الثقة في العديد من الشركات والتي كان من أهم مسبباتها هو التضليل والغش والتلاعب .

مشكلة البحث :-

جاءت مشكلة البحث للإجابة عن التساؤلات الآتية :-

- 1- هل إن الشركات متعددة الجنسية تلتزم بضوابط عمل المدقق الخارجي بما يعزز حوكمة الشركات الدولية ؟
 - 2- هل تختلف إجراءات التدقيق في الشركات الدولية عن التدقيق في الشركات المساهمة وحيدة الجنسية؟
 - 3- ما الحاجة لتطوير معايير التدقيق ليتناسب مع الشركات الدولية ؟
- ## أهمية البحث :-

تأتي أهمية البحث من أهمية الشركات متعددة الجنسية كنوع من أنواع الاستثمار الأجنبي واحد المظاهر التي أفرزتها التطورات الاقتصادية المعاصرة ومن أهمية وجود المدقق فيها كشخص محايد يقوم بمراقبة أداء هذه الشركات ومن أهمية تقريره لأصحاب المصالح فيها ، كما وتأتي أهمية البحث من أهمية حوكمة الشركات التي تدعو إلى الشفافية والمصادقية في التقارير المالية لضمان العدالة في توصيل المعلومات إلى جميع أصحاب المصالح في الشركات ودور المدقق فيها

هدف البحث :-

يهدف البحث إلى بيان أهمية ودور الشركات متعددة الجنسية في دفع عجلة الاقتصاد نحو الانتعاش كونها تساهم في تدفق رؤوس الأموال وتنمية الناتج القومي كما يهدف البحث إلى بيان أهمية حوكمة الشركات بالإضافة إلى إيضاح دور المدقق في هذه الشركات في ظل حوكمة لشركات.

فرضية البحث :-

يقوم البحث على فرضية مفادها :إن لمدقق الحسابات دور ايجابي في حوكمة الشركات لاسيما في الشركات متعددة الجنسية من خلال التزامه بواجباته والتزامه بمعايير جودة التدقيق بهدف تعزيز الثقة في المعلومات المالية لأصحاب المصالح فيها .

منهج البحث :-

لتحقيق هدف البحث وفرضيته فقد تم اعتماد النهج الوصفي من خلال الاعتماد على ما جاء حول الموضوع في الأدبيات المحاسبية من دوريات وكتب .

المبحث الأول : ماهية الشركات متعددة الجنسية

أولاً: ماهية الشركات متعددة الجنسية:

تغير وتطور هذا المفهوم بمرور الزمن فقد كان يطلق عليها في البداية الشركات الدولية اذ كانت ملكيتها تخضع لسيطرة جنسيات متعددة ويتولى إدارتها أشخاص من جنسيات متعددة وتمارس نشاطها في بلاد أجنبية متعددة على الرغم من ان استراتيجياتها وسياساتها وخطط عملها تصمم في مركزها الرئيسي الذي يوجد في دولة معينة تسمى الدولة الأم (Home Country) إلا إن نشاطها يتجاوز الحدود الوطنية والإقليمية لهذه الدولة وتتوسع في نشاطها الى دولة أخرى تسمى الدولة المضيفة (Host Countries) وفي التقرير الذي أصدرته اللجنة الاقتصادية والاجتماعية للأمم المتحدة في تقريرها الخاص بنشاط هذه الشركات تم استخدام كلمة (Tran Santional) بدلاً من كلمة (Multinational) وكلمة (Corporation) بدلاً من كلمة (Enterprise) واتضح ان تشمل أنشطتها سوق متعددة الدول واستراتيجياتها وقراراتها ذات طابع دولي ومالي فهي شركات متعددة الجنسية اذ تتعدى لتتسع بقدر كبير من حرية تحويل ونقل الموارد الجنسية ومن ثم عناصر الإنتاج من رأس المال والعمل أي نقل التكنولوجيا .

وقد عرفت هذه الشركات عدة تعريفات منها مراكز على الجانب الاقتصادي للشركة ومنها مراكز على الصفة الدولية للنشاط الذي تمارسه هذه الشركات ويمكن إيضاح التعريف الشامل لهذه الشركات بالاتي ((بأنها مجموعة الشركات التي يتعدى نشاطها حدودها الوطنية إلى دول أخرى عديدة ولكن مركز الشركة الأم ينتمي لدولة واحدة ترسم منها خطط الإنتاج والتوزيع واتخاذ القرارات التي تنفذ عبر فروعها او شركاتها الوليدة في الدول الأخرى)) (الابراهيم ، 2007 ، 89)

وحسب ما أشار تقرير الأمم المتحدة الذي تخصص بالاستثمار الدولي ان ضخامة وحجم هذه الشركات تستحوذ على (80%) من إجمالي مبيعات العالم إضافة الى دورها المهم في التطور الاقتصادي والتكنولوجي لقدرتها على الإنفاق بهدف زيادة معدلات الأرباح لرأس المال المستثمر اذ ان هذه الشركات تساهم في تدفق رؤوس الأموال وتنمية الناتج القومي وتنمية المنافسة المحلية مع الشركات الأجنبية (عجيل، 2009، 6)

- ويمكن تلخيص أهم العوامل التي أدت الى انتشار مثل هذه الشركات الاتي (مطر وآخرون ، 2003، 177).

- 1-كبر حجم الأسواق العالمية .
- 2-تحسين وسائل النقل والاتصالات .
- 3-إمكانية الرقابة على فروع الشركة .
- 4-الاستفادة من انخفاض ملكية الأيدي العاملة في الدول الأخرى .
- 5-التمركز بالقرب من المواد الخام.
- 6-تخفيض تكاليف النقل.
- 7-الاستفادة من الإعفاءات الضريبية في الدول الأخرى.

