

جودة المراجعة وآليات حوكمة الشركات

Quality audit and mechanisms of corporate governance

أحمد خليفة- طالب دكتوراه ، جامعة البلدة 02، الجزائر.
أ.د/ هلال درهون - الاستاذ المشرف - جامعة البلدة 02- الجزائر
hirem99@hotmail.com

ملخص:

خلال العقدين الأخيرين تعرضت الكثير من الشركات على المستوى العالمي للانهيار، بسبب ضعف رقابة الملاك وبقية أصحاب المصالح على المسيرين، من هذا المنطلق جاءت دراستنا لبحث موضوع الحوكمة التي تعتبر أداة فعالة للرقابة تقوم على مجموعة من الآليات الداخلية كمجلس الإدارة، أو الخارجية مثل المراجعة الخارجية. وتتأثر كذلك جودة المراجعة بعدة عوامل منها الآليات الداخلية للحوكمة، بهذا تمثل التساؤل الرئيسي لهذه الدراسة في إيجاد العلاقة بين جودة المراجعة والآليات الداخلية لحوكمة الشركات.
الكلمات المفتاحية: جودة المراجعة، الرقابة على جودة المراجعة، حوكمة الشركات، لجنة المراجعة، مجلس الإدارة.

Abstract:

During the last two centuries, many companies in the world have been broken down due to the poor control of owners and other stakeholders. In managers, from this point came our study to examine the issue of governance, which is considered as an effective tool for monitoring, It is based on a set of internal mechanisms as the board of management, including internal mechanisms of government. The main question of this study is to find the relationship between quality audit and the internal mechanisms of corporate governance.

Key words: Quality Audit, Quality Control Audit, Corporate Governance, Audit Committee, Board of Directors.

JEL classification:M4, M41, M42, M48.

Received: 30/11/2017

Revised: 01/12/2017

Accepted: 02/02/2018

Online publication date: 05/03/2018

مقدمة:

أدى تزايد حالات الغش الإداري وفشل الشركات الى انخفاض ثقة الجمهور في التقارير المالية بصفة عامة وعملية المراجعة (التدقيق الخارجي) بصفة خاصة، مما يسبب قلقاً لكل من الإدارة والمراجعين (محافظي الحسابات) ومستخدمي القوائم المالية، فالمراجعة تستمد أهميتها من خلال الدور الذي تؤديه في توفير معلومات صحيحة ودقيقة لمستخدمي القوائم المالية من خلال تقرير محافظ الحسابات في التوقيت المناسب عقب تاريخ نهاية السنة المالية للشركة محل المراجعة. إضافة إلى الانهيارات التي أصابت العديد من الشركات الضخمة مثل بنك الاعتماد والتجارة الدولي، وما حدث لشركة إنرون Enron للطاقة في أكتوبر 2001 وإعلان إفلاسها، وما ترتب على ذلك من إساءة لسمعة شركة المحاسبة والمراجعة آرثر أندرسون Arthur Anderson والتي كانت تعتبر من بين أكبر خمس شركات للمحاسبة والمراجعة في العالم، هناك شركات أخرى بالإضافة إلى الانهيارات التي حدثت في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية عام 1998، حيث تم توجيه الاتهام إلى مئمة المراجعة بعدم تحملها لمسؤولياتها المهنية من خلال عدم التقرير عن المخاطر التي تعترض نشاط الشركات ومدى مقدرتها على الاستمرار في مزاولتها. كل هذا أدى إلى ضرورة التركيز على تحقيق رقابة فعالة على إدارة الشركات والحفاظ على تحقيق مصالح كافة الأطراف المتعاملة مع هذه الشركات، الأمر الذي أظهر الحاجة الملحة إلى تفعيل ما يعرف بحوكمة الشركات، والتركيز أكثر على نوعية وكيفية أداء مئمة مراجعة حسابات الشركات. ومن خلال ما سبق يمكن طرح التساؤل الرئيسي التالي:

ما علاقة جودة المراجعة بالبيات الداخلية لحوكمة الشركات؟

وللإجابة على الإشكالية الرئيسية يمكننا طرح بعض الأسئلة الفرعية للإجابة عن السؤال الرئيسي:

- 1- هل للاجتماعات مجلس الإدارة أثر على جودة المراجعة؟
 - 2- هل تعتبر جودة المراجعة مؤشراً لحوكمة الشركات؟
- للإجابة عن هذه الأسئلة نقترح الفرضيات التالية:
- 1- عدد اجتماعات مجلس الإدارة يؤثر إيجاباً على جودة المراجعة .
 - 2- جودة المراجعة تعتبر مؤشراً لتطبيق حوكمة الشركات.
- سنحاول الإجابة على هذه الإشكالية ، واختبار صحة الفرضية من عددها من خلال التطرق الى العناصر التالية :
- أولاً - جودة المراجعة؛
- ثانياً - حوكمة الشركات - مدخل مفاهيمي؛
- ثالثاً - جودة المراجعة وعلاقتها بالبيات حوكمة الشركات.

أولاً- جودة المراجعة

يعتبر موضوع جودة المراجعة من المواضيع القديمة المتجددة، بحيث بحث فيه منذ بداية الثمانينات حتى الوقت الحاضر 1.

1- مفهوم جودة المراجعة:

ظهر في مجال المراجعة العديد من المصطلحات التي تستخدم لوصف جودة عملية المراجعة منها جودة المراجعة Audit Quality ، رقابة الجودة quality Control ، تأكيد (ضمان) الجودة Quality Assurance ، ولكل من هذه المصطلحات تفسير خاص. وقد خلصت جمعية المحاسبين بهونغ كونغ Hong Kong Society of Accountants ، إلى أن تأكيد الجودة هي عبارة عن إجراءات الفحص والإشراف الداخلي على جودة المراجعة والتي يقوم بها المكتب نفسه، أما رقابة الجودة فيقصد بها الفحص الخارجي من قبل جهة خارجية محايدة 2.

وأشار أحد الباحثين أن مفهوم جودة المراجعة مفهوم حديث أشمل من مفهوم استقلال المراجع حيث أنه يمكن للمراجع أن يكون مستقلاً ذاتياً وخارجياً ولكن أدائه ليس بالجودة المطلوبة.

وقد حظي مفهوم جودة المراجعة باهتمام الجمعيات المهنية والباحثين، وبالرغم من ذلك لم يتبلور مفهوم واضح ومحدد لها، سواء في المعايير التي أصدرتها المنظمات المهنية، أو في الدراسات التي أجراها الباحثون.

وترجع صعوبة وضع مفهوم محدد لجودة المراجعة إلى العديد من الأسباب منها أن الخدمات على خلاف السلع المادية لا يمكن اختبارها مقدماً، كما أن هناك صعوبة في قياس جودة المراجعة بعد إتمام عملية المراجعة لعدم وجود مقاييس محددة لها، بالإضافة إلى عدم توافر الخبرة لدى المستفيدين من هذه الخدمة.