ثانياً: خصائص الشركات متعددة الجنسية:

تمتاز هذه الشركات بخصائص تميزها عن باقي الشركات نلخصها بالاتي :- (جربوع وحلس، 2001، 421)

- 1- ازدياد درجة تنوع الأنشطة: تتميز هذه الشركات بالتنوع الكبير في رغبة من الإدارة العليا في تقليل احتمالات الخسارة ، إذا خسرت في نشاط ما يمكن ان تريح من نشاط آخر.
- 2- الانتشار الجغرافي : تمتاز بكبر مساحة السوق التي تغطيها وامتدادها الجغرافي خارج الدولة لما لها من إمكانات هائلة في التسويق وفروع وشركات تابعة في أنحاء العالم يساعدها على هذا الانتشار التقدم التكنولوجي الهائل ولاسيما في مجال الاتصالات .
- 3- ضخامة الحجم : تتميز هذه الشركات بضخامة حجمها وتمثل كيانات اقتصادية عملاقة ومن المؤشرات التي تدل على هذا ، حجم رأس المال وحجم استثماراتها وتنوع إنتاجها وأرقام مبيعاتها

والإيرادات التي تحققها والشبكات التسويقية التي تملكها وحجم إنفاقها على البحث والتطوير، فضلاً عن هياكلها التنظيمية وكفاءة الإدارة، ولكن أهم مقياس هو رقم المبيعات أو ما يسمى رقم الأعمال.

4- القدرة على تحويل الإنتاج والاستثمار على مستوى العالم: ناتجة هذه الخاصية من كون الشركات تتميز بنشاط استثماري واسع في العالم وكذلك كونها كيانات عملاقة متنوعة الأنشطة (كما ذكرت سابقاً) تسودها عمليات التكامل الأفقي والراسي.

5- إقامة التحالفات الإستراتيجية: وتعد أهم خاصية لهذه الشركات التي تسعى دوماً إلى إقامة تحالفات إستراتيجية فيما بينها ومن أجل تحقيق مصالحها الاقتصادية المشتركة وتعزيز قدراتها التنافسية والتسويقية.

6- المزايا الاحتكارية: تتمتع هذه الشركات بمجموعة من المزايا الاحتكارية ترجع إلى أن هيكل السوق الذي تعمل فيه هذه الشركات يأخذ شكل سوق احتكار القلة في الأغلب الأعم. وتحدد المزايا الاحتكارية في أربعة مجالات هي (التمويل، الإدارة، التكنولوجيا، التسويق) وتنتج المزايا التمويلية من توافر موارد مالية كبيرة لدى هذه الشركات، تمكنها من الاقتراض بأفضل الشروط من الأسواق المالية العالمية،

أما المزايا الإدارية فتتمثل في وجود الهيكل التنظيمي الذي يكون على أعلى مستوى من الكفاءة ويسمح بتدقيق المعلومات وسرعة الاتصالات الذي يؤدي إلى اتخاذ القرارات السليمة في الأوقات المناسبة أن توفر هذه المزايا يتيح التمييز والتفوق لذلك تحرص في وجود وحدات متخصصة وقادرة في مجالات التدريب والاستشارات والبحوث الإدارية.

أما المزايا التقنية فتحصل عليها من خلال التطوير التكنولوجي المستمر للاستجابة لمتطلبات السوق، والحد من دخول منافسين جدد وتقرير وضعها الاحتكاري.

وأخيراً فإن **المزايا التسويقية** تأتي من خلال الشبكات التوزيعية والتسويقية التي تعمل على توفير منتجاتها بحالة جيدة في الوقت المناسب، ولهذا فهي تهتم بأبحاث السوق والتركيز في أساليب الترويج والدعاية والإعلان لمنتجاتها لضمان طلب متزايد ومستمر عليها.

7- تعبئة المدخرات العالمية: كل شركة من هذه الشركات تنظر إلى العالم كسوق واحدة ومن ثم تسعى إلى تعبئة المدخرات في تلك السوق في مجموعها بوسائل متعددة منها عرض الأسهم الخاصة بتلك الشركات، الاقتراض من البنوك، استقطاب الجزء الأعظم من تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر.

8- تعبئة الكفاءات: تتميز هذه الشركات بمعيار الكفاءة في الموظفين بعد اجتياز سلسلة من الاختبارات والمشاركة في الدورات والتدريب

9- التخطيط الاستراتيجي: يعد التخطيط الاستراتيجي أداة لإدارة هذه الشركات وهو يسعى إلى اقتناص الفرص وتكبير العوائد وتحقيق معدلات مرتفعة في المبيعات والأرباح ومعدل العائد على رأس المال المستثمر ويترتب على ذلك أن قواعد لتخصص ووضع الأهداف الخاصة بكل شركة تابعة يرتبطان بتحقيق الأهداف الإستراتيجية للشركة وخدمة إستراتيجيتها العالمية والتدريب والصحة وغيرها من المعلومات.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن نشاط هذه الشركات يتأثر بمجموعة من العوامل الداخلية والخارجية التي تجعل من المدقق الذي في الشركة وحيدة الجنسية غير ملائم للتطبيق في هذه الشركات ويطلق بعض الكتاب على هذه العوامل التي تعمل في ظلها الشركة متعددة الجنسية اسم عوامل البيئة ويقصد بالعوامل الخارجية المحددات المفروضة وليس للشركة عليها أي سيطرة ويتم أخذها في الاعتبار عند التدقيق ويمكن تقسيمها إلى الآتي:

- اعتبارات تتعلق بتعدد العملات المتداولة في نشاط الشركة وبالتغيرات في مستويات الأسعار وتعدد أو تعدد الأنظمة الغربية المتعامل بها.
- عوامل سلوكية ترتبط بالاستخدام الواسع لمواطني الدول التي تعمل للشركات التابعة وتؤدي هذه العوامل إلى خلق مشاكل تتعلق بالاتصال والقياس وتقييم الأداء ويطلق عليها الكتاب (بالمسافة الثقافية). (زين دينا ، 2010 ، 244).

فضلاً عن اختلاف المعايير المحاسبية المحلية المطبقة في دول هذه الشركات مما يجعل المهمة صعبة بالنسبة للمحاسبين من التوفيق بين هذه المعايير وتقليل آثارها على القوائم المالية الموحدة فيها .

ثالثاً : الحاجة إلى التدقيق في الشركات متعددة الجنسية :

وتعد الوظيفة الرئيسة للمدقق الخارجي هي إضفاء الثقة والمصادقية على القوائم المالية المعدة من قبل إدارة الشركة ومهنة المدقق الخارجي يتم من خلالها الالتزام بمجموعة من المعايير الموضوعية والمقبولة من قبل كل أعضاء المهنة وتتطلب تلك المعايير ان يقوم المدققون بتخطيط وأداء عملية التدقيق بهدف الحصول على تأكيد معقول عن ما إذا كانت القوائم المالية خالية من أي تحريف جوهري وانها مطابقة للواقع .

ومصطلح التدقيق الدولي يعد من المصطلحات الحديثة فالجانب الدولي للتدقيق يشير الى التوفيق بين قواعد التدقيق عبر البلدان المختلفة والى تطبيق التدقيق للشركات التي تعمل في أكثر من بلد واحد، أي ان التدقيق الدولي تشير الى القواعد الدولية الخاصة بمراجعة التقارير المالية التي يتعين تطبيقها في أكثر من بلد واحد لكل من التنظيمات المحلية والدولية فضلاً عن الإشارة إلى أن المراجعة يتم أدائها في ضوء مجموعة متجانسة واحدة من قواعد المراجعة عن المعلومات المالية التي يتم إعدادها عن طريق الشركات متعددة الجنسية (لطفي ، 2005 ، 260) .

وتعد هذه الشركات العديد من التقارير والتي تتضمن الحجم الكبير من المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية الدورية والتي تشمل تقرير الإدارة فضلاً عن المعلومات التعزيزية التي توضح بصورة عادلة وحقيقية وصحيحة الحالة المالية للشركة في تاريخ إعداد الميزانية والتطورات في الأعمال خلال السنة المالية والأحداث اللاحقة والتطورات المتوقعة وأنشطة البحوث والتطوير كما تتضمن المعلومات الموضح عنها ملاحظات على الحسابات مثال رأس المال ومنافع الشركات التابعة وفروعها وتحليل بعض الحسابات والمكونات المالية المهمة طويلة الأجل فضلاً عن معلومات عن العاملين والقروض وكفاءة الإدارة هذا فضلاً عن التقارير الاجتماعية التي تعدها الشركة عن السياسات المتبعة تجاه العاملين والتسهيلات والحوافز وغيرها من الخدمات كالتعليم .(nobs &paker,2000,172)

وهذا ما سيتم إيضاحه لاحقاً في البحث .

المبحث الثاني : الإطار العام لحوكمة الشركات

تعد الحوكمة من الموضوعات التي اهتم بها العديد من الباحثين في فروع عديدة من المعرفة والتي تهدف إلى حماية أصحاب رؤوس الأموال من التصرفات الانتهازية وتجعل المديرين يعملون على تحصين مصالح أصحاب رأس المال وفيما يأتي تعريف ماهية الحوكمة وأهميتها وأهدافها والمبادئ والمعايير والأهداف التي تقوم عليها من خلال النقاط الآتية :-

أولاً :- مفهوم وأهمية حوكمة الشركات او ماهية الحوكمة

إن مصطلح حوكمة الشركات هو ترجمة (Corporate Governance) وهو مقياس للإدارة الرشيدة أو الحاكمية والمساءلة ، فقد تعددت تعاريفها بتعدد المهتمين بها. وليس هناك تعريف محدد وواضح لحوكمة الشركات ،ولكن هناك مجموعة من التعاريف منها " ان حوكمة الشركات يعد احد الأدوات والسبل للرقابة على الشركات وحمايتها من الانهيار والإفلاس (المعتاز ،2008، 208). وعرفها معهد المدققين الداخليين بأنها "العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من اجل توفير إشراف على إدارة المخاطر ومراقبة مخاطر الشركات

والتأكيد على كفاية الضوابط لانجاز الأهداف والمحافظة على قيمة الشركة من خلال أداء الحوكمة فيها (عبد الصمد، 2009، 8).

كما عرفت بأنها " عبارة عن مجموعة من القوانين والقواعد المعايير التي تحدد أساليب إدارة الشركات وأسس توزيع المسؤوليات بين أفراد الإدارة وتحديد دور ومسؤوليات مجلس الإدارة وأسس تنظيم العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية والممولين من ناحية أخرى بحيث يطمئن الممولون إلى حسن استثمار الإدارة لأموالهم وكفاءتهم في تعظيم ربحية وقيمة أسهم الشركة في الامد الطويل " (السلمي، 2009، 4)

أما منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) فقد عرفت بأنها " مجموعة من العلاقات بين مجلس إدارة الشركة ومساهميها والمتعاملين معها وأصحاب المصالح وهذه العلاقات تعد الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف الشركة والأدوات والأساليب اللازمة لتحقيق أهدافها ومن ثم أساليب الرقابة وتقييم الأداء" (يوسف، 2007، 6).

نستنتج مما سبق ان مفهوم حوكمة الشركات يشمل الرقابة الفعالة للإدارة والتطبيق العملي لها وترتبط مباشرة بحقوق المساهمين وتهتم بمصالح باقي أصحاب المصلحة إذ تهدف حوكمة الشركات إلى تحسين الأداء وتوجيه الإدارة إلى الوفاء بمسؤولياتها تجاه المساهمين والمقرضين وأصحاب المصالح من العملاء والمتعاملين والعاملين في المجتمع كما يتضمن العديد من العناصر والمبادئ والإجراءات التي تعمل بها على توزيع الحقوق في المسؤولية بين الاطراف المشاركة في الوحدة .

وتتمثل أهمية الحوكمة في الجانب المحاسبي والرقابي بالآتي : (د.البشاري ، 2008 ، 17) (الشمري ، 2010 ، 12)

- 1- محاربة الفساد المالي والإداري للشركة .
 - 2- تحقيق ضمان النزاهة والحيادية والاستقامة للعاملين في الشركة كافة بدءاً من مجلس الإدارة والمديرين والتنفيذيين حتى أدنى مستوى للعاملين فيها .
 - 3- تفادي وجود أخطاء عمديه وانحراف متعمد أو غير متعمد ومنع استمراره أو العمل على تقليله إلى أدنى قدر ممكن وذلك باستخدام النظم الرقابية المتطورة .
 - 4- تحقيق الإفادة القصوى من نظم المحاسبة والمراقبة الداخلية وتحقيق فاعلية الإنفاق وربط الإنفاق بالإنتاج
 - 5- تحقيق قدر كافٍ من الإفصاح والشفافية في الكشوفات المالية .
 - 6- ضمان أعلى قدر من الفاعلية لمراقبي الحسابات والتأكد من كونهم على درجة عالية من الاستقلالية وعدم خضوعهم لأية ضغوط من مجلس الإدارة ومن المديرين التنفيذيين .
- مما سبق يتضح ان الحوكمة تعمل على رفع الكفاءة الاقتصادية والمالية للشركة من خلال الآتي :-
- 1- تحديد أسس العلاقة بين مديري الشركة ومجلس الإدارة والمساهمين التي تقوم على الثقة والمصادقية بين الطرفين نتيجة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات .
 - 2- وضع الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله تحديد أهداف الشركة . وتحديد سبل تحقيق الأهداف من خلال توفر الحوافز المناسبة لأعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية لكي يعملوا على تحقيق أهداف الشركة التي تراعي مصلحة المساهمين دون المغالاة في هذه الحوافز .
 - 3- الانفتاح على أسواق المال العالمية وجلب قاعدة عريضة من المستثمرين والأجانب لتمويل المشاريع الاستثمارية نتيجة زيادة الثقة في هذه الشركات المدرجة في أسواق رأس المال .