و من خلال استقراء الدراسات التي تناولت جودة المراجعة نلاحظ إن الباحثين تبنا العديد من المداخل لتعريف جودة المراجعة، فمنهم من ربط بين جودة المراجعة واحتمال اكتشاف المراجع للأخطاء في القوائم المالية، ومنهم من ربط بين جودة المراجعة ومدى الالتزام بالمعايير المهنية، في حين ربط فريق ثالث بين جودة المراجعة وتحقيق أهداف كافة الأطراف المشتركة في عملية المراجعة.

1-1- جودة المراجعة واحتمال اكتشاف المراجع للأخطاء في القوائم المالية:

تعتبر De Angelo من أوائل من ربطوا بين جودة المراجعة واحتمال اكتشاف المراجع للأخطاء في القوائم المالية، حيث عرفت جودة المراجعة بأنها قدرة المراجع على اكتشاف التحريف المادي في القوائم المالية - إذا كان موجوداً والتقرير عن هذا التحريف عند اكتشافه. وأكد على ذلك Palmrose حيث عرف جودة المراجعة بأنها مستوى التأكيد الذي يقدمه المراجع بعدم احتواء القوائم المالية للأخطاء الجوهرية، وأنه كلما كبر هذا المستوى كلما دل على جودة المراجعة و العكس صحيح.

وأيد ذلك Knapp حيث عرف جودة المراجعة بأنها مدى قدرة المراجع على اكتشاف الخطأ والغش والتلاعب أثناء تنفيذ عملية المراجعة . وأضاف Grant et al أن جودة المراجعة مفهوم واسع ومع ذلك يمكن تعريفها بأنها احتمال قيام مكتب المراجعة باكتشاف الأخطاء في القوائم المالية والتقرير عنها.

2-1- جودة المراجعة ومدى التزام المراجع بالمعايير المهنية:

وبالنسبة للباحثين الذين ربطوا بين جودة المراجعة ومدى التزام المراجع بالمعايير المهنية فقد عرف الصباغ خدمة المراجعة الجيدة بأنها تلك التي تؤدي وفقاً لمعايير وإرشادات المراجعة، ووفقاً لقواعد السلوك والعرف المهني.

كما عرف Copley and Doucet جودة المراجعة بمدى التزام المراجع بالمعايير المهنية المتعلقة بالعمل الميداني ومعايير إعداد التقارير . وأضاف البعض أن جودة المراجعة تعني الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة، وقواعد وآداب السلوك المهني، وإرشادات المراجعة، وكذلك القواعد والإجراءات التي تصدرها الهيئات المهنية لتنظيم مهنة المراجعة، والحفاظة على حياد ونزاهة المراجع . أما Krishnan and Schauer فقد قاما بقياس جودة المراجعة بمدى الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها والخاصة بالتقرير.

3-1- جودة المراجعة بتحقيق أهداف كافة الأطراف المعنية بعملية المراجعة:

وبخصوص الباحثين الذين ربطوا جودة المراجعة بتحقيق أهداف كافة الأطراف المعنية بعملية المراجعة، فقد عرفت جودة المراجعة بأنها تتمثل في الخصائص التي تتميز بها الرأي المهني للمراجع بما يؤدي إلى إشباع احتياجات مستخدمي القوائم المالية، وذلك في حدود القيود العملية والاقتصادية لبنية المراجعة، وأكد على أن جعل احتياجات المستخدمين مقياساً لجودة المراجعة سيؤدي بالمهنة لتعديل المعايير بشكل مستمر مما يحقق تلك الاحتياجات، ويسد الفجوة بين ما تقدمه المهنة ويتوقعه المستخدمون وبالتالي زيادة رضا المجتمع عن المهنة.

ومن التحليل السابق للمفاهيم المختلفة لجودة المراجعة نلاحظ الآتي: 3.

- يعد تحديد مفهوم جودة المراجعة من الأمور الصعبة وذلك لصعوبة وضع حدود واضحة للنطاق أو المجال الذي يجب أن تغطيه جودة المراجعة، بالإضافة إلى أن مفهوم الجودة مفهوم نسبي؛

- أن المفاهيم السابقة ركزت على الوسائل والإجراءات التي يجب على المراجع إتباعها لتحقيق الأداء الجيد وزيادة الثقة في القوائم المالية، والتي تتمثل في محاولة المراجع اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية، والتزام المراجع بالمعايير المهنية، وتلبية المراجع لأهداف الأطراف المعنية بعملية المراجعة؛

- أن اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي تحتوي عليها القوائم المالية ليس المعيار الوحيد الذي يمكن من خلاله الحكم على جودة المراجعة، كما أن اكتشاف الأخطاء والمخالفات والغش في القوائم المالية ليس الهدف الأساسي من عملية المراجعة؛

- أن الحكم على جودة عملية المراجعة بمدى التزام المراجع بالمعايير والإرشادات المهنية فقط ليس كافياً، حيث يمثل الالتزام بالمعايير والإصدارات المهنية الحد الأدنى لجودة الأداء؛

- أن جودة المراجعة تتحقق عندما تتوفر الشروط التالية:

- التزام المراجع بكل من معايير المراجعة المهنية المتعارف عليها؛

- وآداب وقواعد السلوك المهني؛

- ومعايير الرقابة على جودة المراجعة؛

- بالإضافة إلى الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات التي تم اكتشافها في القوائم المالية.

ومن العرض السابق يمكن الوصول إلى التعريف التالي لجودة المراجعة " هي أداء عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية وفقاً لمعايير المراجعة، مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة، والعمل على تلبية رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية ".

2- أهمية جودة المراجعة والعوامل المؤثرة فيها:

واجهت مهنة المراجعة ضغوطاً متزايدة وانتقادات مستمرة في السنوات الأخيرة، بسبب وجود حالات غش وتحريف جوهرية في القوائم المالية، وتزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين، وخصوصاً بعد تعرض العديد من الشركات الأمريكية الكبيرة للفشل بالرغم من خضوع قوائمها المالية للمراجعة من أكبر مكاتب المراجعة.

- وللتغلب على تلك الضغوط يجب الاهتمام بجودة المراجعة، والتي تمثل مطلبًا ضروريًا لكافة أطراف عملية المراجعة (المراجع- الشركة محل المراجعة - المستفيدين من خدمات المراجعة- المنظمات المهنية). وتنبع أهمية جودة المراجعة من خلال المجالات التالية:
- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية؛
 - المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة؛
 - تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية؛
 - تخفيض صراعات الوكالة؛
 - المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات؛
 - أداة تنافسية جيدة؛
 - زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصداقية القوائم المالية.
- أما العوامل المؤثرة على جودة الأداء فإنها لا بد أن تتوسع لتشمل نواحي خاصة بالمدقق ذاته، إذ أنه ومن وجهة النظر السلوكية حيث كان الاهتمام بالأطراف المختلفة التي تشكل بيئة المراجعة والتي يتكون من المرجعين أنفسهم، وكذلك معدي ومستخدمي القوائم المالية، إذ أن هناك اختلافًا جوهريًا لتصورات هذه الفئات للعوامل المختلفة بجودة المراجعة. فهناك من يرى بأنها ترتبط بتخطيط وإدارة عملية المراجعة، فضلًا عن إجراءات المراجعة والتقييم والنواحي السلوكية، وهناك من يرى بأن مقياس الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب مراقب الحسابات تعد عاملاً مهمًا في قياس جودة عملية المراجعة، فضلًا عن الخبرة العملية والعلمية ونسبة الأتعاب التي يتلقاها وأثر المنافسة بين المكاتب، بالإضافة إلى مراجعة النظير (peer review)، وكذلك حجم الجهد المبذول. لا بد لمراقب الحسابات لكي يضمن تحقيق درجة مقبولة من جودة الأداء من الإيفاء ببعض الالتزامات المطلوبة منه 4.
- الالتزام بنزاهة وموضوعية: إذا لا يجوز للمدقق القيام عمدًا بتحريف الحقائق عند ممارسته مهنته؛
 - الالتزام بالمعايير المهنية العامة وذلك من خلال بذل العناية المهنية الكافية؛
 - الالتزام بالمسؤوليات تجاه الزبائن وذلك بالحفاظ على سرية العمل وعدم إفشاء أي منها إلا بموافقة الزبون؛
 - الالتزام بالحياد والاستقلال وذلك من خلال التعامل بعدالة مع جميع الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق ودون التحيز لأي منها؛
 - كسب ثقة مستخدمي القوائم والتي ينعكس أثرها على سمعة مراقب الحسابات وتعد ركناً أساسياً لبقائه واستمراره في العمل.