ثانياً : أهداف الحوكمة :-

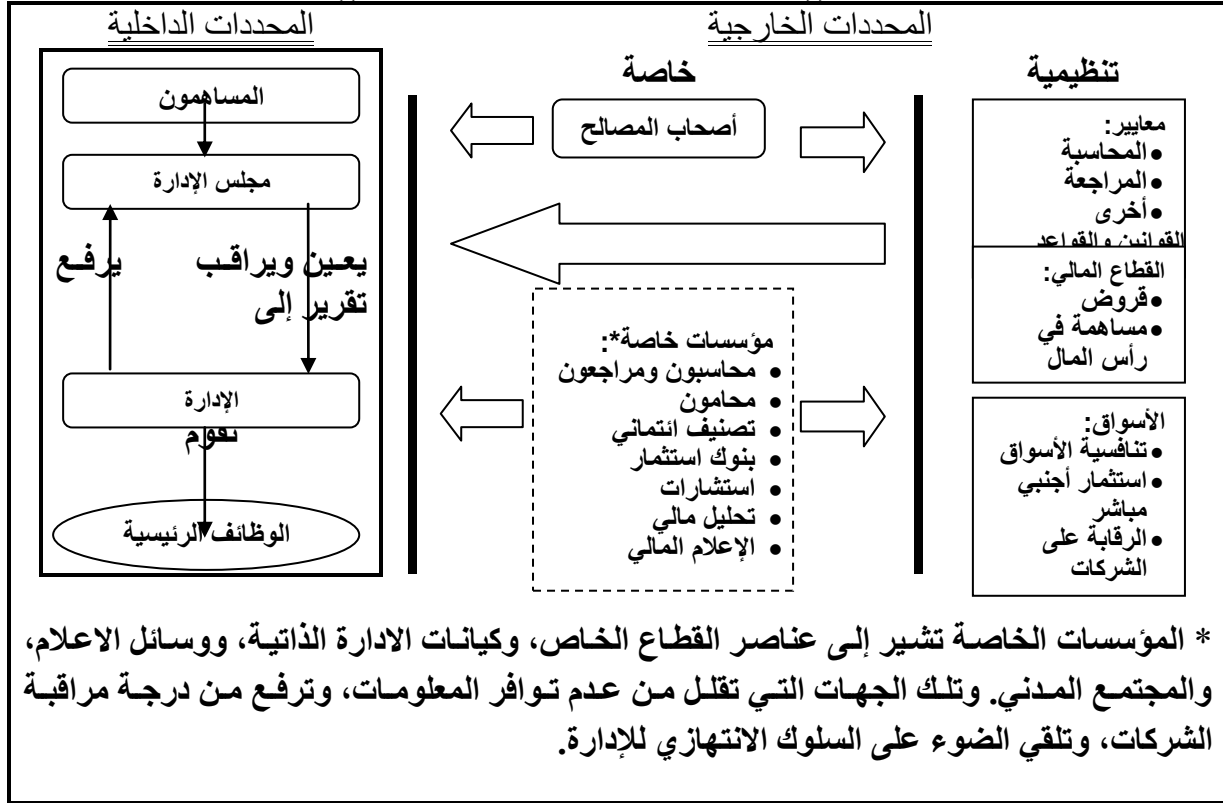
بعد التحدث عن أهمية الحوكمة لابد من تحديد أهم أهدافها بالآتي :- (مطير، 2005، 20)(خليل، 2009، 23).

- 1- تحسين وتطوير إدارة الشركات ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على بناء إستراتيجية سليمة وضمان اتخاذ قرارات الربح او السيطرة بناءً على أسس سليمة بما يؤدي الى رفع كفاءة الأداء. جذب الاستثمارات سواءاً الأجنبية او المحلية والحد من هروب رؤوس الأموال .
 - 2- تحقيق الاستقرار والمصادقية للقطاعات المالية على المستوى المحلي او الدولي .
 - 3- تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركة وإجراءات المحاسبة والمراجعة المالية بالشكل الذي يمكن من ضبط عناصر الفساد في أي مرحلة .
 - 4- محاربة الفساد بكل صوره سواءً اكان مالياً او محاسبياً او سياسياً.
 - 5- تحقيق إمكانية المنافسة في الأجل الطويل وهذا يؤدي الى خلق حوافز وتبني تكنولوجيا حديثة لزيادة درجة جودة المنتجات والقابلية التسويقية للسلع والخدمات التي تتعامل بها الشركة لتتمكن من الصمود امام المنافسة القوية للمنتجات الأجنبية .
 - 6- زيادة الثقة في الاقتصاد القومي وتعميق دور سوق المال وزيادة قدرته على تنمية المدخرات ورفع معدلات الاستثمار وتشجيع نمو الاقتصاد الخاص ودعم قدراته التنافسية من جهة أخرى .
 - 7- تجنب حدوث أزمات مصرفية في الدول التي لا يوجد بها تعامل نشط على معظم شركاتها في أسواق الأوراق المالية
 - 8- ضمان وجود هياكل إدارية يمكن معها محاسبة إدارة الشركة أمام مساهميها مع ضمان وجود مراجعة مستقلة على المديرين والمحاسبة للوصول الى قوائم مالية ختامية خالية من الغش والتلاعب .
 - 9- ضمان مراجعة الأداء المالي وحسن استخدام أموال الشركة ومدى التزامها بالقانون والإشراف على المسؤولية الاجتماعية للشركة في ضوء قواعد حوكمة الشركات .
 - 10- تعميق ثقافة الالتزام بالمبادئ والمعايير المتفق عليها وخلق أنظمة للرقابة داخلية ضمن إطار أخلاقي نابع من العمل وأخلاقيات المجتمع.
- مما سبق يتضح أن تبني مفهوم حوكمة الشركات من الأمور المهمة التي تساعد في حماية مصالح جميع المتعاملين مع الشركة وتساعد في جذب الاستثمارات ودعم الاقتصاد فضلاً عن مساهمتها في تحسين أداء الشركة من خلال تأكيدها على الشفافية في معاملات الشركة وفي إجراءات التدقيق وفي عرض المعلومات في القوائم المالية .

ثالثاً:- محددات ومعايير الحكومة :

إن التطبيق الجيد للحكومة يتوقف على مستوى جودة مجموعة من المحددات (الداخلية والخارجية وكما موضحة بالشكل التالي :

شكل (1)
(المحددات الداخلية والخارجية للحكومة)



المصدر: مطاوع السيد مطاوع، 2009، دور المراجعة في حوكمة الشركات www.infotechaccountants.com.

أما المعايير التي تقوم عليها الحوكمة فقد حرصت العديد من المؤسسات على دراسة هذا المفهوم وتحليل ووضع معايير محددة لتطبيقه ومن هذه المؤسسات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، بنك التسويات الدولية (BIS) في لجنة بازل ومؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي. فقد أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية معايير عام 1999 ثم أصدرت تعديلاً عليها في سنة 2004 تتمثل في: (البشاري، 2008، 20).

أولاً:- حفظ حقوق جميع المساهمين وتشتمل اختيار مجلس الإدارة والحصول على عائد في الأرباح، مراجعة القوائم المالية، وحق المساهمين في المشاركة الفعالة،

ثانياً:- ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات ويجب ان يكون متناسق مع أحكام القانون وان يصبح بوضوح تقسيم المسؤوليات بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية والتحقيق المحاسبي لهذا المعيار.

* الحصول على المعلومات المادية ذات الصلة بالشركة في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم وهذا ما توفره وظيفة العرض والإفصاح.

*الحق في نصيب من أرباح شركة وهذا ما تظهره قائمة الدخل.

*الحق في الحصول على معلومات عن العمليات الاستثنائية اللاحقة التي تؤثر على الشركة وهذا ما توفره متطلبات الإفصاح المحاسبي عن الوحدات.

- *الحق في الحصول على المعلومات التي تبين التغيرات في حقوقهم وهذا ماتظهره قائمة التغيرات في حقوق الملكية .
- *المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين ،ويشمل كل حقوقهم مثال الاطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة و التحقيق المحاسبي يكون كالآتي :
- *حماية حقوق الأقلية من خلال الإفصاح عن حقوقهم في القوائم المالية .
- *الإفصاح عن مخاطر تركيز الأسهم
- *الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة بما فيها كبار المساهمين .
- دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات لا بد ان يتضمن تحديد دور كل من اصحاب المصالح من الموردين والمقرضين والموظفين واحترام الحقوق والقانون والتحقيق المحاسبي لها يتم من خلال الآتي :
- * تعمل المحاسبة على توفير المعلومات لأصحاب المصالح بالشكل الذي يمكنهم من اتخاذ القرارات التي تحفظ مصالحهم .
- *من جوانب الإفصاح المحاسبي الإفصاح عن الأداء الاجتماعي للشركة .
- ثالثاً:-** الإفصاح والشفافية ، الإفصاح عن تصحيح المعلومات الهامة ودور المدقق الخارجي والإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم ويتم الإفصاح بشكل عادل عن كل تلك المعلومات بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب وبدون تأخير.
- أما التحقيق المحاسبي فيكون الآتي :
- * ان يتم الإفصاح عن نتائج العمليات في قائمة الدخل والافصاح عن الحقوق والالتزامات في قائمة المركز المالي .
- * ينبغي القيام بمراجعة الحسابات بواسطة مدقق خارجي مستقل وكفى ومؤهل للتأكد من صدق البيانات المالية ويكون مسؤولاً أمام الشركة .
- رابعاً :-** مسؤوليات مجلس الإدارة وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية .
- أما التحقيق المحاسبي فيكون الآتي:-
- * اتخاذ القرارات على أساس معلومات كاملة ودقيقة.
- * إعداد الموازنات التقديرية .
- * الرقابة المالية بناءً على التقارير المحاسبية .

المبحث الثالث: دور المدقق الخارجي في حوكمة الشركات متعددة الجنسية.

بعد استعراض مفهوم الشركات متعددة الجنسية والتعرض لمفهوم الحوكمة في المباحث السابقة سيتم التعرف في هذه النقطة على ماهية التدقيق في هذه الشركات وما يترتب من مشاكل أثناء التدقيق عبر الحدود من خلال الآتي :

أولاً: ماهية التدقيق في الشركات متعددة الجنسية:

يرى خبراء ومختصون في مجال تدقيق الحسابات ان تدقيق الشركات المساهمة يفيد الإدارة والمساهمين على حد سواء اذ يعطيهم صورة واضحة عن المركز المالي للشركة ، وان المستثمرين يسعون دائماً بالاستثمار في الشركات التي تدر أعلى مستوى من الأرباح وبأقل قدر ممكن من المخاطرة لذا وضعوا ثقتهم في المدراء ومجالس الإدارة إلا ان بعض المديرين لا يجنون مقدار أرباح المستثمرين ، لذلك لابد من وجود شخص محايد يقوم بمراقبة أداء هذه الشركات واختبار الثقة والمصادقية على القوائم المالية المعدة من قبل إدارة الشركة ، ومهنة المدقق وكما ذكر لا بد أن يلتزم بمجموعة من المعايير الموضوعية المقبولة والمطبقة من قبل كل أعضاء المهنة وتتطلب تلك المعايير ان يقوم المدققون بتخطيط وأداء عملية التدقيق بهدف الحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية خالية من أي تحريف جوهري .