3- متطلبات الرقابة على جودة المراجعة

- 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 5:
- الاستقلالية؛
 - توزيع الأعمال بين الموظفين؛
 - الاستشارات بين الموظفين؛
 - الإشراف؛
 - سياسة التوظيف؛
 - تحسين مستوى الموظفين؛
 - الترقيّة؛
 - القبول والاستمرار مع الزبائن؛
 - الفحص.
- أما المعيار الدولي رقم 220 والذي صدر بعنوان quality control for audit فقد أكد المعيار وجوب تنفيذ سياسات واجراءات رقابة الجودة على مستوى الشركة او مكاتب التدقيق الفردية، وان طبيعة وتوقيت سياسات واجراءات رقابة الجودة تعتمد على عدة العوامل بحجم وطبيعة أعمال الشركة واتساع نطاقها الجغرافي وهيكلها التنظيمي. والاعتبارات المتعلقة بالتكلفة والمنفعة.
- كما أشار المعيار إلى أن أهداف سياسات وإجراءات سياسة الدولة التي تتبناها مكاتب التدقيق تتضمن سبعة عناصر هي :
- المتطلبات المهنية والمتعلقة بالتزامه بمبادئ الاستقلالية والامانه والموضوعية والسرية؛
 - المهارات والكفاءة: وذلك لغرض بذل العناية المهنية الكافية؛
 - توزيع المهام: وذلك من خلال اناطة العمل بافراد حصلوا على درجة من التدريب المهني؛
 - الاشراف: وذلك من خلال التوجيه والمتابعة المستمرة للتأكد من ان العمل المنجز يلبي متطلبات الجودة؛
 - التشاور: وجوب التشاور مع الجهات الداخلية والخارجية من ذوي الخبرة اذا تطلب الامر ذلك؛
 - القبول والمحافظة على الزبائن من خلال اجراء التقويم والمتابعة للعلاقات مع الزبائن؛
 - المراقبة: يجب خضوع العمل الى المراقبة المستمرة لغرض التأكد من كفاءة وفعالية تطبيق سياسات واجراءات رقابة الجودة 6.

أما الأساليب المستخدمة في رقابة جودة الاداء فهي تتنوع من حيث كونها قد تم 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. أو ان يتم اختيار لجنة من ذوي الاختصاص للقيام بفحص جودة الاداء وكما هو معمول به في العراق إذ يقوم (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 اللازمه7.

أو أن يتم بواسطة فحص الشريك المتزامن وكذلك الفحص بواسطة مدقق اخر، ويعرف هذا الاسلوب بفحص النظر حيث يقوم مكتب التدقيق بالتفتيش على رقابة الجودة عن طريق مراقبة السياسة العامة الخاصة بمكتب مراقب الحسابات وفي حال تطابقها مع معايير الجودة يرفع التقرير الى المجمع الامريكي للمحاسبين، أما في حال فشل السياسات المتبعة فان ذلك يسجل كحالة سلبية ضد المكتب، ان اسلوب فحص النظر 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، إذ يساعد هذا الاسلوب في تحقيق منافع لكل من مهنة التدقيق ومراقبي الحسابات لتحقيق معايير جودة الاداء فضلاً عن تحسين الاداء والذي ينعكس على سمعة مراقب الحسابات .

ثانيا- حوكمة الشركات - مدخل مفاهيمي

1- مفهوم وأهمية حوكمة الشركات

يعد الاقتصاد هو المحرك الأساسي لتطور وتقدم الدول واستقرارها. وان التعثر والفساد المالي والإداري تعد من الأسباب الرئيسة لانهيار الدول ونظامها المؤسساتي.

إن التعثر المذكور ناجم من ضعف العلاقة بين العوامل المرتبطة بمهنة مراقبة الحسابات وطريقة عمله وضعف الرقابة المهنية وان آثار هذه العوامل متصلة بشكل أو بآخر بالتحكم المؤسسي في الشركات.

لقد ازداد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وخاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها دول شرق آسيا، وأمريكا اللاتينية وانهيار الاتحاد السوفياتي في عقد التسعينات من القرن الماضي. وتعد منظمة (OECD Organization For Economic Co- operation & Development) من حيث عرضها أوائل المهنيين بالحوكمة بأنها ذلك النظام الذي يوضح كيفية إدارة شركات الأعمال المالية والرقابة عليها8.

- **تعريف 01:** يعرفها Cad bury بأنها النظام الذي تم بواسطته توجيه ورقابة الشركة ويتفق مع وجهة النظر هذه 9 . إذ تعرفها هذه اللجنة في تقريرها الصادر عام 1998 في بلجيكا بأنها (مجموعة من القواعد القابلة للتطبيق في مجال توجيه ورقابة الشركة) .

- **تعريف 02:** يرى Williamson في حوكمة الشركات بأنها إستراتيجية تتبناها الشركة في سعياً لتحقيق أهدافها الرئيسة من خلال منظور أخلاقي ينبع من داخلها باعتبارها ذات شخصية معنوية مستقلة وقائمة بذاتها ولها هيكل إداري ولديها أنظمة ولوائح وتعليمات داخلية بالشكل الذي يكفل تحقيق أهدافها بقدراتها الذاتية ودون تسلط أي فرد فيها وبالشكل الذي لا يضر بمصالح الأطراف الأخرى.

- **تعريف 03:** وتعرف أيضا (بأنها مجموعة النظم والإجراءات والآليات التي تصمم وتطبق من أجل حكم المؤسسات والشركات المساهمة على وجه الخصوص) وبعبارة أخرى فان مفهوم حوكمة الشركات يعد نقلة نوعية في مفهوم التحكم والسيطرة على الشركات بعيداً عن الفردية والمزاجية والعشوائية10.

وعليه فان حوكمة الشركات يعد نظاماً يرتكز على مجموعة من القواعد والمقومات الأساسية المتمثلة بالهيكل التنظيمي ونظام للإدارة وجميع وظائفها المتمثلة بالتنظيم والتوجيه والرقابة مع تحديد ذات العلاقة للمسؤوليات والصلاحيات. إذ أن كل ما تدور حوله حوكمة الشركات بالمعنى الواسع هو كيفية إقامة هيكل يسمح بقدر واسع من الحرية في نطاق أحكام القانون كما تتضمن بعض التغييرات الرئيسة إتباع المعايير الدولية للشفافية والوضوح والدقة في القوائم المالية وبالشكل الذي يحقق أغراض المستفيدين منها.

2- مبررات الاهتمام بحوكمة الشركات وأهدافها

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

1-1 **الكوارث المؤسساتية:** بسبب السيطرة والرقابة الضعيفة لمجالس الإدارات ذات الاستقلالية الضعيفة، ولجان التدقيق غير الكفوءة وذات جودة أداء منخفضة، وضعف أنظمة الرقابة والتدقيق الداخلية والخارجية كل ذلك أدى إلى انهيار وإفلاس عدد كبير من الشركات مثل (Xerox, Watergate, Anderson, Quest,) .

Enron) إذ شهد الاقتصاد الأمريكي تضخمًا بالأرباح نتيجة مغالاة بعض الشركات الكبيرة في تصميم أرباحها بأكثر من 150%، إن التلاعب هذا صاحبه عدم الالتزام بقواعد ومبادئ السلوك المهني وأخلاقيات المهنة بل السعي وراء الحصول على المكاسب السريعة. إذ كانت شركة (Enron) الأمريكية من ضمن الشركات التي أشهرت إفلاسها في كانون الأول من عام 2001 في الوقت الذي كان سعر السهم الواحد فيها (83 دولاراً)، ثم انخفض إلى أقل من دولار، مما أثر على المستثمرين الذي اتخذوا قراراتهم بافتراض أن القوائم المالية المنشورة كانت صحيحة.

2-2- التغيرات في حصة ملكية الأسهم: تعد قضايا حوكمة الشركات أكثر صراحة ووضوحاً لأنشطة المستثمرين والمساهمين خاصة عندما أصبحت ملكية الأسهم في الشركات العامة أكثر تركيزاً في أيدي المستثمرين المؤسسين. في الجانب الأخر وعندما تكون ملكية أسهم الشركة أكثر انتشاراً بين مستثمرين آخرين فضلاً عن المستثمرين المؤسسين، فإن قدرة هؤلاء المستثمرين للضغط على الشركة لتلبية طلباتهم تكون أقل، إذ أنه ولغرض توفر حوكمة الشركات بشكل أفضل يجب تخفيض المخاطر التي تتعرض لها الشركات فضلاً عن تخفيض كلفة رأس المال الشركة.

3-2- البيئة القانونية: تأتي أهمية حوكمة الشركات من الناحية القانونية للتغلب على سلبيات تنفيذ التعاقدات التي تتم بين جميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة وبالشكل الذي يضمن حقوق كل طرف من الممارسات السلبية.

4-2- الفصل بين الملكية والإدارة (التحكم) في الشركات المملوكة للجمهور، إذ يسعى المستثمرين إلى استثمار رؤوس أموالهم في الشركات بجانب ان الكثير منهم ليس لديه الوقت أو الخبرة الكافية للإدارة، مما يضطرهم إلى الاستعانة بأفراد خارجيين ذوي خبرة وكفاءة إدارية لإنجاز الأعمال الإدارية الخاصة بالشركة. إن العوامل المذكورة أعلاه شغصت الحاجة إلى الاهتمام والتأكد على كفاءة العمليات التشغيلية. وتطبيق القوانين والتعليمات والقواعد وإصدار المعايير والمبادئ الواجب إتباعها لغرض زيادة الثقة بالتقارير والقوائم المالية، فضلاً عن تخفيض مخاطر الشركات وكلفة رأس المال، وإصدار تشريعات وقوانين لحوكمة الشركات. إن حوكمة الشركات تلعب دوراً مهماً في تحقيق مجموعة من الأهداف التي يمكن إنجازها بالآتي:

1-4-2- حماية حقوق المساهمين: وذلك من خلال الاحتفاظ بسجلات لتثبيت ملكيتهم بالأسهم والشفافية بالمعلومات وتقديمها في الوقت المناسب، فضلاً عن ضمان حقوق المساهم بما في ذلك حق انتخاب أعضاء المجلس الإدارة والحصول على حصة من الأرباح السنوية.

2-4-2- تحقيق العدالة: وتعني الاعتراف بحقوق جميع الأطراف ذات المصالح بالشركة وبالشكل الذي يضمن تحقيق العدالة والمساواة بين المساهمين سواء كانوا داخل أو خارج الشركة¹².

3-4-2- حماية مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة: وهذا ما يتطلب زرع روح الائتاء والولاء للمتعاملين مع الشركة وفي مقدمة ذلك العاملين بها.

4-4-2- توفير المعلومات ودعم سلامة قنوات الاتصال: إن توفير المعلومات المفيدة ذات الخصائص المتمثلة بالدقة والملائمة لجميع الأطراف 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 أداء الشركة وكفاءته وفاعليته.

5-4-2- إستراتيجية الشركة: تنتج الشركات مجموعة من الإستراتيجيات التي تستهدف من ورائها البقاء ضمن دائرة المنافسة وتحقيق الميزة التنافسية من خلال إضافة 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 الإستراتيجي.

6-4-2- إدارة المخاطر المختلفة: وذلك من خلال وجود إدارة كفوءة وفاعلة للمخاطر فضلاً عن وجود نظام للرقابة الداخلية يعمل بالتنسيق مع المراقب الخارجي. إن ما ذكر من أهداف للتحكم المؤسسي سيقبل أثره حتماً في تحسين الأداء الاقتصادي للشركة فضلاً عن الحفاظ ودعم السمعة الاقتصادية للشركة من خلال التمسك بمجموعة من المبادئ والقواعد الخاصة بالسلوك المهني وبجميع الوظائف الخاصة بالشركة. وتجدر الإشارة إلى أن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات يتوقف على توافر مستوى جودة مجموعتين من المحددات والمتمثلة بالحذرات الخارجية المتعلقة بالمناخ العام للاستثمار في الدولة والذي يشمل القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي وعمل السوق، وكفاءة القطاع المالي بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة بالمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والتدقيق، إذ أن وجود هذه المحددات يتضمن تطبيق تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركات وبالشكل الذي يمنع التعارض ما بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص، فضلاً عن المحددات الداخلية التي تشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتفويض الصلاحيات وتوزيع المسؤوليات بين الشركة.

3- مبادئ حوكمة الشركات

يقصد بهذه المبادئ أن تكون عوناً لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، ولحكومات الدول من غير أعضاء المنظمة، في جهودهم من أجل تقييم وتحسين الإطار القانوني والتنظيمي الخاص بحوكمة الشركات في دولهم، وكذلك من أجل توفير الإرشادات والمقترحات لبرصارات أوراق المالية، والمستثمرين، والشركات، والأطراف الأخرى التي لها دور في تنمية الحوكمة الجيدة للشركات¹³.