وقد أشار معيار التدقيق البريطاني رقم(236) إلى أنه يتطلب من مدقق الشركات المعدة القوائم المالية للمجموعة بأنه يقرر مدى سلامة وعدالة القوائم المالية المعدة وإنها معبرة عن حالتها المالية وان الأرباح والخسائر الناتجة تتعلق بمكونات المجموعة لذلك فان مدقق هذه الشركات يتحمل مسؤولية تدقيق الحسابات لهذه الشركات بما فيها من مكونات وهذا قد يسبب مشاكل كثيرة لذلك فقد أصدرت لجنة المبادئ المحاسبية (APC) البريطانية كشف تناولت حدود عمل مدقق حسابات الشركة متعددة الجنسية مع المدققين في الشركات التابعة، اذ يعد هذا المدقق رئيسي والمدققين عن تدقيق حسابات الشركة التابعة مدققين ثانويين والعلاقة بينهما ليست علاقة مدير بموظف وإنما يجب ان تكون مبنية على أساس المعلومات التي يمكن أن يوفرها المدقق الثانوي للمدقق الرئيس عند أداء عملية التدقيق للحسابات والقوائم المالية الموحدة (Attwood & stein 283، 1986) وهنا يثار تساؤل (هل يختلف التدقيق في الشركات متعددة الجنسية عنها في الشركة المحلية وحيدة الجنسية، وهل يمكن اعتماد نفس المبادئ المعتمدة في كتابة التقرير للوحدة عن نشاطها المحلي عنها في حال امتداد مجال نشاطها إلى الدول وهذا ما سيتم ايضاحه في النقطة التالية .

ثانياً : تقرير المدقق :

اكتسب تقرير مدقق الحسابات (في الشركات الدولية) أهمية بالغة تفوق أهميته في النطاق المحلي ، وأصبح تقريره في هذه الشركات الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها ثقة أصحاب المصالح في الوحدات التي يتعاملون معها اذ ان التقرير الذي يعبر عن رأي فني محايد هو تعبير عن المركز المالي الحقيقي ونتائج النشاط .

وفي ظل الدور الخطير الذي يلعبه المدقق في خدمة العديد من أصحاب المصالح لمختلفي الجنسية يحتاج الأمر الى توافر مطلبين هما (زين العابدين ودينا العابدين ، 2010، 6، 8):

أ. ان يكون محتوى التقرير مناسباً تماماً لاحتياجات هذه المجموعة.

ب. ان يكون محتوى التقرير واضحاً ومفهوماً تماماً من جانب أصحاب المصالح المشار اليه. وفي غالبية الأحوال لا يتحقق هذين المطلبين عند امتداد النشاط الى المجال الدولي وتعدد واختلاف الجنسيات ويعود ذلك بالدرجة الأولى فضلاً عن عوامل أخرى مثل اختلاف اللغات والعملات ، إلى اختلاف معايير التدقيق الدولية الخاصة بالتقرير في البلاد المختلفة الامر الذي يخلق صعوبات حقيقية أمام كل من المدقق وأصحاب المصالح عند إتمام الاتصال بينهم عن طريق التقرير.

وفي ظل غياب معايير دولية للتقرير في هذه الشركات يعد المدقق تقريره وفقاً لمعايير التقرير الخاصة بدولة واحدة فقط قد تكون محل إقامة الوحدة الاقتصادية محل التقرير وبالتالي يكون شكل تقريره والمحتوى الإخباري له طبقاً للنموذج السائد في تلك الدولة باستخدام لغتها

وعملتها القومية ، وقد يكون هذا التقرير غير واضح لباقي أصحاب المصالح المختلفين الجنسية وتثار العديد من التساؤلات عن الأساس الذي يمكن استخدامه عند تحديد جنسية المعايير هل مكان صدور التقرير ام محل إقامة الوحدة الاقتصادية محل التقرير ، وقد تستخدم اللغة المستخدمة في التقرير لتحديد جنسية المعايير ، ان هذه الأسئلة تثير متاعب واضحة أمام أصحاب المصالح كما ان المدقق يواجه مشكلة أخرى تتعلق بتحديد شكل ومحتوى تقريره فيما اذا كانت الوحدة تصدر مجموعة واحدة من القوائم ام إنها تصدر مجموعات متعددة لخدمة أصحاب المصالح لمختلفي الجنسية في ظل نظام التقرير المزدوج.

وعليه فان هذه المهنة تحتاج الى إطار من المعايير التي تكفل توافر الثقة في المدقق وفي العمل الذي يقوم به بنفس الطريقة التي يبني بها المدقق الثقة في القوائم المالية التي فحصت بمعرفته وعند استعراض المعايير الخاصة بالتقرير في أغلبية الدول نجد بعضاً من هذه الدول لها معايير خاصة في مجال التقرير بينما أخرى لم تفرض ولحد الآن إطار معين من معايير المراجعة وفي بلد آخر لم يصدر أي تجمع للمهنة قائمة بهذه المعايير فضلاً عن وجود اختلاف بينهم في مضمون هذه المعايير فالبعض يوصي بضرورة الإفصاح في التقرير لتلك البنود التي فعلاً تؤثر على تلك القوائم المالية ولكن له تأثير مستقبلي بينما دول أخرى لا تشير الى هذه النقطة. ويؤدي هذا الاختلاف إلى اختلاف نماذج التقرير الدولي من حيث الشكل العام ومن حيث المحتوى ومن حيث المصطلحات المستخدمة.

نستنتج مما سبق أن مشكلة التدقيق في الشركات متعددة الجنسية لا تتعلق باستخدام نظام جديد من قبل المدقق او تعديل بقدر ما يتعلق بضرورة مراعاة التناسق والتكامل بين المدققين الثانويين الموجودين في الشركات التابعة ، وعلى الرغم من هذه الشركات (التابعة) مستقلة قانونياً فهي تمثل احد العناصر في إطار مشروع واحد هو (الشركات الدولية او ما يسمى بالشركات متعددة الجنسية).
ثالثاً: اثر الحوكمة على عمل المدقق الخارجي في الشركات متعددة الجنسية:

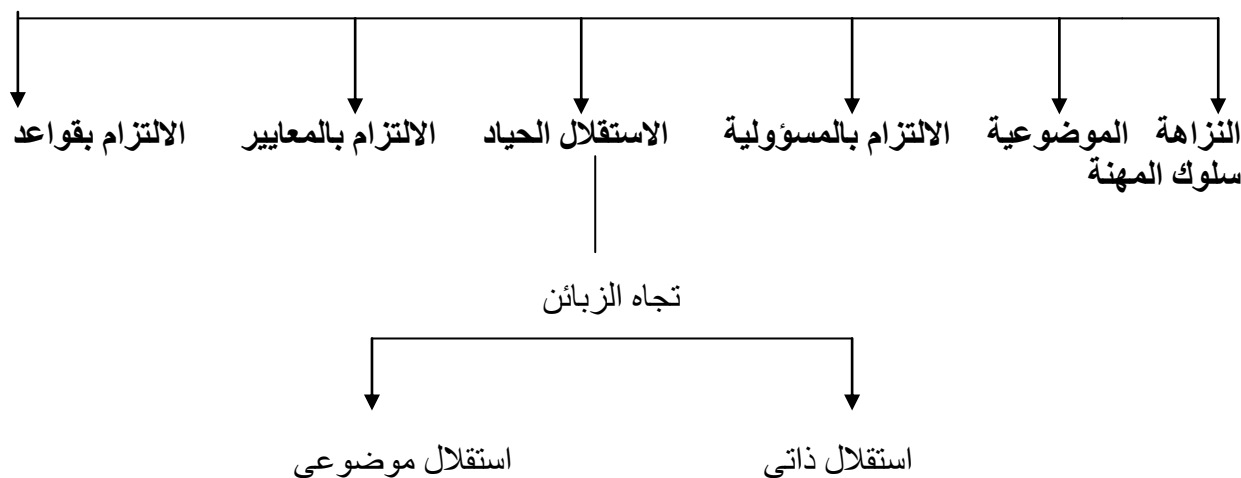
سبق ان تعرضنا الى مفهوم الحوكمة والتي تبرز أهميتها من خلال تطبيق مبادئ في الشركة من خلال وجود جهة رقابية على الإدارة لتحسين أدائهم ورفع كفاءتهم في ربحية وقيمة الأسهم . وتبرز أهمية تطبيق مبادئ حوكمة الشركات من خلال جهات رقابية مستقلة أي ان المدقق يضمن تطبيق تلك المبادئ بشكل فاعل وسليم ولبيان اثر الحوكمة على عمل المدقق في تلك الشركات ويتم إيضاح النقاط الآتية :-

اولاً: الشروط الواجب توفرها في المدقق الخارجي.

يمكن عرض أهم الشروط التي يجب ان تتوفر في المدقق الخارجي من خلال الشكل الآتي:

شكل ((2))

الشروط الواجب توفرها في مراقب الحسابات



المصدر: ((حيدر علي فارس ، اثر حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة العمل التدقيقي ، بحث مقدم إلى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، 2009، بغداد، 52))

ثانياً: دور المدقق الخارجي في ظل الحوكمة .

للمدقق دور ايجابي وفاعلاً في مجال الحوكمة اذ يعد بمثابة جرس الإنذار المبكر الذي يقرع عند أي انحراف مالي أو إداري ويتجسد هذا الدور من خلال التزامه بالواجبات الملقاة على عاتقه وحسن أدائه لمهنته ويعد بمنزلة الدعامة الأساسية لحماية وضمان جودة المعلومات المقدمة وبالتالي تعزيز مصداقيتها من خلال الآتي : (محمد حسن ، 2008 ، 14).

- جرس الإنذار المبكر

إذ يقرع عند حدوث أي انحراف مالي أو إداري من خلال قيامه بالفحص المستقل والموضوعي للطريقة التي تم بواسطتها تحضير وتقديم الكشوفات والتقارير المالية التي تعدها الإدارة إلى المالكين وتطبيق قواعد العناية المهنية بتجرد وموضوعية لتدقيق حسابات الشركة وفحص أنظمتها المالية والإدارية والتحقق من موجوداتها من شأنه كشف مواطن الخلل في إدارة الشركة وتقليل المخاطر فغياب المعلومات الصحيحة والمنصفة لا تؤهل المالكين للقدرة على ممارسة الضبط أو السيطرة على سلوك الإدارة .

- الالتزام بالواجبات والمسؤوليات

تمثل الواجبات والمسؤوليات الملقاة على عاتق المدقق الممارس للمهنة آليات مهنية عملية لها مساهمات ايجابية في دعم الدور الحوكمي المدقق ولا يمكن تحقيق هذا الدور إذا لم يكن المدقق نفسه حققها علماً بأن دوره الحوكمي مرتبط باستعداده وقدرته على إثراء الممارسة المهنية والعملية وإثبات إن له دوراً حوكمياً لا غنى عنه لأصحاب المصلحة في الشركات ويمكن أن تحقق هذا الدور من خلال حرصه على الارتقاء بجودة التدقيق وتفعيل المسألة المهنية المدقق.

وقد حرصت معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إلى رفع مستويات الأداء المهني للمدقق بحيث يترتب على التزام مدير الحسابات بهذه المستويات ارتفاع جودة أدائه لمهنته ، وسينتج بالتأكيد عند تحقيق جودة عملية التدقيق أثراً حوكمياً ايجابية تبرز الالتزام بمعايير الجودة ، كما يؤدي إلى زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية برأي مدير الحسابات مما ينعكس ايجابياً على تدعيم الدور الايجابي للمدقق في حوكمة الشركات ولاسيما في ظل الاتجاه نحو عولمة أسواق رأس المال وعولمة النشاط الاقتصادي وتزايد الاهتمام بتنظيم الرقابة والتدقيق الداخلي والخارجي (مطير، 2005، 4).

- إضفاء الثقة في القوائم المالية :

حتى يتم إضفاء الثقة في القوائم المالية للشركات متعددة الجنسية وفي ظل تطبيق حوكمة الشركات لابد للمدقق أن يتمتع بالآتي :

* أن يتمتع بالأمانة والاستقلالية بشكل تام عن إدارة الوحدة الاقتصادية.
* يتمتع بخبرة وتعليم كما في النواحي المالية والمحاسبية والتدقيقية والقانونية تمكن من تقديم رأي بشكل لائق .

* الحصول على أدلة وقرائن ملائمة يعتمدها كأساس لإبداء الرأي .

* السعي لتوضيح رأيه المعد من خلال تعزيزه بشكل مفهوم وواضح .

يتضح مما سبق إن للمدقق دوراً ايجابياً وفاعلاً في حوكمة الشركات كونه جرس إنذار مبكر يقرع عند أي انحراف مالي أو إداري ودعامة أساسية لحماية المعلومات الواردة في القوائم المالية ويزيد هذا الدور اهمية خاصة فيما يتعلق بالمعلومات الواردة في القوائم المالية للشركات الدولية التي يتم اعتمادها من قبل العديد من اصحاب المصالح في هذه الشركات ولاسيما المستثمرون والجهات الحكومية فضلاً عن الاسواق المالية .