وبتم تطبيق الحوكمة وفق خمسة مبادئ توصلت إليها منظمة التعاون والتنمية في عام 1999، علماً بأنها قد أصدرت تعديلاً لها في عام 2004، و تتمثل المبادئ

بعد التعديل في: 14

3-1- توافر إطار فعال لحوكمة الشركات

يجب أن يعمل هيكل حوكمة الشركات على رفع مستوى الشفافية وكفاءة الأسواق، وأن يتوافق مع أحكام القانون ويجدد بوضوح تقسيم المسؤوليات بين الهيئات المختلفة المسؤولة عن الإشراف والرقابة والإلزام بتطبيق القانون 15 .

3-2- حفظ حقوق جميع المساهمين

وتشمل نقل ملكية الأسهم، اختيار أعضاء مجلس الإدارة المشاركة في أرباح الشركة، مراجعة القوائم المالية وحق المساهمين في المشاركة في اجتماعات الجمعية العامة.

3-3- المعاملة المتساوية للمساهمين

يجب أن يكفل إطار أساليب ممارسة سلطات الإدارة في الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، ومن بينهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب، كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصا للحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم، وأن يتم محاسبة كل من قام بانتهاك هذه الحقوق، أو التلاعب بها أو الخيلولة دون ممارستها وخداع المساهمين.

3-4- دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات

يجب أن ينطوي إطار أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح كما يرسبها القانون، وأن يعمل أيضا على تشجيع التعاون بين الشركات وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة كما يلي 16:

- ينبغي أن تعمل أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركات على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون؛
- حينما يحمي القانون حقوق أصحاب المصالح فإن أولئك ينبغي أن تتاح لهم فرص الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم؛
- يجب أن يسمح إطار أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركات بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح، وأن تكفل تلك الآليات بدورها تحسين مستويات الأداء؛
- حينما يشارك أصحاب المصالح في عملية ممارسة سلطات الإدارة بالشركات يجب أن تكفل لهم فرص الحصول على المعلومات المتصلة بذلك.

3-5- الإفصاح والشفافية

ينبغي أن يكفل إطار القواعد المنظمة لحوكمة الشركات تحقيق الإفصاح السريع والدقيق وفي الوقت المناسب لكافة المسائل المتصلة بتأسيس الشركة، ومن بينها الوضعية المالية والأداء، الملكية والرقابة على الشركة... الخ وحتوائها على العناصر التالية 17:

- يجب أن يكون الإفصاح شاملا ومتكاملا وألا يقتصر على المعلومات الجوهرية فقط وإنما يشمل أيضا على معلومات أخرى مثل النتائج المالية والتشغيلية للشركة، أهداف الشركة، ملكية أسهم الأغلبية وحقوق التصويت، عوامل المخاطرة المتوقعة، المسائل المادية المتعلقة بالعاملين وغيرهم من أصحاب المصالح، وهيكل وسياسات ممارسة سلطات الإدارة بالشركات؛
- يجب إعداد المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها طبقا لمعايير المحاسبة والمراجعة المالية وغير المالية؛
- يجب القيام بالمراجعة السنوية لحسابات الشركة بواسطة مراجع مستقل ومؤهل، وذلك بهدف تقديم ضمان خارجي وموضوعي للمجلس والمساهمين فيد أن القوائم المالية تمثل المركز المالي الحقيقي للشركة وأدائها في جميع المجالات الهامة، وأن يكون هذا المراجع والمراجع الخارجي قادر على القيام بوظيفته بشكل كامل، وأن يراعي في عمله المبادئ، القواعد، والضوابط المهنية التي تمارس بها المهنة؛
- يجب أن تكفل كامل الحرية للمراقب الخارجي في الإطلاع على كافة المستندات والدفاتر، وإجراء عمليات الجرد والتحقق من وجود الأصول والموجودات الأخرى في المشروع، وأن يعلن عن القيود أو الضغوط التي تمت ممارستها من قبل سلطة الإدارة عليه، أو على أي من العاملين لديه؛
- يجب توفير قنوات لبث وتوزيع المعلومات تسمح بحصول المستخدمين على معلومات كافية في الوقت المناسب، وبتكلفة اقتصادية، وبطريقة تتسم بالعدالة؛

- 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.

3-6- مسؤوليات مجلس الإدارة

يجب أن يتيح إطار حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية لتوجيه الشركات، كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وأن يضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل الشركة والمساهمين. ومعنى آخر أن يتضمن هذا المبدأ ما يلي 18:

- يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توفير كامل للمعلومات وكذا على أساس النوايا الحسنة وسلامة القواعد المطبقة، كما يجب أن يعمل الأعضاء لتحقيق صالح الشركة والمساهمين وليس لحساب أنفسهم؛
- حينما ينتج عن قرارات مجلس الإدارة تأثيرات متباينة على مختلف فئات المساهمين، فإن المجلس ينبغي أن يعمل على تحقيق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، وبحيث لا يحدث أي ظلم لأي فئة من فئات المساهمين؛
- يجب أن يضمن مجلس الإدارة التوافق مع القوانين السارية وأن يأخذ في الحسبان إهتمامات كافة أصحاب المصالح في كافة القرارات التي يصدرها، وألا يسمح بأي حال من الأحوال بالخروج على الشرعية أو القوانين أو القرارات الحكومية التنظيمية، وأن يعمل على التوافق التام معها؛
- يجب على مجلس الإدارة القيام ببعض المهام الرئيسية من بينها مراجعة وتوجيه إستراتيجية الشركة، سياسة المخاطرة، الميزانيات، خطط العمل، تحديد أهداف الشركة، اختيار المسؤولين التنفيذيين الرئيسيين، وتقرير المرتبات والمزايا الممنوحة لهم ومتابعتهم أيضا، متابعة وإدارة صور تعارض المصالح المختلفة بالنسبة للإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة والمساهمين، ضمان سلامة التقارير المالية والمحاسبية للشركة... الخ؛
- يجب أن يتمكن مجلس الإدارة من ممارسة التقييم الموضوعي لشؤون الشركة بصفة مستقلة عن الإدارة، وذلك من خلال تعيين عدد كاف من الأعضاء غير التنفيذيين القادرين على تقييم مستقبل الأعمال وكذا من خلال التحديد الدقيق والإفصاح عن الهدف وإجراءات العمل الخاصة بلجان مجلس الإدارة عند تأسيسها، ومن خلال تكريس وقت كاف لممارسة مسؤولياتهم؛
- يجب أن يتوافق أعضاء مجلس الإدارة بسهولة النفاذ إلى المعلومات المناسبة الدقيقة وفي الوقت المناسب، وبالشكل الذي يحقق المعرفة الفورية والكاملة، والتي تساعد على اتخاذ القرار في الوقت المناسب.

4- أركان حوكمة الشركات

لقد حددت (IIA) أركان الحوكمة الفعالة بأربعة عناصر رئيسة تتمثل بـ :

- أ. المراجعة الداخلية
- ب. مجلس الإدارة.
- ج. المراجعة الخارجية.
- د. لجنة المراجعة.

وعندما تعمل جميع هذه الأركان مع بعضها بشكل جيد مع ضمان استقلالية صحيحة فإن الرقابة الداخلية تكون قوية، وبالتالي فإن عملية إعداد التقارير تتم بموضوعية وحيوية وبالمحافظة على القيم والأخلاق المهنية لجميع العناصر المذكورة أعلاه.

ان وجود لجنة للمراجعة تتمتع بصلاحيات تكفل لها ممارسة دورها الرقابي على أعمال المراجعة الداخلية والخارجية للشركة وحتى متابعة تقاريرهم وبما يعكس في مساعدة مجلس الإدارة على انجاز المسؤوليات الإشرافية والتي تستهدف من أدائها تحقيق مجموعة من الأغراض تتمثل:

- تكامل التقارير المالية؛
 - إذعان الشركة للمتطلبات القانونية والتنظيمية؛
 - ضمان استقلالية المراجعين الخارجيين والداخليين عند أدائهم لواجباتهم الوظيفية؛
 - ضمان أداء وظيفة المراجعة الداخلية للشركة بكفاءة وفعالية.
- وتجدر الإشارة إلى إن الحوكمة الفعالة لا بد وان تعتمد كنظام على ضوابط داخلية تتمثل بالترتيبات التي تقوم بها الشركة بهدف تقليل المخاطر عن طريق تحديد العلاقة بين الإدارة والمساهمين وأعضاء مجلس الإدارة ولكي تتجمع هذه الضوابط لا بد من دعمها بالضوابط الخارجية المتفقة مع ظروف الاقتصاد.
- ان النظرة الشاملة لحوكمة الشركات ليست أحادية البعد وإنما هي ثلاثية الأبعاد وتتمثل بالبعد الاقتصادي من حيث المعلومات المالية وغير المالية والبعد البيئي من حيث أثر إنتاج السلعة أو بيعها وتقديم الخدمة إلى البيئة، والبعد الاجتماعي من حيث القيم ومستويات السلوك والعلاقات المتبادلة مع أصحاب المصالح المختلفة وليس مع المساهمين فقط على نشاطات الشركة.
- كما يمكن تقسيم أبعاد الحوكمة إلى أبعاد داخلية تتكون من مجلس الإدارة، الهيكل التنظيمي، النظم المحاسبية والرقابية، نظم الاتصالات والخدمات، نظم التقنية وقيم الشركة وإستراتيجيتها. وأبعاد خارجية تتعلق بالبيئة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والشفافية في الإفصاح المالي الخارجي والمتمثل بتقديم المعلومات الصحيحة والكاملة عن كل الأطراف ذات العلاقة بما تشتمل عليه التقارير السنوية والسياسات المحاسبية وتقارير المراجعة الخارجية ومقاييس الانجاز، فضلا عن الالتزام بالمعايير الدولية المحاسبية والرقابية والجودة عن طريق القيام بجهود مشتركة لتقليل الاختلافات بين هذه المعايير والعمل على إيجاد التنسيق بينها ودعمها على أن تؤدي تلك الجهود إلى إيجاد معايير تكون أساسا لوضع معايير محاسبية ورقابية عالمية موحدة لتحسين فاعلية المقارنة بين البيانات المالية على المستوى العالمي وبالشكل الذي يضمن جودة الأداء ووضع المعايير الخاصة بذلك والتي يمكن خلالها الحكم على كفاءة وفعالية الأداء والذي يستلزم كما تم عرضه أنفا 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 الأساس من قبل مراقب الحسابات ذو الأداء المتميز بدرجة عالية من الجودة.

ثالثا- جودة المراجعة وعلاقتها باليات حوكمة الشركات:

إن نظرية الوكالة تقوم على فرضية أن الفصل بين الملكية والرقابة تؤدي إلى نزعات، ومن أجل معالجة هذه الأخيرة قامت هذه النظرية باقتراح آليات رقابة تسمح من الحد من التصرفات الانتهازية للمدراء وجعلهم يتصرفون وفقا لمصالح المساهمين، ومن ثم فإن هيكل حوكمة الشركات يجب أن تضمن لأصحاب المصالح أن إدارة المؤسسة تتم وفقا لمصلحتهم، إذ هناك العديد من الكتاب الذين قاموا بدراسة هيكل مجالس الإدارة مع إدخال هيكل لجنة المراجعة في دراساتهم، كما أظهر كل من Carcello و al في 2002 و Abbott و al في 2003 أن الشركات التي تحتوي على هيكل داخلية جيدة للحوكمة تتطلب مراجعة ذات جودة ومن ثم القيام بدفع أتعاب مرتفعة 19.

1- جودة المراجعة وعلاقتها بمجلس الإدارة:

هناك العديد من الآليات الرقابية التي تقوم بالحد من التصرفات الانتهازية للمدراء، من بينها مجلس الإدارة على أساس أنه سلطة قانونية مكلفة بمراقبة قرارات المدراء، وباعتباره آلية داخلية تقوم بتلبية حاجات المساهمين وخلق قيمة بالنسبة للشركة فهو يلعب دور مهم في حل النزعات والقضاء على تعارض المصالح. حيث اختبر كل من Pitol-Belin و Charreaux في 1990 إمكانية وجود اختلاف في تكوين مجلس الإدارة وذلك حسب ثلاثة أنواع من الشركات: العائلية، المراقبة، والإدارية، وهذا ما يؤدي إلى إظهار دور المجلس أكثر عندما تبرز عملية الفصل بين الملكية والقرار.

خصائص مجلس الإدارة:

يمكن القول بأن خصائص مجلس الإدارة يمكن أن تعتمد على حجم مجلس الإدارة، إذ هناك عدة دراسات اختلفت حول هذا العنصر وهناك البعض الآخر من الدراسات التي بينت أن المجلس ذو الأعضاء الكثيرة يعتبر ذا كفاءة والعكس الصحيح.

1- حجم المجلس:

إن نجاح مجلس الإدارة في قيامه بمهامه الرقابية التي ترتبط بالحوكمة، يتطلب أن يحتوي على أعضاء خارجيين غير الموظفين الحاليين أو السابقين للشركة، مع ضرورة الفصل بين المهمة الرقابية لرئيس مجلس الإدارة والمهمة التسييرية لمسير الشركة، بالإضافة إلى ضرورة احتوائه على العدد المناسب من الأعضاء 20.

2- الجمع بين وظيفتي الإدارة العامة وإدارة المجلس

يمكن التكلم عن ازدواجية الوظيفة عند كون هناك تركيز لوظيفتي القرار والرقابة. حيث أن الوظيفة الأولى هي وظيفة المدير والثانية هي وظيفة رئيس مجلس الإدارة، وتمثل وظيفة هذا الأخير في قيادة أعضاء المجلس، رقابة أعمال المدير والإشراف على تنفيذها، عندما تكون هناك ازدواجية في الوظيفة فإنه تكون سلطة كبيرة للمدير على المجلس والشركة، مما يؤدي ذلك إلى تخفيض فعالية آليات الرقابة وهيكل الحوكمة، لهذا السبب أكد Jensen 1993 أن المدير لا يجب أن يحتل مكانة رئيس المجلس، لأنه لا تكون له القدرة على الفصل بين مصالحه الخاصة ومصالح المساهمين.