الخلاصة

خلص البحث الى جملة من النتائج وكالاتي :

1. تساهم الشركات متعددة الجنسية في تحقيق عدة مزايا ادارية وتقنية فضلا عن كونها تساهم في دعم الاقتصاد من خلال زيادة تدفق رؤوس الاموال وتنمية الناتج القومي وتنمية المنافسة المحلية مع الشركات الاجنبية.
2. تتضمن التقارير المالية التي تعدها الشركات متعددة الجنسية كم هائل من المعلومات كونها تضم فروعاً أو شركات تابعة .
3. تعد الوظيفة الرئيسة للتدقيق في الشركات متعددة الجنسية هي التقرير عن مدى سلامة وعدالة القوائم المالية المعدة وأنها تعبر بصدق عن الحالة المالية وأن الأرباح والخسائر الناتجة تتعلق بمكونات المجموعة .
4. الجانب الدولي للتدقيق او ما يسمى بالتدقيق الدولي يشير الى التوفيق بين قواعد التدقيق عبر الدول المختلفة والى تطبيق التدقيق في الشركات التي تعمل في أكثر من دولة واحدة.
5. يلعب المدقق في الشركات متعددة الجنسية دوراً خطيراً في خدمة أصحاب المصالح لمختلفي الجنسية لذلك يجب أن يكون تقريره مناسباً لاحتياجات هؤلاء وأن يكون واضحاً ومفهوماً من قبلهم
6. ان علاقة المدقق الرئيسي في الشركة متعددة الجنسية مع المدققين الثانويين في الشركات التابعة مبنية على أساس المعلومات التي يمكن أن يوفرها المدقق الثانوي للمدقق الرئيس عند أداء عملية التدقيق للقوائم المالية الموحدة.
7. يشير مفهوم حوكمة الشركات الى الرقابة الفعالة على أداء الشركات بهدف تحسين الأداء ومحاربة الفساد المالي والاداري وحسن استخدام الأموال وتحقيق قدر كافٍ من الافصاح والشفافية في المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية .
8. للتدقيق دور فاعل وايجابي في مجال الحوكمة إذ يعد جرس إنذار مبكر الذي يقرع عند أي انحراف مالي ويتجسد هذا الدور من خلال التزام المدقق بواجباته ومعايير جودة التدقيق .
9. تحتاج مهنة التدقيق في الشركات متعددة الجنسية إلى إطار من المعايير التي تكفل توافر الثقة في المدقق وفي العمل الذي يقوم به لإضفاء الثقة على القوائم المالية التي فحصت بمعرفته لتوثيق دوره الحوكمي وتجسيده فيها .

المصادر :-

الرسائل والاطاريح :

1. إبراهيم محسن عجيل 2009 ، الشركات متعددة الجنسيات وسيادة الدولة ،دراسة قانوني اقتصادية سياسية مقارنة ،رسالة ماجستير غير منشورة ،الدنمارك /الأكاديمية العربية
2. حيدر علي فارس ،2009، اثر حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة العمل التدقيقي ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين،بغداد.
3. عبد الصمد عمر علي،2009، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات ،رسالة ماجستير غير منشورة،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية ،جامعة المديّة، الجزائر .
4. محمد حسن ،2008،العوامل المؤثرة على جودة التدقيق لتضييق فجوة التدقيق بين المدققين والمستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية ، اطروحة دكتوراه غير منشورة ،جامعة بغداد ،كلية الادارة والاقتصاد.
5. هاني محمد خليل ،2009، مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين ،رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الاسلامية ،كلية التجارة ، غزة

الدوريات والمؤتمرات :

1. احسان بن صالح المعتاز ،2007،اخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها ،انهيار شركة انرون والدروس المستفادة منها،مجلة جامعة بن عبد العزيز ،جامعة ام القرى ،مجلد 22، العدد 1
2. د.احمد قايد ،2009،تدقيق الحسابات ودوره في حوكمة الشركات (القطاع المصرفي) كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة محمد خيضر سكره.
3. رافت حسين مطير ،2005،آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات ،الجامعة الاسلامية،جمهورية مصر العربية .
4. عبد بن حامد الشمري ،2010، إطار مقترح للمراجعة الداخلية وأثرها على فاعلية حوكمة الشركات ،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية .
5. علي السلمي ،2009،حوكمة الشركات سبيل لمكافحة الفساد ،مجلة الإصلاح الاقتصادي ،مركز المشروعات الدولية الخاصة ،العدد 14.
6. مروان بدري الابراهيم ،2007 طبيعة العلاقة القانونية بين كل من الشركة القابضة والشركات متعددة الجنسيات من جهة والشركات التابعة لكل منها من جهة أخرى ، المجلد 13 ، العدد9،جامعة عمان ، المنارة
7. مصطفى نجم البشاري ،2008، اهمية تطبيق معايير حوكمة لشركات لتفعيل نظم المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة بالسودان ،بحث مقدم في مؤتمر المراجعة الداخلية الاول ،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،السودان.
8. مطاوع سعيد السيد مطاوع ،2009،دور المراجعة في حوكمة الشركات ،جامعة الأزهر ،كلية التجارة .www.infortechaccountants.com.
9. .

الكتب :

1. امين السيد لطفي ،2005،المراجعة الدولية وعولمة راس المال، الدار الجامعية الاسكندرية
2. خالد احمد عثمان ،2007، الاندماج والشركات القابضة ، www.lheapitorz.com
3. زين العابدين ودينا زين العابدين ،2010،دراسات وبحوث في المراجعة ،كلية التجارة ،جمهورية مصر العربية.
4. محمد حسن يوسف ،2007،محددات الحوكمة ومعاييرها مع اشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر ،بنك الاستثمار القومي ،القاهرة ،مركز المشروعات الدولية الخاصة .
5. www.cipeorg.com
6. موسى سعيد مطر ،شقيري نوري موسى ،ياسر المؤمن ،2003 ،المالية الدولية،ط1 ،دار الصفاء للنشر والتوزيع .
7. يوسف محمود جربوع،سالم عبد الله حلس،2001 ، المحاسبة الدولية ،ط1
- 8-Fred Attwood,Neil D.Stein,1986,Depaula Auditing ,17th Edit,pertice hall.
- 9-Robert Paker &Christopher Nobes ,2000,Comparative internationalAccounting,Prentice hall