3- استقلالية مجلس الإدارة

تقييم مدى استقلال أعضاء المجلس يتحدد بعدة عوامل منها طبيعة تكوين المجلس، حيث نجد أنه يتكون من أعضاء خارجيين ليسوا من الموظفين الحاليين أو السابقين للشركة، ولم يكن لهم أي تعامل مع الشركة، وأعضاء داخليين وهم المسيرين التنفيذيين. وحسب (Fama ; 1980)، (Fama Jensen, 1983)، (Godard Schatt, 2004) كلما ارتفعت نسبة الأعضاء الخارجيين زادت استقلالية وقوة المجلس في توفير أفضل سيطرة على تصرفات المسير، بينما ترى بعض دراسات اندام تأثير الإداريين المستقلين عن الأداء الرقابي لمجلس الإدارة.

4- عدد اجتماعات مجالس الإدارة

تتمثل هذه الخاصية في عدد الاجتماعات التي يقوم بها المجلس في السنة، وقد أجريت العديد من الأبحاث حول هذه الخاصية وعلاقتها بجودة المراجعة، نجد من بينها الدراسة التي قام بها Vafeas في 1999 والذي أثبت أن العديد المرتفع للاجتماعات يساهم في زيادة فعالية مجلس الإدارة، بينما أشار Yatim و al في 2006 إلى أن مجالس الإدارة كثيرة الاجتماعات ترتبط سلبيا بمراجعة ذات جودة 21.

2- جودة المراجعة وعلاقتها بلجنة المراجعة

وجود نظام رقابة داخلية فعال يعد إحدى مسؤوليات مجلس الإدارة باعتباره أداة تفعيل حوكمة الشركات، ولجنة المراجعة إحدى اللجان المنبثقة عنه، ويأتي دورها الرئيسي في التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه بفاعلية، وتقديم توصيات لمجلس الإدارة من شأنها تفعيل نظام الحوكمة وتطويره، بما يحقق أهداف الشركة ويحمي حقوق أصحاب المصالح. وهذه اللجنة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، والذين يمتلكون المهارات المالية والمحاسبية، وذلك لعدم استقلال المراجع وتحديد أتعابه ومراجعة القوائم المالية والتقارير للتأكد من جودة المعلومات الواردة بها، وبهذا فمن الممكن أن تؤثر لجنة المراجعة على جودة المراجعة في الشركة. إضافة لما سبق، لجنة المراجعة عبارة عن مجموعة مكونة من أعضاء مجلس الإدارة، في الغالب ثلاثة أعضاء على الأقل، بحيث يكون أعضاؤها مستقلين (غير تنفيذيين)، ويمتلك أحد أعضائها على الأقل خبرة مالية أو محاسبية، تشكل هذه اللجنة من قبل مجلس الإدارة، ويحكم عملها دليل مكتوب يبين بوضوح مسؤولياتها، كما تمتلك اللجنة السلطة الكافية للقيام بمهامها.

لتوضيح أثر لجنة المراجعة على جودة المراجعة، نعتمد على توصيات اللجنة التي عينتها هيئة الأوراق المالية والبورصة الأمريكية، بهدف زيادة فعالية لجان المراجعة في سنة 2000، حيث تركزت هذه التوصيات حول ثلاثة مجالات رئيسية: استقلالية لجان المراجعة، فعاليتها، ومسؤولياتها. وفيما يلي أهم التوصيات التي خرجت بها اللجنة، والتي من الممكن أن تؤثر على جودة المراجعة 22:

-استلام بيان مكتوب من المراجع يبين كافة العلاقات التي تربطه بالشركة، ومناقشة المراجع بالأمور التي يجب الإفصاح عنها والتي قد تؤثر على استقلاليتها، والتوصية إلى مجلس الإدارة باتخاذ أي قرار لتعزيز هذه الاستقلالية؛

- مناقشة المراجع في المبادئ المحاسبية التي تستخدمها الشركة، ومدى ملاءمتها وجودتها في عكس الأوضاع المالية للشركة؛

- إصدار تقرير سنوي يشير إلى أن اللجنة قد ناقشت البيانات المالية فيما بينها ومع كل من المراجع وإدارة الشركة، وعلى وجه الخصوص أي أمور يكون الحكم فيها تقديري وتؤثر على المعلومات المالية للمؤسسة، كما يجب أن يتضمن هذا التقرير رأي اللجنة بالمعلومات المالية، من حيث أن إعدادها تم وفق المبادئ المحاسبية المقبولة؛

- دراسة ومناقشة الأمور التي تظهر نتيجة عمل مراجع الحسابات الخارجي؛

- دراسة تقرير ملاحظات مراجع الحسابات الخارجي المتعلق بنظام الرقابة الداخلي وأجوبة إدارة الشركة عليه.

ونلاحظ من خلال جل الدراسات التي أجريت حول تأثير لجنة المراجعة على جودة المراجعة اتفقت على وجود علاقة إيجابية بينها، باعتبار أن اللجنة هي الطرف الوحيد في الشركة المكلفة بتعيين وعزل المراجع، بالإضافة إلى دورها المتمثل في التأكد من توفر معايير المراجعة المتعارف عليها في شخص المراجع، مثل، الاستقلالية، الكفاءة، أسلوب التخطيط المهمة المراجعة، والتأكد من ارتفاع درجة العناية المهنية للمراجع عند فحصه للقوائم المالية للشركة محل المراجعة.

3- العلاقة بين جودة المراجعة وحوكمة الشركات

تمثل عملية المراجعة ذات الجودة العالية أحد الجوانب المحاسبية الأساسية في منظومة حوكمة الشركات، وذلك نتيجة لدورها في حماية الأموال وزيادة الثقة في البيانات والمعلومات المحاسبية.

ويمكن اعتبارها مؤشرا قويا على وجود الحوكمة، فمن خلالها يمكن التأكد من تطبيق مفهوم الحوكمة، لأنه من منظور نظرية الوكالة يوجد صراعات بين أطراف التعاقد ومن المنطقي أنه كلما زادت الصراعات، كانت هناك حاجة إلى مراجعة خارجية ذات جودة عالية مما ينعكس على الأداء الاقتصادي للشركة بما يحقق مصالح مختلف الأطراف التي لها علاقة بمصلحة المؤسسة.

وتمثل دور المراجعة في الرقابة على التعاقدات الموجودة بالمؤسسة كالعلاقة التعاقدية بين الإدارة العليا وحملة الأسهم، وحملة الأسهم وحملة السندات، وبالتالي تساعد المراجعة على تحقيق التوازن بين المصالح المتعارضة في المؤسسة.

كما يوجد تأثير لجودة المراجعة على حوكمة الشركات، من خلال الدور الذي تقوم به المراجعة الجيدة والتي تجعلها دعامة قوية في بناء هيكل الحوكمة الجيدة، هناك أيضا تأثير لحوكمة الشركات على جودة عملية المراجعة، يعني في حالة وجود إطار حوكمة شركات جيد فإن الشركة سوف تختار مراجع ذا كفاءة عالية، والذي بدوره سوف يسعى لتقديم خدمة مراجعة ذات جودة عالية لتعزيز الثقة في التقارير المالية.

وتأسيسا على ما سبق يتضح أن الحاجة إلى جودة المراجعة الخارجية تنشأ نتيجة تعارض المصالح الذي ينشأ بين الإدارة (الطرف الذي يعد المعلومات المحاسبية) وبين المساهمين (الطرف الذي يستخدم المعلومات المحاسبية في تقييم نتائج أداء الإدارة). وأيضا بين المساهمين (الطرف الذي يحصل على أموال المقرضين، وقد تقوم الإدارة بإستغلالها بطريقة غير صحيحة) وبين حملة السندات (الطرف الذي يمد المؤسسة بالأموال ويحصل بذلك على فائدة ثابتة).

كذلك تنشأ الحاجة إلى جودة المراجعة لضمان دقة وسلامة المعلومات الواردة بالتقارير المالية والتي يتخذ على أساسها المستخدمون قراراتهم، وبالتالي تقليل حالة عدم تأكد، فكلما زادت جودة المراجعة، انخفضت حالة عدم التأكد، وزادت المنفعة من المعلومات المحاسبية²³.

نتيجة للعرض السابق لعلاقة جودة المراجعة بحوكمة الشركات، يرى الباحث أن جودة المراجعة من خلال ما توفره من تقارير مالية تم مراجعتها بطريقة أكثر فعالية تعتبر مؤشرا مهما لتطبيق حوكمة الشركات.

خاتمة:

كان هدفنا من دراسة موضوع متطلبات الرقابة على جودة المراجعة على مستوى حوكمة الشركات هو محاولة أولاً: التعرف على حوكمة الشركات وذلك من خلال إعطاء مفهوم للحوكمة الشركات والتطرق إلى مبرراتها ومبادئها، وثانياً: الإحاطة بجودة المراجعة بالتطرق إلى مفاهيمها وأهدافها والعوامل المؤثرة فيها ومتطلبات الرقابة على جودة المراجعة وثالثاً: التعرف على الآليات الداخلية لحوكمة الشركات والتي من ضمنها مجلس الإدارة ولجان المراجعة، وتوصلنا في الأخير إلى مجموعة من النتائج:

- تعد حوكمة الشركات نظاماً يرتكز على مجموعة من القواعد والمقومات الأساسية المتمثلة بالهيكل التنظيمي ونظام الإدارة وبجميع وظائفها، فهو نظاماً رقابياً تتبناه الشركات لتوزيع الصلاحيات والمسؤوليات بين الإدارات؛
- تقوم حوكمة الشركات على مجموعة من المبادئ والدعائم التي تحدد العلاقة بين الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح والأطراف الأخرى المرتبطة بالشركة؛
- يتطلب نجاح حوكمة الشركات وتحقيق مبادئها وأهدافها المتمثلة بحماية حقوق المساهمين وتحقيق العدالة وحماية المصالح الأطراف الأخرى توافر مجموعة من الأركان تتمثل بلجنة المراجعة ومجلس الإدارة والمراجعة الداخلية والخارجية حيث تساهم في رفع كفاءة وفعالية الشركة من خلال تكامل التقارير والقوائم المعدة؛
- إن تحقيق جودة المراجعة يهدف إلى رفع كفاءة وفعالية أداء المراجع في ظل حوكمة الشركات؛
- تكوين لجان فرعية لمجلس الإدارة، مثل لجنة المراجعة، تقوم بمهام ترتبط بتحسين أداء وظيفة المراجعة الداخلية، والمساهمة في تحسين جودة المراجعة من خلال التحقق من كفاءة واستقلالية المراجع والتزامه بمعايير المراجعة المتعارف عليها؛
- تحسين شروط ممارسة مهنة المراجعة، عن طريق جعل معاييرها تقترب من المعايير المتفق عليها دولياً، سواء على مستوى جودة مكاتب المراجعة، أو جودة عملية المراجعة، أو المهام التي يجب على المراجع المالي القيام بها حتى يحقق جودة عمله، بالإضافة إلى تحسين أسلوب الرقابة على جودة المراجعة، سواء الرقابة الذاتية للمكتب، أو رقابة المكاتب لبعضها البعض.

قائمة المراجع:

- 1- عبد الرحمن على التويجري، حسنين محمد النافعي، جودة خدمة المراجعة، دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين، مجلة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد 01، المملكة العربية السعودية، 2008، ص 221.
- 2- عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية "دراسة نظرية-ميدانية"، رسالة الماجستير، كلية التجارة، جامعة أسيوط، 2008، ص 03.
- 3- سارة حدة بوردبالة، محاولة لتحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية: دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الأغواط، 2014، ص 88.
- 4- عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سبق ذكره، ص 03.
- 5- رلى نعيم حسني دهمش، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن: دراسة ميدانية، الجامعة الأردنية، عمان 1994، ص 50.
- 6- رلى نعيم حسني دهمش، مرجع السابق، ص 58.
- 7- مركز مشروعات الدولية، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات، CIPE، القاهرة، 2004، ص 3
- 8- خضر أحمد على، حوكمة الشركات، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2012، ص 84
- 9- Williamson, Q. E, The Mechanism of Governance. Oxford University press, 1999. www.theiaa.org.p 18
- 10- دهمش نعيم وآخرون، الحاكمية المؤسسية وعلاقتها بالتدقيق ومهنة المحاسبة والتدقيق جمعية المحاسبين القانونيين الاردنيين، المؤتمر العلمي المهني الخامس تحت عنوان التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة، عمان الاردن، أيلول 2003، ص 18.
- 11- رافد عبيد نواس، أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات نموذج مقترح، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، المجلد 50/14، 2008، ص 243
- 12- البشير محمد، التحكم المؤسسي ومدقق الحسابات، جمعية المحاسبين القانونيين الاردنيين، المؤتمر العلمي المهني الخامس تحت شعار التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة، عمان الاردن، أيلول 2003، ص 3
- 13- مركز المشروعات الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 6.
- 14- خضر أحمد على، مرجع سبق ذكره، ص 110.
- 15- مركز المشروعات الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 17.
- 16- مركز المشروعات الدولية، مرجع سبق ذكره، ص ص 10-14.
- 17- مركز المشروعات الدولية، مرجع سبق ذكره، ص ص 22-23.
- 18- مركز المشروعات الدولية، مرجع سبق ذكره، ص ص 15-17.
- 19- رلى نعيم حسني دهمش، مرجع السابق، ص 60.
- 20- فداق أمينة، تأثير آليات حوكمة المؤسسات الجزائرية الاقتصادية على جودة المراجعة الخارجية - دراسة ميدانية - مذكرة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، 2009، ص 111.

- 21- حادي نبيل، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية - دراسة حالة الجزائر - أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر، 2012، ص 127.
- 22- FINET Alain, LAJMI Azhaar , Qualité d'audit et Gouvernance d'entreprise, essai d'analyse sur le marché Belge, -22
Bruxelles, Centre de recherche warocque, 2008, p06
- 23- حادي نبيل، مرجع سبق ذكره، ص 133.
- 24- دعاء حسين رياض حسين، قياس أثر هيكل الملكية، والرافعة المالية، وجودة المراجعة كمؤشرات لحوكمة الشركات على الأداء المالي: دراسة عملية، مذكرة ماجستير، جامعة القاهرة، 2016، ص ص 51-50 .